



DAVLAT SEKTORIDA SAMARALI BOSHQARUVNI TA'MINLASH: ICHKI NAZORAT VA ICHKI AUDIT

ENSURING EFFECTIVE GOVERNANCE IN THE PUBLIC SECTOR: INTERNAL CONTROL AND INTERNAL AUDIT

¹Ostonokulov Azamat
Abdulkarimovich,

²Norquchqorov Abdulaziz
Ziyodullayevich

¹Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti professori,

ORCID: 0000-0003-2792-3174, E-mail: a.ostonokulov@tsue.uz,

²Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti dotsenti, PhD,

ORCID: 0000-0002-8207-127X, E-mail: a.norquchqorov@tsue.uz

Annotatsiya Abstract

Uzb. - Ushbu maqolada davlat sektorida samarali boshqaruvni ta'minlashda ichki nazorat tizimi va ichki audit xizmatining strategik roli kompleks tahlil qilingan. Tadqiqot O'zbekiston Respublikasining me'yoriy-huquqiy bazasi, ISSAI standartlari, Hisob palatasi xulosalari va xorijiy tajribaga tayangan. COSO modeli hamda Yangi Jamoat boshqaruvi (NPM) nazariyasi asosida ichki nazoratning besh komponenti va auditning oltita funksional yo'nalishi yoritilgan. 2021-2025-yillarda amalga oshirilgan audit islohotlari izchil ravishda tahlil etilgan. Budjet ijrosidagi tizimli kamchiliklar, jumladan ssudalarni qaytarmaslik va smeta buzilishlari aniqlangan. Qurilish obyektlari qiymatining asossiz oshishi ham muhim muammo sifatida baholangan. Natijada, ichki nazorat va ichki audit o'zaro uyg'un, biroq funksional jihatdan mustaqil tizimlar ekani asoslab berilgan.

Eng. - This article provides a comprehensive analysis of the strategic role of internal control systems and internal audit services in ensuring effective governance in the public sector. The study is based on the regulatory framework of the Republic of Uzbekistan, ISSAI standards, conclusions of the Accounts Chamber, and international experience. The five components of internal control and six functional areas of internal audit are examined within the frameworks of the COSO model and New Public Management (NPM) theory. Audit reforms implemented during 2021-2025 are analyzed in a consistent and chronological manner. Systemic shortcomings in budget execution, including non-repayment of budget loans and violations in cost estimation, are identified. The unjustified inflation of construction project costs is also highlighted as a significant issue. The findings demonstrate that internal control and internal audit are complementary yet functionally distinct systems forming the foundation of effective governance.

Kalit so'zlar: Keywords:

❖ *ichki nazorat tizimi, ichki audit xizmati, samarali boshqaruv, davlat sektori, COSO doirasi, ISSAI standartlari, xavflarni boshqarish, budjet intizomi, moliyaviy nazorat.*

❖ *internal control system, internal audit service, effective governance, public sector, COSO framework, ISSAI standards, risk management, budget discipline, financial oversight.*

Kirish.

Davlat sektorida samarali boshqaruv (good governance) — shaffoflik, hisobdorlik, ishtirokchilik, qonun ustuvorligi va samaradorlik tamoyillariga asoslangan boshqaruv tizimini anglatadi [7]. Ushbu tamoyillarning amalda ro'yobga chiqishi ko'p jihatdan ikki asosiy mexanizmning — ichki nazorat tizimi va ichki audit xizmatining — qanchalik samarali ishlashiga bog'liq. Jahon amaliyoti shuni ko'rsatadiki, ushbu ikki institut kuchli bo'lgan davlatlarda moliyaviy boshqaruv sifati yuqori, korrupsiya darajasi past va budjet xarajatlari samaradorligi ancha oldindan ekan [8].

O'zbekiston Respublikasida davlat moliyaviy boshqaruvini isloh qilish yo'lida so'nggi yillarda muhim qadamlar qo'yildi. 2021-yil 27-avgustdagi PF-6300-son Farmon [1] yangi audit arxitekturasini — ISSAI [5] standartlari asosida moliyaviy, samaradorlik va muvofiqlik auditlarini joriy etishni — belgilab berdi. 2022-yil 1-avgustdagi 416-son Vazirlar Mahkamasi qarori [2] ichki audit xizmatining Namunaviy nizomini tasdiqlab, har bir vazirlik va idorada mustaqil ichki audit xizmatini tashkil etish majburiyatini qo'ydi. 2024-yil 10-iyuldagi PF-100-son Farmon [3] Masofaviy nazorat markazini institutsionallashtirdi. 2025-yil 18-dekabrda PF-252-son Farmon [4] esa, sun'iy intellekt va raqamli transformatsiya guruhi tashkil etish orqali audit tizimini innovatsion yo'nalishlarda rivojlantirishni belgilab berdi.

Ushbu maqolaning ilmiy dolzarbligi shundan iboratki, O'zbekistonda ichki nazorat va ichki audit tizimlarining o'zaro munosabati, ularning samarali boshqaruvdagi roli va amaliy muammolari hali yetarlicha tadqiq etilmagan. Hisob palatasi budjet ijrosi xulosalari [14, 15, 16] har yili takrorlanuvchi tizimli kamchiliklar mavjudligini ko'rsatmoqda. Bu holat ichki nazorat va ichki audit tizimlarining ishlash mexanizmlari, ularning samaradorlik omillari va takomillashtirish yo'llarini ilmiy jihatdan o'rganish zarurligini belgilaydi.

Tadqiqotning maqsadi davlat sektorida samarali boshqaruvni ta'minlashda ichki nazorat tizimi va ichki audit xizmatining konseptual asoslarini, O'zbekiston huquqiy-institutsional doirasini va xalqaro standartlar bilan muvofiqlik darajasini baholash, empirik ma'lumotlar asosida tizimli muammolarni aniqlash hamda takomillashtirish bo'yicha ilmiy asoslangan tavsiyalar ishlab chiqishdan iborat.

Mavzuga oid adabiyotlar sharhi.

Samarali boshqaruv nazariyasining tarixiy ildizlari Yangi Jamoat Boshqaruvi (New Public Management — NPM) islohotlari bilan bog'liq bo'lib, Pollit va boshqalar [7] NPMning «3E» tamoyili — iqtisodiylik (economy), samaradorlik (efficiency) va natijadorlik (effectiveness) — orqali jamoat resurslaridan foydalanishni optimallashtirish g'oyasini asoslab berdi. Bovens [9] davlat hisobdorligi (public accountability) konsepsiyasida gorizontal va diagonal hisobdorlik mexanizmlarini farqlab, audit instituti har ikki yo'nalishda ham tutgan alohida o'rnini ta'kidlaydi.

Curtin va Dekker [10] yaxshi boshqaruvning asosiy tamoyillari sifatida hisobdorlik, shaffoflik, samaradorlik va jamoat ishtirokini belgilab, audit institutini ushbu tamoyillarni ta'minlovchi yetakchi mexanizm sifatida ta'riflaydi. Power [11] «audit portlashi» (audit explosion) hodisasini tahlil qilib, zamonaviy jamiyatda audit funksiyasining an'anaviy moliyaviy nazoratdan ancha keng doiraga — boshqaruv sifati, xavf-nazorat va tashkiliy madaniyatni baholashga qadar kengayganini ko'rsatdi.

Ichki nazoratning eng keng tarqalgan xalqaro doirasi — COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) modeli [6] besh komponentni: nazorat muhiti (Control Environment), xavflarni baholash (Risk Assessment), nazorat faoliyati (Control Activities), ma'lumot va kommunikatsiya (Information &

Communication), monitoring (Monitoring Activities) – o'z ichiga oladi. Ushbu model avval xususiy sektor uchun ishlab chiqilgan bo'lsa-da, so'ngra davlat sektori uchun ham moslab qo'llanila boshlandi.

INTOSAI tomonidan ishlab chiqilgan ISSAI 40 standarti [5] oliy audit organlarida sifat nazoratini belgilab bergan bo'lsa, ISSAI 9100 seriyasi davlat sektorida ichki nazorat standartlarini tartibga soladi. Nicoll [12] audit demokratiyada sifatli jamoat boshqaruvining kafolati ekanligini ta'kidlab, ichki va tashqi auditing o'zaro to'ldiruvchi tizimlar sifatida ishlashini asosladi.

Abdolmohammadi [13] xalqaro ichki audit standartlari (IIA) ga rioya etishga ta'sir etuvchi omillarni – kasbiy tajriba, ta'lim, malaka sertifikatlari – o'rganib, ichki auditor salohiyatini oshirish professional faoliyat sifatini bevosita belgilashini isbotladi. Barrett [8] zamonaviy davlat auditida «hisobdorlik, shaffoflik va yaxshi boshqaruv» uchligini ta'minlashda ichki auditorning «o'zgarish agenti» sifatidagi rolini alohida ta'kidladi.

Indoneziya BPK (Badan Pemeriksa Keuangan) tajribasi tahlilida [17] 2001-yilgi islohot oldidan ichki va tashqi audit funksiyalarining noaniqlik va kesishishini ko'rsatib, ushbu holatning budjet hisobdorligiga qanchalik salbiy ta'sir etganini empirik ravishda isbotladi. Crawford va Stein [18] xavf-nazorat auditi (auditing risk management) amaliyotini o'rganib, nazariy jihatdan ishlab chiqilgan xavf doiralarini amalda qo'llashning murakkabligini ko'rsatdi.

Mavjud adabiyotlar tahlili shuni ko'rsatadiki, oldingi tadqiqotlarda ichki nazorat va ichki audit ko'pincha alohida holda o'rganilgan, ularning sinergiyasi va O'zbekiston kabi o'tish iqtisodiyotlarida amal qilish xususiyatlari yetarlicha tadqiq etilmagan. Ushbu maqolada mavzuga oid ilmiy bo'shliqni to'ldirish maqsadida O'zbekiston Respublikasining 2021–2025-yillar islohotlari kontekstida kompleks baholash o'tkazildi.

Tadqiqot metodologiyasi.

Mazkur tadqiqotda aralash metod yondashuvi (mixed-method approach) qo'llanildi. Qiyosiy huquqiy tahlil: O'zbekiston Respublikasining 2021–2025-yillar davomida qabul qilingan beshta asosiy me'yoriy-huquqiy hujjati ISSAI xalqaro standartlari va xorijiy davlatlar qonunchiligi bilan qiyosiy tahlil qilindi. Hujjatlarni mazmuniy tahlil (Content Analysis): O'zbekiston Hisob palatasi tomonidan 2022, 2023 va 2024-yillar davlat budjeti ijrosi bo'yicha tayyorlangan rasmiy xulosalar [14, 15, 16] tizimli kodlash usuli bilan tahlil etildi; takrorlanuvchi muammolar, aniqlangan qonunbuzilishlar va tavsiyalar matritsasi tuzildi.

SWOT tahlili: O'zbekistonda ichki nazorat va ichki audit tizimining kuchli, zaif tomonlari, imkoniyat va tahdidlari baholandi; natijalar jadval shaklida umumlashtirildi. Qiyosiy mamlakatlar tahlili (Cross-Country Analysis): Buyuk Britaniya, Avstraliya, Xitoy, Estoniya va O'zbekiston tizimlarini solishtirish asosida amaliy tavsiyalar ishlab chiqildi. Tadqiqotning asosiy birlamchi manbalari sifatida O'zbekiston Respublikasi Hisob palatasi tomonidan rasmiy nashr etilgan 2022 [14], 2023 [15] va 2024-yillar budjet ijrosi xulosalari [16], shuningdek, ichki audit xizmati Namunaviy nizomi [2] foydalanildi.

Tahlil va natijalar muhokamasi.

O'zbekiston Respublikasi 416-son Vazirlar Mahkamasi qarorida [2] belgilangan ta'riflarga ko'ra, ichki nazorat tizimi – davlat organlariga yuklatilgan vazifalarni amalga oshirishda xavflarni kamaytirish, faoliyatning qonunchilikka muvofiqligi, tejamkorligi, samaradorligi, hisobdorligi, ochiqqligi va shaffofligini ta'minlashga qaratilgan tartiblar, jarayonlar hamda mexanizmlarning kompleks tizimidir. Ichki audit xizmati esa – bu tizimni tashqaridan baholash, kamchiliklar to'g'risida axborot berish va tavsiyalar ishlab chiqish vazifasini bajaruvchi mustaqil tarkibiy

bo‘linmadir. 1-jadval ushbu ikki tizimning asosiy farqli xususiyatlarini ko‘rsatadi.

1-jadval

Ichki nazorat tizimi va ichki audit xizmatini qiyosiy tahlil*

Mezon	Ichki nazorat tizimi	Ichki audit xizmati
Ta’rif	Xavflarni kamaytirish, qonunchilikka muvofiqlik, tejamkorlik va samaradorlikni ta’minlashga qaratilgan tartiblar, jarayonlar va mexanizmlar tizimi	Budjet intizomini mustahkamlash, qonunchilik buzilishi holatlarini aniqlash va ichki nazorat samaradorligini baholashga qaratilgan mustaqil faoliyat
Amalga oshiruvchi	Rahbariyat va barcha xodimlar	Mustaqil ichki audit xizmati xodimlari
Maqsad	Xavflarning oldini olish, nazorat mexanizmlari yaratish	Nazorat mexanizmlari samaradorligini mustaqil baholash
Vaqt xususiyati	Doimiy (proaktiv)	Belgilangan vaqt oralig‘ida (davriy)
Hisobot berish	Rahbariyatga operativ ma’lumot	Birinchi rahbarga va Hisob palatasiga rasmiy xulosa
Huquqiy asos	PF-6300 (2021), 416-son qaror (2022)	416-son VM qarori (2022), ISSAI standartlari

*Manba: VM 416-son qaror (2022) va ISSAI standartlari asosida mualliflar tomonidan tuzilgan.

Jadval ko‘rsatishicha, ichki nazorat proaktiv xususiyatga ega bo‘lib, barcha xodimlar tomonidan kunlik faoliyatda amalga oshiriladi, ichki audit esa, jarayonli, mustaqil va baholash xarakteriga ega. Ushbu tizimlarning sinergiyasi — ichki nazorat yaratgan infratuzilmaning ichki audit tomonidan baholanishi — samarali

boshqaruvning asosiy shartini tashkil etadi [6, 17].

416-son qaror [2] asosida tashkil etilgan O‘zbekiston ichki audit xizmatining funksional yo‘nalishlari Nizomning 14-bandida batafsil belgilangan. Ushbu funksiyalar ISSAI 300 (samaradorlik auditi) [5] va ISSAI 400 (muvofiqlik auditi) standartlari bilan uyg‘unlashgan.

2-jadval

Ichki audit xizmatining funksional yo‘nalishlari*

Nº	Funksiya yo‘nalishi	Asosiy mazmun	Huquqiy asos
1	Moliyaviy nazorat va budjet intizomi	Budjet qonunchiligining bajarilishini tahlil qilish, maqsadsiz va noqonuniy xarajatlarni aniqlash, moliyaviy hisobotlar ishonchligini baholash	VM 416-qaror, 14-band “a” kichik band
2	Samaradorlik va natijadorlik baholash	Budjet mablag‘laridan foydalanishning tejamkorligi, samaradorligi va natijadorligini baholash (3E tamoyili)	ISSAI 300 Samaradorlik auditi
3	Muvofiqlik auditi	Qonunchilik talablariga, normativ hujjatlarga rioya etilishini o‘rganish	ISSAI 400, VM 416-qaror 14-band “b”
4	Axborot texnologiyalari auditi	Dasturiy ta’minotlardan moliyaviy ma’lumotlarning to‘g‘ri shakllanishini baholash, AT tizimlaridan foydalanish samaradorligi	PF-100 (2024), 9-tadbir
5	Ichki nazorat tizimini baholash	Ichki nazorat tizimining samarali yo‘lga qo‘yilganligini baholash va takomillashtirish bo‘yicha takliflar tayyorlash	VM 416-qaror, 14-band “d” kichik band
6	Xavflarni boshqarish	Xavflarni aniqlash, baholash, bartaraf etish choralarini ko‘rish va monitoring	416-qaror 2-band ta’riflari

*Manba: VM 416-son qaror (2022) 14-band va ISSAI standartlari asosida mualliflar tuzgan.

Ayniqsa e'tiborga molik jihat – 2024-yilgi PF-100-son Farmon [3] bilan ichki audit xizmatiga axborot texnologiyalari auditini olib borish vakolati berildi. Bu qaror «Davlat auditi» dasturiy kompleksi va raqamli tizimlarning audit amaliyotiga to'liq

integratsiyalashuvi sari muhim qadam bo'ldi. O'zbekiston Respublikasida 2021–2025-yillar oralig'ida amalga oshirilgan audit islohotlari izchil va tizimli xarakter kasb etdi. Ushbu islohot bosqichlarini quyidagi jadval o'z ichiga oladi:

3-jadval

O'zbekistonda ichki audit va ichki nazorat islohotlarining xronologiyasi (2021–2025)*

Hujjat	Asosiy islohot	Ahamiyat
PF-6300-son Farmon	«Davlat auditi» dasturiy kompleksi, ISSAI standartlari, moliyaviy, samaradorlik va muvofiqlik auditlarini joriy etish	Yangi audit tizimining huquqiy poydevori
VM 416-son Qaror	Ichki audit xizmati Namunaviy nizomini tasdiqlash, xizmat funksiyalari va mustaqilligi belgilash	Ichki audit institutining normativ asosi
PQ-128-son Qaror	Fuqarolar ishtirokidagi audit tizimi, budjet nazoratini kuchaytirish chora-tadbirlari	Jamoat nazoratining kengayishi
PF-100-son Farmon	Masofaviy nazorat markazi, AT auditi standartlari, KPI tizimi, xavf tahlili asosida rejalashtirish	Raqamli audit transformatsiyasi
PF-252-son Farmon	SI va raqamli transformatsiya guruhi, «Auditorga ko'maklashish» moduli, xalqaro tashqi baholash	Innovatsion audit paradigmasi

*Manba: O'zbekiston Respublikasi Prezidenti farmonlari asosida mualliflar tuzgan.

Jadval tahlili shuni ko'rsatadiki, O'zbekistondagi islohot jarayoni «huquqiy poydevor yaratish, institutsionallashtirish, raqamlashtirish, innovatsiya» ketma-ketligini bosib o'tmoqda [1, 2, 3, 4]. Bu yondashuv xalqaro tajribada muvaffaqiyatli hisoblanadi – dastlab kuchli huquqiy baza yaratish, so'ngra

texnologik vositalarni joriy etish. Dunyo bo'yicha yetakchi davlatlar ichki nazorat va ichki audit tizimlarini turli modellar asosida tashkil etgan. 4-jadvalda O'zbekiston uchun eng dolzarb xorijiy tajribalarni qiyosiy tahlili keltirilgan.

4-jadval

Ichki nazorat va ichki audit tizimlarining xalqaro qiyosiy tahlili*

Davlat	Ichki nazorat modeli	Ichki audit tizimi	O'zbekiston uchun saboq
Buyuk Britaniya	HM Treasury COSO modeli asosida 5 komponentli ichki nazorat	Hukumat ichki audit agentligi (GIAA) – markazlashgan model	Markazlashgan metodologiya va sifat nazorati tizimi
Avstraliya	ANAO tomonidan ishlab chiqilgan risklarni boshqarish standarti (AS/NZS ISO 31000)	Har bir agentlik mustaqil ichki audit qo'mitasi	Audit qo'mitasining roli – mustaqillikni kuchaytirish
Xitoy	Davlat Audit Idorasi (CNAO) «Oltin audit» platforma tizimi	«Oltin audit» Big Data platforma asosida real vaqt monitoringi	«Davlat auditi» dasturini Big Data bilan boyitish
Estoniya	X-Road ma'lumot almashinuv tizimi asosida elektron ichki nazorat	Davlat nazorat idorasi raqamli auditni amalga oshiradi	Tizimlar integratsiyasi – «E-Kengash», «E-Qaror» bilan
O'zbekiston	«Davlat auditi» dasturiy kompleksi, Masofaviy nazorat markazi	Hisob palatasi + Ichki audit xizmatlari ikki pog'onali tizim	ISSAI standartlarini to'liq joriy etish, SI integratsiyasi

*Manba: INTOSAI, GAO, NAO va milliy audit idoralari hisobotlari asosida muallif tuzgan.

Buyuk Britaniya tajribasida [8] ayniqsa, Hukumat Ichki Audit Agentligi (GIAA) modeli

O'zbekiston uchun o'rganiladigan bo'lib, u markazlashgan metodologiya va standartlar

bilan parallel ravishda har bir idoraning mustaqil ichki audit funksiyasini saqlashga asoslangan. Estoniya tajribasi [19] esa, raqamli integratsiya jihatidan – X-Road platformasi kabi O‘zbekistonning «Davlat auditi» kompleksi va «E-Qaror», «E-Kengash» tizimlari bilan integratsiya uchun muhim

saboqlar beradi. O‘zbekistonda ichki nazorat va ichki audit tizimining joriy holati quyidagi SWOT tahlili doirasida baholanadi. Ushbu baholash me‘yoriy hujjatlar [1, 2, 3, 4] va Hisob palatasi xulosalari [14, 15, 16] tahlili asosida tuzilgan:

5-jadval

O‘zbekistonda ichki nazorat va ichki audit tizimining SWOT tahlili*

KUCHLI TOMONLAR (Strengths)	ZAIF TOMONLAR (Weaknesses)
<ul style="list-style-type: none"> Huquqiy asosning mustahkamligi (PF-6300, PF-100, PF-252); Hisob palatasi tomonidan nazorat va metodologik rahbarlik; Mustaqil tarkibiy bo‘linma maqomi (birinchi rahbarga to‘g‘ridan-to‘g‘ri bo‘ysunish); «Davlat auditi» dasturiy kompleksining mavjudligi; INTOSAI a‘zoli va xalqaro standartlar (ISSAI) joriy etilishi. 	<ul style="list-style-type: none"> Malakali kadrlar tanqisligi (SI va AT auditi mutaxassislari); Xavf-tahlil madaniyatining shakllanmaganlik darajasi; Audit qo‘mitasi institutining yo‘qligi; Tavsiyalarni kuzatish mexanizmining zaifligi; Regional ichki audit xizmatlari salohiyatining past darajasi.
IMKONIYATLAR (Opportunities)	TAHDIDLAR (Threats)
<ul style="list-style-type: none"> Sun‘iy intellekt va Big Data texnologiyalarini tatbiq etish (PF-252); Xalqaro donor tashkilotlar (Jahon banki, ADB) texnik yordami; Xitoy Nankin audit universiteti bilan hamkorlik; Raqamli hukumat infratuzilmasidan foydalanish imkoniyati; Xalqaro tashqi baholash (har 5 yilda) – sifatni oshirish uchun turtki bo‘ladi. 	<ul style="list-style-type: none"> Kiberxavfsizlik tahdidlari va ma‘lumotlar buzilishi xavfi; Raqamli infratuzilmaga haddan tashqari bog‘liqlik; Budjet cheklanishlari – ichki audit resurslarini kamaytirish; Tez o‘zgaruvchan qonunchilik muhiti (adaptatsiya qiyinligi).

*Manba: Mavzuga doir ilmiy adabiyotlar hamda rasmiy internet manbalari asosida mualliflar tomonidan tuzilgan.

O‘zbekiston Hisob palatasi tomonidan 2022 [14], 2023 [15] va 2024-yillar [16] davlat budjeti ijrosi bo‘yicha tayyorlangan xulosalar tahlili bir qator takrorlanuvchi tizimli

muammolarni va ichki nazorat tizimidagi bo‘shliqlarni ko‘rsatdi. Ushbu muammolar empirik ma‘lumot sifatida muhim ahamiyatga ega:

6-jadval

Budjet ijrosi xulosalarida aniqlangan tizimli muammolar va tavsiyalar*

Nº	Tizimli muammo	2022-yil holat	2023-yil holat	Tavsiya
1	Budjet ssudalarini qaytarmaslik	Qaytarilmagan ssudalar mavjud	Muammo takrorlanishi kuzatildi	Muddatlarni kuzatish uchun avtomatik ogohlantirish tizimi
2	Xarajatlar smetalarini belgilangan tartibda ro‘yxatdan o‘tkazmaslik	7487,2 mlrd so‘mlik 134 ta smeta «UzasBO» orqali yuborilmagan	Qisman yaxshilanish	Smetalar nazoratini «Davlat auditi» dasturiga to‘liq integratsiya
3	Qurilish obyektlari qiymatining asossiz oshishi	83 ta obyektida 24,1 foiz oshish aniqlangan	Yildan-yilga o‘tuvchi obyektlar muammosi	Narx prognoz algoritmi va qiyosiy tahlil tizimi
4	Iqtisodiy jinoatchilik alomatlari	Haqamlik sudi orqali 28 ta holat (4,1 mlrd so‘m)	Davom etdi	Krosskorrelatsion tahlil va real vaqt monitoring
5	Mahalliy budjet nazoratining zaifligi	Qo‘shimcha manbasiz xarajatlar aniqlandi	Yaxshilanish sur‘ati past	«E-Kengash» va «E-Qaror»ni «Davlat moliyasi» tizimi bilan integratsiya

*Manba: O‘zbekiston Hisob palatasi 2022, 2023, 2024-yil budjet ijrosi xulosalari asosida mualliflar tuzgan.

Jadvaldan ko‘rinib turibdiki, aniqlangan muammolarning aksariyati ichki nazorat tizimining ayrim komponentlarida zaiflikni ko‘rsatadi: xarajatlar smetalarini ro‘yxatdan o‘tkazmaslik – nazorat faoliyati (Control Activities) komponentining ishlashida bo‘shliq; budjet ssudalarini kuzatmaslik – monitoring komponentining ojizligi; da‘vo shartnomalar orqali qonun chetlab o‘tilishi – xavflarni baholash komponentining yetarli bo‘lmaganligini anglatadi [6].

COSO doirasi [6] asosida O‘zbekiston davlat sektoridagi ichki nazorat tizimining besh komponenti quyidagicha baholanadi:

Nazorat muhiti (Control Environment): Ichki audit xizmatining bevosita birinchi rahbarga bo‘ysunishi va boshqa tarkibiy bo‘linmalardan mustaqilligi – sog‘lom nazorat muhitining asosiy ko‘rsatkichi. 416-son qaror [2] ushbu mustaqillikni qonuniy jihatdan mustahkamladi. Biroq, audit xizmati rahbarini lavozimdan ozod etishda Iqtisodiyot va moliya vazirligi bilan kelishish talabi hali to‘liq bajarilmayapti.

Xavflarni baholash (Risk Assessment): PF-100-son Farmon [3] Masofaviy nazorat markazi tomonidan xavf-tahlillar o‘tkazishni va ular asosida nazorat tadbirlarini rejalashtirish majburiyatini belgiladi. Bu muhim qadam. Biroq, Hisob palatasi xulosalari [14, 15, 16] ko‘rsatdiki, ayrim idoralarda «yuqori» xavf darajasidagi obyektlar ichki audit rejasidan chiqarib tashlanmoqda – bu xavf madaniyatining shakllanmaganligini ko‘rsatadi.

Nazorat faoliyati (Control Activities): Xarajatlar smetalarini «UzASBO» orqali ro‘yxatdan o‘tkazmaslik holatlari [14] nazorat protseduralarining to‘liq bajarilmayotganligini ko‘rsatadi. «Davlat auditi» dasturiy kompleksi avtomatlashtirish darajasini oshirish uchun muhim vosita bo‘lib, biroq barcha idoralarda to‘liq joriy etilmagan.

Ma‘lumot va kommunikatsiya (Information & Communication): «Davlat auditi» dasturi orqali barcha nazorat

tadbirlarini ro‘yxatga olish va natijalarni jamoatchilik uchun ochiq qilish – bu komponentni kuchaytirdi [1]. Biroq, mahalliy budjet xarajatlarida «E-Kengash» va «E-Qaror» tizimlarining «Davlat moliyasini boshqarish» axborot tizimi bilan integratsiyasi hali tugatilmagan [4].

Monitoring: Ichki audit xizmatlarining Hisob palatasi bilan yillik reja kelishishtiruv va «KPI» reyting tizimi [3] monitoring samaradorligini oshirdi. PF-252-son Farmon [4] «Sun‘iy intellekt assistent» va «Auditorga ko‘maklashish» moduli orqali monitoring imkoniyatlarini yanada kengaytirishni rejalashtirmoqda.

Xulosa va takliflar.

Mazkur tadqiqot quyidagi asosiy xulosalarga keldi: Birinchidan, ichki nazorat tizimi va ichki audit xizmati – samarali davlat boshqaruvining o‘zaro bog‘liq, biroq funksional jihatdan farqlanuvchi ikki ustunini tashkil etadi. Ichki nazorat proaktiv himoya liniyasi bo‘lsa, ichki audit – ushbu liniyaning samaradorligini mustaqil baholaydi [6, 2].

Ikkinchidan, O‘zbekiston Respublikasida 2021–2025-yillarda amalga oshirilgan audit islohotlari – PF-6300 [1], VM 416-qaror [2], PF-100[3] va PF-252 [4] – davlat ichki nazorat va ichki audit tizimini huquqiy, institutsional va texnologik jihatdan bosqichma-bosqich rivojlantirdi. ISSAI [5] standartlarini joriy etish va INTOSAI a‘zolicini ta‘minlash xalqaro integratsiya uchun muhim asos yaratdi.

Uchinchidan, Hisob palatasi budjet ijrosi xulosalari [14, 15, 16] tahlili bir qator takrorlanuvchi tizimli muammolarni ko‘rsatdi – budjet ssudalarini qaytarmaslik, xarajatlar smetalarining qonunsiz shakllantirilishi, obyektlar qiymatining asossiz oshishi. Bu muammolar COSO doirasi [6] nuqtai nazaridan nazorat muhiti, xavflarni baholash va nazorat faoliyati komponentlaridagi bo‘shliqlarni aks ettiradi.

To‘rtinchidan, xalqaro qiyosiy tahlil shuni ko‘rsatdiki, Buyuk Britaniya, Avstraliya va

Estoniya tajribalari O'zbekiston uchun audit qo'mitasi institutini tashkil etish, markazlashgan metodologiyani joriy etish va raqamli infratuzilmalar integratsiyasini kuchaytirish sohasida muhim saboqlar beradi.

Tadqiqot natijalari asosida quyidagi amaliy tavsiyalar ishlab chiqildi:

Har bir vazirlik va idorada Audit qo'mitasini tashkil etish – ichki audit xizmatining mustaqilligini kafolatlovchi institutsional mexanizm sifatida. Bu buyuk Britaniya GIAA [8] tajribasidan o'rgangan holda amalga oshirilishi mumkin.

«Davlat auditi» dasturiy kompleksiga COSO komponentlarini baholash modullarini qo'shish, shunda har yili nazorat muhiti, xavflar baholash, nazorat faoliyati, ma'lumot va monitoring komponentlari bo'yicha avtomatik holat hisoboti tuzilsin [1, 3].

Ichki audit xodimlariga IIA (Institute of Internal Auditors) xalqaro sertifikatini – CIA (Certified Internal Auditor) – olishga ko'maklashish; xalqaro malaka sertifikatlarini lavozimga tayinlashda mezon sifatida belgilash [13].

Budjet ssudalarini kuzatuvchi avtomatlashtirilgan erta ogohlantirish tizimini

yaratish – qaytarish muddati kelishi bilan «Davlat auditi» tizimi orqali darhol bildirishnoma yuborish mexanizmi [14, 15, 16].

«E-Kengash» va «E-Qaror» dasturlarini «Davlat moliyasini boshqarish» axborot tizimi bilan to'liq integratsiya qilish – mahalliy budjet xarajatlarida manbasiz xarajatlarning oldini olish uchun [4].

Xavflarni baholash madaniyatini kuchaytirish uchun barcha ichki auditorlarga yiliga kamida bir bor xavflarni boshqarish bo'yicha malaka oshirish kurslari o'tkazish; «yuqori» xavf darajasidagi obyektlarni rejadan chiqarib tashlash holatlarini qat'iy taqiqlash [2, 3].

Ushbu tadqiqot natijalari davlat boshqaruvida samarali ichki nazorat va ichki audit tizimini qurishga intilayotgan O'zbekiston va unga o'xshash o'tish iqtisodiyoti mamlakatlariga ilmiy va amaliy ko'rsatmalar taqdim etadi. Kelajak tadqiqotlar uchun tavsiya: ichki audit tavsiyalarini kuzatib borish (follow-up) mexanizmlarini o'rganish va audit sifatiga ta'sir etuvchi tashkiliy madaniyat omillarini empirik tekshirish.

Foydalanilgan adabiyotlar ro'yxati:

1. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining «Davlat auditini joriy etish va moliyaviy nazorat samaradorligini oshirish to'g'risida» 2021-yil 27-avgustdagi PF-6300-son Farmoni. O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari ma'lumotlar bazasi. <https://lex.uz/docs/-5607471>
2. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining «Davlat organlari va tashkilotlarining ichki audit xizmati to'g'risidagi Namunaviy nizomni tasdiqlash haqida» 2022-yil 1-avgustdagi 416-son Qarori (2025-yil 16-iyuldagi 446-son qaror bilan tahrirlangan). <https://lex.uz/docs/-6136910>
3. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining davlat auditi va moliyaviy nazorat tizimini takomillashtirish to'g'risida 2024-yil 10-iyuldagi PF-100-son Farmoni. <https://lex.uz/docs/-7015258>
4. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining «Davlat auditi va moliyaviy nazorati faoliyatini yanada takomillashtirishga doir qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida» 2025-yil 18-dekabrda PF-252-son Farmoni. <https://lex.uz/docs/-7926706>
5. INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions). International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) Framework. Vienna: INTOSAI General Secretariat. <https://www.issai.org>
6. COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). Internal Control – Integrated Framework. New York: AICPA. 196 p.

7. Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H., & Waerness, M. (1999). *Performance or Compliance?: Performance audit and public management in five countries*. Oxford University Press, New York. 265 p.
8. Barrett, P. (1999). *Auditing in Contemporary Public Administration*. The Australian National University (ANU), Canberra. 94 p.
9. Bovens, M. (2005). *Public Accountability*. In E. Ferlie, L.E. Lynn and C. Pollitt (eds.), *The Oxford Handbook of Public Management*. Oxford University Press, Oxford; New York, pp. 182–208.
10. Curtin, D., & Dekker, I. (2005). *Good governance: the concept and its application by European Union*. In D.M. Curtin and R.A. Wessel (eds.), *Good Governance and the European Union*. Intersentia, New York, pp. 12–39.
11. Power, M.K. (2003). *Evaluating the audit explosion*. *Law and Policy*, 25(3), 185–202. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2003.00147.x>
12. Nicoll, P. (2005). *Audit in Democracy*. Ashgate Publishing Ltd, England. 320 p.
13. Abdolmohammadi, M.J. (2009). *Factors associated with the use of and compliance with the IIA standards: a study of Anglo-culture CAEs*. *International Journal of Auditing*, 13(1), 27–42. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00390.x>
14. O'zbekiston Respublikasi Hisob palatasi. (2023). *Davlat budjeti va davlat maqsadli jamg'armalari budjetlarining 2022-yildagi ijrosi to'g'risidagi hisobot bo'yicha xulosa*. Toshkent: Hisob palatasi.
15. O'zbekiston Respublikasi Hisob palatasi. (2024). *Davlat budjeti va davlat maqsadli jamg'armalari budjetlarining 2023-yildagi ijrosi to'g'risidagi hisobot bo'yicha xulosa*. Toshkent: Hisob palatasi.
16. O'zbekiston Respublikasi Hisob palatasi. (2025). *Davlat budjeti va davlat maqsadli jamg'armalari budjetlarining 2024-yildagi ijrosi to'g'risidagi hisobot bo'yicha xulosa*. Toshkent: Hisob palatasi.
17. Buang, T.S.D.S.A.b. (2007). *Emerging issues and global challenges in public sector audit in 21st century*. *One Day Seminar on Public Sector Audit*, BPK RI, Jakarta.
18. Crawford, M., & Stein, W. (2002). *Auditing risk management: fine in theory but who can do it in practice?* *International Journal of Auditing*, 6(2), 119–131. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2002.tb00009.x>
19. e-Estonia. (2023). *Digital Society: Estonia's Digital Transformation*. e-Estonia Briefing Centre. <https://e-estonia.com>
20. Shimomura, Y. (2003). *In search of endogenous elements of good governance: the case of eastern sea board development plant in Thailand*. In Y. Shimomura (ed.), *The Role of Governance in Asia*. Institute of Southeast Asian Studies, Singapore, pp. 156–180.
21. Raman, K.K., & Wilson, E.R. (1994). *Governmental audit procurement practices and seasoned bond prices*. *Accounting Review*, 69(4), 517–538.
22. Oiken, B.A. (2007). *Monitoring corruption: evidence from a field experiment in Indonesian*. *Journal of Political Economics*, 115(2), 200–249.
23. Sikka, P., Filling, S., & Liew, P. (2009). *The audit crunch: reforming auditing*. *Managerial Auditing Journal*, 24(2), 135–155. <https://doi.org/10.1108/02686900910924948>
24. Solomon, I., & Trotman, K.T. (2003). *Experimental judgement and decision research in auditing: the first 25 years of AOS*. *Accounting, Organisations and Society*, 28(7–8), 639–820.
25. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining «O'zbekiston Respublikasi Davlat budjeti xarajatlarining samaradorligini yanada oshirish va davlat moliyaviy nazorati organlari faoliyatini takomillashtirish to'g'risida» 2023-yil 20-apreldagi PQ-128-son Qarori. <https://lex.uz/docs/-5858712>