

DAVLAT SEKTORIDA ICHKI NAZORAT HAMDA ICHKI AUDIT TIZIMINI
TAKOMILLASHTIRISH

Jo‘rabekov Davlatbek Sharifbek o‘g‘li

O‘zbekiston Respublikasi Bank-moliya akademiyasi

Davlat moliyaviy nazorati va auditi magistranti.

jorabekovdavlatbek@gmail.com

<https://doi.org/10.5281/zenodo.22229753>

Annotatsiya. Mazkur maqolada davlat sektorida ichki nazorat va ichki audit tizimining iqtisodiy mohiyatamarali boshqarishdagi o‘rni hamda O‘zbekistonda ushbu yo‘nalishda amalga oshirilayotgan institutsional islohotlar o‘rganilgan. Tadqiqotda ichki nazorat va ichki auditning o‘zaro bog‘liqligi, davlat budjeti mablag‘laridan maqsadli va samarali foydalanishni ta‘minlash, budget intizomini mustahkamlash, moliyaviy xatolar va qonunbuzilishlarning oldini olishdagi ahamiyati tahlil qilingan.

O‘zbekiston Respublikasida ichki audit xizmatlarini tashkil etish, ichki auditorlarni sertifikatlash, xavfga asoslangan auditni joriy etish, masofaviy nazoratni kengaytirish va audit jarayonlarini raqamlashtirish bo‘yicha erishilgan natijalar baholangan. Tadqiqot natijasida davlat sektorida ichki nazoratning yagona metodologik modelini yaratish, ichki auditning funksional mustaqilligini kuchaytirish, risklarni boshqarish tizimini takomillashtirish, raqamli audit va ma‘lumotlar tahlilini keng joriy etish hamda audit tavsiyalarining bajarilishini avtomatik monitoring qilish bo‘yicha ilmiy-amaliy takliflar ishlab chiqilgan.

Kalit so‘zlar: davlat sektori, ichki nazorat, ichki audit, davlat moliyasi, budget nazorati, moliyaviy boshqaruv, risklarni boshqarish, masofaviy audit, davlat auditi, raqamlashtirish, budget intizomi, audit samaradorligi.

Abstract. This article examines the role of internal control and internal audit systems in the public sector in the effective management of economic activity and the institutional reforms being implemented in this area in Uzbekistan. The study analyzes the interrelationship of internal control and internal audit, their importance in ensuring the targeted and effective use of state budget funds, strengthening budget discipline, and preventing financial errors and violations. The results achieved in the Republic of Uzbekistan in organizing internal audit services, certifying internal auditors, introducing risk-based auditing, expanding remote control, and digitizing audit processes are assessed.

As a result of the study, scientific and practical proposals have been developed to create a unified methodological model of internal control in the public sector, strengthen the functional independence of internal audit, improve the risk management system, widely introduce digital auditing and data analysis, and automatically monitor the implementation of audit recommendations.

Keywords: public sector, internal control, internal audit, public finance, budget control, financial management, risk management, remote audit, public audit, digitalization, budget discipline, audit effectiveness.

Kirish

Davlat moliyasini samarali boshqarish zamonaviy davlat boshqaruvining eng muhim tarkibiy qismlaridan biri hisoblanadi. Davlat budjeti mablag'larining katta hajmda shakllanishi va ularning ijtimoiy-iqtisodiy rivojlanish dasturlari, ta'lim, sog'liqni saqlash, ijtimoiy himoya, infratuzilma va boshqa strategik yo'nalishlarga sarflanishi budjet mablag'laridan foydalanish ustidan samarali nazorat mexanizmlarini shakllantirishni talab etadi. Bunda ichki nazorat hamda ichki audit davlat boshqaruvi organlarida moliyaviy intizom, hisobdorlik, shaffoflik va samaradorlikni ta'minlovchi muhim institutsional vosita sifatida namoyon bo'ladi.

Ichki nazorat tashkilot rahbariyati va mas'ul xodimlari tomonidan kundalik faoliyat davomida moliyaviy va xo'jalik operatsiyalarining qonuniyligi, maqsadga muvofiqligi hamda aktivlarning saqlanishini ta'minlashga qaratilgan uzluksiz jarayondir. Ichki audit esa ichki nazorat tizimining qanchalik samarali faoliyat yuritayotganini mustaqil baholaydi va uni takomillashtirish bo'yicha rahbariyatga tavsiyalar beradi. Shu sababli ichki nazorat va ichki audit bir-birini takrorlaydigan emas, balki o'zaro to'ldiradigan mexanizmlar hisoblanadi.

Xalqaro amaliyotda ichki nazorat tizimini shakllantirishda COSO modeli keng qo'llaniladi.

Mazkur model nazorat muhiti, risklarni baholash, nazorat tadbirlari, axborot va kommunikatsiya hamda monitoring kabi o'zaro bog'liq elementlarga asoslanadi. COSO yondashuvida samarali ichki nazorat faqat moliyaviy hisobotlar ishonchliligini ta'minlash vositasi emas, balki tashkilotning operatsion, hisobot va qonunchilikka rioya qilish maqsadlariga erishishiga xizmat qiladigan boshqaruv tizimi sifatida qaraladi.

O'zbekistonda so'nggi yillarda davlat moliyasini boshqarishni xalqaro standartlarga muvofiqlashtirish doirasida ichki audit va ichki nazoratni tubdan takomillashtirishga alohida e'tibor qaratilmoqda. 2024-yilgi PEFA baholashida mamlakat davlat moliyasini boshqarish tizimida sezilarli institutsional rivojlanish kuzatilgani, ichki audit va tashqi audit mexanizmlarining fiskal intizomni mustahkamlashga xizmat qilayotgani qayd etilgan.

Shu jihatdan davlat sektorida ichki nazorat va ichki audit tizimini yanada takomillashtirish, uni risklarni boshqarish, natijadorlikni baholash va zamonaviy raqamli texnologiyalar bilan integratsiyalash masalalarini ilmiy jihatdan tadqiq etish dolzarb ahamiyat kasb etadi.

ADABIYOTLAR SHARHI

Davlat sektorida ichki nazorat va ichki audit tizimini takomillashtirish masalalari zamonaviy davlat moliyasini boshqarish, budjet mablag'laridan samarali foydalanish, davlat tashkilotlarining hisobdorligini oshirish hamda moliyaviy qonunbuzilishlarning oldini olishga bag'ishlangan ilmiy tadqiqotlarda muhim o'rin egallaydi. Mazkur yo'nalishdagi ilmiy qarashlarning rivojlanishi natijasida ichki auditning vazifasi oddiy moliyaviy tekshiruvdan tashkilotning risklarni boshqarish, korporativ boshqaruv va ichki nazorat jarayonlarining samaradorligini mustaqil baholovchi institut darajasigacha kengaydi.

Ichki nazorat nazariyasining fundamental asoslaridan biri Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission — COSO tomonidan ishlab chiqilgan "Internal Control — Integrated Framework" konsepsiyasi hisoblanadi. COSO (2013) ichki nazoratni tashkilotning rahbariyati va xodimlari tomonidan amalga oshiriladigan hamda operatsion faoliyat

samaradorligi, moliyaviy va nomoliyaviy hisobotlarning ishonchliligi, shuningdek, qonunchilik talablariga rioya etilishi bo'yicha oqilona ishonch hosil qilishga qaratilgan uzluksiz jarayon sifatida tavsiflaydi. Mazkur konsepsiyada ichki nazorat beshta o'zaro bog'liq tarkibiy qism — nazorat muhiti, risklarni baholash, nazorat tadbirlari, axborot va kommunikatsiya hamda monitoring orqali shakllantiriladi. Ushbu yondashuv ichki nazoratni faqat buxgalteriya hisobidagi xatolarni aniqlash vositasi emas, balki tashkilot maqsadlariga erishishni ta'minlovchi kompleks boshqaruv mexanizmi sifatida talqin qilish imkonini berdi.

Davlat sektori nuqtayi nazaridan mazkur yondashuv INTOSAI tomonidan ishlab chiqilgan "Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector" metodologiyasida yanada rivojlantirilgan. INTOSAI davlat tashkilotlarida ichki nazoratning asosiy maqsadi davlat resurslaridan tejamkor, samarali va natijador foydalanish, aktivlarni yo'qotish va suiiste'mollardan himoya qilish, qonunchilikka rioya etish hamda ishonchli moliyaviy va boshqaruv axborotlarini shakllantirishdan iborat ekanligini ta'kidlaydi. INTOSAI yondashuvining muhim xususiyati shundaki, ichki nazorat uchun asosiy javobgarlik auditor zimmasiga emas, balki davlat tashkiloti rahbariyati va boshqaruv tizimiga yuklatiladi. Auditor esa ushbu nazorat mexanizmlarining qanchalik to'g'ri tashkil etilgani va samarali ishlayotganini baholaydi. INTOSAI hujjatlarida ichki nazorat, risklarni boshqarish, hisobdorlik va boshqaruv mas'uliyati o'zaro uzviy bog'liq tushunchalar sifatida qaraladi.

Ichki auditning davlat sektoridagi nazariy va amaliy rivojlanishiga **M. Nerantzidis, M. Pazarskis, G. Drogalas va S. Galanis (2022)**ning "Internal Auditing in the Public Sector: A Systematic Literature Review and Future Research Agenda" nomli tadqiqoti katta hissa qo'shgan.

Mualliflar davlat sektoridagi ichki auditga oid 2010–2019-yillarda chop etilgan 78 ta ilmiy maqolani tizimli ravishda tahlil qilganlar. Tadqiqot natijalariga ko'ra, davlat sektorida ichki audit bo'yicha ilmiy izlanishlarning katta qismi boshqaruv sifati, operatsion samaradorlik, auditor mustaqilligi, ichki nazorat va risklarni boshqarish masalalariga qaratilgan. Mualliflarning fikricha, davlat sektorida ichki audit samaradorligini faqat aniqlangan moliyaviy xatolar miqdori bilan baholash yetarli emas. Audit tashkilot faoliyatining samaradorligi, boshqaruv qarorlari sifati va davlat xizmatlarining natijadorligiga qanday ta'sir ko'rsatishini ham o'rganish zarur. Shuningdek, ular turli mamlakatlar va institutsional muhitlar o'rtasida qiyosiy tadqiqotlarni kengaytirishni istiqbolli ilmiy yo'nalish sifatida qayd etadilar.

Mazkur qarashlar L.P. Huong, V.X. Nam va T.K. Dung (2024) tomonidan olib borilgan "Internal Auditing in the Public Sector – A Literature Review and Future Research Directions" tadqiqotida ham davom ettirilgan. Mualliflar davlat sektorida ichki auditga oid ilmiy adabiyotlarni umumlashtirib, ichki audit samaradorligini belgilovchi asosiy omillar sifatida auditorlarning professional malakasi, ichki audit xizmatining tashkiliy va funksional mustaqilligi, yuqori rahbariyat tomonidan qo'llab-quvvatlanishi, audit tavsiyalarining amalga oshirilishi va risklarga asoslangan auditni tashkil etishni ko'rsatadilar. Ushbu tadqiqot davlat sektorida ichki auditning kelajakdagi rivoji faqat moliyaviy muvofiqlikni tekshirishga emas, balki strategik boshqaruv, risk-menejment va davlat tashkilotlarining faoliyat samaradorligini baholashga yo'naltirilishi kerakligini tasdiqlaydi.

Ichki auditning zamonaviy mazmunini belgilashda The Institute of Internal Auditors — IIA (2024) tomonidan qabul qilingan “Global Internal Audit Standards” alohida ahamiyatga ega. Yangi standartlar 2024-yil 9-yanvarda e’lon qilingan va 2025-yil 9-yanvardan amaliyotga joriy etilgan.

Mazkur standartlarda ichki audit faoliyati beshta asosiy yo’nalish — ichki auditning maqsadi, etika va professionallik, ichki audit funksiyasini boshqarish, ichki audit faoliyatini tashkil etish va auditorlik xizmatlarini amalga oshirish asosida tizimlashtirilgan. Standartlarda auditorning xolisligi, professional kompetensiyasi, ichki auditning tashkiliy mustaqilligi, strategik rejalashtirish, audit resurslaridan samarali foydalanish, audit natijalarini yetkazish va tavsiyalar bajarilishini monitoring qilishga katta e’tibor berilgan.

So’nggi ilmiy qarashlarda ichki auditning raqamli transformatsiyasi alohida tadqiqot yo’nalishiga aylanmoqda. Axborot tizimlari orqali budjet operatsiyalarini avtomatik tekshirish, katta hajmdagi ma’lumotlarni tahlil qilish, noodatiy tranzaksiyalarni aniqlash, risk indikatorlarini real vaqt rejimida kuzatish va masofaviy auditni amalga oshirish an’anaviy audit metodlarini sezilarli darajada o’zgartirmoqda. IIAning zamonaviy metodologiyasida axborot texnologiyalari va axborot xavfsizligi risklarini baholash uchun Global Technology Audit Guides kabi maxsus uslubiy qo’llanmalar ham qo’llanilishi nazarda tutilgan. Bu esa kelgusida davlat sektorida Continuous Auditing, ya’ni uzluksiz audit mexanizmlariga o’tish imkoniyatlarini kengaytiradi.

Tadqiqot metodologiyasi: Mazkur tadqiqotning asosiy maqsadi davlat sektorida ichki nazorat hamda ichki audit tizimining amaldagi holatini baholash, ularning samaradorligiga ta’sir etuvchi omillarni aniqlash va tizimni takomillashtirish bo’yicha ilmiy-amaliy takliflar ishlab chiqishdan iborat. Tadqiqot metodologiyasi davlat moliyasini boshqarish, ichki nazorat, risklarni boshqarish va ichki audit o’rtasidagi funksional bog’liqlikni kompleks tahlil qilish tamoyiliga asoslandi.

Tadqiqotda tizimli yondashuv asosiy metodologik usul sifatida qo’llanildi. Mazkur yondashuv orqali ichki nazorat va ichki audit alohida funksiyalar sifatida emas, balki davlat tashkilotining boshqaruv, moliyaviy nazorat, risklarni boshqarish va hisobdorlik mexanizmlarining o’zaro bog’langan tarkibiy elementlari sifatida o’rganildi. Bunda ichki nazoratning tashkilot faoliyatidagi profilaktik funksiyasi, ichki auditning esa mustaqil baholash va maslahat berish funksiyasi alohida ajratib tahlil qilindi.

Tadqiqot davomida qiyosiy tahlil metodidan ham foydalanildi. Ushbu usul yordamida O’zbekistonda davlat sektorida ichki audit va ichki nazoratni tashkil etish amaliyoti COSO, INTOSAI, The Institute of Internal Auditors hamda PEFA metodologiyalarida belgilangan xalqaro tamoyillar bilan taqqoslandi. Qiyosiy tahlil natijasida milliy tizimning xalqaro standartlarga mos jihatlari, mavjud institutsional farqlar va takomillashtirish talab etiladigan yo’nalishlar aniqlandi.

Tadqiqotning axborot bazasini O’zbekiston Respublikasi Iqtisodiyot va moliya vazirligi, O’zbekiston Respublikasi qonunchilik ma’lumotlari milliy bazasi, PEFA, COSO, INTOSAI hamda The Institute of Internal Auditors tomonidan e’lon qilingan rasmiy va metodologik ma’lumotlar tashkil etdi. Shuningdek, davlat sektorida ichki audit, moliyaviy nazorat, risk-menejment va davlat moliyasini boshqarishga oid so’nggi ilmiy maqolalar va xorijiy tadqiqotlar o’rganildi.

Statistik tahlil usuli davlat sektorida ichki audit tizimining rivojlanish tendensiyalarini baholashda qo'llanildi. Jumladan, ichki auditorlarni sertifikatlash holati, ichki audit xizmatlarini tashqi baholash natijalari, audit faoliyatining institutsional qamrovi, PEFA ko'rsatkichlari hamda auditni raqamlashtirish bo'yicha mavjud ma'lumotlar tahlil qilindi. Ushbu ko'rsatkichlar yordamida ichki audit tizimining professional va tashkiliy salohiyatidagi o'zgarishlar baholandi.

Tadqiqotda kontent-tahlil usulidan foydalanilib, ichki audit va ichki nazoratga oid normativ-huquqiy hujjatlar mazmuni tizimli ravishda o'rganildi. Ushbu tahlilda hujjatlarda belgilangan vazifalar, vakolatlar, auditorlarning mustaqilligi, auditni rejalashtirish tartibi, risklarni baholash, audit tavsiyalarining bajarilishi va monitoring mexanizmlariga alohida e'tibor qaratildi.

Natijada amaldagi huquqiy bazaning kuchli va zaif tomonlari aniqlash imkoniyati yaratildi.

Ilmiy abstraksiyalash va umumlashtirish metodlari orqali ichki audit samaradorligini belgilovchi asosiy omillar guruhlandi. Ular orasida auditorlarning professional malakasi, tashkiliy mustaqilligi, yuqori rahbariyatning qo'llab-quvvatlashi, riskka asoslangan rejalashtirish, axborot texnologiyalaridan foydalanish, audit tavsiyalarining bajarilish darajasi va ichki nazorat tizimining sifat darajasi asosiy omillar sifatida ajratildi.

Tadqiqot metodologiyasida riskka asoslangan yondashuv alohida o'rin egalladi. Mazkur yondashuvga ko'ra, ichki audit resurslari barcha jarayonlarga bir xil taqsimlanmasdan, moliyaviy zarar, qonunbuzilish, korrupsion xavf, operatsion uzilish yoki davlat mablag'laridan samarasiz foydalanish ehtimoli yuqori bo'lgan yo'nalishlarga ustuvor ravishda yo'naltirilishi lozim. Shu asosda ichki audit samaradorligini oshirish uchun elektron risk-reyestr, risklarni ball asosida baholash va yillik audit rejasini risk darajasiga muvofiq shakllantirish taklif qilindi.

Shuningdek, tadqiqotda funksional tahlil usuli orqali ichki nazorat va ichki audit o'rtasidagi vakolatlar taqsimoti baholandi. Ichki nazoratning asosiy vazifasi xatolar va qonunbuzilishlarning oldini olish, aktivlarni himoya qilish va operatsiyalar qonuniyligini ta'minlashdan iborat bo'lsa, ichki auditning vazifasi ushbu nazorat mexanizmlarining qanchalik samarali ishlayotganini mustaqil baholashdan iborat ekanligi asoslandi. Bu esa davlat tashkilotlarida ichki audit xizmatini kundalik nazorat funksiyalariga haddan tashqari jalb etmaslik zarurligini ko'rsatadi.

TAHLIL VA NATIJALAR

Davlat sektorida ichki nazorat va ichki audit tizimining samaradorligini baholashda faqat amalga oshirilgan tekshiruvlar soniga emas, balki audit qamrovi, riskka asoslangan rejalashtirish, audit standartlarining xalqaro talablarga muvofiqligi, audit tavsiyalarining bajarilishi, xodimlar malakasi hamda axborot texnologiyalaridan foydalanish darajasiga kompleks yondashish talab etiladi. O'zbekiston tajribasining tahlili so'nggi yillarda davlat moliyaviy nazoratining an'anaviy tekshiruv modelidan zamonaviy ichki audit modeliga o'tish bo'yicha sezilarli institutsional siljishlar amalga oshirilganini ko'rsatmoqda.

PEFA ma'lumotlariga ko'ra, 2019-yilgi baholash davrida O'zbekistonda ichki audit instituti hali shakllanish bosqichida bo'lgan. Ichki audit funksiyasi 2017-yildan boshlab joriy etilgan va baholash vaqtida atigi 6 ta davlat tashkilotida faoliyat yuritgan.

O’sha davrda ichki audit faoliyati asosan moliyaviy qonunchilikka muvofiqlikni tekshirishga yo’naltirilgan, tizimlarni va ichki nazorat samaradorligini baholash yetarlicha rivojlanmagan hamda amaliyot xalqaro ichki audit standartlariga to’liq mos kelmagan. Natijada PI-26 “Ichki audit” indikatori bo’yicha umumiy baho D+ darajasida shakllangan.

2024-yilgi PEFA baholashida esa mazkur ko’rsatkich D+ darajasidan B+ darajasiga ko’tarilgan. Bu qisqa davr ichida davlat sektorida ichki auditning institutsional maqomi, metodologiyasi va amaliy samaradorligida sezilarli o’zgarish yuz berganini anglatadi. 2024-yilgi baholashda ichki auditning tabiati va qo’llanilayotgan standartlar bo’yicha A, audit rejalarining bajarilishi va hisobot berish bo’yicha B, audit tavsiyalariga rahbariyatning munosabati bo’yicha esa A darajasi qayd etilgan.

1-jadval

O‘zbekistonda davlat sektoridagi ichki audit tizimining PEFA bo’yicha rivojlanish dinamikasi

Ko’rsatkich	2019-yilgi holat	2024-yilgi holat	Tahliliy natija
PI-26 “Ichki audit” umumiy bahosi	D+	B+	Sifat jihatdan sezilarli o’sish
Ichki audit faoliyat yuritgan vazirlik va idoralar	6 ta	30 ta / 32 ta	Institutsional qamrov keskin kengaygan
Tashkilotlar soni bo’yicha qamrov	Cheklangan	93,75 %	Deyarli barcha asosiy tashkilotlar qamrab olingan
Xarajat va daromadlar bo’yicha audit qamrovi	Yuqori xarajatli ayrim subyektlar	85,2 %	Moliyaviy qamrov yuqori darajaga yetgan
Auditning asosiy yo’nalishi	Moliyaviy muvofiqlik	Risk va ichki nazorat samaradorligi	Audit mazmuni sifat jihatdan o’zgargan
Audit standartlari	Xalqaro standartlarga to’liq mos emas	Professional standartlarga muvofiq	Metodologik uyg’unlashuv kuchaygan
2023-yilda yillik audit dasturining bajarilishi	—	86 %	Rejalashtirish mavjud, biroq ijro bo’yicha zaxira bor
2021–2023-yillarda bajarilgan audit tavsiyalari	—	93,5 %	Audit natijalariga rahbariyat reaksiyasi yuqori

Manba: PEFAning O‘zbekiston bo’yicha 2019 va 2024-yilgi baholashlari asosida muallif tomonidan tuzildi.

Jadval ma’lumotlari ichki audit tizimida nafaqat miqdoriy, balki sifat jihatdan ham transformatsiya amalga oshganini ko’rsatadi.

2019-yilda ichki audit mavjud bo'lgan subyektlar soni 6 tani tashkil qilgan bo'lsa, 2024-yil baholashida bu ko'rsatkich 32 ta vazirlik va idoraning 30 tasiga, ya'ni 93,75 foiziga yetgan. Biroq xarajat va daromadlar nuqtayi nazaridan qamrov 85,2 foizni tashkil etmoqda. Demak, PEFA mezonlari bo'yicha yuqori natijaga erishilgan bo'lsa-da, davlat moliyaviy operatsiyalarining yana qariyb 14,8 foizini tegishli darajada ichki audit bilan qamrab olish imkoniyati mavjud.

Alohida e'tibor talab qiladigan natija — audit mazmunining o'zgarishidir. 2019-yilda ichki auditning asosiy yo'nalishi moliyaviy muvofiqlikni tekshirish bo'lib, tizimli va riskka asoslangan audit yetarli darajada rivojlanmagan edi. 2024-yil baholashida esa ichki audit faoliyati ichki nazoratning yetarliligi va samaradorligini baholashga yo'naltirilgani, sifatni ta'minlash mexanizmlari shakllangani va professional standartlarga asoslangan risk yondashuvi qo'llanilayotgani sababli PI-26.2 komponenti A darajasida baholangan. Bu ichki auditning "xato topuvchi" nazorat organidan boshqaruv va risklarni baholovchi institutga o'tayotganini ko'rsatadi.

2023-yil natijalariga ko'ra, tasdiqlangan yillik ichki audit dasturlarining 86 foizi bajarilgan.

Bir tomondan, bu auditni tizimli rejalashtirish mexanizmi shakllanganini ko'rsatsa, ikkinchi tomondan, rejalashtirilgan auditlarning 14 foizlik qismi bajarilmaganini anglatadi. Shu bilan birga, shu davrda 576 ta rejadani tashqari audit amalga oshirilgani qayd etilgan. Rejadani tashqari auditlarning sezilarli mavjudligi davlat organlarida kutilmagan xavflar, rahbariyat topshiriqlari yoki tezkor nazorat talab qiladigan vaziyatlar auditor resurslarining bir qismini rejadani tashqari yo'nalishlarga jalb qilganini ko'rsatishi mumkin.

Mazkur holatda ichki auditni takomillashtirishning muhim vazifasi rejadani tashqari tekshiruvlarni butunlay kamaytirish emas, balki ularning kelib chiqish sabablarini risk-reyestrlar orqali oldindan aniqlashdan iborat. Agar bir xil turdagi muammolar muntazam ravishda rejadani tashqari auditlarni talab qilayotgan bo'lsa, bu ushbu sohadagi xavflar yillik audit rejasida yetarli hisobga olinmayotganidan dalolat berishi mumkin. Shu nuqtayi nazardan, kelgusida audit rejalarini tuzishda tarixiy qonunbuzilishlar, moliyaviy operatsiyalar hajmi, davlat xaridlari miqdori, budget dasturlari murakkabligi va avvalgi audit tavsiyalarining bajarilishi kabi indikatorlardan foydalanish maqsadga muvofiq.

Ichki auditning haqiqiy natijadorligini ko'rsatuvchi asosiy ko'rsatkichlardan yana biri auditorlik tavsiyalarining bajarilish darajasidir. PEFA ma'lumotlariga ko'ra, 2021–2023-yillarda berilgan ichki audit tavsiyalarining 93,5 foizi bo'yicha tegishli choralar ko'rilgan. Bu ko'rsatkich xalqaro metodologiyada yuqori baholanib, PI-26.4 komponentiga A darajasi berilgan. Demak, audit yakunlari faqat hisobot shaklida qolib ketmay, davlat tashkilotlari rahbariyati tomonidan amaliy boshqaruv qarorlariga aylantirilmoqda.

Biroq 93,5 foizlik natija audit tavsiyalarining 6,5 foizi bo'yicha choralar to'liq amalga oshirilmaganini ham anglatadi. Mazkur holat audit tavsiyalarini monitoring qilish tizimini yanada kuchaytirish zarurligini ko'rsatadi. Fikrimizcha, auditorlik tavsiyasining bajarilgan deb hisoblanishi faqat tashkilot tomonidan javob xati yuborilishi bilan emas, balki aniqlangan muammo bartaraf etilgani, tegishli nazorat protsedurasi qayta ishlab chiqilgani va xuddi shu xato qayta sodir bo'lmayotgani bilan tasdiqlanishi kerak.

2-jadval

O‘zbekiston davlat sektorida ichki audit tizimining asosiy natijalari va mavjud muammolar

Yo‘nalish	Erishilgan natija	Mavjud muammo	Takomillashtirish yo‘nalishi
Huquqiy baza	10 dan ortiq normativ-huquqiy hujjat qabul qilingan	Hujjatlarni tashkilot darajasida bir xil qo‘llash masalasi	Yagona metodologik platforma
Professional salohiyat	800 ga yaqin milliy sertifikat egasi	IT va Data Analytics ko‘nikmalari zarur	Uzluksiz professional ta’lim
Institutsional qamrov	30/32 vazirlik va idora	To‘liq qamrov hali ta’minlanmagan	Barcha tegishli subyektlarda audit funksiyasini kuchaytirish
Moliyaviy qamrov	85,2 % xarajat va daromadlar	14,8 % qamrovdan tashqarida	Qamrovni bosqichma-bosqich kengaytirish
Audit rejasining ijrosi	86 %	Rejalarning 14 % bajarilmagan	Risk asosida resurslarni optimallashtirish
Tavsiyalar ijrosi	93,5 %	6,5 % bo‘yicha to‘liq choralari yo‘q	Elektron follow-up tizimi
Audit metodologiyasi	Riskka asoslangan yondashuv	Turli idoralarda amaliyot sifati farq qilishi mumkin	Risklarni baholashning yagona mezonlari
Auditning raqamlashtirilishi	Masofaviy audit kengaymoqda	Ma’lumotlar bazalari integratsiyasi zarur	Continuous Auditing va AI vositalari

Manba: PEFA (2024) va O‘zbekiston Respublikasi Iqtisodiyot va moliya vazirligining 2026–2028-yillar Fiskal strategiyasi ma’lumotlari asosida muallif tomonidan ishlab chiqildi.

Normativ-huquqiy bazaning shakllanishi ham tahlil qilinayotgan davrning muhim natijalaridan biridir. Fiskal strategiyaga ko‘ra, ichki audit faoliyatiga oid 10 dan ortiq normativ-huquqiy hujjat qabul qilingan. Ular orqali milliy ichki audit standartlari, xizmatlarning vazifa va funksiyalari, huquq va majburiyatlari, hisobdorligi, ichki auditorlarni sertifikatlash, malakasini oshirish va faoliyat samaradorligini baholash mexanizmlari belgilangan.

Vazirlar Mahkamasining 2022-yil 1-avgustdagi 416-son qarori ushbu jarayonda muhim institutsional asos yaratdi. Mazkur hujjat vazirlik va idoralarda ichki audit xizmatlarini tashkil etish, ularning asosiy vazifalari, xodimlarga qo‘yiladigan malaka talablari, budget qonunchiligiga rioya etilishini baholash hamda aniqlangan qonunbuzilishlar bo‘yicha rahbariyatni xabardor qilish mexanizmlarini belgilab berdi.

2024-yilda ichki audit xizmatlari xodimlarining faoliyat samaradorligini baholashga qaratilgan alohida tartibning joriy etilishi ham nazorat tizimida natijaga yo‘naltirilgan yondashuv shakllanayotganini ko‘rsatadi. Ushbu mexanizmida budget qonunchiligi buzilishining oldini olish, masofaviy nazorat va boshqa samaradorlik mezonlari ichki auditor faoliyatini baholashda qo‘llanilishi nazarda tutilgan.

Bundan tashqari, 2024-yilda xavf tahlili asosida 15 ta vazirlik va idoraning ichki audit xizmatlari maxsus baholashdan o'tkazilgan. Ushbu jarayonda ichki audit xizmatining tashkiliy holati, zarur ichki hujjatlarning mavjudligi va audit tadbirlarini xavf tahlili asosida tashkil etish amaliyoti o'rganilgan. Baholash jarayoni faqat nazorat funksiyasini bajarmasdan, tashkilotlarga uslubiy va amaliy yordam ko'rsatish bilan ham birga olib borilgan.

Bu natija davlat ichki auditini rivojlantirishda muhim metodologik o'zgarishni anglatadi.

Ya'ni markaziy vakolatli organ faoliyati faqat ichki audit xizmatlarining kamchiliklarini aniqlashdan iborat bo'lmagan, ularning professional salohiyatini oshirish va yagona amaliyotni shakllantirishga ham qaratilmoqda.

Tadqiqot natijalariga ko'ra, O'zbekiston davlat sektorida ichki auditni keyingi bosqichga olib chiqish uchun "ichki nazorat — risklarni boshqarish — ichki audit — tavsiyalar ijrosi monitoringi" zanjirini yagona raqamli boshqaruv tizimiga birlashtirish zarur. Bunda davlat tashkilotidagi asosiy moliyaviy va operatsion risklar elektron risk-reyestrda kiritilib, risk darajasi avtomatik hisoblanishi, audit rejasi esa ushbu risk reytingiga bog'langan holda shakllantirilishi maqsadga muvofiq.

Raqamlashtirish nuqtayi nazaridan masofaviy auditning kengayishi ham muhim ijobiy tendensiyadir. Iqtisodiyot va moliya vazirligining Fiskal strategiyasida ichki nazorat va audit tizimining joriy etilishi natijasida budjet qonunchiligi buzilishlari profilaktikasi hamda masofaviy audit imkoniyatlari kengaygani alohida qayd etilgan. Kelgusida ushbu mexanizmni oddiy masofadan tekshirish darajasidan uzluksiz audit (Continuous Auditing) tizimiga rivojlantirish mumkin. Masalan, davlat xaridlarida bir xil yetkazib beruvchiga takroriy to'lovlar, bozor narxidan keskin yuqori xaridlar, noodatiy to'lov vaqtlari yoki bir-biriga bog'liq kontragentlar avtomatik risk indikatorlari orqali aniqlanishi mumkin.

O'zbekistonda davlat sektoridagi ichki audit tizimi 2019-yildagi shakllanish bosqichidan 2024-yilga kelib institutsional jihatdan ancha rivojlangan, riskka asoslangan va xalqaro professional standartlarga yaqinlashgan tizimga aylangan. PI-26 ko'rsatkichining D+ dan B+ ga oshishi, ichki auditning 30 ta vazirlik va idorada faoliyat yuritishi, tavsiyalar ijrosining 93,5 foizga yetishi, 800 ga yaqin mutaxassisning milliy sertifikatga ega bo'lishi va 15 ta vazirlik hamda idorada ichki audit xizmatining alohida baholangani mazkur xulosani tasdiqlaydi. ([Pefa](#))

Shu bilan birga, o'tkazilgan tahlil to'rtta asosiy rivojlanish zaxirasini ko'rsatdi: birinchidan, ichki auditning moliyaviy qamrovini 85,2 foizdan yanada yuqori darajaga yetkazish; ikkinchidan, yillik audit rejalarining bajarilish darajasini 86 foizdan oshirish; uchinchidan, audit tavsiyalarining to'liq va sifatli ijrosini ta'minlash; to'rtinchidan, masofaviy nazoratni katta ma'lumotlar tahlili va sun'iy intellektga asoslangan uzluksiz audit tizimiga aylantirish. Aynan ushbu yo'nalishlar davlat sektorida ichki nazorat va ichki audit tizimini takomillashtirishning keyingi bosqichi sifatida qaralishi mumkin.

MUHOKAMA

O'tkazilgan tahlillar O'zbekiston davlat sektorida ichki nazorat va ichki audit tizimini institutsional jihatdan rivojlantirish bo'yicha sezilarli natijalarga erishilganini ko'rsatdi. Xususan, ichki auditning PEFA bo'yicha bahosi 2019-yildagi D+ darajasidan 2024-yilda B+ darajasiga

ko'tarilgani, ichki audit xizmatlarining vazirlik va idoralar miqyosida kengaygani, auditorlik tavsiyalarining yuqori darajada bajarilayotgani hamda milliy sertifikatlash tizimining shakllangani amalga oshirilayotgan islohotlarning amaliy samarasini ifodalaydi. Biroq ichki audit tizimining mavjud institutsional rivojlanishi uning barcha davlat tashkilotlarida bir xil darajada samarali ishlayotganini anglatmaydi. Shu sababli keyingi bosqichdagi asosiy vazifa ichki audit tizimini miqdoriy kengaytirishdan uning sifat va natijadorligini oshirishga o'tishdan iborat bo'lishi lozim.

Tadqiqot natijalari shuni ko'rsatadiki, ichki nazorat va ichki audit tushunchalarini davlat boshqaruvi amaliyotida aniq funksional jihatdan ajratish muhim masala hisoblanadi. Ichki nazorat davlat tashkilotining kundalik faoliyatiga integratsiyalashgan boshqaruv jarayoni bo'lib, uning uchun birinchi navbatda tashkilot rahbariyati va tegishli tarkibiy bo'linmalar javobgar hisoblanadi.

Ichki audit esa ushbu nazorat mexanizmlarining samaradorligini mustaqil baholashi va rahbariyatga ularni takomillashtirish bo'yicha tavsiyalar taqdim etishi kerak. Amaliyotda ichki audit xizmatiga kundalik nazorat, hujjatlarni oldindan tekshirish yoki operatsion qarorlarni tasdiqlash kabi vazifalarning ortiqcha yuklanishi auditorning mustaqilligini kamaytirishi va uning strategik audit imkoniyatlarini cheklashi mumkin.

Shu nuqtayi nazardan, davlat sektorida ichki nazoratni tashkil etishda COSO modelining tamoyillaridan kengroq foydalanish maqsadga muvofiq. Nazorat muhiti, risklarni baholash, nazorat tadbirlari, axborot-kommunikatsiya va monitoring elementlarini davlat organlarining kundalik boshqaruv tizimiga integratsiyalash ichki nazoratning formal jarayondan real boshqaruv mexanizmiga aylanishiga xizmat qiladi. Ayniqsa, rahbarlarning ichki nazorat uchun shaxsiy mas'uliyatini oshirish audit xizmatining aniqlangan kamchiliklarni qayta-qayta tekshirishi zaruratini kamaytirishi mumkin.

Tahlil natijalaridan kelib chiqadigan yana bir muhim masala riskka asoslangan auditni chuqurlashtirishdir. Amaldagi audit rejalari xavf tahliliga asoslanayotgan bo'lsa-da, kelgusida risklarni baholash usullarini davlat tashkilotlarining faoliyat xususiyatlariga mos ravishda yanada takomillashtirish talab etiladi. Chunki ta'lim, sog'liqni saqlash, transport, moliya, davlat xaridlari yoki ijtimoiy himoya tizimlaridagi risklar o'z tabiati va iqtisodiy ta'siri jihatidan bir-biridan sezilarli farq qiladi. Shuning uchun barcha tashkilotlarga bir xil audit mezonlarini qo'llash ayrim muhim xavflarning yetarli darajada baholanmasligiga olib kelishi mumkin.

Tadqiqot doirasida 2023-yilda ichki audit rejalarning 86 foiz darajasida bajarilgani va ko'plab rejadan tashqari audit tadbirlari amalga oshirilgani aniqlangan. Mazkur holat audit xizmatlari resurslarining ma'lum qismi rejalashtirilmagan vazifalarga yo'naltirilayotganini ko'rsatadi. Bu esa, bir tomondan, auditorlarning tezkor muammolarga javob berish imkoniyatini ko'rsatsa, ikkinchi tomondan, yillik risklarni baholash tizimini yanada takomillashtirish zarurligini bildiradi. Agar bir xil yo'nalishdagi muammolar muntazam ravishda rejadan tashqari auditga sabab bo'lsa, bunday risklar kelgusi audit rejasiga avtomatik ravishda yuqori ustuvorlik bilan kiritilishi maqsadga muvofiq.

Ichki audit tavsiyalarining 93,5 foizga yaqin darajada bajarilishi ijobiy ko'rsatkich sifatida baholanishi mumkin. Biroq tavsiyaning bajarilganligini baholash metodologiyasi ham takomillashtirilishi lozim.

Masalan, tashkilot tomonidan auditorlik tavsiyasiga javob xati yuborilishi yoki buyruq chiqarilishi muammoning amalda bartaraf etilganligini to'liq anglatmaydi. Shuning uchun audit tavsiyalarining bajarilishini baholashda nafaqat formal hujjatlar, balki aniqlangan riskning real kamayishi, qonunbuzilishning takrorlanmasligi va iqtisodiy natijaning yaxshilanishi ham inobatga olinishi kerak.

Shu asosda ichki audit xizmatlari faoliyatini baholashda yangi natijadorlik indikatorlarini joriy etish zarur deb hisoblanadi. Jumladan, audit tavsiyalarining bajarilish darajasi, oldi olingan moliyaviy yo'qotishlar, takroriy qonunbuzilishlar sonining kamayishi, masofaviy aniqlangan xavfli operatsiyalar ulushi, audit natijasida takomillashtirilgan boshqaruv jarayonlari va davlat xizmatlari sifatidagi o'zgarishlar auditor faoliyatining muhim mezonlari sifatida qo'llanilishi mumkin. Bu yondashuv auditni "qancha kamchilik aniqlandi?" tamoyilidan "qancha muammoning oldi olindi?" tamoyiliga o'tkazadi.

Davlat sektorida ichki audit samaradorligini oshirishda inson kapitalining sifati ham alohida ahamiyatga ega. Milliy sertifikat olgan auditorlar sonining oshishi professional bazaning kengayganini bildiradi. Biroq zamonaviy auditor uchun faqat buxgalteriya hisobi, budjet qonunchiligi va moliyaviy nazorat bo'yicha bilimlar yetarli emas. Auditor axborot texnologiyalari, davlat xaridlari, ma'lumotlar tahlili, korrupsion risklar, loyiha boshqaruvi, strategik risk-menejment va sun'iy intellekt vositalari bo'yicha ham zarur kompetensiyalarga ega bo'lishi kerak.

Shu sababli auditorlarni sertifikatlash va malaka oshirish dasturlarini xalqaro professional standartlar bilan doimiy uyg'unlashtirib borish muhim.

Ichki auditning mustaqilligi ham muhokama qilinishi zarur bo'lgan asosiy masalalardan biridir. Agar ichki audit xizmati tekshirayotgan jarayonlar uchun mas'ul bo'lgan rahbar yoki bo'linmalarga bevosita bog'liq bo'lsa, audit xulosalarining xolisligi va auditorning prinsipialligi pasayishi mumkin. Shu bois ichki audit rahbari va xodimlarining funksional mustaqilligini ta'minlaydigan tashkiliy mexanizmlar yanada kuchaytirilishi lozim. Bunda auditorning audit obyektni tanlash, ma'lumot olish, natijalarni erkin bayon qilish va muhim kamchiliklarni yuqori boshqaruv darajasiga bevosita yetkazish imkoniyati kafolatlanishi zarur.

Kelgusida davlat sektorida ichki auditni Continuous Auditing, ya'ni uzluksiz audit modeliga o'tkazish maqsadga muvofiq. Bunda audit tekshiruvi yilning ma'lum davrida amalga oshiriladigan alohida jarayon bo'lib qolmaydi, balki davlat tashkilotining moliyaviy va operatsion faoliyatiga doimiy ravishda integratsiyalashadi. Real vaqt yoki unga yaqin rejimdagi monitoring xavfli operatsiyalarni moliyaviy zarar yuzaga kelganidan keyin emas, balki dastlabki bosqichda aniqlash imkonini beradi. Bu esa nazoratning profilaktik samarasini sezilarli darajada oshiradi.

XULOSA

Tahlil natijalari O'zbekistonda so'nggi yillarda davlat sektorida ichki audit tizimini rivojlantirish bo'yicha sezilarli institutsional va metodologik o'zgarishlar amalga oshirilganini ko'rsatdi. Jumladan, ichki auditning PEFA bo'yicha umumiy bahosi 2019-yildagi D+ darajasidan 2024-yilda B+ darajasiga ko'tarilgan, ichki audit xizmatlarining institutsional qamrovi kengaygan, audit tavsiyalarining bajarilish darajasi yuqori ko'rsatkichni tashkil etgan hamda milliy sertifikatlash tizimi shakllangan.

Bu holat davlat moliyaviy nazoratining an'anaviy tekshiruv modelidan riskka asoslangan, profilaktik va natijadorlikka yo'naltirilgan audit tizimiga bosqichma-bosqich o'tilayotganini tasdiqlaydi.

Shu bilan birga, tadqiqot davlat sektorida ichki nazorat va ichki audit tizimining mavjud imkoniyatlaridan to'liq foydalanilmayotgan ayrim yo'nalishlar mavjudligini ham aniqladi.

Xususan, ichki auditning moliyaviy va institutsional qamrovini yanada kengaytirish, audit rejalarining to'liq bajarilishini ta'minlash, audit tavsiyalarining real ijrosini baholash, ichki audit xizmatlarining funksional mustaqilligini kuchaytirish va risklarni baholashning yagona metodologiyasini shakllantirish zarur.

Tadqiqot natijalariga ko'ra, ichki audit samaradorligini faqat aniqlangan moliyaviy qonunbuzilishlar miqdori bilan baholash yetarli emas. Zamonaviy audit faoliyati natijasida oldi olingan moliyaviy yo'qotishlar, kamaytirilgan risklar, takroriy qonunbuzilishlarning qisqarishi, takomillashtirilgan boshqaruv jarayonlari va davlat xizmatlari sifati oshishi ham asosiy samaradorlik ko'rsatkichlari qatoriga kiritilishi lozim. Shu ma'noda, ichki audit faoliyatini baholashda "profilaktik iqtisodiy samara" ko'rsatkichidan foydalanish maqsadga muvofiq hisoblanadi.

Davlat sektorida ichki nazorat va ichki audit tizimini yanada takomillashtirish uchun "risklarni boshqarish — ichki nazorat — ichki audit — audit tavsiyalari ijrosini monitoring qilish"dan iborat yagona integratsiyalashgan modelni joriy etish zarur. Mazkur model davlat tashkilotlarida aniqlangan xavflarni oldindan baholash, nazorat choralari o'z vaqtida qo'llash, ichki audit resurslarini yuqori riskli yo'nalishlarga yo'naltirish va audit natijalarining amaliy samaradorligini oshirish imkonini beradi.

Shuningdek, audit jarayonlarini raqamlashtirish, ma'lumotlar tahlili, sun'iy intellekt va masofaviy nazorat vositalaridan keng foydalanish davlat sektoridagi ichki auditning keyingi rivojlanish bosqichini belgilab beradi. Continuous Auditing, ya'ni uzluksiz audit mexanizmlarini bosqichma-bosqich joriy etish xavfli operatsiyalarni sodir bo'lgandan keyin emas, balki real vaqtga yaqin rejimda aniqlash va ularning oldini olish imkonini yaratadi.

Davlat sektorida ichki nazorat va ichki audit tizimini takomillashtirishning asosiy maqsadi qonunbuzilishlarni ko'proq aniqlash emas, balki ularning yuzaga kelishiga imkon bermaydigan samarali boshqaruv va nazorat muhitini shakllantirishdan iborat. Ichki auditning mustaqilligi, professional salohiyati, riskka asoslangan yondashuv, raqamlashtirish va tavsiyalar ijrosining samarali monitoringi uyg'unlashgan holda davlat mablag'laridan foydalanish samaradorligini oshirish, budget intizomini mustahkamlash va davlat boshqaruvi sifatini yaxshilashga xizmat qiladi.

FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR

1. O'zbekiston Respublikasi Prezidenti (2022) O'zbekiston Respublikasi Davlat budgeti xarajatlari samaradorligini yanada oshirish va davlat moliyaviy nazorati organlari faoliyatini takomillashtirish to'g'risida. 2022-yil 14-fevraldagi PQ-128-son qaror. Toshkent: O'zbekiston Respublikasi Qonunchilik ma'lumotlari milliy bazasi.

2. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi (2022) Vazirlik va idoralarning ichki audit xizmati to'g'risidagi namunaviy nizomni tasdiqlash haqida. 2022-yil 1-avgustdagi 416-son qaror. Toshkent: Lex.uz.
3. O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi (2022) Ichki audit milliy standartlarini tasdiqlash haqida. Moliya vazirining 2022-yil 3-oktabrdagi 52-son buyrug'i, Adliya vazirligida 2022-yil 24-oktabrda 3394-son bilan davlat ro'yxatidan o'tkazilgan. Toshkent.
4. O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi (2022) Ichki audit tadbirlarini o'tkazish qo'llanmasini tasdiqlash to'g'risida. 2022-yil 27-dekabrda 3406-son normativ hujjat, ro'yxat raqami 3406. Toshkent.
5. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi (2023) O'zbekiston Respublikasi Iqtisodiyot va moliya vazirligi huzuridagi Davlat moliyaviy nazorati inspeksiyasi hamda vazirliklar va idoralarning ichki audit xizmatlari xodimlari malakasini sertifikatlash tartibi to'g'risidagi nizomni tasdiqlash haqida. 2023-yil 13-fevraldagi 62-son qaror. Toshkent.
6. O'zbekiston Respublikasi Iqtisodiyot va moliya vazirligi (2024) Davlat organlari va tashkilotlarining ichki audit xizmati xodimlarining faoliyati samaradorligini baholash tartibi to'g'risidagi nizom. 2024-yil 2-dekabrda 198-son buyruq, ro'yxat raqami 3583. Toshkent.
7. O'zbekiston Respublikasi Prezidenti (2024) Budget mablag'laridan foydalanish ustidan moliyaviy nazoratni kuchaytirish bo'yicha qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida. 2024-yil 10-iyuldagi PF-100-son Farmon. Toshkent.
8. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi (2025) 2025–2027-yillarda respublika va mahalliy ijro etuvchi hokimiyat organlarida ichki nazorat tizimini yanada takomillashtirish konsepsiyasini tasdiqlash to'g'risida. 2025-yil 16-iyuldagi 446-son qaror. Toshkent.
9. O'zbekiston Respublikasi Iqtisodiyot va moliya vazirligi (2025) O'zbekiston Respublikasining 2026–2028-yillarga mo'ljallangan Fiskal strategiyasi. Toshkent: O'zbekiston Respublikasi Iqtisodiyot va moliya vazirligi.
10. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi (2026) Davlat organlari va tashkilotlarida ichki audit faoliyatini raqamlashtirish konsepsiyasini tasdiqlash to'g'risida. 2026-yil 13-martdagi 100-son qaror. Toshkent.
11. Mamatkulov, M.Sh., Babadjanov, A.M. and Ahmedov, A.K. (2021) Ichki audit. Toshkent: Iqtisod-Moliya, 208 b.
12. Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogas, G. and Galanis, S. (2022) 'Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda', Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 34(2),
13. Appiah, M.K., Amaning, N., Tettevi, P.K., Owusu, D.F. and Ware, E.O. (2023) 'Internal audit effectiveness as a boon to public procurement performance: a multi mediation model', Cogent Economics & Finance, 11(1), article