

Б.А. Алибекова
А.Н. Мақсот

А.Н. Гумилев атындағы Еуразия ұлттық университеті, Астана, Қазақстан
(E-mail: alibekova_ba@enu.kz, MaksotAida@mail.ru)

Келісілген аудит: халықаралық және отандық тәжірибе

Аннотация. Еліміздегі мемлекеттік аудит жүйесі күннен күнге дамып, шетелдік озық тәжірибелер отандық құқықтық актілерді, стандарттарды құруға, сонымен бірге, мемлекеттік аудит органдарының қызметін жетілдіруге оң әсерін тигізуде. Алайда аудиттің түрлері әлі толық зерттелмеген. Негізгі сыртқы және ішкі аудит түрлерінен басқа, мемлекеттік аудит тексеру объектісіне, өткізілетін уақытына, тексеру сипатына да байланысты бөлінеді. Осы тұрғыдан алғанда отандық мемлекеттік аудит органдары үшін келісілген аудит ерекше қызығушылыққа ие. Сондықтан, бұл мақалада үздік тәжірибелерді анықтау мақсатында әлемдік деңгейде көпшілік мемлекеттің Жоғары аудит органдарының тәжірибесінде бар келісілген аудит зерттеліп, оның өз ішінде қалай жіктелетіндігі және дефинициялары нақтыланып, келісілген аудиттің авторлық анықтамасы қалыптастырылды. Есеп комитетінің келісілген аудитті өткізу тәжірибесі, оның қолданыстағы түрлерінің басымдықтары мен кемшіліктері бағалана отырып, талданды. Қазіргі таңда комитет келісілген аудиттың тек екі түрін, нақты айтқанда қатар және бірлескен нұсқасын пайдаланатындығы, сондай ақ оларды негізінен тиімділік аудиті немесе сәйкестік аудиті типінде жүзеге асыратындығы анықталды. Нәтижесінде отандық мемлекеттік аудит органдарының тәжірибесіне үйлестірілген аудитті енгізу және келісілген аудиттердің тиімділік, сәйкестік типтерімен қатар қаржылық есептілік типін кеңінен қолдану қажеттілігі негізделіп, ұсынылды.

Түйін сөздер: мемлекеттік аудит, келісілген аудит, бірлескен аудит, қатар аудит, үйлестірілген аудит.

DOI: <https://doi.org/10.32523/2789-4320-2022-3-218-227>

Кіріспе

Мемлекеттік аудитті жүргізудің мақсаты бюджет қаражатын, мемлекет пен квазимемлекеттік сектор субъектілерінің активтерін басқарудың және пайдаланудың тиімділігін арттыру болып табылады [1]. Қазіргі таңда аталған мақсатты жүзеге асыруда еліміздің мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау субъектілерінің қатарына енетін тек бір органның тексеріп қойғаны жеткіліксіз болатындығы айқын. Бұл, бір жағынан, мемлекеттік аудиторлардың тәжірибелері, кәсіби қасиеттері

мен білім деңгейлерінің әртүрлі болып келуінен, екінші жағынан, мемлекеттік аудит органдарының Қазақстан Республикасының өңірлік, халықаралық және жаһандық келісімдерге сәйкес қабылдаған міндеттерінің тиімділігін бағалап, қоғам алдында тиісті ақпарат беру қажеттілігінен туындайды. Яғни, келісілген аудиттердің мәні артуда. Деседе, мемлекеттік сектор саласындағы келісілген аудит мәселеріне арналған отандық және шетелдік зерттеулер жоқтың қасы. Сондықтан, келісілген аудит сұрақтары қосымша теориялық және тәжірибелік ізденістерді талап етеді.

Мақаланың мақсаты - келісілген аудиттің халықаралық және отандық тәжірибесін зерттеу негізінде жетілдіру жолдарын ұсыну.

Аталған мақсатқа жету үшін келесі міндеттер қойылып, шешілді:

- келісілген аудиттің теориялық аспектілерін зерделеу;
- Жоғары аудит органымен келісілген аудитті жүзеге асыру тәжірибесін талдау;
- келісілген аудитті жетілдіру жолдарын анықтап, ұсыну.

Зерттеу әдістері

Келісілген аудиттің теориялық аспектілерін зерделеу барысында ғылыми және арнайы әдебиеттерге компаративтік сыни талдау, теориялық қорыту әдістері; Қазақстан Республикасында жоғары аудит органы (ЖАО) болып табылатын Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитетінің қызметін сипаттау, қарасты-

рылып отырған мәселе бойынша жетілдіру жолдарын анықтау үшін экономикалық-статистикалық, индукция және дедукция, талдау және синтездеу әдістері қолданылды.

Талқылау

INTOSAI стандарттары келісілген аудитті екі немесе одан да көп аудит органдары қатысатын аудит деп сипаттайды [1]. Мемлекеттік аудит саласындағы отандық ғалымдар да осы көзқарасты ұстанады [2; 3]. Шетелдік зерттеушілер келісілген аудиттерді қатысушы елдер үшін ортақ мүддені білдіретін халықаралық немесе өңірлік сипаттағы мәселелерді бақылауды жүзеге асыру мақсатындағы ЖАО арасындағы ынтымақтастық нысаны ретінде негіздейді [4].

Ғылыми және арнайы әдебиеттерде келісілген аудиттің жалпы сипаттамасымен қатар оның түрлеріне түсініктемелер берілген (1-кесте)

1-кесте

Келісілген аудит түрлерінің анықтамалары

№	Авторлар немесе ақпарат көзі	Анықтамасы
1	2	3
1	INTOSAI стандарттары	Қатар аудит - бір уақытта екі немесе одан да көп Жоғары аудит органдары (ЖАО) жүргізетін, бірақ тек өздерінің заң шығарушы органына немесе үкіметіне есеп беретін және бақылаулары және/немесе аудит нәтижелері туралы өз елінде есеп беретін әр ЖАО бойынша құрылған жеке аудиторлық топтармен жүзеге асырылатын аудит
		Бірлескен аудит - екі немесе одан да көп ЖАО аудиторларынан құрылған аудиторлық топпен жүзеге асырылатын, тексеру нәтижелері бойынша барлық қатысушы елдерде жариялау үшін бірыңғай бірлескен аудиторлық есеп дайындалатын аудит
		Үйлестірілген аудит - жеке ұлттық есептері құрылған (қатар аудиттер үшін көрсетілгендей) бірлескен аудитті немесе жеке ұлттық есептерге қосымша аудиттің халықаралық бірыңғай есебі құрылған қатар аудитті немесе бірлескен аудит пен қатар аудиттің элементтерінің қисындастырылуы болып табылатын ынтымақтастықтың кез-келген түрі

2	Juan Manuel Portal, Jorge Bermúdez Soto	<p>Қатар аудит - негізгі шешімдер ортақ. Тақырыпты бірлесіп анықтай отыра, әрбір ЖАО өз аумағында өз аудитін жүргізеді. Соңында әрбір ЖАО өз есебін ұсынады.</p> <p>Бірлескен аудит - екі немесе одан да көп ЖАО аудиторларынан құрылған бір аудиторлық топ жүргізіп, әрбір тиісті басқару органына ұсынылатын бірыңғай бірлескен аудиторлық есепті дайындайды. Негізгі шешімдер ортақ.</p> <p>Үйлестірілген аудит - бірлескен және қатар аудиттерді біріктіреді: негізгі шешімдер бірлесе қабылданады, әрбір ЖАО өз аумағында аудит жүргізеді және тәуелсіз есеп береді. Дегенмен, соңында нәтижелер бір есепте біріктіріледі</p>
3	"Тәуелсіз Мемлекеттер Достастығына қатысушы мемлекеттердің жоғары қаржылық бақылау органдарының бірлескен және қатар бақылау және сараптамалық-талдау іс – шараларын (аудитін) ұйымдастыруы және жүргізу туралы" стандарт	<p>Қатар аудит – кейіннен аудит нәтижелері туралы ақпаратпен алмаса отырып, өзара мүдделілік білдірілген мәселелер бойынша келісілген мерзімдерде екіжақты немесе көпжақты келісім негізінде тараптардың әрқайсысының ЖАО өз бетімен жүргізілетін аудит.</p> <p>Бірлескен аудит - кейіннен бірлескен қорытынды құжатты жасай отырып, келісілген тақырып бойынша, келісілген мерзімде, бірыңғай бағдарлама бойынша өзара екіжақты немесе көпжақты келісім негізінде ЖАО жүргізілетін аудит.</p>
4	Қазақстан Республикасының «Мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау туралы» 2015 жылғы 12 қарашадағы № 392-V Заңы	<p>қатар тексеру – кейіннен тексерулер нәтижелерімен алмаса отырып, басқа мемлекеттік органдар, оның ішінде басқа елдердің жоғары мемлекеттік аудит органдары келісілген мәселелер мен жүргізу мерзімдері бойынша дербес жүргізетін тексеру</p> <p>бірлескен тексеру – мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау органдарымен және (немесе) мемлекеттік органдармен, оның ішінде басқа елдердің жоғары мемлекеттік аудит органдарымен келісілген мерзімдерде бірыңғай бағдарлама және мемлекеттік аудит тобы шеңберінде бірлесіп жүргізілетін тексеру, оның нәтижелері бойынша бірыңғай қорытынды құжат қабылданады</p>
Ескерту - Әдебиеттер негізінде авторлармен құрастырылған [1;4;5;6]		

Келісілген аудит түрлерінің әрқайсысына тереңірек тоқталып өтетін болсақ, қатар аудитте ұқсас аудиттерді өткізу туралы шешім қабылданады, аудиттің әдістемесі мен тәсілі ортақ және бірдей болады. Аудитті бір мезгілде екі немесе одан да көп дербес аудиторлық

орган жүргізеді, бірақ әр органның жеке аудиторлық тобы болады. Әдетте олар тек өзінің басқарушы органы алдында және тек өз мандатына кіретін мәселелер бойынша есеп береді. Бұл жоғарыда айтылған отандық заңнамадағы қатар аудит түсінігімен сәйкес келеді.

Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитеті
қызметіндегі келісілген аудиттердің 2020-2022 жж үлесі

№	Аудиторлық іс-шаралар	2020 ж		2021 ж		2022 ж	
		саны	үлесі	саны	үлесі	саны	үлесі
1	Барлық аудиторлық іс-шаралар	28	100,0	36	100,0	33	100,0
2	Келісілген аудиттер	5	17,9	5	13,9	3	9,1

Ескерту – Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитеті ақпараттарының негізінде авторлармен құрылған [7]

Бірлескен аудитті екі немесе одан да көп автономды аудиторлық органдардың аудиторларынан тұратын бір аудиторлық топ жүргізеді. Олар әдетте әрбір тиісті басқарушы органға ұсыну үшін бірыңғай бірлескен аудиторлық есепті дайындайды. Бұл отандық отандық заңнамадағы бірлескен аудит түсінігіне қайшы келмейді.

Үйлестірілген аудит - бұл ЖАО-ның жеке басшы органдары үшін жекелеген аудиторлық есептермен бірлесіп жүргізілетін немесе жекелеген ұлттық есептерге қосымша бір аудиторлық есеппен қатар жүргізілетін аудит түрі. Негізгі шешімдері ортақ болып табылады, алайда әрбір ЖАО өз аумағында бір пәнді бірлесіп анықтай отырып, өз аудитін жүргізеді. Соңында әр қатысушы өз есебін дербес ұсынады. Бұл аудит түрі отандық заңнамада көрсетілмеген.

Келісілген аудиттің үш түрінің айырмашылықтарын анықтағаннан кейін, ал ортақ аудит қалай жүргізіледі, оны кім басқарады және қай елдің ЖАО-ы қандай міндеттерді атқарады деген сынды сұрақтар туындауы мүмкін. Келісілген аудитті жүргізу барысында міндеттер жалпы және ұлттық топтарға үйлестіріліп, жергілікті жерлерде жұмыс атқарылуы тиіс. Яғни, функциялар мемлекеттердің ЖАО арасында бөлінгенімен, әр мемлекеттің ЖАО өзіне тиіс функцияларды одан әрі үйлестіруі қажет.

ЖАО ынтымақтастығын орнату үшін комитеттер құрылуы мүмкін және олардың екі түрі бар [1].

Біріншісі - үйлестіру комитеті: бұл қатар немесе үйлестірілген аудит аясында бірле-

скен жұмысты ұйымдастырушы орган. Комитет мүшелері жүргізілген тексерулер туралы пікір алмасады және одан әрі қабылдануы қажет іс-шаралар туралы уағдаласады. Олар шешім қабылдау үшін қажетті ақпаратты қатысушы ЖАО-да шешім қабылдаушыларға хабарлайды және осы жауапты тұлғалардың шешімдерін басқа ЖАО-на ұсынады. Мұндай комитеттердің мүшелері тәжірибелі аудиторлар (4-ші деңгей немесе одан жоғары, яғни аға аудитордан төмен емес) болуы мүмкін.

Екіншісі - басқару комитеті: бұл бірлескен аудит барысында аудиторлық топтың қызметін бақылауға және басқаруға арналған орган. Бұл орган бірлескен аудит туралы барлық шешімдерді аудит басшылары оларды қабылдауға уәкілеттік бермеген шамада қабылдайды. Сонымен бірге, өкілдер өздерінің тиісті ЖАО-мен байланыс орнатады. Мүшелердің өз ұйымдарының ішінде шешім қабылдауға өкілеттігі болғаны жөн (3-ші деңгей немесе одан жоғары, яғни, аудит құрылымдарының басшыларынан төмен емес).

Сонымен, жүргізілген зерттеулеріміз халықаралық деңгейде келісілген аудиттің үш түрге жіктелетіндігін көрсетеді.

Келісілген аудиттер отандық тәжірибеде де қолданылуда (2-кесте).

2-кесте мәліметтерінен Есеп комитеті келісілген аудитті тұрақты түрде жүргізетінін байқауға болады. Еліміздің ЖАО-мен бірлескен тексерулер тек ұлттық деңгейде ғана өткізілмей, халықаралық деңгейде де жүзеге асырылатындығы анықталды. Мысалы, 2020-2021 жылдары Армения Республикасы, Беларусь Республикасы, Қырғыз Республика-

Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитетімен жүргізілген келісілген аудиттердің 2020-2022 жж құрамы мен құрылымы

№	Аудиторлық іс-шаралар	2020 ж		2021 ж		2022 ж	
		саны	үлесі	саны	үлесі	саны	үлесі
1	Келісілген аудит оның ішінде	5	100,0	5	100,0	3	100,0
1.1	қатар тексеру	1	3,6	2	5,6	1	3,0
1.2	бірлескен тексеру	4	14,3	3	8,3	2	6,1

Ескерту – Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитеті ақпараттарының негізінде авторлармен құрылған [7]

сы, Ресей Федерациясы Жоғары аудит органдарымен бірлесе отырып аталған елдердің уәкілетті органдарының Кедендік әкелу баждарының (баламалы қолданылатын өзге де баждардың, салықтар мен алымдардың) сомаларын есепке жатқызу және бөлу, оларды мүше мемлекеттер бюджеттерінің кірісіне аудару тәртібі туралы хаттаманы сақтауына бірлескен сәйкестік аудитін жүргізді [7].

Қазіргі таңда келісілген аудиттің екі түрі, нақты айтқанда, қатар және бірлескен тексерулер отандық құқықтық актілерде бекітіліп, мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау органдарының тәжірибесінде қолданылады (3-кесте).

3-кесте мәліметтерінен Есеп комитеті жүргізетін келісілген аудиттердің құрамында бірлескен тексерулер басымдыққа ие екендігін байқауға болады. Бұл жағдайды қатар тексерулерге тән кемшіліктермен түсіндіруге болады [7]. Олар келесілер:

- қатар аудит әрбір ЖАО тек өзінің заң шығарушы органына немесе Үкіметіне осы нақты елге немесе үкіметке қатысты бақылаулар және/немесе қорытындылар туралы ғана есеп береді дегенді білдіреді;

- заң шығарушылардың, үкіметтердің, бұқаралық ақпарат құралдарының, экологиялық топтардың және т.б. жалпы әсері мен назары аз болуы мүмкін, өйткені жеке ЖАО есептері әр түрлі күндерде ұсынылуы мүмкін (әсіресе егер ұсыну күндері әр түрлі болса). Әсері аудит көлеміне де байланысты болуы мүмкін. Қатар аудиттер бірлескен аудиттерге қарағанда аз үйлестірілген; сондықтан олар-

дың ауқымы айтарлықтай өзгеруі мүмкін. Жеке есептер, ең алдымен, елдер арасындағы жалпы проблемаларға ғана арналады;

- ЖАО арасындағы ақпарат алмасу бірлескен аудит сияқты жақсы емес болуы мүмкін;

- ұйымдармен сұхбат жүргізу қиынырақ. Егер ЖАО-лар бірнеше сұхбатта бірдей сұрақтар қойса және т.б. жағдайларда сұхбат берушілер көбірек алаңдауы мүмкін.

Жоғарыда айтқандарға қосымша, қатар аудитті жүргізу көп уақытты қажет ететіндігін атап өту керек. Мысалы, Есеп комитетінің «2019-2021 жылдар кезеңінде Қазақстан Республикасының Ұлттық қорынан бөлінген нысаналы трансферттердің мақсатына сай және тиімді пайдаланылуына» қатар аудит 2021 жылдың 4 тоқсанында басталып, 2022 жылдың 2 тоқсанында аяқталуы жоспарланған [7].

Қатар аудит барысында алдын-ала жоспарлау қиын, әсіресе аудиттің басымдықтары туралы шешім қабылдау және оларды ЖАО-ның басқа басымдықтарымен біріктіру қажеттілігі. Сонымен бірге, жүргізілген аудитке қатысты әр түрлі көзқарастардың әсерінен және әр тарап өз аудитін дербес жүргізгенінен, одан көп қорытынды шығарылатындығы үлкен кемшілік болып табылады. Яғни, бір ретке келтіріп, ортақ шешім шығару мүмкіндігі төмен.

Бұған дәлел ретінде, Ресей Федерациясы мен Норвегияға берілген су биологиялық ресурстарын аулауға квоталарды пайдаланудың тиімділігі жөніндегі аудитінің қорытындыларын келтіре аламыз [8]. Аудит нәтижесінде екі

4-кесте

Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитетімен жүргізілген келісілген аудиттердің 2020-2022 жж типтері бойынша құрамы мен құрылымы

№	Келісілген аудит типтері	2020 ж		2021 ж		2022 ж	
		саны	үлесі	саны	үлесі	саны	үлесі
1	Келісілген аудит оның ішінде	5	100,0	5	100,0	3	100,0
1.1	тиімділік аудиті	3	60,0	2	40,0	2	66,7
1.2	сәйкестік аудиті	1	20,0	2	40,0	1	33,3
1.3	тиімділік аудитімен кешенді жүргізілген сәйкестік аудиті	1	20,0	1	20,0	-	-

Ескерту – Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитеті ақпараттарының негізінде авторлармен құрылған [7]

ел өз қорытындыларын жасап, соңында ортақ шешімдерін жариялайды. Ресей Федерациясының Есеп палатасы: «Ресей Федерациясындағы су биологиялық ресурстарын аулауға квоталарды бөлу жүйесі барлық пайдалану түрлеріне квоталар жалпы қабылданған аулаудың бөлігі болып табылатындығын анықтады» - деп жарияланған. Ал Норвегия бас аудиторының басқару қорытындылары бойынша Норвегиялық балық аулау әкімшілігінің кемелер топтары бойынша квоталарды бөлу және алып қоюды реттеу ережелерінің кең және егжей-тегжейлі жиынтығы бар екенін көрсетті. Жеке қорытындылардан екі елдің ортақ шешімі ретінде Ресей Федерациясының Есеп палатасы және Норвегияның бас аудиторы басқармасы ресейлік және норвегиялық ғалымдар жоспарға сәйкес және белгіленген көлемде ғылыми зерттеулер жүргізуде қиындықтарға тап болғанын атап өтті. Бұл жағдай қанағаттанарлықсыз деп танылды, өйткені зерттеулер ресурстарды сенімді бағалау және балық аулауға квоталар белгілеу үшін ғылыми негізделген ұсыныстар жасау үшін қажет. Көріп отырғанымыздай, ортақ қорытындыға келу қиындық туғызады, себебі, екі елдің экономикалық жағдайы әртүрлі болып табылады.

Ал аудиттің бірлескен түрін таңдаудың кейбір артықшылықтары:

- көлем қатар аудитке қарағанда үйлесімді және бағытталған болуы мүмкін;

- ақпарат, әдістеме және т.б. алмасу мүмкіндігі жақсырақ;

- бірлескен жұмыс сұхбаттарын жеке сұхбаттарға қарағанда ұйымдастыру оңайырақ. Екі немесе одан да көп жоспарға қарағанда, бір мәнді жоспарлау логистикасы сұхбат алушылар үшін де, сұхбат берушілер үшін де оңай.

- бірлескен сұхбаттар сұхбат берушілер үшін анағұрлым қолайлы болады, өйткені сұхбат барысында бірдей сұрақтарға жауап берудің қажеті жоқ;

- егер ЖАО жеке-жеке емес, бірыңғай орган ретінде әрекет етсе, есептің сенімділігі және мүмкін әсері артуы мүмкін;

- аудит барысында айырықша көзқарастар ұсынылуы мүмкін, бұл көптеген жаңа тұжырымдарға әкелуі мүмкін;

- есеп беру мақсатты болуы мүмкін.

Сонымен қатар, бірлескен есеп заң шығарушыларға, үкіметтерге, бұқаралық ақпарат құралдарына, экологиялық топтарға, өнеркәсіпке және т.б. көбірек әсер етуі мүмкін, өйткені ол барлық тексерілетін тараптарға және адамдардың денсаулығы, қауіпсіздігі мен қоршаған ортаға қауіп төндіретін жалпы мәселелерге назар аударады.

Келесі кезекте еліміздің Жоғары аудит органы - Есеп комитеті келісілген аудиттің қандай типтерін қолданатындығын анықтайық (кесте 4).

3-кесте мәліметтерінен Есеп комитеті келісілген аудиттерді негізінен тиімділік

типінде жүзеге асыратындығын көруге болады. Аталған тип үлесіне базистық жылы 60,0% тиесілі болса, есепті жылы 66,7 % тиесілі. Сонымен бірге келісілген аудиттерді сәйкестік аудиті, тиімділік аудиті шенберінде сәйкестік аудитімен бірге жүзеге асыру да орын алған.

Нәтижелер

Зерттеу барысында, біріншіден, мемлекеттік аудит саласындағы қолданыстағы құқықтық актілерде келісілген аудиттің нақты анықтамасы жоқ екені дәлелденді. Берілген анықтамалады сыни саралай отырып, келісілген аудиттің меншікті анықтамасын ұсынамыз: «Келісілген аудит - екі және одан да көп ЖАО немесе екі және одан да көп мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау органдары немесе мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау органдарының басқа мемлекеттік органдармен бірлесіп өзара ортақ мүдделік мәселелер бойынша жүзеге асыратын аудиті». Біздің берген сипаттамамыздың ерекшелігі, келісілген аудиттердің өңірлік, халықаралық, жаһандық (тек ЖАО органдары тартылады) немесе ұлттық деңгейде (еліміздегі МАЖҚБ органдар жүйесіне енетін органдар, басқа мемлекеттік органдар тартылады) өткізілетіндігінің ескерілуінде.

Екіншіден, Есеп комитетінің тәжірибесі Қазақстан Республикасында келісілген аудиттің тек екі түрі (қатар және бірлескен) қолданылатындығын және бірлескен аудиттердің үлесі басым екендігін көрсетті. Бірлескен аудитті жүргізудегі ЖАО арасындағы қарым-қатынастардағы шиеленіс қаупі жоғары болуы, яғни олардың саяси, басқа да көзқарастары әр түрлі болғандықтан, жұмыс барысында кикілжің жағдайлар туындауы мүмкіндігін, сонымен бірге, қатар аудиттің әр ел өз заңдары негізінде жүргізетін болғандықтан, құқықтық мәселелер (егер бар болса) минималды, саяси сезімталдық бірлескен аудитке қарағанда төмен, ақпарат алмасуда проблемалар аз (егер бар болса) болып келетінін ескере отырып болашақта қатар аудитті кеңірек қолдану негізді деп есептейміз. Сонымен бірге, мемлекеттік аудит органдарының тәжірибесіне үйлестірілген аудитті енгізуді ұсынамыз. Аудиттің бұл бағыты ЖАО-ның әртүр-

лі мандаттарына байланысты туындайтын, әсіресе, заңдық мәселелерді шешуде пайдалы болуы мүмкін. Сонымен қатар, үйлестірілген аудит қатар және бірлескен аудиттің жиынтығы болғандықтан, ынтымақтастық орнатуға икемді болып келеді. Қысқаша айтқанда, егер ЖАО халықаралық ынтымақтастық саласында көбірек тәжірибе алғысы келсе, келісілген аудиттің бұл түрін қолдануы тиімді/қолайлы болуы мүмкін.

Үшіншіден, ізденістер нәтижесінде халықаралық тәжірибеде келісілген аудит аудиттің барлық үш типі бойынша, яғни, тиімділік, сәйкестік, қаржылық есептілік аудиттері бойынша жеке-жеке немесе кешенді түрде аудиттің үш типін қарастыра отырып, жүргізілетінін анықтадық [1,2, 3,4]. Ал еліміздің Жоғары аудит органы - Есеп комитеті - келісілген аудиттердің шамамен үштен екісін тиімділік типінде, ал қалғанын сәйкестік немесе кешенді тиімділік пен сәйкестік аудиті ретінде жүзеге асырады. Сондықтан, отандық тәжірибеде келісілген аудиттердің қаржылық есептілік типін кеңінен қолдануды ұсынамыз.

Қорытынды

Қорытындылай келе, әр аудит түрінің өз зерттеу аясы, мақсаттары, артықшылықтары мен кемшіліктері бар екенін көреміз. Кемшіліктеріне қарамастан, қандай мәселені шешуге бағытталғанына қарай, келісілген аудитті жүргізу өте маңызды болып табылады. Әр елдің заңдары, тәртібі, менталитеті әр түрлі болса да, ортақ шешімге келіп, келісілген шартпен аудит жүргізу үлкен жетістік болып табылады. Ол тек ЖАО-ға үлкен тәжірибе беріп қана қоймай, халықаралық немесе ғаламдық проблемаларды шешуге де әсер етеді. Мысалы, қазіргі таңдағы өзекті мәселелерге COVID-19 пандемиясының салдары; Еуроаймақтың тұрақтануы; энергетика және климат; цифрландыру; қауымдастық ішінде ұйымдастырылған салықтық алаяқтықпен, атап айтқанда, қосылған құн салығы мен электрондық коммерция алаяқтығымен күрес сияқты проблемалар жатады.

Еліміздің «Мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау» туралы заңына сүйенетін болсақ, бірлескен және қатар аудитті жүргізу

тәжірибесінің бар екендігін байқай аламыз. Алайда, отандық мемлекеттік аудит органдары бірігіп, қажет болған жағдайда осы аудит түрлерін көбінесе ел ішінде ғана жүргізеді. Әрине, ұйымдар арасында байланыс орнатып, елдегі өзекті мәселелерді шешкен дұрыс, бірақ, мемлекеттік аудитті одан әрі дамытып, жаңа деңгейге шығару үшін, алыс-жақын шет ел тәжірибесіне сүйенген абзал. Себебі, осы заңның 34-бабына сәйкес, Есеп комитеті, сондай-ақ Қазақстан Республикасының Үкіметі ұсынған өкілеттіктер шегінде ішкі мемлекеттік аудит жөніндегі уәкілетті орган басқа мемлекеттердің тиісті органдарымен және олардың халықаралық бірлестіктерімен өзара

іс-қимылды жүзеге асырады, ынтымақтастық туралы келісімдер жасасады, бірлескен, қатарлас тексерулер және сараптамалық-талдау іс-шараларын өткізуге қатысады, көрсетілген халықаралық бірлестіктердің құрамына кіреді [6].

Бірлесіп немесе қатар жасаған аудиттен кейін, ортақ шешім қабылдауда немесе шешімдермен бөлісуде еліміздегі менталитет, заңнамалық өзгешеліктер қиындық тудыруы мүмкін. Сондықтан, отандық тәжірибеде келісілген аудиттің қарастырылатын мәселелеріне сәйкес барлық түрлері мен типтерінің оңтайлы комбинациясын қолдану қажет деп ойлаймыз.

Пайдаланылған әдебиеттер тізімі:

1. Professional statements INTOSAI [электрондық ресурс] – URL: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/> (дата обращения: 2.03.2022)
2. Алибекова Б.А. Государственный аудит (продвинутый). Оқу құралы. Нұр-Сұлтан: Л.Н.Гумилев атындағы ЕҰУ - 2021. – 286 б.
3. Алибекова Б. А., Бейсенова Л.З., Ракаева А.Н. Экологический аудит. Оқу құралы. Нұр-Сұлтан: Л.Н.Гумилев атындағы ЕҰУ - 2021. – 219 б.
4. Juan Manuel Portal, Jorge Bermúdez Soto. Coordinated Audit on Social Housing: GTOP. Public Works Audit Working Group. Federal Court of Accounts – Brazil- [электрондық ресурс]- 2016- URL: <https://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2017/02/Resumen-Ejecutivo-ENGLISH-final-AC-viviendas.pdf> (дата обращения: 08.01.2022)
5. "Тәуелсіз Мемлекеттер Достастығына қатысушы мемлекеттердің жоғары қаржылық бақылау органдарының бірлескен және қатар бақылау және сараптамалық-талдау іс – шараларын (аудитін) ұйымдастыруы және жүргізуі туралы" стандарты- [электрондық ресурс]- 2016- URL: <https://e-cis.info/cooperation/3122/> (дата обращения: 08.01.2022)
6. Қазақстан Республикасының «Мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау туралы» 2015 жылғы 12 қарашадағы № 392-V Заңы- [электрондық ресурс] – URL: <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z1500000392> (дата обращения: 9.01.2022)
7. Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитетінің ресми интернет ресурсы - <https://www.gov.kz/memleket/entities/esep?lang=kk> (дата обращения: 03.02.2022)
8. Parallel Audit by the Accounts Chamber of the Russian Federation and the Office of the Auditor General of Norway// The Accounts Chamber of Russian Federation- [электрондық ресурс] – URL: http://www.eurosaiwgea.org/documents/meetings/6%20AM/03_Russia%20Odintsov.pdf (дата обращения: 03.02.2022)

Б.А.Алибекова, А.Н. Мақсот

Евразийский национальный университет имени Л.Н.Гумилева, Астана, Казахстан

Согласованный аудит: международная и отечественная практика

Аннотация. Система государственного аудита в стране развивается изо дня в день, и передовой зарубежный опыт положительно влияет на разработку отечественных правовых актов, стандартов, а также совершенствование деятельности органов государственного аудита. Однако виды аудита до сих пор

не изучены до конца. Помимо внешнего и внутреннего аудита, государственный аудит подразделяют в зависимости от объекта проверки, времени и характера ее проведения. С этой точки зрения особый интерес для отечественных органов государственного аудита представляет согласованный аудит. Поэтому в данной статье, с целью выявления лучших практик, исследован согласованный аудит, применяемый на мировом уровне в практике высших органов аудита многих государств, уточнены его классификация и дефиниции, предложено авторское определение согласованного аудита. Проанализирован опыт проведения Счетным комитетом согласованного аудита с оценкой преимуществ и недостатков применяемых им видов. Установлено, что в настоящее время комитет использует только два вида согласованного аудита, а именно, параллельный и совместный, а также осуществляет их в основном по типу аудита эффективности или аудита соответствия. В результате обоснована и предложена необходимость внедрения в практику отечественных органов государственного аудита скоординированного аудита и широкого применения, наряду с типами эффективности, соответствия типа финансовой отчетности.

Ключевые слова: государственный аудит, согласованный аудит, совместный аудит, параллельный аудит, скоординированный аудит.

В.А. Alibekova, А.Н. Maksot

L.N. Gumilyov Eurasian National University, Astana, Kazakhstan

The international and domestic practice of coordinated audit

Abstract. The system of state audits in the country is developing day by day. An advanced foreign experience has a positive impact on the development of domestic legal acts, and standards, as well as improving the activities of state audit bodies. However, the types of audits have not yet been fully studied. In addition to an external and internal audit, the state audit is divided depending on the object of the audit, and the time and nature of its conduct. From this point of view, a coordinated audit is of particular interest for domestic state audit bodies. Therefore, this article investigates the coordinated audit used at the world level in the practice of the Supreme Audit Institutions of many states in order to identify the best practices. The article clarifies its classification and definitions. The author's definition of the coordinated audit is proposed in the article. The article analyzes the experience of conducting a coordinated audit by the Accounts Committee with an assessment of the advantages and disadvantages of the types used by it. It is established that at present the committee uses only two types of coordinated audit, namely parallel and joint, and also performs them mainly by the type of efficiency audit or compliance audit. As a result, there is justified and suggested the necessity of introducing connected audits into the practice of domestic state audit bodies and the widespread use of the audit of financial statements along with the audit of efficiency and compliance audit.

Keywords: state audit, coordinated audit, joint audit, parallel audit, connected audit.

References:

1. Professional statements INTOSAI [Electronic resource]. Available at: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/> (Accessed: 2.03.2022)
2. Alibekova B.A. Gosudarstvennyj audit (prodvinutyj) [State audit (advanced)] (L. N. Gumilyov ENU, Nur-Sultan, Kazakhstan, 2021, 286 p) [in Russian].
3. Alibekova B.A., Beisenova B.A., Rakaeva A.N. Ekologicheskij audit [Ecologic audit] (L. N. Gumilyov ENU, Nur-Sultan, Kazakhstan, 2021, 219 p) [in Russian].
4. Juan Manuel Portal, Jorge Bermúdez Soto. Coordinated Audit on Social Housing: GTOP. Public Works Audit Working Group. Federal Court of Accounts – Brazil- [Electronic resource]. Available at: <https://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2017/02/Resumen-Ejecutivo-ENGLISH-final-AC-viviendas.pdf> (Accessed: 08.01.2022)
5. "Tauelsiz Memleketter Dostastygyna katysushy memleketterdin zhogary k arzhylyk bakylau organdarynyn birlesken zhane katar bakylau zhane saraptamalyk-taldau is – sharalaryn (auditin) yjymdastyruy zhane zhyrgizui turaly" standarty [Standard "On the organization and conduct of joint and parallel control

and expert and analytical activities (audit) by the highest financial control bodies of the Commonwealth of Independent States”] (2016) [in Russian] - [Electronic resource]. Available at: <https://e-cis.info/cooperation/3122/> (Accessed: 08.01.2022)

6. Kazakstan Respublikasynyn «Memlekettik audit zhane karzhylyk bakylau turaly» 2015 zhylgy 12 karashadagy № 392-V Zany [Law of the Republic of Kazakhstan dated November 12, 2015 No. 392-V "On state audit and financial control"] [in Kazakh]- [Electronic resource]. Available at: <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z1500000392> (Accessed: 09.01.2022)

7. Respublikalyk byudzhetin atkaryluyn bakylau zhonindegi esep komitetiniң resmi internet resursy [Official internet resource of the Accounting Committee for control over execution of the Republican budget] [Electronic resource]. Available at: <https://www.gov.kz/memleket/entities/esep?lang=kk> (Accessed: 03.02.2022)

8. Parallel Audit by the Accounts Chamber of the Russian Federation and the Office of the Auditor General of Norway// The Accounts Chamber of Russian Federation- [Electronic resource]. Available at: http://www.eurosaiwgea.org/documents/meetings/6%20AM/03_Russia%20Odintsov.pdf (Accessed: 03.02.2022)

Авторлар туралы мәлімет:

Алибекова Б.А. – Корреспонденция үшін автор, экономика ғылымдарының кандидаты, доцент, «Мемлекеттік аудит» кафедрасының профессоры, Л.Н.Гумилев атындағы Еуразия ұлттық университеті, Қажымұқан көшесі, 11, Нұр-Сұлтан, Қазақстан.

Мақсом А.Н. –«Мемлекеттік аудит» БББ магистранты, Л.Н.Гумилев атындағы Еуразия ұлттық университеті, Қажымұқан көшесі, 11, Нұр-Сұлтан, Қазақстан.

Information about authors:

Alibekova B.A. – **Corresponding author**, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, State Audit Department, L.N. Gumilyov Eurasian National University, 11 Kazhymukan str., Nur-Sultan, Kazakhstan.

Maksot A.N. – Master's student in State audit, L.N. Gumilyov Eurasian National University, 11 Kazhymukan str., Nur-Sultan, Kazakhstan.