
ЕСЕП ЖӘНЕ АУДИТ УЧЕТ И АУДИТ ACCOUNTING AND AUDITING



МРНТИ 06.35.31

Б.А. Алибекова, Л.З. Бейсенова

*Евразийский национальный университет имени Л.Н. Гумилева, Нур-Султан,
Казахстан*

(E-mail: alibekova_ba@enu.kz, beisenova_lz@enu.kz)

Методологические аспекты государственного аудита

Аннотация. В данной статье рассмотрены теоретические и методологические аспекты государственного аудита. Авторы считают, что у ученых и практиков еще не сложилось единого мнения в определении понятия «государственный аудит», а многие вопросы теории и практики государственного аудита недостаточно исследованы и остаются дискуссионными. Поэтому в статье даны результаты исследований по поводу определения, элементов, направлений и видов государственного аудита. Вместе с тем, авторами изучены этапы организации и проведения отдельного государственного аудита и дана характеристика компетенций органов государственного аудита.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, государственный аудит, аудит финансовой отчетности, аудит соответствия, аудит эффективности, Счетный комитет по контролю за исполнением республиканского бюджета, Комитет внутреннего государственного аудита, ревизионные комиссии.

DOI: <https://doi.org/10.32523/2079-620X-2020-1-165-180>

Состояние и эффективность использования национальных ресурсов страны оказывают непосредственное влияние на экономическое и социальное развитие всего общества. Поэтому государство тщательно контролирует все процессы, связанные с формированием и использованием национальных ресурсов. Инструментом финансового контроля государства данных процессов является организуемый им государственный аудит.

Развитие экономики Республики Казахстан в условиях глобализации четко выявило необходимость активизации различных механизмов государственного воздействия на социально-экономические процессы, в том числе государственного контроля. Поэтому главой государства перед органами государственного финансового контроля была поставлена задача по созданию комплексной системы государственного аудита на основе самого передового мирового опыта.

Реализация вышеуказанной задачи предопределила разработку Концепции внедрения государственного аудита в Республике Казахстан, в которой нашли отражение основные принципы, общие подходы, этапы развития государственного финансового контроля и внедрения государственного аудита.

В Концепции внедрения государственного аудита в Республике Казахстан, а также в Концепции новой бюджетной политики Республики Казахстан, подчеркивается, что для проведения полноценной оценки государственных органов в реализации социально-экономической политики будет внедрен государственный аудит, соответствующий международным стандартам.

Вместе с тем, концептуальные документы наряду с отражением возрастающей роли государственного финансового контроля как неотъемлемой части государственного управления отмечали и ее проблемы, которая проявлялась в «однобокости» и нацеленности лишь на выявление случаев неэффективного использования бюджетных средств и финансовых нарушений. Данную проблему должна была решить реформированная система – государственный аудит.

Понятие «Государственный аудит» - относительно новое понятие не только в отечественном контроле, но и в пределах бывших республик СНГ. Исследования, проведенные нами, показывают, что у ученых и практиков еще не сложилось единого мнения в определении понятия «государственный аудит», а многие вопросы теории и практики государственного аудита недостаточно исследованы и остаются дискуссионными.

По мнению Федотова А.Ф., государственный аудит – «деятельность, регламентируемая законодательными (представительными) органами власти государства в целях реализации ими входящей в их сферу деятельности контрольной функции по проведению финансового аудита, аудита эффективности, стратегического аудита и иных видов аудита через специально формируемые ими органы государственного аудита с одновременным наделением их специальными властными полномочиями по их проведению» [1].

Забелина А.А., подчеркивая миссию и основную задачу государственного аудита как «...обеспечение от имени государства и служащего общественным интересам непредубежденного контроля деятельности предприятий по управлению переданными им национальными ресурсами», придерживается такого же мнения [2].

По мнению Шайбаковой Л.Ф., Измоденова А.К., Ларьковой Е.В., «Отличительная особенность государственного аудита в том, что эта деятельность не является коммерческой и объектом аудита является отчетность по использованию средств бюджета» [3]. Также они считают, что государственный аудит применяется в рамках внешнего последующего государственного контроля, и рассматривает отчетность аудируемого лица с точки зрения полноты и достаточности, а также отвечает на вопрос, насколько эффективно использованы бюджетные средства.

По мнению Степашина С.В., «Государственный аудит – конституционно установленная система внешнего, независимого контроля от имени общества за деятельностью органов государственной власти по управлению национальными ресурсами страны (финансовыми, материальными, интеллектуальными), является одним из современных институтов социального контроля, который возникает в условиях распространения идей гуманизма и свободы как институциональный отклик на изменение представлений людей об иерархии взаимоотношений между государством, обществом и человеком» [4].

В более позднем своем исследовании Степашин С.В. определяет государственный аудит как систему внешнего, независимого аудита деятельности органов государственной власти по управлению общественными ресурсами (финансовыми, материальными, интеллектуальными), призванную обеспечить согласование деятельности органов власти с долгосрочными интересами общества и стратегическими целями общественного развития и выделяет семь его направлений:

- финансовый аудит;
- аудит соответствия (законности);
- аудит эффективности расходования бюджетных средств;
- аудит эффективности деятельности государственных органов;
- аудит эффективности внутренних систем контроля;
- аудит эффективности системы национальных счетов;
- аудит трансформаций [4, с .208-210].

Перекрестова Л.В., Васильева М.В., выражая аналогичное со Степашиным С.В. мне-

ние отмечают, что «Государственный аудит осуществляется специальным конституционным органом от имени общества. Объектом этого внешнего контроля является деятельность государства, связанная с управлением национальными ресурсами. В их числе – бюджет страны, разного рода правительственные фонды, государственная собственность, интеллектуальные ресурсы и т.д.» [5].

По мнению Коростелева Д.А., «Государственный аудит представляет собой определенную систему, в рамках которой происходит взаимодействие (сотрудничество) различных государственных органов в целях достижения общих конституционных целей и задач (обеспечение стабильности конституционного строя, прав и свобод человека и гражданина и др.) при управлении национальным достоянием» [6, с.39].

Исследователи классифицируют в основном два вида государственного финансового контроля. Так, по мнению Толчинской М.Н., Ахмедовой Л.А., «...в государственном финансовом контроле можно условно выделить два направления:

- 1) внутренний государственный финансовый контроль;
- 2) государственный аудит [7].

Авторы подчеркивают, что, несмотря на различия в функциях и статусе, органы внутреннего государственного контроля и органы государственного аудита представляют единое целое и решают одну общую задачу – обеспечение эффективного использования государственных финансовых ресурсов. Следовательно, государственный аудит и государственный контроль обязаны тесно взаимодействовать, а правильная расстановка акцентов в направлениях деятельности, по мнению авторов, позволяет более эффективно использовать имеющиеся ресурсы путем исключения дублирования функций.

Толчинская М.Н. и Ахмедова Л.А. также отмечают, что «Государственный аудит и внутренний государственный финансовый контроль имеют существенные различия в объектах, субъектах и результатах деятельности. Задачи по осуществлению внутреннего государственного финансового контроля возложены на органы исполнительной власти, наделенные соответствующими контрольными полномочиями. В некотором смысле это система самоконтроля государства... У государственного аудита задачи шире, так как объект внутреннего государственного финансового контроля входит в состав объекта государственного аудита. Последний носит не ведомственный, а общегосударственный характер. Он включает в себя контроль за всеми решениями, приводящими к определенным финансовым операциям. Таким образом, объектами государственного аудита становятся не только финансовые средства и имущество государства, их учет и обращение. К полномочиям органов, осуществляющих государственный аудит, можно также отнести экспертизу финансовых и иных результатов, достигнутых в ходе исполнения бюджета, экспертизу проектов нормативных правовых актов, а также (что более важно) оценку направлений развития всей страны в целом, ее отдельных регионов и некоторых сфер экономики» [7]. Другими словами, государственный аудит авторы подразделяют на внешний и внутренний, полномочия которых охватывают не только аудит, но и реализуют экспертно-аналитическую деятельность.

Конкретизируя полномочия органов государственного аудита, Семра Экиджи подчеркивает важную роль в развитии государственного сектора и общественной подотчетности аудита эффективности, представляющего проверку:

- деятельности,
- проекта,
- программы с точки зрения принципов Результативности, Эффективности и Экономичности, и предусматривающего их систематический анализ [8, с.12].

Таким образом, анализ трудов зарубежных авторов показывает, что под государственным аудитом понимается определенная система государственных органов, осуществляю-

щих государственный контроль за эффективным использованием национальных ресурсов в интересах общества. При этом некоторые исследователи понимают его только как внешний (Степашин С.В., Шайбакова Л.Ф., Измоденов А.К., Перекрестова Л.В. и др.), другие выделяют два его вида - внешний и внутренний - хотя называют их по-разному (Толчинская М.Н., Ахмедова Л.А.). Кроме того, некоторые авторы (Шайбакова Л.Ф., Измоденов А.К., Ларькова Е.В.), считают, что государственный аудит применяется только в рамках внешнего последующего государственного контроля. Тогда как другие отмечают и предварительный и перспективный контроль (Федотов А.Ф., Толчинская М.Н., Ахмедова Л.А. и др.). Поэтому четко можно видеть, что государственный аудит включает различные типы аудита и направления деятельности. К примеру, финансовый аудит, аудит эффективности, стратегический аудит, экспертно-аналитическая деятельность и др.

Рассмотрим развитие государственного аудита в Республике Казахстан, получившего свое начало с 2012 года [9, с.74; 14, с. 74].

Исследования, проведенные нами, показали, что в публикациях отечественных авторов не наблюдается достаточно активной дискуссии и разнообразия мнений в контексте определения понятия «государственный аудит». Так, Аликулов Б.Т. под конституционным институтом государственного аудита понимает систему внешнего, независимого публичного аудита деятельности органов государственной власти по управлению общественными ресурсами (финансовыми, материальными, интеллектуальными) [10, с.27]. Кари А.М. полностью поддерживает утверждение Степашина С.В. и под понятием «государственный аудит» понимает все, «что относится к системе внешнего, независимого публичного контроля за деятельностью органов государственной власти» [11, с.36].

В исследованиях казахстанских авторов четко прослеживается подразделение государственного аудита на внешний и внутренний. Видный казахстанский ученый в данной области Зейнельгабдин А.Б., отмечая, что «в странах с эффективно функционирующей финансовой системой государственный аудит подразделяется на внешний и внутренний», приводит организационную структуру государственного аудита страны, где Счетный комитет и ревкомиссии маслихатов представляют внешний государственный аудит, а службы внутреннего государственного аудита государственных органов на республиканском и местном уровнях – внутренний государственный аудит [12, с.19-20]. При этом автор обоснованно включает в состав внутреннего государственного аудита и уполномоченный Правительством Республики Казахстан орган по внутреннему аудиту.

Большое внимание отечественными авторами уделяется новым типам государственного аудита. Так, по мнению Зейнельгабдина А.Б., который мы полностью разделяем, «... государственный аудит в основном будет включать аудит финансовой отчетности, аудит соответствия и аудит эффективности. В рамках аудита эффективности целесообразно проводить экологический аудит, стратегический аудит и другие тематические аудиты с привлечением научно-исследовательских и других специализированных организаций» [12, с.19].

Жамишева С. видит основное назначение государственного аудита «...в содействии успешной реализации экономической политики, эффективному использованию производственного потенциала страны, регионов, отраслей, сфер и др.» и считает, что одним из наиболее действенных его механизмов является аудит соответствия, который «заключается в оценке соблюдения объектом аудита законодательства, в том числе правовых актов, регламентирующих его деятельность» [13, с.44].

Бейсенова Л.З., Алибекова Б.А., Шахарова А.Е. подчеркивают, что «аудит эффективности, являясь одним из типов государственного аудита, ставит своей целью определение соответствия государственных и отраслевых программ, действий государственных органов принципам результативности, эффективности и экономичности, одновременно выявляя возможности их совершенствования» [14, с.49]. При этом авторы под аудитом эффективно-

сти понимают тип государственного аудита, направленный на осуществление оценки показателей производительности, эффективности и качества.

Алибекова Б.А., Нурхалиева Д.М. отмечают, что «Государственный аудит представляет собой целостную и независимую оценку эффективности деятельности объектов государственного аудита, охватывающую не только финансовые вопросы, но и все направления их деятельности с представлением действенных рекомендаций на основе выявленных недостатков и предложений по управлению рисками» [15, с.165].

Из вышеизложенного видно, что несмотря на малочисленность научных источников, теория государственного аудита в Республике Казахстан развивается в контексте мировых тенденций.

Легитимное определение государственного аудита дано в законе Республики Казахстан «О государственном аудите и финансовом контроле». В соответствии с данным документом под государственным аудитом понимается «анализ, оценка и проверка эффективности управления и использования бюджетных средств, активов государства и субъектов квазигосударственного сектора, связанных грантов, государственных и гарантированных государством займов, а также займов, привлекаемых под поручительство государства, в том числе другой, связанной с исполнением бюджета деятельности, основанные на системе управления рисками» [16].

Синтезируя все вышеизложенное, можно вывести обязательные элементы государственного аудита. Не претендуя на определение полного комплекса элементов государственного аудита, считаем, что они должны включать:

- 1) аудирующий субъект;
- 2) аудируемый объект;
- 3) объект аудита;
- 4) предмет аудита;
- 5) цель аудита.

Кроме того, по нашему мнению, для раскрытия сущности государственного аудита также имеют значение процесс аудита, т.е. этапы и методы его реализации, а также принятие решений по результатам аудита.

Рассмотрим элементы государственного аудита более подробно. Прежде всего, актуальной проблемой является формирование четкого представления о месте и роли отдельных субъектов государственного аудита. Мы придерживаемся мнения исследователей, которые считают, что это позволяет, во-первых, четко разграничить их компетенцию, во-вторых, установить принципы координации, обеспечить единую стратегию и согласованную тактику работы.

На настоящий момент аудирующими субъектами государственного аудита, в соответствии с нормативно-правовыми актами страны, являются органы его осуществляющие: Счетный комитет, Комитет внутреннего государственного аудита и т.д. Исходя из законодательства Республики Казахстан в области государственного аудита их можно классифицировать на основе вида аудита и уровней управления (Рис.1).

Таким образом, в зависимости от аудирующего субъекта государственный аудит подразделяется на внешний и внутренний, которые функционируют на республиканском и местном уровнях.

Задачи органов государственного аудита в республике закреплены законодательно и заключаются в следующем:

Задачами внешнего государственного аудита являются анализ, оценка и проверка эффективного и законного управления национальными ресурсами для обеспечения динамичного роста качества жизненных условий населения и национальной безопасности страны; задачами внутреннего государственного аудита - анализ, оценка и проверка достижения

объектом государственного аудита прямых и конечных результатов, предусмотренных в документах Системы государственного планирования Республики Казахстан, надежности и достоверности финансовой и управленческой информации, эффективности внутренних процессов организации деятельности государственных органов, качества оказываемых государственных услуг, сохранности активов государства [16].

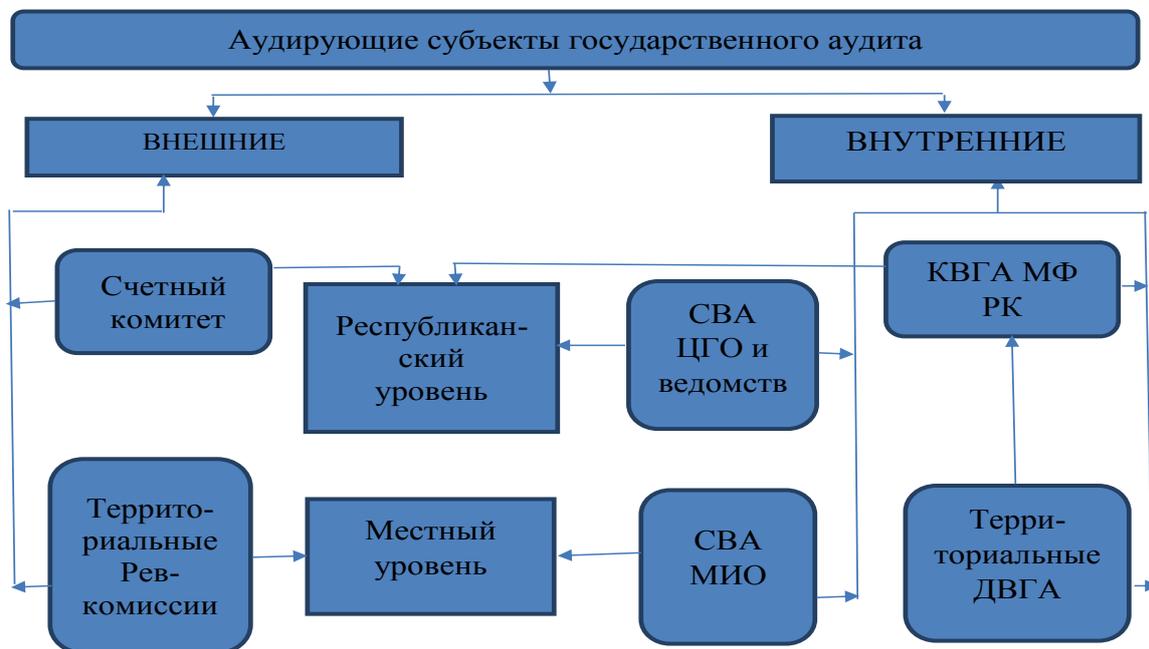


Рисунок – 1. Классификация органов государственного аудита Республики Казахстан (Примечание: составлено на основании литературы [16, с. 194])

Органы внешнего государственного аудита в настоящее время представлены Счетным комитетом по контролю за исполнением республиканского бюджета и Ревизионными комиссиями областей, городов республиканского значения, таких как Алматы, Шымкент, и столицы – г. Нур-Султан.

Органами внутреннего государственного аудита являются уполномоченный орган по внутреннему государственному аудиту, представленный в настоящее время в лице Комитета внутреннего государственного аудита Министерства финансов Республики Казахстан (КВГА МФ РК), его территориальные подразделения – Департаменты внутреннего государственного аудита областей, городов республиканского значения и столицы – г. Нур-Султан (ДВГА). Сюда же относятся службы внутреннего аудита центральных государственных органов (СВА ЦГО) и местных исполнительных органов (СВА МИО), а также службы внутреннего аудита ведомств центральных государственных органов и подведомственных территориальных органов Министерства внутренних дел Республики Казахстан, создаваемые по усмотрению их первых руководителей.

Среди органов государственного аудита особым конституционно-правовым статусом обладает Счетный комитет по контролю за исполнением республиканского бюджета [17].

Специфика правового статуса Счетного комитета выражается в том, что он формально никому не подчиняется и подотчетен только Президенту Республики Казахстан, так же как и в процедуре формирования его состава.

В соответствии с Конституцией страны Председатель и два члена Счетного комитета назначаются на должности сроком на пять лет Президентом страны.

В формировании Счетного комитета также принимает участие Парламент республи-

ки, каждая из Палат которого самостоятельно назначает на должности трех членов Счетного комитета. Однако ни в одной из статей Конституции Республики Казахстан не говорится о независимости Счетного комитета, тогда как «Мексиканская декларация о независимости высших органов аудита» требует не только гарантии относительно срока пребывания в должности, но и финансовую и управленческую/административную автономию и наличие соответствующих трудовых, материальных и денежных ресурсов [17].

За Счетным комитетом как высшим органом государственного аудита и финансового контроля законодательно закреплена координирующая роль органов государственного аудита и финансового контроля.

Компетенции органов государственного аудита разграничены по типам государственного аудита, который включает аудит финансовой отчетности, аудит соответствия и аудит эффективности (Рис.2).

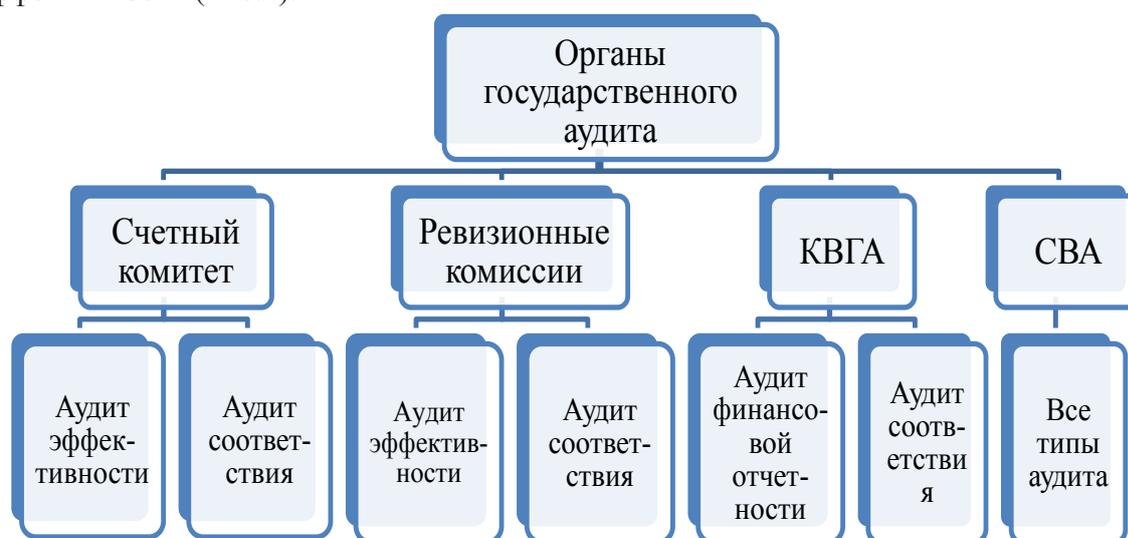


Рисунок - 2. Компетенции органов государственного аудита Республики Казахстан (Примечание: составлено на основании литературы [16, с.20-22; 26; 27])

Счетный комитет осуществляет аудит эффективности по 14 направлениям и аудит соответствия по 9 направлениям.

Следует отметить, что только в компетенции Счетного комитета входит проведение аудита соответствия по исполнению государственного чрезвычайного бюджета, формированию и использованию Национального фонда Республики Казахстан, а также, только с согласия или по поручению Президента Республики Казахстан - по использованию активов Национального банка Республики Казахстан. Однако процедурные стандарты по проведению аудитов по этим направлениям в республике до настоящего времени не разработаны.

Компетенции ревизионных комиссий, за некоторым исключением, идентичны компетенциям Счетного комитета с учетом выполнения их на уровне соответствующих административно-территориальных единиц. Так, в области аудита эффективности ими не проводится аудит деятельности объектов государственного аудита и реализации стратегий развития и планов развития национальных управляющих холдингов, национальных холдингов, национальных компаний, акционером которых является государство. В области аудита соответствия не входят в компетенции ревизионных комиссий аудит деятельности объектов государственного аудита по использованию средств республиканского бюджета и национальных ресурсов, а также те направления аудита, которые находятся в исключительной компетенции Счетного комитета. Таким образом, ревизионными комиссиями осущест-

вляет аудит эффективности по 12 направлениям и аудит соответствия по 5 направлениям.

С 1 января 2020 года Счетный комитет и ревизионные комиссии, соответственно, будут осуществлять аудит консолидированной финансовой отчетности республиканского и местных бюджетов, а также финансовой отчетности администраторов бюджетных программ и государственных учреждений.

Основные функции Комитета по внутреннему государственному аудиту - это ежегодный аудит финансовой отчетности администраторов бюджетных программ и государственных учреждений и усеченный аудит соответствия. Компетенции департаментов внутреннего государственного аудита идентичны компетенциям КВГА МФ РК с учетом выполнения их на уровне соответствующих административно-территориальных единиц.

Службы внутреннего аудита в отличие от остальных органов государственного аудита не ограничены в компетенциях и проводят все типы аудита.

Таким образом, определение основных направлений государственного аудита по их типам позволяет разграничить полномочия органов государственного аудита в республике и тем самым создает условия для устранения дублирования по вопросам проведения государственного аудита и финансового контроля. Вместе с тем проведенные нами исследования показывают, что избежать полного исключения дублирования не удалось. К примеру, функции КВГА дублируют функции Счетного комитета и ревизионных комиссий, в части контроля республиканского и местного бюджетов, проведения аудита финансовой отчетности администраторов бюджетных программ и т.д.

Перейдем к следующему элементу государственного аудита.

В соответствии с законом Республики Казахстан «О государственном аудите и финансовом контроле» в качестве объектов государственного аудита определены организации, которые управляют и используют средства бюджета, а также государственную собственность (Рис.3).

Отметим, что под субъектами квазигосударственного сектора, согласно законодательству в области государственного аудита, понимаются государственные предприятия, товарищества с ограниченной ответственностью, акционерные общества, в том числе национальные управляющие холдинги, национальные холдинги, национальные компании, учредителем, участником или акционером которых является государство, а также дочерние, зависимые и иные юридические лица, являющиеся аффилированными с ними в соответствии с законодательными актами Республики Казахстан.

Таким образом, обзор объектов государственного аудита показывает, что, в рамках правовых изменений в процессе реформирования финансового контроля республики, произошло смещение акцента в определении объекта государственного аудита в пользу отдельных субъектов управления государственными ресурсами. При этом предмет и предметная информация при проверке объектов, в зависимости от типа аудита, будет различна.



Рисунок – 3. Объекты государственного аудита в Республике Казахстан
(Примечание: составлено на основании литературы [16])

Традиционно в качестве объектов государственного финансового контроля выступали государственные финансовые ресурсы. В соответствии с требованиями ISSAI 100 «Основные принципы аудита в государственном секторе» предусмотрены нижеследующие предмет или предметная информация по трем типам аудита [18].

Предметом финансового аудита являются финансовое положение, производительность, движение денежных средств или другие элементы, которые распознаны, измерены и представлены в финансовой отчетности. Предметной информацией является финансовая отчетность.

Предмет аудита эффективности определяется целями аудита и вопросами аудита. Предметом аудита эффективности могут быть конкретные государственные или отраслевые программы, организации, средства или определенная деятельность (с их итогами и влиянием), существующая ситуация (в том числе причины и последствия), а также нефинансовая или финансовая информация о любом из этих элементов. Аудитор измеряет или оценивает предмет, чтобы оценить степень, с которой установленные критерии были или не были удовлетворены.

Предмет аудита на соответствие определяется масштабом аудита. Это могут быть деятельность, финансовые операции или информация.

Цель государственного аудита в республике закреплена законодательно, но она может варьироваться в зависимости от типа аудита (таблица 1).

Цели государственного аудита

№	Цели	Аудит финансовой отчетности	Аудит эффективности	Аудит соответствия
1.1	Специфические	Получение обоснованного подтверждения достоверности финансовой отчетности администраторов бюджетных программ и государственных учреждений, за исключением Национального Банка Республики Казахстан	Выражение независимого, компетентного и объективного мнения относительно экономности, эффективности и результативности (продуктивности) в изученном направлении аудита эффективности или деятельности объекта государственного аудита с представлением рекомендаций по ее совершенствованию	Обоснованное выражение мнения о соблюдении норм законодательства, а также актов субъектов квазигосударственного сектора, принятых для их реализации, объектом государственного аудита при обеспечении поступлений средств бюджета и использовании бюджетных средств, активов государства и субъектов квазигосударственного сектора
1.2	Общие	Повышение эффективности управления и использования бюджетных средств, активов государства и субъектов квазигосударственного сектора		
<i>Примечание: разработано авторами на основе нормативно-правовых актов [16; 28; 29]</i>				

Все типы государственного аудита проводятся на основе перечня объектов государственного аудита на соответствующий год, сформированного на основании системы управления рисками. Этапы реализации отдельного государственного аудита в соответствии с нормативным постановлением Счетного комитета включают: планирование, проведение, осуществление мониторинга (Рис.4) [19].

В зависимости от типа аудита могут использоваться различные подходы и методы. К примеру, при проведении аудита эффективности могут использоваться системно-ориентированный подход, подход, ориентированный на результат, проблемно-ориентированный подход или их комбинация [19]. Суть первого подхода заключается в исследовании надлежащего функционирования систем управления, второго – в оценке достижения запланированных прямых и конечных результатов, третьего – в анализе причин и последствий определенной проблемы. При этом могут использоваться такие методы сбора аудиторских доказательств, как интервью, опросы, обзоры документов, инспектирование, наблюдение и

фокус-группа.

Тип и виды аудиторского мероприятия государственного аудита также определяют содержание аудиторских отчетов. К примеру, в настоящее время по результатам аудита финансовой отчетности органами государственного аудита составляется аудиторский отчет по финансовой отчетности, по результатам государственного аудита соответствия или аудита эффективности - аудиторский отчет.

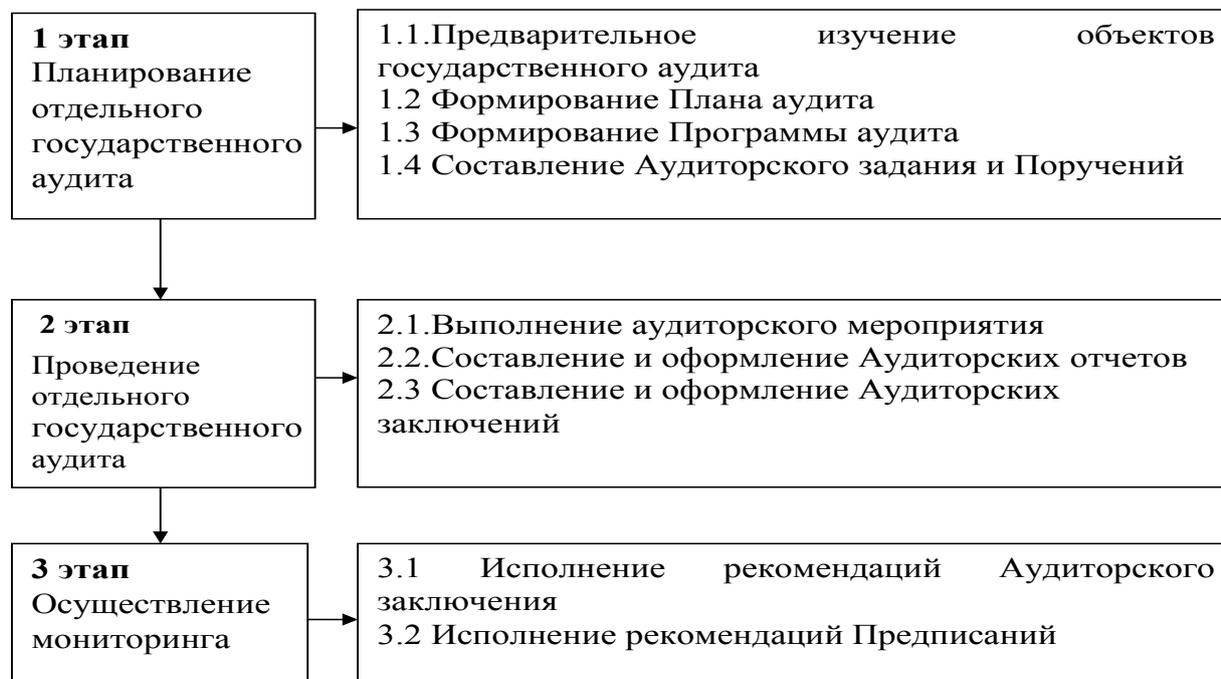


Рисунок – 4. Этапы проведения государственного аудита
(примечание: составлено на основании литературы [19])

Структура и содержание отчета по результатам государственного аудита формируются в зависимости от целей и масштаба проведенного аудиторского мероприятия. Рассмотрим это на примере аудиторского отчета по финансовой отчетности. Так, по результатам аудита консолидированной или отдельной финансовой отчетности, проведенного Счетным комитетом или Ревизионной комиссией, оформляется аудиторский отчет по финансовой отчетности. Документ составляется непосредственно проводившими аудиторскую проверку государственными аудиторами. Отчет содержит выраженное в письменной форме мнение о достоверности финансовой отчетности, а также о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности требованиям, установленным законодательством Республики Казахстан.

Аудиторский отчет составляется и подписывается в двух экземплярах государственным аудитором и экспертами, проводившими аудиторское мероприятие.

При проведении совместной проверки единой группой на объекте государственного аудита Аудиторский отчет оформляется на бланке Счетного комитета в трех экземплярах с предоставлением первого экземпляра Счетному комитету, второго экземпляра – органу государственного аудита или государственному органу-участнику совместной проверки, третьего экземпляра – объекту государственного аудита. При проведении совместной проверки отдельной группой Аудиторский отчет оформляется каждой из сторон самостоятельно, с последующим обменом результатами.

Обычно при отсутствии существенных ошибок составляется положительный аудиторский отчет, при выявлении существенных ошибок - аудиторский отчет с оговорками, в случае неведения бухгалтерского учета либо утраты бухгалтерских документов на объекте государственного аудита - аудиторский отчет с отказом от выражения мнения. В последнем случае ответственные за проведение аудита финансовой отчетности направляют руководителю объекта государственного аудита и в вышестоящий орган, осуществляющий руководство или управление объектом государственного аудита, Предписание с требованием о восстановлении бухгалтерского учета на объекте с определением срока завершения этой работы. Кроме того, принимает решение о временном приостановлении государственного аудита с внесением соответствующих изменений в Перечень объектов государственного аудита.

К Аудиторскому отчету прилагаются аудиторские доказательства, являющиеся его неотъемлемой частью. Следует иметь в виду, что копии документов, прилагаемые к Аудиторскому отчету, заверяются подписями уполномоченных должностных лиц, печатью или штампом объекта государственного аудита. В Аудиторском отчете указываются ссылки на его приложения с отражением их порядкового номера, количества листов.

В научной и специальной литературе по коммерческому аудиту понятия «аудиторский отчет» и «аудиторское заключение» используются обычно как синонимы. В государственном аудите это недопустимо. В рамках проведения одного государственного аудита проводятся аудиторские мероприятия, как правило, на нескольких объектах государственного аудита, по результатам которого в каждом аудируемом объекте государственного аудита составляется аудиторский отчет.

После завершения всех аудиторских мероприятий все аудиторские отчеты анализируются, обобщаются их результаты членом Счетного комитета или членом Ревизионной комиссии, ответственным за проведение государственного аудита составляется аудиторское заключение, в котором отражаются выводы по итогам государственного аудита и рекомендации по совершенствованию нормативных правовых актов и устранению выявленных в ходе аудита нарушений и недостатков.

Аудиторское заключение в зависимости от уровня проводимого аудита утверждается:

- постановлением Счетного комитета,
- постановлением ревизионной комиссии,
- приказом руководителя уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту в пределах их полномочий.

Подытоживая вышеизложенное можно сделать следующие выводы:

- государственный аудит – это проводимая с применением особых организационных форм и методов деятельность государственных органов, обладающих определенными Конституцией Республики Казахстан и законом РК «О государственном аудите и финансовом контроле» полномочиями с целью повышения эффективности управления и использования бюджетных средств, активов государства и субъектов квазигосударственного сектора;

- в республике сформирована система органов государственного аудита и финансового контроля, соответствующая требованиям законодательства в данной области и включающая органы внешнего государственного аудита и органы внутреннего государственного аудита с разграничением их полномочий. Однако полного исключения дублирования в их деятельности на настоящий момент не достигнуто;

- для достижения эффективного управления государственными финансами существенно расширены полномочия высшего органа государственного аудита в стране - Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета, однако его независимость не получила конституционного закрепления;

- в соответствии с лучшим мировым опытом существенно расширен состав объектов

государственного аудита, который включает не только государственный бюджет страны, но и всю деятельность государства, связанную с управлением национальными ресурсами, в том числе чрезвычайный бюджет, формирование и использование Национального фонда Республики Казахстан, а также, только с согласия или по поручению Президента Республики Казахстан, - по использованию активов Национального банка Республики Казахстан;

• заложено начало стандартизации государственного аудита с учетом стандартов государственного аудита, утвержденных Комитетом по аудиторским стандартам Международной организации высших органов аудита (ИНТОСАИ). Вместе с тем многие стандарты и регламентирующие документы до сих пор не разработаны.

Список литературы

- 1 Федотов А.Ф. Понятие государственного аудита//Вестник КемГУ. – 2015 - № 2-2 (62) [Электронный ресурс] – URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-gosudarstvennogo-audita>
- 2 Забелина А.А. Экологический аудит как направление государственного аудита// «Научные записки ОрелГИЭТ» - 2016 - №4(16) – С. 36-39
- 3 Шайбакова Л.Ф., Измоденова А.К., Ларькова Е.В. Эффективность государственного контроля и аудита использования финансовых ресурсов в законодательстве Российской Федерации// Финансы и кредит. – 2015. - № 12 (638) - С.28-31.
- 4 Степашин С.В. Конституционный аудит: учебник для вузов – М.: Наука, 2008.– С.45-47.
- 5 Перекрестова Л.В., Васильева М.В. Государственный аудит в интересах стратегии развития регионов Российской федерации [Электронный ресурс] – URL: <file:///C:/Users/411-2/Downloads/gosudarstvennyy-audit-v-interesah-strategii-razvitiya-regionov-rossiyskoy-federatsii.pdf>
- 6 Коростелев Д.А. Государственный аудит: понятие и признаки (к проблеме конституционно-правового регулирования)// Экономика. Налоги. Право. – 2011. - № 1- С.38-43.
- 7 Толчинская М.Н., Ахмедова Л.А. Развитие государственного аудита в Российской Федерации// Финансы и кредит , 2015, № 14 (638) – С. 23-25.
- 8 Семра Экиджи. Аудит эффективности// Мемлекеттік аудит – Государственный аудит - 2014 - №4 (21) – С.12 – 15.
- 9 Алибекова Б.А., Алдынгарова Д.Т. Государственный аудит финансовой отчетности// Central Asian Economic Review - 2018 - №4 (122) – С.72 - 83
- 10 Әліқұлов Б.Т. Мемлекеттік аудит – Мемлекеттік басқаруда // Мемлекеттік аудит – Государственный аудит - 2018 - №4 (41) – С.26 – 27.
- 11 Кари А.М. Анализ процесса формирования системы государственного аудита в Казахстане на современном этапе // Мемлекеттік аудит – Государственный аудит - 2017 - №2 (35) – С.34 – 39.
- 12 Зейнельгабдин А.Б. Государственный аудит как инструмент управления экономикой // Мемлекеттік аудит – Государственный аудит - 2013- №3 (20) – С.16 – 20.
- 13 Жамишева С. Особенности проведения аудита соответствия зарубежных стран // Мемлекеттік аудит – Государственный аудит - 2015- №3 (20) – С.44 – 47.
- 14 Бейсенова Л.З., Алибекова Б.А., Шахарова А.Е. Аудит эффективности: международный опыт и отечественная практика// Вестник СамГУПС, 2018, № 3 (41), С.48-55.
- 15 Алибекова Б.А., Нурхалиева Д.М. Становление государственного аудита в Республике Казахстан//Известия Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии. – 2016 – №1(12) – С.164-166.

- 16 Закон Республики Казахстан от 12 ноября 2015 года № 392-V «О государственном аудите и финансовом контроле» [Электронный ресурс] – URL: <http://adilet.zan.kz/rus/docs/Z1500000392> (Дата обращения: 25.06.2019)
- 17 Конституция Республики Казахстан - [Электронный ресурс] – URL: http://adilet.zan.kz/rus/docs/K950001000_ (Дата обращения: 25.06.2019)
- 18 Международные стандарты для высших органов финансового контроля (ISSAI) - [Электронный ресурс] – URL: <https://www.eurosai.org/ru/training/training-events-and-outputs/-ISSAI/> (Дата обращения: 25.06.2019)
- 19 Государственный аудит. Учебник./Б.А.Алибекова, А.Б. Зейнельгабдин, С.Б.Мақыш, А.М.Мухаткерим, С.Н.Нугурбеков, Д.М.Нурхалиева, Б.О.Туребекова, С.К.Тажикенова, А.К.Карыбаев/ Под.ред. К.Е.Джанбурчина - Астана: ЕНУ им.Л.Н.Гумилева, 2016 – С.49-55.

Б.А. Алибекова, Л.З. Бейсенова

Л.Н. Гумилев атындағы Еуразия ұлттық университеті, Нұр-Сұлтан, Қазақстан

Мемлекеттік аудиттің әдіснамалық аспектілері

Аңдатпа. Бұл мақалада мемлекеттік аудиттің теориялық және әдіснамалық аспектілері қарастырылған. Авторлар, «мемлекеттік аудит» түсінігі бойынша ғалымдар мен практиктердің бірыңғай пікірлері әлі де қалыптаспаған, ал мемлекеттік аудиттің теориясы мен практикасының көптеген сұрақтары жеткілікті зерттелмеген және пікірталаста қалып отыр деп есептейді.

Сондықтан мақалада мемлекеттік аудиттің түсінігі, элементтері, бағыттары мен түрлері бойынша зерттеулер нәтижелері берілген. Сонымен қатар, авторлар мемлекеттік аудиттің жеке түрлерін ұйымдастыру мен жүргізу кезеңдері зерттелген.

Түйін сөздер: мемлекеттік қаржылық бақылау, мемлекеттік аудит, қаржылық есептілік аудиті, сәйкестік аудиті, тиімділік аудиті.

B.A. Alibekova, L.Z. Beisenova

L.N. Gumilyov Eurasian National University, Nur-Sultan, Kazakhstan

Methodological aspects of state audit

Abstract. This article discusses the theoretical and methodological aspects of public audit. The authors believe that scientists and practitioners have not yet formed a consensus in the definition of «state audit», and many issues of the theory and practice of state audit are insufficiently investigated and remain controversial. Therefore, the article presents the results of research on the definition, elements, directions and types of state audit. At the same time, the authors studied the stages of organization and conduct of a separate state audit and gave a description of the competence of the state audit bodies.

Keywords: state financial control, state audit, audit of financial statements, compliance audit, performance audit, Accounts Committee for control over the execution of the Republican budget, The Committee for internal public audit, audit commission

References

- 1 Fedotov A.F. Ponyatie gosudarstvennogo audita [The concept of state audit], Bestnik KemGU, 2-2, 62- 65 (2015) Available at: <http://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-gosudarstvennogo-audita>.
- 2 Zabelina A.A. Ecologisheski audit kak napravlenie gosudarstvennogo audita [Environmental audit as a direction of state audit], Naushnie zapiski Oreal GIET, 4(16), 36-39 (2016). [in Russian].
- 3 Shaibakova L.F., Izmodenova A.K., Larkova E.V. Effektivnost gpsudarstvennogo kontrolya i audita ispolzovaniya finansovyih resursov v zakonodatelstve Rossiskoi Federasii [Efficiency of state control and audit of financial resources use in the legislation of the Russian Federation], Finansyi I kredit, 12 (638), 28-31(2015).
- 4 Stepashin S.V. Konstitucionnyi audit [Constitutional audit] (Nauka, Moscow,2008).
- 5 Perekrestova L.V., Vasileva M.V. Gosudarstvennyi audit v interesah strategii razvitiya regionov Rossiskoi Federasii [State audit in the interests of regional development strategy of the Russian Federation] Available at: <file:///C:/Users/411-2/Downloads/gosudarstvennyy-audit-v-interesah-strategii-razvitiya-regionov-rossiyskoy-federatsii.pdf>
- 6 Korostelev D.A. Gjsudarstvennyi audit: ponyatie I priznaki (k provleme konstitucionno pravogogo regulirovaniya) [State audit: concept and features (to the problem of constitutional and legal regulation)], Ekonomika. Nalogi. Pravo, 1, 38-43 (2011).
- 7 Tolshinskaya M.N., Ahmedova L.A. Razvitie gosudarstvennogo audita v Rossiskoi Federasii [Development of state audit in the Russian Federation] Finansyi I kredit, 14 (638), 23-25(2015).
- 8 Semra Ekidzhi. Audit effektivnosti [Performance audit], Gosudarstvennyi audit, 4 (21), 12-15 (2014).
- 9 Alibekova B.A., Aldyngarova D.T. Gosudarstvennyi audit finansovoi otzhetnosti [State audit of financial statements], Central Asian Economic Review, 4 (122), 72-83 (2018).
- 10 Alikulov B.T. Memlekettyk audit – Memlekettyk baskruda [Public audit-in Public administration], Gosudarstvennyi audit, 4 (41), 26-27 (2018).
- 11 Kari A.M. Analiz prossesa formirovaniya sistemy gosudarstvennogo audita v Kazahstane na sovremennom etape [Analysis of the process of formation of the state audit system in Kazakhstan at the present stage], Gosudarstvennyi audit, 2 (35), 34-39 (2017).
- 12 Zeinelgavdin A.B. Gosudarstvennyi audit kak instrument upravleniya ekonomikoi [state audit as an instrument of economic management], Gosudarstvennyi audit, 3 (20), 16-20 (2013).
- 13 Zhamisheva S. Osobennosti provedeniya audita sootvetstviya zarubeshnih stran [features of compliance audit of foreign countries], Gosudarstvennyi audit, 3 (20), 44-47(2015).
- 14 Beisenova L.Z., Alibekova B.A., Shaharova A.E. Audit effektivnosti: mezhdunarodnyi opyt i oteshestvennaya praktika [Performance audit: international experience and domestic practice], Vestnik SAMGUPS, 3(41), 48-55 (2018).
- 15 Alibekova B.A., Nurhaliva D.M. Stanovlenie gosudarstvennogo audita v Respublike Kazahstan [Formation of the state audit in the Republic of Kazakhstan], Izvestiya Isyk-Kul'skogo foruma buhgalterov I auditorov stran Sentralnoi Azii, 1(12), 164-166 (2016).
- 16 Zakon Respubliki Kazahstan ot 12 noyabrya 2015 goda № 392-V «O gosudarstvennom audite I finansovom kontrole» [On state audit and financial contro]. [Electron.resource]. Available at: <http://adilet.zan.kz/rus/docs/Z1500000392> (Accessed: 25.06.2019)
- 17 Konstitusia Respubliki Kazahstan [Constitution of Kazakhstan].[Electron.resource]. Available at: http://adilet.zan.kz/rus/docs/K950001000_ (Accessed: 25.06.2019)
- 18 Mezhdunarodnyie standartyi dlya vyishzih jrganov finansovogo kontrolya (ISSAI) [International standards for Supreme audit institutions (ISSAI)]. [Electron.resource]. Available at:

<https://www.eurosai.org/ru/training/training-events-and-outputs/-ISSAI/> (Accessed: 25.06.2019)
19 Alibekova B.A., Zeinelgavdin A.B. Gosudarsvennyi audit [State audit], (ENU im.L.N. Gumileva, Astana, 2016).

Сведения об авторах:

Алибекова Б.А. – кандидат экономических наук, доцент, профессор кафедры «Государственный аудит» ЕНУ им. Л.Н. Гумилева, ул. Кажимукана, 11, Нур-Султан, Казахстан.

Бейсенова Л.З. - кандидат экономических наук, ассоциированный профессор, заведующий кафедрой «Государственный аудит» ЕНУ им. Л.Н. Гумилева, ул. Кажимукана, 11, Нур-Султан, Казахстан.

Alibekova B.A. - candidate of Economic Sciences, Professor, Associate Professor of the State Audit Department, L.N. Gumilyov Eurasian National University, Kazhymukan Str. 11, Nur-Sultan, Kazakhstan.

Beisenova L.Z. - candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of the Department «State Audit», L.N. Gumilyov Eurasian National University, Kazhymukan Str. 11, Nur-Sultan, Kazakhstan.