Евразийский национальный университет им. Л.Н. Гумилева

УДК 336 На правах рукописи

**ИГИБАЕВА ЗАРИНА КУАНЫШЕВНА**

**Совершенствование организации внутреннего аудита в повышении эффективности использования государственных ресурсов**

6D052100 – Государственный аудит

Диссертация на соискание степени

доктора философии PhD

Научный руководитель

кандидат экономических наук,

ассоциированный профессор

Л.З. Бейсенова

Научный консультант

доктор экономических наук,

профессор

Е.В. Никифорова

Республика Казахстан

Нур-Султан, 2022

**СОДЕРЖАНИЕ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **НОРМАТИВНЫЕ ССЫЛКИ**……………………………………….……. | | 3 |
| **ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ**…………………………………… | | 5 |
| **ВВЕДЕНИЕ**…………………………………………………………………. | | 6 |
| **1** | **ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА В ПОВЫШЕНИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ РЕСУРСОВ**…….. | 12 |
| 1.1 | Теоретические подходы к понятию внутренний государственный аудит и его значению в повышении эффективности использовании государственных ресурсов……………………………………………. | 12 |
| 1.2 | Методология организации и проведения внутреннего государственного аудита использования государственных ресурсов | 27 |
| 1.3 | Зарубежный опыт организации внутреннего государственного аудита…………………………………………………………………… | 41 |
| **2** | **СОВРЕМЕННАЯ СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН В ПОВЫШЕНИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ РЕСУРСОВ**…….. | 54 |
| 2.1 | Система внутреннего государственного аудита Республики Казахстан и этапы ее формирования…………………………………. | 54 |
| 2.2 | Анализ эффективности использования государственных ресурсов в Республике Казахстан………………………………………………… | 70 |
| 2.3 | Оценка эффективностидеятельности органов внутреннего государственного аудита в повышении эффективности использовании государственных ресурсов…………………………... | 81 |
| **3** | **НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕГО ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА В ПОВЫШЕНИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ РЕСУРСОВ** ……………………………… | 107 |
| 3.1 | Risks Compliance как инновационное подход к организации внутреннего государственного аудита………………………………. | 107 |
| 3.2 | Многофакторная модель оценки деятельности Служб внутреннего аудита в контексте повышения эффективности использования государственных ресурсов…………………………………………….. | 119 |
| 3.3 | Факторы роста качества внутреннего государственного аудита через совершенствование экспертно-аналитических мероприятий | 133 |
| **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**…………………………………………………………….. | | 146 |
| **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**…………………… | | 154 |

**НОРМАТИВНЫЕ ССЫЛКИ**

В настоящей диссертации использованы ссылки на следующие стандарты:

Конституция Республики Казахстан: принята 30 августа 1995 года.

Послание Президента Республики Казахстан - Лидера Нации Н.А. Назарбаева народу Казахстана. Стратегия «Казахстан-2050»: новый политический курс состоявшегося государства // Казахстанская правда. – 2012, декабрь – 14.

Бюджетный кодекс Республики Казахстан: принят 4 декабря 2008 года, №95-IV.

Закон Республики Казахстан. О государственном аудите и финансовом контроле: принят 12 ноября 2015 года, №392-V.

Закон Республики Казахстан. Об аудиторской деятельности: принят 20 ноября 1998 года, №304-1 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.01.2020 г.).

Закон Республики Казахстан. О государственных секретах: принят 15 марта 1999 года, №349-I (с изменениями и дополнениями по состоянию на 25.05.2020 г.).

Указ Президента Республики Казахстан. Концепция внедрения государственного аудита: утв. 3 сентября 2013 года, №634.

Кодекс Республики Казахстан. Об административных правонарушениях.

Международные стандарты высших органов государственного аудита ISSAI.

Лимская декларация руководящих принципов аудита, октябрь 1977 г., Конгресс Международных организаций высших органов аудита в Лиме (в Перу).

Методологическое руководство по проведению аудита эффективности в сфере охраны окружающей среды с учетом международного опыта: утв. приказом Председателя Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета от 28 ноября 2017 года, №168- н/қ.

ISSAI 5110. Руководство по проведению аудита в области охраны окружающей среды.

ISSAI 5120. Экологический аудит в контексте финансового аудита и аудита соответствия.

ISSAI 5130. Устойчивое развитие: роль высших органов финансового контроля.

ISSAI 5140. Возможности сотрудничества ВОА в области аудита международных природоохранных соглашений.

Кодекс Республики Казахстан. Об административных правонарушениях: принят 5 июля 2014 года, №235-V ЗРК.

Временные правила осуществления аудиторской деятельности: утв. указом Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 года, №2263.

Международный институт внутренних аудиторов Кодекс этики (2000) и профессиональные стандарты внутреннего аудита.

Национальные Нормы аудита №3 «Влияние системы электронной обработки данных на оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля».

Правила проведения камерального контроля Министерства финансов Республики Казахстан.

Правила проведения внутреннего государственного аудита и финансового контроля в Республике Казахстан.

Правила аккредитации профессиональных аудиторских организаций.

Приказ Министра финансов Республики Казахстан. Об утверждении перечня, форм и периодичности представления отчетности профессиональными и аудиторскими организациями, а также формы информации по страхованию гражданско-правовой ответственности аудиторской организации: утв. 19 января 2017 года, №34.

Приказ Министра финансов Республики Казахстан. Об утверждении форм и правил составления и представления финансовой отчетности: утв. 8 июля 2010 года, №325.

Регламент государственной услуги «Выдача свидетельства об аккредитации профессиональной организации бухгалтеров».

Стандарт государственной услуги «Выдача свидетельства об аккредитации профессиональной аудиторской организации».

Указ Президента Республики Казахстан «О статусе и полномочиях ответственного секретаря центрального исполнительного органа Республики Казахстан» утв. 27 июля 2007 года, №372.

Закон Республики Казахстан. О государственной службе Республики Казахстан: принят 23 ноября 2015 года, №416-V.

**ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ**

|  |  |
| --- | --- |
| АРБП | * Администратор республиканских бюджетных программ |
| ЕБД | * Единая база данных |
| ГП | * Генеральная Прокуратура |
| ИИС СК | * Интегрированная информационная система Счетного комитета |
| КВГА | * Комитет Внутреннего Государственного Аудита |
| МЗиСР | * Министерство здравоохранения и социального развития |
| МОН РК | * Министерство образования и науки Республики Казахстан |
| МНЭ | * Министерство национальной экономики |
| МСХ | * Министерство сельского хозяйства |
| МО | * Министерство обороны |
| МЮ | * Министерство юстиции |
| МФ | * Министерство финансов |
| НПА | * нормативно–правовые акты |
| РК | * Республика Казахстан |
| СВА МИО | * Служба внутреннего аудита местных исполнительных органов |
| СВА | * Служба внутреннего аудита |
| СК | * Счетный комитет |
| СУР | * Система управления рисками |
| США | * Соединенные Штаты Америки |
| ЦГО | * Центральные Государственные Органы |
| INTOSAI | * Международная организация высших органов аудит |
| KZT | * казахстанский тенге |
| ISPPIA | * обязанности и ответственность в области внутреннего государственного аудита |
| AEI | * эффективность внутреннего государственного аудита |
| Compie | * компетенция специалистов внутреннего государственного аудита |
| RIE | * взаимоотношения между внутренними и внешними аудиторами |
| ЭВГА | * эффективности внутреннего государственного аудита |
| MSIA | * управленческая поддержка внутреннего государственного аудита |
| Indep | * независимость действий аудиторов |
| μ | * другие неучтенные факторы |

**ВВЕДЕНИЕ**

**Актуальность темы исследования** определяется важностью роли внутреннего государственного аудита в повышенииэффективности использования государственных ресурсов.

Государственные ресурсы являются необходимым условием эффективной деятельности во всех сферах экономики и общества. Их эффективное использование становится одним из определяющих факторов экономического роста страны.

Основные цели социально-экономического развития Казахстана на среднесрочную перспективу определяются в программных документах, основывающихся на средствах государства, выделяемых через республиканский и местные бюджеты, а также за счет средств внебюджетных фондов. При этом при реализации программных документов участвуют как центральные государственные и местные исполнительные органы, так и субъекты квазигосударственного сектора.

Следовательно, степень реализации программных документов в значительной степени зависит от эффекта использования государственных ресурсов на всех уровнях. Принимая во внимание широкий спектр целей государственного регулирования и ограниченность ресурсов для их достижения на первый план, при принятии решений, встает вопрос реальной отдачи государственных ресурсов и строгое их использование в соответствии со стратегическим целям государства.

Значимость вопроса повышения эффективности использования государственных ресурсов особо подчеркивается в Послании Президента Республики Казахстан «Стратегия «Казахстан–2050»: новый политический курс состоявшегося государства» [1].

Главой государства в рамках осуществления Плана нации «100 конкретных шагов по реализации Пяти институциональных реформ» в 93-м шаге определено направление по созданию транспарентного подотчетного государства, обозначена задача для органов государственного аудита по внедрению новой системы аудита и оценки работы государственного аппарата [2].

Как показывает практика, существующая система распределения государственных ресурсов на основании достигнутых показателей результата и фактического их освоения не является достаточно эффективной, поскольку не обеспечивает достижения стратегических целей.

В этой связи в настоящее время существует реальная необходимость выработки подходов к оценке использования государственных ресурсов с учетом специфики каждого отдельного случая, в которой важную роль должен выполнять государственный аудит.

Создание эффективной системы государственного аудита в рамках проводимых административных реформ предполагал переход от управления бюджетными затратами к управлению результатами. Необходимость совершенствования системы внутреннего государственного аудита является одним из важнейших направлений в реформировании системы государственного управления.

Несмотря на то, что системавнутреннего государственного аудита в настоящее время имеет значительный уровень развития, вместе с тем имеются проблемы, требующих своего решения, как в методологическом, так и в практическом аспекте.

В первую очередь, серьезному анализу подлежат методологические и институциональные основы внутреннего государственного аудита, которые должны сформировать базу для выравнивания условий развития законодательного и методологического обеспечения и инфраструктуры повышенияэффективности использования государственных ресурсов. Решение актуальных проблем связано с необходимостью проведения анализа и оценки результатов внутреннего государственного аудита, а также практикой ведущих стран, что позволит выделить направления совершенствования и усиления роли внутреннего государственного аудита в повышении эффективности использования государственных ресурсов, что делает данную тему весьма актуальной.

Неизученность вопросов совершенствования внутреннего государственного аудита, отсутствие методической базы и опыта в создании подобных служб, слабое стратегическое управление, основанное на не всегда качественной и не оперативной базе, обусловили выбор темы исследования. Проведенное исследование преследует научно–практические цели, отвечающие задачамсовершенствования организации внутреннего аудита в повышении эффективности использования государственных ресурсов .

**Степень разработанности проблемы.** Несмотря на большую значимость вопросов повышения роли внутреннего государственного аудита в эффективном использовании государственных ресурсов до настоящего времени эта тема остается малоизученной.

Внутреннему аудиту уделяется все большее внимание как важному компоненту государственного финансового управления и жизненно важному инструменту повышения эффективности государственного сектора. Есть много различных моделей внутреннего аудита, и необходимо учитывать различные особенности развития аудита, возможности стран при внедрении мер по совершенствованию внутреннего аудита.

Особый интерес представляют труды зарубежных ученых Oussii, Klibi, & Ouertani (2018), Dodge (1992), Robertson (1993), Brown, 1983; Robert de Koning, 1993; Gao & Zhang, 2006; Porter, 2009; Anderson et al., 2017.

Проблемами развития внутреннего государственного аудита и финансового контроля занимаются и ученые постсоветского пространства: Сонин А.М., Степашин С.В., Грачева М.В. Никифорова Е.В., Шумилова И.В., Бычкова С.М. и другие.

Методологические основы внутреннего государственного аудита нашли свое отражение в трудах казахстанских ученых А.Кари, Д. Байзакова, А.Б. Зейнельгабдина, А.А. Нурумова, З.Д. Искаковой, Б.А. Алибековой, Л.З. Бейсеновой, А.А. Бексултанова, Л.М. Сембиевой и других.

**Цели и задачи исследования.** Целью диссертационной работы является разработка практических рекомендаций, направленных на совершенствование внутреннего государственного аудита в повышении эффективности использования государственных ресурсов на основе систематизации теоретических и методологических подходов, анализа мировой практики и оценки деятельности органов внутреннего государственного аудита Казахстана.

Достижение указанной цели предусматривает решение следующих задач:

– рассмотреть теоретические подходы к понятию внутренний государственный аудит и его роль в повышении эффективности использовании государственных ресурсов;

– систематизировать методологию организации и проведения внутреннего государственного аудита по оценке эффективностииспользования государственных ресурсов;

– изучить зарубежную практику организации внутреннего государственного аудита по использованию государственных ресурсов;

– раскрыть особенности построения системы внутреннего государственного аудита Республики Казахстан, выделив этапы трансформации;

– провести критериальный анализ деятельности органов внутреннего государственного аудита Республики Казахстан в повышении эффективности использовании государственных ресурсов;

– дать оценку влияния внутреннего государственного аудита на эффективность использования государственных ресурсов;

– выявить проблемы организации и проведения внутреннего государственного аудита в повышении эффективности использования государственных ресурсов;

– рассмотреть Risks Compliance как инновационную процедуру совершенствования методологических основ деятельности органов внутреннего государственного аудита;

– выявить факторы, влияющие на эффективность работы внутреннего государственного аудита;

– разработать факторы роста качества деятельности органов внутреннего государственного аудита через совершенствование экспертно-аналитических мероприятий.

**Объектом** исследованияявляетсядеятельность органов внутреннего государственного аудита в обеспечении эффективного использования государственных ресурсов.

**Предметом** исследования являются новые аспекты построения и обеспечения функционирования системы внутреннего государственного аудита, а также совокупность отношений, возникающих в процессе деятельности органов внутреннего государственного аудита в повышении эффективности использования государственных ресурсов.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в формировании целостной концепции внутреннего государственного аудита и разработке теоретико-методологических и практических рекомендаций его организации и проведения в контексте повышения эффективности использования государственных ресурсов.

**Основные положения, выносимые** **на защиту:**

1.На основе проведенного исследования теоретико-методологических основ организации внутреннего государственного аудита в повышении эффективности использования государственных ресурсов сформулированы ряд авторских взглядов:

– дано определение *Внутренний государственный аудит* – проверка,анализ и оценка эффективности, экономичности, продуктивности и результативности использования государственных ресурсов проводимый органами внутреннего государственного аудита путем подтверждения достоверности и обоснованности финансовой отчетности, бухгалтерского учета и финансового состояния объекта государственного аудита , а также проверка соблюдения им норм законодательства Республики Казахстан;

– путем выделения классификационных признаков, представлено уточненное авторское определение понятия «*государственные ресурсы*» как совокупность природных, административных, материально-технических, финансовых и информационных ресурсов необходимых для обеспечения высокого качества жизни населения.

2. На основе анализа и оценки современной системы организации внутреннего государственного аудита в Казахстане в повышении эффективности использования государственных ресурсов были получены следующие результаты:

– разработана авторская развернутая структурированная модель внутреннего государственного аудита, в обеспечении эффективности использования государственных ресурсов, включающую органы внутреннего государственного аудита, типы государственного аудита, проводимые ими и принципы их деятельности, а также объекты аудита;

– научно обосновано прямое влияние показателей эффективности деятельности администраторов бюджетных программ, достижения ими годовых результатов деятельности, установленных в планах развития, эффективности исполнения бюджетных программ, а также результативности целевых индикаторов на эффективность использования государственных ресурсов;

–проведена оценка эффективностидеятельности уполномоченного органа по внутреннему государственному аудита на основе критериального анализа и обосновано введение критерия «Использование информационных технологий в аудите» по направлению оценки деятельности «Проведение камерального контроля»;

3.Сформированы приоритетные направления развития внутреннего государственного аудита в повышении эффективности использования государственных ресурсов, в частности:

– обосновано применение Службами внутреннего аудита системы Risks Compliance, как инновационного подхода организации внутреннего государственного аудита для повышения эффективности использования государственных ресурсов, включающую как обязательную оценку рисков, так и предварительный анализ;

– разработана и обоснована многофакторная модель оценки деятельности Служб внутреннего аудита с применением корреляционно-регрессионного анализа факторов релевантных с эффективностью использования государственных ресурсов. Факторы выявлены путем агрегирования результатов опроса сотрудников органов внутреннего государственного аудита и применением Likert scale;

– предложен механизм оценки влияния качества экспертно-аналитической деятельности на эффективность внутреннего государственного аудита с применением инструментов экономико-математического моделирования и аналитической программы GRETL.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретической основой диссертационной работы послужили трудыотечественных и зарубежных ученых по проблемам организации внутреннего государственного аудита в обеспечении эффективного использования государственных ресурсов, документы стратегического планирования Республики Казахстан, а также материалы Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета РК, Комитета внутреннего государственного аудита Министерства финансов РК, служб внутреннего аудита .

Методикой исследования послужили классические и современные концепции и разработки отечественных и зарубежных ученых в области внутреннего государственного аудита. Смешанная **методология**, объединяющая результаты качественных и количественных исследований, используется для эмпирической проверки гипотез, связанных с представленной исследовательской проблемой. Качественное исследование основано на описательном анализе, а количественное исследование включает метод систематизации статистической информации, основанный на анализе статистических исходных данных, методологию статической зависимости, включая модели панелей с фиксированным эффектом и случайным эффектом.

**Теоретическая значимость** диссертации определяется актуальностью поставленных задач и достигнутым уровнем разработанности проблем по применению внутреннего государственного аудита в повышении эффективности использования государственных ресурсов, которые могут быть использованы в учебном процессе при разработке курсов «Внутренний государственный аудит» и других.

**Практическая значимость** результатов исследования состоит в том, что содержащиеся в нем выводы и предложения, направлены на решение задач и практические рекомендации для органов внутреннего государственного аудита в части эффективности использования государственных ресурсов. Предлагаемые рекомендации могут использоваться в деятельности КВГА Министерства финансов Республики Казахстан, СВА ЦГО и МИО. Внедрение авторских рекомендаций в практическую деятельность позволит существенно расширить функции внутренних государственных аудиторов, качественно повысить уровень их работы и будет способствовать обеспечению эффективного выполнения своих основных функций.

**Апробация** основных положений диссертационной работы. Научные рекомендации и результаты, полученные в процессе исследования и обобщенные в диссертационной работе, докладывались на международных научно–практических конференциях, круглых столах и семинарах.

**Публикация результатов исследования** По теме диссертационной работы опубликовано 8 научных работ общим объемом 2,76 п.л., в том числе, 1 статья в научном журнале, входящим в базу Scopus, 3 статьи в изданиях, рекомендованных Комитетом по обеспечению качества в сфере образования и науки МОН РК, 4 статей в материалах международных конференций, 4 из которых зарубежные.

**Основные результаты** диссертационного исследования внедрены в практику Комитета Внутреннего государственного аудита Министерства Финансов РК, в учебный процесс АО «Финансовой академии»

**Структура диссертации**. Диссертация состоит из введения, трех разделов, заключения, списка использованных источников, приложений. В диссертации 39 таблиц, 35 рисунка.

**1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА В ПОВЫШЕНИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ РЕСУРСОВ**

**1.1 Теоретические подходы к понятию внутренний государственный аудит и его значению в повышении эффективности использовании государственных ресурсов**

В эпоху глобального экономического роста, динамичных социально-экономических, технологических и информационных изменений государственный сектор остается очень важным экономическим субъектом, особенно в демократической системе, которая дает гражданам возможность выражать свои предпочтения, когда речь заходит о товарах и услугах, предоставляемых государством. Важными факторами экономического роста являются эффективность инструментов, используемых в управлении государственными ресурсами, и качество предлагаемых общественных товаров и услуг.

Эффективное и результативное выполнение задач государственной службы является одной из основных целей, которую ожидают от правительства, как граждане, так и хозяйствующие субъекты. Эти вопросы чрезвычайно важны в то время, когда государственные органы противодействуют социальным и экономическим последствиям COVID-19. Выделяя крупные государственные ресурсы на эти цели, государства также должны помнить о необходимости применения наиболее эффективных решений для их оценки.

Управление государственными ресурсами невозможно без наличия полной информации об их использовании. Знание этой информации позволяет находить оптимальные управленческие решения по регулированию бюджетных и межбюджетных отношений, созданию и использованию бюджетных средств, соблюдению принципов бюджетной системы, совершенствованию механизмов функционирования и эффективному управлению государственными ресурсами [3]. Источником такой информации для правительства является система [4] государственного аудита [5].

В этом контексте возникают вопросы о роли внутреннего аудита в повышении ценности государственных ресурсов и о показателях, которые могли бы измерить его эффективность и результативность через призму улучшения деятельности организации, достигнутого благодаря поддержке, оказанной руководству в реализации его целей и повышении эффективности управления государственными финансами.

Исторически сложилось так, что финансовый контроль над государственными ресурсами возник в древние времена в результате расширения и развития государства и правительства; увеличения ресурсов и функций государства, что потребовало поиска новых способов более эффективного надзора для обеспечения сохранности государственных ресурсов. Несмотря на это, использование внутреннего государственного аудита является относительно новым, как для западных стран, так и для Казахстана. Это связано с технологическими инновациями, изменениями в размерах и структуре органов государственной власти, внедрением программно-целевого подхода в государственном управлении, повышением требований общества к контролю за формированием, распределением, и использование государственных ресурсов, и ряд других факторов. Поэтому изучение зарубежного и отечественного опыта формирования и развития внутреннего аудита в государственном управлении с целью выявления причин, тенденций и эволюции методологии его внедрения является особенно актуальным и интересным.

Развитие аудита тесно связано с особенностями финансовой и экономической истории конкретной страны и определяется, в первую очередь, характером развития рынка капитала. Diamond (2002) считает, что функция аудита существует во многих странах и характеризует более полное представление об экономических и социальных последствиях деятельности правительства [6].

Как мы знаем, внутреннему аудиту уделяется все большее внимание как важному компоненту государственного финансового управления и жизненно важному инструменту повышения эффективности государственного сектора. В различных исследованиях (Oussii A.A., Klibi M.F., & Ouertani I. (2018). Audit committee role: formal rituals or effective oversight process? Managerial Auditing Journal, 34(6), [7] отмечается, что существует много различных моделей внутреннего аудита, и необходимо учитывать различные особенности развития аудита, возможности стран при внедрении мер по совершенствованию внутреннего аудита, особенно в странах с переходной экономикой и развивающихся странах [8].

Таким образом, исторически внутренний аудит развивался как контроль за использованием ресурсов (организаций, государства) для предотвращения возникновения неучтенных средств и взяточничества [9].

Общий подход к генезису внутреннего аудита в мировой практике приведен в работе ученого А.М. Сонина [10], который выделяет три этапа развития, а именно:

*– начальный этап развития* – внутренний аудит направлен на решение задач по проверке финансовой отчетности и выполнение ревизионной функции к сохранению активов;

*– переходный этап развития*, характеризующийся смещением основных задач внутреннего аудита в сторону оценки имеющейся существующей системы внутреннего контроля, ограниченной рамками бухгалтерского – финансового и внутреннего контроля системы управления субъектом хозяйствования;

*– современный этап развития*, характеризующийся смещением акцента деятельности с системно–ориентированного на риск–ориентированный внутренний аудит, направленный на совершенствование процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления [11].

Генезис внутреннего аудита показал, что именно общие экономические теории и отдельные концепции в рамках соответствующих теории изменяли подходы к процессу проведения внутреннего аудита в системе государственного управления и внутреннего контроля.

Такого подхода придерживаются многие отечественные и зарубежные ученые и практики, в работах которых возникновение и развитие аудиторской деятельности рассматривается на основе экономических теорий: адекватности («цепной пес»), контроллинга («искатель»):

1. *Теория адекватности* получила распространение в период становления внутреннего аудита в 1933-1957 гг. Согласно этой теории, концепция внутреннего аудита заключалась в сопоставлении учетных данных с данными финансовой отчетности. Этот период характеризуется *бухгалтерским подходом (подтверждающий подход)* к проведению внутреннего аудита. Именно в этой период под влиянием теории адекватности внутренний аудит начинает приобретать черты аудиторской деятельности, направленной на предупреждение фактов мошенничества и усиления контроля за правильностью составления финансовых отчетов общества.

Влияние теории адекватности на развитие внутреннего аудита в конце 40-х годов основывалась на прогрессивном подходе к его осуществлению и предусматривала использование соответствующих аудиторских процедур, которые позволяла аудитору, с одной стороны, выявить сознательные или бессознательные ошибки в отчетности, а с другой – предоставлять заинтересованным пользователям подтверждение, что учетный процесс и отчетность является достоверной.

Начиная с 1947 г. после публикации ведущим американским ученым В. Бринком «Декларации обязанностей внутреннего аудитора», в которой регламентировались права и обязанности аудитора, внутренний аудит приобретает сугубо процедурный характер, а деятельность внутренних аудиторов заключалась в оценке степени соответствия деятельности установленным внутренне – корпоративным регламентам, планам и процедурам. То есть деятельность внутренних аудиторов направлялась не только на контроль, но и на оценку деятельности.

В начале 50-х годов в мире получают распространение корпорации со сложной структурой управления и функциональными связями между отдельными элементами системы управления. Именно на этом этапе развития внутренний аудит получает определенные сдвиги, связанные со смещением подхода к его проведению от процедурного до операционного.

В 50-х и 60-х гг. XX в. внутренний аудит получил новый виток развития, связанный с публикацией В. Бринком положения об ответственности аудитора, в котором значительно расширяется перечень услуг и выполняемых задач аудитором, а функции внутреннего аудита смещаются в сторону контроля.

2. *Теория контроллинга* оказала значительное влияние на развитие внутреннего аудита в 60-х – 70-х гг. XX ст. Ее влияние заключается в том, что внутренний аудит в условиях глобального кризиса направляется на усиление контрольных функций и взаимосвязей между аудиторами и менеджментом.

В этот период внутренний аудит приобретает черты внутреннего операционного аудита, а с принятием стандартов внутреннего аудита начинает трансформироваться в системный внутренний аудит к проведению проверок. В 1978 г. с принятием стандартов профессиональной практики внутреннего аудита подход к осуществлению проверки становится *системно–ориентированным*, а акценты во время проведения аудита смещаются от операционного подхода в сторону формирования методических рекомендаций, направленных на выявление и дальнейшее устранение слабых мест в системе контроля.

3. *Теория консалтинга* получает свое развитие в конце 80-х гг. XX в. согласно этой теории, внутренний аудит претерпевает определенные трансформации в подходах к проведению тематических проверок и выполнения задач, возложенных на внутренних аудиторов. Ведущий американский аудитор J. Robertson (2002) отмечает, что теория консалтинга благодаря ее концепции привела к смещению деятельности внутреннего аудита в сторону управления персоналом [12]. Влияние теории консалтинга на развитие внутреннего аудита обусловлено тем, что результаты деятельности аудиторов направлялись на предоставление своевременных консультаций менеджменту. Предоставление аудиторами своевременных услуг позволило повысить эффективность деятельности, благодаря чему в целом повышалась эффективность.

Начало ХХ века связано с развитием контроля за государственными ресурсами за счет обновлений полномочий высших органов аудита многих стран, ориентации их на проведение государственного аудита, направленного на определение эффективности, результативности и экономичности использования государственных ресурсов.

Стандартизация государственного аудита определилась мировой глобализацией. Возможностью обмена опытом в связи с расширением представительства стран мира и международных организации высших органов государственного аудита [13] – INTOSAI (1953). Комитет INTOSAI не претендовал на навязывание единых норм управления и организации деятельности высших органов государственного аудита, но распространение опыта различных стран усилило позиции высших органов государственного аудита. Поэтому был подготовлен Стратегический план INTOSAI, где важнейшей целью стали подготовка и принятие профессиональных стандартов. Под руководством комитета по профессиональным стандартам были разработаны ISSA AI и INTOSAI GOV.

Все документы ISSA AI распределены по четырем уровням с установлением систематического кодирования:

– на первом и втором этапе рассмотрены институциональные требования к высшим органам государственного аудита;

– на третьем этапе отражены основные принципы проведения аудита в государственном секторе;

– на четвертом уровне рассмотрены руководства по применению принципов при проведении различных форм государственного аудита [13].

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  |  |

Рисунок 1 – Генезис развития внутреннего государственного аудита

Примечание – Составлено автором на основе источника [10,11,12,13]

На основе анализа и обобщения имеющихся подходов к истории и этапам развития внутреннего аудита нами была представлено авторское видение генезиса развития внутреннего государственного аудита.

Следует отметить, что исследования западных ученых (Juillet, 2016; Jóhannesdóttir и др., 2018; Liston-Heyes & Juillet, 2020) в большинстве своем являются прикладными и аналитическими. Так, с точки зрения изучения функционирования служб внутреннего аудита, в государственном секторе в разных странах, таких как Дания, Финляндия, Исландия, Норвегия, Швеция, Канада, Саудовская Аравия, проводился ряд исследований [14-15].

Современный внутренний аудит играет важную роль в управлении государственными ресурсами благодаря роли обеспечения качества и консультационных услуг. Роль внутренних аудиторов является ключом к созданию эффективной системы внутреннего аудита. Внутренние аудиторы, осуществляя деятельность по внутреннему аудиту, могут гарантировать создание надлежащего управления (Utami, 2018) [16].

В ХХI веке внутренние аудиторы больше ориентированы на обеспечение удовлетворенности руководства как клиентов (удовлетворенность клиентов). Внутренние аудиторы больше не могут выступать только в качестве «сторожевых псов», они должны иметь возможность выступать в качестве деловых партнеров (Rahayu & Rahayu, 2016) [17]. Разница между старой парадигмой (традиционный подход) и новой парадигмой (новый подход) представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Сравнение старой и новой парадигмы внутреннего аудита

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Описание | Старая парадигма | Новая парадигма |
| Роль | Сторожевая собака | Консультанты и катализаторы |
| Подход | Расследование | Превентивный |
| Отношение | Как полиция | Как бизнес-партнер |
| Подчинение/ соответствие | Все политики | Соответствующий подход |
| Цель | Слабости | конструктивное урегулирование |
| Взаимосвязь с менеджментом | Ограничение | Регуляторный |
| Аудит | Финансовый аудит/аудит соответствия | Финансовый, соответствия, операционный аудит |
| Карьерный рост | Низкий (только аудитор) | Широкое развитие |
| Примечание – Составлено автором на основе источника [18] | | |

Роль внутренних аудиторов в обеспечении надлежащего корпоративного управления будет затруднена, в том числе в том случае, если аудитор не обладает компетенцией и независимостью, а также при отсутствии отдачи региональных руководителей и осведомленности проверяемых [19]. Требуются внутренние аудиторы, которые выполняют роль консультантов и катализаторов (Wiwoho, 2018) [20].

Важным, на наш взгляд, должны быть высокие требования к тому, чтобы внутренние аудиторы имели правильную стратегию в отношении различных изменений, которые происходят, чтобы роль аудитора могла стать реальной. В соответствии с новой парадигмой внутренние аудиторы должны быть в состоянии сосредоточить свою работу на переходе:

1) от жесткого контроля к мягкому контролю;

2) от контроля к риску;

3) от аудита знаний к бизнес-знаниям;

4) от независимости к ценности.

Выполняя эту роль, используя новую парадигму, внутренние аудиторы должны стараться выполнять эту роль, чтобы усилить процесс надзора за системой внутреннего контроля организации. Соответственно, внутренний контроль (Tuanakotta, 2014) – это процесс, политика и процедура, разработанные руководством для обеспечения достоверной финансовой отчетности и подготовки финансовых отчетов в соответствии с применимыми принципами бухгалтерского учета [21].

Как показало исследование, пять элементов внутреннего контроля включают среду контроля, определение рисков, контрольные мероприятия, информацию и связь и мониторинг. Внутренние аудиторы играют определенную роль в надзоре за руководством при внедрении этих элементов внутреннего контроля. Хорошее государственное управление – это цель, которую необходимо достичь.

По нашему мнению, в государственных органах внутренние аудиторы играют очень важную роль в поддержке эффективного государственного управления. Государственные внутренние аудиторы играют стратегическую роль в создании честного и эффективного правительства.

Аудиторская практика имеет значительный опыт, поскольку мы используем различные термины, такие как: инспекция, контроль, ревизия, проверка, аудит и надзор.

Каждый из этих терминов подразумевает:

– сравнение фактической ситуации с ситуацией, которая должна быть;

– установление и анализ отклонений и рисков;

– предложение или рекомендация мер, способствующих достижению целей организации или предоставлению правильной информации [22].

Эти условия могут иметь различную сферу применения и могут основываться на некоторых конкретных методах и процедурах расследования [23].

В 1999 году Международный институт внутренних аудиторов (IIA) в США выпустил новые определения внутреннего аудита, такие как:

*Внутренний аудит* – это независимая и объективная деятельность, организация, которая обеспечивает уверенность в степени контроля со стороны операций, руководство по улучшению операций и внесению дополнительного вклада [23].

*Внутренний аудит* – это независимая деятельность, цель обеспечения и консультирования, направленная на создание ценности и улучшение деятельности организации. Это помогает организация в достижении своих целей путем внедрения систематического и дисциплинированного подхода к оценке и повышению эффективности управления рисками и контроля [24, 25].

Справочник по внутреннему аудиту включает в себя:

а) концепция внутреннего аудита, в которой указаны некоторые существенные элементы [23]:

– внутренний аудит осуществляет контроль и консультирование;

– его сферами ответственности являются риски, внутренний контроль и организация управления;

– цель внутреннего аудита – повысить ценность организаций;

б) кодекс поведения, в котором изложены принципы и ценности внутренних аудиторов, позволяющие им ориентировать свою профессиональную практику в соответствии с конкретным контекстом;

в) правила (стандарты) профессиональной практики внутреннего аудита, которыми руководствуется его аудиторы для выполнения миссий и управленческой деятельности;

г) механизмы реализации этого комментария и разъяснения правил (стандартов) и рекомендуемой передовой практики;

# д) поддержка профессионального развития, предусматривает [23] сертификацию лиц, претендующих на присвоение квалификации государственного аудитора, переподготовка и повышение квалификации работников органов государственного аудита и финансового контроля [26].

Если [26] обобщить различные подходы к классификации видов аудита, то можно выделить следующие*:*

– система внутреннего аудита, обеспечивает оценку глубины управления с целью определения того, работает ли она экономично, эффективно и эффективно выявлять недостатки и давать рекомендации по их исправлению;

– аудит эффективности, в ходе которого изучаются критерии, установленные для реализации целей и задач государственного органа, должен скорректировать результаты и оценить, соответствуют ли результаты цели;

– регулярный аудит, который изучает финансовое воздействие действий на государственные фонды или государственную собственность с точки зрения соблюдения всех принципов, правил, процедур и методологий в соответствии с правовыми нормами

В целом, внутренний аудит можно рассматривать как деятельность по объективной проверке всех видов экономической деятельности субъекта в достижении реальной цели независимой оценки, управления рисками и контроля, и их процессов.

При этом внутренний аудит преследует следующие *цели*:

– проверка соответствия политики, программ и управления аудируемым экономическим субъектом в соответствии с правовыми положениями;

– оценка осуществления финансового и нефинансового контроля, организованного и осуществляемого головным предприятием в целях повышения экономической эффективности;

– оценка достаточности финансовых и нефинансовых данных и информации для руководства, чтобы знать реальность экономического субъекта;

– защита этих активов и бухгалтерского баланса и определение мер по предотвращению мошенничества и убытков любого рода.

Международные стандарты аудита определяют оценку деятельности внутреннего аудита как организацию, организованную в качестве услуги для нее. *Функции внутреннего аудита*, среди прочего, включают [27]:

– обследование;

– оценка;

– мониторинг адекватности и эффективности внутреннего контроля.

Внутренний аудит проверяет деятельность и услуги организации, в первую очередь с целью их улучшения. Это приводит к строгой политике и процедурам, установленным этой организацией, и не ограничивается финансовыми вопросами.

Внутренний аудит – это:

– постоянный обзор экономической деятельности предприятия;

– независимая оценочная деятельность для руководства хозяйствующего субъекта, путем изучения финансовых операций, бухгалтерского учета и других услуг по всем;

– оценка задач оценки соответствия и бухгалтерских записей, отчетов, активов, капитала и результатов;

– сертификат или документы финансового учета.

Внутренний аудит – это функция структуры контроля организации. Его не следует путать со структурой внутреннего контроля организации. Эти два отдела являются отдельными и независимыми, не находясь в отношениях подчинения [27].

Обеспечение качества наряду с укреплением независимости внешнего аудита позволит должным образом поддержать реформы системы государственного управления, последствиями которых должны стать законность, экономичность, эффективность, результативность и прозрачность управления государственными финансами.

Философское понимание качества государственного аудита заключается в определении его специфической сущностной характеристики, а также устойчивых взаимосвязей тех свойств, выделяющих его среди других видов контроля.

С экономической точки зрения, качество государственного аудита — это его способность удовлетворить общественные потребности в достоверной, полной, точной и своевременной информации о том, как осуществляется государственное управление [28].

Многолетний мировой опыт аудита государственных финансов отражен в Международных стандартах высших органов государственного аудита (ISSAI). Важность оценки качества государственного аудита подчеркивается разработкой ISSA 40 «Контроль качества высших органов государственного аудита», входящей в «Необходимых условий функционирования высших органов государственного аудита» (2-й уровень стандартов ISSAI). Сам ISSAI 40 основан на ключевых принципах международных стандартов контроля качества (ISQC), разработанных Международной федерацией бухгалтеров (IFAC). Хотя ISQC и «Контроль качества для фирм, проводящих аудит и обзор финансовой отчетности, и другие сопутствующие аудиту услуги» включает в себя некоторые вопросы, касающиеся государственного аудита, ключевые принципы для применения в деятельности ВОА требуют определенной интерпретации. Поэтому была создана ISSAI 40, призвано помочь ВОА в использовании основных принципов контроля качества в своей работе

Следует отметить, что внутренний государственный аудит является объектом изучения ученых-экономистов в Казахстане и за рубежом и сложилось общее его понимание как вида аудита с целью оценки деятельности субъектов государственного управления путем проверки и мониторинга соблюдения ими законодательства, обеспечения достоверности данных финансовой отчетности и соблюдения бюджетной дисциплины направленной на целевое и разумное расходование государственных ресурсов [29].

В соответствии с определением Института внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors [30], Global 2017) *внутренний аудит* - это независимая, объективная деятельность по обеспечению и консультированию, направленная на повышение ценности и улучшение деятельности организации. Это помогает организации достигать своих целей, применяя систематический, дисциплинированный подход [31] к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и управления [30], [32].

Dodge (1992) рассматривал внутренний аудит как неотъемлемую часть внутреннего контроля для контроля и анализа экономической деятельности [33].

Robertson (1993) признает, что внутренний аудит – это независимая деятельность по обзору и оценке организации [34].

Основной вклад в функционирование внутреннего аудита в государственном секторе был внесен учеными Brown (1983), Robert de Koning (1993), Gao & Zhang (2006), Porter (2009), Anderson et al. (2017).

Концепция Государственного внутреннего финансового контроля (PIƑC) была разработана Европейской комиссией во второй половине 1990-х годов [35] (Robert de Koning, 2007) [36] в качестве современной системы внутреннего контроля, которая основана на следующих трех элементах: система финансового управления и контроля (FMC); функциональный независимый внутренний аудит (IA); централизованная организация, ответственная за согласование и координацию создания, внедрения и совершенствования FMC и IA, обычно называемая Центральным подразделением гармонизации (CHU).

Теория внутреннего аудита была задумана ученым Sawyer L. (1996), которого часто называют «отцом современного внутреннего аудита»; нынешняя философия, теория и практика современного внутреннего аудита, как они определены в Международной системе профессиональной практики (IPPF) Института внутренних аудиторов, во многом обязаны видению Sawyer L. [37].

Gao & Zhang (2006) [38] связали взаимодействие с заинтересованными сторонами, социальный аудит и корпоративную устойчивость, намереваясь применить социальный аудит на основе диалога для улучшения социальных, экологических и экономических показателей организации.

По словам М. Грачевой (2019) финансовый контроль регулируется правовыми нормами государства, города, государственных органов и организаций, других субъектов хозяйствования для проверки соблюдения законности всеми субъектами в процессе осуществления финансовой деятельности для социально значимых целей [39, 40].

Важнейшим инструментом соотнесения затрат с их социально значимым результатом в государственном секторе является аудит эффективности (Степашин, 2014) [41]. Понимание роли внутреннего государственного аудита, знание того, чего следует ожидать во время ее проведения, и знание потенциальных ловушек, которых следует избегать, поможет получить гораздо ценный опыт считает С.В. Степашин.

По мнению ученых М.Ф. Видермана и Н.М. Гусевой внутренний аудит применительно к организациям бюджетного сектора – это выработка рекомендации по повышению эффективности и результативности бюджетных расходов, а также повышению качества бюджетных услуг [42].

Ряд ученых, таких как Никифорова Е.В., Шумилова И.В., Бычкова С.М., Алибекова Б.А. считают, что внутренний аудит является элементом системы внутреннего контроля. Внутренний государственный аудит – это обзорная проверка государственных ресурсов, контроль экономности, эффективности и результативности. Контроль соблюдения законодательства и других нормативно правовых актов, мониторинг эффективности их функционирования, а также предоставление рекомендации по их усовершенствованию [43].

Отдельные ученые рассматривают внутренний аудит как функцию управления. Внутренний государственный аудит означает независимую и объективную деятельность по проведению проверки, оценки и консультирования управленческих и прочих систем, которая осуществляется с целью содействия законной, эффективной и результативной деятельности [44] организаций государственного сектора [45].

Концептуальные основы государственного финансового контроля и практики внутреннего аудита также анализировались отечественными учеными. Так, профессор Зейнельгабдин А.Б. считает, что «…роль внутреннего аудита заключается в проверке внутренней политики процедур и механизма достижения цели организаций» [ 46].

По мнению профессора Нурумова А.А. внутренний аудит – это независимая, объективная аудиторская и консалтинговая деятельность, призванная повысить ценность и улучшить деятельность организации [47].

Довольно развернутое определение дано отечественным ученым Искаковой З.Д. в соответствии с которым «внутренний государственный аудит – независимая и объективная деятельность по проведению проверки, оценки и консультированию управленческих и прочих систем, которая осуществляется с целью содействия законной, эффективной и результативной деятельности организаций государственного сектора» [ 48].

Проведенное исследование и анализ научных трудов и публикаций по вопросам дефиниции внутреннего государственного аудита позволило осуществить обобщение и характеристику внутреннего аудита как области научного познания и практической деятельности.

Таблица 2 – Концептуальные подходы к понятию внутренний государственный аудит

|  |  |
| --- | --- |
| Автор | Подходы |
| R. Adams | Внутренний аудит–элемент внутреннего контроля, созданный администрацией для проверки, оценки и представления отчетности о бухгалтерском отчете и других составляющих контроля хозяйственной деятельности |
| R. Dodg | Внутренний аудит является составной частью внутреннего контроля, осуществляется по решению органов управления фирмы для целей контроля и анализа хозяйственной деятельности |
| Robertson | признает, что внутренний аудит – это независимая деятельность по обзору и оценке организации |
| Tuanakotta | Внутренний контроль – это процесс, политика и процедура, разработанные руководством для обеспечения достоверной финансовой отчетности и подготовки финансовых отчетов в соответствии с применимыми принципами бухгалтерского учета |
| The Institute of Internal Auditors, Global | Внутренний аудит – это независимая, объективная деятельность по обеспечению и консультированию, направленная на повышение ценности и улучшение деятельности организации |
| Степашин С.В. | Важнейшим инструментом соотнесения затрат с их социально значимым результатом в государственном секторе является аудит эффективности. Понимание роли внутреннего государственного аудита, знание того, чего следует ожидать во время ее проведения, и знание потенциальных ловушек, которых следует избегать, поможет получить гораздо ценный опыт |
| Нурумов А.А. | Внутренний аудит – это независимая, объективная аудиторская и консалтинговая деятельность, призванная повысить ценность и улучшить деятельность организации |
| Зейнельгабдин А.Б. | Роль внутреннего аудита заключается в проверке внутренней политики процедур и механизма достижения цели организаций |
| Закон Республики Казахстан от 12 ноября 2015 года №392-V ЗРК. «О государственном аудите и финансовом контроле» | Внутренний государственный аудит – это 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 объектов государственного аудита, качества оказываемых государственных услуг, сохранности активов государства и субъектов квазигосударственного сектора |
| Примечание – Составлено автором на основе источников [9; 13; 26, с.1; 33, с.1; 34, с.1; 46 с.1.; 47, с.1;] | |

Рассмотрим концептуальные подходы к раскрытию термина «внутренний аудит» учеными экономистами (таблица 2).

Таким образом, проведенный обзор показал, что понятие «внутренний государственный аудит» – это специфический термин, который на сегодняшний день, главным образом, закреплен в законодательстве стран. Вопросы стандартизации методологии и систематического совершенствования государственного внутреннего аудита, особенно с учетом нынешней тенденции совершенствования государственного управления и внедрения соответствующих международных стандартов, недостаточно разработаны.

На основе изучения и обобщения концептуальный подходов к понятию *«внутреннего государственного аудита»* нами дано следующее *авторское определение.*

*Внутренний государственный аудит – проверка, анализ и оценка эффективности, экономичности, продуктивности и результативности использования государственных ресурсов проводимый органами внутреннего государственного аудита путем подтверждения достоверности и обоснованности финансовой отчетности, бухгалтерского учета и финансового состояния объекта государственного аудита , а также проверка соблюдения им норм законодательства Республики Казахстан;*

Органы государственной власти, государственные органы для достижения поставленных социально–экономических целей и задач, а также выполнения возложенных на нее функции используют различные виды финансовых и иных ресурсов, находящиеся в собственности государства. Совокупность этих средств [49], в литературе, обычно характеризуют терминами государственные средства или государственные ресурсы. В законодательстве Республики Казахстан отсутствует правовое определение данного понятия. В различной литературе приводятся только его состав.

В состав государственных ресурсов входят природные ресурсы, административные ресурсы, информационные ресурсы

Составляющие государственных ресурсов можно представить следующим образом

Во-первых, материально–финансовые ресурсы, представляющие собой совокупность системы бюджетов различного уровня, золотовалютные запасы, государственные ценные бумаги, налоговые, таможенные и иные механизмы, а также государственные фонды.

Во-вторых, хозяйственные фонды, представляющие собой имущество хозяйствующих субъектов различных форм собственности.

В-третьих, природные ресурсы, представляющие собой совокупность земельных ресурсов, пригородных ископаемых, лесные и водные богатства.

В-четвертых, государственные резервы, представляющие собой запасы стратегического характера на случай чрезвычайных ситуаций, военных действий и прочего.

Обобщение и систематизация различных толкований позволил выделить три группы по данным понятиям: государственные средства, бюджетные средства, средства государства (таблица 3).

Таблица 3 – Систематизация понятий «государственные средства», «бюджетные средства», «средства государства»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Определение | Источник | |
| *Государственные средства* | | |
| *Государственные средства* – это денежные средства, время, имущество, средства, оборудование, материалы исполнительной ветви власти штата, округа, города, государственной школы или другого политического подразделения | | Public Finance Management Act |
| *Государственные средства* или «находящиеся в государственной собственности ресурсы» означает животные (рыба), растительность, земля, вода государства и другие ресурсы, принадлежащие, управляемые, находящиеся в доверительном управлении, принад лежащие ему или иным образом контролируемые государством | | Washington State Register, Issue 06-08. |
| *Государственные средства* означают любую собственность или актив, принадлежащий государству или любому местному, включая землю, здания, сооружения, фонды, оборудование, расходные материалы, телефоны, компьютеры, транспортные средства, поездки и время, компенсируемое государством | | District Business & Advisory Services |
| *Бюджетные средства* | | |
| Бюджетные средства – это деньги и иные активы государства, поступление в государственную собственность и расходование которых отражаются в бюджете в денежной форм | Бюджетный Кодекс РК | |
| Бюджетные средства – это денежные средства, размещенные на счетах соответствующего бюджета | [55] | |
| *Средства государства* | | |
| *Средства государства* (финансы) – все денежные средства, выделенные законодательным органом, или деньги, собранные государством или для государства в соответствии с полномочиями, предоставленными любым из его законов. | Department of mana gement – budget and financial control act | |
| *Государственные средства* **–** означают фонды, которыми владеет или управляет государственное учреждение, независимо от источника средств. | Public improve ments. Powers; bids and contracts generally | |
| Примечание – Составлено автором на основе источников [50-57] | | |

По нашему мнению, важнейшим критерием оценки эффективности социально-экономической политики государства является уровень жизни населения. Его повышение является основной целью общественного развития социального государства.

С учетом неразрывности и взаимосвязанности социальной и экономической составляющих стратегическая цель социально-экономического развития Республики Казахстан состоит в обеспечении высокого качества жизни населения на основе эффективности использовании государственных ресурсов.

*Исходя из вышеизложенного, по нашему мнению, государственные ресурсы представляют собой совокупность природных, административных, материально-технических, финансовых и информационных средств и источников их получения необходимых для обеспечения высокого качества жизни населения.*

Решение поставленных задач и достижение стратегической цели необходимо осуществлять через систему внутреннего государственного аудита. Изучив и обобщив теоретические подходы к понятию внутренний государственный аудит нами научно обоснована его важная роль в повышении эффективности использовании государственных ресурсов.

Таким образом, внутренний государственный аудит как [58] неотъемлемая часть системы государственного управления должен быть направлен на повышение эффективности, экономичности, продуктивности, результативности и ответственности [59] за использование государственных ресурсов путем подтверждения достоверности и обоснованности финансовой отчетности, бухгалтерского учета и финансового состояния объекта государственного аудита.

**1.2 Методология организации и проведения внутреннего государственного аудита эффективности использования государственных ресурсов**

Как показывает анализ, исследование ученых сосредоточено, главным образом, на активной роли внутреннего аудита, учитывая применение взвешенного на риск плана аудита, существование системы обеспечения качества и программы совершенствования, и включенность комитетов аудита к разработке плана аудита. Важное значение имеет квалификация и опыт лиц, ответственных за проведение аудита. Такие результаты позволяют констатировать, что и для внутреннего аудита все перечисленные факторы будут играть значительную роль.

Так, казахстанские ученые А. Кари и Д. Байзаков [60] утверждают, что в кризисных условиях управление ограниченным объемом финансовых ресурсов имеет довольно важное значение, причем внутренний государственный аудит является одним из инструментов такого управления. Авторы доказывают необходимость рассмотрения оценки качества как обязательного элемента системы внутреннего аудита.

Таким образом, на основании анализа нормативно–правового обеспечения внутреннего аудита в повышении эффективности государственных ресурсов, а также обобщения научных трудов представлена классификация аудита как составляющая в повышении эффективности государственных ресурсов по видам и формам.

Исходя из вышеизложенного, следует выделить методический подход к классификации основных признаков внутреннего и внешнего аудита по ряду критериев (таблица 4).

Таблица 4 – Классификация основных признаков внутреннего и внешнего аудита по ряду критериев

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Критерии | Внешний аудит | Внутренний аудит |
| Цель | Подтверждение доверенности отчетности | Повышение эффективности деятель ности, контроль за финансово-хозяйственной деятельностью. |
| Регулирование | Закон, стандарты аудита. | Стандарты аудита, локальные нормативные акты. |
| Способы | Определяются национальными стандартами аудита | Выбираются самостоятельно |
| Определение задач | Программа аудита | Определяется руководством исходя из потребностей управления |
| Объем работ | Период, за который осуществляется аудит. | Положение комиссии, отдела, должностная инструкция |
| Статус объекта, который осуществляет аудит | Высший орган финансового контроля | Работник организации независимость ограничена |
| Организация работы | Определяется аудитором самостоятельно, на основе стандартов аудита | Выполнение задач руководства |
| Пользователи | Внутренние и внешние | Внутренние |
| Объекты проверки | Финансовая отчетность | Системы управления, операционные процессы, финансовая отчетность, финансово-хозяйственная деятельность в целом |
| Периодичность | Инициативный аудит- в любое время, обязательный- по окончании отчетного года | По внутреннему графику организаций |
| Формы и методы | Определяются самостоя тельно на основе стандартов аудита | Определяются самостоятельно на основе локальных актов, стандартов аудита |
| Отчетность | Вывод, требования к кото рому определяются законом и национальными стандар тами | По форме, определенной локальными актами |
| Ответственность | Перед государством, в соответствии с законодательством | Перед руководством за выполнение своих обязанностей |
| Примечание – Составлено автором на основании источника [60 с.1] | | |

Следует отметить, на современном этапе развития отечественного внутреннего аудита, особое значение имеют исследования, и соответственно, определение четких критериев и подходов к оценке эффективности внутреннего аудита в государственном секторе. Методология оценки деятельности государственных органов власти базируется не только на результатах деятельности, то есть экономических и социальных выгодах, которые могут предоставлять органы аудита, контроля и власти обществу, а также на оценке соблюдения фундаментальных, этических ценностей кодекса этики высших органов финансового контроля INTOSAI.

Оценка профессиональной компетентности и квалификации имеет прямую связь с эффективностью аудиторской деятельности. В частности, Генеральный контролер, руководитель контрольного управления Конгресса США (Government Accountability Office) в своем интервью журналу CPA отметил, что 240 специалистов по учету и аудиту, которые работают в контрольном управлении конгресса, являются сертифицированными бухгалтерами и аудиторами, квалификация которых подтверждена американским независимым институтом CPA.

Другими объектами оценки деятельности и определения эффективности внутреннего аудита, безусловно, являются результаты деятельности и соответственно выгоды, которые получает общество от деятельности государственных контрольных институтов. К примеру, основными критериями оценки деятельности контрольного управления Конгресса США является соотношение экономических выгод, которые получает государство по результатам его деятельности к расходам средств, которые выделяются на содержание данного органа. В частности, по результатам работы GAO в 2017 г. США получило 73 млрд. USD экономических выгод. В основном это средства, которые возвращены в соответствующие бюджеты, а также предотвращены лишние расходы государственных средств.

В глобальном масштабе было предпринято несколько попыток измерить эффективность функционирования внутреннего аудита в государственном секторе с использованием различных моделей, но большинство этих исследований сводились к измерению показателей эффективности аудита в частном секторе. Вопросы о том, как проводить измерение и как оценивать и улучшать работу внутренних аудиторов, сосредоточены на необходимости выявления факторов, определяющих эффективность внутреннего аудита, и на попытках найти факторы, определяющие эффективность аудита, но они не относятся только к государственному сектору.

Автором исследованы показатели эффективности служб внутреннего аудита в государственных органах и выделена его роль в повышении эффективности их деятельности в контексте управления государственными ресурсами.

В связи с этим возникают вопросы о роли внутреннего государственного аудита в повышении эффективности использования государственных ресурсов и о показателях, которые могли бы измерить его эффективность и результативность через призму улучшения деятельности организации, достигнутого благодаря поддержке, оказанной руководству в реализации его целей.

Анализ мировой практики, касающегося методологии проведения оценки влияния и воздействия, средств, выделяемых на развитие экономики, свидетельствует о применении различных методов оценки стратегических документов. Опыт таких стран, как США, Канада, Германия, Россия, Франция показывает, что рост эффективности бюджетных расходов обеспечивается посредством применения инструментов оценки эффективности стратегических документов, которые предполагают осуществление государственных затрат с целью достижения конкретных количественных результатов, предусмотренных в соответствующих государственных программах [61].

Кроме того, следует отметить, что возрастание роли оценки стратегических документов, в том числе и оценки результатов реализации государственных программ происходят в условиях усиления роли государства в стратегическом планировании.

Важным аспектом в применении инструмента оценки программ в зарубежной практике выступает уровень ответственности должностных лиц, реализующих программы, а также повышение уровня подотчетности и эффективности использования государственных средств. Также особенностью применяемой оценки в зарубежных странах выступает необходимость присутствия в бюджете конкретных индикаторов, предоставляющих возможность для проведения оценки, реализуемых государственных программ. Помимо этого, присутствует нацеленность оценки эффективности государственных программ с позиции гражданина, потребителя, налогоплательщика и привлечение к ней внешних экспертов.

Также опыт стран отражает необходимость применения системного подхода при определении оценки эффективности государственных программ, то есть применение единых концептуальных основ оценки. Однако разнообразие функций и компетенций государственных органов, а также сферы их деятельности затрудняют разработку унифицированной системы индикаторов, на основе которых возможна адекватная оценка эффективности реализации государственных программ

Оценка эффективности – одна из стадий процесса управления, в том числе государственными ресурсами, использование которых заключено в оболочку государственных и бюджетных программ. Оценка представляет собой аналитический инструмент для измерения непосредственных и конечных эффектов реализации программы, уровня ее результативности и воздействия на регулируемую сферу [62, 63]

Оценивание как непрерывный процесс, сопровождает реализацию государственной и бюджетной программы, начиная с момента ее создания и до завершения. Основополагающим моментом в оценке эффективности государственной программы выступает глубокий анализ ее проведения, полученных результатов, причин отклонения от запланированных значений, а также своевременность принятия на основе ее результатов управленческих решений по повышению эффективности программы и разработки планов на перспективу.

В таблице 5 приведены подходы к проведению аудита эффективности использования государственных ресурсов [58, с.1] в странах США, Канада, Германия, Российская Федерация, Франция.

Таблица 5 – Подходы к проведению аудита эффективности использования государственных ресурсов, применяемых зарубежными странами

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Страна | Кто в отношении кого  проводит оценку | Периодичность | Последствия | Слабые и сильные стороны |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Канада | Каждое ведомство соз дает комитет оценки с целью оценивания госу дарственных программ, в соответствии с утвержденным планом оценивания. В состав данного комитета в обязательном порядке входят главы департа ментов, член от Секре тариата Казначейства и независимый внешний эксперт.  Оценка государствен ных программ прово дится каждые 5 лет | Ежегодно оцениваются 20% средств, выделен ных на реали зацию государ ственных программ | В результате про ведения оценки эффективности у государственных органов появля ется возможность правильно реали зовывать програм му, увидеть несо вершенства своих методов, действий и другие более эффективные ре шения, а также обнаружить недо четы, чтобы свое временно их исправить | + обязательное пере распределение ас сигнований в поль зу наиболее приори тетных и эффек тивных программ |
| США | Главное бюджетно-контрольное управление (Government Accoun tability Office - GAO) осуществляет ежегод ный анализ и оценку государственных про грамм с целью увели чения результативности (effectiveness) и эконо мичности расходования бюджетных средств, ре зультаты которых отра жаются в отчетах, направляемых в Конгресс США.  Кроме того, оценку государственных программ в США также могут осуществлять органы исполнительной власти США, в част ности, одно из самых крупных подразделений Администрации прези дента США – Админист ративно-бюджетное управление (OMB) | Осуществ ляется еже годный анализ и оценка государ ственных программ | Оценка напра лена на снижение и устранение фраг ментации, перек рытия и дублиро вания целей и расходов государ ственных программ | - участие общест венности в оценки результативности государственных программ;  - выявляется иден тичность целей и расходов;  - затрудняется раз работка унифициро ванной системы ин дикаторов, на осно ве которых возмож на адекватная оцен ка эффективности реализации государ ственных программ |
| Продолжение таблицы 5 | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Французская Республика | Оценка проводится в отношении министер ств, индивидуально по каждой программе и охватывает три критерия: социально-экономический эффект, качество услуг и эффективность | Оценка государ ственных программ осуществ ляется один раз в три года | По результатам оценки государст венных программ перераспределяются средства, необходимые на реализацию государственной программы. Возможность аннулирование программы | - оценка эффектив ности и результа тивности реализа ции государствен ной программы дает возможность оце нить влияние на гражданина, потре бителя и налогопла тельщика;  - бюджетное законо дательство Франции содержит показа тели, позволяющие провести оценку го сударственных программ  4. Германия Объектом проверки  являются государст венные органы (agency), а так же организации, испо льзующие государ ственные средства  Оценка государст венных программ проводится раз в пять лет оценивание позволяет получить данные в отноше нии государстве нной программы и результатов ее реализации |
| Герма ния | Объектом проверки являются Государствен ные органы (agency), а также организации, ис пользующие государст венные средства | Оценка государ ственных программ прово дится раз в пять лет | Оценивание позво ляет получить дан ные в отношении государственной программы и резу льтатов ее реали зации | - оценка программы позволяет получить предварительные данные по реализа ции государствен ной программы |
| Россий ская Федерация | Оценку эффективности государственных про грамм осуществляют Счетная палата Российской Федерации | Оценка программ осуществ ляется еже годно в ви де монито ринга | Позволяет получить данные о результатах реализации на каждом этапе. | - позволяет сопос тавить эффектив ность мероприятий, а так же оценить степень достижения конечных целей;  - множество эксперт |
| Продолжение таблицы 5 | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|  |  | министер ства и ведомства. При оцен ке госу дарствен ных и от раслевых программ примен ятся два основных метода: комплекс ный метод и метод поиндика торной оценки |  | ных оценок, кото рые имеют характер ную особенность искажать конечный результат |
| Примечание – Составлено автором на основе источников [61-64] | | | | |

На основе обследования деятельности внутренних аудиторов государственного сектора Канады, определены восемь областей, в которых возможны улучшения для повышения ценности аудиторских услуг в качестве инструмента обучения и управления: расширение использования консультационных услуг; повышение уровня знаний аудиторов об операциях; улучшение передачи результатов аудита; обеспечение баланса между необходимостью прозрачности, подотчетности и обучения; усреднение результатов аудита для улучшения в масштабах предприятия; участие в более согласованных усилиях по расширению использования данных аналитика; расширение роли внутреннего аудита в управлении рисками в масштабах предприятия; улучшение сотрудничества с функцией оценки программ (Juillet, 2016) [65].

Состояние внутреннего аудита в государственном секторе в странах Северной Европы кратко описано во всеобъемлющем исследовании (Jóhannesdóttir и др., 2018). Автором установлено, что рекомендации подразделений внутреннего аудита оказывают превентивное контрольное воздействие и способствуют оказанию помощи организациям в достижении их целей. На основе их исследований для дальнейшего развития необходимо решить следующие вопросы внутреннего аудита в государственном секторе: разработка политики, укрепление нормативной базы внутреннего аудита, определение того, кто что делает, и предотвращение дублирования, использование возможности международного сотрудничества в осуществлении внутреннего аудита в государственном секторе.

Возрастающая роль и расширяющийся круг обязанностей внутреннего аудита в государственном секторе во всем мире, по-видимому, являются основными причинами для изучения оценки эффективности этого инструмента (Alzeban and Gwilliam, 2014; Arena and Azzone, 2009; Cohen and Sayag, 2010; D'Onza et al., 2015) [66]. Эффективность и ценность аудиторских услуг были объектом многих исследований в области наук об управлении на международном уровне с момента публикации статьи Simunic (1980) [67], в которой автор представил модель ценообразования на аудиторские услуги, при этом стоимость услуг определяется качеством и количеством проведенных и завершенных аудитов.

С практической точки зрения эффективность, по сути, заключается в изучении взаимосвязи общих результатов деятельности с затратами, связанными с достижениями таких результатов, с использованием формулы коэффициента или формулы разницы. Коэффициент эффективности управления для организаций рассчитывается как отношение полученных результатов (О) к затратам (С). Это соотношение считается эффективным, если результат больше единицы, нейтральным, если он равен нулю, и неэффективным, если результат меньше нуля.

Между тем, научные исследования, основанные на институциональной теории, показывают, что степень эффективности внутреннего аудита зависит от организационной структуры компании и страны ее деятельности (Mihret, James and Mula, 2010; Al-Twaijry and Brierley, 2003; Al Shbail and Turki, 2017) [68]. В литературе по эффективности внутреннего аудита также представлена его оценка через призму функции, которая поддерживает организации в достижении конкретных целей. Эмпирическое исследование влияния эффективности функции внутреннего аудита на результаты деятельности организации (измеряемые как степень достижения конкретных целей) не дает однозначного ответа относительно роли внутреннего аудита в оптимизации деятельности организации и повышении ее ценности. Существующие исследования эффективности функции внутреннего аудита приводят лишь к предположению, что внутренний аудит не всегда может быть эффективным, но не дает четкого ответа на поставленные вопросы.

В большинстве исследовательских работ второй половины двадцатого века неоклассический теоретический подход применялся к эффективности внутреннего аудита, к экономике транзакционных издержек (Spraakman,1997) [69] и агентской теории (Adams, 1994) [70]. Barley and Tolbert (1997) в своей статье «Институционализация и структурирование», изучающей связь между действием и институтом, основанной на институциональной теории, представляют влияние культурных и социальных факторов на процесс принятия решений [71]. Mihret, James, and Mula (2010) в своих статьях критикуют неоклассическую теорию и, более конкретно, ее использование в поисках сути внутреннего аудита, сопоставляя ее с марксистской теорией и институциональной теорией [72]. Согласно Mihret и др. (2010), институциональная теория позволяет оценивать эффективность внутреннего аудита на основе различных наблюдений, анализируя факторы, определяющие эффективность аудита в развивающихся и развитых странах. Между тем, Anderson (2003) указал на необходимость определения организационных атрибутов, которые могут способствовать повышению уровня добавленной стоимости организации в результате внутреннего аудита [73].

В своих исследованиях Hermanson и Rittenberg также затрагивают вопрос об актуальности изучения факторов, влияющих на эффективность внутреннего аудита [74].

Coram и др. (2008) указывают в своих научных работах на необходимость изучения эффективности работы внутренних аудиторов с точки зрения, отличной от общепринятого представления о сущности внутреннего аудита [75].

Cohen и Sayag (2010) также обсуждают факторы, влияющие на эффективность внутреннего аудита в организациях в Израиле. Результаты проведенного там эмпирического исследования показали, что эффективность внутреннего аудита выше в организациях частного сектора, ориентированных на максимизацию прибыли, что делает эти учреждения более заинтересованными во внутреннем аудите. Между тем, основной целью в государственном секторе является повышение качества предоставляемых услуг [76]. Однако существуют научные взгляды, представляющие иной взгляд на внутренний аудит в государственном и частном секторах. Goodwin в своем исследовании определил роль внутреннего аудита в зависимости от сектора и основные различия между государственным и частным секторами в Австралии и Новой Зеландии [77]. Автор описывает два основных различия между частным и государственным секторами и подчеркивает значительную роль внутреннего аудита в государственном секторе. Во-первых, субъекты государственного сектора действуют в жестких правовых рамках. Во-вторых, государственный сектор ориентирован на услуги и их качество, в отличие от частного сектора, где большое внимание уделяется максимизации прибыли, повышению рентабельности и минимизации затрат. Spraakman также представляет в своем исследовании больший спрос и более важную роль внутреннего аудита в государственных организациях [78].

Поскольку государственное управление направлено на повышение эффективности государственных ресурсов (Aikins, 2011; Bouckaert, 2006), функция внутреннего аудита в государственном секторе сталкивается с растущими требованиями [79].

Согласно последним исследованиям последнего десятилетия, основным фактором, способствующим повышению эффективности, является аудит, ориентированный на анализ и минимизацию рисков для достижения целей и задач государственного сектора (Arena and Azzone, 2009; Coetzee and Lubbe, 2014) [80]. Поскольку роль внутреннего аудита заключается в поддержке руководства организации в выполнении конкретных задач, можно ли повысить эффективность работы внутренних аудиторов, зависит от того, как роль внутреннего аудитора воспринимается в организации, особенно руководящими органами, как отметили Liston-Heyes and Juillet (2019) в своем исследовании о функционировании внутреннего аудита в государственном секторе Канады [81].

Coetzee and Erasmus (2017) использовали факторный анализ для выявления зависимых и независимых переменных, влияющих на эффективность внутреннего аудита в государственном секторе [82]. Наиболее значимым фактором, влияющим на эффективность внутреннего аудита, по мнению авторов, является уровень компетентности и стратегия управления в подразделении аудита применительно к задачам аудируемого лица. Уровень компетентности аудитора определяет адекватное понимание процессов внутри организации, а эффективность функции внутреннего аудита оценивается, в частности, путем анализа причин отклонения рекомендаций после аудита.

В некоторых исследованиях также подчеркиваются показатели эффективности внутреннего аудита, которые также относятся к способности функции внутреннего аудита повышать эффективность деятельности организации путем достижения соответствующих целей и задач (Badara and Saidin, 2013; Bota Avram and Palfi, 2009; Endaya and Hanefah, 2013; Lenz, Sarens, and D’Silva, 2014; Arena and Jeppesen, 2016; Diamond, 2002; Van Gansberghe, 2005; Onumah and Krah, 2012) [83-85].

Новаторское исследование эффективности внутреннего аудита было проведено Chen and Lin (2010), в котором предполагается, что дополнительная ценность внутреннего аудита представлена через призму скорости выполнения плана аудита и показателей эффективности аудита, которые свидетельствуют о полезности работы внутренних аудиторов для организаций, а также о роли внутреннего аудита в оптимизации организационных процессов в проверяемых организациях и достижении соответствующих целей и задач [86].

Серьезные исследования в области эффективности государственного аудита, его роли в развитии методологии использования государственных ресурсов занимаются польские ученые [87].

Как показал приведенный выше анализ научных исследований эффективности внутреннего аудита, в научной литературе нет четкого ответа на вопрос, чем именно она обусловлена. Согласование основных целей внутреннего аудита и стандартизация его функционирования в организациях являются вдохновляющим вкладом в обсуждение факторов повышения эффективности аудита.

Эффективность использования государственных ресурсов [58, с.1] может быть измерена различными способами, включая экономическое развитие и рост новых предприятий и новых рабочих мест. В качестве альтернативы также могут использоваться подходы, ориентированные на конечный результат, такие как соотношение цены и качества или эффективность, результативность, экономические показатели и финансовые показатели. Производительность улучшится, если правительство будет осуществлять эффективное управление. Для оценки эффективности работы местных органов власти можно использовать множество факторов, одним из которых является эффективное государственное управление. Nizam (2009) заявил, что хорошее управление государственным сектором в целом оказывает значительное влияние на производительность государственного сектора [88].

Эффективное управление имеет восемь основных характеристик; оно основано на широком участии, ориентировано на консенсус, подотчетно, прозрачно, оперативно реагирует, эффективно, действенно, справедливо и инклюзивно и соответствует верховенству права.

Эти характеристики могут свести к минимуму коррупцию и повысить оперативность реагирования на текущие и будущие потребности сообщества (Unescap, 2018) [88]. Основными элементами, необходимыми для внедрения эффективного управления, являются последовательность (предсказуемость), ответственность, подотчетность, справедливость, прозрачность, участие (субсидиарность), эффективность и соблюдение закона (Toksoz, 2008) [89]. Всемирный банк утверждает четыре важных принципа эффективного и справедливого управления, а именно прозрачность, подотчетность, предсказуемость (верховенство закона) и участие (Afiah & Rahmatika, 2014) [90].

Анализ показал, что выделяют пять принципов эффективного государственного управления: прозрачность, подотчетность, оперативность, независимость и справедливость. Мы пришли к выводу, что, если эти принципы будут внедрены на региональном уровне, будет достигнуто хорошее государственное управление и улучшится работа местных органов власти.

Правительство является одним из участников процесса управления. Эффективность управления в организациях государственного сектора должна включать в себя усилия правительства по поощрению более эффективного принятия решений, эффективного использования ресурсов и повышения подотчетности. Эффективное управление в государственном секторе способствует более эффективному принятию решений, эффективному использованию ресурсов и усиливает ответственность за управление этими ресурсами.

Одним из элементов эффективного управления, который часто вызывает озабоченность, является подотчетность. Подотчетность оказывает большое влияние на эффективность государственной службы, качество финансовых отчетов и управление финансами качество. Повышение подотчетности также оказывает влияние на усилия по искоренению коррупции. Подотчетность – это процедура, необходимая государственным должностным лицам для обеспечения того, чтобы процессы и результаты осуществляемой деятельности соответствовали установленным процедурам. Одним из препятствий на пути применения подотчетности в местных органах власти является компетенция аппарата правительства.

Глобальные проблемы, с которыми сегодня сталкиваются организации государственного сектора, включают постоянные случаи сбоев в управлении, неэффективность, мошенничество и коррупция. По мнению зарубежных экспертов одним из подходов к предотвращению коррупции является усиление роли учреждений внутреннего аудита, таких как генеральный инспектор в министерстве. Внутренние аудиторы должны осуществлять внутренний надзор посредством проверок, обзоров, мониторинга и оценки при выполнении задач и функций правительства. Цель состоит в том, чтобы контролировать деятельность, защищать активы, обеспечивать хорошие финансовые отчеты, повышать эффективность и результативность, а также улучшать раннее выявление нарушений и несоблюдения применяемых правил.

Усиление надзора в государственных организациях может быть осуществлено двумя способами:

1) внедрение государственной системы внутреннего аудита;

2) повышение роли сотрудников государственного внутреннего аудита в обеспечении качества и консультациях с целью искоренения коррупции, нарушений.

При этом следует отметить, что изменения в ролях могут произойти только при наличии поддержки со стороны руководителей в форме обязательств, а внутренние аудиторы должны быть способны к переменам.

Система внутреннего контроля государственного органа, на наш взгляд, должна состоять из следующих взаимосвязанных компонентов:

1) аудируемая среда;

2) оценка рисков;

3) аудиторские процедуры;

4) информация и связь;

5) мониторинг и оценка эффективности системы внутреннего аудита.

Аудируемая среда представляет собой внутреннюю (корпоративную) культуру, организационную структуру и внутренний свод политики и процедур, предопределяющих качество отчетности и эффективность деятельности государственного органа.

Оценка рисков представляет собой процесс выявления, анализ и предупреждение рисков, которые влияют на достижение государственным органом своих целей. Оценка рисков является основой для создания контрольных процедур и планирования мероприятий по внутреннему государственному аудиту.

Аудиторские процедуры представляют собой сочетание процедур (техники) аудита, осуществляемых должностными лицами (структурными подразделениями) при выполнении своих функций.

Информация и связь представляет собой своевременное и эффективное выявление данных, охватывающих все области деятельности государственного органа, их регистрация и обмен ими. Государственный орган принимает меры для защиты от несанкционированного доступа к информации.

Мониторинг и оценка эффективности системы внутреннего аудита представляет собой определение вероятности возникновения ошибок, влияющих на достижение целей и достоверность отчетности государственного органа, выяснение существенности этих ошибок и определение способности системы внутреннего контроля обеспечить достижение поставленных целей и задач [26].

На рисунке 2 нами приведены состав и структура отечественных стандартов государственного аудита и финансового контроля [26].

Рисунок 2 – Стандарты государственного аудита и финансового контроля

Примечание – Составлено автором на основе источников [26]

Органы внутреннего государственного аудита [26] обеспечивают квалифицированный аудит, а для повышения его качества рекомендуем применять непредвзятый и беспристрастный подход при проведении контроля. Сферу деятельности внутреннего государственного аудита можно подразделить на следующие компоненты (рисунок 3) [91].

Компоненты внутреннего государственного аудита

1. Функциональный анализ работы государственных органов и их подведомственных организации

4. Разработка рекомендаций по оптимизации управленческих процессов и использование современных информационных технологий при проведении аудита

3. Контроль качества оказываемых государственных услуг и управление кадровыми, финансовыми, природными и иными ресурсами

2. Оценка эффективности реализации стратегических целей, программных документов по их достижению

Рисунок 3 – Компоненты внутреннего государственного аудита

Примечание – составлено автором на основе исследования

Примечание – Составлено по источникам [1;92, 93]

Государственный аудит осуществляет контроль и мониторинг за [91 с.1] деятельностью государственных органов и качеством оказываемых услуг. На рисунке 4 представлены виды государственного аудита [26] и закрепленные за ними миссии.

Виды государственного аудита

Внешний

Внутренний

Оценка использования национальных ресурсов

Обеспечение роста качества жизненных условий населения

Обеспечение национальной безопасности страны

Контроль достижений стратегических мероприятий

Анализ эффективности внутренних процессов

Организация деятельности государственных органов

Рисунок 4 – Виды и миссии государственного аудита

Примечание – Составлено автором на основе источников [ 91,92]

Миссией внутреннего государственного аудита является анализ достижения государственным органом прямых и конечных результатов, предусмотренных в программных документах. Хочется отметить, что внутренний государственный аудит в Казахстане, представленный в лице уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту Министерства финансов РК, помогает организации достичь поставленных целей. Органам этого вида аудита рекомендуем использовать последовательный подход к оценке процессов управления рисками. Для контроля следует систематизировать деятельность субъектов, на основе которых нами выделены требования к государственному внутреннему аудиту:

– должен быть сконцентрирован в государственных органах;

– проводиться системой внутреннего государственного аудита;

– носить постоянный характер;

– выступать базой для внешнего государственного аудита.

Таким образом [91], мы пришли к выводу, что для того, чтобы достичь цели исследования необходимо представить влияние внутреннего государственного аудита на эффективность деятельности субъектов государственного управления на основе оценки взаимосвязи между уровнем выполнения задач государственной службы выбранной группой сопоставимых субъектов государственного сектора и показателями эффективности внутреннего аудита.

В дальнейшем данное исследование продолжено в развитии гипотезы о том, что существует статистически значимая корреляция между показателями эффективности внутреннего аудита и показателями эффективности органов государственного управления и управления государственными ресурсами, что непосредственно связано с целью данного исследования.

**1.3 Зарубежный опыт организации внутреннего государственного аудита в обеспечении эффективного использования государственных ресурсов**

В утвержденной Концепции внедрения государственного аудита в Республике Казахстан был представлен мировой [58, с.1] опыт, где особо подчеркивалось, что «Государственный аудит в первую очередь отличается от государственного финансового контроля тем, что акцент смещается с аудита соответствия на аудит эффективности использования государственных финансовых ресурсов и государственной собственности». Нами проведен SWOT–анализ аудита использования государственных ресурсов [93. с.1] в международной практике, который представлен в таблице 6.

Таблица 6 – SWOT–анализ аудита использования государственных ресурсов в международной практике

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Сильные стороны | | |
| *Счетная палата Российской Федерации*  – охват обеспечивается дву мя видами аудита: (предва рительный, текущий) | *Управление Генерального аудитора Новой Зеландии*  – максимальный охват обес печивается за счет аудита финансовой отчетности | *Совет Аудита Японии*  – полный охват обеспечивается за счет документальной проверки;  – *дополнительно* проводится выездная проверка для опре деления точности, законности и обоснованности использо вания бюджетных средств |
| Слабые стороны | | |
| *Счетная палата Российской Федерации*  – недостаточная эффектив ность предварительного контроля в ходе формиро вания проекта бюджета | *Управление Генерального аудитора Новой Зеландии*  – низкий охват бюджетных средств по аудиту эффективности (12%) | *Совет Аудита Японии*  – документальная проверка имеет ограниченный характер для определения адекватности финансовых операций |
| Возможности | | |
| *Счетная палата Российской Федерации*  – 100% охват бюджетных средств контролем;  – разработать оценки сис тем управления рисками во всем общественном сек торе;  – поиск методов развития и внедрения общих стан дартов и последователь ных подходов | *Управление Генерального аудитора Новой Зеландии*  – максимальный охват рас ходов бюджета;  – поиск новых методов конт роля;  –своевременное выявление и предотвращение финан совых нарушений.  – на постоянной основе по лучение заключений незави симого аудита от частных аудиторских компаний | *Совет аудита Японии*  – по результатам аудита отчетности за финансовый год и имеющемся полном охвате бюджетных средств, СА имеет возможность более точно учесть волатильность рынка для установления приоритета проверок, в целях управления финансовыми рисками |
| Угрозы | | |
| *Счетная палата Российской Федерации*  – затраты (трудовые, фи нансовые, временные) на не рисковые объекты конт роля | *Управление Генерального аудитора Новой Зеландии*  – затраты (трудовые, фи нансовые, временные) на не рисковые объекты контроля;  – рост стоимости контрак тов по привлеченным ауди торам из частных бухгалтер ских фирм | *Совет Аудита Японии*  – несвоевременное выявление нарушений при проведении документальной проверки  – несвоевременное принятие превентивных мер СА по недо пущению финансовых наруше ний объектами контроля |
| Примечание – Составлено автором по данным источника [94,95] | | |

Как показали проведенные нами исследования, за рубежом развитие практики государственного аудита и финансового контроля определяется [96] двумя факторами: особенностями национального государственно–правового развития и принципами Лимской декларации руководящих принципов контроля

Первый уровень стандартов представлен основополагающим документом – Лимской декларацией руководящих принципов аудита государственных [13, с.1] финансов, которая содержит концептуальные подходы и определяет ценности демократичности и независимости высших органов аудита. Каждый последующий уровень детализирует основные принципы государственного аудита, требования в отношении различных аспектов его проведения, включает передовой опыт, подтвержденный временем.

Лимская декларация руководящих принципов аудита была единодушно принята в октябре 1977 года на 9 Конгрессе Международных организаций высших органов аудита в Лиме. С тех пор опыт применения Лимской декларации показал ее несомненное влияние на развитие государственного аудита в рамках каждой отдельной страны [97]. Основная цель Лимской декларации состоит в том, чтобы призвать к независимому государственному аудиту [98]. Для этого существуют функционирующие институты правового обеспечения, которые находятся в демократическом государстве, основанном на верховенстве закона.

Лимская декларация содержит следующие руководящие принципы аудита: упорядоченное и эффективное использование государственных средств является одной из важнейших предпосылок для надлежащего управления государственными финансами и эффективности принимаемых решений ответственных органов власти. Для достижения этой цели необходимо, чтобы каждая страна имела высший орган [98] аудита, независимость, которая гарантируется законом, такие институты становятся все более необходимыми так как государство расширило свою деятельность в социальном и экономическом секторах и, следовательно, действует за пределами традиционных финансовых рамок; конкретные цели аудита, а именно надлежащее эффективное использование государственных средств [107].

Развитие эффективного управления, надлежащего исполнения [13, с.1] административной деятельности, а также информирование органов государственной власти и общественности путем публикации объективных отчетов, необходимы для стабильности и развития государств в соответствии с задачами Организации Объединенных Наций [98].

Влияние на становление единой системы государственного финансового контроля оказывает положительный опыт в контрольной практике зарубежных стран, изложенный в Лимской декларации руководящих принципов государственного финансового контроля, которая была принята в 1977 году [99] IХ Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) [100].

Как показывает практика, последовательный рост чистой финансовой стоимости государственных ресурсов с течением времени свидетельствует о хорошем финансовом состоянии государства. И наоборот, чистая стоимость активов может быть истощена из-за государственного долга, что указывает на ухудшение финансового положения государства, которое может повлиять на уверенность и увеличить риск.

В 2020 году чистая финансовая стоимость сектора государственного управления в странах ОЭСР в среднем составляла -65,8% ВВП, что означает, что у правительств было значительно больше обязательств, чем активов. В период с 2007 по 2020 год средняя чистая финансовая стоимость активов стран ОЭСР снизилась на 27,2 п.п., что в значительной степени отражает существенное накопление долга, особенно в период экономического кризиса. Отрицательная чистая стоимость активов трех стран: Греции (-146,8%), Италии (-126,7%) и Японии (-125,8%) была больше, чем их ВВП в 2020 году (рисунок 5).

Рисунок 5 – Общее финансовое благосостояние государств за 2020 г., в % к ВВП

Примечание – Составлено автором на основе исследования [100, с.1].

В период с 2019 по 2020 год чистая финансовая стоимость 22 стран, входящих в ЕС и ОЭСР, ухудшилась на 11,6 п.п. в среднем в результате исключительной потребности в финансовых ресурсах для смягчения последствий пандемии COVID-19 и связанного с этим накопления ответственности. Норвегия (369,4% ВВП), Финляндия (64,2%), Люксембург (49%), Швеция (37,4%) и Эстония (17,3%) - единственные страны, по которым доступны данные, которые имели положительный финансовый доход в 2020 году.

Альтернативный способ понимания чистой финансовой стоимости - в расчете на душу населения . В среднем чистая финансовая стоимость активов в странах ОЭСР составила -34 297 долларов США по ППС на душу населения в 2020 году [2], что более чем вдвое превышает средний показатель по ОЭСР в 2007 году (-14 475 долларов США по ППС). В 2020 году у Норвегии был самый высокий положительный финансовый капитал на душу населения (226 240 долларов США по ППС), а у Италии - самый низкий (-56 247 долларов США по ППС). В период с 2019 по 2020 год средний финансовый капитал в странах ОЭСР-ЕС снизился на -3 761 долл. США по ППС на душу населения. [100, с.1].

Таким образом, показатель финансового благосостояния государства не указывает на его экономическое развитие. Каждая страна имеет свою специфику, и при анализе зарубежного опыта необходимо учитывать казахстанские реалии.

С точки зрения широкой характеристики несмотря на то, что внутренний аудит сильно различается в странах ОЭСР, можно выделить две основные тенденции, по крайней мере, среди европейских стран. Их можно охарактеризовать как менее централизованная «северная модель» (Великобритания, Нидерланды) и более централизованная «южная модель» (Франция, Португалия, Испания). Для каждого подхода представлены основные характеристики и примеры стран (таблица 7).

Таблица 7 – Подходы к проведению внутреннего аудита в зарубежных странах

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Виды | Децентрализованный подход | | Централизованный подход | |
| 1 | 2 | | 3 | |
| Характерис тика | Каждое министерство берет на себя полную ответственность за расходо вание собственного бюджета и за обеспечение соответствующих про верок и мер безопасности. Минис терства не получают конкретных ожидаемых контрольных значений от финансовых контроллеров от Минфина. Предварительный конт роль включен в процесс исполнения бюджета. Минфин устанавливает стандарты и координирует внутренний аудит министерств. | | Минфин вмешивается в расходы каждого министерства напрямую, предварительно контролируя его собственным финансовым контро лером, размещенным в министерстве. Генеральный финансовый инспектор Минфина несет ответственность за фактический финансовый контроль всех государственных расходов и доходов правительства, а Генераль ный инспектор финансов подчиня ется непосредственно министру фи нансов. У каждого министерства есть собственный внутренний аудитор, генеральный инспектор. Подчинен ные и контролируемые агентства подлежат внутреннему аудиту | |
| Страны | Великобритания | Нидерланды | Франция | Португалия |
| Характе ристика | Каждый бухгалтер министерства не сет ответствен ность за расходы. В соответствии с руководством Казначейства «Гос учет» бухгалтер должен иметь СВА. Внутренний аудит гарантирует бухгалтеру эффек тивность и резуль тативность расхо дования денежных средств, соблюде | Министр с/х несет ответст венность за сельхоз рас ходы. Ответст венность за ежедневное уп равление расхо дами лежит на шести платель щиках (Товар ных советах).  Аудиторский департамент Минсельхоза выполняет | Генеральный фи нансовый инспек тор, внутренний аудитор Минфина, проверяет не только Минфин, но и весь государст венный сектор. Од нако в большинстве министерств, за иск лючением относи тельно небольших, есть собственные внутренние аудито ры, которые нахо дятся в ведении и | Ответствен ность за финан совый конт роль над всем правитель ством централи зована: Генеральная финансовая инспекция (Минфин) отве чает за общий финансовый контроль всех государствен ных доходов и |
| Продолжение таблицы 7 | | | | |
| 1 | 2 | | 3 | |
|  | ние (поли тик и нормативных тре бований), защиту активов и интере сов, а также це лостность и надеж ность данных.  Казначейство (СВА) устанавли вает стандарты в «Руководстве по внутреннему ау диту правитель ства», которым должны следовать внутренние ауди торы. Казначей ство также отве чает за обеспече ние эффектив ности систем внут реннего контроля в отраслевых ми нистерствах, вклю чая собственное СВА | внутренний аудит систем но. Если отдел обнаруживает существенные аудита, недос татки в системе управления и контроля, он требует более основательных проверок соот ветствия, вклю чая проверки на местах. Фи зическая про верка на месте и изучение документов осуществля ется  Генеральной инспекционной службой Министерства и Таможенной службой Минфина.  Счетная палата широко исполь зует внутрен него | подотчетны руко водству министер ства.  Поскольку финан совые контролеры прикомандированы к министерствам из Минфина для конт роля за исполне нием бюджета, соб ственные функции внутреннего аудита министерств до вольно ограничены и, как правило, носят следствен ный характер. | расходов; Глав ное бюджетное управление отвечает за исполнение государственного бюджета; а Финансовый институт со циального обес печения отве чает за бюджет социального обеспечения. Генеральная инспекция в каждом минис терстве выпол няет функцию отраслевого внутреннего контроля |
| Примечание – Составлено по данным источника [101] | | | | |

Опыт США и Великобритании показывает, что внутренний аудит превратился в очень важный фактор в развитии государственных ведомств:

* усложнились функции внутреннего контроля и аудита. Появились консультанты, помогающие операционным менеджерам принимать решения, в том числе и по управлению рисками;
* в данной сфере взаимодействия активизировалось взаимодействие с органами государственного внешнего аудита. Подходы, практикуемые в корпоративном секторе, активно используются при его регулировании;
* наличие надлежащего внутреннего контроля и аудита государственных финансов, организованных по международным стандартам, теперь рассматривается как необходимый атрибут цивилизованного сообщества [8, с.1].

Внешняя регулятивная среда может повлиять на возможности внутреннего аудита. В частности, наличие юридических полномочий может придать больше легитимности деятельности внутреннего аудита. В среднем по всему миру три четверти респондентов из государственного сектора (77%) указали, что внутренний аудит требуется в соответствии с законом или нормативными актами страны, в которой базируются их организации. Самый высокий процент респондентов с юридическими полномочиями был из Европы и Центральной Азии [102] (92%), а самый низкий показатель был в Соединенных Штатах и Канаде (66%) (рисунок 6).

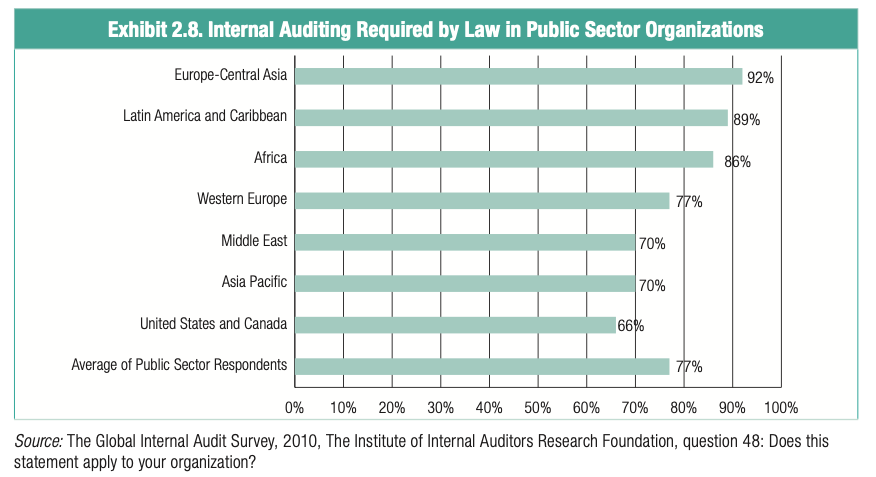


Рисунок 6 – Внутренний аудит в организациях государственного сектора

Примечание – Составлено автором по источнику [103]

Большинство респондентов из государственного сектора указали, что их организации внедрили инструменты управленческого контроля, такие как система внутреннего контроля (79%) и долгосрочный корпоративный стратегический план (67%) (таблица 8).

Таблица 8 – Стратегические планы и механизмы контроля в организациях государственного сектора

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Country | Africa, % | Asia Pacific, % | Europe-Central Asia, % | Latin America and Caribbean, % | Middle East | United States and Canada, % | Western Europe, % | Public Sector Average, % |
| Long-term strategic plan for the organization | 70 | 71 | 59 | 69 | 65 | 63 | 73 | 67 |
| Implemented an internal control framework | 79 | 81 | 78 | 90 | 75 | 72 | 77 | 79 |
| Примечание – Составлено автором на основе исследования [103] | | | | | | | | |

Система внутреннего аудита – это структурированное руководство, которое систематизирует и классифицирует ожидаемые средства аудита или темы аудита. Некоторые организации разрабатывают системы аудита для общих целей, такие как система внутреннего аудита COSO, в то время как другие являются более конкретными, например, структура COBIT IT Control. Когда организация эффективно использует структуру аудита (обычно при оценке рисков аудита и управлении рисками), руководство разрабатывает процессы внутреннего аудита, используя эту структуру в качестве основы. Это помогает организации разработать процедуры аудита, которые создают и сохраняют ценность при минимальном риске [104].

Процедура планирования и осуществления государственных закупок напрямую связана с использованием государственных ресурсов. Расходы на государственные закупки в процентах от ВВП в странах ОЭСР за последнее десятилетие незначительно выросли. Пандемия COVID-19 привела к резкому росту государственных закупок по отношению к ВВП в 2020 году. Среди 22 стран ОЭСР, по которым имеются данные, государственные закупки увеличились с 13,7% ВВП в 2019 году до 14,9% ВВП в 2020 году. В других странах также наблюдался значительный рост, например в Норвегии (с 15,8 до 17,1%) и Соединенном Королевстве (с 13,2 до 16,1%) (рисунок 7). Этот рост обусловлен как тем, что правительства закупают товары и услуги для поддержки своих ответных мер на COVID-19, так и падением ВВП в результате кризиса.

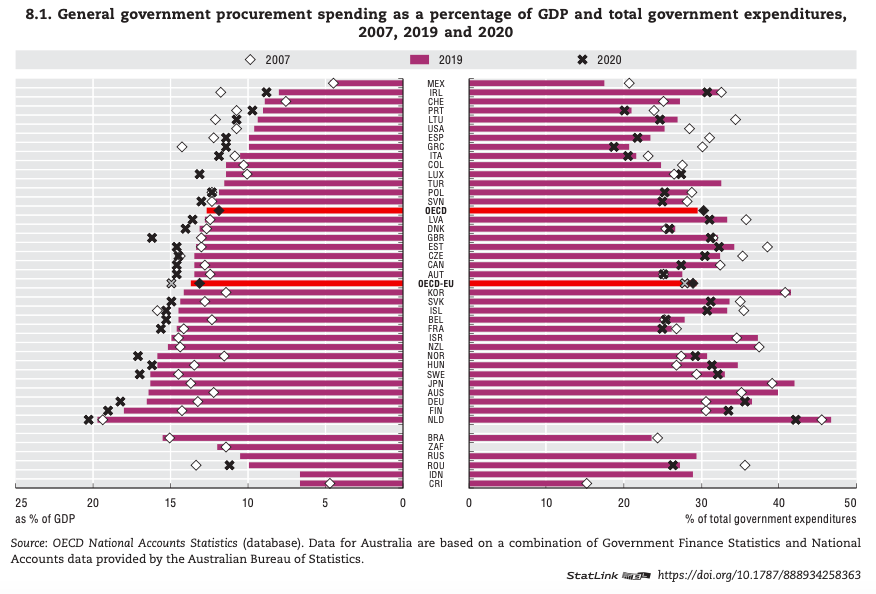


Рисунок 7 – Общие расходы на государственные закупки в процентах от ВВП и общих государственных расходов, 2007, 2019 и 2020 годы

Примечание – Разработано автором на основе исследования [105,106]

Государственные закупки как доля от общих государственных расходов снизились во всех ответивших странах ОЭСР на 1-2 процентных пункта в 2020 году по сравнению с 2019 годом. Это объясняется тем, что государственные расходы, не связанные с закупками, росли быстрее, чем расходы на закупки. Пакеты поддержки, предоставленные правительствами в ответ на пандемию, резко увеличили общие государственные расходы (53,6% ВВП в среднем в странах ОЭСР-ЕС в 2020 году). Распределение между центральными и субнациональными правительствами общих расходов на государственные закупки в целом остается неизменным: 64% расходов стран ОЭСР-ЕС на закупки приходится на субнациональный уровень [105, с.1]

Исходя из рисунка 7, доля государственных закупок в ВВП Казахстана составляет 6,6%, что относительно ниже по сравнению со средним показателем в странах ОЭСР; в то же время на них приходится 43% в общей сумме бюджетных расходов правительства, что больше среднего значения ОЭСР. Казахстан активно работает над совершенствованием своей системы и максимальной реализацией ее потенциала, причем в последние годы значительные изменения были внесены в законодательство о государственных закупках.

Возможности распространения информации расширяются по мере распространения данных и соответствующих технологий, что приводит к увеличению доступности документов о государственных закупках для широкой общественности в период с 2016 по 2018 год. Следовательно, также расширяются возможности для участия в процессах государственных закупок, возможности для полезных исследований и конкуренции. Стандарты открытых данных, такие как Стандарт открытых данных о контрактах, способствуют открытости государственных контрактов посредством раскрытия информации, данных и взаимодействия, чтобы детали контрактов можно было отслеживать и проверять, в том числе для инфраструктуры, оценивающих кредитоспособность, и платежных систем коммерческих банков. Несмотря на то, что системы электронных закупок являются основными факторами повышения эффективности государственных закупок, только меньшинство стран ОЭСР измеряют указанную эффективность.

Таблица 9 – Доступность документа о государственных закупках для широкой общественности, 2017 и 2018 годы

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Country | Tender notice  2016 2018 | Bidding documents  2016 2018 | Evaluation criteria  2016 2018 | Award notice  2016 2018 | Contract text  2016 2018 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Australia | ● ● | ○ ○ | ● ● | ● ● | ○ ○ |
| Austria | ● ● | ○ ● | ○ ● | ● ● | ○ ○ |
| Belgium | ● ● | ○ ● | ● ● | ● ● | ○ ○ |
| Canada | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● | ○ ○ |
| Chile | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● |
| Denmark | ● ● | ○ ○ | ● ● | ● ● | ○ ○ |
| Продолжение таблицы 9 | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Estonia | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● |
| Finland | ● ● | ● ● | ● ● | ○ ● | ● ● |
| France | .. ● | .. ● | .. ● | .. ● | .. ○ |
| Germany | ● ● | ● ● | ● ● | ○ ● | ● ○ |
| Greece | ● ● | ○ ○ | ● ● | ● ● | ● ● |
| Hungary | ● ● | ○ ○ | ● ● | ● ● | ○ ● |
| Iceland | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● |
| Ireland | ● ● | ○ ● | ● ● | ● ● | ○ ○ |
| Israel | ● ● | ○ ○ | ● ● | ● ● | ● ● |
| Italy | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● |
| Japan | ● ● | ● ● | ○ ○ | ● ● | ○ ○ |
| Korea | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● |
| Latvia | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● |
| Lithuania | .. ● | .. ● | .. ● | .. ● | .. ● |
| Mexico | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● | ○ ○ |
| Netherlands | ● ● | ○ ○ | ● ● | ● ● | ○ ○ |
| New Zealand | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● | ○ ○ |
| Norway | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● |
| Poland | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● |
| Portugal | ○ ● | ○ ● | ○ ● | ○ ○ | ○ ● |
| Slovak Republic | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● |
| Slovenia | ● ● | ○ ● | ● ● | ● ● | ● ● |
| Spain | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● | ○ ○ |
| Sweden | ● ● | ○ ● | ○ ● | ● ● | ● ● |
| Turkey | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● |
| United Kingdom | ● .. | ● .. | ● .. | ● .. | ● .. |
| OECD Total | | | | | |
| ● Yes | 29 31 | 18 25 | 25 30 | 27 30 | 17 18 |
| ○ No | 1 0 | 12 6 | 4 1 | 3 1 | 13 13 |
| Costa Rica | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● | ● ● |
| Примечание – Составлено автором на основе источников [105-106] | | | | | |

Страны ОЭСР все активнее интегрируют свои системы электронных закупок с другими государственными ИТ-системами, такими как интерфейсы составления бюджета, реестры предприятий и налогов, базы данных социального обеспечения, государственные финансовые системы и планирование ресурсов предприятия (ERP), демонстрируя быстрые темпы цифровой трансформации правительства и интеграции государственных услуг. В то время, как только 37% стран ОЭСР сообщили о какой-либо интеграции с другими правительствами ИТ-системы в опросе 2016 года этот процент увеличился до 72% в опросе 2018 года, следуя тенденции к охватить весь цикл государственных закупок полноценными решения для электронных закупок, от планирования и подготовки до исполнения контрактов и оплаты. В Бельгии, Чили, Франции, Израиле, Португалии и Словении система электронных закупок связана с системой планирования бюджета и бухгалтерского учета центрального правительства. Кроме того, в Австрии, Эстонии, Греции, Латвии и Словацкой Республике система электронных закупок интегрирована с реестром предприятий. Эстония и Латвия интегрировали свою систему электронных закупок с местным налоговым реестром. Многие страны начали интегрироваться системы электронных закупок с электронной подписью и системами электронного выставления счетов. В целом, корейская онлайновая система электронных закупок (KONEPS) обеспечивает самую высокую степень подключения к внешним базам данных, поскольку она подключена к более чем 200 из них, из которых 65 принадлежат государственным организациям, другие включают интерфейсы с базами данных бизнес-ассоциаций частного сектора, компаний, оценивающих кредитоспособность, и платежных систем коммерческих банков. Несмотря на то, что системы электронных закупок являются основными факторами повышения эффективности государственных закупок, только меньшинство стран ОЭСР измеряют указанную эффективность.

Основной целью системы государственных закупок является обеспечение эффективности и соотношения цены и качества при использовании государственных средств. Обеспечение того, чтобы государственные учреждения осуществляли государственные закупки в соответствии с этими целями, является одним из важных мандатов правительств. Страны все чаще измеряют эффективность и рентабельность государственных закупок с помощью показателей эффективности, наряду с увеличением доступности данных о закупках. Данные о государственных закупках могут помочь в сопоставлении с аналогичными организациями-заказчиками или в управлении производительностью путем отслеживания тенденций с течением времени и измерения результатов в соответствии с заранее определенными целями.

Такая структурированная оценка и управление эффективностью в сфере государственных закупок являются основными столпами системы управления эффективностью. Кроме того, персонал по закупкам, обладающий достаточными навыками, обеспечивает эффективное и результативное достижение желаемых результатов закупок.

Более половины стран ОЭСР сообщают, что они анализируют информацию и данные о закупках для поддержки разработки стратегической политики в области закупок. Экономия цен, достигнутая в результате закупки, является наиболее распространенным показателем эффективности, который измеряют организации-заказчики в странах ОЭСР, хотя многие из них также измеряют затраты и время, затраченные на процессы закупок. Однако только 30% стран ОЭСР установили ключевые показатели эффективности, измеряющие результаты процессов закупок по сравнению с установленными целевыми показателями. Аналогичным образом, 33% стран ОЭСР имеют орган, отвечающий за управление системой оценки эффективности. Это говорит о том, что многие страны ОЭСР анализируют данные и показатели государственных закупок децентрализованным, несистематическим образом.

Навыки, необходимые для должностных лиц, занимающихся государственными закупками, значительно различаются в странах ОЭСР, в разных системах и на разных уровнях управления, а также иногда в разных организациях-заказчиках. Система сертификации в сфере государственных закупок может обеспечить регулярное и целенаправленное обучение персонала соответствующим навыкам, способствуя повышению эффективности и достижению стратегических целей государственных закупок. Он тесно связан с системами компетенций, которые отображают важнейшие навыки в общем стратегическом направлении организации. В небольшом числе стран ОЭСР существуют процессы сертификации (21%) и модели компетенций, помогающие установить требования к поступлению (30%) для специалистов по государственным закупкам, которые используются для планирования и разработки обучения персонала по закупкам. В Чили центральный орган по закупкам выдает сертификаты сотрудникам после прохождения ими специальной подготовки. Во Франции Министерство финансов разработало комплексную модель повышения квалификации с соответствующими учебными модулями, одновременно осуществляя надзор за предложением об обучении, которое каждое министерство разрабатывает для своих сотрудников по закупкам.

Таблица 10 - Основы управления эффективностью государственных закупок, 2018 год

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | A performance measurement system is established | A performance measurement system focuses on outcomes of procurement processes versus set targets | The information is used to support strategic policy making on procurement | There is an autho rity(-ies) with clear responsibi lity for managing the performance frameworks |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Australia | ○ | ○ | ○ | ○ |
| Austria | ○ | ○ | ○ | ○ |
| Belgium | ● | ● | ● | ● |
| Canada | ● | ● | ● | ● |
| Chile | ● | ○ | ● | ● |
| Denmark | ○ | ○ | ○ | ○ |
| Estonia | ○ | ○ | ○ | ○ |
| Finland | ○ | ○ | ○ | ○ |
| France | ● | ● | ● | ● |
| Greece | ○ | ○ | ● | ○ |
| Hungary | ● | ○ | ○ | ○ |
| Iceland | ○ | ○ | ○ | ○ |
| Ireland | ○ | ○ | ● | ○ |
| Israel | ○ | ○ | ○ | ○ |
| Italy | ● | ● | ● | ● |
| Japan | ○ | ● | ● | ○ |
| Korea | ● | ● | ● | ○ |
| Latvia | ○ | ○ | ○ | ○ |
| Продолжение таблицы 10 | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Lithuania | ● | ○ | ● | ● |
| Mexico | ○ | ○ | ● | ○ |
| Netherlands | ● | ● | ● | ○ |
| New Zealand | ● | ● | ● | ● |
| Norway | ○ | ○ | ○ | ○ |
| Poland | ○ | ○ | ● | ○ |
| Portugal | ● | ○ | ○ | ● |
| Slovak Republic | ● | ● | ● | ○ |
| Slovenia | ○ | ○ | ○ | ○ |
| Spain | ○ | ○ | ○ | ○ |
| Sweden | ○ | ○ | ● | ● |
| Turkey | ● | ○ | ● | ● |
| OECD Total |  |  |  |  |
| Yes ● | 13 | 9 | 17 | 10 |
| No ○ | 17 | 21 | 13 | 20 |
| Costa Rica | ● | ○ | ○ | ○ |
| Примечание – Разработано автором на основе исследования [105,106] | | | | |

Электронные каталоги являются широко распространенным инструментом повышения эффективности закупок с низкой стоимостью, которые обычно подпадают под упрощенные процессы закупок или прямые контракты. Около 52% стран ОЭСР сообщают, что их системы электронных закупок включают электронные каталоги. В Италии Consip – главный центральный закупочный орган – управляет передовым электронным каталогом: MEPA (Электронная торговая площадка для государственного управления) от имени Министерства экономики и финансов. В 2017 году MEPA обработало 640 000 транзакций с низкой стоимостью. Электронные реверсивные аукционы являются еще одним популярным модулем повышения эффективности, включенным в системы электронных закупок 58% стран ОЭСР.

Таким образом, обобщая международный опыт внутреннего аудита можно сделать следующие выводы:

* повышение финансовой дисциплины, повышение прозрачности и эффективности управления государственными ресурсами в интересах общества; дальнейшее улучшение экономического потенциала государства посредством контроля качества путем соблюдения международных стандартов аудита и национального законодательства;
* принятие мер по предотвращению нарушений и недостатков, повышению эффективности, прибыльности и производительности;
* совершенствование процесса управления организацией в соответствии с международной практикой (эта служба должна быть независимой, подчиняться и подотчетной непосредственно первому руководителю организации и руководящему органу);
* проверку надлежащего функционирования компонентов внутреннего контроля; улучшение планирования бюджета и перенаправление средств в сферы, требующие приоритетного улучшения и более пристального внимания; разработка законов, позволяющих лучше взаимодействовать с государственными органами, и уделение внимания образованию в области аудита и бухгалтерского учета, а также существующему обучению персонала.

**2 СОВРЕМЕННАЯ СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА КАЗАХСТАНА В ПОВЫШЕНИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ РЕСУРСОВ**

**2.1 Система внутреннего государственного аудита Республики Казахстан и этапы ее формирования**

С момента обретения независимости в Казахстане сформирована система государственного финансового контроля, направленная на выявление нарушений и принятие мер реагирования.

В принятом в 2004 году [Бюджетном кодексе](https://adilet.zan.kz/rus/docs/K040000548_#z167) Республики Казахстан впервые были определены основы организации финансового контроля с выделением комплексного, тематического и встречного контроля.

Наравне с контролем на соответствие и контролем финансовой отчетности стали проводить контроль эффективности, результативности, целесообразности и обоснованности. На [законодательном уровне](https://adilet.zan.kz/rus/docs/K080000095_#z1899)ь были определены полномочия [Счетного комитета](https://adilet.zan.kz/rus/docs/U020000917_#z7) по контролю за исполнением республиканского бюджета, [ревизионных комиссий](https://adilet.zan.kz/rus/docs/V1500012514#z11) маслихатов, центральных и местных уполномоченных органов по [внутреннему контролю](https://adilet.zan.kz/rus/docs/K080000095_#z1947). Впервые в центральных государственных органах были созданы службы внутреннего контроля, организационно и функционально независимые от других структурных подразделений государственного органа.

В 2008 году система государственного финансового контроля была усовершенствована, местные уполномоченные органы по внутреннему контролю были упразднены и созданы службы внутреннего контроля при акиматах городов Астаны, Алматы и областей. Был утвержден классификатор нарушений, выявляемых на объектах государственного финансового контроля. При органах внешнего государственного финансового контроля стали функционировать координационные советы по рассмотрению правоприменительной практики в сфере внешнего государственного финансового контроля, вопросов соблюдения [стандартов](https://adilet.zan.kz/rus/docs/U1600000167#z6) внешнего государственного финансового контроля [107].

Как известно, первым звеном системы аудита был образованный 15 октября 1992 года Государственный комитет финансового контроля при кабинете министров, который осуществлял внутренний контроль [108].

В 1995 был образован Комитет финансового контроля Министерства финансов, который был наделен полномочиями по контролю за целевым и рациональным использованием государственных финансовых ресурсов [ и Комитет Казначейства Минфина. Затем был образован Комитет финансового-валютного контроля, который был ликвидирован в 1998 г.

В 2008 Комитет ФК и государственных закупок переименован в Комитет ФК, а в 2016 году в ГУ «Комитет ВГА Минфина РК» [109].

Однако действующая на тот момент система государственного финансового контроля нацелена лишь на выявление неэффективного использования бюджетных средств и нарушений постфактум, что не [110] соответствует требованиям повышения эффективности государственного управления. К этому времени сложилась, с одной стороны, излишне разветвленная, а с другой стороны, недостаточно мобильная система [органов государственного финансового контроля](https://adilet.zan.kz/rus/docs/K080000095_#z1858). Отсутствовала комплексная оценка эффективности деятельности государственных органов, охватывающая все сферы и направления их деятельности. В целом, это отражалась на возможности органов государственного финансового контроля своевременно и качественно представлять рекомендации по совершенствованию организации деятельности администраторов бюджетных программ, выявлять и предупреждать нарушения, оперативно внедрять новые направления контрольной деятельности государства в сфере управления финансами.

В контрольной деятельности государства отсутствовала целостность и системность, в результате отдельные элементы экономической системы подвергались контролю неоднократно, другие - оставались вне контроля. В частности, недостаточно осуществлялся контроль большинства государственных финансовых институтов, а именно: акционерных обществ, крупных компаний и других. Контрольными мероприятиями внешних органов государственного финансового контроля в 2011 году охвачено 40,7% государственного бюджета, с учетом предыдущих периодов, в 2012 году - 41,4% соответственно. В отчетах органов государственного финансового контроля главный упор делался на раскрытие информации о нарушениях, нецелевом и неэффективном использовании бюджетных средств и не содержалась информация о характере нарушений и причинах неэффективности использования бюджетных средств. Отсутствовали признаки улучшения уровня финансовой дисциплины и эффективной организации деятельности по управлению государственными средствами и активами. По данным Комитета финансового контроля Министерства финансов Республики Казахстан, выявленные нарушения по государственному бюджету составляли в 2010 году 230 миллиардов тенге, в 2011 году - 208 миллиардов тенге, а в 2012 году - 333 миллиарда тенге.

Отсутствие единой методологии, планирования государственного финансового контроля, нерациональное использование трудовых и иных ресурсов органов государственного финансового контроля также не способствовали эффективному функционированию действующей системы.

Неэффективен был имеющийся механизм взаимодействия органов государственного финансового контроля. Функции и полномочия государственных органов, осуществлявших внешний и внутренний контроль, законодательно не были разграничены, что приводило к усилению элементов дублирования их деятельности и снижал эффективность всей системы государственного финансового контроля. Основная деятельность Комитета финансового контроля на 77% поглощали направления работы Счетного комитета, ревизионных комиссий – на 87,5%. Треть всех проводимых мероприятий Комитета финансового контроля приходились на проверки, осуществляемые по запросам и постановлениям правоохранительных органов. В результате один и тот же объект подвергался проверке всеми органами государственного финансового контроля, а некоторые - не проверялись вообще.

Недостаточно понимался и использовался потенциал служб внутреннего контроля и аудита. Службы внутреннего аудита были созданы не во всех государственных органах, а созданные функционировали как в виде самостоятельных служб, так и в составе определенного структурного подразделения, а в отдельных случаях - и в форме единой службы внутреннего контроля и аудита. При этом их деятельность недостаточно координировался.

Отмечался дефицит квалифицированных кадров и низкий уровень теоретической и практической профессиональной подготовки кадров системы государственного финансового контроля, что усугубилось при переходе общественного сектора на международные стандарты финансовой отчетности. Отсутствовала система сертификации аудиторов в сфере государственного финансового контроля, что снижало качество их работы.

Не была внедрена единая информационная база по финансовым нарушениям и результатам проведенных контрольных мероприятий. Отсутствовали единые подходы по функционированию систем управления рисками.

Развитие казахстанского общества и возникающие перед государственным аппаратом обязательства нового формата требовало функционирования сильной системы государственного управления. В решении этих вопросов возрастала роль государственного финансового контроля как неотъемлемой части государственного управления. Однако действующая в стране система государственного финансового контроля являлась «однобокой» и была нацелена лишь на выявление случаев неэффективного использования бюджетных средств и финансовых нарушений. Между тем, возникла необходимость внедрения такого института, который даст оценку существующей системе управления и определит направления по ее дальнейшему эффективному развитию. В международной практике такую роль выполняет государственный аудит. В целом, государственный аудит для Казахстана видится как целостная и независимая оценка эффективности деятельности объектов аудита, охватывающая не только финансовые вопросы, но и все направления их деятельности с представлением действенных рекомендаций на основе выявленных недостатков и предложений по управлению рисками [107, с.1].

Предполагалось, что полноценное внедрение государственного аудита может явиться одним из важных направлений в совершенствовании контроля государственных средств, а также одним из наиболее действенных инструментов достижения поставленных стратегических целей и задач .

Полноценное функционирование системы государственного аудита с 2018 года в соответствии с разработанными законодательными актами и стандартами олицетворяют начало третьего этапа в развитии [102, с.1] государственного аудита (рисунок 8).

*1 ЭТАП (2013-2014)*

*Создание законодательной и методологической базы государственного аудита, соответствующей международным стандартам*

|  |  |
| --- | --- |
| 1. разработка законопроекта 2 «О государственном аудите и финан совом контроле»; 2. создание Счётным комитетом единой системы государственного аудита и финансового контроля; 3. разработка стандартов государст венного аудита и финансового конт роля в соответствии с международ ными требованиями; 4. разграничение полномочий орга нов государственного аудита и финансового контроля; 5. разработка СУР на основе общих принципов и подходов | 1. акцентирование аудита и контроля на основе СУР, усиление аналитической работы; 2. разработка порядка взаимодействия органов государственного аудита и финансового контроля; 3. построение системы подготовки, переподготовки и повышения квалификации кадров госаудита; 4. установление требований к квалифи кации государственных аудиторов; 5. повышение методологической координации ревизионных комиссией Счётным комитетом |

*2 ЭТАП (2015-2017)*

*Становление системы государственного аудита*

|  |  |
| --- | --- |
| 1. создание уполномоченного Правительством РК органа по внутреннему аудиту (Комитет финансового контроля Министерства финансов РК); 2. предоставление органам ГФК полномочий по внешнему госаудиту: 3. создание системы сертификации государственных аудиторов | 1. объединение единой информационной системы государственного аудита и контроля с «электронным правительством» и базами всех госорганов; 2. создание служб внутреннего аудита и центральных госорганах и аппаратах акимов Астаны, Алматы и областей |

*III ЭТАП (с 2018 года)*

*Функционирование системы государственного аудита в соответствии с разработанными стандартами и НПА*

Рисунок 8 – Этапы внедрения системы государственного аудита

Примечание – Составлено автором на основе источника [1, с.1; 26, с.1; 107. С.1, 110. с.1]

В целом, реформирование системы финансового контроля в республике было направлено на внедрение комплексной системы государственного аудита. Основное преимущество данного подхода - получение возможности отхода от преобладания последующего сплошного контроля к полноценному государственному аудиту, основанному на применении системы управления рисками (СУР) со смещением акцента в деятельности органов государственного аудита в сторону превентивных мер и усиления экспертно-аналитической деятельности. К примеру, функции Счетного комитета в настоящее время включают предварительную оценку подготовленного проекта бюджета республики, формирования и освоения средств Национального фонда Республики Казахстан, обнаружение, анализ, оценку и прогнозирование угроз национальной безопасности в финансово-экономической сфере, а также увеличение степени доверия и удовлетворенности общества от управления аппаратом государства и национальными ресурсами республики [102, с.1].

В настоящее время в Казахстанe сформирована и развивается система государственного аудита [110], включающая внешний и внутренний аудит являющаяся важной частью системы государственного управления.

На основе проведенных исследований на рисунке 11 представлен авторский подход развернутой структурированной модели внутреннего государственного аудита в обеспечении эффективности использования государственных ресурсов, включающую органы внутреннего государственного аудита, типы государственного аудита, проводимые ими и принципы их деятельности, а также объекты аудита.

Органами внутреннего государственного аудита определены:

1. [уполномоченный орган](http://adilet.zan.kz/rus/docs/P080000387_#z20) по внутреннему государственному аудиту - Комитет внутреннего государственного аудита Министерства финансов Республики Казахстан и его территориальные подразделения;
2. службы внутреннего аудита центральных государственных органов, за исключением службы внутреннего аудита Национального Банка Республики Казахстан [110, с.1];
3. службы внутреннего аудита местных исполнительных органов областей, городов республиканского значения, столицы;

4) службы внутреннего аудита ведомств центральных государственных органов, создаваемые по усмотрению первого руководителя в рамках предусмотренной штатной численности;

5) службы внутреннего аудита подведомственных территориальных органов Министерства внутренних дел Республики Казахстан , создаваемые по усмотрению первого руководителя в рамках штатной численности.



Рисунок 9 – Структурированная модель внутреннего государственного аудита Республики Казахстан

Примечание – Разработано автором на основе исследования [26]

Комитет внутреннего государственного аудита [26] Министерства финансов Республики Казахстан является ведомством Министерства финансов Республики Казахстан, осуществляющим в пределах компетенции центрального исполнительного органа реализационные и контрольные функции в сфере [111] внутреннего государственного аудита и финансового контроля, государственных закупок, государственного имущества, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и финансовой отчетности, оценочной деятельности.

Задачей Комитета является 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.

Все органы внутреннего государственного аудита [26, с.1] руководствуются основными принципами государственного аудита, утвержденными в общих стандартах государственного аудита и финансового контроля: независимость; объективность; профессиональная компетентность; конфиденциальность ; достоверность; прозрачность; гласность; взаимное признание результатов государственного аудита [26, с.1; 68. с.1, 107. с.1.].

Субъектами внутреннего государственного аудита стали уполномоченный орган по внутреннему государственному аудиту (КВГА) и службы внутреннего аудита в центральных государственных органах и аппаратах акимов областей, города республиканского значения и столицы.

Органы внутреннего государственного аудита [26, с.1] осуществляют анализ, обобщение и систематизацию выявленных по результатам государственного аудита нарушений и недостатков [112].

КВГА проводит аудит финансовой отчетности и аудит соответствия, осуществляет камеральный контроль и координирует деятельность служб внутреннего аудита, организует подтверждение знаний кандидатов в государственные аудиторы [26, с.1], подготовку, переподготовку и повышение квалификации , разрабатывает и утверждает правила проведения ВГА и ФК, камерального контроля, электронного ВГА. В структуру КВГА входят управления в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности, рисков, аудита соответствия, АФО, камерального контроля, контроля качества, анализа и отчетности, по обеспечению деятельности, апелляции и защиты прав, работы с персоналом, по взаимодействию с органами государственного аудита, юридическое управление и центр рассмотрения жалоб. Самым большим управлением является Центр рассмотрения жалоб, включающий в себя 40 единиц.

Структура КВГА Министерства финансов Республики Казахстан представлена в таблице 11.

Таблица 11 – Структура КВГА Министерства финансов Республики Казахстан

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Руководство* | | | | | |
| Изображение выглядит как стрела  Автоматически созданное описание | | | | | |
| *Управления* | | | | | |
| Управление аудита соответствия | Управление апелляции и защиты прав | Управление рисков | Управление аудита финансовой отчетности | Управление контроля качества | Управление координации в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности, аудитор ской и оценочной деятельн ости |
| Управление камерального контроля | Управление анализа и отчетности | Управление по взаимодействию с органами государственного аудита | Управление персоналом и ведомственного контроля | Юридическое управ ление |
| *Территориальные департаменты* | | | | | |
| ДВГА по Жамбылской области | ДВГА по Актюбинс кой области | ДВГА по г. Шымкент | ДВГА по г. Нур-Султан | ДВГА по Атырауской области | ДВГА по ВКО |
| ДВГА по Павлодарской области | ДВГА по г. Алматы | ДВГА по СКО | ДВГА по Туркестанс кой области | ДВГА по Костанай ской области | ДВГА по Акмолинс кой области |
| ДВГА по Карагандин ской области | ДВГА по ЗКО | ДВГА по Кызылординской области | | ДВГА по Мангыстауской области | |
| Примечание: разработано автором [8, c.1; 6, c.1.] | | | | | |

Рисунок 10 - Направления деятельности уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту (КВГА)

Примечание – Составлено автором на основании источника [113]

На рисунке 10 приведены направления деятельности уполномоченный орган по внутреннему государственному аудиту (КВГА).

Рассмотрим основные результаты деятельности Комитета внутреннего государственного аудита Министерства финансов Республики Казахстан.

Комитетом внутреннего государственного аудита [102, с.1] и его территориальными департаментами в течение 2021 года осуществлено 3 282 аудиторских мероприятий, в ходе которых охвачено 2 457 702,8 млн. тенге бюджетных средств [114].

Рисунок 11 - Количество объектов, охваченных   
внутренним государственным аудитом, за 2016-2021 гг., ед.

Примечание – Составлено автором на основании исследования [114].

Анализируя в динамике количество объектов, охваченных внутренним государственным аудитом, можно отметить тенденцию их снижения. Это связано с тем, что в настоящее время принимаются меры для проведения точечного контроля на основании системы управления рисками, с применением информационных систем. В результате уменьшилась административная нагрузка на объекты аудита. При этом наблюдается тенденция роста доли установленных финансовых нарушений в объеме средств, охваченных внутренним государственным аудитом.

В 2021 году при объеме средств, охваченных аудитом в размере 2 457 702,8 млн. тенге, выявлены финансовые нарушения на сумму 161 808,5 млн тенге и 5 517 процедурных нарушений.

Из общей суммы нарушений по итогам 2021 года устранены 133 240,5 млн. тенге путем восстановления поставкой товаров, оказания услуг и выполнения работ, возмещения в бюджет и отражения по учету .

По результатам проведенных аудиторских мероприятий даны 2 819 рекомендаций , направленных на устранение причин выявленных нарушений и недостатков, а также на повышение эффективности и совершенствование деятельности объектов аудита , из которых исполнены 2 339.

Рисунок 12 - Объем средств, охваченных

внутренним государственным аудитом, за 2016-2021 гг., млн. тенге

Примечание – Составлено автором на основе источника Министерство Финансов РК.

Количество направленных предписаний на устранение выявленных нарушений и о рассмотрении ответственности лиц, их допустивших , составило 2 765 , из которых исполнены 2 422.

По результатам аудиторских мероприятий к административной ответственности привлечены 902 должностных лица на сумму штрафа 186 млн. тенге, из которых 171,9 млн. тенге взыскано в бюджет .

За допущенные нарушения дисциплинарную ответственность понесли   
3 026 виновных лиц.

По итогам аудиторских мероприятий для принятия процессуальных решений в правоохранительные органы передано 257 материалов на сумму 213 020 млн. тенге .

Таким образом, можно отметить, что нарушения имеют системный характер и не наблюдается рост финансовой дисциплины и эффективной организации деятельности по управлению государственными средствами и активами. Также наблюдается высокая доля выявляемых на объектах внутреннего государственного аудита нарушений процедурного характера.

В рамках выполнения функций, предусмотренных Законом РК «О государственном аудите и финансовом контроле», Комитетом осуществляется камеральный контроль без посещения объекта государственного аудита, путем сопоставления сведений, полученных посредством веб-портала государственных закупок .

Целью камерального контроля является своевременное пресечение и недопущение нарушений, а также предоставление объекту государственного аудита права самостоятельного устранения нарушений [26, с.1].

Так, в течение 2021 года камеральным контролем [26,с.1] были охвачены 979 657 процедур государственных закупок на общую сумму 11 942 315 млн. тенге. По итогам проверок установлены нарушения законодательства о государственных закупках по 39 036 процедурам.

Рисунок 13 - Результаты камерального контроля, проведенного КВГА

за 2019-2021 годы

Примечание – Составлено автором на основе источника .

Объектам государственного аудита направлено 38 625 уведомлений об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля [26,с.1], путем отмены решений итогов государственных закупок.

Принятыми мерами за несвоевременное исполнение уведомлений в течение 12 месяцев полугодия текущего года Комитетом вынесено 98 распоряжений о приостановлении расходных операций .

Также, особое внимание уделяется совместной работе с правоохранительными органами по выявлению и пресечению фактов нарушений бюджетного и иного законодательства. В частности, по поручениям и запросам правоохранительных органов в их распоряжение выделяются работники Комитета для дачи заключений в качестве специалистов.

Так, по запросам правоохранительных органов работниками Комитета составлено 1 030 заключение специалистов, согласно которым всего установлено нарушений законодательства на общую сумму 208 235 млн. тенге .

Службы внутреннего государственного аудита участвуют в проведении аудита финансовой отчетности, проводят аудит эффективности [26, с.1] и аудит соответствия [115].

По состоянию на 1 января 2022 года службы внутреннего аудита в созданы в 28 центральных государственных органах (общая штатная численность – 172 ед.) и 17 местных исполнительных органах (92 ед.) в 17 областях департаментов полиции (33). СВА осуществляют свою деятельность на основании утвержденного Положения о службах внутреннего аудита.

По отчетным данным СВА ЦГО, МИО и ДП за 2021 год, проведено 581 аудиторских мероприятий, в том числе аудит соответствия на 240 объектах, аудит эффективности на 99 объектах, а также аудит эффективности и соответствия на 242 объектах аудита. В рамках аудиторских мероприятий охвачено 2 260,3 млрд. тенге бюджетных средств, при этом нарушения бюджетного и иного законодательства Республики Казахстан выявлены на общую сумму 414,2 млрд. тенге или 18,3% от охваченных средств (СВА ЦГО – 301,4 млрд. тенге, СВА МИО – 112,0 млрд. тенге, СВА ДП – 0,75 млрд. тенге), из них:

– финансовые нарушения– 22 млрд. тенге (СВА ЦГО – 11,8 млрд. тенге, СВА МИО – 10,0 млрд. тенге, СВА ДП – 0,2 млрд. тенге);

– процедурные нарушения – 392,2 млрд. тенге (СВА ЦГО 289,6 млрд. тенге, СВА МИО – 102,0 млрд. тенге, СВА ДП – 0,6 млрд. тенге).

Из общей суммы выявленных нарушений, подлежит к восстановлению и возмещению в бюджет 22 млрд. тенге (СВА ЦГО – 11,8 млрд. тенге, СВА МИО – 10,0 млрд. тенге, СВА ДП – 0,2 млрд. тенге), из которых надлежащем образом восстановлено и возмещено в бюджет 19,1 млрд. тенге или 86,8%.

Таблица 12 – Ключевые показатели деятельности СВА ЦГО, МИО и ДП за 2019-2021 годы

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Ед.  изм. | 2019 год | 2020 год | 2021 год |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| СВА ЦГО | | | | |
| Количество СВА | ед. | 22 | 23 |  |
| Штатная численность | ед. | 180 | 162 |  |
| Проведено аудита | ед. | 266 | 197 | 283 |
| Объем средств, охваченных аудитом | млрд. тенге | 1 718 | 2 578 | 1709 |
| Сумма, выявленных нарушений | млрд. тенге | 99,3 | 58,7 | 31,2 |
| Сумма, подлежащая к восстановлению и возмещению в бюджет | млрд. тенге | 35,9 | 39,2 | 14,7 |
| Направлено решений на устранение выявленных нарушений | ед. | 225 | 191 | 269 |
| Передано в правоохранительные органы | Ед/  млрд.тг | 29  16 | 44  67 | 27  95,8 |
| Привлечены к дисциплинарной ответственности должностные лица | ед. | 536 | 352 | 168 |
| СВА МИО | | | | |
| Количество СВА | ед. | 17 | 17 |  |
| Штатная численность | ед. | 95 | 92 |  |
| Проведено аудита | ед. | 269 | 87 | 262 |
| Объем средств, охваченных аудитом | млрд. тенге | 460,2 | 246,7 | 514,6 |
| Сумма, выявленных нарушений | млрд. тенге | 99,2 | 43,25 | 11,12 |
| Сумма, подлежащая к восстановлению и возмещению в бюджет | млрд. тенге | 28,2 | 33,53 | 10,07 |
| Направлено решений на устранение выявленных нарушений | ед. | 244 | 177 | 239 |
| Передано в правоохранительные органы | Ед/  млрд.тг | 6  4,3 | 9  12,9 | 13  8,9 |
| Привлечены к дисциплинарной ответственности должностные лица | ед. | 356 | 246 | 104 |
| СВА ДП | | | | |
| Количество СВА | ед. | 17 | 17 |  |
| Штатная численность | ед. | 42 | 33 |  |
| Продолжение таблицы 12 | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Проведено аудита | ед. | 66 | 54 | 36 |
| Объем средств, охваченных аудитом | млрд. тенге | 47,6 | 38,4 | 43,09 |
| Сумма, выявленных нарушений | млрд. тенге | 0,7 | 1,1 | 0,8 |
| Сумма, подлежащая к восстановлению и возмещению в бюджет | млрд. тенге | 0,2 | 0,3 | 0,16 |
| Направлено решений на устранение выявленных нарушений | ед. | 66 | 53 | 36 |
| Передано в правоохранительные органы | Ед/  млрд.тг | 1  0,02 | 6  5,5 | 3  0,5 |
| Привлечены к дисциплинарной ответственности должностные лица | ед. | 84 | 41 | 2 |
| Примечание – Составлено автором на основе исследования | | | | |

Во исполнение Протокола заседания Координационного совета органов государственного аудита и финансового контроля №3 от 23.06.2017 г., проводится работа по обеспечению наполнения ведомственной информационной системы отчетными данными служб внутреннего аудита, для дальнейшей их передачи в Интегрированную информационную систему Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета в рамках формирования Единой базы данных посредством интеграционного взаимодействия.

Кроме того, все СВА ЦГО и МИО подключены к подсистеме «Финансовый контроль. Система управления рисками».

Все материалы аудита СВА ЦГО и МИО внесены в подсистему СУР/ФК, кроме материалов «ДСП» (МО РК, МВД РК).

Также, Комитетом с августа 2020 года в подсистеме СУР/ФК согласовывается «Реестр нарушений» материалов аудита СВА ЦГО и МИО.

Вместе с тем, в адрес СВА ЦГО, МИО и ДП направлена информация по рисковым объектам, рекомендованной системой управления рисками [26,с.1], которые могут привести к финансовым нарушениям, неэффективной растрате бюджетных средств и нанесению экономического ущерба государству .

Подводя итоги деятельности СВА ЦГО, МИО и ДП на наш взгляд, основными причинами, повлекшими совершение системных нарушений и недостатков, стали:

* недостаточно эффективное функционирование системы внутреннего контроля;
* отсутствие должного контроля и надлежащей организации работы руководителей учреждений;
* низкая компетентность работников, формальное отношение к бизнес-процессам деятельности объектов;
* неправильное распределение должностных обязанностей сотрудников подразделений;
* недостаточное изучение ответственными работниками нормативно-правовых актов;
* неполное укомплектование штатной численности;
* не соблюдения сотрудниками требований бюджетного законодательства, законодательства о государственных закупках и внутриведомственных приказов министерств и ведомств и другое.

Это связано, по нашему мнению, с тем, что, внутренний аудит ориентирован в большей степени на «постаудит», поскольку он проводится в основном с целью выявления и устранения уже совершенных нарушений бюджетного и иного законодательства Республики Казахстан , а также внутренних нормативных документов.

Действующая нормативная база и методология проведения внутреннего аудита в государственном секторе в Казахстане в основном направлены на последующий контроль, что идет вразрез с видением, аргументированных характеристик внутреннего аудита в период функционирования бюджетирования, ориентированного на результат .

В настоящее время внутренний государственный аудит недостаточно обеспечивает рост эффективности и результативности использования бюджетных средств. Реально он не направлен на профилактику и предотвращение нарушений и недостатков.

Отсутствуют признаки улучшения уровня финансовой дисциплины и эффективной организации деятельности по управлению государственными активами .

Отсутствие единой методологии, планирования государственного аудита, нерациональное использование трудовых и иных ресурсов также не способствуют эффективному функционированию действующей системы

Указанные аспекты могут привести к проблемам, связанным не только с организацией внутреннего аудита, но и к проблемам в теории и практике.

Важное значение в развитии внутреннего государственного аудита имеют вопросы методологического обеспечения.

В международной практике внутренний государственный аудит представляет собой не деятельность специализированных подразделений, а непрерывный процесс, осуществляемый каждым сотрудником и направленный на самостоятельное выявление потенциальных нарушений с принятием мер по их предотвращению.

Для развития нормативного правового регулирования и методологического обеспечения внутреннего аудитав государственных учреждениях Республики Казахстан необходимо организовать системные исследовательские и практические работы.

Проведение внутреннего государственного аудита осуществляется на основе стандартов, правил, квалификационных требований и руководящих принципов государственного аудита, отвечающих требованиям международных стандартов.

Разработка и совершенствование правил и процедурных стандартов внутреннего аудита, а также методическое сопровождение деятельности служб внутреннего аудита осуществляется Комитетом внутреннего государственного аудита Министерства финансов Республики Казахстан .

Таким образом обобщая развитие внутреннего государственного аудита Республики Казахстан можно отметить что в настоящее время сформирована полноценная система внутреннего государственного аудита. С целью систематизации элементов внутреннего государственного аудита нами сформирована его развернутая структурированная модель в контексте обеспечения эффективности использования государственных ресурсов и включающую органы внутреннего государственного аудита, типы государственного аудита, проводимые ими и принципы их деятельности, а также объекты аудита.

**2.2 Анализ результатов эффективности использования государственных ресурсов в Республике Казахстан**

Управление государственными ресурсами невозможно без комплексного и системного анализа и оценки эффективности их использовании органами государственного управления. Владение этой информацией дает возможность принимать оптимальные управленческие решения по регулированию бюджетных и межбюджетных отношений, образованию и использованию бюджетных средств, соблюдению принципов бюджетной системы, совершенствованию механизмов ее функционирования, эффективному управлению государственными активами. Источником такой информации для органов государственного управления служит система государственного аудита и финансового контроля [116].

Внутренний государственный аудит должен не просто констатировать те или иные несоответствия, а выявлять резервы и потенциал использования и управления государственными финансовыми ресурсами с большей отдачей, эффективностью , т.е. носит не карательный, а предупредительный характер. Акцент смещается с выявления и констатации фактов нарушений на их предупреждение и устранение причин для их совершения

Анализ состояния государственных ресурсов показал следующее.

По данным Министерства финансов, по состоянию на 1 января 2021 года средства Национального фонда составили 27 668,9 млрд. тенге. В сравнении с итогами 2019 года, поступления в Национальный фонд за отчетный период увеличились на 922 млрд. тенге, составив 4 984 млрд. тенге. В основном рост произошел за счет поступления инвестиционного дохода от управления Национальным фондом, который по итогам 2020 года возрос в 3 раза по сравнению с предыдущим периодом , достигнув 3 560 млрд. тенге (2019 год - 1 179 млрд. тенге).



Рисунок 14 – Изменение объемов поступлений и чистых накоплений Национального фонда за 2015-2020 годы

Примечание – Составлено автором на основании исследования [117],

В 2020 году в связи с распространением мировой пандемии COVID-19 и падения мировых цен на нефть , из Национального фонда была использована рекордная сумма в размере 4 785 млрд. тенге (в том числе в виде гарантированного трансферта в объеме 4 770 млрд. тенге) или 95,7% от всех поступлений за данный период (4 984,1 млрд. тенге). Это повлияло на снижение чистых накоплений до 198,9 млрд. тенге (в 2019 году – 978,5 млрд. тенге). В целом активы Национального фонда в валюте с начала 2020 года снизились на 3,1 млрд. долл. США или на 5% и составили на конец года 58,7 млрд. долл. США (в 2019 году – 61,8 млрд. долл. США).

В очередной раз, в 2020 году Национальный фонд выполнил свою роль «подушки безопасности», что не способствовало реализации сберегательной функции фонда. Так, за последние годы накопления Национального фонда приближаются к уровню неснижаемого остатка в 30% к ВВП. Это еще раз подчеркивает значимость изменения подходов к распоряжению средствами Национального фонда и поиска новых источников несырьевых доходов.

Общий же долг квазигосударственного сектора увеличился к уровню 2019 года на 2 073,6 млрд. тенге, или на 14,9%, составив 16 030,8 млрд. тенге (38,1 млрд. долл. США). Внешний долг вырос с 6 486,7 млрд. тенге (17 млрд. долл. США) в 2019 году до 7 016,8 млрд. тенге (16,7 млрд. долл. США) в 2020 году . В соотношении к ВВП долг квазигоссектора увеличился до 22,9% в 2020 году при 20,3% в 2019 году.

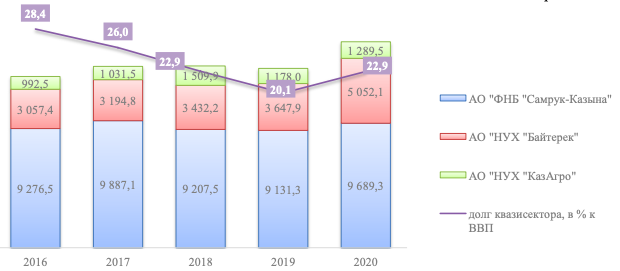


Рисунок 15 – Динамика долга субъектов квазигосударственного сектора

за 2016-2020 годы, млрд. тенге

Примечание - Составлено автором на основании исследования [117],

Наибольшую долю в структуре долга квазигосударственного сектора по-прежнему занимает долг АО «ФНБ «Самрук-Казына» (60,4%) в объеме 9 689,3 млрд. тенге (23 млрд. долл. США).

Суммарно внешний долг Правительства и субъектов квазигосударственного сектора в 2020 году составил 33,1 млрд. долл. США, или 56,3% валютных активов Национального фонда (61,9 млрд. долл. США) (в2019 году – 32,2 млрд. тенге или 52%).

Сумма неэффективно использованных бюджетных средств, выделенных на решение социально-экономических задач в 2020 году , увеличилась в сравнении с 2019 годом (427,5 млрд. тенге) и составила 569,4 млрд. тенге, за счет увеличения нарушений, выявленных по результатам аудиторских и экспертно-аналитических мероприятий органов государственного аудита при использовании средств республиканского бюджета 2020 года.

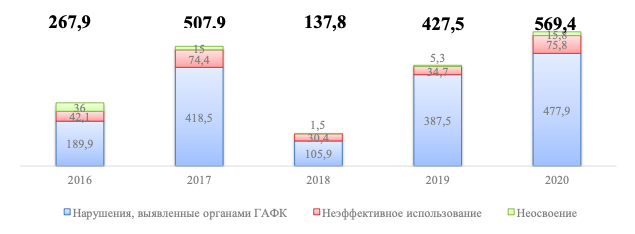


Рисунок 16 – Неэффективно использованные бюджетные средства

за 2016-2020 годы, млрд. тенге

Примечание – Составлено автором на основании исследования [117]

К неэффективно использованным бюджетным средствам отнесены:

– неосвоение – 15,8 млрд. тенге;

– возврат использованных не по целевому назначению целевых трансфертов – 1,2 млрд. тенге;

– возврат неиспользованных (недоиспользованных) целевых трансфертов, выделенных из республиканского бюджета в предыдущем году и не разрешенных к доиспользованию в отчетном году (в т. ч. за счет целевого трансферта из Национального фонда) – 16,6 млрд. тенге;

– возврат МИО неиспользованных бюджетных кредитов, выданных из республиканского бюджета – 1,9 млрд. тенге;

– выявленные нарушения по результатам аудиторских и экспертно-аналитических мероприятий органов государственного аудита, при использовании средств республиканского бюджета 2020 года – 477,9 млрд. тенге;

– остатки средств субъектов квазигоссектора на КСН в казначействе, выделенных на формирование и увеличение уставного капитала и выполнение государственного задания в отчетном периоде – 56 млрд. тенге .

Наряду с ростом объемов выделяемых целевых трансфертов, одновременно ежегодно трехкратно увеличивается сумма их неосвоения. Выделенные в 2020 году из республиканского бюджета регионам целевые трансферты исполнены на 99,4%. Сумма неисполнения составила 13,5 млрд. тенге, в том числе экономия – 3,2 млрд. тенге (23,7%), неосвоение – 10,3 млрд. тенге (76,3%).

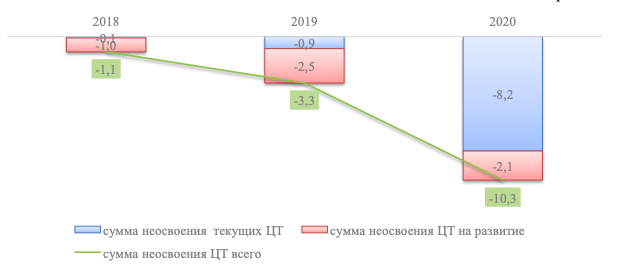


Рисунок 17 – Динамика сумм неосвоения целевых трансфертов на развитие и текущих целевых трансфертов за 2018-2020 годы, млрд. тенге

Примечание – Составлено автором на основании исследования [117]

Основными причинами неосвоения целевых трансфертов являются длительное проведение процедур госзакупок, несвоевременное заключение договоров, отставание от графика производства работ, произведение оплаты за фактически оказанный объем услуг, отсутствие или непредставление документов, подтверждающих обоснованность платежа, судебные разбирательства.

Таким образом, значительные бюджетные средства не выполняют основной задачи по социально-экономическому развитию регионов.

Зачастую начатые проекты приостанавливаются на неопределенный срок или по ним проводится корректировка ПСД с последующим удорожанием строительства.

В 2020 году объем финансирования субъектов квазигоссектора из республиканского бюджета сохраняется на уровне 2019 года (817,3 млрд. тенге), с ростом на 24% к уровню 2018 года (659,2 млрд. тенге).

Таблица 13 - Динамика финансирования субъектов квазигоссектора из республиканского бюджета и неиспользованного остатка средств за 2018-2020 годы, млрд. тенге

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | 2018 год | 2019 год | 2020 год | +;- 2020 к 2018 году, % |
| *Всего, млрд. тенге* | *659,2* | *817,4* | *817,3* | *24* |
| *Увеличение уставного капитала* | 107,0 | 178,1 | 185,0 | *73* |
| *Государственное задание* | 405,7 | 392,8 | 387,2 | *-5* |
| *Бюджетные кредиты* | 146,5 | 246,5 | 245,2 | *67* |
| *Неиспользованный остаток средств* | 19,7 | 29,9 | 56,0 | *184* |
| Примечание – Разработано автором на основе исследования [117] | | | | |

В целом в 2020 году расходы с контрольного счета наличности субъектов квазигоссектора составили 586,7 млрд. тенге, из них 502,2 млрд. тенге, или 86% поступления отчетного года.

Объем неиспользованного остатка составил 56 млрд. тенге с увеличением в 2,8 раза к уровню 2018 года (19,7 млрд. тенге), в том числе 49,5 млрд. тенге – средства, выделенные на формирование и увеличение уставного капитала, и 6,4 млрд. тенге – на выполнение государственного задания. Объем остатка по средствам 2020 года составил 19,5 млрд. тенге, или 35% от общего объема (56 млрд. тенге).

Таблица 14 – Динамика освоения средств в рамках АБП

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| СВА ЦГО | Предусмотрено, млн. тг | Освоено, млн. тг | Не исполнено | Экономия | Неосвоение |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| МИИР | 1448783,4 на 46 БП | 1448733,9 (99,9%) | 49,5 | 41,3 | 8,2 |
| МНЭ | 536031,5 на 22 БП | 535999,4 (99,9%) | 32,09 | 28,04 | 4,05 |
| МЭ | 75960,7 на 9 БП | 75886,5 (99,9%) | 74,2 | 0,2 | 74 |
| МСХ | 423416,2 на 14 БП | 423308,4 (100%) | 107,8 | 0,8 | 107,0 |
| Продолжение таблицы 14 | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| МЭГПР | 114633,0 на 18 БП | 114429,9 (99,8%) | 203,1 | 26,6 | 176,4 |
| МТИ | 92900,1 на 9 БП | 92891,9 (99,9%) | 8,2 | 7,8 | 0,4 |
| МЦРИАП | 105168,7 на 16 БП | 103127,4 (98,1%) | 2041,3 | 20,0 | 2021,3 |
| МФ | 4030019,5 на 24 БП | 3804800 (94,4%) | 225219,4 | 1138,5 | 306,7 |
| МЮ | 52252,7 на 11 БП | 50106,9 (95,9%) | 2145,8 | 5,2 | 2140,6 |
| МОН | 914750,7 на 24 БП | 911517,3 (99,6%) | 3233,4 | 223,9 | 3009,6 |
| МЗ | 1662991 на 21 БП | 1662033 (99,9%) | 958 | 29,5 | 928,5 |
| МКС | 109009,7 на 16 БП | 108758,7 (99,8%) | 220,8 | 151.3 | 69,5 |
| МТСЗН | 3869834,3 на 18 БП | 3869660,9 (99,99%) | 173,4 | 9,2 | 164,2 |
| АПК | 22458 | 22254,9 (99,1%) | 203,1 | 0,45 | 202,7 |
| ГП | 39646,7 | 39642,4 | 4,3 | 0,03 | 4,3 |
| СК | 2196,9 на 2 БП | 2189,3 | 7,3 | 0,5 | 6,8 |
| ВС | 57569,4 | 57115,5 | 453,9 | 0,03 | 453,8 |
| АДГС | 6189,7 на 6 БП | 6189,6 (100%) |  | 0,1 |  |
| Примечание – Составлено автором на основе источника [117] | | | | | |

Таким образом, сумма неисполнения в объеме 225 219,4 млн. тенге сложилась за счет нераспределенного остатка резерва Правительства – 223 774,2 млн. тенге, неосвоения – 306,7 млн. тенге, и экономии – 1 138,5 млн. тенге.

Следует отметить, что действующая нормативная база и методология проведения внутреннего аудита в государственном секторе в основном направлены осуществлять последующий контроль, что идет вразрез с видением, аргументированных характеристик внутреннего аудита в период функционирования бюджетирования, ориентированного на результат. В этой связи считаем целесообразным, что службы внутреннего аудита, помимо проведения последующего контроля, должны осуществлять предварительный и текущий контроль, что позволит повысить эффективность их работы. Кроме того, это будет соответствовать требованиям Международного Института внутренних аудиторов, который определяет, что внутренний аудит представляет собой деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации [118].

Рассмотрим аудит соответствия по результатам мониторинга данных информационных систем Министерства финансов с применением риск–ориентированного отбора.

Необходимо отметить, что продолжительность таких проверок не превышает одной рабочей недели*,* так как они проводятся точечно по объектам и предметам государственного аудита, наиболее подверженным рискам, на основе анализа данных веб–портала государственных закупок и казначейства с использованием различных сведений, критериев и индикаторов, посредством построения аналитических отчетов.

К примеру, подтверждены риски необоснованного перечисления бюджетных средств за невыполненные объемы работ на 5,9 млрд KZT, где заказчики в погоне за освоением средств, при строительстве или реконструкции, в последние дни месяца перечисляют на счета подрядных организаций бюджетные средства по актам выполненных работ, однако по результатам аудита фактическое выполнение этих работ не подтверждается.

Так, подход Комитета при проведении подобных проверок заключается в анализе и даче комплексной оценки риска сведениям казначейства, в случае проведения окончательного платежа заказчиками, за выполненные работы с суммой свыше 1 млн KZT, в течение последних 5 календарных дней декабря.

Кроме того, с августа текущего года Комитетом начата работа по реализации функции проведения аудита финансовой отчетности.

Результаты проведенного аудита показали, что несоблюдение законодательства в области ведения бухгалтерского учета и отчетности, необеспечение полноты и достоверности показателей финансовой отчетности, способствуют искажению финансовой отчетности государственных учреждений.

Системными недостатками, выявляемыми в ходе аудита, являются:

– не соблюдение метода начисления,

– представление недостоверной финансовой отчётности, информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации [119];

– начисление амортизации на основные средства не прошедшие монтаж, т.е. не установленные и не используемые по прямому назначению.

Кроме того, установлены факты наличия недвижимости со 100%-ным износом, где методологически не урегулированы вопросы переоценки активов государства, что приводит к неточному представлению информации о стоимости государственных активов.

К примеру, по учетным данным Министерства здравоохранения имеются основные средства (здания, сооружения) с нулевой балансовой стоимостью, тогда как они имеют реальную рыночную стоимость. В этой связи, проведен анализ стоимости вышеизложенной недвижимости на сумму 246,0 млн. KZT по рыночным ценам (основание сайт крыша, данные Центра недвижимости и статистики), где стоимость возросла до 8 466,7 млн. KZT.

Основным моментом при аудите финансовой отчетности является не отражение сумм финансовых нарушений, а выражение мнения о достоверности финансовой отчетности. Следовательно, перед аудиторами возникает вопрос отражения финансовых нарушений, выявляемых аудиторами по итогам аудита финансовой отчетности, и правильности их внесения в реестр финансовых нарушений.

Таким образом, полученный опыт проведения аудита финансовой отчетности показал, что перед аудиторами снова возникает ряд вопросов методологического характера, требующих дальнейшего совершенствованию НПА как по процедуре проведения самого аудита, так и по методике оценки результатов проведенного аудита финансовой отчетности, т.е. не определены методы оценки работы аудиторов, проводивших аудит финансовой отчетности.

Влияние внутреннего государственного аудита на эффективность использования государственных ресурсов можно проследить через:

– эффективность деятельности центральных государственных и местных исполнительных органов ;

– достижения годовых показателей деятельности, установленных в стратегических планах министерств и программах развития регионов,

– эффективность исполнения бюджетных программ ЦГО и МИО;

– результативность целевых индикаторов.

Во-первых, рассмотрим влияние внутреннего государственного аудита на эффективность деятельности центральных государственных и местных исполнительных органов (рисунок 18).

Рисунок 18 – Оценка эффективности достижения цели ЦГО РК

за 2019-2020 гг.

Примечание – Составлено автором на основе источника [117]

В рамках блока «Достижение цели» проводится анализ достижения годовых показателей деятельности, установленных в стратегических планах министерств и программах развития регионов, а также результативности использования бюджетных средств для достижения стратегических целей. Исходя из рисунка, эффективность достижения цели снизилась у 53% ЦГО в 2020 году (в среднем на 4%). Оценка деятельности Министерства здравоохранения по блоку «Достижение цели» повысилась на 11%, в то время как Министерства информации и общественного развития снизилась на 15%. Однако, по результатам 2019-2020 гг. деятельность 30% ЦГО оценивается как «средняя эффективность», 70% – «высокая эффективность».

Рисунок 19 – Оценка эффективности достижения цели МИО РК

за 2019-2020 гг.

Примечание – Составлено автором на основе исследования [117]

В 2020 году эффективность достижения цели снизилась у 59% МИО (в среднем на 6%). Оценка деятельности МИО Атырау по блоку «Достижение цели» повысилась на 21%, в то время как МИО Алматинской, Кызылординской, Карагандинской и Туркестанской областей снизились на 10% каждый. Однако, по результатам 2019 года деятельность 18% МИО оценивается как «низкая степень эффективности», 82% - «средняя степень эффективности» и ни один МИО не был оценен высокой степенью эффективности. В 2020 года деятельность 18% МИО была оценена «низкой степенью эффективности», 77% - «средней степенью», 5% - «высокой степенью». МИО Северо-казахстанской и Акмолинской областей в 2020 году не удалось выйти на «среднюю степень эффективности» и были еще снижены.

Рассмотрим бюджетный компонент блока «Достижение цели», который отражает влияние внутреннего аудита на эффективность использования государственных средств (таблица 15).

Таблица 15 – Эффективность исполнения бюджетных программ МИО и ЦГО за 2019-2020 гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | МИО, год | | ЦГО, год | |
| 2019 | 2020 | 2019 | 2020 |
| Количество бюджетных программ | 851 | 936 | 223 | 203 |
| Доля освоенных средств, % | 99.4 | 98 | 99.9 | 99.9 |
| Среднее значение достижения результатов бюджетных программ, % | 79.6% | 77.1 | 97.3 | 96.2 |
| Среднее значение эффективности исполнения бюджетных программ, % | 80.1 | 77.8 | 97.6 | 96.7 |
| Доля бюджетных программ, достигнутых на 100% | 54.8 | 73.8 | 78 | 73 |
| Доля бюджетных программ, достигнутых частично, % | 37 | 46.4 | 22 | 26 |
| Доля бюджетных программ с недостигнутыми результатами, % | 8.8 | 9.8 | 0 | 1 |
| Количество фактов по перевыполнению плановых значений более чем на 5% по прямым и конечным результатам бюджетных программ | - | 14 | 75 | 86 |
| Примечание – Составлено автором на основе исследования [117] | | | | |

Согласно таблице 15, результативность и эффективность исполнения бюджетных программ в 2020 году снизилась (на 3% МИО, на 1% ЦГО). Доля бюджетных программ, достигнутых на 100%, не достигает даже 80%. Доля бюджетных программ МИО с недостигнутыми результатами в 2020 года выросла и составила 9,8%. Количество фактов перевыполнения плана на более чем 5% у ЦГО и МИО растет.

Рассмотрим стратегический компонент блока оценки «Достижение цели» (таблица 16).

Таблица 16 – Результативность целевых индикаторов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | МИО, год | | ЦГО, год | |
| 2019 | 2020 | 2019 | 2020 |
| Всего целевых индикаторов | 801 | 802 | 342 | 337 |
| Количество достигнутых ЦИ | 526 | 504 | 256 | 256 |
| Количество частично достигнутых ЦИ | 197 | 210 | 41 | 41 |
| Количество недостигнутых ЦИ | 1 | 11 | 2 | 3 |
| Количество ЦИ, не взятых в расчет (в связи с отсутствием статистики) | 77 | 77 | 43 | 37 |
| Количество перевыполненных ЦИ на более 25% | 40 | 17 | 22 | 27 |
| Примечание – Составлено автором на основе исследования [117] | | | | |

Количество достигнутых целевых индикаторов МИО составляет в среднем 65%, ЦГО – 76%. Количество недостигнутых целевых индикаторов МИО и ЦГО в среднем составляет 1%. Однако, по причине отсутствия статистики на момент оценки в среднем 11% индикаторов не оценивается. В среднем не более 25% перевыполняется ЦГО 7% индикаторов, МИО – 3,5%.

Таким образом, нами научно обосновано прямое влияние показателей эффективности деятельности администраторов бюджетных программ, достижения ими годовых результатов деятельности, установленных в планах развития, эффективности исполнения бюджетных программ, а также результативности целевых индикаторов на эффективность использования государственных ресурсов. Исходя из которого возникает необходимость разработка механизма по управлению показателями эффективности деятельности администраторов бюджетных программ через органы внутреннего государственного аудита .

**2.3** **Оценка эффективности деятельности органов внутреннего государственного аудита в** **повышении эффективности использовании государственных ресурсов**

Для выявления влияния внутреннего государственного аудита на эффективное использование государственных ресурсов важным инструментом является оценка деятельности органов внутреннего государственного аудита.

Оценка эффективности деятельности органов государственного аудита регламентируется Процедурным стандартом 1001 внешнего государственного аудита, определяющим цель, задачи, направления и критерии , способы, требования к проведению данного вида оценки.

Целью Процедурного стандарта является измерение уровня достигнутых результатов, повышение качества, результативности органов государственного аудита, оценка соответствия деятельности органов государственного аудита законодательству Республики Казахстан о государственном аудите и финансовом контроле.

Задачей Процедурного стандарта является установление единого подхода к процедурным требованиям к осуществлению и оформлению результатов проведенной оценки деятельности органов государственного аудита [6, 1стр] [120].

Оценка эффективности деятельности органов внутреннего государственного аудита осуществляется двумя способами (рисунок 20).

В камеральном порядке оценка деятельности органов государственного аудита осуществляется в соответствии с 7 направлениями и критериями оценки деятельности уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту.

Рисунок 20 - Способы оценки эффективности деятельности органов государственного аудита

Критерии

Примечание – Разработано автором на основе исследования [120]

Нами проведен анализ результатов деятельности КВГА по направлению «Формирование и исполнение Перечня объектов государственного аудита на соответствующий год» (таблица 17).

Таблица 17 – Критерии оценки эффективности деятельности КВГА по направлению «Формирование и исполнение Перечня объектов государственного аудита на соответствующий год»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование | Показатели | Баллы |
| *Критерий 1. Формирование проекта Перечня объектов государственного аудита на соответствующий год* | | |
| Наличие фактов дублирования в проекте Перечня объектов государственного аудита уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту после обмена проектами перечней объектов государственного аудита со Счетным комитетом | 1-2 факта | -1 |
| 3-5 фактов | -3 |
| более 5 фактов | -5 |
| Критерий 2. Направление уведомлений о проведении внепланового аудита | | |
| Своевременность направления уведомлений |  | 5 |
| Ненаправление либо несвоевременное направление уведомления о проведении внепланового аудита | от 1 до 2 фактов | -1 |
| от 3 до 5 фактов | -3 |
| более 5 фактов | -5 |
| Критерий 3. Внесение изменений в Перечень объектов государственного аудита на соответствующий год | | |
| Количество внесенных изменений в Перечень объектов государственного аудита (наименование объектов государственного аудита, тип аудита, вид проверки, период охвата государственным аудитом объектов государственного аудита, уровень бюджета, сумма охвата государственным аудитом бюджетных средств, активов государства) | от 1 до 5 | -1 |
| от 5 до 10 | -3 |
| от 10 и более | -5 |
| Критерий 4. Исполнение Перечня объектов государственного аудита на соответствующий год | | |
| Отсутствие фактов дублирования при проведении государственного аудита в соответствии с Перечнем объектов государственного аудита |  | 5 |
| наличие 1 факта дублирования проведения государственного аудита по объектам аудита |  | -5 |
| наличие от 2-х до 3-х фактов дублирования проведения государственного аудита по объектам аудита |  | -8 |
| наличие более 3-х фактов дублирования проведения государственного аудита по объектам аудита |  | -10 |
| Примечание – Составлено автором на основе источников [26] | | |

Рисунок 21 – Оценка эффективности деятельности КВГА по направлению «Формирование и исполнение Перечня объектов государственного аудита на соответствующий год».

Примечание – Составлено автором на основе исследования

По направлению «Формирование и исполнение Перечня объектов государственного аудита на соответствующий год» сказывается ежегодное внесение изменений в Перечень, а во втором полугодии 2020 года 3 балла были вычтены за несвоевременное направление 5 уведомлений о проведении внепланового аудита (1 ДВГА по ВКО, 2 ДВГА по Мангистауской области и 2 КВГА).

Следующим направлением оценки эффективности деятельности КВГА является «Проведение государственного аудита и финансового контроля» , в таблице 18 приведены критерий оценки.

Таблица 18 Критерии оценки эффективности деятельности КВГА по направлению «Проведение государственного аудита и финансового контроля»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование | Показатели | Баллы |
| 1 | 2 | 3 |
| *Критерий 1. Выявление нарушений в ходе государственного аудита* | | |
| Удельный вес выявленных сумм нарушений процедур государственных закупок от общей суммы, охваченной аудитом | от 0 до 50% | 1 |
| от 50 до 60% | 2 |
| от 60 до 70% | 3 |
| от 70 до 80% | 4 |
| свыше 80% | 5 |
| Удельный вес выявленных сумм нарушений по консолидированной финансовой отчетности от общей суммы и активов, охваченной аудитом: | от 0 до 50% | 1 |
| от 50 до 60% | 2 |
| от 60 до 70% | 3 |
| от 70 до 80% | 4 |
| свыше 80 | 5 |
|  |  |  |
| Продолжения таблицы 18 | | |
| 1 | 2 | 3 |
| *Критерий 2. Возмещение сумм нарушений в бюджет*  *(за исключением камерального контроля)* | | |
| Удельный вес возмещенных в бюджет сумм нарушений в отчетном периоде в общей сумме нарушений, подлежащих возмещению в бюджет | от 0 до 10% | 1 |
| от 10 до 20% | 2 |
| от 20 до 30% | 3 |
| от 30 до 40% | 4 |
| от 40 до 50% | 5 |
| от 50 до 60% | 6 |
| от 60 до 70% | 7 |
| от 70 до 80% | 8 |
| от 80 до 90% | 9 |
| от 90 до 100% | 10 |
| *Критерий 3. Восстановление и отражение по учету нарушений*  *(за исключением камерального контроля)* | | |
| Удельный вес восстановленных и отраженных по учету сумм нарушений в отчетном периоде в общей сумме нарушений, подлежащих восстановлению | от 0 до 50% | 0 |
| от 50 до 60% | 1 |
| от 60 до 70% | 2 |
| от 70 до 80% | 3 |
| от 80 до 90% | 4 |
| *Критерий 4. Взыскание в доход бюджета сумм административных штрафов, по которым наступил срок уплаты, за исключением вынесенных постановлений по материалам, поступившим из других государственных органов, и постановлений, вынесенных судами, а также переданных на принудительное взыскание в установленном законодательством порядке* | | |
| Удельный вес взысканных в доход бюджета сумм административных штрафов в общей сумме штрафов, наложенных в отчетном периоде, по которым наступил срок уплаты за исключением вынесенных постановлений по материалам, поступившим из других государственных органов (Правоохранительных органов, Счетного комитета, Ревизионных комиссий, Служб внутреннего аудита) и постановлений, вынесенных судами, а также переданных на принудительное взыскание в установленном законодательством порядке | до 50% | 0 |
| от 50 до 60% | 1 |
| от 60 до 70% | 2 |
| от 70 до 80% | 3 |
| от 80 до 90% | 4 |
| от 90 до 100% | 5 |
| *Критерий 5. Удовлетворение судами исков по материалам уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту и его территориальных подразделений* | | |
| Удельный вес удовлетворенных судами исков по материалам уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту и его территориальных подразделений | от 0 до 20% | 1 |
| от 20 до 40% | 2 |
| от 40 до 60% | 3 |
| от 60 до 80% | 4 |
| от 80 до 100% | 5 |
| *Критерий 6. Внесение и принятие предложений по внесению изменений в нормативные правовые акты и в акты субъектов квазигосударственного сектора, для повышения эффективности управления и использования бюджетных средств, активов государства и субъектов квазигосударственного сектора* | | |
| Количество внесенных и принятых предложений по внесению изменений в нормативные правовые акты и в акты субъектов квазигосударственного сектора, для повышения эффективности управления и использования бюджетных средств, активов государства | | |
| Продолжения таблицы 18 | | |
| 1 | 2 | 3 |
| и субъектов квазигосударственного сектора |  | за каждое приня тое предло жение 1 балл |
| *Критерий 7. Доля исполненных рекомендаций, поручений от количества**рекомендаций, поручений, принятых по итогам государственного аудита*  *(с наступившими сроками исполнения)* | | |
| Доля исполненных пунктов рекомендаций, принятых по итогам государственного аудита: | от 70 до 80% | 3 |
| от 80 до 90% | 5 |
| от 90 и более | 10 |
| менее 70% | -5 |
| Доля исполненных пунктов поручений, принятых по итогам государственного аудита: | от 70 до 80% | 3 |
| от 80 до 90% | 5 |
| от 90 и более | 10 |
| менее 70% | -5 |
| Примечание – Разработано автором на основе исследования [120] | | |

Комитетом внутреннего государственного аудита и его территориальными департаментами в течение 2021 года осуществлено 3 282 аудиторских мероприятий, в ходе которых охвачено 2 457 702,8 млн. тенге бюджетных средств.

При этом, установлены финансовые нарушения на сумму 161 808,5 млн. тенге , 5 517 нарушений процедурного характера. За 12 месяцев 2020 года всего было проведено 2 177 аудиторских мероприятий, в ходе которых установлены финансовые нарушения на сумму 251 161,9 млн. тенге, 3 128 нарушений процедурного характера.

Из общей суммы нарушений по итогам 2021 года устранены 133 240,5 млн. тенге путем восстановления поставкой товаров, оказания услуг и выполнения работ, возмещения в бюджет и отражения по учету .

По результатам проведенных аудиторских мероприятий даны 2 819 рекомендаций, направленных на устранение причин выявленных нарушений и недостатков, а также на повышение эффективности и совершенствование деятельности объектов аудита, из которых исполнены 2 339.

Рисунок 22 – Динамика установленных финансовых нарушений и сумм восстановленных в бюджет, за 2019-2021 годы

Примечание – Составлено автором на основе исследования

Показатели основных критериев Критерии оценки эффективности деятельности КВГА по направлению «Проведение государственного аудита и финансового контроля» отражено на рисунке 23

Рисунок 23 – Оценка эффективности деятельности КВГА по направлению «Проведение государственного аудита и финансового контроля» с 2019 по 2021 годы

Примечание – Составлено автором на основе исследования

Применяя 7 критериев оценки эффективности деятельности КВГА по направлению «Проведение государственного аудита и финансового контроля» было установлено что за последние годы эффективность деятельности возрастает, что положительно влияет на эффективность использования государственных ресурсов.

В результате проведенных аудиторских мероприятий КВГА (рисунок 23) доля выявленных нарушений процедур государственных закупок за последние 4 полугодия составляет 100%, что говорит о корректности методики выборки охвата государственных закупок.

Доля возмещенной суммы в результате аудиторских мероприятий КВГА со второго полугодия 2019 года. В среднем возмещается 70% из суммы нарушений, подлежащей возмещению.

Доля восстановленной и отраженной суммы по учету в 2019 и 2020 годах была больше 90%, а в 1 полугодии 2021 года составила меньше 83%. В среднем за пять полугодий удельный вес составил 73,8%.

Доля возмещенной суммы в результате аудиторских мероприятий СВА с каждым годом падает, что, возможно, связано с ростом суммы, подлежащей восстановлению и возмещению.

Рисунок 24 – Результат аудиторских мероприятий КВГА и СВА, 2019-2021гг.

Примечание – Составлено автором на основании исследования

Со второго полугодия 2020 года в методике оценки показателя «Выявление нарушений в ходе государственного аудита» добавляется критерий «Удельный вес выявленных сумм нарушений по консолидированной финансовой отчетности от общей суммы и активов, охваченной аудитом», по которому в первом полугодии 2021 года был присужден всего 1 балл.

Следует отметить, что судами в среднем удовлетворяется всего 40% исков по материалам КВГА и ДВГА.

Также стоит акцентировать внимание на том, что в первом полугодии 2021 года увеличилось количество принятых предложений по внесению изменений в НПА и акты субъектов квазигосударственного сектора в 11,5 раз по сравнению с предыдущим периодом . Из них:

- 23 рекомендации по внесению изменений и дополнений в Приказ Министра финансов РК от 19 марта 2018 года №392 «Об утверждении Правил проведения внутреннего государственного аудита и финансового контроля»;

- 12 рекомендаций по внесению изменений в [Приказ](http://adilet.zan.kz/rus/docs/V1500012590#z1) Министра финансов РК от 11 декабря 2015 года №648 «Об утверждении Правил осуществления государственных закупок»;

- 8 рекомендаций по внесению изменений в Приказ Министра финансов РК от 30 ноября 2015 года №599 «Об утверждении типового положения о службах внутреннего аудита»;

- 1 рекомендация по внесению изменений в Приказ Министра финансов РК от 3 августа 2010 года №393 «Об утверждении Правил ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях»;

- 2 рекомендации по внесению изменений вПриказ Министра финансов РК от 4 декабря 2014 года №540 «Об утверждении Правил исполнения бюджета и его кассового обслуживания» .

Для оценки деятельности по направлению «Проведение камерального контроля» были использовании следующие критерий (таблица 19):

Таблица 19 Критерии оценки эффективности деятельности КВГА по направлению «Проведение камерального контроля»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование | Показатели | Баллы |
| *Критерий 1. Исполнение уведомлений по камеральному контролю* | | |
| Удельный вес исполненных уведомлений по камеральному контролю | до 60%; | 1 |
| от 60 до 70%; | 2 |
| от 70 до 80%; | 3 |
| от 80 до 90%; | 4 |
| от 90 до 100% | 5 |
| *Критерий 2. Результаты рассмотрения возражений на уведомления камерального контроля* | | |
| Удельный вес заключений по результатам рассмотрения возражений на уведомления в пользу объектов камерального контроля | до 10%; | 5 |
| от 10 до 30%; | 4 |
| от 30 до 50%; | 3 |
| от 50 до 70%; | 2 |
| от 70% и выше | 1 |
| *Критерий 3. Доля процедур государственных закупок, охваченных камеральным контролем, из общего количества подлежащих охвату способом конкурса* | | |
| Доля процедур государственных закупок способом конкурса, охваченных камеральным контролем | от 70 до 80%; | 3 |
| от 80 до 90%; | 5 |
| от 90% и более; | 10 |
| менее 70% | -5 |
| Примечание – Составлено автором на основе источника [121] | | |

В рамках выполнения функций, предусмотренных Законом РК «О государственном аудите и финансовом контроле», Комитетом осуществляется камеральный контроль без посещения объекта государственного аудита, путем сопоставления сведений, полученных посредством веб-портала государственных закупок .

Целью камерального контроля является своевременное пресечение и недопущение нарушений, а также предоставление объекту государственного аудита права самостоятельного устранения нарушений.

Так, в течение 12 месяцев 2021 года камеральным контролем [26] были охвачены 979 657 процедур государственных закупок на общую сумму 11 942 315 млн. тенге. По итогам проверок установлены нарушения законодательства о государственных закупках по 39 036 процедурам .

Результаты камерального контроля можно увидеть в таблице 20

Таблица 20 Результаты камерального контроля проведенного КВГА МФ РК за 2019-2021 годы

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателей | Ед. изм. | 2019 год | 2020 год | 2021 год |
| Охвачено процедур государственных закупок | ед. | 1 517 911 | 1 433 254 | 979 657 |
| на сумму | млн. тенге | 9 893 022,1 | 10 413 903,5 | 11 942 315 |
| Установлены нарушения, количество процедур | ед. | 27 300 | 31 731 | 39 036 |
| на сумму | млн. тенге | 795 026,3 | 1 017 861 | 1 378 950 |
| Устранено нарушений | млн. тенге | 746 335,8 | 982 663,7 | 979 657 |
| Вынесено распоряжений о приостановлении расходных операций | ед. | 246 | 104 | 98 |
| Примечание – Составлено автором на основе исследования [121] | | | | |

В целом, по результатам камерального контроля объектам государственного аудита направлено 39 036 уведомлений об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля [26], путем отмены решений итогов государственных закупок.

Принятыми мерами за несвоевременное исполнение уведомлений в течение 2021 года Комитетом вынесено 98распоряжений о приостановлении расходных операций.

Учитывая удельный вес исполненных уведомлений по камеральному контролю , анализируя результаты рассмотрения возражений на уведомления камерального контроля , а также рассчитав долю процедур государственных закупок, охваченных камеральным контролем, из общего количества подлежащих охвату способом конкурса [121] была провдена ежегодная оценка эффективности деятельности КВГА по направлению «Проведение камерального контроля», результаты отражены на рисунке 25.

Рисунок 25 - Оценка эффективности деятельности КВГА по направлению «Проведение камерального контроля» за 2019-2021 годы

Примечание – Составлено автором на основе исследования [121]

Оценка эффективности деятельности КВГА по направлению «Соблюдение стандартов государственного аудита и финансового контроля» [6] за 2019-2021 годы проводился по 3 критериям [26] (таблица 21):

* формирование проекта Перечня объектов государственного аудита на соответствующий год [121];
* наличие документов, признанных не соответствующими Стандартам государственного аудита и финансового контроля [121];
* отзыв сертификата государственного аудитора по основаниям, предусмотренным пунктом 8 статьи 39 Закона [121];

Таблица 21 Критерии оценки эффективности деятельности КВГА по направлению «Соблюдение стандартов государственного аудита и финансового контроля»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование | Показатели | Баллы |
| 1 | 2 | 3 |
| *Критерий 1. Формирование проекта Перечня объектов государственного аудита на соответствующий год* | | |
| Результаты проведенной Счетным комитетом проверки за соблюдением Стандартов государственного аудита и финансового контроля | Наличие нарушений в ходе проведения проверки за соблюдением Стандартов государственного аудита и финансового контроля1-2 факта | -10 (присваивается в случаях установления фактов представления недостоверной информации по направлениям и критериям, несоблюдения Общих стандартов государственного аудита и финансового контроля) |
| Продолжения таблицы 21 | | |
| 1 | 2 | 3 |
| *Критерий 2. Наличие документов, признанных не соответствующими Стандартам государственного аудита и финансового контроля* | | |
| Наличие документов по итогам государственного аудита, признанных Счетным комитетом не соответствующими Стандартам государственного аудита и финансового контроля: | от 1 до 3 документ | -5 |
| от 4 до 6 документов | -8 |
| от 7 документов и более | -10 |
| Удельный вес материалов аудита, не соответствующих Стандартам государственного аудита и финансового контроля, выявленных центральным аппаратом уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту и его территориальными подразделениями, к общему количеству материалов, охваченных контролем качества: | до 5% материалов | -3 |
| от 5% до 15 % материалов | -5 |
| от 15 % материалов и более | -8 |
| *Критерий 3. Отзыв сертификата государственного аудитора по основаниям, предусмотренным пунктом 8 статьи 39 Закона* | | |
| Количество сотрудников уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту и его территориальных подразделений, у которых отозван сертификат государственного аудитора: | 1-5 сотрудников | -3 |
| 6-10 сотрудников | -5 |
| 11 и более сотрудников | -10 |
| Примечание – Составлено автором на основе источников [121; 26;] | | |

Во втором полугодии 2020 года по результатам плановой проверки Счетным комитетом были выявлены нарушения в соблюдении стандартов государственного аудита и финансового контроля [121] КВГА, что соответствует значению (-10) баллов. Однако, в первом полугодии 2021 года нарушений не было выявлено. Вместе с тем, ежегодно у центрального аппарата КВГА и ДВГА выявляется до 5% материалов аудита, не соответствующих стандартам государственного аудита [121].

В следующей таблице 22 отражены порядок определения эффективности деятельности КВГА по направлению «Ответственность работников органов государственного аудита и финансового контроля» [121].

Таблица 22 – Критерии оценки эффективности деятельности КВГА по направлению «Ответственность работников органов государственного аудита и финансового контроля»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование | Показатели | Баллы |
| *Критерий 1. Привлечение работников уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту и его территориальных подразделений к дисциплинарной, административной и уголовной ответственности, связанной с деятельностью уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту и его территориальных подразделений* | | |
| Привлечение работников уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту и его территориальных подразделений к дисциплинарной ответственности | 1-10 работников | -3 |
| 11-20 работников | -5 |
| 21 и более работников | -8 |
| Привлечение работников уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту и его территориальных подразделений к административной ответственности (учитывать только факты привлечения работников к ответственности в качестве должностных лиц и за коррупционные правонарушения) | 1-10 работников; | -1 |
| 11-20 работников; | -2 |
| 21 и более работников | -5 |
| Привлечение работников уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту и его территориальных подразделений к уголов ной ответственности при наличии вступивших в законную силу обвинительных приговоров суда | 1-5 работников; | -5 |
| 6 и более работников | -10 |
| *Критерий 2. Подтверждение случаев обращения физических и юридических лиц на противоправные действия работников уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту и его территориальных подразделений* | | |
| Количество подтвержденных случаев обращений физических и юридических лиц на противоправные действия работников уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту и его территориальных подразделений, поступивших в Счетный комитет, уполномоченный орган и его территориальные подразделения |  | за каждый случай - 5 баллов |
| Примечание – Составлено автором на основе источников [121; 26; ] | | |

Для определения эффективности деятельности КВГА по направлению «Ответственность [121] работников органов государственного аудита и финансового контроля» нами проанализированы показатели привлечения работников уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту и его территориальных подразделений к дисциплинарной, административной и уголовной ответственности, связанной с деятельностью уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту [26] и его территориальных [121] подразделений [121], учтены подтвержденные случае обращения физических и юридических лиц на противоправные действия работников уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту и его территориальных подразделений было [121] установлено что за все 4 периода 2019-2020 годов было выявлено до пяти случаев отзыва сертификатов государственного аудита. К примеру, во втором полугодии 2020 года имеются факты отзыва сертификатов 2-х государственных аудиторов территориальных подразделений КВГА:

1. ДВГА по Восточно-Казахстанской области за совершение коррупционного преступления в соответствии со ст. 367 Уголовного кодекса РКсогласно Протоколу заседания Национальной комиссии от 2-4 декабря 2020 года №2.
2. ДВГА по Алматинской области за совершение коррупционного преступления в соответствии со ст. 368 Уголовного кодекса РКсогласно Протоколу заседания Национальной комиссии от 2-4 декабря 2020 года №2.

Ежегодно большое количество сотрудников привлекается к дисциплинарной и уголовной ответственности. Например, во втором полугодии 2019 года 1 сотрудник ДВГА по Актюинской области привлечен к уголовной ответственности за нарушение ст. 366 части 2 уголовного кодекса РК, в первом полугодии 2021 года 11 работников привлекались к дисциплинарной ответственности.

Во втором полугоди 2020 года было подтверждено 5 случаев обращений на противоправные действия работников КВГА и ДВГА.

Для оценки эффективности деятельности КВГА по направлению «Исполнение решений Координационного совета органов государственного аудита и финансового контроля» учитывается отсутствие фактов неисполнения, несвоевременного и некачественного исполнения решений Координационного совета , наличие фактов неисполнения решений Координационного совета, наличие фактов несвоевременного и некачественного исполнения решений Координационного совета а также учитываются случае внесения обоснованных предложений по решению проблем и улучшение деятельности органов государственного аудита и финансового контроля, процедур государственного аудита, отраженных в Плане работы Координационного совета на очередной планируемый год и Протоколе по результатам заседания Координационного совета . Результаты оценки положительные.

Таблица 23 Критерии оценки эффективности деятельности КВГА по направлению «Исполнение решений Координационного совета органов государственного аудита и финансового контроля»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование | Показатели | Баллы |
| 1 | 2 | 3 |
| Критерий 1. Полнота, качество и своевременность исполнения решений Координационного совета органов государственного аудита и финансового контроля | | |
| Отсутствие фактов неисполнения, несвоевременного и/или некачественного исполнения решений Координационного совета |  | 10 |
| Наличие фактов неисполнения решений Координационного совета | 1 факт; | -2 |
| от 2-х до 3-х фактов; | -4 |
| более 3-х фактов | -10 |
| Продолжение таблицы 23 | | |
| 1 | 2 | 3 |
| Наличие фактов несвоевременного и/или некачественного исполнения решений Координационного совета | 1 факт | -1 |
| от 2-х до 3-х фактов; | -3 |
| более 3-х фактов | -5 |
| Внесение обоснованных предложений по решению проблем и/или улучшение деятельности органов государственного аудита и финансового контроля, процедур государственного аудита, отраженных в Плане работы Координационного совета на очередной планируемый год и/или Протоколе по результатам заседания Координационного совета | 1 предложение; | 2 |
| от 2-х до 3-х предложений; | 4 |
| более 3-х предложений | 6 |
| Примечание – Составлено автором на основе источника [121] | | |

Для оценки эффективности деятельности КВГА по направлению «Иные направления» учитывается наличие фактов некачественного и несвоевременного проведения оценки эффективности деятельности служб внутреннего аудита утвержденным нормативным правовым и правовым актам, количество принятых нормативных правовых и правовых актов по вопросам деятельности служб внутреннего аудита и количество неисполненных, некачественно или несвоевременно исполненных заданий и поручений.

Таблица 24 Критерии оценки эффективности деятельности КВГА по направлению «Иные направления»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование | Показатели | Баллы |
| *Критерий 1. Проведение оценки эффективности деятельности служб внутреннего аудита* | | |
| Наличие фактов некачественного и несвоевременного проведения оценки эффективности деятельности служб внутреннего аудита утвержденным нормативным правовым и правовым актам | 1-2 факта; | -1 |
| 3-4 факта; | -3 |
| 5 и более фактов | -5 |
| Оказание методологической помощи службам внутреннего аудита | Количество принятых нормативных правовых и правовых актов по вопросам деятельности служб внутреннего аудита | 3 балла - за каждый принятый нормативный правовой или правовой акт |
| Неисполнение, некачественное или несвоевременное исполнение заданий и поручений Администрации Президента Республики Казахстан, Правительства Республики Казахстан, обращений физических и юридических лиц | Количество неисполненных, некачественно или несвоевременно исполненных заданий и поручений | за каждый случай - 3 балла |
| Примечание – Составлено автором на основе источника [121] | | |

Рассмотрим эффективность взаимодействия субъектов и объектов аудита (рисунок 26).

Рисунок 26 – Эффективность взаимодействия субъектов и объектов аудита, 2019-2021 гг.

Примечание – Составлено автором на основе исследования [121]

Показатель исполнения рекомендаций и поручений КВГА в среднем находится на уровне 85% и может быть улучшен в дальнейшем.

Исполнение уведомлений по результатам камерального контроля, в свою очередь, находится на высоком уровне (в среднем 94%) и тем самым доказывает свою эффективность. Однако, удельный вес возражений с каждым годом идет на спад, а доля положительных заключений растет. В среднем принималось в пользу объектов 18% возражений.

Если рассмотреть взаимодействие СВА и объектов аудита, то в среднем исполнение рекомендаций составляет 87%.

Рисунок 27 – Структура объектов и рекомендаций СВА, 2019-2021 гг.

Примечание – Составлено автором на основе исследования [121]

Таким образом, структура направления и исполнения рекомендаций не зависит от структуры количества объектов. СВА ЦГО проводит аудит меньше, чем СВА МИО (в среднем на 3%), но количество рекомендаций больше (в среднем на 28%).

Проведенный нами анализ позволил рассчитать рейтинг оценки деятельности КВГА за 2019-2021 года.

Рисунок 28 - Динамика рейтинга оценки деятельности КВГА

Примечание – Составлено автором на основе исследования [121]

Следовательно, в 2019 году деятельность КВГА была эффективна (116 баллов), в 2020 году – удовлетворительна (85 баллов), в 1 полугодии 2021 года – эффективна (114 баллов).

В целом подробные показатели оценки деятельности КВГА за 3 года.

Таблица 25 - Результаты оценки эффективности деятельности КВГА, 2019-2021 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Направление | 1 п/г 2019 год | 2 п/г 2019 год | 1 п/г 2020 год | 2 п/г 2020 год | 1 п/г 2021 год |
| Формирование и исполнение Перечня объектов ГА | 10 | 9 | 9 | 6 | 9 |
| Проведение ГА и ФК | 31 | 38 | 35 | 50 | 79 |
| Проведение камерального контроля | 19 | 19 | 19 | 18 | 19 |
| Соблюдение стандартов ГА и ФК | -4 | -1 | -5 | -16 | -3 |
| Ответственность работников ГА и ФК | -10 | -10 | -10 | -10 | -5 |
| Исполнение решений Координационного совета | 10 | 5 | -3 | 10 | 10 |
| Иные направления | -3 | -1 | 2 | 5 | 5 |
| Базовый уровень | 60 | 60 | 60 | 60 | 60 |
| Итого | 113 | 119 | 107 | 123 | 114 |
| Примечание – Составлено по источникам [121;] | | | | | |

Результаты оценки эффективности деятельности КВГА позволил выявить проблемы в его деятельности, в частности не соблюдение стандартов и низкая ответственность работников, которые непосредственно отражаются на снижении эффективности аудита использования государственных ресурсов и, конечно, требуют дальнейшего решения.

Вместе с тем считаем что для повышения эффективности деятельности органов внутреннего государственного аудита целесообразно применение инструментов цифровой экономики.

Применение инструментов цифровой экономики позволяет совершенствовать организационно-техническое и методическое обеспечение информационных услуг, к которым относятся и внутренний государственный аудит. Развивающиеся технологии на основе искусственного интеллекта, дескриптивного и предиктивного анализа больших данных могут найти прикладной аспект в цифровизации деятельности органов внутреннего государственного аудита , что будет способствовать ускорению сбора информации, переходу от выполнения процедур вручную к машинной обработке информации, алгоритмизации планирования и углубленному пониманию деятельности объектов аудита.

Исходя из вышесказанного нами предлагается в направлении «Проведение камерального контроля» оценки деятельности КВГА внести критерий «Использование информационных технологий в аудите».

Применение органами внутреннего государственного аудита информационных технологий в процессе проведения аудиторского мероприятия возможно по двум направлениям:

1) изменение бизнес-процессов объектов аудита путем постоянного увеличения доли операций в цифровом пространстве; в связи с чем возрастает влияние рисков, связанных с использованием информационных технологий органами внутреннего государственного аудита;

2) изменение бизнес-процессов органов внутреннего государственного аудита путем замещения традиционных аудиторских процедур, осуществляемых аудитором, автоматизированными системами поиска, обработки и анализа информации .

Наиболее популярными информационными технологиями являются XBRL и блокчейн. XBRL – это формат передачи регуляторной, финансовой и другой отчетности, который основан на расширяемом языке разметки XМL. Организации всѐ чаще применяют XBRL или Inline XBRL в качестве инструмента для составления своей отчетности . Очень быстро развивается и блокчейн (blockchain) .

Одним из примеров использования блокчейна является умный контракт (также смарт-контракт от smart contract) – это компьютерная программа, которая отслеживает и обеспечивает исполнение оцифрованных договорных обязательств, которые находятся на блокчейне. Стороны прописывают в таком контракте условия сделки и санкции за их невыполнение, ставят цифровые подписи, а умный контракт самостоятельно определяет, все ли исполнено, и принимает решение: завершить сделку и выдать требуемое (деньги, акции, недвижимость), наложить на участников штраф или пеню, закрыть доступ к активам и т. п. «Прочитать» умный контракт сможет только IT-специалист, поскольку он написан на языке программирования. Поэтому , если аудируемая организация использует умные контракты, необходимо рассмотреть вопрос о привлечении специалиста по информационным технологиям (эксперта).

Блокчейн можно использовать и в процессе аудита. Например, аудиторские организации «большой четверки» – PWC, Deloitte, Ernst & Young и KPMG – в 2018 г. начали пилотный проект с 20 тайваньскими банками, чтобы протестировать технологию блокчейна для целей аудита финансовой отчетности клиентов банка. Целью этого пилотного проекта было в оптимизации процессов внешнего подтверждения, которые требуют от аудитора вручную (путем направления письменных запросов и анализа полученных ответов) получать и проверять аудиторские доказательства операций компаний с третьими сторонами. Чаще всего эти подтверждения требуют, чтобы аудиторы проверяли, что остатки на счетах в банках компаний соответствуют внутренним записям о величине денежных средств. Ряд громких мошенничеств в истории, в том числе таких печально известных, как Peregrine Financial Group, были совершены путем подделки писем с подтверждением банка. Поэтому защита данных очень важна. При использовании новой схемы на Тайване данные о транзакциях будут перенесены банками в блокчейн, который будет доступен аудиторским фирмам . Платформа, основанная на блокчейне, была разработана тайваньской фирмой FISC (Financial Information Service Co) и предназначалась для использования при проведении финансовой разведки (IT intelligence). Крупнейшие банки Тайваня будут участвовать в 16 тестировании платформы блокчейна, благодаря которой аудиторы, в свою очередь, смогут получать данные об операциях клиента и оценить, способствует ли такой метод обеспечению безопасности и автоматизации процесса подтверждения и значительному сокращению времени на осуществление процесса аудита.

Согласно Закону, оценка эффективности деятельности СВА осуществляется уполномоченным органом по внутреннему государственному аудиту – КВГА МФ РК.

В рамках координации деятельности служб внутреннего аудита обеспечивается предоставление методологической и консультационной помощи, проводится анализ отчетной информации и контроль качества составляемых материалов. По результатам контроля качества руководителям государственных органов направляется заключение и вносится представление о рассмотрении ответственности руководителей СВА за несоблюдение требований стандартов. На систематической основе структурам СВА направляется обобщенная информация.

Оценка деятельности СВА регламентируется Приказом и.о. Министра финансов РК от 20 апреля 2018 года, определяющим цели и способы оценки, а также порядок разработки программы повышения качества внутреннего государственного аудита.

Оценка деятельности СВА осуществляет как самим СВА, так и уполномоченным органом по внутреннему государственному аудиту по [26] следующим критериям и бальной системе (таблица 26).

Таблица 26 - Бальная система оценки деятельности СВА

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Критерии | Оценка | | | | |
| 1 балл | 2 балла | 3 балла | 4 балла | 5 баллов |
| Охват объектов ГА с высоким риском | 0-38% | 31-50% | 51-70% | 71-90% | 91% и выше |
| Выполнение рекомендаций | 0-28% | 29-48% | 49-66% | 67-84% | 85% и выше |
| ПЭД (показатель эффективности деятельности) СВА | 0-30% | 31-50% | 51-70% | 71-85% | 85% и выше |
| Примечание – Составлено автором на основе исследования | | | | | |

Показатель эффективности деятельности СВА определяется по формуле (1):

(1)

где П – выполнение плана аудиторских заданий;

КЗ – качество аудиторских заданий;

ОР – оценка государственных аудиторов СВА.

Таким образом, эффективной деятельность считается при 4,1-5 баллов (91% и выше), среднеэффективной – при 3,1-4 балла (51-90%), низкоэффективной – 3 балла (ниже 50%).

Таблица 27 - Результаты оценки эффективности деятельности СВА за 2019-2021 (1 кв)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | 1 п 2019 год | 2 п 2019 год | 1 п 2020 год | 2 п 2020 год | 1 п 2021 год |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 65 |
| СВА ЦГО | | | | | |
| Управление делами Президента | 108 | 98 | 99 | 100 | 95 |
| Верховный Суд | 106 | 106 | 97 | 103 | 95 |
| Министерство сельского хозяйства | 104 | 108 | 86 | 105 | 95 |
| Министерство культуры и спорта | 101 | 102 | 90 | 104 | 92 |
| Министерство юстиции | 101 | 106 | 106 | 102 |  |
| Министерство цифрового развития, иннова ций и аэрокосмической промышленности | 100 | 106 | 101 | 102 | 100 |
| Агентство по делам государственной службы | 99 | 115 | 70 | 70 | 95 |
| Министерство национальной экономики | 99 | 101 | 76 | 99 | 90 |
| Министерство здравоохранения | 98 | 119 | 136 | 88 | 99 |
| Министерство информации и общественного развития | 97 | 104 | 99 | 79 | 97 |
| Министерство финансов | 97 | 96 | 100 | 84 | 85 |
| Министерство энергетики | 96 | 93 | 78 | 91 | 93 |
| Генеральная прокуратура | 95 | 95 | 86 | 95 | 83 |
| Министерство индустрии и инфраструктурного развития | 95 | 93 | 94 | 105 | 90 |
| Министерство иностранных дел | 95 | 94 | 91 | 90 | 89 |
| Продолжение таблицы 27 | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Министерство обороны | 95 | 89 | 88 | 84 | 96 |
| Министерство образования и науки | 95 | 100 | 80 | 80 | 93 |
| Министерство внутренних дел | 94 | 97 | 92 | 87 | 99 |
| Министерство труда и социальной защиты населения | 87 | 102 | 104 | 98 | 95 |
| Агентство по противодействию коррупции |  |  | 96 | 96 | 93 |
| Министерство торговли и интеграции |  |  | 85 | 101 | 95 |
| Агентство по регулированию и развитию фин рынка |  |  | 79 | 105 | 88 |
| Министерство экологии, геологии и природных ресурсов |  |  | 74 | 81 | 85 |
| Министерство экологии, геологии и природных ресурсов |  |  |  |  | 90 |
| Министерство по чрезвычайным ситуациям |  |  |  |  | 87 |
| Агентство по защите и развитию конкуренции |  |  |  |  | 70 |
| СВА МИО | | | | | |
| Актюбинская область | 102 | 98 | 101 | 96 | 95 |
| Восточно-Казахстанская область | 101 | 100 | 81 | 95 | 95 |
| город Нур-Султан | 100 | 97 | 93 | 101 | 93 |
| Северо-Казахстанская область | 100 | 102 | 94 | 93 | 91 |
| Костанайская область | 99 | 99 | 85 | 100 | 94 |
| Жамбылская область | 97 | 102 | 110 | 99 | 95 |
| Павлодарская область | 96 | 97 | 92 | 85 | 90 |
| Атырауская область | 95 | 96 | 88 | 95 | 82 |
| Западно-Казахстанская область | 95 | 100 | 93 | 86 | 95 |
| Карагандинская область | 95 | 93 | 93 | 100 | 95 |
| Алматинская область | 94 | 94 | 85 | 86 | 85 |
| Мангистауская область | 93 | 99 | 70 | 95 | 93 |
| город Шымкент | 87 | 97 | 70 | 100 | 90 |
| Кызылординская область | 85 | 75 | 89 | 77 | 85 |
| город Алматы | 84 | 103 | 70 | 82 | 88 |
| Туркестанская область | 80 | 91 | 94 | 100 | 95 |
| Акмолинская область | 75 | 60 | 76 | 86 | 89 |
| СВА ДП |  |  |  |  |  |
| Костанайская область | 85 | 95 |  |  | 88 |
| Восточно-Казахстанская область | 85 | 95 | 85 | 89 | 90 |
| Северо-Казахстанская область | 85 | 89 | 95 | 70 |  |
| Туркестанская область | 85 |  | 95 | 95 | 92 |
| Акмолинская область | 80 | 95 |  |  |  |
| Алматинская область | 79 | 87 | 91 | 91 |  |
| Карагандинская область | 74 | 95 | 84 | 95 | 83 |
| г. Нур-Султан |  | 95 | 90 | 88 |  |
| Павлодарская область |  | 95 | 80 | 95 | 90 |
| Кызылординская область |  | 82 | 95 | 79 | 80 |
| Жамбылская область |  |  | 95 | 88 | 90 |
| Мангистауская область |  |  | 94 | 81 |  |
| Примечание – Составлено автором по источникам | | | | | |

КВГА в рамках координации деятельности СВА постоянно проводится анализ предоставленной отчетной информации и контроль качества материалов СВА, сводная информация по результатам которых направляется к вам для применения в работе и обеспечения соблюдения стандартов государственного аудита и финансового контроля на всех [26] этапах проведения аудита. По сравнению с прошлым годом, наблюдается положительная динамика по качеству материалов аудита.

Так, за 2020 году проведен контроль качества 8 материалов Служб внутреннего аудита ЦГО (МНЭ, ГП, МСХ, МО, МЮ, МФ, МЗиСР), из которых 2 или 25% не соответствуют Стандартам государственного аудита и финансового контроля и Правилам проведения внутреннего государственного аудита и финансового контроля [26] (МЗ и СР, МСХ). Тогда как по итогам 2019 года показатель составлял 67%.

Аналогичные нарушения допускаются и СВА МИО.

За 2020 год Департаментом ВГА проведен контроль качества 24 материалов аудита СВА, по результатам которых лишь 1 материал не соответствовал стандартам и правилам (Жамбылская область), или всего 5%. Данный показатель свидетельствует не о высоком профессионализме государственных аудиторов СВА МИО, а является следствием формального проведения контроля качества Департаментами на материалы аудита СВА.

Так, анализ заключений контроля качества Актюбинской и Алматинской областей показал, что Департаментами при осуществлении отбора материалов аудита СВА МИО для проведения контроля качества не применяются критерии, предусмотренные п.159 Правил [122]. Кроме того, установлены факты, когда материалы аудита необоснованно признаются соответствующими стандартам и правилам проведения государственного аудита, тогда как цель аудита не достигнута, установлены факты осуществления аудита по вопросам , не указанным в плане и программе аудита, в нарушение стандарта «объективность», на выявленные нарушения не приложены подтверждающие документы, в нарушение стандарта «профессиональное суждение» не обеспечено качество на всех этапах государственного аудита и финансового контроля.

В соответствии с пп.4 ст.14 Закона о государственном аудите по результатам контроля качества, Комитетом вносятся руководителям государственных органов предложения о рассмотрении ответственности руководителей, государственных аудиторов служб внутреннего аудита [26].

При этом, отдельными государственными органами игнорируются данные требования, полагая, что они носят рекомендательный характер.

Так, к примеру, по результатам контроля качества материалов аудита СВА МОН по РГКП «НПЦ Дарын» были признаны не соответствующими общим стандартам государственного аудита и правилам проведения внутреннего государственного аудита, где из 113 пунктов нарушений, более половины не подтверждены контролем качества.

МОН РК подан иск в Специализированный межрайонный экономический суд г. Астаны о признании незаконным заключения контроля качества КВГА от 17.10.2020 года. Определением суда от 02.02.2021 года производство по заявлению признано не подлежащим рассмотрению в порядке гражданского судопроизводства и прекращено. Определением Судебной коллегии по гражданским делам суда г. Астаны вышеуказанное определение оставлено без изменения, частная жалоба представителя заявителя без удовлетворения.

Однако, несмотря на это, требования Комитета о рассмотрении ответственности руководителя и государственных аудиторов служб внутреннего аудита за несоблюдение стандартов государственного аудита, оставлено без рассмотрения.

СВА МОН не принял предложения Комитета о вынесении для обсуждения на Совете по государственному аудиту и рискам МОН РК несогласия с результатами контроля качества.

Вместе с тем, работниками СВА МОН полностью игнорируются требования по обеспечению качества аудиторских мероприятий и предоставлению материалов аудита на проведение контроля качества.

Материалы аудита в ГУ «Департамент по контролю в сфере образования Актюбинской области Комитета по контролю в сфере образования и науки Министерства образования и науки РК» по требованию Комитета не были представлены в полном объеме для проведения контроля качества. Однако, анализ представленных документов для единой базы показал, что аналогично РГКП «НПЦ «Дарын», материалы не соответствовали стандартам и правилам. Группой аудита не осуществлена надлежащая проверка и документирование выполненной работы, не получены достаточные доказательства, сделанные ненадлежащие выводы, по нарушениям, зафиксированным отдельными пунктами в сквозном порядке, не указаны необходимые ссылки на реквизиты оригиналов документов, подтверждающих достоверность записей в аудиторском отчете , выводы по нарушениям.

К примеру, выводы государственных аудиторов о том, что в нарушение п.12 ст. 34–4 Закона РК «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в Республике Казахстан» от 16.07.2020 г. №242 проведен текущий ремонт здания, тогда как согласно указаниям экспертов по результатам технических обследований, являющихся обязательными для исполнения Заказчиком, следовало провести капитальный ремонт, являются необоснованными по следующим основаниям, так как в нарушение п. 70 Правил №76 государственными аудиторами для подтверждения достоверности [7] и сбора аудиторских доказательств не проведен контрольный обмер, осмотр выполненных объемов работ.

На основании устного запроса Комитета, объектом аудита (Департаментом) предоставлены Сводный сметный расчет стоимости строительства, Постановление Акимата города Актобе от 11.08.2020 года «о разрешении реконструкции административного здания», Акты приемки выполненных работ, Акт государственной приемочной комиссии о приемке в эксплуатацию построенного объекта от 13.03.2020 года, согласно которых документально подтверждается, что фактически Департаментом проведен капитальный ремонт и реконструкция административного здания.

Тем самым, выводы аудиторов о том, что Департаментом в нарушение ЗРК об архитектуре проведен текущий ремонт здания являются не обоснованными и не объективными. Кроме того, согласно ст.60 ЗРК об архитектуре, капитальный ремонт и реконструкция требует разработки и утверждения в установленном законодательством порядке ПСД с заключением государственной экспертизы. Однако данное нарушение не нашло своего отражения в аудиторском отчете. Аналогично, не подтверждены нарушения в сфере государственных закупок.

На основании изложенного, в нарушение Стандарта «Профессиональная компетентность», государственный аудит в подразделении МОН осуществлен государственными аудиторами, уровень профессиональных знаний, навыки и опыт которых в совокупности не соответствуют характеру, масштабу и сложности государственного аудита.

Таким образом, несоблюдение Стандартов и Правил свидетельствует о не достаточной компетентности работников СВА, призванных помогать государственному органу достичь поставленных целей. В результате, не компетентность и не объективность государственных аудиторов приводит к представлению руководителю государственного органа не достоверной информации об оценке деятельности подведомственных подразделений и государственного органа в целом. Кроме того, согласно п.167 Правил, в случае несоответствия материалов аудиторского мероприятия по аудиту соответствия, данный объект государственного аудита включается в перечень объектов государственного аудита уполномоченного органа и его территориальных подразделений на следующий год [26], что увеличивает административную нагрузку на подведомственные организации Министерства образования и науки Республики Казахстан .

Комитетом внутреннего государственного аудита во все СВА направляется обзорная информация о результатах контроля качества, вносятся предложения руководителям государственных органов о рассмотрении ответственности государственных аудиторов СВА. В декабре 2018 года АО «ЦЭК» был создан отдельный модуль СВАв подсистеме «СУР.ФК» для заведения материалов аудиторских мероприятий СВА. В связи с чем, в целях повышения квалификации и качества работы было предложено продолжить работу по стажировке работников СВА в Департаментах по внесению материалов аудита в подсистему «СУР.ФК» во вкладке «СВА». Департаментами не на должном уровне проводится соответствующая работа с СВА по наполнению материалов аудита в подсистему, а также не в полной мере обеспечивают СВА методологической и консультационной помощью.

В результате изучения материалов, выявлены такие проблемы:

1. Департаментами по ВКО, ЗКО, Мангистауской, Туркестанской областям не представляется анализ отчетной информации СВА МИО.

2. Департаментами несвоевременно представляются заключения контроля качества, проведенные на материалы СВА, которые необходимы для мониторинга и анализа с целью их дальнейшего обобщения и исполнения показателя Стратегического плана.

Считаем, что уполномоченному органу по внутреннему государственному аудиту необходимо усилить деятельностьпо взаимодействию со службами внутреннего аудита [26] в целях повышения эффективности их деятельности по следующим направлениям:

* усиление методологического обеспечения деятельности служб внутреннего аудита;
* проведение консультационных мероприятий (мастер-классов, экспортных семинаров, вебинаров и других информационно-консультационных мероприятий по повышению квалификации внутренних аудиторов);
* предоставлять отчеты о результатах проведенной работы по координации деятельности СВА МИО с результатами анализа отчетной информации СВА МИО по всем завершенным за отчетный квартал аудиторским мероприятиям и указанием рекомендаций, направленных Департаментами в СВА МИО по совершенствованию их деятельности;
* предоставлять проведенные заключения контроля качества на материалы аудита с аналитической информацией;
* по согласованию с руководителями СВА МИО с целью повышения квалификации и качества работы организовать стажировку работников СВА в Департаментах с представлением графика проведения стажировок;
* оказать содействие СВА в части наполнения материалами аудита в подсистеме «СУР ФК»;
* организовать разъяснительную встречу с первыми руководителями государственных органов, где созданы СВА;
* проводить соответствующую работу по взаимодействию с СВА и информировать своевременно Комитет внутреннего государственного аудита.

Таким образом нами установлено, что для выявления влияния внутреннего государственного аудита на эффективное использование государственных ресурсов важным инструментом является оценка деятельности органов внутреннего государственного аудита . При этом в настоящее время необходимо расширение критериев проводимого в камерального порядке в части применения органами внутреннего государственного аудита инструментов цифровой экономики.

Применение органами внутреннего государственного аудита информационных технологий в процессе проведения аудиторского мероприятия возможно по двум направлениям:

1) изменение бизнес-процессов объектов аудита путем постоянного увеличения доли операций в цифровом пространстве; в связи с чем возрастает влияние рисков, связанных с использованием информационных технологий органами внутреннего государственного аудита;

2) изменение бизнес-процессов органов внутреннего государственного аудита путем замещения традиционных аудиторских процедур, осуществляемых аудитором, автоматизированными системами поиска, обработки и анализа информации .

**3 НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ** **ВНУТРЕННЕГО ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА В ПОВЫШЕНИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ РЕСУРСОВ**

**3.1 Risks Compliance как инновационное подход к организации внутреннего государственного аудита**

Сегодняшняя нормативно–правовая база и методическое обеспечение внутреннего государственного аудита характеризуется наличием внутренних недоработок и пробелов, а практика применения может существенно отступать от принципов и правил, установленных нормативными правовыми актами и методическими документами [123]. Однако наличие ряда недостатков, ограничений и нерешенных проблем в управлении государственными ресурсами и средствами не позволяет должным образом двигаться вперед. В качестве наиболее важных *недостатков* можно отметить следующее:

Во-первых, недостаточная эффективность системы государственного аудита, внутреннего государственного аудита в части ориентации на оценку эффективности государственных ресурсов, бюджетных расходов.

Во-вторых, наличие на практике несоблюдения принципа независимости при проведении государственного аудита .

В-третьих, отсутствие системного подхода к оценке эффективности расходования государственных ресурсов и качества управления администраторами бюджетных программ.

В-четвертых, неполная к применению разработка научно обоснованных подходов к определению объема государственных ресурсов и средств.

В целях совершенствования *методологической базы* повышения роли внутреннего государственного аудита в использовании государственных средств важное значение имеет определение и соблюдение основных принципов их развития. На основе проведенного исследования мы пришли к выводу, что следуют базироваться на следующих методологических принципах внутреннего государственного аудита [124].

*Принцип адекватности использования аудиторских процедур,* должен базироваться на предположении, что аудит проводится в зависимости от цели. Принцип планирования с позиции методологии должен предусматривать применение аудиторами методов и отдельных методик, направленных на определение в процессе предварительного планирования наиболее рисковых зон и приоритетных направлений, по которым целесообразно проводить проверку.

Соблюдение рассматриваемого принципа возможно только в условиях применения определенных методов и способов, которые в соответствии с моделью внутреннего государственного аудита определяют общую технологию проведения аудита, а также его эффективность, качество и своевременность.

*Принцип «аудиторские доказательства»* **–** соблюдение данного принципа аудитором должно быть направлено на получение аудиторских доказательств необходимых для предоставления гарантий (уверенности), формирование рекомендаций.

С позиции субъективного аспекта к проведению проверок, соблюдение данного принципа аудиторами должно предполагать применение эффективных методов, способов и приемов, использование которых позволит получить необходимые аудиторские свидетельства (доказательства) об объектах проверки. Его применение потребует от аудиторов на разных этапах проверки использование методов и способов, направленных на получение необходимых аудиторских доказательств, которые в дальнейшем будут использованы при формировании квалифицированных аудиторских суждений, рекомендаций, выводов и отчетов.

*Осведомленность пользователей о результатах деятельности СВА.* Данный принцип [125] должен базироваться на допущении, что субъекты управления, заинтересованные пользователи и субъекты внутреннего государственного аудита в процессе проведения проверки должны получать результативные данные.

С позиции модели внутреннего государственного аудита и процесса его осуществления, данный принцип должен применяться на всех стадиях внутреннего государственного аудита, на которых аудитор сформирует профессиональное суждение и докажет результативную информацию до субъектов управления, а также заинтересованных лиц в форме консультаций и рекомендаций.

*Принцип документирования* должен базироваться на допущении, что процесс проверки будет иметь определенную технику документирования с целью фиксирования аудиторских доказательств. В соответствии с моделью внутреннего государственного аудита принцип документирования является системным принципом методологии внутреннего государственного аудита, который в соответствии с технологическим аспектом проведения внутреннего государственного аудита на разных стадиях и этапах его осуществления сформирует общую технологию и отдельные методики процесса документирования результатов работы аудитора.

С позиции методологии внутреннего государственного аудита соблюдения данного принципа должно быть направлено на разработку и формирование общей технологии (методики) документирования процесса проверки, конечным результатом которого станет формирование профессионального суждения и соответствующие рекомендации.

*Принцип интеграции и координации.* Соблюдение данного принципа должно потребовать от руководства и руководителя СВА интегрирования внутреннего государственного аудита в системе таким образом, чтобы в процессе функционирования службы внутреннего государственного аудита организационно – методические вопросы проведения проверки были согласованы и скоординированы.

*Принцип системного подхода* должен стать базисным методологическим принципом, при соблюдении которого аудиторы смогут определить методологию проверки через отдельные методики и технику ее проведения.

Принцип системного подхода должен предусматривать формирование аудиторами утвержденного в регламентах подхода к методике проведения проверки. То есть соблюдение принципа системного подхода с одной стороны должно быть направлено на разработку комплексной методики процесса проверки, а с другой – на различных этапах проверки использовать наиболее эффективные методы и приемы с целью получения аудиторских доказательств и формирования профессионального суждения.

Соблюдение рассматриваемого принципа руководителем СВА на стадии планирования проверки должно быть направлено на определении [126] методических составляющих и функциональных связей, возникающих в процессе функционирования внутреннего государственного аудита в системе. С позиции внутреннего государственного аудита принцип системного подхода необходимо рассматривать как базовый принцип, соблюдение которого в процессе функционирования СВА через решение аудиторами поставленных целей, который даст им возможность создавать многоуровневую конструкцию из взаимосвязанных и взаимодействующих элементов, решение которых становится возможным через системный подход к методике проведения внутреннего государственного аудита.

*Принцип объективности.* С позиции внутреннего государственного аудита данный принцип должен базироваться на предположении, что аудитор при осуществлении профессиональной деятельности долже быть нейтральным в своих выводах и оценках. Аудитор должен представлять в материалах по данным проверки существенные факты, отсутствие которых может вызвать искажение данных, предоставляемых ОГВ в соответствующих отчетах.

Ответственности

Сбалансированности

Принципы

Комплектности

Современного сообщения об отключениях

Соответствия контрольных систем

Распределение обязанностей

Разрешения и одобрения

Другие

Рисунок 29 – Руководящие принципы для повышения эффективности организации системы внутреннего государственного аудита

Примечание – Составлено автором на основании исследования 128

*Принцип рациональности* должен заключаться в том, что деятельность СВА базируется на эффективном использовании трудовых ресурсов, времени и затрат на выполнение аудиторского задания. Учитывая это, во время планирования аудиторских проверок особое внимание должно уделяться распределению общего фонда рабочего времени между работниками СВА и тщательному отбору процедур, которые будут применяться в процессе проведения аудита.

Соблюдение данного принципа позволит, с одной стороны, сократить затраты на содержание СВА, а с другой – определить наиболее рациональные пути достижения целей внутреннего государственного аудита, что будет влиять на его качество и экономическую эффективность.

Руководитель внутреннего государственного аудита или аудитор должны самостоятельно в конце выполнения аудиторского задания проводить самооценку полученных результатов с точки зрения качества и эффективности. Тем самым должны соблюдаться принципы профессиональной компетентности и самостоятельного мышления;

– в системе управления необходимо вводить дополнительную структуру или ответственное лицо, которая бы осуществляла регулярный контроль за деятельностью, а точнее по качеству внутреннего государственного аудита. Тем самым оценка деятельности аудиторов и качества осуществления проверок должна базироваться на суждении третьих лиц, что в свою очередь может поставить под угрозу соблюдение принципов независимости, компетентности, обоснованной уверенности, профессионального скептицизма и самостоятельного мышления;

– в соответствии с международными стандартами профессиональной деятельности аудиторов допускается привлечение независимого эксперта для оценки деятельности СВА и качества внутреннего государственного аудита. Следует отметить, что с позиции внутреннего государственного аудита [127], по сути, руководитель СВА должен осуществлять постоянный контроль за соблюдением этических, профессиональных, методологических и организационных принципов, которые в совокупности формируют систему качества внутреннего государственного аудита.

Рассмотренные принципы с точки зрения развития теории, методологии, организации и практики внутреннего государственного аудита, имеют тесную взаимосвязь с его функциями и в дальнейших научных исследованиях могут быть использованы в процессе разработки стандартов, правил и требований к внутреннему государственного аудиту.

В целях совершенствования методологических основ деятельности органов внутреннего государственного аудита, на основе проведенного исследования, мы пришли к выводам, что с целью рационализации работы аудитора следует внедрить систему организационных документов, основу которой должно составить *Руководство по внутреннему аудиту*. Данный документ представляет своего рода инструкцию по проведению внутреннего аудита как отдельных участков, так и бизнес–процессов. Благодаря четкой регламентации деятельности аудитора снизится вероятность выражения неправильного мнения во всех существенных аспектах.

Ключевой принцип внутреннего аудита – движение от общего к частному. То есть от конечного результата к причинам отклонения от плановых показателей, низкой производительности и упущенных возможностей. После изучения общих положений проводится детальное исследование функциональных областей, имеющих отношение к формированию конечного результата. Так, например, первым делом внутреннему аудитору необходимо оценить эффективность системы учета результатов в части организации и обеспеченности ее работы, а также исследовать данные.

Результаты работы аудитора по каждому из приведенных этапов будут отражены в специфических рабочих документах, которые будут отражать все существенные аспекты проверки факторов, оказывающих влияние на формирование и отражение в документах. На основании рабочих документов внутреннего аудитора можно сформировать мнение о достоверности данных результатов, об эффективности проводимых контрольных мероприятий, о весомых факторах суммы финансового результата, а также сформировать предложения по каждому из этапов проверки.

В обязательном порядке организационные документы внутреннего государственного аудита должны утверждаться высшим руководством, как главным пользователем результатами внутреннего аудита; подписываться руководителем СВА, как разработчиком; а также руководителем службы качества, если таковая структура функционирует.

*Таким образом, разработка и внедрение в практическую деятельность вышеуказанных организационных документов позволит:*

*– не упустить существенные аспекты аудита финансовых результатов;*

*– упорядочить и систематизировать действия внутренних аудиторов;*

*– детально планировать и на высоком уровне осуществлять должностные обязанности сотрудников СВА;*

*– охватывать все возможные факторы, оказывающие влияние на общий риск допущения ошибки при определении, отражении в учете, контроле и анализе результатов.*

Учитывая последние тенденции и возросший интерес к внутреннему государственному аудиту со стороны законодателей, предполагается усиление регулирующей роли государства в организации внутреннего аудита. Сегодня важно обеспечение независимости и объективности внутреннего государственного аудита.Внутренний государственный аудит должен выполнять возложенные на него задачи объективно и эффективно только в том случае, когда он независим от проверяемых им организаций и защищён от постороннего влияния . Все аспекты независимости в обязательном порядке должны быть формализованы в нормативных документах, регламентирующих деятельность внутреннего [128] государственного аудита.

Рассмотрим преимущества и недостатки централизации функции внутреннего государственного аудита (таблица 28).

Таблица 28 – Преимущества и недостатки централизации функции внутреннего государственного аудита

|  |  |
| --- | --- |
| Преимущества | Недостатки |
| Сокращение административных расходов: секретариат, закупки программного обес печения, учебных материалов, обучения | Снижение оперативности принятия решений и увеличение бюрократического фактора |
| Обеспечивает единый подход к осуществлению проверок, оценке рисков и выявленным нарушениям | Децентрализация функций быстрее адаптирует план аудита к изменению портфеля рисков |
| Обеспечивает независимость от руководства подразделений – объектов аудита | Ограниченное количество старших сотрудников может привести к потере сотрудников с большим опытом работы, обладающих экспертными знаниями, необходимых для отдельных видов проверок |
| Крупные организации могут развивать экспертов в узких областях. Такие сотрудники могут осуществлять аудит, требующие значительных трудозатрат от специалистов широкого профиля | Централизованная функция менее оперативно реагирует на изменения |
| Единый план деятельности обеспечивает распределение ресурсов с точки зрения более полного покрытия рисков, а также минимизирует дублирование работы | Увеличенная нагрузка на руководителей внутреннего аудита. Интеграция функции приводит к повышенной нагрузке на руководство пропорционально количеству проверок, требующих вовлечения в процесс планирования, административной поддержки и согласования отчетов |
| Обеспечивается оптимальный подход к распределению сотрудников по аудиторским проверкам согласно их опыту и компетенциям | Отсутствие резерва экспертов высокого уровня. |
| Примечание – Составлено автором [128] | |

В условиях ограниченных ресурсов и приоритетных направлений для проведения проверок, на сроки и объем процедур мониторинга в первую очередь влияют [128] следующие факторы, определяющие организацию внутреннего государственного аудита:

* степень значимости недостатков и нарушений, выявленных во время проверки;
* уровень усилий и затрат, необходимых для устранения выявленных недостатков и нарушений;
* возможные последствия, невыполнения корректирующих мероприятий;
* сложность мероприятий;
* период времени, необходимый для внедрения мероприятий [128].

Необходимо выделить, что нерационально и неэффективно построенный внутренний государственный аудит, может привести к появлению искажений, фальсификаций, что в дальнейшем может негативно повлиять на принятие необходимых решений органами государственной власти.

*Таким образом, реформированная система внутреннего государственного аудита, разрабатываемые современные правила, нормы постановления, а также контроль за достоверностью и надежностью* [129] *информации должны создать элементы инфраструктуры, обеспечивающие эффективное использование средств государственных ресурсов.*

Соблюдение рисков в системе внутреннего аудита на основе соответствующей отчетности внутреннего аудита позволяет улучшить процессы управления рисками и государственного управления, облегчая усилия руководства по совершенствованию процессов управления рисками.

Повышение прозрачности имеет важное значение для повышения подотчетности руководства государственного сектора, что является одним из основных средств защиты от коррупции. В этом свете самооценка является важной частью культуры контроля в государственном секторе.

Перечень современных аудиторских процедур на сегодня включает в себя идентификацию и оценку рисков или так называемое «compliance of risks».

Следует отметить, что compliance of risks в настоящее время является одной из высокоэффективных инновационных технологий управления, уже широко используемых в частном секторе (Момот и др., 2016) [130]. Роль внутреннего аудита в осуществлении контроля за соблюдением требований к рискам включает выявление событий, которые могут вызвать риски, отрицательно влияющие на деятельность учреждения и достижение его целей.

Это позволяет внутреннему аудитору четко понимать важные и актуальные области деятельности учреждения; определять успешный подход к аудиту и ресурсы, необходимые для проведения процедуры внутреннего аудита. Это поможет повысить эффективность внутреннего аудита и будет гарантировать устойчивое развитие субъектов государственного сектора, поскольку это будет способствовать:

1) координации стратегического планирования с системой текущих целей;

2) достижению синергии в деятельности по объединению ресурсов, усилий отдельных сотрудников и подразделений для достижения миссии руководящего органа;

3) обеспечению гибкости системы управления;

4) предвидению негативных внешних воздействий на деятельность и возможность их снижения и т.д.

Основные риски, которые могут возникнуть в процессе функционирования государственных структур, которые следует учитывать в рамках соблюдения требований к рискам, указаны в таблице 29.

Таблица 29 - Риски идентификации субъектов государственного сектора в рамках Сompliance рисков

|  |  |
| --- | --- |
| Риски | Содержание |
| 1 | 2 |
| Операционный | Невыполнение определенных функций, процессов, операций  Отсутствие контроля за выполнением процессов и операций  Отсутствие необходимых исполнителей  Отсутствие/потеря других ресурсов (транспорт, логистика и т.д.)  Отсутствие необходимых внутренних правил учреждения  Отсутствие ответственности за принятие и реализацию управленческих решений на различных уровнях\* |
| ИТ-системы и коммуникации | Отсутствие интернета и телефонной связи  Недостаточные или неточные данные  Сложность работы с большими данными  Вирусные атаки на базовое программное обеспечение  Удаление / внесение неверных изменений в наиболее важные учетные записи или отсутствие доступа к ним  Неавторизованная утечка конфиденциальной информации |
| Законодательный /законный | Несоблюдение /Отмена правовых принципов управления экономической деятельностью в государственном секторе, внедрение и реализация государственно-частного партнерства (концессий)  Отсутствие, противоречие или неясное регулирование существенных положений законодательства  Ненадлежащая претензионная деятельность  Судебные иски, нарушение контрактов (соглашений),  Приостановление важных видов деятельности  Преобразование всех государственных предприятий в корпоративные или институциональные  Отмена ограниченных имущественных прав хозяйственного ведения и оперативного управления на государственных предприятиях |
| Финансовый | Сокращение финансирования  Наличие фактов коррупции и мошенничества  Неправильное и неэффективное использование государственных ресурсов  Нехватка средств на содержание учреждения и его деятельность  Штрафы, пени; потеря средств или активов |
| Фискальный | Уменьшение суммы чистой прибыли (дохода) отчисления в государственный бюджет государственными предприятиями и дивиденды, начисленные на акции (доли, паи) компаний, в уставном капитале которых находится государственная собственность (по сравнению с запланированной суммой)  Выполнение государством гарантийных обязательств в случае невозможности для субъектов хозяйствования выполнить свои обязательства перед кредиторами и гарантом  Предоставление дополнительной государственной помощи в виде субвенций для покрытия убыточной деятельности в соответствии с Законодательством  Другие риски, которые могут привести к финансовым и иным потерям или проблемам с ликвидностью предприятия, которые влекут за собой расходование централизованных средств государства |
| Продолжение таблицы 29 | |
| 1 | 2 |
| Персонал | Потеря квалифицированных работников (текучесть кадров, увольнение, выход на пенсию)  Непринятие мер по обучению и повышению квалификации персонала  Неспособность сформировать долгосрочные вакансии и кадровый резерв  Снижение квалификации сотрудников из-за быстрых изменений в технологиях и требованиях к функционированию учреждений |
| Репутационный | Негативное освещение деятельности учреждений в средствах массовой информации  Потеря доверия заинтересованных сторон из-за операционных недостатков  Недовольство работников учреждений (жалобы, обращения, в том числе на горячие линии)  Негативная информация от государственных органов, правоохранительных органов |
| \* – Составлено по источнику  Примечание – Составлено автором на основе исследования | |

Для обеспечения соответствия рискам Службы внутреннего аудита должны учитывать широкий спектр как финансовых, так и нефинансовых данных, включая:

1) информацию о системах финансового, управленческого и оперативного контроля, применимых к большинству отдельных задач обеспечения;

2) данные о системных нарушениях и недостатках, выявленных в результате предыдущих внутренних аудитов;

3) уведомление структурных подразделений соответствующего органа, а также предприятий, учреждений и организаций, относящихся к сфере его управления, о проблемных вопросах и рисках в их деятельности;

4) информация из СМИ, интернета, жалобы, обращения государственных органов, народных депутатов, правоохранительных органов, внешних контролирующих органов;

5) информация об отчетности (например, о финансовой и бюджетной отчетности, отчетах о выполнении паспорта бюджетной программы, отчеты о выполнении финансовых планов государственных предприятий).

Основываясь на Сompliance рисках, государственные внутренние аудиторы составляют соответствующие внутренние аудиторские отчеты, которые должны содержать:

1) профиль рисков, т. е. обзор или матрица ключевых рисков, которые могут возникнуть в деятельности руководящего органа или его структурного подразделения, включая уровень воздействия (например, очень высокий, высокий, средний, низкий), а также возможность или вероятность неблагоприятных событий;

2) согласованный план действий и разработка рекомендаций по снижению или выравниванию воздействия выявленных рисков, влияющих на выполнение функций, процессов или операций учреждением государственного сектора.

В то же время отдел внутреннего аудита должен, с одной стороны, инициировать изменения, а с другой стороны, разрабатывать меры по совершенствованию соответствующих внутренних процессов субъектов государственного сектора. Такая нагрузка на подразделение внутреннего аудита по соблюдению требований связана с тем, что более конструктивно консультировать по вопросам разработки процессов в процессе изменений, а не выявлять проблемы после неблагоприятных событий, когда часто слишком поздно менять ситуацию.

*По нашему мнению, изменение руководящих принципов работы служб внутренних государственных аудиторов, с контрольных функций на превентивные, не только повышает эффективность их работы, но и могут способствовать оперативному внедрению передового опыта в области государственного управления, с тем, чтобы организации государственного сектора достигали цели, поставленные соответствующими законодательными и исполнительными органами власти, и создавали эффективные системы борьбы с мошенничеством и манипулированием государственными ресурсами.*

Одной из важных целей работы внутренних государственных аудиторов в рамках соблюдения рисков является предоставление руководству информации об областях риска, в которых необходимо принять меры, и их относительной приоритетности. В этом случае группировка рисков должна содержать ограниченное количество групп (например, очень высокий, высокий, средний, низкий риск, потому что слишком большое количество групп может привести к искусственному разделению рисков, что трудно различить.

Следует понимать, что в соответствии с требованиями Международных стандартов внутреннего аудита (IIA) внутренние аудиторы должны воздерживаться от принятия на себя управленческих обязанностей, то есть от фактического управления рисками (IPPF, 2017). Поскольку внутренний аудитор не несет ответственности за меры, принимаемые руководителем учреждения для обеспечения создания и функционирования системы внутреннего контроля, а также за разработку и внедрение мер контроля для воздействия на риски. Такие действия осуществляются руководством учреждения и ответственными лицами для деятельности, независимо от аудиторской деятельности.

Поэтому решение о градации рисков должно приниматься коллективно по результатам консультаций руководителя службы внутреннего аудита с руководителем учреждения, при этом устанавливается приемлемый уровень риска. Руководящие принципы, описанные в Концепции внутреннего контроля, подготовленной Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредуэя (COSO, 1992; COSO II, 2004), и Руководящие принципы организации внутреннего контроля, которые принимают во внимание подходы, могут служить в качестве справочной информации. для этого. относительно построения внутреннего аудита.

В свою очередь, сompliance риски в рамках внутреннего аудита предполагает выявление объектов аудита, по которым существует превышение допустимого уровня риска для государственного сектора, и разработку соответствующих процедур по его снижению.

Несмотря на достаточно подробное описание аудиторских процедур для оценки рисков и вероятности их возникновения, приведенное в законодательстве Казахстана, критерии выявления рискованных операций, которые должны быть проверены внутренним государством аудиторы игнорируются. Также в методических документах не упоминаются приемлемые методы проверки таких рискованных операций.

В результате текущего кризиса мир оказался в ситуации, когда сотрудникам компаний приходится работать удаленно, а самим компаниям применять новые методы работы. Пандемия COVID-19 влияет и на работу государственных аудиторов разными способами.

Ключевые вопросы, которые непосредственно сказываются на функционировании государственного аудита:

*Консалтинг на опережение*. Какие изменения необходимо внести в планы и программы работы аудита?

Внутренние аудиторы должны перенести акцент в своей работе, переключившись с выполнения аудиторских заданий, целью которых является предоставление гарантий, к заданиям с целью предоставления рекомендаций и консультаций, ориентированных на будущее.

Внутренний аудит выступает в роли критически настроенного друга, способного предоставить консультации относительно рисков, которые следует учесть, а также сообщать руководству то, что ему необходимо знать, а не то, что оно хотело бы услышать. Там, где это возможно, аудиторы продолжают обеспечивать уверенность (благодаря применению информационных технологий), и проводят тесты и контрольные мероприятия на предмет соблюдения требований и норм.

При переходе к такого рода работе, когда акцент ставится на предоставлении консультаций, необходимо помнить, что это может сказаться на независимости внутреннего аудита; поэтому важно очень аккуратно формулировать предоставляемые консультации. Гибкость и готовность оперативно реагировать – лучший способ обеспечить необходимый уровень независимости. Важно, чтобы службы внутреннего аудита имели необходимые компетенции и навыки, позволяющие формулировать надёжные рекомендации

*Диджитализация аудиторских услуг*. Как аудиторы могут применить гибкий подход к выполнению работы и составлению отчётности, чтобы быстрее выполнять критически важные аудиты мер чрезвычайного реагирования, которые предпринимаются государством?

Аудиторы должны извлечь положительный эффект от изменений, реализованных в связи с пандемией. Пандемия заставляет аудиторов работать по-другому (в удалённом режиме, более активно применяя информационные технологии). Благодаря этому появляются возможности внедрить подходы, которые были бы более эффективны, удобны и безопасны.

Аудит до пандемии:

1. Выезд на места.

2. Работа с физическими документами.

3. Использование традиционных методов анализа.

4. Личные встречи.

Возможности для аудита в новой реальности:

1. Оптимизация коммуникации путем применения новых и инновационных способов взаимодействия с объектами аудита, расположенными в разных местах.

2. Развитие ИТ-инфраструктуры, в т.ч. систем электронного документооборота.

3. Постоянная поддержка и повышение уровня своих профессиональных навыков путем применения в аудите ИТ-инструментов, например инструментов Business intelligence в целях оптимизации аудиторских процедур и отчетности по результатам проверок.

*Кибербезопасность.* Каким образом работа «на удалёнке» скажется на работе аудиторов?

В рамках реагирования на COVID-19 для сокращения масштабов распространения вируса значительная часть работы выполняется в удалённом режиме. В свою очередь, удалённый режим работы сопряжён с повышенным риском в части кибербезопасности; кроме того, может потребоваться дополнительная инфраструктура для обеспечения надёжной связи.

С чем могут столкнуться аудиторы «на удалёнке»?

1. Нелегальный перехват третьими лицами сетевого трафика (сетевой шпионаж) при неспособности обезопасить домашнюю сеть/неиспользовании защищенных VPN каналов.

2. Утечка конфиденциальной информации в случае использования сайтов для передачи файлов больших объемов.

3. Повреждение рабочего ноутбука/ПК вследствие вируса, автоматически установленного при посещении «сомнительных, вредоносных» сайтов.

4. Фишинговые атаки, нацеленные на работников в удаленном режиме в целях кражи данных.

*Как обеспечить безопасность «на удалёнке»?*

При работе из дома аудиторам необходимо сохранять фокус на кибербезопасности во всех ее аспектах, в том числе:

– обезопасить домашнюю сеть, убедившись, что сетевой пароль соответствует требованиям сложности;

– всегда использовать зашифрованное подключение через VPN;

– обеспечить регулярную установку обновлений и патчей безопасности, антивирусных программ;

– соблюдать стандарты защиты и безопасности данных (не открывать приложения и ссылки из ненадёжных источников, сомнительных адресатов, не посещать «вредоносные» сайты, и т.д.);

– поддерживать политику чистого стола, а также блокировать экран ноутбука/ПК.

*Прочие области фокуса для аудиторов*

1. Мониторинг изменений во внутреннем контроле. Вследствие значительных объёмов программ поддержки/реагирования на пандемию и скорости, с которой государству требуется их предоставлять, повышается риск мошенничества и ошибок, и системы внутреннего контроля вынуждены действовать в условиях крайнего напряжения.

2. Гибкость. Требуется гибкий подход к планированию аудита, готовность к манёвру ресурсами и смене мероприятий с учётом рисков и приоритетов. Необходимо оперативно принимать решения о прекращении процедур аудитов, которые больше не относятся к числу приоритетных. Кроме того, внутренним аудиторам нужно пересмотреть незакрытые замечания, чтобы убедиться в том, что они сохраняют свою актуальность.

3. Качество аудитов. Ограничения в части работы, которую можно выполнить, должны отражаться в виде соответствующего сокращения охвата, представленного в заключении. Если аудиторы не имеют возможности выполнять свою работу с достаточным качеством, то им следует отложить её до тех пор, когда такая возможность появится.

4. Коммуникация. Поддержка тесного контакта с ключевыми заинтересованными сторонами, другими поставщиками гарантий и объектами аудита.

Таким образом, для повышения эффективности использования государственных ресурсов Службам внутреннего аудита рекомендуется применение системы Risks Compliance, как инновационного подхода организации внутреннего государственного аудита, включающую как обязательную оценку рисков, так и предварительный анализ.

**3.2** **Многофакторная модель оценки деятельности Служб внутреннего аудита в контексте повышения эффективности использования государственных ресурсов**

Проведем исследование факторов, которые могут повлиять на эффективность влияния внутреннего государственного аудита на использование государственных ресурсов. Это исследование основано на ряде предыдущих международных исследований, которые анализируют и оценивают аспекты эффективности и результативности внутреннего государственного аудита.

Используя смешанную методологию интервью и анкетирования в Эфиопии, Михрет и Йисмоу (2007) [131] определили, что качество внутреннего государственного аудита сильно влияет на ее эффективность. За основу вопросов анкетирования в нашем исследовании были взяты вопросы анкетирования исследования Alzeban 2014, [66,с.1] так как данные вопросы были протестированы многими учеными. К имеющимся факторам были добавлены факторы, как влияние возраста и гендерного различия на работы внутреннего государственного аудита государства.

В настоящем исследовании для повышения эффективности внутреннего государственного аудита, используется ряд показателей, такие как:

- предполагаемая способность планировать, повышать производительность;

- оценивать соответствие результатов установленным целям и задачам;

- выполнять рекомендации по внутренней ревизии;

- оценивать и совершенствовать управление рисками;

- оценивать системы внутреннего контроля и давать рекомендации по улучшению.

А также анализируются данные, такие как компетентность аудиторов, размеры отделов внутреннего государственного аудита, взаимоотношения между внутренними и внешними аудиторами, независимости внутреннего государственного аудита и степень управленческой поддержки функций внутреннего государственного аудита.

Исследуемые факторы и эффективность внутреннего государственного аудита проиллюстрированы в рисунке 30.

Независимость внутреннего аудита

Размер комитета внутреннего аудита

Выполнение рекомендации по внутренней ревизии

Оценка и совершенствование управления рисками

Взаимоотношения между аудиторами

Оценка системы внутреннего контроля

Оценка соответствия результатов установленным целям и задачам

Способность департамента планировать

Повышение производительности организации

Компонентность аудиторов

Оценка системы внутреннего контроля

Рисунок 30 - Факторы, влияющие на эффективность работы внутреннего государственного аудита.

Примечание – Составлено автором на основании исследования [66,с.1]

Многие исследования в этой области использовали восприятие внешних аудиторов для оценки эффективности внутреннего государственного аудита, при это ограниченное внимание уделялось восприятию других заинтересованных сторон. Данное исследование направлено на установление степени влияния факторов на деятельность внутреннего государственного аудита.

В данном исследовании используется показатель эффективности внутреннего государственного аудита, основанный на качестве функции, воспринимаемой проверяемыми, в частности руководителями проверяемых подразделений в исследуемых организациях.

Данный показатель был получен путем агрегирования ответов проверяемых лиц на вопросы опроса по аспектам функций внутреннего государственного аудита. В исследовании использованы количественные методы анализа. Было проведено анкетирование с применением Likert scale, среди сотрудников Комитета внутреннего государственного аудита Министерства финансов РК. Выбор вопросов был основан на предыдущих исследованиях.

Были определены пять факторов, считающихся релевантными для эффективности внутреннего государственного аудита. К данным факторам относятся: Компетентность сотрудников Службы внутреннего аудита, размер отдела, взаимоотношения между внутренними и внешними аудиторами, управленческая поддержка внутреннего государственного аудита и независимость внутренних аудиторов.

1. *Компетенция сотрудников Комитета внутреннего государственного аудита*

Согласно международным стандартам внутреннего государственного аудита (IIA 2006), компетентность сотрудников является ключевым элементом эффективной деятельности по внутреннему государственному аудиту (IIA, 2006). Разработчики стандартов постоянно подчеркивают важность внутренних аудиторов, обладающих знаниями, навыками и другими компетенциями, необходимыми для выполнения обязанностей и ответственности в области внутреннего государственного аудита (ISPPIA). Предыдущие исследования были сосредоточены на необходимости обеспечения надлежащей квалификации персонала для достижения высокого уровня ЭВГА.

Исследования качества внутреннего государственного аудита в государственном секторе определили нехватку квалифицированного персонала в качестве одного из факторов, ограничивающих функцию внутреннего государственного аудита. На этих основаниях можно выдвинуть следующую гипотезу: *H1: высокая квалификация сотрудников положительно влияет на эффективность работы внутреннего государственного аудита*

1. *Размер Комитета внутреннего государственного аудита*

Функция внутренней ревизии должна быть обеспечена достаточными ресурсами для надлежащего выполнения своих обязанностей. В стандарте управления ресурсами требует, чтобы главный исполнительный директор по аудиту обеспечивал надлежащее и достаточное использование ресурсов внутреннего государственного аудита и их эффективное использование. Сотрудники аудиторской службы обязаны доводить информацию о любой нехватке ресурсов до сведения высшего руководства (ISPPIA, стандарты 2030 и 2230). Следует нанимать необходимое число внутренних аудиторов [132], а также обеспечивать непрерывную их профессиональную подготовку для роста профессиональной компетентности.

Предыдущие исследования показывают, что качество работы внутреннего государственного аудита, вероятно, выше, когда имеется достаточное количество сотрудников. Например, в Малазийских государственных и местных органах власти, Ali и др. (2007) [133] отметили, что «самой серьезной проблемой», с которой сталкивается внутренний аудит, является нехватка квалифицированного персонала. Еще одно исследование, проведенное Ahmed и др. (2009) сообщили, что небольшое число внутренних аудиторов было оценено респондентами как главная проблема, препятствующая успеху функции внутреннего государственного аудита в Малазийских организациях государственного сектора. По их мнению, достаточный кадровый ресурс позволит сотрудникам успешно выполнять свои обязанности. В связи с данными утверждениями мы формируем следующую гипотезу: *H2: Размер внутреннего государственного аудита положительно влияет на ЭВГА.*

1. *Взаимоотношения между внутренними и внешними аудиторами*

Координация и сотрудничество между внутренними и внешними аудиторами давно рассматриваются как важные факторы, способствующие получению выгод от аудита для организации и внешних заинтересованных сторон. Примеры такой координации и сотрудничества включают совместное планирование и обмен информацией, мнениями и отчетами для содействия проведению более качественных аудитов и предотвращения ненужного дублирования работы. Профессиональные стандарты касаются взаимоотношений между внутренними и внешними аудиторами. Например, ISPPIA в стандарте координации предлагает, чтобы координация включала обмен информацией и координацию деятельности. Требования по установлению профессиональных рабочих отношений между соответствующими аудиторскими сторонами, помогает внутренним аудиторам в достижении их целей и обеспечении более качественного обслуживания клиентов, выявили, что отсутствие сотрудничества между внутренними и внешними аудиторами часто определяется как фактор, ухудшающий качество обеих форм аудита в государственном секторе развивающихся стран. Согласно данному утверждению, нами выдвинута следующая гипотеза:*Н3: с улучшением взаимоотношений внешних и внутренних аудиторов, повышается ЭВГА*

1. *Управленческая поддержка внутреннего* *государственного аудита*

Эффективная деятельность внутреннего государственного аудита частично зависит от профессионализма руководства для обеспечения строгой функции внутреннего государственного аудита. Признавая эту проблему, высшее руководство придало повышенное значение функции аудита и изменило свои ожидания в отношении внутреннего государственного аудита. При поддержке высшего руководства внутренние аудиторы могут получить достаточные ресурсы для выполнения своих обязанностей, нанять квалифицированный персонал и обеспечить непрерывное обучение и развитие.

Кроме того, ISPPIA подчеркивает важность отчетности CAE перед высшим руководством о любых масштабах или бюджетных ограничениях, препятствующих ее работе. Выполнение рекомендаций внутреннего государственного аудита считается важным показателем эффективности. То, как высшее руководство демонстрирует свою поддержку, вероятно, служит важным сигналом о роли и ценности внутреннего государственного аудита во всей организации. Эта поддержка, в свою очередь, позволяет органам внутреннего аудита выполнять свои обязанности. Высшее руководство должно быть вовлечено в план внутреннего государственного аудита. Комитет обязан предоставлять высшему руководству достаточные, достоверные и соответствующие отчеты о проделанной работе, сделанные выводы и вынесенные рекомендации.

Нами выше в исследовании говорилось, что поддержка со стороны высшего руководства имеет решающее значение для успеха функции внутреннего государственного аудита. Управленческая поддержка является вторым по значимости фактором, определяющим деятельность внутреннего государственного аудита в государственном секторе после достаточности аудиторского персонала. При поддержке руководства рекомендации внутреннего аудита, скорее всего, будут выполнены и органы внутреннего аудита будут обеспечены достаточными ресурсами с точки зрения численности персонала и бюджета. На основе данных обсуждений выдвигается следующая гипотеза: *H4: Эффективность внутреннего государственного аудита растет при большой поддержке руководством.*

1. *Независимость внутреннего* *государственного аудита*

Независимость аудитора долгое время рассматривали как ключевой фактор, определяющий роль аудитора. Хотя исторически основное внимание уделялось независимости внешнего аудита, профессиональные органы и органы, устанавливающие стандарты, придавали все большее значение необходимости независимости и объективности, несмотря на то что внутренние аудиторы обычно являются сотрудниками организации. Независимость и объективность были определены в качестве ключевого элемента ее эффективности (CIPFA 2003). Общемировые профессиональные стандарты и руководящие указания ISPPIA и рекомендации предполагают, что надлежащая независимость и объективность могут быть достигнуты путем отчетности на всех уровнях внутри организации, которые позволяют выполнять свои обязанности без вмешательства; избегая конфликта интересов; имея прямой контакт с правлением и старшим руководством; имея неограниченный доступ к записям, сотрудникам и отделам; имея назначение и отстранение руководителя внутреннего государственного аудита, не находящегося под непосредственным контролем исполнительного руководства; и не выполняя неаудиторскую работу.

Предыдущие исследования показали, что отсутствие независимости является препятствием для удовлетворительной работы внутреннего аудита в именно развивающихся стран. *H5: эффективность внутреннего государственного аудита связано с высокой независимостью.*

В настоящем исследовании используются данные, полученные в ходе проведения опроса среди 41 сотрудников Комитета внутреннего государственного аудита Министерства финансов Республики Казахстан и ДВГА. Вопросник был составлен в закрытой форме. Ответы были сформулированы в виде пятибалльной шкалы Likert, позволяющей участникам указать, насколько сильно они согласны или не согласны с тем или иным утверждением.

Экспериментальные исследования проведенное, другими учеными, подтвердили, что исследовательский инструмент подходит для поставленной задачи и что вопросники понятны и свободны от двусмысленности.

Аналогичным образом, вопросы, используемые для измерения каждой независимой переменной, суммировались по каждому вопросу для каждого внутреннего аудитора, и эти суммы усреднялись по организации. Опросник внутреннего аудитора охватывал факторы, исследуемые с точки зрения связи с воспринимаемыми эффективность внутреннего государственного аудита (независимыми переменными).

Основным источником для отдельных вопросов был обзор существующей литературы и вопросов, используемые другими исследователями.

*Измерение независимых переменных.*Независимые переменные были измерены путем сопоставления и агрегирования ответов внутреннего аудитора на вышеупомянутые вопросы. Эти вопросы были распределены по пяти основным факторам, как указано ниже.

1. *Компетентность сотрудников внутреннего государственного аудита (Compia)* оценивалась по четырем показателям: образовательная квалификация, профессиональная квалификация, опыт работы в области внутреннего государственного аудита и непрерывное развитие (среднегодовые учебные часы). Описательная статистика по данным, полученным на основе анкетирования, указаны в таблице 30 и рисунке 31а, 31б, 31в, 31г).

а б

а - возраст респондентов; б - удельный вес респондентов по половому признаку

Рисунок 31 - Описательная статистика по данным, полученным на основе анкетирования, лист 1

Примечание – Составлено автором на основании исследования [66,с.1]

в г

в – должность; г - уровень образования

Рисунок 31, лист 2

Примечание – Составлено автором на основании исследования [66,с.1]

В рисунке 32 приведены статистические данные описания респондентов опроса.

а б

а - стаж работы внутренним аудитором; б - общий стаж работы

Рисунок 32 - Статистические данные описания респондентов опроса

Примечание – Составлено автором на основании исследования [66, с.1]

Должностная инструкция 95% респондентов была «внутренний аудитор». Однако 5% респондентов указали должности, отличные от должностей внутреннего аудитора несмотря на то, что процедуры отбора образцов, подробно описанные ранее, были таковы, что все респонденты считались выполняющими функции внутреннего государственного аудита. 78% респондентов имели степень бакалавра или специалиста, 20% – степень магистра, и 2% аудиторов имеет степень доктора.

Анализ изучения специализации «Государственный аудит» в ВУЗе показал, что 65,9% ППС-респондентов имеют финансовое образование, 31,7% – по бухгалтерскому учету и 2,4% или 1 человек – по предмету, отличному от бухгалтерского учета. 32% респондентов имеют стаж в области внутреннего государственного аудита больше пятнадцати лет, что (при этом 7% имели менее одного года). Это свидетельствует о достаточно хорошем опыте респондентов. Также были проанализированы, частота повышения квалификации респондентами, в целях получения информации об их стремлении к улучшению своих знаний в области внутреннего государственного аудита. Ответы были перекодированы также по шкале Likert, где можно увидеть, что только половина респондентов старается улучшить свои профессиональные навыки с помощью различных профессиональных курсов (таблица 30).

Таблица 30 – Компетенция внутренних аудиторов (Compia)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *Показатели* | *Mean* | *Median* | *Std.Dev* |
| Образование | 3.244 | 3 | 0.49 |
| Профессиональная квалификация | 2.756 | 3 | 1.28 |
| Опыт работы внутренним аудитором | 3.317 | 3 | 1.37 |
| Общий стаж работы | 4.585 | 5 | 0.71 |
| Курсы повышения квалификации в год | 2.341 | 2 | 1.43 |
| Курсы по внутреннему аудиту | 2.366 | 2 | 1.36 |
| Примечание – Составлено автором на основе исследования | | | |

Рисунок 33 - Статистические данные описания респондентов по прохождению курсов (в часах)

Примечание – Составлено автором на основании исследования [66, с.1]

*2. Размер Комитета (Size)* измерялся числом внутренних аудиторов, работающих в данном отделе. 56% респондентов указали, что в отделе работают не более 5-ти человек.

*3. Взаимоотношения между внутренними и внешними аудиторами (RIE)*оценивались по ряду показателей: отношение к внешним аудиторам; координация, включая обсуждение взаимных интересов; обсуждение плана аудита; доверие внешних аудиторов к работе внутреннего аудита; частота встреч; обмен рабочими документами; и содействие руководства отношениям между этими двумя группами. Результаты анализы указаны в таблице 31.

Таблица 31 – Взаимоотношения между внутренними и внешними аудиторами (RIE)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Утверждения | Среднее значение | Std.Dev\* |
| 1 – Внешние аудиторы помогают и поддерживают нас | 1.9 | 1.36 |
| 2 – Внешние аудиторы хорошо относятся к внутренним аудиторам | 2.3 | 1.38 |
| 3 – Внешние аудиторы готовы предоставить внутренним аудиторам возможность объяснить свои опасения | 2.0 | 1.22 |
| 4 – Внешние и внутренние аудиторы консультируются по срокам выполнения работ, в которых они имеют взаимный интерес | 2.0 | 1.22 |
| 5 – Внешние аудиторы обсуждают свои планы с внутренним аудитом | 1.7 | 1.21 |
| 6 – Внешние аудиторы полагаются на работу и отчеты внутреннего аудита | 2.0 | 1.41 |
| 7 – Внешние и внутренние аудиторы встречаются на регулярной основе | 1.6 | 0.91 |
| 8 – Внешние и внутренние аудиторы обмениваются своими рабочими документами | 1.5 | 0.85 |
| 9 – Высшее руководство помогает содействовать эффективному сотрудничеству между внутренним и внешним аудитом | 2.0 | 1.29 |
| \* – Среднее отклонение.  Примечание – Составлено автором на основе исследования [66 ,с.1] | | |

*4. Поддержка руководством внутреннего государственного аудита (MSIA)* измерялась показателями как поддержка внутреннего аудита в выполнении его обязанностей и обязанностей, участие в плане внутреннего аудита, отчеты о работе группы внутреннего аудита, представляемые руководству, реакция руководства на отчеты внутреннего государственного аудита и управленческая поддержка внутреннего аудита (таблица 32).

Таблица 32 – Управленческая поддержка внутреннего аудита (MSIA)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Утверждения | Mean | Median | Std.Dev |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 – Высшее руководство оказывает поддержку внутреннему аудиту в выполнении его обязанностей | 2.8 | 3 | 1.60 |
| 2 – Высшее руководство участвует в плане внутреннего аудита | 2.6 | 3 | 1.46 |
| 3 – Внутренний аудит обеспечивает высшее руководство достаточными, надежными и релевантными отчетами о выполняемой им работе и вынесенными рекомендациями | 3.9 | 5 | 1.33 |
| 4 – Реакция высшего руководства на отчеты внутреннего аудита является разумной | 3.6 | 3 | 1.14 |
| Продолжение таблицы 32 | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 5 – Служба внутреннего аудита достаточно велика, чтобы успешно выполнять свои обязанности | 2.5 | 3 | 1.47 |
| 6 – Служба внутреннего аудита имеет достаточный бюджет для успешного выполнения своих обязанностей | 3.0 | 3 | 1.51 |
| Примечание – Составлено автором на основе [76] | | | |

5. Независимость внутренних аудиторов (Indep) (таблица 33) оценивалась по уровню независимости, уровню отчетности, прямые контакты с правлением и высшим руководством, конфликты интересов, вмешательство, неограниченный доступ ко всем департаментам и сотрудникам, назначение и отстранение руководителя Комитета внутреннего аудита, а также выполнение неаудиторской деятельности.

Таблица 33 – Независимость внутреннего аудита (Indep)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Утверждения | Mean | Median | Std.Dev |
| 1 – Сотрудники службы внутреннего аудита достаточно независимы для выполнения своих профессиональных обязанностей | 3.05 | 3 | 1.62 |
| 3 – Руководитель службы внутреннего аудита имеет прямой контакт с правлением (с Президентом) | 2.33 | 1 | 1.63 |
| 5 – Конфликт интересов редко присутствует в работе внутренних аудиторов | 3.23 | 3 | 1.69 |
| 6 – Внутренние аудиторы редко сталкиваются с вмешательством руководства при выполнении своей работы | 3.03 | 3 | 1.56 |
| 7 – Сотрудники службы внутреннего аудита имеют свободный доступ ко всем подразделениям и сотрудникам организации | 3.28 | 3 | 1.52 |
| 8 – Сотрудники внутреннего аудита не должны выполнять неаудиторские функции | 4.31 | 5 | 1.38 |
| Примечание – Составлено автором на основе источника [66,с.1] | | | |

В качестве зависимой переменной нами использован показатель Эффективности внутреннего государственного аудита, измеряемый рядом показателей. Данные показатели были также взяты в ходе опроса респондентов, и оценены по пятибалльной шкале Лайкерта. Полученные результаты указаны в таблице 34.

Таблица 34 – Эффективность Внутреннего государственного аудита (EIA)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Утверждения | Mean | Median | Std.Dev |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Внутренний аудит повышает эффективность работы организации | 4.026 | 5 | 1.29 |
| Внутренний аудит проверяет операции и программы на предмет их соответствия установленным целям и задачам | 4.205 | 5 | 0.98 |
| Продолжение таблицы 34 | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Внутренний аудит определяет адекватность и эффективность системы внутреннего учета и операционного контроля организации | 3.949 | 4 | 1.28 |
| Внутренний аудит проверяет точность и достоверность финансовой отчетности | 3.538 | 4 | 1.59 |
| Внутренний аудит проверяет соблюдение политики, планов, процедур и положений | 4.000 | 5 | 1.40 |
| Внутренний аудит проверяет соблюдение применимых внешних законов и правил | 4.128 | 5 | 1.22 |
| Внутренний аудит рассматривает средства обеспечения сохранности активов | 4.436 | 5 | 0.97 |
| Внутренний аудит оценивает и повышает эффективность управления рисками | 4.103 | 5 | 1.23 |
| Внутренний аудит рассматривает экономичное, эффективное и результативное использование ресурсов | 4.000 | 5 | 1.41 |
| Внутренний аудит оценивает систему внутреннего контроля | 3.821 | 4 | 1.37 |
| Внутренний аудит при необходимости выносит рекомендации по совершенствованию системы внутреннего контроля | 3.897 | 5 | 1.45 |
| Внутренний аудит повышает производительность организации | 3.872 | 4 | 1.38 |
| Внутренний аудит разрабатывает соответствующие годовые планы аудита | 4.487 | 5 | 1.05 |
| Своевременно принимаются меры по выполнению рекомендаций, содержащихся в отчете о внутренней ревизии | 3.923 | 4 | 1.16 |
| Примечание – Составлено автором на основе источника [32,с.1] | | | |

С точки зрения роли и эффективности полученные результаты свидетельствуют о том, что функция внутреннего государственного аудита Республики Казахстан по прежнему ориентирована на традиционный подход, так как меры, по выполнению рекомендации не всегда выполняются своевременно. Эти выводы подтверждают выводы Alzeban и Sawan, 2013, которые указали, что роль внутреннего государственного аудита не вышла за рамки традиционного аудита финансовой отчётности и соблюдения требований.

*Модель.*Для оценки влияния факторов на эффективность внутреннего государственного аудита, был проведен корреляционно-регрессионный анализ исследуемых данных. Согласно выдвинутым гипотезам нами сформулирована следующую модель:

AEI = b0 + b1Compie + b2REI + b3Size + b4MSIA + B5Indep +μ

где AEI – эффективность внутреннего государственного аудита;

Compie – компетенцию специалистов внутреннего государственного аудита;

Size – количество аудиторов, работающих в одном отделе;

RIE – взаимоотношения между внутренними и внешними аудиторами;

MSIA – управленческая поддержка внутреннего государственного аудита;

Indep – независимость действий аудиторов,

μ – другие неучтенные факторы

*Результаты.* Согласно полученным данным, указанным в таблицах 30 – 33, были выявлены средние баллы по исследуемым переменным. Средние баллы рассчитаны по шкале Likerta от одного до пяти, где (1) – степень, в которой респонденты решительно не согласны; и (5) – степень, в которой респонденты решительно согласны. Так как каждый показатель состоит из ряда вопросов, определяющую данный показатель, мы рассчитаем внутреннюю согласованность характеристик, описывающих один данный показатель. Чтобы доказать, что они не является показателем гомогенности объекта. То есть для определения ассоциации, для которой элементы максимально коррелируют друг с другом и минимально коррелируют с другими переменными. Для данной цели рассчитаем показатель Cronbach's alpha. Минимальное значение показателя составляет – 0.6. Рассчитаем для всех переменных:

Зависимая переменная AEI включает 14 элементов с надежностью Cronbach's alpha – 0.95. Независимая переменная Compie включает 6 элементов с надежностью – 0.63. Независимая переменная RIE включает 9 элементов с надежностью – 0.87. Независимая переменная MSIA включает 6 элементов с надежностью – 0.74. Независимая переменная Indep включает 8 элементов с надежностью – 0.72.

Так как нами построена модель согласно данным по шкале Лейкерту, нами использовались корреляция Spearman – меру линейной связи между случайными величинами. Корреляция Spearman не является ранговой, то есть для оценки силы связи используются не численные значения, а соответствующие им ранги. Коэффициент инвариантен по отношению к любому монотонному преобразованию шкалы измерения [134].

Результаты корреляционного анализа представлены в таблице 35.

Таблица 35 – Коэффициенты корреляции Spearman для переменных в модели

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Коэффициенты | AEI | Age | Compie | Size | RIE | MSIA | Indep |
| AEI | 1.000 | 1.000 |  |  |  |  |  |
| Age | – 0.037 | 1.000 |  |  |  |  |  |
| Compie | – 0.036 | 0.366 | 1.000 |  |  |  |  |
| Size | 0.117 | – 0.187 | – 0.170 | 1.000 |  |  |  |
| RIE | 0.245 | 0.066 | – 0.025 | – 0.020 | 1.000 |  |  |
| MSIA | 0.583 | 0.102 | – 0.139 | 0.129 | 0.561 | 1.000 |  |
| Indep | 0.648 | 0.132 | – 0.198 | 0.156 | 0.463 | 0.713 | 1.000 |
| Примечание – Составлено автором на основе исследования [134,с.1]. | | | | | | | |

По результатам корреляционного анализа, было выявлено, что возраст и квалификация отрицательно влияет на эффективность внутреннего государственного аудита, но так как показатели не значимы, то не можем утверждать о его действии. По анализу, было выявлено, что положительно значимо влияние двух факторов как: Поддержка руководством внутреннего аудита (MSIA) и Независимость внутреннего аудита (Indep). Что аналогично результатам других исследователей, рассмотревшие данные показатели на примере развивающихся стран как Эфиопия, Саудовская Аравия и Южная Африка.

При составлении регрессионного анализа данные выстроены с использованием метода робастных ошибок. Для того, что охарактеризовать независимость влияния на результат исследования различного рода выбросов. Проведенные нами результаты регрессионного анализа представлены в таблице 36

Таблица 36 – Результаты регрессионного анализа

*Linear regression*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| AEI | Coef. | | St. Err. | t – value | | p – value | 95% Conf | Interval | Sig |
| Age | – 0.131 | | 0.173 | – 0.76 | | 0.452 | – 0.483 | 0.220 | - |
| Compie | 0.144 | | 0.214 | 0.67 | | 0.505 | – 0.291 | 0.579 | - |
| Size | – 0.004 | | 0.107 | – 0.04 | | 0.967 | – 0.221 | 0.212 | - |
| RIE | – 0.260 | | 0.153 | – 1.70 | | 0.098 | – 0.570 | 0.050 | \* |
| MSIA | 0.442 | | 0.211 | 2.10 | | 0.043 | 0.014 | 0.871 | \*\* |
| Indep | 0.673 | | 0.173 | 3.89 | | 0.000 | 0.321 | 1.024 | \*\*\* |
| Constant | 1.037 | | 1.051 | 0.99 | | 0.331 | – 1.099 | 3.173 | - |
| Mean dependent var | | 3.801 | | | SD dependent var | | | 1.323 | - |
| R – squared | | 0.646 | | | Number of obs | | | 41.000 | - |
| F – test | | 11.147 | | | Prob > F | | | 0.000 |  |
| Akaike crit. (AIC) | | 109.669 | | | Bayesian crit. (BIC) | | | 121.664 |  |
| \* – p<0.1  \*\* – p<0.05,  \*\*\* – p<0.01 | | | | | | | | | |

Примечание – Составлено автором на основе исследования [134,с.1].

Проведенный анализ показал, что модель является значимым, что видно из F – критерия, приведенного в таблице 35. Значение R – квадрата 64.6%, что указывает хорошую объяснительную способность модели. Возраст и Размер отрицательный но не значимый знак. В связи с чем, можем отвергнуть первую Н1 и вторую Н2 гипотезы. Как видно из описательной статистики в таблице 44, удельный вес аудитров с возрастом, превышающих 40 лет, составляет 53%, и аудиторы, возраст которых превышает 50 лет – 18%. Однако, это не значит, что с возрастом ухудшаются профессиональные навыки. Данный отрицательный результат может быт вследствие того, что по данным анкетирования, респонденты в возрасте выше 40 лет, ответили, что не посещают курсы повышения квалификации, что дает данный результат.

Показатель взаимоотношений между внутренними и внешними аудиторами показал относительно значимый отрицательный результат. Что не совпадает с результатом других исследователей. Что указывает на недостаточно развитую координацию между Комитетами. Гипотеза Н3 отвергается.

Результаты показали положительную и значимую связь между AEI и MSIA, что дало возможность предполагать, о зависимости эффективности работы внутреннего государственного аудита от поддержки высшего руководства. С наличием поддержки со стороны высшего руководства повышается и эффективность работы внутреннего аудита. Основываясь на результаты, нами принята гипотеза H4. Так как полученные результаты подчеркнули важность управленческой поддержки.

Из основных исследуемых факторов Независимость в действиях внутренних аудиторов вносит наибольший вклад в ЭВГА, причем β = .673. Гипотеза Н5 подтверждается.

В целом наши результаты показывают, что большинство исследуемых факторов влияют на эффективность внутреннего государственного аудита, причем показатель Indep вносит наибольший вклад. Эти выводы подтверждают, что без поддержки со стороны руководства внутренний государственный аудит не является достаточно независимым и имеет ограниченный объем работы и ресурсов, а также плохие отношения с внешними аудиторами. Взаимодействие между сотрудниками Службы внутреннего аудита и высшим руководством имеет важное значение для определения независимости и объективности внутренних аудиторов. Следовательно, можно утверждать, что поддержка со стороны высшего руководства является основой ЭВГА.

Это исследование предоставляет доказательства того, каким образом компетентность, размер IAD, взаимоотношения между внутренними и внешними аудиторами, независимость внутреннего государственного аудита и степень управленческой поддержки функции внутреннего государственного аудита способствуют воспринимаемой эффективности функции внутреннего государственного аудита в государственном секторе. Результаты также подчеркивают роль управленческой поддержки функции внутреннего государственного аудита как ключевого фактора развития IAE.

Это исследование неизбежно имеет методологические ограничения. Так как он основан на анкетировании, и мера «эффективности» внутреннего государственного аудита, зависимая переменная, устанавливается в соответствии с представлениями руководителей проверяемых подразделений. Существует вероятность того, что ответы внутренних аудиторов могут включать предвзятость в ответах, учитывая, что данные как по зависимым, так и по независимым переменным были собраны из одного и того же источника, но от разных респондентов, то есть внутренних аудиторов и руководителей проверяемых департаментов. Также анкетирование проводилось только по Комитету государственного аудита, что ограничивает количество респондентов. В будущих исследованиях планируется охватить и регионы Казахстана, для получения наибольшего точного результата.

В развитых странах развивающиеся формы управления, инициированные COSO в США и Cadbury в Великобритании, стремятся обеспечить взаимосвязь комитетов по аудиту между руководством и внутренним аудитом. Это может сделать роль управленческой поддержки менее важной, чем в такой стране, как Казахстан, где зарождаются комитеты по аудиту, а там, где они существуют, их эффективность ставится под сомнение. В развивающихся странах ревизионные и аудиторские комитеты появились недавно и действуют в рамках культурных и иерархических структур, которые могут отличаться от таковых в развитых странах с иными традициями и более длительной историей более формализованного управления. В связи с вышеизложенными, рассмотренные вопросы могут вызывать много споров и вследствие этого будут еще обсуждаться и исследоваться в дальнейшем.

Таким образом предлагаемая многофакторная модель оценки деятельности Служб внутреннего аудита позволяет выявить влияние ее деятельности на эффективность использования государственных ресурсов с помощью корреляционно-регрессионного анализа. Релевантные факторы выявлены путем агрегирования результатов опроса сотрудников органов внутреннего государственного аудита и применением Likert scale.

**3.3 Факторы роста качества внутреннего государственного аудита через совершенствование экспертно-аналитических мероприятий**

Задачами органов внутреннего государственного аудитаявляется осуществление деятельности, связанной с анализом, оценкой и проверкой управления ресурсов и активов государства, чтобы обеспечить динамичный рост качества жизненных условий и безопасности страны .

В этом направлении важное место отдается качеству внутреннего государственного аудита. Качественно проведенный внутренний государственный аудитгарантирует эффективное функционирование государства и общества. Из этого следует, что каждый этап аудиторской проверки и каждый вид деятельности при аудите необходимо проводить с высоким уровнем качества и эффективности

Зарубежные ученые Кнечел (2012), Стефенс (2011), Бобикетал (2012) считают, что главными факторами повышения качества и эффективности аудита могут быть знания и навыки, которыми обладают аудиторы, то есть профессионализм.

Факторы, влияющие на качество и эффективность проведения аудита, являются идентичными для экспертной аналитической деятельности. Так как экспертная аналитическая деятельность является одной из частей аудита. Следовательно, высокий уровень профессионализма команды аудиторов и уровень специализации в аудите стали как важнейший фактор качества проведения аудита и экспертно-аналитической деятельности.

В 2008 г. Советом финансовой отчетности (FRC) Англии были определены и представлены основные факторы качества аудита и экспертной аналитической деятельности (рисунок 34).

1. культура в аудиторской организации
2. навыки и личные качества аудиторов
3. эффективность процесса аудита

5) факторы, не зависящие от аудиторов, влияющих на качество аудита

1. надежность и полезность аудиторской отчетности организации

Рисунок 34 - Факторы качества аудита и экспертно-аналитической деятельности по Совету финансовой отчетности Англии

Примечание: составлено автором на основе источника [135]

Основной проблемой в повышении качества деятельности органов внутреннего государственного аудита в Казахстане является отсутствие методологии по вопросам, связанным с применением экспертной аналитической деятельности и проведением экспертных и аналитических мероприятий, предназначенных для органов внутреннего государственного аудита.

В Казахстане разработан и внедрен Процедурный стандарт для органов внешнего государственного аудитапо проведению экспертного и аналитического мероприятия. В данном Стандарте раскрыты основные аспекты по реализации как самостоятельного экспертного и аналитического мероприятия, так и экспертного и аналитического мероприятия в составе аудита эффективности, которые проводятся органами внешнего государственного аудита, а именно Счетным Комитетом.

В связи со смешением акцентов с констатации фактов нарушений на их предупреждение Службам внутреннего аудита необходимо усиление экспертно–аналитической деятельности, анализа причинно–следственных факторов выявленных недостатков и нарушений, предоставление обоснованных рекомендаций по разрешению проблем, которые должны основываться на определенной методике.

Следует отметить, что в Стандарте отсутствует информация о методах, используемых при проведении экспертного и аналитического мероприятия. Отсутствует Процедурный стандарта по проведению экспертного и аналитического мероприятия органами внутреннего государственного аудита. Органы внутреннего государственного аудита не обладают функциями, которые позволяли бы им проводить самостоятельное экспертное и аналитическое мероприятие. Реализация экспертной и аналитической деятельности происходит на основе аналитических процедур в составе аудита финансовой отчетности [136], аудита соответствия или камерального контроля.

На сегодняшний день в Казахстане разработаны и приняты много важных нормативно-правовых документов, законов, стандартов, которые регулируют деятельность органов внутреннего государственного аудита , но остаются нерешенными вопросы по методологии проведения экспертного и аналитического мероприятия.

Экспертно-аналитическая деятельность значительно повышает эффективность деятельности внутренних государственных аудиторов. Она является одним из важнейших инструментов при реализации функций и полномочий, возложенных на внутренних аудиторов по Закону. На сегодняшний день существует множество видов и методов аудиторских и аналитических процедур. В дополнение к ним добавились информационные технологии, которые помогают аудиторам автоматизировать процесс анализа и сделать его менее затратным и трудоемким.

Следует отметить, что на сегодняшний день в развитии внутреннего государственного аудитав Казахстане наблюдается тенденция в применении экспертных и аналитических мероприятий органами внутреннего государственного аудита . Экспертные и аналитические процедуры активно и чаще стали применять СВА ЦГО и МИО, входящие в структуру органов внутреннего ГА.

Данная тенденция объясняется тем, что в последние годы государство ведет активную политику в области оптимизации затрат государственного бюджета, в частности затрат ЦГО и МИО. В связи с этим, службы внутреннего аудита обязаны были расширить спектр и характер своих функций. Помимо обычного аудита и контрольных функций добавились оценка эффективности СУР, выявление и расследование случаев мошенничества. Но размер бюджета на внутренний аудит либо оставался прежним, либо сокращался вовсе. В этих условиях применение и акцентирование внимания на экспертную и аналитическую деятельность является неизбежной.

Также существует проблема с открытостью органов внутреннего государственного аудита, а именно вопросы, касающиеся участия экспертного сообщества в обсуждение результатов аудита, активная деятельность независимых экспертов и рейтинговых агентств . Если эти организации начнут активно участвовать в деятельности органов внутреннего государственного аудита и в совершенствовании системы внутреннего государственного аудитастраны, это приведет к отсутствию необходимости в дополнительной экспертно-аналитической работе органов государственного аудита [137].

Под экспертной и аналитической деятельностью органов внутреннего государственного аудита, на наш взгляд, следует понимать его деятельность, связанную с реализацией возложенных функций, посредством проведения анализа и выражения определенного экспертного мнения или вынесения экспертного заключения.

Экспертное и аналитическое мероприятие характеризуется в первую очередь выраженностью и обособленностью его объекта и предмета. Соответственно не все выделенные виды экспертной аналитической деятельности можно отнести к видам экспертных и аналитических мероприятий, поскольку большая часть – это процесс и не вполне соответствует принципу комплексности и адресности.

Из этих определений следует, что экспертное и аналитическое мероприятие, как обособленное мероприятие, в наибольшей степени имеет связь с оценкой и вынесением экспертного мнения о предмете и явлении, на которое распространяется компетенция органов государственного аудита в рамках реализации своих функций .

Основываясь на предложенных формулировках экспертного и аналитического мероприятия, в пределах сферы определенной законодательством, нами были выделены следующие виды экспертных и аналитических мероприятий (рисунок 35).

Рисунок 35 - Виды экспертно-аналитических мероприятий в Республике Казахстан

Примечание – Составлено автором на основе исследования [137].

Также считаем, что одной из проблем в развитии и совершенствовании системы экспертной и аналитической деятельности является четкое разграничение сфер применения данного вида деятельности. Так, осуществление экспертизы законопроектов до их принятия вышестоящими органами, на наш взгляд, является эффективным механизмом, чтобы повысить эффективность государственного управления. Проведение такой экспертизы независимым органом, который сможет осуществлять оценку деятельности Правительства, будет иметь большой эффект.

Следующей проблемой, с которой столкнулись на этапе анализа и оценки эффективности экспертной и аналитической деятельности, явилось отсутствие данных по показателям количества и качества по экспертной и аналитической деятельности и конкретных данных по количеству проведенных экспертных и аналитических мероприятий, объему бюджетных средств, которые были охвачены экспертными и аналитическими мероприятиями и т.д.

Для оценки влияния качества организации внутреннего государственного аудита на эффективное использование государственных ресурсов нами был проведен корреляционно-регрессионный анализ влияния каждого фактора на качество аудита.

– У - качество аудита;

– - мотивация обучения;

– - возможность обучения;

– - организационная культура;

– - профессия и опыт;

– - уверенность и усилие;

– - тренд и производительность.

Чтобы выявить тесноту связи между переменными, мы провели корреляционный анализ с помощью аналитической программы GRETL (таблица 14).

Матрица коэффициентов корреляции по шкале Чедокка показывает, что самая высокая связь качества аудита наблюдается с фактором – профессия и опыт (r=0,97). Профессия и опыт являются основой при проведении государственного аудита.

Вторым не менее сильным коррелирующим фактором с качеством аудита является мотивация обучения. Значение корреляции составляет 0,95. Так как связь является прямой, с ростом мотивации обучения будет расти качество аудита.

Также качество аудита коррелирует с фактором тренд и производительность, коэффициент корреляции которого равен 0,96. Рост качества аудита пропорционально росту тренда и производительности: чем больше производительность труда аудитора, тем больше увеличивается качество аудита.

Таблица 37 - Корреляционная матрица 1

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Качество аудита | Мотивация обучения | Возмож ность обучения | Организационная культура | Уверен-  ность и усилие | Тренд и производительность | Независимая переменная |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1,0000 | 0,9510 | -0,9241 | 0,9213 | 0,9762 | 0,9663 | Качество аудита |
| «Продолжения таблицы 37» | | | | | | |
|  | 1,0000 | 0,9533 | 0,4184 | 0,7956 | -0,9091 | Мотивация обучения |
|  |  | 1,0000 | -0,4502 | 0,8441 | -0,9459 | Возможность обучения |
| Продолжение таблицы 37 | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|  |  |  | 1,0000 | -0,5192 | 0,4241 | Организационная культура |
|  |  |  |  | 1,0000 | -0,8169 | Профессия и опыт |
| «Продолжения таблицы 37» | | | | | | |
|  |  |  |  | 1,0000 | 0,5137 | Уверенность и усилие |
|  |  |  |  |  | 1,0000 | Тренд и производительность |
| Примечание - Составлено с помощью программы GRETL на основе данных [59] | | | | | | |

С фактором - организационная культура качество аудита имеет весьма тесную связь. Коэффициент корреляции составляет 0,92. Такую высокую связь можно объяснить тем, что качество аудита напрямую зависит от организационной культуры аудиторского мероприятия: чем выше уровень организационной культуры у аудиторов, тем больше увеличивается качество аудита.

С фактором уверенность и усилие качество аудита имеет высокую связь, которая равна 0,92, с фактором возможность обучения качество аудита имеет такую же высокую, но обратную связь с коэффициентом -0,92. Эти два показателя зависят от личных качеств государственного аудитора.

Отсюда, по исходным данным функциональная связь существует со всеми факторами. Проверка данных на нормальность распределения выявила, что нулевая гипотеза отклоняется.

Высокие корреляции, могут привести к мультиколлениарности в модели. Для того чтобы, избежать мультиколлениарностьи, привести данные в стационарный вид, преобразуем исходные данные, рассчитав цепные темпы роста.

Построена новая корреляционная матрица (таблица 38).

Таблица 38 - Корреляционная матрица 2

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Качество аудита | Мотивация обучения | Возможность обучения | Организационная культура | Уверенность и усилие | Тренд и производительность | Независимая переменная |
| 1,0000 | 0,5210 | -0,3441 | 0,4813 | 0,6162 | 0,2863 | Качество аудита |
|  | 1,0000 | 0,9533 | 0,4184 | 0,7956 | -0,9091 | Мотивация обучения |
|  |  | 1,0000 | -0,4502 | 0,8441 | -0,9459 | Возможность обучения |
|  |  |  | 1,0000 | -0,5192 | 0,4241 | Организационная культура |
|  |  |  |  | 1,0000 | -0,8169 | Профессия и опыт |
|  |  |  |  | 1,0000 | 0,5137 | Уверенность и усилие |
|  |  |  |  |  | 1,0000 | Тренд и производительность |
| Примечание - Составлено с помощью программы GRETL | | | | | | |

Полученные преобразованные данные соответствуют закону нормального распределения. Высоко коррелируемые со значением (+, - 0,7) отсутствуют. Для проведения множественного регрессионного анализа сохранены все 6 факторов.

Регрессионный анализ методом наименьших квадратов представлен в таблице 39.

Таблица 39 - Множественный регрессионный анализ

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Независимая переменная | β | t (Stat) | P-value | R-квадрат | Multi.R | R-квадрат (скор.) | F |
| Качество аудита | 0,495 | - | - |  | - | - | - |
| Мотивация обучения | 0,254 | 4,153 | 0 | 0,678 | 0,823 | 0,640 | 78,2 |
| Возможность обучения | -0,038 | -0,413 | 0,446 |
| Организационная культура | 0,095 | 2,726 | 0,273 |
| Профессия и опыт | 0,338 | 5,346 | 0 |
| Уверенность и усилие | 0,009 | 0,426 | 0,754 |
| Тренд и производительность | 0,209 | 3,681 | 0 |
| Примечание - Составлено с помощью программы GRETL | | | | | | | |

Коэффициент детерминации в анализе равен 0,678, то есть 82% изменений качества аудита переменными признаками, а 18% - неучтенные факторы. Общий коэффициент корреляции R-квадрат равен 0,67, говорит о наличии тесной связи между результативным и факторными признаками.

Проверим уравнение регрессии на адекватность:

1) фактический критерий Фишера равен 78,2, что превышает табличное значение: Fфакт.> Fтабл. (2,93);

2) фактический критерий Стьюдента превышает критическое значение, что говорит о значимости модели:

а) t факт =15,07> t табл. = 0,0001;

б) t факт =22,13> t табл. = 0,0001

3) Критерий Дарвина – Вотсана равен 2,04 выше критического (критическое значение составляет 1.34): 2,04>1.34, автокорреляция отсутствует.

Во всех случаях подтверждается нормальное распределение факторов, в связи с тем, что критерий Шапиро - Уилка больше р-значения, нулевая гипотеза нормального распределения принимается.

Таким образом, из проведенного корреляционно-регрессионного анализа следует вывод, что на качество и эффективность экспертной и аналитической деятельности и аудита в целом влияют факторы: мотивация на обучение, возможность обучаться, культура организации работы, профессия и опыт, усилие и уверенность, тренд и производительность.

Проведенный нами корреляционно – регрессионный анализ подтвердил факторы, наиболее влияющие на качество аудита. По регрессионной статистике подтвердилась значимость шести факторов. По результатам анализа составили уравнение множественной регрессии:

У = 0,495 + 0,254 – 0,038 + 0,095 + 0,338 + 0,009 + 0,209

Качество аудита увеличится на 0,254 единиц при увеличении мотивации обучения на 1 единицу при неизменности остальных показателей. Качество аудита уменьшится на 0,038 единиц при увеличении возможности обучения на 1 единицу при неизменности остальных показателей. Качество аудита увеличится на 0,095 единиц при увеличении культуры организации аудита на 1 единицу при неизменности остальных показателей. Качество аудита увеличится на 0,338 единиц при увеличении уровня профессионализма и опыта на 1 единицу при неизменности остальных показателей. Качество аудита увеличится на 0,009 единиц при увеличении усилия и уверенности на 1 единицу при неизменности остальных показателей. Качество аудита увеличится на 0,209 единиц при увеличении уровня трендов и производительности труда на 1 единицу при неизменности остальных показателей.

В системе ГА существует множество проблем по организации экспертной аналитической деятельности. Для решения вышеуказанных проблем предлагаем следующие направления развития экспертно-аналитической деятельности для повышении эффективности влияния внутреннего госаудита на использование государственных ресурсов.

Ввиду отсутствия определенной общей классификации экспертной аналитической деятельности, ниже представлена предлагаемая нами классификация экспертной аналитической деятельности, составленная основываясь на функциях органов ГА, предусмотренных Законом, в привязке к стадиям бюджетного процесса. Кроме того, обоснована целесообразность осуществления данного вида экспертной аналитической деятельности и критерии, на основании которых она была выделена в отдельный вид

1. Предварительная оценка проекта бюджета.

При переходе на ГА смещаются акценты с выявления на предупреждение нарушений. Одним из самых эффективных инструментов предупреждения нарушений признается предварительная оценка проекта бюджета, проводимая органами ГА.

Критериями выделения данного вида экспертной аналитической деятельности являются:

- законодательное регламентирование данной функции. В Законе предусмотрена функция, по предварительной оценке, проекта бюджета;

- проведение контроля на предварительной стадии бюджетного процесса возможно только через проведение экспертного и аналитического мероприятия [138];

- глобальность и значимость анализируемого явления.

2. Экспертиза законопроектов, связанных с формированием и исполнением бюджета.

Как нами было отмечено при изучении международного опыта, экспертиза законопроектов входит в компетенцию Счетной палаты Российской Федерации. Этот опыт, на наш взгляд, является позитивным и может быть применен в Казахстане. Сама по себе предварительная оценка проекта бюджета без экспертизы законопроектов, которые могут иметь влияние на его реализацию, не будет являться эффективным инструментом предупреждения нарушений. Это позволяет нам рекомендовать его как отдельный вид экспертной аналитической деятельности органов внутреннего государственного аудита.

Критериями отнесения к данному виду экспертных и аналитических мероприятий является в первую очередь, предмет деятельности – это законопроекты, регулирующие бюджетные процессы в обществе.

3. Оперативный анализ по исполнению бюджета с использованием ежедневной информации операционного дня Казначейства [138].

Для обеспечения возможности осуществления данного вида экспертной аналитической деятельности необходимо обеспечить полное взаимодействие с органами Казначейства, разработать требования к созданию базы данных, шире использовать сервер, который используется в настоящее время, информационную базу Казначейства и поставить конкретные задачи перед разработчиками информационной системы. Необходимость введения данного вида экспертной аналитической деятельности также объясняется необходимостью своевременного реагирования и перехода с практики выявления финансовых нарушений на практику их предупреждения.

Критерием отнесения данного вида деятельности также являются его законодательное регламентирование, так в соответствии с Законом предусмотрено осуществление текущей оценки.

4. Подготовка аналитических материалов и докладов по вопросам оценки эффективности государственных органов и субъектов квазигосударственного сектора

Необходимость выделения данного вида экспертной аналитической деятельности объясняется необходимостью оценить эффективность непосредственно объекта аудита, но также оценить степень влияния его деятельности на экономику в целом. Это возможно только посредством применения аналитических инструментов, включая инструменты математического моделирования.

5. Факторный анализ по исполнению доходов и расходов бюджета.

Необходимость выделения и проведения данного вида экспертного и аналитического мероприятия обусловлена следующим. По анализу отклонений, которые ориентированы на дальнейшие управленческие решения, требует проведения факторного анализа, который показал бы влияние отклонений показателей бюджета на эффективность исполнения бюджета в целом. Выводы по приоритетам влияющих факторов создают решения по управлению, подлежащие рекомендации соответствующим государственным органам, исполнителям бюджета, что в свою очередь помогает повысить эффективность государственного управления.

6. Анализ влияния основных параметров государственного бюджета на развитие страны в социальных и экономических сферах, на макроэкономические показатели Казахстана.

Целесообразность внедрения данной формы экспертного и аналитического мероприятия объясняется в первую очередь переходом на ГА. Переход на Государственный аудит предполагает, что основной целью деятельности органов ГА становится не обнаружение нарушений, но и деятельность, направленная на увеличение уровня эффективности управления финансовых ресурсов. Осуществление предварительного контроля на стадии формирования бюджета усиливает функцию предупреждения нарушений. Проведение такого анализа невозможно провести в рамках аудиторских мероприятий. Это позволяет выделить его как вид экспертного и аналитического мероприятия.

Данная классификация согласуется с проводимыми в настоящее время реформами в сфере ГА. Чтобы провести эти работы в Казахстане целесообразно использовать системно-ориентированный подход, подход, который ориентирован на результат и проблемно-ориентированный подход.

Так как, следующей основной проблемой организации и проведения экспертных и аналитических мероприятий в Республике Казахстан является отсутствие методологии проведения экспертных и аналитических мероприятий для органов ГА, предлагаем создать методологию по проведению экспертного и аналитического мероприятия по каждому направлению и виду экспертной аналитической деятельности. В частности, создание Процедурного стандарта внутреннего ГА по проведению экспертного и аналитического мероприятия.

На сегодняшний день в Казахстане приняты все основные нормативно-правовые документы, законы, стандарты, регулирующие деятельность органов ГА. Но вопросы по проведению экспертного и аналитического мероприятия еще не ясны в полном объеме.

Также рекомендуем органам ГА в порядке обязательных функций вести статистику по количеству проведенных экспертных и аналитических мероприятий, объему бюджетных средств, которые охвачены экспертно-аналитическими мероприятиями. С помощью вышеуказанных данных можно будет оценивать эффективность экспертной и аналитической деятельности органов ГА.

Рассчитаем эффективность экспертной и аналитической деятельности органов ГА по Республике Казахстан за 2020 г. по формуле С.И. Ломакина:

Ээад = (Эк + Ээ-а) / Зфк

где Ээад – экономическая эффективность аналитической деятельности;

Эам – экономический эффект от аудиторских мероприятий (денежные средства, которые подлежали восстановлению в бюджет);

Ээ-ад – экономический эффект по результатам экспертной и аналитической деятельности (средства, которые были восстановлены в бюджет);

Зга – затраты на содержание органа государственного аудита.

Экономический эффект от аудиторских мероприятий, то есть средства, которые были восстановлены в бюджет составляет 138 010,2 млн. тенге.

Если общее число экспертных и аналитических мероприятий, которые были проведены, будет равно 5, то экономический эффект от экспертно-аналитической деятельности - средства, которые подлежали бы восстановлению в бюджет могли бы составить 17 567,4 млн. тенге.

Затраты на содержание органов государственного аудита составили 10 788,2 млн. тенге.

Эффективность экспертной аналитической деятельности органов ГА по Республике Казахстан за 2020 г:

(138 010,2+ 17 567,4) / 10 788,2 = 87,2 / 100 = 0,872

По методике оценки эффективности экспертной и аналитической деятельности значение 0,872 соответствует шкале эффективный, то есть 1> 0,87 ≥ 0,8.

Таким образом, результаты расчета эффективности экспертной и аналитической деятельности органов ГА по РК за 2020 г. показали, что экспертная и аналитическая деятельность является эффективной. Коэффициент эффективности экспертной и аналитической деятельности составил 0,87.

Одним из важных условий и критериев эффективности экспертной и аналитической деятельности является организация экспертного и аналитического мероприятия на должном уровне и компетентность государственных аудиторов.

Когда стоишь перед выбором критериев эффективности экспертной и аналитической деятельности, создается надобность в использовании определенного системного подхода. Эти критерии главным образом обязаны содержать в себе все способы, при помощи которых возможно решение задач, которые изначально были поставлены перед государственными аудиторами. При данном процессе могут возникать определенные трудности, но использование вышеуказанной методики повысит уровень эффективности экспертной и аналитической деятельности. Это объясняется фактом, что между критериями и показателями качества экспертной и аналитической деятельности органов ГА существует прямая зависимость.

Нужно учесть тот факт, что методика оценки критериев эффективности обязана способствовать получению объективных и достоверных результатов, не должна искажать результативность и эффективность органа государственного аудита. Это зависит от ряда факторов: исходная информация должна собираться и обрабатываться надлежащим образом, экономический смысл показателей, которые явились результатом оценки, должны быть интерпретированы правильно, процедура оценки должна быть прозрачной. Также методика оценки не должна требовать много времени и денег для оценки. Она с легкостью должна интегрироваться в существующей базе данных и информационными системами органов ГА.

Следующим ключевым условием при оценке является то, что оценка эффективности экспертной и аналитической деятельности должны проводиться своевременно и регулярно. Обязательно должен проводиться анализ результатов оценки во времени, субъектов и объектов ГА и критериев эффективности.

Также рекомендуем внедрить информационно- аналитические системы в пользование государственным аудиторам и экспертам для повышения качества, и роли экспертной и аналитической деятельности органов ГА.

В современности существует множество информационно-аналитических программ, которые помогают проводить различные виды анализа и строить экономико-математические модели без особых усилий. Они содержат в себе различные статистические методы, которые позволяют с легкостью обмениваться информацией и с другими известными базами данных. Также они имеют возможность более улучшенного графического представления информации и простой интерфейс. Самыми распространенными аналитическими программами являются «Python», «SPSS Statistics», «STADIA», «GRETL», « R Studio», «SAS».

С целью цифровизации процесса проведения экспертной и аналитической деятельности, для обработки больших объемов количественных и качественных данных, а также для работы с графикой и таблицами рекомендуем внедрить в систему государственного аудита вышеуказанные виды аналитических программ.

Как показал мировой финансовый кризис, использование традиционных инструментов ГА является недостаточным для своевременного выявления рисков и оценки эффективности функционирования экономики. В этой связи многие страны начинают активно внедрять основные макроэкономические показатели национальной важности и использовать их в деятельности органов государственного аудита в процессе оценки эффективности стратегий, программ, деятельности государственных органов и Правительства в целом.

Практика оценки деятельности объектов контроля органами государственного аудита, с применением ключевых национальных показателей, может представлять значительный интерес для Казахстана. На наш взгляд, ключевые национальные показатели могут быть использованы как в процессе проведения аудита эффективности, но также в процессе обособленного экспертного и аналитического мероприятия. При этом внедрение ключевых национальных показателей в Казахстане может в значительной степени способствовать повышению качества и развитию таких форм государственного аудита как аудит эффективности и экспертная и аналитическая деятельность.

Как следует из самой сущности экспертного и аналитического мероприятия, а также из зарубежной практики, процесс проведения отдельного экспертного и аналитического мероприятия должен быть построен по аналогии исследования и являться гибким и уникальным, возможно использование различной информации, использование различных инструментов оценки и методик, включая общенаучные и специальные методы .

Таким образом в результате применения инструментов экономико-математического моделирования и аналитической программы GRETL предлагается механизм оценки влияния качества экспертно-аналитической деятельности на эффективность внутреннего государственного аудита.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Исходя из поставленной цели – разработка практических рекомендаций, направленных на совершенствование внутреннего государственного аудита в повышении эффективности использования государственных ресурсов на основе систематизации теоретических и методологических подходов, анализа мировой практики и оценки деятельности органов внутреннего государственного аудита Казахстана, автор в результате проведенного исследования приходит к следующим основным **выводам:**

1. С учетом неразрывности и взаимосвязанности социальной и экономической составляющих стратегическая цель социально-экономического развития Республики Казахстан состоит в обеспечении высокого качества жизни населения на основе эффективности использовании государственных ресурсов.

В настоящее время отсутствует научно обоснованное определение категории «государственные ресурсы» в связи с этим путем обобщения классификационных признаков *впервые дано его определение*:

*Государственные ресурсы – это совокупность природных, административных, материально-технических, финансовых и информационных средств и источников их получения необходимых для обеспечения высокого качества жизни населения.*

Управление государственными ресурсами невозможно без наличия полной информации об их использовании. Знание этой информации позволяет находить оптимальные управленческие решения по регулированию бюджетных и межбюджетных отношений, созданию и использованию бюджетных средств, соблюдению принципов бюджетной системы, совершенствованию механизмов функционирования и эффективному управлению государственными ресурсами. Источником такой информации для правительства является внутреннего государственного аудита .

В научной литературе, несмотря на достаточный объем исследований, отсутствует четкое понимание внутреннего государственного аудита в обеспечении эффективности использования государственных ресурсов. В связи с этим, нами дано следующее *авторское определение «внутреннего государственного аудита» .*

*Внутренний государственный аудит –проверка, анализ и оценка эффективности, экономичности, продуктивности и результативности использования государственных ресурсов проводимый органами внутреннего государственного аудита путем подтверждения достоверности и обоснованности финансовой отчетности, бухгалтерского учета и финансового состояния объекта государственного аудита , а также проверка соблюдения им норм законодательства Республики Казахстан;*

2. Проведенный нами SWOT–анализ применения максимального охвата государственных средств в международной практике показал, что развитие практики внутреннего государственного аудита и финансового контроля определяется двумя факторами: особенностями национального государственно–правового развития и принципами Лимской декларации руководящих принципов контроля .

Как показывает практика, последовательный рост чистой финансовой стоимости государственных ресурсов с течением времени свидетельствует о хорошем финансовом состоянии государства. И наоборот, чистая стоимость активов может быть истощена из-за государственного долга, что указывает на ухудшение финансового положения государства, которое может повлиять на уверенность и увеличить риск.

С точки зрения широкой характеристики несмотря на то, что внутренний аудит сильно различается в странах ОЭСР, можно выделить две основные тенденции развития, по крайней мере, среди европейских стран. Их можно охарактеризовать, как менее централизованная «северная модель» (Великобритания, Нидерланды) и более централизованная «южная модель» (Франция, Португалия, Испания).

*Судя по международной практике, внутренний аудит позволяет достичь:*

* повышение финансовой дисциплины, повышение прозрачности и эффективности управления государственными фондами и активами в интересах общества; дальнейшее улучшение экономического потенциала государства посредством контроля качества путем соблюдения международных стандартов аудита и национального законодательства ;
* принятие мер по предотвращению нарушений и недостатков, повышению эффективности, прибыльности и производительности;
* совершенствование процесса управления организацией в соответствии с международной практикой (эта служба должна быть независимой, подчиняться и подотчетной непосредственно первому руководителю организации и руководящему органу);
* проверку надлежащего функционирования компонентов внутреннего контроля; улучшение планирования бюджета и перенаправление средств в сферы, требующие приоритетного улучшения и более пристального внимания; разработка законов, позволяющих лучше взаимодействовать с государственными органами, и уделение внимания образованию в области аудита и бухгалтерского учета, а также существующему обучению персонала.

3. Обобщая развитие внутреннего государственного аудита Республики Казахстан, можно отметить, что в настоящее время сформирована полноценная система внутреннего государственного аудита .

Реформирование системы финансового контроля в республике было направлено на внедрение комплексной системы государственного аудита. Основное преимущество данного подхода - получение возможности отхода от преобладания последующего сплошного контроля к полноценному государственному аудиту, основанному на применении системы управления рисками (СУР) со смещением акцента в деятельности органов государственного аудита в сторону превентивных мер и усиления экспертно-аналитической деятельности .

Таким образом, государственный аудит становится полноценным и действенным институтом общественности и государства. При этом система государственного аудита должна выявлять финансовые нарушения и принимать меры к реагированию, проводить оценку управления с ориентацией на совершенствование деятельности объекта аудита, рост ее эффективности. Эта оценка включает объектом также и качество деятельности государственных органов и организаций, осуществляющих функции по управлению финансовыми ресурсами.

В настоящее время в Казахстанe сформирована и развивается система государственного аудита , включающая внешний и внутренний аудит являющаяся важной частью системы государственного управления.

С целью систематизации элементов внутреннего государственного аудита нами сформирована его развернутая структурированная модель в контексте обеспечения эффективности использования государственных ресурсов и включающую органы внутреннего государственного аудита, типы государственного аудита, проводимые ими и принципы их деятельности, а также объекты аудита.

4. Эффективное управление государственными ресурсами невозможно без достаточно полной информации об их использовании. Владение этой информацией дает возможность принимать оптимальные управленческие решения по регулированию бюджетных и межбюджетных отношений, образованию и использованию бюджетных средств, соблюдению принципов бюджетной системы, совершенствованию механизмов ее функционирования, эффективному управлению государственными активами .

Как показал анализ, сумма неэффективно использованных бюджетных средств, выделенных на решение социально - экономических задач в 2020 году , увеличилась в сравнении с 2019 годом (427,5 млрд. тенге) и составила 569,4 млрд. тенге, за счет увеличения нарушений, выявленных по результатам аудиторских и экспертно-аналитических мероприятий органов государственного аудита при использовании средств республиканского бюджета 2020 года.

Наряду с ростом объемов выделяемых целевых трансфертов, одновременно ежегодно трехкратно увеличивается сумма их неосвоения. Выделенные в 2020 году из республиканского бюджета регионам целевые трансферты исполнены на 99,4%. Сумма неисполнения составила 13,5 млрд. тенге, в том числе экономия – 3,2 млрд. тенге (23,7%), неосвоение – 10,3 млрд. тенге (76,3%).

Основными причинами неосвоения целевых трансфертов являются длительное проведение процедур госзакупок, несвоевременное заключение договоров, отставание от графика производства работ, произведение оплаты фактически оказанного объема услуг, отсутствие или непредставление документов, подтверждающих обоснованность платежа, судебные разбирательства.

Количество достигнутых целевых индикаторов МИО составляет в среднем 65%, ЦГО – 76%. Количество недостигнутых целевых индикаторов МИО и ЦГО в среднем составляет 1%. Однако, по причине отсутствия статистики на момент оценки в среднем 11% индикаторов не оценивается. В среднем не более 25% перевыполняется ЦГО 7% индикаторов, МИО – 3,5%.

Научно обосновано прямое влияние показателей эффективности деятельности администраторов бюджетных программ, достижения ими годовых результатов деятельности, установленных в планах развития, эффективности исполнения бюджетных программ, а также результативности целевых индикаторов на эффективность использования государственных ресурсов.

5. Внутренний государственный аудит Республики Казахстан является неотъемлемой частью системы государственного управления и направлен на повышение эффективности использовании государственных ресурсов .

Оценка деятельности органов государственного аудита регламентируется Процедурным стандартом 1001 внешнего государственного аудита, определяющим цель, задачи, направления и критерии [21], способы, требования к проведению данного вида оценки.

В диссертации научно обосновано что для выявления влияния внутреннего государственного аудита на эффективное использование государственных ресурсов важным инструментом является оценка деятельности органов внутреннего государственного аудита. Оценка эффективности деятельности органов внутреннего государственного аудита осуществляется в камеральном и плановом порядке. В камеральном порядке [21] оценка деятельности органов государственного аудита осуществляется в соответствии с 7 направлениями и критериями оценки деятельности уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту [21].

При этом в настоящее время необходимо расширение критериев проводимого в камерального порядке в части применения органами внутреннего государственного аудита инструментов цифровой экономики.

Применение органами внутреннего государственного аудита информационных технологий в процессе проведения аудиторского мероприятия возможно по двум направлениям:

1) изменение бизнес-процессов объектов аудита путем постоянного увеличения доли операций в цифровом пространстве; в связи с чем возрастает влияние рисков, связанных с использованием информационных технологий [162] органами внутреннего государственного аудита;

2) изменение бизнес-процессов органов внутреннего государственного аудита путем замещения традиционных аудиторских процедур, осуществляемых аудитором, автоматизированными системами поиска, обработки и анализа информации .

Доля возмещенной суммы в результате аудиторских мероприятий СВА с каждым годом падает, что, возможно, связано с ростом суммы, подлежащей восстановлению и возмещению. Показатель исполнения рекомендаций и поручений КВГА в среднем находится на уровне 85% и может быть улучшен в дальнейшем. Исполнение уведомлений по результатам камерального контроля, в свою очередь, находится на высоком уровне (в среднем 94%) и тем самым доказывает свою эффективность. Однако, удельный вес возражений с каждым годом идет на спад, а доля положительных заключений растет. В среднем принималось в пользу объектов 18% возражений.

Если рассмотреть взаимодействие СВА и объектов аудита, то в среднем исполнение рекомендаций составляет 87%. в 2019 году деятельность КВГА была эффективна (116 баллов), в 2020 году – удовлетворительна (85 баллов), в 1 полугодии 2021 года – эффективна (114 баллов). В 2020 году показатель снизился на 31 балл.

Считаем, что уполномоченному органу по внутреннему государственному аудиту [21] необходимо усилить деятельностьпо взаимодействию со службами внутреннего аудита [26] в целях повышения эффективности их деятельности по следующим направлениям:

* усиление методологического обеспечения деятельности служб внутреннего аудита;
* проведение консультационных мероприятий (мастер-классов, экспортных семинаров, вебинаров и других информационно-консультационных мероприятий по повышению квалификации внутренних аудиторов);
* предоставлять отчеты о результатах проведенной работы по координации деятельности СВА МИО с результатами анализа отчетной информации СВА МИО по всем завершенным за отчетный квартал аудиторским мероприятиям и указанием рекомендаций, направленных Департаментами в СВА МИО по совершенствованию их деятельности;
* предоставлять проведенные заключения контроля качества на материалы аудита с аналитической информацией;
* по согласованию с руководителями СВА МИО с целью повышения квалификации и качества работы организовать стажировку работников СВА в Департаментах с представлением графика проведения стажировок;
* оказать содействие СВА в части наполнения материалами аудита в подсистеме «СУР ФК»;
* организовать разъяснительную встречу с первыми руководителями государственных органов, где созданы СВА;
* проводить соответствующую работу по взаимодействию с СВА и информировать своевременно Комитет внутреннего государственного аудита.

6. В качестве наиболее важных недостатков развития внутреннего государственного аудита можно отметить следующее:

Во-первых, недостаточная эффективность системы государственного аудита, внутреннего государственного аудита в части ориентации на оценку эффективности государственных ресурсов, бюджетных расходов;

Во-вторых, наличие на практике несоблюдения принципа независимости при проведении государственного аудита ;

В-третьих, отсутствие системного подхода к оценке эффективности расходования государственных ресурсов и качества управления администраторами бюджетных программ;

В-четвертых, неполная к применению разработка научно обоснованных подходов к определению объема государственных ресурсов и средств.

Соблюдение рисков в системе внутреннего аудита на основе соответствующей отчетности внутреннего аудита позволяет улучшить процессы управления рисками и государственного управления, облегчая усилия руководства по совершенствованию процессов управления рисками.

*Для повышения эффективности использования государственных ресурсов Службам внутреннего аудита рекомендуется применение системы Risks Compliance, как инновационного подхода организации внутреннего государственного аудита, включающую как обязательную оценку рисков, так и предварительный анализ.*

Следует отметить, что compliance of risks в настоящее время является одной из высокоэффективных инновационных технологий управления, уже широко используемых в частном секторе. Роль внутреннего аудита в осуществлении контроля за соблюдением требований к рискам включает выявление событий, которые могут вызвать риски, отрицательно влияющие на деятельность учреждения и достижение его целей. Это позволяет внутреннему аудитору четко понимать важные и актуальные области деятельности учреждения; определять успешный подход к аудиту и ресурсы, необходимые для проведения процедуры внутреннего аудита. Это поможет повысить эффективность внутреннего аудита и будет гарантировать устойчивое развитие субъектов государственного сектора.

Пандемия COVID-19 влияет и на работу государственных аудиторов разными способами. Внутренние аудиторы должны перенести акцент в своей работе, переключившись с выполнения аудиторских заданий, целью которых является предоставление гарантий, к заданиям с целью предоставления рекомендаций и консультаций, ориентированных на будущее.

Возможности для аудита в новой реальности:

1. Оптимизация коммуникации путем применения новых и инновационных способов взаимодействия с объектами аудита, расположенными в разных местах.

2. Развитие ИТ-инфраструктуры, в т.ч. систем электронного документооборота.

3. Постоянная поддержка и повышение уровня своих профессиональных навыков путем применения в аудите ИТ-инструментов, например инструментов Business intelligence в целях оптимизации аудиторских процедур и отчетности по результатам проверок.

Аудиторы должны извлечь положительный эффект от изменений, реализованных в связи с пандемией.

7. В диссертации предложено применение многофакторной модели оценки деятельности Служб внутреннего аудита, которая позволяет выявить влияние их деятельности на эффективность использования государственных ресурсов с помощью корреляционно-регрессионного анализа.

Были определены пять факторов, считающихся релевантными для эффективности внутреннего государственного аудита. К данным факторам относятся: Компетентность сотрудников Службы внутреннего аудита, размер отдела, взаимоотношения между внутренними и внешними аудиторами, управленческая поддержка внутреннего государственного аудита и независимость внутренних аудиторов. Релевантные факторы выявлены путем агрегирования результатов опроса сотрудников органов внутреннего государственного аудита и применением Likert scale.

В данном исследовании используется показатель эффективности внутреннего государственного аудита (ЭВГА), основанный на качестве функции, воспринимаемой проверяемыми, в частности руководителями проверяемых подразделений в исследуемых организациях.

Данный показатель был получен путем агрегирования ответов проверяемых лиц на вопросы опроса по аспектам функций внутреннего государственного аудита. В исследовании использованы количественные методы анализа. Было проведено анкетирование с применением Likert scale, среди сотрудников Комитета внутреннего государственного аудита Министерства финансов РК. Выбор вопросов был основан на предыдущих исследованиях.

Для оценки влияния факторов на эффективность внутреннего государственного аудита, был проведен корреляционно – регрессионный анализ исследуемых данных. Согласно полученным данным, указанным в таблицах 30, 31, 32, 33, были выявлены средние баллы по исследуемым переменным. Средние баллы рассчитаны по шкале Лайкерта от одного до пяти, где (1) – степень, в которой респонденты решительно не согласны; и (5) – степень, в которой респонденты решительно согласны.

То есть для определения ассоциации, для которой элементы максимально коррелируют друг с другом и минимально коррелируют с другими переменными. Для данной цели рассчитаем показатель Cronbach's alpha. Минимальное значение показателя составляет – 0.6.

По результатам корреляционного анализа, было выявлено, что возраст и квалификация отрицательно влияет на эффективность внутреннего государственного аудита, но так как показатели не значимы, то не можем утверждать о его действии. По анализу, было выявлено, что положительно значимо влияние двух факторов как: Поддержка руководством внутреннего аудита (MSIA) и Независимость внутреннего аудита (Indep).

8. Качественно проведенный государственного аудита гарантирует эффективное функционирование государства и общества. Из этого следует, что каждый этап аудиторской проверки и каждый вид деятельности при аудите необходимы проводиться с высоким уровнем качества и эффективности.

В связи со смешением акцентов с констатации фактов нарушений на их предупреждение Службам внутреннего аудита необходимо усиление экспертно–аналитической деятельности, анализа причинно–следственных факторов выявленных недостатков и нарушений, предоставление обоснованных рекомендаций по разрешению проблем, которые должны основываться на определенной методике.

Из проведенного корреляционно-регрессионного анализа следует вывод, что на качество и эффективность экспертной и аналитической деятельности и аудита в целом влияют факторы: мотивация на обучение, возможность обучаться, культура организации работы, профессия и опыт, усилие и уверенность, тренд и производительность.

Так как, следующей основной проблемой организации и проведения экспертных и аналитических мероприятий в Республике Казахстан является отсутствие методологии проведения экспертных и аналитических мероприятий для органов ГА, предлагаем создать методологию по проведению экспертного и аналитического мероприятия по каждому направлению и виду экспертной аналитической деятельности. В частности, создание Процедурного стандарта внутреннего ГА по проведению экспертного и аналитического мероприятия.

Также рекомендуем органам ГА в порядке обязательных функций вести статистику по количеству проведенных экспертных и аналитических мероприятий, объему бюджетных средств, которые охвачены экспертно-аналитическими мероприятиями. С помощью вышеуказанных данных можно будет оценивать эффективность экспертной и аналитической деятельности органов ГА.

Самыми распространенными аналитическими программами являются «Python», «SPSS Statistics», «STADIA», «GRETL», « R Studio», «SAS». С целью цифровизации процесса проведения экспертной и аналитической деятельности, для обработки больших объемов количественных и качественных данных, а также для работы с графикой и таблицами рекомендуем внедрить в систему государственного аудита вышеуказанные виды аналитических программ.

Автором предложен механизм оценки влияния качества экспертно-аналитической деятельности на эффективность внутреннего государственного аудита с применением инструментов экономико-математического моделирования и аналитической программы GRETL.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1 Послание Президента Республики Казахстан «Стратегия «Казахстан–2050»: новый политический курс состоявшегося государства» // <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1200002050> 09.02.2022

2 План нации «100 конкретных шагов по реализации Пяти институциональных реформ» // https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1500000100 15.02.2019

3 Igibayeva Z., Kazhmukametova A., Beisenova L. et al. Modern trends of Kazakhstan’s internal state audit: the US and UK experience // Business Perspectives. – 2020. – Vol. 18, Issue 2. - P. 1-12.

4 Роль и место финансового контроля в государственном управлении // <http://elibrary.ru>. 13.05.2019

5 Сагимбеков О.С. Аудит государственных органов и государственных компании в Казахстане. Анализ факторов влияющих на эффективность аудита// <https://www.hse.ru/edu/vkr/296280720> 21.02.2019

6 Diamond J. The role of internal audit in government financial management: Aninternational perspective: working paper 02/94. – Washington: International Monetary Fund, 2002. – 36 p.

7Exploring the antecedents of internal auditors' voice in environmental issues: Implications from China // <https://doi.org>. 13.05.2019

8  Oussii A.A., Klibi M.F., Ouertani I. Audit committee role: formal rituals or effective oversight process? // Managerial Auditing Journal. – 2018. – Vol. 34, Issue 6. – P. 673-695.

9 Тохирова Р.С. Организация внутреннего аудита на предприятии: дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.12. – М., 2009. – 188 с.

10 Сонин А. М. Внутренний аудит: современный подход. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 64 с.

11 Формирование подразделения внутреннего аудита в российском банке // <http://studentlibrary.ru>. 13.05.2019

12 Robertson J., Louwers T. (2002). Auditing and Assurance Services. New York: McGraw-Hill

13 Качкова О.Е., Кришталева /Т.И., Демина И.Д., Кеворкова Ж.А, Домбровская Е.Н. Научное обоснование и разработка системы управления рисками для осуществления внутреннего финансового аудита в государственных (муниципальных) учреждениях. – город Москва 2017 год. – с.1

14 Juillet L. Enhancing the Value of Internal Auditing in the Public Sector the Internal Auditor as an Agent of Organizational Learning: a Research Report Written for the Government Internal Auditors Council of Canada // <https://chapters.theiia.org/quebeccity/Events/ChapterDocuments/GIACC.> 14.10.2019

15 Liston-Heyes C., Juillet L. Burdens of Transparency: An Analysis of Public Sector Internal Auditing // Public Administration. – 2020. – Vol. 98, Issue 3. – P. 659-674.

16 Utami V.N. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah: Kunci Tata Kelola Pemerintah yang Efektif // Majalah Pengawasan Infestera. – 2018. – Vol. 3. – P. 39-40.

17 Rahayu,, & Rahayu, S. (2016, October 24 – 25). Role of the internal auditor government to realize the local clean government [Paper presentation]. The conference proceedings, Malaysia Indonesia international conference on economics, management and accounting (MIICEMA) 2016, Faculty of Economics and Business, University of Jambi, Jambi, Indonesia

18 Hidayat M. Peranan Audit Intern sebagai Strategic Business Partner di PT. Pertani (Persero) Wilayah Sumatera Bagian Selatan // Jurnal Ekonomi Dan Informasi Akuntansi. – 2011. – Vol. 1, Issue 1. – P. 1-21

19 Rahayu S. et al. Internal auditors role indicators and their support of good governance // Business & Management. – 2020. – Vol. 7. – P. 1751020-1-1751020-14.

20 Wiwoho J. Membangun Inspektorat Jenderaldengan Paradigma Baru. Majalah Pengawasan // Infestera. – 2018. – Vol. 1. – P. 14-23.

21 Tuanakotta T.M. Audit berbasis ISA (International standards on auditing) (2014). Penerbit Salemba Empat

22 Petrașcu D. Internal audit: defining, objectives, functions // Studies in Business and Economics. – 2010. – Vol. 5, Issue 3. – P. 238-246.

23 Studies in Business and Economics- 238- Studies in Business and Economics Internal audit: defining, objectives, functions and stages <http://eccsf.ulbsibiu.ro>

24 The Institute of Internal Auditors// <https://iia.org/Pages/IIAHome.aspx>

25 Пашков Р.В., Юденков Ю.Н. Внутренний контроль как модель и система: монография. – М.: Русайнс, 2016. – 310 с.

26 О государственном аудите и финансовом контроле: утв.12.11.2015 г. // <http://adilet.zan.kz> 22.02.2019

27 Studies in Business and Economics- 238- Studies in Business and Economics Internal audit: defining, objectives, functions and stages <http://eccsf.ulbsibiu.ro>

28 Контроль качества государственного аудита - Формирование системы государственного аудита в Украине // <https://studbooks.net>. 14.10.2019

29 Momot T. et al. Internal auditing in the public sector: issues of risks compliance application // Academy of Accounting and Financial Studies Journal. – 2021. – Vol. 25, Issue 3. – P. 1-9.

30 Лукашов Р.В. Формирование подразделения внутреннего аудита в российском банке. – М.: Маркет ДС, 2009. – 93 с.

31 Собуа Т. Организация и методика внутреннего аудита хозяйствующих субъектов: дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.12. – Воронеж, 2009. – 165 с.

32 Definition of internal audit // [https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/DefinitionofInternalAuditing.aspx. 14.10.2019](https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/DefinitionofInternalAuditing.aspx.%2014.10.2019)

33 Dodge R. The Concise Guide to Auditing Standards and Guidelines. – London: Chapman and Hall, 1990. – 224 р.

34 Robertson J., Louwers T. (2002). Auditing and Assurance Services. New York: McGraw-Hill

35 Бабажанова Ж. А. Мониторинг системы управления рисками в государственных органах контроля: состояние и оценка //Научный Альманах ассоциации France–Kazakhstan. – 2015. – №. 2. – С. 101–110.

36 de Koning R. PIFC Public Internal Financial Control: A European Commission initiative to build new structures of public internal control in applicant and third-party countries. – Postojna, 2007. – 328 р.

37 Sawyer L.B., Mortimer A. et al. Internal Auditing. – Ed. 4th. – Florida: The Institute of Internal Auditors, 1996. – 1 p.

38 Gao S., Zhang J. Stakeholder Engagement, Social Auditing and Corporate Sustainability // Business Process Management Journal. – 2006. – Vol. 12, Issue 6. – P. 722-740.

39 Нормативное постановление Председателя Счетного комитета по контролю за исполнением Республиканского бюджета. О внесении изменений в нормативное постановление Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета от 25 декабря 2015 года № 24-НҚ "Об утверждении квалификационных требований к административным государственным должностям корпуса "Б" Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета": утв. 12 февраля 2016 года, №4-нқ // <http://adilet.zan.kz>. 14.10.2019

40 Грачева М. Внутренний контроль и аудит подведомственной сети в органах государственного управления // Вестник Моск. ун-та. – 2019. – №3. – С. 39-57.

41 Stepashin S. State Audit as Means to Counteract with the Bureaucracy // Journal of Public Administration. – 2014. – №1. – Р. 14-20.

42 Гусева Н.М., Видерман М.Ф. Организационно-методическое и информационно-аналитическое обеспечение внутреннего финансового аудита в государственных (муниципальных) учреждениях. – М., 2013. – 316 с.

43 Никифорова Е.В., Алибекова Б.А. Государственный аудит эффективности устойчивого развития государственных корпораций: направления развития // Вопросы региональной экономики. – 2017. – №1(30). – С. 142-146.

44  Юрьева Л.В., Сухих В.С. Анализ нормативно-правовых актов, регламентирующих внутренний аудит в Российской Федерации и в странах бывшего СССР // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – №22. – С. 18-34.

45 Сухих В.С. Формирование системы внутреннего аудита в федеральных университетах Российской Федерации: дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.12. – Екатеринбург, 2016. – 192 с.

46 Зейнельгабдин А.Б. Государственный аудит как инструмент управления экономикой // Государственный аудит. – 2016. – №3(32). – С. 16-20.

47 Нурумов А.А. Некоторые аспекты реформирования налоговой системы Республики Казахстан // Новая финансовая модель как фактор повышения благосостояния казахстанцев: матер. междунар. науч.-практ. конф. – Нур-Султан: ЕНУ им. Гумилева, 2019. – С. 9-15.

48 Искакова З.Д. и др. Гοсударственный аудит – важный элемент гοсударственного управления в Республике Казахстан в новом формате // Вестник КРСУ. – 2018. – Т 18, №11. – С. 39-43.

49 Аудит эффективности использования государственных средств // <http://ibooks.ru>. 14.10.2019

50 Public Finance Management Act // https://media.zimlii.org/files/legislation/ akn-zw-act-2009-11-eng-2016-12-31.pdf.

51 Washington State Register, Issue 06-08 // https://lawfilesext.leg.wa. gov/law/wsr/2006/08/06-08EMER.pdf. 14.10.2019.

52 District Business & Advisory Services // [https://legacy.sccoe.org/docs /DBASBulletins/12-019%20DBAS-Informational%20Bulletin.](https://legacy.sccoe.org/docs%20/DBASBulletins/12-019%20DBAS-Informational%20Bulletin.%20%20%20) 23.12.2019

53 Постановление Правительства Республики Казахстан. О проекте Бюджетного кодекса Республики Казахстан: утв. 30 августа 2008 года, №808 // " <http://adilet.zan.kz.23.12.2019>

54 Бюджетный Кодекс Республики Казахстан: принят 4 декабря 2008 года, №95 // <https://kodeksy–kz.com/ka/dictionary/b/byudzhetnye_sredstva.> 23.12.2019

55 Комягин Д.Л. Проблемы определения бюджетных средств // Право и экономика. – 2000. – №7. – С. 28-30.

56 Department of management – budget and financial control ACT // <https://www.legis.iowa.gov/docs/code/2015/8>. 23.12.2019.

57 Public improvements. powers; bids and contracts generally // <https://www.lawinsider.com/dictionary/state-funds>. 23.12.2019

58 Ускорение диверсификации и повышение конкурентоспособности национальной экономики Казахстана на основе потенциальных возможностей: сб. тр. междунар. науч. конф. молодых уч. / под ред. С.Б. Макыш, А.М. Бакирбековой. – Астана, 2017. – 316 с.

59 Нормативное постановление Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета. Об утверждении Правил проведения внешнего государственного финансового контроля: утв. 30 июля 2020 года, №6-НҚ // <http://adilet.zan.kz>. 23.12.2019.

60 Kari A., Baizakov D. The subsequent quality assessment of audit of states' financial resources: Methodological issues of algorithm elaboration // International Journal of Economic Researchю – 2016. –Vol. 13. – P. 3937-3953.

61 Зарубежный опыт в достижении экономических целей и эффективное использование государственных средств. Жамбылов Б.Б. Общество с ограниченной ответственностью «международный центр науки и обазования» 2021 – с.88-93

62 Тихомиров Б., Френкель А. О единой социально-экономической политике и стратегическом планировании // Экономическая политика. – 2017. – Т. 12, №4. – С. 82-117.

63 Аверьянова Н.Н. Сущность и назначение документов государственного стратегического планирования в современной России // Законодательство. – 2015. – №7. – С. 62-67.

64 Опыт развитых ан мира в обеспечении действенного контроля над эффективностью использования бюджетных средств, в том числе // <http://mixxreferat.ru/> 23.12.2019

65 Juillet L. Enhancing the Value of Internal Auditing in the Public Sector the Internal Auditor as an Agent of Organizational Learning: a Research Report Written for the Government Internal Auditors Council of Canada // <https://chapters.theiia.org/quebeccity/Events/ChapterDocuments/GIACC.> 14.10.2019

66 Abdulaziz A., Gwilliam D. Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector // Journal of International Accounting Auditing and Taxation. – 2014. – Vol. 23, Issue 2. – P. 74-86. Комягин Д.Л. Проблемы определения бюджетных средств // Право и экономика. – 2000. – №7. – С. 28-30.

67 Simunic D.A. The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence // Journal of Accounting Research. – 1980. – Vol. 18, Issue 1. – P. 161-190

68 AL-Shbail A.M., Turki A.A. A Theoretical Discussion of Internal Audit Effectiveness in Kuwaiti Industrial SMEs // International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences. – 2018. – Vol. 7, Issue 1. – Р. 107-116.

69 Spraakman G. Transaction Cost Economics: A Theory of Internal Audit // Managerial Auditing Journal. – 1997. – Vol. 17. – P. 323-330.

70 Adams P.D., Wyatt S.B., Walker M.C. Dividends, dividend policy and option valuation: a new perspective // Journal of Business Finance & Accounting. – 1994. – Vol. 21, Issue 7. – P. 945-962.

71 Barley S.R., Tolbert P.S. Institutionalization and Structuration: Studying the Link between Action and Institution // Organization Studies. – 1997. – Vol. 18. – P. 93-117.

72 Getie Mihret D., James K., Mula J. Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda // Pacific Accounting Review. – 2010. – Vol. 22, Issue 3. – P. 224-252.

73 Anderson U. Assurance and consulting services // In book: Research Opportunities in Internal Auditing. – Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003. – Р. 97-129.

74 Hermanson D.R., Rittenberg L.E. Internal audit and organizational governance // In In book: Research Opportunities in Implications of internal audit. –Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003. – Р. 27-71

75 Coram P., Ferguson C., Moroney R. The value of internal audit in fraud detection // Accounting and Finance. – 2008. – Vol. 48, Issue 4. – P. 543-559.

76 Cohen A., Sayag G. The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations // Australian Accounting Review. – 2010. – Vol. 20, Issue 3. – P. 296-307.

77 Goodwin J. The relationship between the audit committee and the internal audit function: evidence from Australia and New Zealand // International Journal of Auditing. – 2003. – Vol. 7, Issue 3. – P. 263-278

78 Spraakman G. Transaction Cost Economics: a Theory for the Internal Audit // Managerial Auditing Journal. – 1997. – Vol. 12, Issue 7. – P. 323-330.

79 Aikins S.K. An Examination of Government Internal Audits Role in Improving Financial Performance // Public Finance and Management. – 2011. – Vol. 11, Issue 4. – P. 306-337.

80 Arena M., Jeppesen K.K. Practice variation in public sector internal auditing // European Accounting Review. – 2016. – Vol. 25, Issue 2. – P. 319-345.

81 Liston-Heyes C., Juillet L. Employee isolation and support for change in the public sector: a study of the internal audit profession // Public Management Rewiev. – 2019. – Vol. 21, Issue 3. – P. 423-445..

82 Coetzee Ph., Erasmus L.J. What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables // International Journal of Auditing. – 2017. – Vol. 21. – P. 237-248.

83 Badara M.S., Saidin S.Z. Antecedents of internal audit effectiveness: A moderating effect of effective audit committee at local government level in Nigeria // International Journal of Finance and Accounting. – 2013. – Vol. 2, Issue 2. – P. 82-88.

84 Bota‐Avram C., Palfi C. Measuring and assessment of internal audit's effectiveness // Annals of Faculty of Economics. – 2009. – Vol. 3, Issue 1. – P. 784-790.

85 Endaya K.A., Hanefah M.M. Internal audit effectiveness: An approach proposition to develop the theoretical framework // Research Journal of Finance and Accounting. – 2013. – Vol. 4, Issue 10. – P. 92-102.

86 Chen, J.F., Lin, W.Y. 2010. Measuring Internal Auditing’s Value. Report III, The IIA’s Global Internal Audit Survey. A Component of the CBOK Study, Florida, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

87 Postula M., Irodenko O., Dube P. Internal Audit as a Tool to Improve the Efficiency of Public Service// European Research Studies Journal. – 2020. – Vol. 23, Issue 3. – P. 699-715.

88 Nizam J.M. (2009). The Relationship Between Good Government Governance And Organization Performance: The Case Of Mara Credit Control Department. (Thesis, Research and Postgraduate Studies College of Busines), University Utara Malaysia Unescap. (2018). What is good governance? Bangkok, Thailand: United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pasific // [www.unescap.org/pdd](http://www.unescap.org/pdd)

89 Toksoz F. Good governance: Improving quality of live. – İstanbul, 2008. – 202 p.

90 Afiah N.N., Rahmatika D.N. Factors influencing the quality of financial reporting and its implications on good government governance (research on local government Indonesia) // International Journal of Business, Economics And Law. – 2014. – Vol. 5, Issue 1. – P. 111-121. .

91 Принципы, подходы и особенности осуществления государственного аудита. <http://elibrary.ru>

92 Бейсенова Л.З., Алибекова Б.А., Шахарова А.Е. Аудит эффективности: международный опыт и отечественная практика // Вестник САМГУПС. – 2018. – №3(41). – С. 48-55.

93 Необходимость перехода к государственному аудиту в современных условиях // <http://elibrary.ru>. 24.12.2019

94 Счетный комитет Республики Казахстан // http://www.esep.kz. 01.07.2019.

95 Бексултанов А.А., Дулмабаева Р.Т., Зиядин С. Анализ факторов, влияющих на качество государственного аудита в Казахстане // Воппосчы государственного и муниципального управления. – 2018. – №4. – С. 94-119.

96 Об утверждении Правил проведения внутреннего государственного аудита и финансового контроля и признании утратившими силу некоторых решений Правительства Республики Казахстан // <http://adilet.zan.kz> 20.02.2019.

97 Ситнов А.А. Стандартизация аудита субъектов государственного сектора экономики // Аудитор. – 2016. – Т. 2, №8. – С. 3-11..

98 Шаповалов М.А., Роньжина О.В. Комментарий к Федеральному закону от 5 апреля 2013 г. N 41-ФЗ "О Счетной палате Российской Федерации" (постатейный) // <http://ivo.garant.ru>. 24.12.2019

99 К 10-летию счетной палаты Российской Федерации // <https://read.oecd-ilibrary.org/governance/government-at-a-glance-2021_1c258f55-en#page78>. 24.12.2019

100 Максютова Г.Ф. Аудит как форма финансового контроля. – М., 2013. – 99 с..

101 Jack Diamond. 2002. The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective [IMF Working Paper No. 02/94](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=879645) 1 Feb 2006

102 Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector - PDF <http://docplayer.net> 24.12.2019

103 The Global Internet Audit Survey, 2010, the Institute of Internet auditors Research Foundation

104 Bryant Richards , 2022 // <https://www.auditboard.com/blog/auditing-control-frameworks-COBIT-COSO-ISO/>. 24.12.2019

105 Недоспасова О.П. Многосубъектные инвестиции в накопление человеческого капитала как условие инновационного развития предприятий атомного энергопромышленного комплекса: дис. ... док. эконом. наук: 08.00.05. – М., 2014. – 363 с.

106 Why is Income Inequality Increasing in the Developed World? // <https://doi.org>. 24.12.2019

107 Постановление Правительства Республики Казахстан. О проекте Указа Президента Республики Казахстан "Об утверждении Концепции внедрения государственного аудита в Республике Казахстан": утв. 18 июня 2013 года, №609 // <http://adilet.zan.kz>. 09.02.2019

108 Сулейменов Т.. В нашей стране выстроена эффективная система внешнего гос аудита»//<https://www.inform.kz/ru/timur-suleymenov-za-25-let-v-nashey-strane-vystroena-effektivnaya-sistema-vneshnego-gosaudita>. 25.12.2019.

109 Комитет внутреннего государственного аудита / Министерство финансов РК // <http://www.minfin.gov.kz/irj/go/km/docs/documents/>. 25.12.2019.

110 Постановление Правительства Республики Казахстан. О проекте Закона Республики Казахстан "О государственном аудите и финансовом контроле": утв. 31 декабря 2013 года, №1446 // <http://adilet.zan.kz>

111 Постановление Правительства республики Казахстан от 4 июля 1997 года N 1061 «Об утверждении Положения о Комитете финансового контроля Министерства финансов Республики Казахстан - ИПС "Әділет" <http://adilet.zan.kz> 10.10.2020

112 Сембиева Л.М., Бейсенова Л.З., Шахарова А.Е. Внутренний государственный аудит: учеб. пос. – Алмата, 2019. – 364 с.

113 Приказ министра финансов Республики Казахстан от 26 мая 2017 года № 340.Зарегестрирован в министерстве Юстиции республики Казахстан 28 июня 2017 года № 15266 «.Об утверждении Правил отражения поступлений бюджета в годовой консолидированной финансовой отчетности об исполнении республиканского, областного бюджета, бюджетов города республиканского значения, столицы» // <http://adilet.zan.kz> 10.10.2020.

114 Итоги деятельности Департамента внутреннего государственного аудита по Атырауской области за 9 месяцев 2016 года // <https://i-news.kz> 20.10.2020

115 Закон Республики Казахстан. О государственном аудите и финансовом контроле: принят 12 ноября 2015 года, №392-V // <https://adilet.zan.kz/rus/docs/Z1500000392>. 25.12.2019.

116 Л.З. Бейсенова, Д.М. Нурхалиева, Л.М. Сембиева О системе государственного аудита и финансового контроля в Республике Казахстан https://rep.ksu.kz/bitstream/handle/data/1613/beisenova.pdf?sequence=1&isAllowed=y

117 Министерство финансов // <https://www.gov.kz/memleket/entities/minfin?lang=ru>. 26.12.2019

118 Робертсон Дж. Аудит / пер. с англ. – М.: Аудит. фирма «Контакт», 1993. – 496 с.

119 Научно-практический комментарий к Кодексу Республики Казахстан об административных правонарушениях (постатейный) // <https://adilet.zan.kz/rus/docs/T2000000005/info>. 26.12.2019

120 1001. Процедурный стандарт внешнего государственного аудита и финансового контроля по проведению оценки деятельности органов государственного аудита и финансового контроля.

121 Об утверждении процедурных стандартов внешнего государственного аудита и финансового контроля // <http://adilet.zan.kz>. 20.02.2019.

122 Правила проведения внутреннего государственного аудита от 30 марта 2018 года №16689

123 Колесник А.Л. Организация и методика проведения внутреннего аудита распорядителями средств федерального бюджета: дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.12. – М., 2017. – 253 с.

124 Каменская Т.А. Эффективность деятельности и качество внутреннего аудита // Вестник Черновицкого торг.-экон. ин-та. – 2010. – №3(39). – С. 301-307.

125 Классификация и характеристика принципов внутреннего аудита // <http://elibrary.ru>. 26.12.2019~~.~~

126 Аудит как форма финансового контроля // <https://otherreferats.allbest.ru>. 26.12.2019

127 Особенности имплементации международных стандартов государственного аудита // <http://elibrary.ru>. 26.12.2019

128 Указ президента Республики Казахстан «Об утверждении Концепции внедрения государственного аудита в республике Казаххстан: утв. 3 сентября 2013 года №634

129 Терехова О.Е. Внутренний аудит как инструмент мониторинга и оценки контрольной среды предприятия: дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.12. –

130 Momot T., Mizik Y., Polituchyi S. Anti-corruption compliance in strategic monitoring of personnel security at an enterprise // Actual Problems of Economics. – 2016. – Vol. 180, Issue 6. – P. 167-174.

131 Mihret D.G., James K., Mula J.M. Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda // Pacific Accounting Review. – 2010. – Vol. 22, Issue 3. – P. 224-252.

132 Practice Advisory 2030 – 1: Resource Management // [https://www.iia.nl/ SiteFiles/IIA\_leden/Parktijkadviezen/PA%202030-1.pdf](https://www.iia.nl/%20SiteFiles/IIA_leden/Parktijkadviezen/PA%202030-1.pdf). 26.12.2019

133 Ali A.M., Gloeck J.D., Ali A. et al. Internal audit in the state and local governments of Malaysia // Southern African Journal of Accountability and Auditing Research. – 2007. – Vol. 7. – P. 25-57.

134 Носков А.А. Формирование изображений с расширенной глубиной резкости для систем прикладного телевидения: дис. ... канд. техн. наук: 05.12.04. – Ярославль, 2017. – 111 с.

135 Рахимова Г.А., Нажмиденов Б.Т. Внутренний государственный аудит в системе государственного управления // Вестник КарГУ. – 2016. – №1. – С. 167-170.

136 Совет по финансовой отчетности Великобритании // https://www.frc.org.uk. 26.12.2019

137 Bobek D.D., Daugherty B.E., Radtke R.R. Resolving Audit Engagement Challenges through Communication // Auditing: A Journal of Practice & Theory. – 2012. – Vol. 31, Issue 4. – P. 21-45.

138 Зарубежный опыт организации государственного аудита // <http://elibrary.ru>. 26.12.2019