СЧЕТНЫЙ КОМИТЕТ ПО КОНТРОЛЮ ЗА ИСПОЛНЕНИЕМ

РЕСПУБЛИКАНСКОГО БЮДЖЕТА

РЕСПУБЛИКАНСКОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ ПРЕДПРИЯТИЕ

**«**ЦЕНТР ПО ИССЛЕДОВАНИЮ ФИНАНСОВЫХ НАРУШЕНИЙ»

«УТВЕРЖДАЮ»

Директор РГП «Центр по исследованию финансовых нарушений» Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ А. Мурзин

« » ноября 2015 года

ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКАЯ РАБОТА

**«ИССЛЕДОВАНИЕ ПЕРЕДОВОЙ МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКИ ОСОБЕННОСТЕЙ ПЛАНИРОВАНИЯ И ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ С РАЗРАБОТКОЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКОГО РУКОВОДСТВА, ПРОТЕСТИРОВАННОГО НА ОСНОВЕ ПИЛОТНОГО ПРОЕКТА»**

Астана 2015

СПИСОК ЗАКРЕПЛЕННЫХ ЛИЦ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Член Счетного комитета | подпись, дата | Кулмаганбетов С.А. |
| Заведующий отделом | подпись, дата | Дагарова М.М. |
| Заведующий отделом | подпись, дата | Нурпеисов Р.Е. |

СПИСОК ИСПОЛНИТЕЛЕЙ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Заместитель  директора | подпись, дата | Зейнельгабдин А.Б. |
| Заведующий отделом | подпись, дата | Карыбаев А.А.-К. |
| Главный научный консультант-аналитик | подпись, дата | Жамышева С.А. |
| Научный консультант-аналитик | подпись, дата | Алпысбаев Т.А. |
| Главный эксперт | подпись, дата | Байжанов Ж.Ж. |
| Эксперт | подпись, дата | Кожахметов Р.М. |

**Содержание**

**Введение**

**Раздел 1. Изучение международного опыта особенностей планирования и проведения аудита соответствия.**

1.1. Обзор нормативно-методологической базы и практики проведения аудита соответствия ВОФК зарубежных стран.

1.2. Сравнительный анализ нормативно-методологической базы ВОФК зарубежных стран.

1.3. Анализ стандартов ИНТОСАИ по аудиту соответствия и выработка предложений по их имплементации в разрабатываемую методологическую базу перехода на государственный аудит.

**Раздел 2. Определение требований к методологической базе аудита соответствия.**

2.1. На основе изучения международного опыта и стандартов ИНТОСАИ, а также законопроекта о государственном аудите и финансовом контроле выработать проект требований к форме и содержанию нормативно-методологических документов по аудиту соответствия.

2.2. Выработка алгоритмов проведения аудита соответствия (проекты схем) в государственном и квазигосударственном секторах.

**Раздел 3. Формирование методологической базы для проведения аудита соответствия.**

3.1. Анализ результатов проведенного пилотного тестирования. Предложения и рекомендации по применению стандарта и руководств в практической деятельности органов государственного аудита и финансового контроля.

**Список использованной литературы**

**Приложения 1 –** Процедурный Стандарт.

**Приложения 2 –** Проект методологического руководства проведения аудита соответствия.

**Введение**

**Актуальность темы исследования**

Развитие экономики Республики Казахстан в условиях глобализации мирохозяйственных связей на современном этапе четко выявила необходимость активизации различных механизмов государственного воздействия на социально-экономические процессы.

Глава государства в своем Послании народу Казахстана от 14 декабря 2012 года «Стратегия «Казахстан-2050»: новый политический курс состоявшегося государства» перед органами государственного финансового контроля поставил задачу по созданию комплексной системы государственного аудита на основе самого передового мирового опыта.[1]

Основные принципы и общие подходы, а также этапы развития государственного финансового контроля и внедрения государственного аудита нашли отражение в Концепции внедрения государственного аудита в Республике Казахстан, утвержденной Указом Главы государства от 3 сентября 2013 года № 634. В реализацию Концепции разработан проект закона «О государственном аудите и финансовом контроле», который постановлением Правительства от 31 декабря 2013 года № 1446 внесен на рассмотрение Мажилиса Парламента Республики Казахстан.

В Концепции новой бюджетной политики Республики Казахстан и Концепции внедрения государственного аудита в Республике Казахстан, разработанными в соответствии с Посланием, отмечается, что для полноценной оценки государственных органов в реализации социально-экономической политики будет внедрен государственный аудит, соответствующий международным стандартам и включающий аудит финансовой отчетности, аудит соответствия и аудит эффективности. [2, 3]

Приказом Председателя Счетного комитета от 18марта 2014 года № 48- нқ утвержден план мероприятий (дорожная карта) по переходу на государственный аудит, реализации Концепции новой бюджетной политики и Концепции совершенствования системы государственного планирования, ориентированной на результаты, а также график ее реализации.

Концепцией предусматривается создать законодательную и методологическую базу государственного аудита, соответствующую руководящим принципам Лимской декларации и международным стандартам аудита, а также совершенствовать законодательную и методологическую базы действующей системы государственного финансового контроля.

Высшие органы финансового контроля должны служить примером для других органов государственного управления и для всего аудиторского сообщества в целом. Доверие граждан к работе контрольных органов зависит от их открытости, прозрачности их процедур, стратегии и методов аудита. Все эти аспекты деятельности ВОФК должны открыто обсуждаться в обществе. Быть «открытой организацией» означает для ВОФК применять в своей работе методы, понятные для всех, а для этого нет лучшего пути, чем внедрение общепринятых международных стандартов.

Практика более 180 стран мира, выступающих сегодня в качестве членов ИНТОСАИ (Международная организация высших органов финансового контроля), показывает, что значительный вклад в данном направлении вносят усилия высших органов финансового контроля. И, несмотря на различия в системах управления, независимые высшие органы финансового контроля едины в устремлении – способствовать повышению прозрачности и эффективности использования ресурсов в пользу народа.

Основное назначение государственного аудита заключается в содействии успешной реализации экономической политики, эффективному использованию производственного потенциала страны, регионов, отраслей, сфер и др.

Аудит соответствия (финансового контроля) является одним из наиболее действенных механизмов государственного аудита. Это деятельность заключается в оценке соблюдения объектом государственного аудита законодательства, в том числе правовых актов, регламентирующих его деятельность.

**Степень разработанности проблемы**.

Проблемы развития государственного аудита и финансового контроля активно определялись и рассматривались зарубежной экономической наукой. Этому посвящены исследования видных ученых советского и современного периода, таких как Л.И. Абалкин, А.М. Александров, Э.А. Вознесенский, А.Н. Козырин, М. Краморовский, С.И. Лушин, Н.С. Малеин, Б.З. Мильнер, Г.Б. Поляк, В.М. Родионова, Н.Г. Сычев и других.

В литературе, посвященной теоретическим, правовым и методологическим проблемам государственного аудита и финконтроля, можно отметить работы И.А. Белобжецкого, В.В. Бурцевой, А.Я. Быстрякова, С.А. Володина, Ю.А. Данилевского, В.А. Жукова, Т.М. Мезенцева, А.Л. Овсянникова, С.П. Опенышева, В.Г. Панскова, Н.Д., Погосяна, Л.Я. Шохина и других.

В Казахстане активно исследуются проблемы государственного аудита и финансового контроля, имеется ряд серьезных публикаций, издается журнал "Мемлекетік аудит - Государственный аудит". Проблемы государственного аудита и финансового контроля рассматривались в трудах Д.О. Абленова, У.Б. Баймуратова, А.Б. Зейнельгабдина, В.З. Зиябекова, У.М. Искакова, Ж.А. Кулекеева, Н.К. Мамырова, В.Д. Мельникова, А.М. Мухаметкарим, О.Н. Оксикбаева, А.Н. Сахановой, А.Ж. Султангазина А.Ж. и других.

В проведенных исследованиях многие аспекты организации и деятельности государственного аудита и финансового контроля рассмотрены достаточно глубоко.[1] [2]

Более того, новые условия существования нашей страны предъявляют особые требования к развитию системы государственного аудита и финансового контроля, которые реализуются путем внедрения современных форм и видов аудита и контроля, таких как стратегический аудит, аудит эффективности использования государственных ресурсов, оценка стратегических планов госорганов и деятельности квазигосударственного сектора и их влияние на развитие экономики.

Значительное воздействие на развитие новых видов государственного аудита и финансового контроля оказывают мировой опыт, методология и практика осуществления государственного аудита высшими органами государственного аудита и финансового контроля развитых стран, материалы и документы специальных семинаров и конференций по проблемам аудита, проводимых ИНТОСАИ, ЕВРОСАИ, АЗОСАИ и других международных организаций.

Несмотря на наличие определенного теоретического задела, можно констатировать, что современная ситуация в области государственного аудита и финансового контроля пока не получила достаточного осмысления. Очевидна ограниченность применения на практике уже имеющихся рекомендаций из-за их слабой теоретической проработки.

**Объект исследования:** Нормативно-методологическая база осуществления внешнего государственного финансового контроля в Республике Казахстан, нормативно-методологическая база высших органов финансового контроля и аудита развитых стран и международные стандарты высших органов аудита (ISSAI).

**Предмет исследования:** является процесс организации и проведения аудита соответствия

**Цель и задачи проведения исследования.** Цель исследования –разработка нормативно-методологического инструментария проведения внешнего государственного аудита соответствия.

Достижение указанной цели предусматривает решение следующих задач:

1. Изучить и проанализировать:

1.1.нормативно-методологическую базу проведения аудита соответствия ВОФК зарубежных стран с проведением сравнительного анализа (по согласованию с Заказчиком) и выработать предложения по внедрению их передового опыта проведения аудита соответствия;

1.2. проанализировать стандарты ИНТОСАИ по аудиту соответствия и выработать предложения по их имплементации в разрабатываемые проекты нормативно-методологического инструментария (процедурный стандарт и методологическое руководство), а также в действующие методологические документы.

1. На основе анализа опыта проведения аудита соответствия ВОФК зарубежных стран и стандартов ИНТОСАИ выработать концептуальные подходы и алгоритм проведения аудита соответствия в государственном и квазигосударственном секторах (схема).
2. На основе концептуальных подходов разработать общие требования проведения аудита соответствия на всех этапах (начиная с планирования и завершая этапом пост-аудита исполнения решений органов внешнего государственного аудита) в государственном и квазигосударственном секторах.
3. На базе общих требований разработать проекты нормативно-методологического инструментария (процедурный стандарт, методологическое руководство) проведения аудита соответствия в государственном и квазигосударственном секторах.
4. Провести с участием Заказчика тестирование в пилотном режиме проектов нормативно-методологического инструментария (процедурный стандарт, методологическое руководство) проведения аудита соответствия на примере контрольного мероприятия в государственном органе.
5. По итогам тестирования в пилотном режиме нормативно-методологического инструментария (процедурный стандарт, методологическое руководство) проведения аудита соответствия в государственном секторе внести изменения и дополнения в выработанные проекты документов.

**Теоретические и методологические основы исследования.** Теоретической базой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов, посвященные проблематике исследования вопросов механизма проведения аудита соответствия.

В разработке поставленных задач использовались диалектические методы познания, современные экономические теории. В качестве основных методов, в рамках общего диалектического подхода к объекту исследования, использованы анализ и синтез, сочетание общего и особенного, исторического и логического. В исследовании использованы методы комплексного и системного анализа при рассмотрении эффективности системы аудита соответствия (правильности) в зарубежных странах. При обработке фактического материала использовались различные методы статистического анализа: метод сравнительного анализа, метод группировок, метод средних величин, показатели вариации и другие.

**Информационной базой исследования** явились законодательные акты Республики Казахстан, нормативные, инструктивные и внутренние документы, интернет-ресурсы. В работе использовались материалы научно-практических конференций, семинаров и публикаций периодической печати. В ходе исследования изучены и обобщены материалы общей и специальной литературы, разработки международных организаций по вопросам финансового контроля и аудита, рекомендации зарубежных исследователей.

**Практическая значимость исследования.** В результате исследования сформулированы предложения и рекомендации по разработке методологического инструментария проведения аудита соответствия, соответствующей стандартам ISSAI.

**Новизна исследования** заключается в разработке проектов процедурного стандарта и руководства по проведению аудита на основе анализа имеющейся нормативной методологической базы государственного финансового контроля, опыта проведения аудита соответствия ВОФК зарубежных стран и стандартов ИНТОСАИ. Апробация разработанного методологического инструментария.

**Объем и структура работы.** Цель и задачи исследования определили логически последовательную структуру работы, которая ориентирована на всесторонний и глубокий анализ сущности рассматриваемой проблемы и разработку теоретических положений и практических рекомендаций по разработке методологического инструментария проведения аудита соответствия.

По структуре исследовательская работа состоит из введения, 3 разделов, заключения, приложения, списка использованных источников.

**Раздел 1. Изучение международного опыта особенностей планирования и проведения аудита соответствия**

1.1. Обзор нормативно-методологической базы и практики проведения аудита соответствия ВОФК зарубежных стран

Доминирующим критерием в оценке деятельности ВОФК является применение общепризнанных международных стандартов аудита, уровень их внедрения и концепция использования в повседневной практике аудиторов. Международные стандарты и руководства ВОФК, ISSAI и INTOSAI GOV, разработанные или адаптированные INTOSAI специально для органов государственного аудита и финансового контроля, призваны служить отправным пунктом в процессе повышения качества и профессионализма государственных аудиторов, укрепления доверия к ним во всем мире.

На основе поставленных задач в теме исследования был определен перечень ВОФК зарубежных стран и проанализирована их нормативно-методологическая база, в том числе опыт внедрения стандартов ISSAI проведение аудита соответствия. Это такие страны как Российская Федерация, Беларусь, Украина, Эстония, Армения, Азербайджан, Австралия, Канада, Великобритания, Индия, Сингапур, Швеция, Нидерланды, Германия.

Ниже представлен краткий анализ нормативно-методологической базы, в том числе опыт внедрения стандартов ISSAI проведения аудита соответствия в этих странах.

**Канада**

*Краткая информация о ВОФК страны*

Управление генерального аудитора - высший орган государственного финансового контроля в Канаде. Законодательную основу деятельности Управления генерального аудитора составляют Закон «О генеральном аудиторе» и Закон «Об управлении публичными финансами». В ряде случаев допускается принятие подзаконных актов (директив), регламентирующих отдельные аспекты деятельности Управления генерального аудитора и его взаимодействие с органами исполнительной власти и другими субъектами права. Роль Управления генерального аудитора состоит в проведении аудита программ Правительства и финансовой деятельности и представления отчета об этом перед Палатой общин. [4]

Генеральным аудитором назначается квалифицированный аудитор сроком на 10 лет. После своего назначения, которое осуществляется генерал-губернатором, он становится должностным лицом Парламента. [5]

Деятельность Управления генерального аудитора организует Руководящий совет, в состав которого входят один заместитель и 11 помощников генерального аудитора. Каждый из помощников генерального аудитора отвечает за конкретное направление аудиторской деятельности, которому соответствует одно из структурных подразделений Управления генерального аудитора. [6]

В штате Управления Генерального аудитора состоят свыше 600 сотрудников, имеющих различные специальности: бухгалтеры, инженеры, адвокаты, экономисты, историки, социологи, специалисты в области информационных технологий.

*Правовое основание проведения государственного аудита в Канаде, в том числе аудита соответствия.*

Правовой основой (законодательная база) проведения государственного аудита (контроля), в том числе аудита соответствия являются: Закон «О генеральном аудиторе», а также Закон «Об управлении публичными финансами».

Управление генерального аудитора осуществляет следующие основные виды аудита: финансовый (позволяет ответить на следующий вопрос: правильно ли правительство ведет публичные счета и точна ли информация, содержащаяся в финансовых отчетах правительства?); специальный (под специальным аудитом понимаются аудиторские проверки в государственных корпорациях и на государственных предприятиях); управленческий (позволяет ответить на следующий вопрос: было ли исполнение той или иной правительственной программы нацелено на обеспечение экономии государственных ресурсов и эффективности государственных расходов, и были ли предприняты все необходимые меры для охраны окружающей среды?). [6]

Согласно ответу Офиса Генерального аудитора Канады, на письмо Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета Республики Казахстан с запросом нормативной правовой базы по аудиту на соответствие, направленное в ВОФК Канады сообщается, что Офис Генерального аудитора не проводит аудит соответствия в его традиционном виде. Аудит соответствия является частью финансового аудита и аудита эффективности.

Ежегодно Правительство Канады обнародует сводный отчет об исполнении государственного бюджета, содержащий ежегодные финансовые отчеты федерального правительства. Этот отчет включает также консолидированные результаты финансовой деятельности министерств, агентств, государственных корпораций и специальных фондов. Управление генерального аудитора проверяет их и дает заключения, касающиеся достоверности и соответствия представленной в них информации. При этом, анализ исполнения государственного бюджета и финансовой деятельности министерств, агентств, государственных корпораций и специальных фондов в первую очередь, предполагает аудит соответствия законодательству о публичных финансах.

Финансовый аудит и аудит эффективности Федерального Правительства Канады и трех ее территорий проводится ежегодно, результаты в последующем освещаются в Отчете об исполнении государственного бюджета Канады. В результате проведения таких аудитов представляется заключение, показывающее, можно ли доверять финансовым заявлениям данной организации. Процедуры аудита включают сравнение результатов операций против планируемых, проверка надежности систем финансового контроля, установленных в предприятии (организации), а также проверка выборки сделок и балансов с использованием компьютерных программ. В своем отчете по результатам Главный аудитор может привлечь внимание к другим важным вопросам. [7]

В целях обеспечения качественного проведения аудита, разработана методология для проведения ежегодного финансового аудита под названием «Руководство по проведению годового аудита». В Руководстве отмечается, что качество проверок Управления генерального аудитора зависит от наличия сильной методологии и руководства. Политика, процедуры и руководящие принципы, изложенные в этом руководстве, являются частью Системы Управления менеджмента качества.

Ежегодная проверка объектов аудита, осуществляемая генеральным аудитором Канады, также включает в себя муниципальный аудит, которая подразумевает проведение:

- финансового аудита;

- аудита соответствия нормам законов и различных нормативно-правовым актам;

- аудита выполнения соответствующих программ, задач и функций, финансирование которых производится из средств бюджета муниципалитета. [8]

*Выводы и что приемлемо из опыта Канады для Казахстана при проведении аудита соответствия.*

Опыт Канады в организации государственного финансового контроля интересен для Республики Казахстан по многим причинам. В штате Управления Генерального аудитора Канады состоят свыше 600 сотрудников разных специальностей: бухгалтеры, инженеры, экономисты, историки, социологи, специалисты в области информатики. Центральный офис Управления Генерального аудитора находится в столице Канады - Оттаве. Региональные представительства размещены еще в 4 городах: Галифаксе, Монреале, Эдмонтоне, Ванкувере. Деятельность Управления организует Руководящий совет, возглавляемый Генеральным аудитором.

Особое место отведено «внешним» консультантам. Они объединяются в группы консультантов, действующие при Генеральном аудиторе. Канада - один из пионеров аудита эффективности. Одна из первых в мире она отказалась от практики проверки только законности финансовой и экономической деятельности правительства. В этом смысле для Республики Казахстан, переходящей на государственный аудит, опыт Канады при проведении аудита соответствия представляет несомненный интерес.

Рассматривая в сравнении подходы проведения аудита соответствия в Казахстане и Канаде, можно определить основное отличие. В Казахстане аудит соответствия в зависимости от целей и предмета может проводиться самостоятельно, являться частью проведения аудита эффективности и аудита финансовой отчетности (Приложение №1 к приказу Председателя Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета №246 н/к от 23.12.2013г.), в то время как в Канаде данный вид аудита не проводится в традиционном виде, а является частью финансового аудита и аудита эффективности. Безусловно, такой подход к проведению аудита соответствия способствует минимизации издержек, что в свою очередь  способствует прогрессивному развитию экономики и общества в целом, так как нацелен на модернизацию и оптимизацию.

В тоже время подход Канады к проведению аудита соответствия, не совсем подходит для Казахстана, так как аудит соответствия, проводимый самостоятельно, предполагает более детальное ознакомление с материалами государственного аудита, особенно при аудите операций с поступлением средств в бюджет и их использованием.

**Великобритания**

*Краткая информация о ВОФК страны*

Высшим органом финансового контроля в Великобритании является Национальное контрольно-ревизионное управление, возглавляемое Генеральным контролером и ревизором, которое занимается всем комплексом контрольно-ревизионных вопросов. Кроме того, в настоящее время в Великобритании также действуют Контрольно-ревизионная комиссия Англии и Уэльса, и Комитет государственных счетов Шотландии. [9]

В 1983 г. принят Закон о финансовом контроле (национальном аудите), который привнес ряд значительных изменений в действующие законодательные акты. В частности, в соответствии с указанным Законом с 1 января 1983 г. начинает действовать Национальное контрольно-ревизионное управление. Кроме того, в соответствии с указанным Законом Главный ревизор назначался при поддержке премьер-министра и лидера оппозиции. Кроме того, из Закона следовало, что Главный ревизор должен быть служащим Парламента, что обеспечивает для него независимость от исполняющей власти.

Руководителем высшего органа финансового контроля является Генеральный контролер и ревизор, независимость которого гарантируется, во-первых, назначением Парламентом, во-вторых, пребыванием в должности в течение определенного срока, в-третьих, свободой действий при выполнении своих функций, что исключает возможность государственных органов, подвергающихся ревизиям, направлять деятельность Генерального ревизора по пути, ограничивающему ее эффективность. [10]

Национальное контрольно-ревизионное управление осуществляет свою деятельность от имени Генерального контролера и ревизора. Персонал состоит не из государственных чиновников, а из служащих Генерального контролера и ревизора, всего около 750 человек, в основном квалифицированных бухгалтеров. В состав персонала входят также консультанты, в первую очередь эксперты в области исследования вопросов повышения эффективности использования бюджетных средств.

*Полномочия.* Генеральный контролер и ревизор выдает разрешения на выделение государственных средств центральным правительственным учреждениям и другим государственным органам; заверяет счета всех правительственных учреждений и широкого круга государственных органов и докладывает их Парламенту.

Национальное контрольно-ревизионное управление проводит ревизию более 600 счетов в год и составляет 50 докладов по результатам проверки эффективности использования средств. Кроме того, Национальное контрольно-ревизионное управление осуществляет текущий ежедневный контроль над всеми финансовыми операциями, связанными с перечислением бюджетных средств подконтрольным организациям: любая операция производится банком только после того, как платежное поручение завизировано уполномоченными сотрудниками Национального контрольно-ревизионного управления. [9]

*Проведение аудита соответствия.*

В Национальном контрольно-ревизионном управлении Великобритании большинство сотрудников ВОФК занимаются финансовым аудитом, который направлен на предоставление независимого заключения по ежегодной финансовой отчетности, составляемой государственными учреждениями. Все финансовые проверки проводятся в соответствии с национальными аудиторскими стандартами, изданными Советом по аудиторской практике и соответствующими аудиторским стандартам Международной федерации бухгалтеров. В процессе проведения финансовых проверок Национальное контрольно-ревизионное управление также предлагает свои рекомендации по организации внутреннего контроля и финансового управления. В рамках проведения аудита финансовой отчетности проводится аудит соответствия законодательству, в первую очередь Акту «О местных финансах» и «О правительственных счетах и ресурсах (аудит публичных организаций)». [11]

Процедура финансового аудита Национального контрольно-ревизионного управления Великобритании включает проверку того, имеют ли операции соответствующее разрешение парламента и относятся ли они к области управления государственными средствами и осуществления государственных функций.

Государственный аудит предполагает высокую степень профессионального суждения. Процесс проведения государственного аудита требует от ревизоров документирования их обоснований для вынесения важного решения, которые затем передаются на рассмотрение их старшим коллегам. В последние годы эта процедура была значительно упрощена благодаря более широкому использованию информационных технологий.

*Правовое основание проведения государственного аудита в Великобритании*

Правовой основой для проведения государственного аудита, в том числе аудита соответствия, в Великобритании являются: Конституция; Национальный конституционный акт «О финансовом контроле»; Акт «О Комиссии по аудиту»; Акта «О местных финансах»; Акта «Об аудите (разные положения)» и приказ «Об отчетности и аудите»; Акт делегированного законодательства «О правительственных счетах и ресурсах (аудит публичных организаций)». [10]

*Выводы и что приемлемо из опыта Великобритании для Казахстана при проведении аудита соответствия.*

Рассматривая в сравнении подходы проведения аудита соответствия в Казахстане и Великобритании, можно определить основное отличие. В Великобритании также как и в Канаде аудит соответствия не проводится традиционном виде, а является частью финансового аудита и аудита эффективности. В то время как в Казахстане аудит соответствия в зависимости от целей и предмета может проводиться самостоятельно, являться частью проведения аудита эффективности и аудита финансовой отчетности (Приложение №1 к приказу Председателя Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета №246 н/к от 23.12.2013г.). Подход Великобритании проведения аудита соответствия, способствует минимизации издержек, что в свою очередь  способствует прогрессивному развитию экономики и общества в целом, так как нацелен на модернизацию и оптимизацию.

В тоже время подход Великобритании к проведению аудита соответствия, не совсем подходит для Казахстана, так как аудит соответствия, проводимый самостоятельно, предполагает более детальное ознакомление с материалами государственного аудита. В том числе, детальный аудит соответствия соблюдения норм законодательства при выполнении объектом государственного аудита операций с поступлением средств в бюджет и их использованием, который необходим для Республики Казахстан для проведения аудита соответствия.

**Германия**

*Краткая информация о ВОФК страны*

Высший орган финансового контроля Германии - Bundesrechnungshof (Бундесрехнунгшоф) или Федеральная счетная палата (далее - ФСП) - является высшим федеральным государственным органом, входящим в систему государственного аудита.

Специальные аспекты деятельности ВОФК регулируются соответствующими положениями других законов, например, Законом о реформе германских железных дорог, Законом о федеральном радио и телевидении, и др.

*Правовое основание проведения государственного аудита.*

По Конституции Германии ФСП является независимым органом и подчиняется исключительно закону, ни один государственный орган не может инструктировать (влиять на) ВОФК в части осуществления им аудиторской деятельности. ВОФК, в свою очередь, не дает оценку политическим решениям, принятым в соответствии с требованиями законодательства.

Также в Конституции отражены статус ФСП (*В иерархии федеральных государственных органов статус ВОФК приравнивается статусу Офиса Президента, Офиса Канцлера, федеральных государственных департаментов*), его членов и ключевые функции. [12]

В соответствии с Федеральным Бюджетным Кодексом Германии (от 19 августа 1969 года), ВОФК осуществляет проверку финансового управления Федерации, включая ее отдельные имущественные фонды и предприятия. [13]

*Закон о бюджетных принципах* включает описание аудиторских полномочий ФСП и других аудиторских учреждений Германии в отношении частных предприятий и органов, подпадающих под нормы публичного права. [14]

В *Законе о ФСП* четко прописан статус ФСП – верховного федерального органа и независимого органа государственного аудита, который подчиняется исключительно закону и в рамках предусмотренных законом функций оказывает содействие в принятии решений Федеральным Парламентом и Федеральным Правительством.

*Проведение аудита соответствия.*

ФСП проводит все три типа аудита*: аудит соответствия, финансовой отчетности и эффективности,*  а также предварительный (на стадии разработки программ), текущий (на стадии реализации проектов) и последующий (по завершении финансового года) аудиты.

На практике *финансовые аудиты и аудиты соответствия* (или аудиты правильности), как правило, проводятся вместе. В рамках данных аудитов, в соответствии с требованиями бюджетного законодательства, ФСП проверяет, соблюдаются ли правила и принципы правильного финансового управления (соблюдаются ли требования законодательства при обеспечении поступлений и расходовании средств бюджета). [15]

Государственный аудит распространяется на контроль соблюдения действующих предписаний и принципов бюджетного финансирования и управления экономикой, в частности, по следующим направлениям:

- соблюдение закона о государственном бюджете и бюджетного плана;

- обоснование и документальное подтверждение доходов и расходов, правильное составление статистического отчета о выполнении годовой сметы бюджета и отчета об имущественном положении государственных органов и учреждений;

- рентабельное и экономное использование средств;

- возможность выполнения задач при меньшей численности персонала или при меньших материальных затратах или же возможность их более эффективного выполнения другими методами.

Если аудит входит в компетенцию как ФСП, так и Счетной палаты одной из федеральных земель, то она должна проводиться ими совместно. Если статья Основного закона не предписывает проведение аудита ФСП, то она может по договоренности передавать ревизионные задачи счетным палатам земель. Также по договоренности ФСП может брать на себя задачи земельных Счетных палат.

*Аудит юридических лиц со статусом частного права.*

ФСП контролирует бюджетное финансирование и ведение хозяйства юридических лиц со статусом частного права, если:

* в соответствии с законом они получают от Федерации дотации или гарантийные обязательства Федерации имеют законные основания;
* они управляются исключительно или преимущественно Федерацией или назначенным ею лицом;
* имеется договоренность с ФСП о проведении ею аудита;
* они не являются предприятиями и в их уставе с согласия Федеральной счетной палаты предусмотрен проводимый ею аудит. [16]

Проверка бюджетной и финансовой отчетности федерации является основной функцией ФСП, причем главное в этой работе - проверка исполнения Закона о федеральном бюджете на текущий год. При этом чаще всего применяется так называемый *сопроводительный контроль,* т.е. контроль уже принятого решения, которое каким-либо образом связано с государственными расходами. Вместе с тем ФСП имеет право давать рекомендации министерствам и ведомствам еще до принятия закона о бюджете. В качестве главных критериев контроля счетной палаты рассматриваются *экономичность* и *соответствие* действующему законодательству.

По итогам аудита составляется письмо Руководству объекта аудита, в который включается описание всех выявленных фактов, а также сроки представления объектом аудита комментариев к выявленным фактам, которые устанавливаются ФСП. При необходимости ВОФК может обсудить выявленные аудиторские факты с другими государственными органами и Комитетом Парламента по ассигнованиям. При выявлении аудиторских фактов, которые имеют значительные финансовые последствия, информирует о них Федеральное Министерство Финансов. [16]

С 1997 года (с изменениями от 29-30 августа 2005 года) приняты и действуют Аудиторские правила ФСП, нацеленные на обеспечение единства применяемых аудиторских критериев и процедур, а также на представление инструкций по подготовке, проведению аудита и составлению аудиторских отчетов.

*Выводы и что приемлемо из опыта Германии для Казахстана при проведении аудита соответствия.*

Изучение опытаФСП Германии показало, что четкая регламентация всех процедур проведения аудита, в том числе аудита соответствия позволяет максимально эффективно выполнять свои функции.

Кроме того, интересен опыт контроля ФСП бюджетного финансирования и ведения хозяйства юридических лиц со статусом частного права. В условиях постоянного роста числа субъектов квазигосударственного сектора в Казахстане изучение такого опыта также актуально для нас.

**Индия**

*Краткая информация о ВОФК страны*

[Офис Генерального контролера и аудитора](http://www.cag.gov.in/) (ОГКА) Индии– это орган, определенный Конституцией Индии в соответствии со статьей 148, который проверяет все поступления и расходы Правительства Индии и Правительства штатов, в том числе органы финансируемые правительством. ОГКА также проверяет правительственные корпорации и проводит дополнительную проверку государственных компаний, в которых государственная доля участия не менее 51 %. [17]

ОГКАосуществляет контроль за управлением финансовой системы страны в Союзе, а также на уровне штатов. Он должен следить за тем, что различные органы власти действовали в отношении всех финансовых вопросов в соответствии с Конституцией, законами и правилами. Общественный аудит обеспечивает парламентский контроль над расходами, утвержденных на законодательной основе и оказывает ответственность государственным органам, привлеченных средств и затраченных ими в целях осуществления политики и программ.

Согласно статьи 148 Конституции Индии Генеральный контролер и аудитор Индии, назначается Президентом по рекомендации Премьер-министра страны. Срок его полномочий составляет шесть лет. ОГКА имеет более 58000 сотрудников по всей стране. [18]

*Функции ОГКА.*

ОГКА выпускает отчеты о работе госдепартаментов железных дорог, телекоммуникаций, департамента предприятий публичного сектора и налоговой службы.

Выполняя свои конституционные обязанности, ОГКА проводит следующие *виды аудита:*

1. финансовый аудит;
2. аудит соответствия;
3. аудит эффективности;
4. аудита EDP (экологический аудит).

Кроме того, Офис Генерального контролера и аудитора Индии проводит специальный аудит по просьбе Правительства.

Аудит ОГКА разделено на два потока, а именно аудит эффективности и на аудит соответствия. [19]

*Правовое основание проведения государственного аудита в Индии, в том числе аудита соответствия.*

Методологической основой проведения аудита соответствия в Офисе Генерального контролера и аудитора являются Стандарты аудита, изданные 2002 году, которые состоят из 4 разделов: Основные понятия и полномочия, Общие принципы государственного финансового контроля, стандарты в области государственного финансового контроля (планирование, надзор, изучение и оценка внутреннего контроля, соответствие с применимыми законами и правилами, аудиторские доказательства, анализ финансовой отчетности), Стандарты Отчетности.

Кроме того, Офисом Генерального контролера и аудитора разработаны: Практическое руководство по аудиту управления качеством, Практическое руководство по аудиту закупок, Практическое руководство по ревизии программы борьбы с бедностью, Практическое руководство по ревизии договора управления/инструкции и др.

Следует отметить, что все уставы и правила стандарты аудита были соответствующим образом адаптированы с учетом Конституции Индии стандартам аудита Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ). [17]

*Проведение аудита соответствия.*

Согласно Стандарту аудита при проведении аудита соответствия проверка должна быть произведена с соблюдением применимых законов и правил. Аудитор должен разработать аудиторские действия и процедуры для обеспечения разумной гарантии выявления ошибок, нарушений и противоправных действий, которые могли бы оказать прямое и существенное влияние в финансовом отчете суммы или результаты аудита соответствия. Аудитору также следует помнить о возможности противоправных действий, что могло бы иметь косвенное и существенное влияние на финансовую отчетность или результаты аудита соответствия.

Аудит соответствия является одним из важнейших аспектов осуществления государственного аудита. Одной из важных задач, является контроль исполнения государственного бюджета. Это дает Парламенту и другим пользователям аудиторского заключения гарантии о размере и развитии финансовых обязательств государства. Для достижения этой цели ОГКА проверяет счета и финансовую отчетность администрации с целью удостоверения, что все операции были проведены правильно, выполнены в соответствии с законодательством.

Проверка соблюдения требований законов и правил особенно важна при аудите государственных программ, поскольку директивные органы должны знать, если законы и правила соблюдаются, являются ли результаты ожидаемыми и, если нет, то какие изменения необходимы.   
При планировании государственного аудита необходимо, чтобы все участники процесса государственного аудита были осведомлены о соблюдении требований, применимых к объекту государственного аудита. Так как законов и нормативных требований, применимых к конкретной ревизии бывает часто много, аудиторы должны проявлять профессиональное суждение при определении тех законов и постановлений, которые могли бы оказать существенное влияние на цели аудита.

Аудитору также следует быть готовым к ситуациям или операциям, которые могут свидетельствовать о незаконных актах, которые могут косвенно повлиять на результаты аудита. Когда аудиторские действия и процедуры указывают на то, что незаконные акты имеют или могли иметь место, аудитор должен определить, в какой степени эти действия повлиять на результаты аудита.

При проведении проверок в соответствии с этим стандартом аудитор должен выбрать и выполнить аудиторские действия и процедуры, которые, в свое профессиональное суждение, являются приемлемыми в сложившихся обстоятельствах. Эти аудиторские действия и процедуры должны быть разработаны, чтобы получить достаточный, компетентный, и соответствующие доказательства, которые дают достаточные основания для своих суждений и выводов.

В целом, руководство группы несет ответственность за создание эффективной системы внутреннего контроля для обеспечения соблюдения законов и правил. В разработке этапов и процедур для тестирования или оценки соответствия, аудиторы должны оценивать сущность внутреннего контроля и оценить риск того, что структура управления может не предотвратить или выявить несоответствие.

После оценки внутреннего контроля и системы управления, аудитор может найти определенные области, где он может решить, не осуществлять детальные осмотры. Прежде чем принять такое решение, проверка на соответствие должна быть принята для внутренней проверки контроля системы, принятой в практике. Это может быть сделано, выборочным методом нескольких репрезентативных образцов различных сделок и их изучение, особенно, процессуального и контрольного баланса аспектов.

На основании этой оценки, намечается программа аудита. В районах, где внутренняя проверка и система управления является недостаточным, будет сделана детальная экспертиза.

*Аудит соответствия в Индии* проводится по следующим критериям:

* проведение аудита соответствия для установления соответствия расходования денежных средств установленным целям;
* аудит соответствия порядка расходования денежных средств утвержденным законам, правилам и положениями и др. нормативным правовым актам, регулирующими порядок расходования государственных средств;
* аудит расходов, при котором каждая статья расходов государственных средств должна быть одобрена решением уполномоченного государственного органа;
* корректность аудита, для исключения формального подхода к аудиту в целях приведения расходования государственных средств в надлежащее состояние;
* при проведении аудита поступлений правительства [Офис Генерального контролера и аудитора](http://www.cag.gov.in/) должен быть убежден, что сборы и распределение государственных доходов соответствуют установленным правилам и процедурам. Расход осуществляется в соответствии с законами, для исключения потери государственных доходов;
* при проведении регулярных финансовых проверок, в соответствии с действующим законодательством и правилами в Индии, аудитор должен разработать меры и процедуры аудита, чтобы гарантировать выявления ошибок, нарушений, и противоправных действий, которые могут оказать прямое и существенное влияние на суммы, финансовой отчетности или результатов регулярности проверок;
* аудитор также должен быть осведомлен о возможности противоправных действий, которые могут оказать косвенные и существенного влияния на финансовую отчетность или результаты регулярности проверок. [17]

*Что приемлемо из опыта Индии для Казахстана при проведении аудита соответствия?*

Рассматривая опыт ОГКА Индии считаем, что интересен опыт определения критериев проведения аудита соответствия.

Также, считаем интересен опыт взаимодействия внешнего и внутреннего контроля. Так например, руководство группы несет ответственность за создание эффективной системы внутреннего контроля для обеспечения соблюдения законов и правил. В разработке этапов и процедур для тестирования или оценки соответствия, аудиторы должны оценивать сущность внутреннего контроля и оценить риск того, что структура управления может не предотвратить или выявить несоответствие.

На основании этой оценки, намечается программа аудита. Там, где внутренняя проверка и система управления является недостаточным, проводится детальная экспертиза.

Аудитор также должен быть осведомлен о возможности противоправных действий, которые могут оказать косвенные и существенного влияния на финансовую отчетность или результаты регулярности проверок.

**Украина**

*Краткая информация о ВОФК страны.*

ВОФК Украины – Счетная палата Украины, который осуществляет контроль за исполнением Государственного бюджета Украины, в том числе бюджетов общегосударственных целевых фондов, осуществлением финансирования общегосударственных программ, сохранением и использованием имущества, являющегося объектами права государственной собственности.

Согласно Закону Украины "О Счетной палате" Счетная палата является постоянно действующим органом контроля, который образуется Верховной Радой Украины, подчинен и подотчетен ей. Согласно ст. 2 Закона Украины "О Счетной палате" основной задачей Счетной палаты является организация и осуществление контроля за своевременным выполнением расходной части Государственного бюджета Украины, расходованием бюджетных средств, в том числе средств общегосударственных целевых фондов, по объемам, структуре и их целевому назначению, контроль за финансированием общегосударственных программ экономического, научно-технического, социального и национально-культурного развития, охраны окружающей среды. [20]

*Правовое основание проведения государственного аудита в Украине*

Правовой основой для проведения государственного аудита, в том числе аудита соответствия, в Украине являются: Хозяйственный кодекс Украины; Бюджетный кодекс Украины; Закон Украины "О Государственной контрольно-ревизионной службе в Украине"; Стандарты государственного аудита INTOSAI; Международные стандарты аудита, предоставления уверенности и этики; Методические рекомендации по организации и проведению государственного финансового аудита выполнения местных бюджетов; Методические рекомендации относительно проведения органами государственной контрольно-ревизионной службы аудита финансовой и хозяйственной деятельности бюджетных учреждений.

В соответствии с Законом Украины «О Счетной палате» одной из задач Счетной палаты является контроль за законностью и своевременностью движения средств Государственного бюджета Украины и средств внебюджетных фондов в учреждениях Национального банка Украины и уполномоченных банках.

*Проведение аудита соответствия.*

При проведении аудита соответствия Счетная палата Украины руководствуется международными стандартами государственного аудита ISSAI 4100 и 4200. Объектами аудита соответствия являются Министерства, ведомства, государственные комитеты, государственные фонды, бюджетные учреждения, а также предприятия и организации, которые получают средства из бюджетов всех уровней и из государственных валютных фондов. Следует отметить, что ВОФК Украины столкнулся сопределенными трудностями при использовании ISSAI 4100 и 4200 при аудитах соответствия. Это - сложности в практическом применении стандартов ISSAI 4200 в ходе проведения аудита соответствия, определении предметов и критериев, сложность определения уровня существенности и оценки рисков.

В Украине государственный аудит несколько отличается от европейской практики, поскольку включает в себя помимо аудита эффективности еще и *аудит соответствия*, и аудит финансовый, предлагая таким образом комплексный подход (комплексный аудит) к изучению бюджетных процессов на объектах проверки.

Комплексный аудит включает в большей или меньшей мере элементы и финансового аудита, и *аудита соответствия*, и аудита эффективности. Такое объединение разных подходов позволяет рассмотреть изучаемый вопрос в целом, выработать всестороннее видение проблемы с точки зрения финансирования, законодательного обеспечения, задействованных механизмов реализации и организационных структур.

В соответствии с международными стандартами государственного аудита ISSAI 4100 и 4200 в Украине аудит соответствия ставит своей целью дать оценку соответствия деятельности объекта аудита нормативно-правовым актам. [21]

Предметом аудита в контексте вопросов аудита соответствия являются:

- соблюдение законов, концепций, стратегий;

- нормативно-правовые акты (положения, уставы), которые регулируют деятельность объекта государственного аудита;

- порядок проведения закупок.

Основными задачами аудита соответствия в Украине являются:

- Проверка финансовой отчетности, расчетов, деклараций и других документов для установления их достоверности и соответствия совершенных хозяйственных и финансовых операций действующему законодательству;

- Выявление и предупреждение (профилактика) нарушений в финансово-хозяйственной деятельности предприятий;

- Реальность определения финансовых результатов;

- Оценка эффективности внутреннего аудита;

- Предоставление консультационных услуг по вопросам учета, анализа, права, менеджмента, маркетинга, финансов и т. п.

*Выводы и что приемлемо из опыта Украины для Казахстана при проведении аудита соответствия.*

Рассматривая в сравнении подходы проведения аудита соответствия в Казахстане и Украине, можно выявить определенное сходство. В Украине, в отличие от Канады и Великобритании, аудит соответствия может проводиться отдельно, а также совместно с финансовым аудитом и аудитом эффективности. Такой же подход используется и в Казахстане. Контроль на соответствие в зависимости от целей и предмета может проводиться самостоятельно, являться частью проведения контроля эффективности и контроля финансовой отчетности (Приложение №1 к приказу Председателя Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета №246 н/к от 23.12.2013г.). Счетная палата Украины проводит аудит соответствия в комплексе. Комплексный аудит, в свою очередь, включает в большей или меньшей мере элементы и финансового аудита, и аудита соответствия, и аудита эффективности. Такое объединение разных подходов, безусловно, можно применять и в Казахстане, что позволит рассмотреть изучаемый вопрос в целом, выработать всестороннее видение проблемы с точки зрения финансирования, законодательного обеспечения, задействованных механизмов реализации и организационных структур.

В тоже время, аудит соответствия, проводимый самостоятельно предполагает более детальное ознакомление с материалами контроля, в том числе, детальный контроль на соответствие соблюдения норм законодательства при выполнении объектом контроля операций с поступлением средств в бюджет и их использованием, который необходим для Республики Казахстан для проведения аудита соответствия.

**Австралия**

*Краткая информация о ВОФК страны*

ВОФК в Австралии – Австралийский национальный офис аудита (AНОА), проводит аудиты в Департаментах Федерального правительства (министерствах), агентствах и компаниях. В Законе о Генеральном аудиторе от 1997 года определяются полномочия Генерального аудитора в отношении аудитов финансовой отчетности всех государственных организаций Австралии, включая правительственные агентства, уполномоченные законодательством органы и государственные коммерческие предприятия.

АНОА проводит два типа проверок: финансовый аудит и аудит эффективности.

Цель финансового аудита является выражение мнения о том, что в финансовых докладах данные представлены справедливо и в соответствии с законодательством, австралийскими стандартам финансовой отчетности и другими обязательными требованиями к финансовой отчетности.

Финансовые проверки проводятся в соответствии с австралийскими стандартами аудита, чтобы обеспечить достаточную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудиторские процедуры включают проверку на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели и другие раскрытия в финансовой отчетности; и оценки учетной политики и существенных оценок учета, используемые при подготовке финансовой отчетности.

АНОА также помогает государственным учреждениям при формировании их финансовых отчетов, консультируя в вопросах соблюдения стандартов бухгалтерского учета, и рекомендаций по более полному раскрытию информации в этих отчетах до их публикации.

*Правовая основа государственного аудита, в том числе аудита соответствия.*

Законодательной основой государственного аудита является Законе «О Генеральном аудиторе» принятом в 1997 году. Кроме того, сферу государственного аудита в Австралии регулирует Закон «О государственной финансовой отчетности и аудиторском комитете» принятый в 1951 году. В соответствии с этим Законом, Объединенная комиссия по государственным счетам и аудиту должна изучать все отчеты Генерального Аудитора, и сообщать о результатах в обе палаты Парламента. Проверка отчетов проводится, в первую очередь, для того, чтобы определить, надлежащим ли образом ведомства, в которых был проведен аудит, отреагировали на замечания Генерального Аудитора.

В связи с тем, что мнение Генерального Аудитора считается независимым и объективным суждением, выполнение и степень выполнения замечаний Генерального Аудитора находится под контролем у Объединенной комиссии по государственным счетам и аудиту.

*Стандарты аудита, Методические материалы по проведению государственного аудита соответствия.*

AНОА проводит аудиты финансовой отчетности в соответствии со стандартами Австралийской национальной службы аудита, которые включают в себя Австралийские аудиторские стандарты, разработка национальных стандартов осуществлялась на базе международных стандартов аудита.

Закон «О генеральном аудиторе» предусматривает назначение Генерального ревизора, чтобы изложить функции Генерального ревизора, и в связанных целях.

Закон «О Финансовом менеджменте и ответственности» предусматривает правильное использование и управление общественными деньгами, общественной собственностью и другими ресурсами Содружества, и в связанных целях.

Закон «О партнерстве и власти компаний» обеспечивают сообщение, ответственность и другие правила для властей Содружества и компаний Содружества, и в связанных целях.

Каждый год AНОА публикует программу аудиторской работы. Программа предназначена для информирования парламента, общественных и государственных организаций планируемых финансовых AНОА по ревизии заявление; других мероприятий обеспечения и охвата аудита эффективности для австралийского правительства государственном секторе.

В Австралии международные стандарты аудита, в том числе ISSAI, выступили в качестве базы для разработки национальных стандартов.

*Проведение аудита соответствия*

Аудит соответствия (проводится в ходе аудита финансовой отчетности обычно на этапе промежуточного аудита).

В последние годы AНОА стала уделять больше внимания соответствию законодательным актам в рамках проводимых аудитов финансовой отчетности. Расширенная область действия AНОА включает в себя оценку ключевых аспектов деятельности объекта аудита соответствия законодательным актам в отношении ежегодных ассигнований, специальных ассигнований, аннотированных ассигнований, специальных счетов и инвестировании общественных денежных средств.

Аудиторское тестирование заключается в подтверждении наличия основных документов или полномочий, а также выборочном тестировании соответствующих транзакций, и направлено на получение разумной (обоснованной) уверенности в том, что орган (ведомство) осуществляет свою деятельность в соответствии с вышеуказанными законодательными аспектами системы финансового менеджмента.

Отчеты по проверкам и обзорные доклады разрабатываются в соответствии со стандартами аудита.

AНОА каждый год представляет на рассмотрение Парламента два отчета по аудиторским программам финансовой отчетности:

1. *промежуточный аудит*

На промежуточном этапе уделяется большое внимание оценке основных средств контроля государственного органа. В промежуточном отчете акцент делается на результатах промежуточного этапа аудита финансовой отчетности отраслевых министерств и других органов основного государственного сектора.

1. *финальный аудит*

На этапе финального аудита AНОА завершает оценку эффективности основных средств контроля, которые применялись в течение всего года и, в основном, осуществляет тестирование существенных остатков счетов и раскрываемой информации в финансовой отчетности, а также оформляет свое заключение о финансовой отчетности государственного органа. Работа заключается в проведении аналитической проверки, тестировании выбранных транзакций и счетов, а также сверке баланса на конец года с третьими сторонами. [22]

*Выводы и что приемлемо из опыта Австралии для Казахстана при проведении аудита соответствия.*

В общепринятой практике государственного и частного сектора хорошим показателем результативности финансового менеджмента организации является своевременная подготовка ежегодной финансовой отчетности, которая сопровождается исходным (без внесения изменений) аудиторским заключением. Государственные организации Австралии в сотрудничестве с AНAO прилагают значительные усилия для достижения таких результатов. (95% рекомендаций было принято).

AНAO оценивает свои аудиторские замечания по шкале рисков. Аудиторские замечания, которые относятся к рискам в сфере крупного бизнеса или финансового менеджмента, оцениваются по категории «А». Замечания, которые относятся к рискам в сфере среднего бизнеса или финансового менеджмента, оцениваются по категории «В». Замечания, которые относятся к рискам в сфере малого бизнеса или финансового менеджмента, оцениваются по категории «С».

Исходя из изложенного, можно сделать вывод о том, что для Казахстана с Австралийского национального офиса аудита можно внедрить промежуточный государственный аудит:

1. дает возможность государственному аудитору получить правильное понимание организации и области ее деятельности, включая средства внутреннего аудита, используемые этой организацией, поскольку они имеют отношение к процессу подготовки финансовой отчетности. AНAO проверяет и оценивает основные средства внутреннего аудита организации, чтобы определить способность этих средств аудита предотвращать и выявлять ошибки, которые могут привести к существенным искажениям информации, представленной в финансовой отчетности;
2. при этом AНAO признает, что надежность бизнес-процессов, бухгалтерских книг и финансовых систем можно повысить при помощи эффективных средств внутреннего аудита, и это оказывает влияние на сроки проведения аудита и объем аудиторской работы;
3. позволяет Службе аудита (внутреннего аудита) сделать предварительную оценку рисков допущения существенных ошибок в финансовой отчетности организации и запланировать аудит таким образом, чтобы снизить аудиторские риски до приемлемого уровня;
4. понимание органа, области его деятельности и средств внутреннего контроля помогает аудитору организовать необходимую работу и предотвратить значительные риски, которые имеют отношение к финансовой отчетности.

**Азербайджан**

*Краткая информация о ВОФК страны*.

Высшим органом финансового контроля в Азербайджанской Республике согласно Конституции является Счетная палата. В 2008 году был принят новый Закон “О Счетной палате”, определяющий статус, функции и полномочия Палаты. Основу деятельности Палаты составляет содействие осуществлению полномочий Парламента по утверждению государственного бюджета республики и контролю за его исполнением.

Сферой деятельности Счетной палаты является осуществление контроля за утверждением и исполнением государственного бюджета, управлением, распоряжением государственным имуществом, поступлением в государственный бюджет средств, полученных от приватизации государственного имущества, при выделении юридическим лицам и муниципалитетам средств из государственного бюджета - за использованием данных средств по назначению.

Председатель Счетной палаты избирается сроком на 7 лет. Счетная палата состоит из 7 членов, а также заместителя председателя, которые назначаются Национальным собранием (Парламентом) Азербайджана.

Основные функции [Счетной палаты Азербайджанской Республики](http://www.ach.gov.az/)**:**

– дает заключения по проектам государственного бюджета и бюджетов внебюджетных государственных фондов (учреждений);

– осуществляет контроль за своевременным исполнением доходных и расходных статей государственного бюджета и бюджетов внебюджетных государственных фондов (учреждений) по их объемам, структуре и назначению;

– дает заключения по годовому отчету об исполнении государственного бюджета и проекту соответствующего закона;

– осуществляет контроль над поступлением в государственный бюджет средств, вырученных от управления и распоряжения государственным имуществом, а также от приватизации государственного имущества;

Счетная палата осуществляет контроль за обеспечением поступления в госбюджет в сроки, определенные законодательством и договорами, средств от управления государственным имуществом, распоряжения им и от приватизации государственного имущества. Счетная палата осуществляет отнесенный к его функциям и полномочиям финансово-бюджетный контроль в форме предварительного и последующего финансово-бюджетного контроля. Предварительный контроль осуществляется на этапе рассмотрения законопроектов, связанных с госбюджетом, бюджетами внебюджетных государственных фондов, в целях предотвращения создания условий и причин для правонарушений до проведения финансовых операций, связанных с государственными средствами. Последующий контроль осуществляется для определения соответствия проведения финансовых операций с госбюджетными средствами и прочими государственными средствами, исполнения госбюджета и бюджетов внебюджетных государственных фондов, управления государственным имуществом и распоряжения им по порядку и срокам, определенным в законодательстве.

*Правовая основа государственного аудита, в том числе аудита соответствия*

Особое внимание Счетная палата уделяет развитию методологической базы проведения государственного аудита и финансового контроля. Были разработаны: «Правила рассмотрения заявлений, обращений, сведений, запросов, предложений и поручений, поступающих в Счетную палату»; «Правила подготовки, проведения и оформления результатов бюджетно-финансовых контрольных мероприятий»; «Порядок привлечения представителей органов государственной власти, аудиторских организаций, независимых аудиторов, экспертов и отдельных специалистов в связи с осуществлением функций Счетной палаты»; «Правила составления и утверждения заключений, предложений, сведений и отчетов Счетной палаты»; «Порядок подготовки сведений о деятельности Счетной палаты и их распространения в средствах массовой информации»; «Порядок ведения делопроизводства в Счетной палате» и др. Следует отметить, что Методические указания, инструкции, стандарты аудита, формы отчетов и сведений, а также иные нормативно-методические документы Счетной палаты готовятся в соответствии со стандартами, принятыми INTOSAI (Международной Организацией Высших Аудиторских Структур).

Разработаны два национальных стандарта аудита в соответствии с международными стандартами аудита (ревизии государственного сектора) - "Аудиторские доказательства" (HP-AS № 10/142) и «Аналитические процедуры» (HP-AS № 12/144).

Методологической основой аудита соответствия являются «Правила Счетной палаты по проверке соблюдения требований финансовых и бюджетных мер контроля и нормативно-правовых актов в учреждениях», утвержденных на Коллегии Счетной палаты Азербайджанской Республики 07 февраля 2011 года № Кв-13.

Данные Правила подготовлены в соответствии с общими принципами, рекомендованными стандартами ИНТОСАИ (Международная организация высших органов финансового контроля).

Правила регулируют контроль соблюдения требований финансового и бюджетного законодательства и иные нормативные правовые актов регулирования финансово-хозяйственной деятельности учреждений

*Проведение аудита соответствия.*

Аудит соответствия занимает большую часть проводимого аудита Счетной палатой. В первую очередь это связано с теми полномочиями, которые имеет Счетная палата в вопросе планирования государственного бюджета и контроля за его исполнением.

Согласно «Правилам Счетной палаты по проверке соблюдения требований финансовых и бюджетных мер контроля и нормативно-правовых актов в учреждениях» выделяются несколько этапов аудиторской проверки на соответствие законодательству. Начальный или подготовительный этап включает действия аудитора, обеспечивающие достоверность и эффективность анализа: подбор и систематизацию необходимых материалов, проверку сопоставимости и взаимной связи различных показателей отчётности. На втором этапе выполняется большое количество различных аналитических расчетов. Третий этап сводится к обобщению результатов и формулированию экспертно-аудиторской оценки. Существуют определенные нормы аудита (стандарты). Аудиторские стандарты формулируют единые основополагающие предписания, определяющие нормативные требования к качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенные гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении. [23]

*Выводы и что приемлемо из опыта Азербайджана для Казахстана при проведении аудита соответствия.*

Важным является устранение незавершенности в вопросах формирования правовой базы государственного аудита. Нужно законодательно закрепить задачи, права, сферу действия каждого органа финансового контроля. В Азербайджане, так же как и в Казахстане существует проблема ненужного дублирования финансово-контрольной деятельности одних органов другими.

Интересен опыт предоставления заключений по проектам государственного бюджета и бюджетов внебюджетных государственных фондов (учреждений) необходимо изучить и использовать в работе ВОФК Республики Казахстан.

**Россия**

*Краткая информация о ВОФК страны*

Высшим органом внешнего аудита (контроля) Российской Федерации является Счетный комитет, деятельность которого регулируется Федеральным законом от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ "О Счетной палате Российской Федерации"

Статьей 101 Конституции Российской Федерации установлено, что Федеральное Собрание Российской Федерации образует Счетную палату для осуществления контроля за исполнение федерального бюджета.

В соответствии с законодательством система внешнего контроля, интегрированная в структуру бюджетного процесса предполагает непрерывный трехлетний цикл контроля за исполнением федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов каждого финансового года, реализуемого на трех последовательных стадиях - стадии предварительного контроля проектов бюджетов на очередной финансовый год, стадии оперативного контроля непосредственно в ходе исполнения бюджетов текущего финансового года и стадии последующего контроля уже исполненных бюджетов за отчетный финансовый год.

Комплекс контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, осуществляемых в рамках предварительного, оперативного и последующего контроля, составляет единую систему контроля Счетной палаты за формированием и исполнением федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации. Он существенно дополняется тематическими проверками, экспертно-аналитическими мероприятиями, проводимыми в соответствии с планом работы Счетной палаты, по поручениям палат Федерального Собрания Российской Федерации, обращениям членов Совета Федерации и депутатов Государственной Думы.

Вследствие указанных особенностей сформирована система стандартов внешнего государственного финансового контроля Российской Федерации, регламентирующая все направления и виды деятельности Счетной палаты.

*Проведение аудита соответствия.*

Аудит соответствия Счетной палатой РФ проводится совместно с финансовым аудитом и аудитом эффективности.

Проведение финансового аудита регламентируется в стандарте СГА 103 «Проведение финансового аудита», в котором установлены основные требования, необходимые выполнять на различных этапах проведения аудита отчетности и *аудита соблюдения законодательства*.

Предварительный аудит формирования федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации осуществляется в соответствии со статьей 13 и 18 Федерального закона «О Счетной палате Российской Федерации», стандартом государственного аудита СГА 201 «Предварительный аудит формирования федерального бюджета», стандартом финансового контроля СФК 204 «Предварительный контроль формирования проектов бюджетов государственных внебюджетных фондов».

Предварительный аудит на очередной финансовый год и на плановый период представляет собой комплекс контрольных и экспертно-аналитических мероприятий по проверке и анализу обоснованности показателей проекта федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов на очередной финансовый год и плановый период, нормативной методической основы их формирования. На основе полученных данных подготавливается заключение на проекты федеральных законов о федеральном бюджете и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации на очередной финансовый год и плановый период, которые после рассмотрения и утверждения Коллегией Счетной палаты представляются в палаты Федерального Собрания Российской Федерации.

В ходе предварительного аудита осуществляется:

* определение соответствия проектов федерального закона о федеральном бюджете и бюджетах государственных внебюджетных фондов Российской Федерации действующему законодательству;
* определение обоснованности и достоверности показателей, содержащихся в проектах федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации;
* оценка проектов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации как инструментов социально-экономической политики государства, их соответствия положениям посланий Президента Российской Федерации и иным программным документам;
* оценка качества прогнозирования доходов федерального бюджета, расходования бюджетных средств, инвестиционной и долговой политики, а также эффективности межбюджетных отношений.

*Оперативный анализ* исполнения и контроль за организацией исполнения федерального бюджета осуществляется в соответствии со статьями 13 и 19 Федерального закона «О Счетной палате Российской Федерации» и положениями стандарта государственного аудита СГА 202 «Оперативный анализ исполнения и контроль за организацией исполнения федерального бюджета».

В процессе исполнения федерального бюджета Счетная палата анализирует полноту и своевременность поступлений доходов федерального бюджета, кассовое исполнение федерального бюджета в сравнении с утвержденными показателями федерального закона о федеральном бюджете, выявляет отклонения и нарушения, проводит их анализ, вносит предложения по их устранению.

При оперативном анализе пополнения бюджета РФ с использованием ежедневной информации операционного дня Казначейства РФ, Счетная палата один-два раза в неделю получает оперативную информацию о поступлении доходов в бюджет и финансовых операций по перечислению средств из бюджета по всем распределителям средств, в разрезе бюджетных программ, по статьям. Одновременно с этим в оперативном режиме получает все изменения и дополнения к росписи доходов и расходов бюджета. Используя вышеуказанную информацию, Счетная палата создает информационную базу для оперативного мониторинга и анализа исполнения бюджета. Эта база предназначена для пользования всем аналитическим отделам и отделам контроля, созданным по секторам экономики.

Для обеспечения своевременного сбора и обработки информации, необходимой для подготовки Счетной палатой ежеквартальных оперативных докладов о ходе исполнения бюджета, в Российской Федерации устанавливается обязательная для всех федеральных органов исполнительной власти и организаций финансовая отчетность.

Оперативный доклад содержит конкретную информацию о поступлении доходов в федеральный бюджет, расходовании бюджетных средств, источниках финансирования дефицита бюджета, информацию о реализации государственных программ Российской Федерации, движении средств Резервного фонда и Фонда национального благосостояния, выделении бюджетных средств на формирование имущества государственных корпораций. К докладу прилагается аналитическая записка, которая содержит информацию о ходе исполнения бюджета, а также о макроэкономической ситуации на каждую отчетную дату и направляется Председателю Правительства Российской Федерации. [24]

В рамках оперативного контроля осуществляется подготовка заключений Счетной палаты на законопроекты о внесении изменений в федеральный закон о федеральном бюджете на текущий год и плановый период.

Последующий контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации осуществляется в соответствии с Бюджетным кодексом и Федеральным законом «О Счетной палате Российской Федерации» и на основании стандарта внешнего государственного аудита (контроля) СГА 203 «Последующий контроль за исполнением федерального бюджета» и стандарта внешнего государственного аудита (контроля) СГА 205 «Последующий контроль за исполнением бюджетов государственных внебюджетных фондов».

Последующий контроль представляет собой комплекс контрольных и экспертно-аналитических мероприятий по проверке исполнения федерального закона о федеральном бюджете и бюджетах государственных внебюджетных фондов Российской Федерации в отчетном финансовом году. Счетная палата осуществляет внешнюю проверку годовой бюджетной отчетности главных администраторов средств федерального бюджета, подготавливает заключения по каждому администратору средств федерального бюджета и представляются в Государственную Думу и Совет Федерации. [25]

Указанные стандарты разработаны с учетом положений международных стандартов ISSAI 300 и 400, в нем также нашли отражение нормы стандартов ISSAI 4000 «Руководство по аудиту соответствия - Вводные положения», ISSAI 4200 «Рекомендации по аудиту соответствия», который проводится совместно с аудитом финансовой отчетности», а также ISSAI 4100 «Рекомендации по аудиту соответствия для проведения аудита отдельно от проверки финансовой отчетности». [26]

Вместе с тем, анализ соблюдения законодательства в ISSAI 4100 рассматривается как самостоятельный тип аудита.

*Выводы и что приемлемо из опыта Российской Федерации для Казахстана при проведении аудита соответствия.*

Таким образом, специфическая система стандартов внешнего государственного финансового контроля в России, обусловленная особенностями мандата Счетной палаты, учитывает широкую базу стандартов ИНТОСАИ, основывается на требованиях и положениях соответствующих международных документов.

Определение достоверности отчета об исполнении бюджета и подготовка соответствующего заключения невозможны без проверки соответствия доходов и расходов бюджетному законодательству, а также положениям и требованиям других нормативных правовых актов в бюджетной сфере.

Одним из самых эффективных инструментов предупреждения нарушений признается предварительная оценка проекта бюджета проводимая ВОФК. Проведение контроля на предварительной стадии бюджетного процесса возможно только посредством проведения экспертно-аналитического мероприятия. Сама по себе предварительная оценка проекта бюджета без экспертизы законопроектов, которые могут повлиять на его реализацию и регулирующих бюджетные процессы в обществе, не будет являться эффективным инструментом предупреждения нарушений. Это позволяет нам рекомендовать его как отдельный вид экспертно-аналитической деятельности ВОФК.

Оперативный анализ бюджета с использованием ежедневной информации операционного дня Казначейства, при котором Счетная палата один-два раза в неделю получает оперативную информацию о поступлении доходов в бюджет и финансовых операций по перечислению средств из бюджета по всем распределителям средств, в разрезе бюджетных программ, по статьям. Использование данной информацию, позволит создать информационную базу для оперативного мониторинга и анализа исполнения бюджета.

Аналогично, определение соответствия бюджетных расходов проверяемого объекта требованиям законов и иных нормативных правовых невозможно без проведения аудита его финансовой отчетности

Считаем возможным, применение такого подхода приемлемым для Казахстана, т.е. проведение аудита соответствия на всех стадиях бюджетного процесса. Финансовый аудит должен включать две взаимосвязанные стороны - аудит финансовой отчетности и аудит соблюдения законодательства.

**Швеция**

*Краткая информация о ВОФК страны*

В Швеции, главным ведомством по делам государственного контроля и учета является Национальное ревизионное управление (в некоторых источниках называется Национальное бюро аудита). Целью, определенной правительством, является достижение высококачественного управления финансовой деятельностью. Конституция Швеции дает возможность Парламенту и Правительству иметь собственные структуры контроля государственного сектора. [27]

Правительство наделено функциями контроля через Управление канцлера юстиции в вопросах соблюдения законности и защиты прав в государстве и через Национальное ревизионное управление.

Парламентские аудиторы призваны изучать эффективность использования ресурсов министерствами и другими центральными органами государственного управления, оценивать административную деятельность исполнительной власти в целом.

Центральным административным органом Государственного финансового аудита Швеции является Национальное ревизионное управление (НРУ) - независимый институт, наделенный специальными контрольными функциями Задача НРУ состоит в том, чтобы обеспечить надлежащее использование ресурсов и эффективное государственное управление. Обобщенная информация о результатах аудита и разработанные на его основе рекомендации передаются парламенту, правительству и правительственным ведомствам для рассмотрения и принятия соответствующих решений. [5]

НРУ возглавляет Генеральный аудитор, назначаемый правительством на 6 лет с правом продления срока работы в должности. Работа НРУ организована по двум основным направлениям: финансовый аудит и аудит административной деятельности, а также ориентирована на результаты, который может быть вкладом в повышение эффективности функционирования отдельных организаций и сложных разветвленных систем. Независимость аудита заключается в том, что НРУ самостоятельно выбирает объекты и методы аудита и без внешних воздействий объявляет свои выводы. При планировании проведения аудита приоритет отдается тем сферам, в которых наблюдается повышенный риск низкой производительности и возникновения материальных ошибок.

*Правовая основа государственного аудита, в том числе аудита соответствия.*

В связи с вступлением Швеции 1 января 1995 г. в Европейский союз (ЕС) были приняты новые законодательные и нормативные документы об организации и условиях аудиторской деятельности в Швеции, которые в основном отражают имеющийся в стране опыт и необходимость приближения к нормам и стандартам государств ЕС. Это закон «Об аудиторах», принятый решением Риксдага 18 мая 1995 г., постановление правительства Швеции «Об аудиторах» и постановление правительства Швеции с инструкцией Комиссии по аудиторской деятельности, принятые 1 июня 1995 г.

*Проведение аудита соответствия.*

Государственный контроль является частью парламентского контроля, он единственный игрок, который может просматривать весь штат. Так как он наделен полномочиями - исследовать, куда расходуются государственные ресурсы, определять эффективное использование ресурсов и эффективное управление государством.

Государственный контроль выполняет важную функцию - имеет конституционное уникальное положение, потому что рассматривает всю цепочку исполнительной власти, независимы в парламенте и независимы от объекта государственного аудита. При проведении аудита эффективности и ежегодного аудита, могут реализовать согласованный обзор всей деятельности правительства.

Ежегодный аудит исследует годовые отчеты властей для того, чтобы представить информацию ***о соответствии*** нормативным требованиям, если это дает полное и верное представление о том, что ресурсы расходуются в соответствии с действующими положениями и условиями.

Аудит административной деятельности внедрен в Швеции в 1967 г. и с тех пор основными показателями, наиболее полно характеризующими состояние управления государственными ресурсами, являются:

1) эффективность - уровень достижения цели;

2) производительность - степень полезности потребления ресурсов для производства продукции;

3) экономичность - экономия, степень минимизации расходов, учитывая качество продукта. [6,27]

*Выводы и что приемлемо из опыта ВОФК Швеции для Казахстана при проведении аудита соответствия.*

Образцом оптимального подхода к вопросу использования функций высшего органа контроля есть опыт Швеции. Профессиональными составляющими организационной структуры органа государственного финансового аудита являются секции:

1) финансового аудита (анализ общего финансового состояния предприятий и учреждений; проверка соблюдения положений нормативно-регулирующих документов);

2) аудита административной деятельности (определение экономичности и эффективности, оценка качества и количества предоставляемых услуг, анализ достижения объектом контроля поставленной цели, соответствие законодательству);

3) аудита компьютерных и бухгалтерских систем государственного контроля.

При составлении заключения (отчета) по итогам аудита учитывается профессиональное суждение во избежание риска принятия неверного решения по выявленным нарушениям.

Данный опыт интересен для Казахстана с позиции четкого разграничения направлений государственного аудита и повышения ответственности аудиторов на основе учета профессионального суждения аудиторов.

**Сингапур**

*Краткая информация о ВОФК страны*

Высшим органомфинансового контроля Сингапура является Управление Генерального аудитора (УГА- Auditor-General's Office), деятельность которого регулируется Конституцией Республики Сингапур и Законом об аудите. [28]

Миссия - аудит и отчет Президенту и Парламенту о надлежащем учете и использовании государственных ресурсов для усиления ответственности государственных органов.

Согласно статье 148 Ф (3) Конституции Республики Сингапур в обязанности Генерального аудитора входит проведение аудита и подготовка отчета по учету всех департаментов и организаций Правительства, Комиссии общественной службы, Комиссии юридической службы, Верховного суда, всех подведомственных судов и Парламента.

Конституцией защищается независимость Генерального аудитора и потому он может исполнять свои обязанности без страха и риска. [29]

Служба Генерального аудитора действует как финансовая охрана Парламента для усиления Правительственной подотчетности Парламенту.

В соответствии с законодательством Генеральный аудитор вправе проводить обследование (экспертизу), какое он сочтет необходимыми для того чтобы установить:

- были ли приняты все разумные меры предосторожности для обеспечения сбора и сохранности государственных средств или других денежных средств, подлежащих проверке;

- были ли выплаты денежных средств, подлежащие аудиту, произведены при наличии надлежащих полномочий, были ли данные платежи учтены надлежащим образом;

- было ли обеспечено соблюдение Конституции и законодательства в процессе деятельности проверяемого объекта;

- правильно ли составлен учет финансовых транзакций, в полном ли объеме и *в соответствии ли с законами и финансовыми правилами;*

- удалось ли избежать излишков, расточительства или малоэффективного использования средств и были ли приняты необходимые для этого меры. [29]

*Правовая основа государственного аудита, в том числе аудита соответствия*

В Сингапуре разработаны собственные стандарты проведения аудита ССА (SSA-Singapore Standards of Auditing), соответствующие стандартам ISSAI. Также, для проведения выборочного аудита применяются стандарты, разработанные на основе Международных стандартов аудита. Одновременно, с ними существуют Сингапурские стандарты проведения обзорного и страхового аудита, применяемых аудиторами Сингапура. [28]

Так, Сингапурский стандарт аудита ССА (SSA) 250 разработан на основе международных стандартов аудита для проведения аудита соответствия финансовой отчетности определенным законодательным актам и постановлениям, составляющим нормативную правовую основу в осуществления деятельности.

*Проведение аудита соответствия.*

Служба национального аудитора проводит касательно государственного бюджета:

*- Аудит финансовой отчетности;*

*- Аудит соответствия и аудит внутреннего контроля;*

*- Выборочный аудит.*

Роль службы национального аудита заключается в типичных проверках финансового учета и записей, которые также могут проводиться коммерческими аудиторами, на правильность составления учета и отчетности. Например, при покупке какого-либо оборудования аудиторы проверяют, правильно ли оборудование зачислено в учет организаций, полностью ли произведена оплата и доставлено ли оборудование (аудит финансовой отчетности).

В свою очередь государственный аудит также проверяет правильность учета и отчетности, также типично *проверяет на соответствие законам, стратегиям, контрактам и соглашениям, и административным правилам и инструкциям министерств и других государственных управлении (т.е. аудит соответствия)*. Например, то же приобретенное оборудование, государственный аудитор проверяет на прозрачность процедуры приобретения оборудования, честность, конкурсной цены и своевременно ли произведен расчет с поставщиком *(аудит соответствия)*.

Дополнительно государственный аудит проверяет на соответствие системы внутреннего контроля (например: контроль информационных технологий, утверждающие органы, и так далее), что руководство распоряжается ресурсами эффективно, надежно избегая расточительства и излишних расходов *(аудит внутреннего контроля)*.

В ходе выборочного аудита, помимо проводимых аудитов на соответствие и аудита внутреннего контроля, государственный аудитор может проверить, приобретено ли оборудование надлежащего типа, качества, количества и конкурентной цене. При этом, государственный аудитор должен установить наличие излишества, расточительства или малоэффективные издержки, которые привели к большим отходам и принятие мер по предотвращению их. [30]

*Выводы и что приемлемо из опыта ВОФК Сингапура для Казахстана при проведении аудита соответствия.*

Исходя из изложенного, можно сделать вывод о том, что функцией ВОФК Сингапура является непосредственное проведение аудита, аудит соответствия является составной частью государственного аудита.

Данные нормы, а также изучение отчетов о деятельности ВОФК Сингапура, свидетельствуют о том, что проведение государственного аудита в большей степени сконцентрировано на финансовом аудите и аудите соответствия.

Рассматривая в сравнении подходы проведения аудита соответствия в Казахстане и Сингапуре, можно выявить определенное сходство. В Сингапуре аудит соответствия может проводиться отдельно, а также совместно с финансовым аудитом и аудитом эффективности. Такой же подход используется и в Казахстане.

**Королевство Нидерланды**

*Краткая информация о ВОФК страны*

Согласно Конституции от 1814 года осуществление демократии в стране обеспечивают три независимых органа государственной власти, а именно:

Государственный совет (совещательный орган, вырабатывающий рекомендации в отношении принятия законопроектов), Национальный омбудсмен (рассматривающий жалобы граждан на действия государственных органов) и высший орган финансового контроля Нидерландов (ежегодно утверждающий финансовый отчет правительства и дающий оценку регулярности поступлений средств в государственный бюджет, эффективности и результативности их использования).[31]

При этом в Конституции Королевства Нидерландов указано о том, что должен существовать независимый орган аудита, но не указывается как и каким образом должна быть организована работа такого органа.

Суд Счетов Нидерландов (ССН) - орган, не зависящий от правительства и парламента, самостоятельно принимающий решения о том, кого и когда проверять, в какой форме осуществлять аудит, какие сведения обнародовать. [32]

Полномочия и обязанности Суда Счетов в отношении государственных расходов и внутреннего контроля определяются в Законе о государственных доходах и расходах, принятом в 2001 году.

Целью ССН является проведение аудита и улучшение соответствия требованиям, эффективности, действенности и целостности центрального правительства и организаций, связанных с ним.

*Компетенция ССН.*

Доля аудита соответствия требованиям (правильность/финансовая/ оперативная) составляет - 67%, 33 % аудит эффективности. В год ССН выпускает 25 отчетов (1 финансовый отчет и 24 отчета эффективности). Группа, осуществляющая аудит финансовой отчетности составляет 15 человек.

Отчеты представляются объекту аудита, министерству, национальному Парламенту и Королеве и общественности. Парламент на основании отчетов ССН утверждает бюджеты министерств. [33]

ССН определяет объекты контроля на основании анализа оценки рисков (составляет 1-1,5 месяцев, проводят предварительное интервью, проводят оценку деятельности служб внутреннего аудита министерств, также предметом контроля может быть новая политика министерства, срочность ее принятия, незапланированные расходы).

Контроль качества осуществляют около 10 человек по 1 контролю качества за год. По результатам контроля качества даются рекомендации такие как: расширить вопросы аудита и их глубину.

ССН *имеет неограниченный доступ к базам информации объектов аудита* основанный на Законе о государственных доходах и расходах 2001 года (отчеты, планы работ, протокола совещании и.т.д.) посредством интегрированной информационной системы.

Целью финансовых аудитов, является подготовка заключения о государственных доходах и расходах за год, включая:

• правильность расходов, порядок и контролируемость управления

финансовыми и материальными ресурсами;

• соответствие годовых отчетов стандартам отчетности касательно

информации о финансовых вопросах, политике и оперативном управлении.

Перед выходом на объект аудита ССН проводит анализ оценки рисков.

ССН в 2010 году *приняло решение принять стандарты ИНТОСАИ*, в настоящее время ССН соответствует на 80% стандартам ИНТОСАИ. [34]

*Выводы и что приемлемо из опыта ВОФК Нидерландов для Казахстана при проведении аудита соответствия.*

Интересен опыт ССН по сертификации счетов проверяемых Министерств, разработке стратегического плана на 5 летний период, принятия решения и переход на стандарты ИНТОСАИ.

Также интересен опыт ССН по определению объектов контроля на основании анализа оценки рисков (составляет 1-1,5 месяцев, проводят предварительное интервью, проводят оценку деятельности служб внутреннего аудита министерств, также предметом контроля может быть новая политика министерства, срочность ее принятия, незапланированные расходы).

**Республика Беларусь**

*Краткая информация о ВОФК страны*

Организация аудита в Республике Беларусь отличается от норм международной практики, предусмотренных в методологии ИНТОСАИ. Методология оценки ИНТОСАИ оценивает механизмы аудита в государственном секторе в соответствии со стандартами, предусматривающими независимость внешнего аудита от исполнительной власти, проведение как всеобъемлющего финансового аудита, так и комплекса проверок эффективности работы/расходования средств, результаты которых публикуются и находятся в свободном доступе для широкой общественности. Имеется ряд существенных отличий между этими институциональными нормами и функциями Комитета государственного контроля Республики Беларусь (КГК). В соответствии с Конституцией Республики Беларусь и Законом Республики Беларусь от 1 июля 2010 г. № 142-З «О Комитете государственного контроля Республики Беларусь и его территориальных органах*», КГК подчинен Президенту, и Председатель КГК входит в состав Президиума Совета Министров,* назначаемого Президентом. Одна из основных функций КГК заключается в том, чтобы участвовать, координировать и осуществлять надзор за функционирующими на уровне государства механизмами контроля. В процессе выполнения вышеуказанной функции КГК взаимодействует с другими контролирующими органами (например, Минфином и местными исполнительными органами, КРУ отраслевых министерств). За исключением заключения КГК по отчету об исполнении республиканского бюджета, отсутствует официальный механизм взаимосвязи КГК и Парламента. Контрольная деятельность КГК рассматривается, главным образом, как надзор за внутренними процедурами в системе государственного управления, а отчеты такого рода не предоставляются в полном объеме общественности. Однако результаты проверок широко освещаются в средствах массовой информации. [35,36]

*Сфера применения/характер проведенных проверок*

КГК Республики Беларусь выполняет многие из функций, закрепленных за высшими органами контроля других стран. В Законе о КГК установлено, что КГК осуществляет государственный контроль, и *основным направлением его деятельности является обеспечение соблюдения законодательства и соответствующий контроль.*

Деятельность КГК основывается на *Положении о порядке организации и проведения проверок, утвержденном Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. N 510 "О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь" и Приказе Комитета государственного контроля Республики Беларусь от 04.01.2010 № 1 "Об утверждении Инструкции о методах и способах осуществления проверок органами Комитета государственного контроля Республики Беларусь".* Осуществляемая КГК контрольная деятельность в основном предполагает ***проведение проверок операций на предмет соответствия требованиям законодательства***, хотя, помимо финансовых аспектов, предметом контроля являются вопросы эффективности использования бюджетных средств. КГК не раскрывает информацию о процедурах проверок, однако в 2012 г. Председателем КГК были утверждены Методические рекомендации о порядке проведения органами КГК аудита эффективности от 18 июля 2012 года №38. Рекомендации разработаны на основе стандартов и принципов проведения аудита эффективности, принятых Международной организацией высших органов государственного контроля (INTOSAI), Организацией высших органов государственного контроля Европы (EUROSAI) и Организацией высших органов государственного контроля Азии (ASOSAI). КГК является членом INTOSAI и имеет доступ к методическим материалам данной организации. Проверками КГК охватываются все республиканские органы государственного управления, внебюджетные фонды, а также местные бюджеты. [36,37,38]

КГК готовит заключение по отчету об исполнении республиканского бюджета и направляет его Президенту Республики Беларусь до 15 мая. После этого заключение заслушивается Национальным Собранием в рамках рассмотрения закона об утверждении отчета об исполнении республиканского бюджета. Заключение КГК об исполнении республиканского бюджета представляется на рассмотрение законодательному органу в течение трех месяцев с момента получения отчета от Минфина.

Принятие мер в соответствии с рекомендациями КГК осуществляется на должном уровне.

Каждая рекомендация устанавливает сроки принятия мер, которые согласовываются с соответствующими руководителями. Минфин обязан отчитываться перед КГК о надлежащем выполнении рекомендаций, а КГК отчитывается перед Президентом о принятых мерах. [39]

*Выводы и что приемлемо из опыта ВОФК Республики Беларусь для Казахстана при проведении аудита соответствия.*

Огромные полномочия (КГК совмещает в себе функции административного контроля за системой государственного управления, борьбы с финансовыми, налоговыми преступлениями, службы финансового мониторинга, органа финансового контроля, выполняет работы по анализу и оценке финансовых и товарных рынков, разрабатывает предложения по совершенствованию деятельности государственных органов и развитию отраслей экономики и представляет их на рассмотрения и внедрения Президенту РБ, в правительство и государственные органы) не позволяет воспринимать Комитет государственного контроля РБ как орган внешнего государственного аудита (финансового контроля), соответствующего основополагающим принципам деятельности ИНТОСАИ. Широта охвата областей и объектов контроля, горизонт планирования в полгода (в 2014 году декларирован переход на годовое планирование) также не свойственен высшим органам финансового контроля.

**Армения**

*Краткая информация о ВОФК страны*

Контрольная Палата Национального Собрания Республики Армения (далее - Контрольная палата) – высший орган системы государственного финансового контроля было основано 29 мая 1996 году и осуществляет внешний государственный контроль,

Основные задачи: осуществление многостороннего и профессионального контроля над эффективным расходованием государственных доходов и средств, обеспечивая прозрачность их использования и выполнение анализа представленных отчетов.

Контрольная палата Армении представляет Национальному Собранию полугодовые справки, текущие отчеты по выполненному контролю, годовой отчет и план деятельности палаты, делая публичными результаты своих исследований**.**

Контрольная палата является членом Рабочей группы INTOSAI по экологическому аудиту. В результате этого сотрудничества были разработаны 10 отраслевых стандартов и руководства по финансовому контролю и контролю эффективности внешнего государственного отраслевого контроля. Установлена система INTRANET портал по управлению документооборотом и компьютерно-информационная программа внешнего государственного контроля над бюджетами общин РА.

*Правовое основание государственного контроля.*

Деятельность Контрольной палаты регулируется [Конституцией](http://online.zakon.kz/Document/?link_id=1003617116" \o "Конституция Республики Армения от 5 июля 1995 года (с изменениями и дополнениями по состоянию на 27.11.2005 г.)" \t "_parent) Республики Армения, Законом Республики Армения от 25 декабря 2006 г. № ЗР-65 «О Контрольной палате Республики Армения». Положение о Контрольной палате утверждается постановлением Национального Собрания Республики Армения.

Согласно Закона, управления основываются не на отраслевых принципах, а на функциональных, создано управление внутреннего контроля.

Годовой отчет, составленный по результатам выполненного Контрольной палатой контроля, обсуждается Национальным собранием без принятия решения.

Кроме того, Контрольная палата, вне годового плана, по решению Совета, может осуществить внеплановый контроль. Контрольная палата реализует контроль по методам наблюдений, проверок, встречных проверок, анализов, а также такими видами контроля, как финансовый, соответствия, эффективности (результатов деятельности) и экологический. Можно также выделить полномочия Контрольной палаты выполнять встречные проверки.

В Законе определены полномочия Контрольной палаты в связи с осуществляемым контролем. Контрольная палата может осуществлять контроль как за оттоком так и притоком средств государственного бюджета, а также бюджетов общин и обязательного социального страхования, однако по отдельным процедурам. [40]

Контрольная палата правомочна осуществлять аудит:

а) исполнения государственного бюджета Республики Армения, в частности статей доходов и расходов – поступлений доходов в государственный бюджет, использования средств государственного бюджета, государственных внебюджетных фондов, расходов на содержание государственных органов, отклонений между расходами, предусмотренными государственным бюджетом, и их фактическим исполнением;

б) предоставления предприятиям, учреждениям и организациям (независимо от форм собственности) государственной собственности, финансовых средств для выполнения государственных программ и государственных заказов;

в) использования бюджетных ассигнований в органах государственной власти и местного самоуправления;

г) использования и погашения займов и кредитов, полученных от других государств и международных организаций;

д) выполнения программы приватизации и разгосударствления государственных предприятий и объектов незавершенного строительства.

*Выводы и что приемлемо из опыта Армении для Казахстана при проведений аудита соответствия.*

Контрольная палата нашла соответствующие формы взаимодействия с подконтрольными органами. Сотрудничаем с Контрольно-ревизионным управлением Министерства финансов, казначейством. Есть соглашение с Министерством финансов о необходимости координации контрольной деятельности с целью исключения дублирования в работе и повышения ее качества и эффективности.

**Эстония**

*Краткая информация о ВОФК страны*

Высший орган финансового контроля (ВОФК) Эстонии - Государственное контрольно-ревизионной управление (ГКРУ) - является независимым государственным органом, осуществляющим экономический контроль в соответствии с Конституцией Эстонской Республики и Законом о ГКРУ. В своей работе ГКРУ преследует цель предоставления Рийгикогу (Парламенту Эстонской Республики) и гражданам гарантии того, что государственные средства расходуются эффективно и в соответствии с законодательством. Рекомендации, вырабатываемые ГКРУ на основании полученных в ходе проверок результатов, помогают законодателям и членам правительства совершенствовать методы управления государством.

В соответствии с Конституцией ГКРУ является независимым органом, осуществляющим контроль за ведением хозяйственной деятельности государственными предприятиями, органами управления и другими организациями, использованием государственного имущества и его сохранением, использованием государственных средств, переданных в распоряжение местных властей, хозяйственно-экономической деятельностью компаний, более чем половина акций которых принадлежит государству или которые получили займы, возврат которых, а также выполнение ими контрактных обязательств, гарантированы государством.

*Правовое основание государственного контроля*

Государственное контрольно-ревизионной управление является конституционным учреждением: его существование и сущность зафиксированы в Конституции Эстонской Республики, которая была принята в ходе референдума летом 1992 года. В соответствии с ней, ГКРУ в сфере своей деятельности является независимым государственным органом, осуществляющим контроль за хозяйственной деятельностью.

*Закон о Государственном контроле* был принят в 2002 году. Закон зафиксировал цели, виды и объем проводимых аудитов, а также обязанность добавления ответов проверяемых лиц к отчету о контроле. В законе раскрыто понятие хозяйственного контроля в соответствии с международными обычаями, были уточнены процедурные действия по контролю и т. д. Закон позволяет проводить контроль за публичным управлением, проверяется публично-правовые лица, целевые фонды, в которых государство входит в состав учредителей и контроль за денежными средствами, получаемыми из Европейского Союза.

*Стандарты аудита*

ГКРУ опирается в своей работе на признанные международные стандарты аудита - стандарты аудита международной организации высших органов финансового контроля ИНТОСАИ.

Стандарты ИНТОСАИ были разработаны с целью создать совокупность методов и процедур, которым необходимо следовать при проведении аудиторских проверок. Хотя стандарты аудита ИНТОСАИ не являются обязательными, в них отражена «передовая практика», согласованная высшими органами финансового контроля.

*Методические материалы по проведению государственного аудита, в том числе аудита соответствия.*

В дополнение к вышеперечисленным материалам, ГКРУ публикует методические материалы, а также материалы о контролировании экономики в Эстонии и о развитии самого Государственного контрольно-ревизионного управления.

Надежность результатов аудита повышает использование конкретной методики и выбор целесообразных методов работы. С 2008 года помощь аудиторам в их работе оказывает справочник по аудиту, разработанный ГКРУ.

*Проведение аудита соответствия.*

ГКРУ проводит аудит соответствия методов внутреннего контроля установленным требованиям. В своей оценке он руководствуется положениями Закона о Правительстве Республики, согласно которому ответственным за выполнение Конституции является министр, положений других законодательных актов, определяющих компетенцию министерств, Парламента, а также регламентов и постановлений правительства Республики. ГКРУ следит за тем, как осуществляется руководство министерствами, их структурными подразделениями, на основании государственного бюджета утверждает бюджеты органов государственного управления и контролирует их исполнение.

ГКРУ имеет три управления, которые специализируется на оценке операционных рисков, аудите эффективности и финансовом контроле.

При проведении финансовых проверок ГКРУ основное внимание сосредоточено на управлении финансовой деятельностью государственных учреждений. Следует отметить, что при проведении финансового контроля *проводится контроль на соответствие законодательству*. При этом, формулируется мнение о том, насколько правдиво и беспристрастно финансовые отчеты отражают результаты их хозяйственной деятельности, соблюдаются ли положения Закона о бухгалтерском учете, правила, установленные Министерством финансов, и международные стандарты бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. Таким образом, ревизоры проверяют наличие записей о хозяйственных операциях, их арифметическую точность, соответствие оценки активов и обязательств установленным требованиям, учитывались ли доходы и расходы соответствующего периода методом начисления и в каком объеме, представлены ли данные в соответствии с правилами их регистрации и разнесения по группам. По результатам проверки составляется заключение о соответствии балансового отчета, отчета о результатах хозяйственной деятельности и примечаний к финансовой отчетности проверяемых вышеупомянутым требованиям. Заключение составляется на основании проверки всех направлений деятельности учреждения. Финансовая проверка дает полное представление о том, чем занимается то или иное учреждение, с какими трудностями оно при этом сталкивается, позволяя, таким образом, установить соответствие с положениями его устава.

Задача оценки операционных рисков заключается в составлении заключения о том, насколько эффективны системы контроля, призванные минимизировать риск ненадлежащего использования средств и выработать рекомендации, направленные на обеспечение целевого и законного их использования на направлениях, связанных с высокой степенью риска.

*Отчеты ГКРУ*

Государственное контрольно-ревизионной управление готовит и публикует на своем веб-сайте или печатными изданиями различные материалы, отражающие результаты его работы, которые доступны в подразделах данной рубрики веб-сайта. Основную часть публикаций Государственного контроля образуют аудиторские отчеты. [41]

В дополнение к аудиторским отчетам, ГКРУ составляет специальные отчеты, при которых не обязательно выполняются классические процедуры аудита, а концентрируются на анализе того или иного отдельного вопроса.

*Выводы и что приемлемо из опыта Эстонии для Казахстана при проведений аудита соответствия.*

Интересен опыт оценки операционных рисков, который заключается в составлении заключения о том, насколько эффективны системы контроля, призванные минимизировать риск ненадлежащего использования средств.

А также разработка справочника по государственному аудиту как документа обобщающего всю методологическую базу государственного аудита.

***Выводы:***

По итогам изучения и анализа нормативно-методологической базы проведения внешнего государственного аудита соответствия ВОФК зарубежных стран, хотелось бы отметить опыт развивающихся стран (Российской Федерации, Азербайджана, Украины, Армении и Эстонии), которые находились с Республикой Казахстан на одинаковых стартовых позициях в вопросе реформирования системы ГФК. Анализ показывает, что в этих странах подход к разработке стандартов, в том числе стандартов аудита соответствия проходил поэтапно. Разработка стандартов проводилась на основе утвержденных Планов их разработки. Для повышения качества их разработки были созданы рабочие группы по разработке стандартов внешнего государственного финансового контроля. При этом, в этих странах имеются ссылки в законодательстве на применение стандартов ISA и ISSAI.

Счетной палатой Российской Федерации при формировании и развитии системы методологического обеспечения контрольной и экспертно-аналитической деятельности, системной стандартизации государственного финансового контроля Счетной палатой предварительно изучаются международные стандарты государственного аудита.

Совершенствование системы внутреннего финансового контроля содействует более широкому использованию его результатов в работе ВОФК. Представляется, что данный опыт необходимо учесть в Казахстане и наделить орган, которому будут предоставлены полномочия ВОФК, правом разработки методологии качества внутренних проверок в правительственных министерствах и ведомствах.

Аудит соответствия в исследуемых странах в основном проводится совместно с финансовым аудитом и аудитом эффективности (Великобритания, Канада, Австралия, Индия, Нидерланды, Россия и др.) Такой подход, по мнению ВОФК этих стран, способствует минимизации издержек. В таких странах как Германия, Сингапур, Эстония, Украина аудит соответствия проводится отдельно. При этом в Сингапур и на Украина аудит соответствия также проводится и в рамках финансового аудита и аудита эффективности.

В тоже время считаем, что на сегодняшний день практика проведения контроля на соответствие отдельно от финансового контроля и контроля эффективности в Казахстане оправдывает себя, так как бюджетный процесс подвергается контролю соответствия на всех этапах, начиная от процесса планирования до исполнения.

Анализ проведения государственного аудита в представленных странах показывает, что в основном для проведения аудита соответствия используются национальные стандарты, которые разработаны на основе международных стандартов ИНТОСАИ (Великобритания, Канада, Австралия, Индия, Нидерланды, Россия, Азербайджан, Германия, Армения). В таких странах как Эстония, Украина, Швеция, Сингапур, Нидерланды стандарты ISSAI 4100 и 4200 используют напрямую.

Кроме того, анализ показал, что многие страны не имеют четкой финансовой отчетности, и не выполняют финансовый аудит в соответствии с ISSAI 1000.

Многие ВОФК пока еще не берут на себя риск использования профессионального суждения и пока основываются на традиционных подходах при проведении аудита соответствия.

Для внедрения стандартов аудитов соответствия многим странам требуется время, чтобы переварить огромное количество новых понятий и подходов.

Во многих странах существуют проблемы внедрения и использования международных стандартов ISSAI в практике проведения аудита соответствия. К ним можно отнести такие как:

- Недостаточная увязка между теорией и практикой международных стандартов;

- Трудности в определении “правильности” и дальнейшие соображения об этом типе государственного аудита;

- Руководящие принципы не дают исчерпывающей и достаточной основы судебной функции;

- Отсутствие руководства для определения разумной и ограниченной уверенности при аудите соответствия.

**1.2. Сравнительный анализ нормативно-методологической базы ВОФК зарубежных стран**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Критерии**      **Страны** | **Правовая основа проведения аудита соответствия** | **В каком виде проводится аудит соответствия?** | **Объекты аудита соответствия** | **Какие стандарты используются для проведения аудита соответствия и в каких областях существуют трудности использования ISSAI 4100 и 4200 при аудитах соответствия?** | **Что приемлемо из опыта стран для Казахстана при проведении аудита соответствия?** |
| **Великобритания** | Конституция; Национальный конституционный акт «О финансовом контроле»; Акт «О Комиссии по аудиту»; Акта «О местных финансах»; Акта «Об аудите (разные положения)» и приказ «Об отчетности и аудите»; Акт делегированного законодательства «О правительственных счетах и ресурсах (аудит публичных организаций)». | Проводится совместно с финансовым аудитом и аудитом эффективности | Все центральные правительственные департаменты, ведомства, агентства. Широкий спектр иных государственных органов. | Используют Национальные стандарты  Стандарты ИССАИ не внедрены | Опыт Великобритании не подходит для Республики Казахстан для проведения аудита соответствия, так как аудит соответствия в Великобритании не проводится в традиционном виде, а является частью финансового аудита и аудита эффективности. Тогда как аудит соответствия, проводимый самостоятельно, предполагает более детальное ознакомление с материалами государственного аудита, в том числе, детальный аудит соответствия соблюдения норм законодательства при выполнении объектом государственного аудита операций с поступлением средств в бюджет и их использованием. |
| **Канада** | Закон о генеральном аудиторе; Закон об управлении публичными финансами | Проводится совместно с финансовым аудитом и аудитом эффективности | Государственный аудит осуществляется практически во всех без исключения сферах деятельности исполнительной власти - в сфере здравоохранения, культуры, финансов, сельского хозяйства, транспорта, науки и образования | Используют Национальные стандарты.  Стандарты ISSAI не внедрены | Канада не проводит аудит соответствия в его традиционном виде. Аудит соответствия является частью финансового аудита и аудита эффективности, что в свою очередь способствует минимизации издержек.  В тоже время подход Канады к проведению аудита соответствия, не подходит для Казахстана, так как аудит соответствия, проводимый самостоятельно, предполагает более детальное ознакомление с материалами государственного аудита. В том числе, детальный аудит соответствия соблюдения норм законодательства при выполнении объектом государственного аудита операций с поступлением средств в бюджет и их использованием, который необходим для Республики Казахстан для проведения аудита соответствия. |
| **Австралия** | Закон «О генеральном аудиторе», Закон «О Финансовом менеджменте и ответственности»  Закон «О партнерстве и власти компаний» Австралийские аудиторские стандарты | Проводится совместно с финансовым аудитом и аудитом эффективности | Госсектор и компании и фонды с участием государства | Используют Национальные стандарты, разработанные на базе стандартов ИССАИ  Стандарты ИССАИ имплементированы | ANAO оценивает свои аудиторские замечания по шкале рисков. Аудиторские замечания, которые относятся к рискам в сфере крупного бизнеса или финансового менеджмента, оцениваются по категории «А». Замечания, которые относятся к рискам в сфере среднего бизнеса или финансового менеджмента, оцениваются по категории «В». Замечания, которые относятся к рискам в сфере малого бизнеса или финансового менеджмента, оцениваются по категории «С».  Интересен опыт по использованию промежуточного государственного аудита, который дает возможность аудитору получить правильное понимание организации и области ее деятельности, включая средства внутреннего контроля, используемые этой организацией и позволяет Службе аудита (внутреннего аудита) сделать предварительную оценку рисков допущения существенных ошибок в финансовой отчетности организации и запланировать аудит таким образом, чтобы снизить аудиторские риски до приемлемого уровня |
| **Индия** | Конституция, Закон РИ «О Генеральном контролере и аудиторе», Стандарты аудита ( 2-ое издание, 2002 г.) | Проводится совместно с финансовым аудитом и аудитом эффективности | Правительства Индии и штатов, в том числе органы финансируемые правительством, правительственные корпорации и государственные компаний, в которых государственная доля участия не менее 51 %. | Используют Национальные стандарты, соответствующие стандартам ИССАИ    Стандарты ИССАИ имплементированы | При проведении регулярных финансовых проверок, в соответствии с действующим законодательством и правилами в Индии, государственный аудитор должен разработать меры и процедуры аудита, чтобы гарантировать выявления ошибок, нарушений, и противоправных действий, которые могут оказать прямое и существенное влияние на суммы, финансовой отчетности или результатов регулярности проверок.  Государственный аудитор также должен быть осведомлен о возможности противоправных действий, которые могут оказать косвенные и существенного влияния на финансовую отчетность или результаты регулярности проверок.  Рассматривая опыт ОГКА Индии считаем, что интересен опыт определения критериев проведения аудита соответствия. |
| **Германия** | Конституция; Федеральный Бюджетный Кодекс; Закон о бюджетных принципах; Закон о ФСП; Регламент ФСП; | Проводится отдельно, совместно с финансовым аудитом и аудитом эффективности | Федеральные правительства, министерства и Аудит юридических лиц со статусом частного права, если:   * в соответствии с законом они получают от Федерации дотации или гарантийные обязательства Федерации имеют законные основания; * они управляются исключительно или преимущественно Федерацией или назначенным ею лицом; * имеется договоренность с Федеральной счетной палатой о проведении ею аудита; * они не являются предприятиями и в их уставе с согласия Федеральной счетной палаты предусмотрен проводимый ею аудит.   учреждения. | Используют Национальные стандарты. Аудиторские правила ФСП (действуют с 1997 года с изм. 2005 года  Стандарты ИССАИ не внедрены | Четкая регламентация всех процедур проведения аудита, в том числе аудита на соответствие позволяет максимально эффективно выполнять свои функции.  Кроме того, интересен опыт контроля Федеральной счетной палатой бюджетного финансирования и ведения хозяйства юридических лиц со статусом частного права. ФСП вправе проверять использование государственных средств вне зависимости от формы собственности грантополучателей. |
| **Нидерланды** | Конституция; Закон о государственных доходах и расходах 2001 года; стандарты ISSAI; справочники, выпускаемые ССН (для обоснования политики министерств, отчетность юридических лиц перед заинтересованными лицами и т.п.); также в качестве нормативных документов выступают годовые отчеты, в которых | Проводится совместно с финансовым аудитом и аудитом эффективности | Правительство, Министерства, институты по принципу «длина вытянутой руки» (юридические лица финансируемые полностью или частично из государственного бюджета следующих сфер: СМИ, медицинская помощь, образование, общественный транспорт, социальное обеспечение, общественный порядок), средства, поступающие в Нидерланды из ЕС. | Используют стандарты  ISSAI (в 2010 году ССР приняло решение принять стандарты ISSAI)  Сложности в практическом применении стандартов  ISSAI 4200 в ходе проведения аудита соответствия | Высокая степень доверия между органами внешнего и внутренного аудита. При аудите соответствия за основу в большинстве случаев берутся результаты работы органов внутреннего аудита.  Интересен опыт ССН по сертификации счетов проверяемых Министерств, разработке стратегического плана на 5 летний период, принятия решения и переход на стандарты ИНТОСАИ. Проведение анализа оценки рисков перед выходом на объект государственного аудита. |
| **Швеция** | Закона «Об аудите государственной деятельности» | Проводится совместно с финансовым аудитом и аудитом эффективности | Госсектор и компании и фонды с участием государства (не менее 50% акции) | Используют стандарты  ISSAI 4200  Сложность определения уровня существенности и оценки рисков | При составлении заключения (отчета) по итогам аудита учитывать профессиональное суждение во избежание риска принятия неверного решения по выявленным нарушениям |
| **Сингапур** | Закон об аудите Сингапура | Проводится отдельно, совместно с финансовым аудитом и аудитом эффективности | Госсектор и другие получатели государственных средств | Используют стандарты аудита ССА, соответствующие стандартам ИССАИ  Стандарты ИССАИ имплементированы | Аудит соответствия может проводиться отдельно.  Аудит соответствия исследует годовые отчеты властей для того, чтобы представить информацию о соответствии нормативным требованиям, если это дает полное и верное представление о том, что ресурсы расходуются в соответствии с действующими положениями и условиями |
| **Россия** | Закон РФ «О Счетной палате» | Проводится совместно с финансовым аудитом и аудитом эффективности | Все гос. органы  (в том числе их аппараты) и учреждения в Российской Федерации, на федеральные внебюджетные фонды  на органы местного самоуправления, предприятия, организации, банки и другие финансово-кредитные учреждения,  в части получения, ими средств бюджета, использования и управления федеральной собственности, а также в части предоставленных налоговых, таможенных и иных льгот и преимуществ). | Используют Национальные стандарты соответствующие стандартам ИССАИ  Трудности в оценке рисков при проведении аудита соответствия | Проведение аудита соответствия на всех стадиях бюджетного процесса.  Одним из самых эффективных инструментов предупреждения нарушений признается предварительная оценка проекта бюджета.  Проведение контроля на предварительной стадии бюджетного процесса посредством проведения экспертно-аналитического мероприятия.  Оперативный анализ бюджета с использованием ежедневной информации операционного дня Казначейства, получение оперативной информации о поступлении доходов в бюджет и финансовых операций по перечислению средств из бюджета по всем распределителям средств, в разрезе бюджетных программ, по статьям. Использование данной информации, позволит создать информационную базу для оперативного мониторинга и анализа исполнения бюджета. |
| **Беларусь** | Конституция Республики Беларусь и Закон от 1 июля 2010 г. № 142-З «О Комитете государственного контроля Республики Беларусь и его территориальных органах» | В рамках контрольно-ревизионных мероприятий | Все республиканские органы государственного управления, внебюджетные фонды, а также местные бюджеты. Юридические лица вне зависимости от формы собственности и организационно-правовой формы | Используют Национальные стандарты, руководства и методики.  Стандарты ISSAI не внедрены | В большинстве случаев проверке предшествует направление чек-листа. Чек-лист – детализованный вопросник по соблюдению законодательных норм, процедур, правил. |
| **Украина** | Хозяйственный кодекс Украины; Бюджетный кодекс Украины; Закон Украины \"О ГКРС в Украине\" ; Стандарты государственного аудита INTOSAI; Международные стандарты аудита, предоставления уверенности и этики; Методические рекомендации по организации и проведению государственного финансового аудита выполнения местных бюджетов | Проводится отдельно, совместно с финансовым аудитом и аудитом эффективности | Министерства, ведомства, государственные комитеты, государственные фонды, бюджетные учреждения, а также на предприятия и в организация, которые получают средства из бюджетов всех уровней и из государственных валютных фондов. | Используют стандарты  ISSAI 4200  Сложности в практическом применении стандартов  ISSAI 4200 в ходе проведения аудита соответствия, определении предметов и критериев, сложность определения уровня существенности и оценки рисков | Комплексный аудит, в свою очередь, включает в большей или меньшей мере элементы и финансового аудита, и аудита соответствия, и аудита эффективности. |
| **Эстония** | Закон о Государственном контроле,  Стандарты ИНТОСАИ | Проводится отдельно | Государственные учреждения; предприятия в которых государство имеет более половины голосов, определенных паями и акциями; предприятия, кредиты или выполнение договорных обязательств которых гарантируются государством; публично-правовые лица, целевые фонды, в которых государство входит в состав учредителей; денежные средства, получаемые из Европейского Союза. | Используют стандарты ISSAI 4100 и 4200  Сложности в практическом применении стандартов  ISSAI 4200 в ходе проведения аудита соответствия, сложность определения уровня существенности и оценки рисков | Разработка справочника по аудиту как документа обобщающего всю методологическую базу аудита, опыт специализации управлений ГКРУ. При проведении финансового контроля проводится контроль на соответствие законодательству. |
| **Армения** | Закон Республики Армения «О контрольной палате» | Проводится совместно с финансовым аудитом, аудитом эффективности | Госсектор и другие получатели государственных средств | Используют Национальные стандарты, соответствующие стандартам ИССАИ  Сложности в определении предмета и критериев, полномочий и необходимости аудита соответствия и профессиональной подготовки | Механизм координации контрольной деятельности с целью исключения дублирования в работе |
| **Азербайджан** | Закон Азербайджанской Республики “О Счетной палате” | Проводится совместно с финансовым аудитом, аудитом эффективности | Госсектор и другие получатели государственных средств | Используют Национальные стандарты, соответствующие стандартам ИССАИ  Трудности в оценке рисков при проведении аудита соответствия | Опыт предоставления заключений по проектам государственного бюджета и бюджетов внебюджетных государственных фондов (учреждений) |

Таблица составлена на основе итогов анализа и изучения утвержденных ВОФК стран. В таблице использованы данные семинара по аудиту соответствия стран-участниц ЕВРОСАИ (январь 2014 г.). [42]

Анализ представленной сравнительной таблицы показывает, что во всех странах существует правовая основа деятельности ВОФК. При этом четкого определения и разграничения типов аудитов в законодательстве некоторых странах нет (Азербайджан, Германия, Сингапур).

Аудит соответствия в исследуемых странах в основном проводится совместно с финансовым аудитом и аудитом эффективности (Великобритания, Канада, Австралия, Индия, Нидерланды, Россия и др.) Такой подход, по мнению ВОФК этих стран, способствует минимизации издержек. В таких странах как Сингапур, Эстония, Украина аудит соответствия проводится отдельно. При этом в Сингапур и на Украина аудит соответствия также проводится и в рамках финансового аудита и аудита эффективности.

Анализ проведения государственного аудита в представленных странах показывает, что в основном для проведения аудита соответствия используются национальные стандарты, которые разработаны на основе международных стандартов ИНТОСАИ (Великобритания, Канада, Австралия, Индия, Нидерланды, Россия, Азербайджан, Германия, Армения). В таких странах как Эстония, Украина, Швеция, Сингапур, Нидерланды стандарты ISSAI 4100 и 4200 используют напрямую.

Анализ периодичности проведения аудита соответствия позволяет определить охват государственным аудитом объектов, нагрузку на ВОФК данной страны и эффективность работы. Следует отметить, что периодичности проведения аудита соответствия различается. Так, в Канаде ежегодно около 30 проверок в субъектах государственного управления аудируются на соответствие законодательству. Любая проводимая Управлением проверка длится до 18 месяцев. В Германии аудита соответствия для федеральных правительства и министерств проводится ежегодно. Ежегодно проводится аудит отчетов министерств в Нидерландах. В Украине аудит проводится в соответствии с планом контрольно-ревизионной работы, но не реже, чем раз в три года.

Объектами государственного аудита соответствия в анализируемых странах являются министерства, ведомства, государственные комитеты, государственные фонды, бюджетные учреждения, а также на предприятия и в организация, которые получают средства из бюджетов всех уровней.

Анализ показал, что все ВОФК стран прямо или опосредованно, через имплементацию, используют международные стандарты ISSAI 4100 и 4200 в своей деятельности. При этом при проведении аудита соответствия и при использовании стандартов ISSAI 4100 и 4200 они сталкиваются с определенными трудностями. К основным можно отнести: сложность определения уровня существенности, определение размера выборки, выбор критериев аудита.

При использовании стандартов ISSAI 4100 и 4200 существуют сложности в практическом применении стандартов ISSAI 4200 и в ходе проведения аудита соответствия, сложность оценки рисков.

Проведенный сравнительный анализ позволил выявить некоторые особенности проведения аудита соответствия в зарубежных странах, которые могли бы быть интересны Счетному комитету при формировании методологической базы аудита соотвествия при переходе государственного финансвого контроля на государственный аудит.

Основной вопрос : применим ли опыт стран, где аудит соответствия является часть аудита финансовой отчетности для ВОФК Казахстана. Ответ стоит ли совмещать аудит соответствия с другими видами аудита в основном заключается в возможностях ВОФК, какие ресурсы ВОФК может выделить для проведения аудита соответствия. Определенные комбинации совмещения видов государственного аудита могут предоставить достаточные гарантии качества, но это может оказаться затратным подходом, поэтому, возможно, не очень эффективным. С другой стороны, для некоторых ВОФК такой подход может быть легче для выполнения, но не обеспечит достаточную уверенность в качестве государственного аудита и возможно, не будут отвечать требованиям Парламента или других пользователей. Решение о способе аудиты зависит от полномочий ВОФК.

Если рассматривать полную интеграцию аудита соответствия и аудита финансовой отчетности, то интересен опыт Эстонии, где разработаны Единые базовые методики (утверждение, проверка результатов внутреннего контроля, предметные тестирования), осуществлена полная интеграция в планировании и осуществлении аудита соответствия и аудита финансовой отчетности. При этом результаты обоих аудитов представлены в аудиторском отчете.

Если говорить о свободной комбинации, т.е. когда существуют разные методики проведения аудита соответствия и аудита финансовой отчетности, то интересен опыт Канады. ВОФК этой страны на основе стандартов ISSAI утверждены разные методики. При этом основой является аудит финансовой отчетности. Такой подход менее ресурсоемкий, существует более свободная интеграция в планировании и осуществлении аудита соответствия и аудита финансовой отчетности. При этом результаты аудита финансовой отчетности представляются в виде положительного мнения в финансовом отчете, а результаты аудита соответствия в аудиторском заключении.

Существует опыт стран, где аудита соответствия являясь частью аудита финансовой отчетности сипользуется только для отдельных проверок соблюдения правил по определным темам, согласно ISSAI 4200. При таком подходе нет интеграции в планировании и осуществлении аудита соответствия и аудита финансовой отчетности.

Если рассматривать сочетание аудита соответствия и аудита эффективности, то мы считаем, что почти каждый аудита эффективности содержит вопросы аудита, связанные с аудитом соответствия. И думаем, что это не должно быть проблемой.

Считаем, что на сегодняшний день проведение аудита соответствия отдельно для практики ВОФК Казахстана более приемлем. При этом, внедрение совмещения аудита соответствия с аудитом финансовой отчетности – это будущая перспектива развития аудита в Казахстане, которая должна предполагать в первую очередь, повышение уровня профессиональной подготовки аудиторов-контролеров.

**1.3. Анализ стандартов ИНТОСАИ по аудиту соответствия и выработка предложений по их имплементации в разрабатываемую методологическую базу перехода на государственный аудит.**

**Анализ стандарта ISSAI 4000 «Руководство по проведению аудита на соответствие – Общее введение»**

Данный стандарт определяет основные понятия, задачу, сфера применения руководства, формы организации и представления отчетности по результатам аудита на соответствие. Поскольку различные ВОФК обладают разными полномочиями и конституционной ролью ВОФК, а также нормативными правовыми актами, имеющих отношение к объекту аудита, невозможно построить единую для всех, исчерпывающую систему стандартов. Предполагается, что каждый ВОФК построит собственную нормативно-методическую основу аудита на соответствие на основе структуры понятий и принципов стандарта ISSAI 4000. Однако, в целом, задача проведения аудита на соответствие состоит в том, чтобы ВОФК имел возможность представлять отчетность соответствующим органам о соответствии объекта аудита ряду определенных критериев.

Первое определяемое документом понятие – аудит на соответствие. Аудит на соответствие – это обязательства ВОФК по проведению аудита деятельности организаций государственного сектора на соблюдение требований соответствующих нормативных правовых актов и положений, регулирующих деятельность таких организаций. Сюда относится представление отчетности о том, насколько объект аудита отвечает за свои действия и осуществляет эффективное государственное управление, что включает в себя проверку степени соблюдения правил, нормативных правовых актов, решений об исполнении бюджета, политики, принятых кодексов или согласованных условий. Задания аудита на соответствие, выполняемые ВОФК, могут включать широкий круг предметов и могут иметь большие различия на международном уровне.

Задача проведения аудита на соответствие состоит в том, чтобы ВОФК имел возможность представлять отчетность соответствующим органам о соответствии объекта аудита ряду определенных критериев. Такие критерии могут быть установлены на основании соответствующих требований к финансовой отчетности, законов, подзаконных актов, постановлений парламента, условий контрактов или договоров или могут быть установлены другие критерии, которые аудитор сочтет приемлемыми. В практике Счетного комитета за контролю за исполнением республиканского бюджета понятию задача проведения соответствует цель контроля на соответствие - достаточный сбор информации о том, что виды деятельности, сделки и информация, отраженные в финансовой и иной отчетности государственного органа, субъектов квазигосударственного сектора, других получателей бюджетных средств соответствует действующему законодательству РК, правилам, принятым согласно регламентирующему законодательству, и другим соответствующим законам, нормативным актам и договорам, включая бюджетное законодательство.

Руководство по аудиту на соответствие написано с двух основных точек зрения:

-ISSAI 4100 предназначен для применения в случае проведения аудита на соответствие отдельно от аудита финансовой отчетности, например, при выполнении отдельного аудиторского задания или аудита, связанного с аудитом эффективности.

-ISSAI 4200 предназначен для применения в случае проведения аудита эффективности, связанного с аудитом финансовой отчетности.

Аудит на соответствие может быть проведен в рамках аудита финансовой отчетности или аудита эффективности. Аудит на соответствие может быть также проведен как отдельное аудиторское задание, например, по требованию законодательного или других органов, которым ВОФК представляет отчетность или по инициативе самого ВОФК. Проведение контроля (аудита) на соответствие в практике Счетного комитета полностью соответствует формам организации аудита представленных в Руководстве INTOSAI по проведению аудита на соответствие.

Отчеты по результатам аудита на соответствие могут составляться в форме: отдельных отчетов по результатам аудита на соответствие; заключения о соответствии; заключения, с информацией для исполнения других аудиторских обязанностей, осуществлялись в соответствии с руководящими актами; отчеты с указанием конкретных примеров несоблюдения. В практике Счетного комитета результаты контроля (аудита) по каждому из подвергнутых контролю объектов оформляется актом контроля на бланке строгой отчетности по утвержденным формам.[44]

**Анализ стандарта ISSAI 4100 «Руководство INTOSAI по аудиту на соответствие, проводимому отдельно от аудита финансовой отчетности».**

Согласно преамбуле к документу, Концепция аудита на соответствие представлена в описании цели аудита в государственном секторе, указанной в Лимской декларации INTOSAI. Концепция и становление аудита является неотъемлемой частью государственного финансового управления, так как управление государственными средствами основано на доверии. Руководство базируется на Основных принципах аудита INTOSAI (в настоящем документе именуются ISSAI 100–400, ранее именовавшиеся Стандарты аудита INTOSAI) и разработано в целях оказания содействия аудиторам государственного сектора и высшим органам финансового контроля (ВОФК) при применении данных принципов.

В стандарте описывается аудит на соответствие в государственном секторе, который во многих странах преследует различные цели и осуществляется на основании различных аудиторских полномочий. Указанный стандарт не является нормативным или техническим руководством, однако он содержит значительное количество руководящих принципов, которых целесообразно придерживаться при проведении аудита на соответствие.

Основными задачами стандарта являются:

– описание основных особенностей и принципов аудита на соответствие;

– содействие аудиторам ВОФК, которые проводят аудит на соответствие, в управлении процессом и в эффективном достижении целей аудита;

– обеспечение базиса для лучших практик аудита на соответствие.

Процедуры аудита, содержащиеся в стандарте, разбиты на 5 групп:

1. Первоначальные аспекты (Главы 3, 4, 5).
2. Планирование аудита (Глава 6).
3. Проведение аудита и сбор доказательств (Глава 7).
4. Оценка доказательств и подведение итогов (Глава 8).
5. Отчетность (Глава 9).

В практике Счетного комитета процедура проведения контроля (аудита) на соответствие состоит из планирования контроля, проведения контроля непосредственно на объектах контроля и оформления результатов контрольного мероприятия.

Кроме того, в стандарте представлены основные термины, используемые в описании процедур аудита.

В соответствии со стандартом ИНТОСАИ аудит на соответствие представляет собой проверку степени соблюдения объектом аудита правил, нормативных правовых актов, политики, принятых кодексов или согласованных условий, как например, условия контракта или условия соглашения о финансировании. Концепция аудита на соответствие заложена в Основных принципах аудита INTOSAI (ISSAI 100.38 и 39).

*В Первоначальных аспектах* определяются цели и масштаб аудита на соответствие, рассматриваются принципы, имеющие этическое значение (например, независимость и объективность), обеспечивается соблюдение действующих процедур контроля качества.

Конкретные цели аудита на соответствие должны быть определены с учетом обстоятельств, предмета изучения и установленных критериев. В целом, цели аудиторов государственного сектора при проведении аудитов на соответствие заключаются в:

1. сборе достаточных надлежащих доказательств для формирования заключения о соответствии информации о предмете изучения определенному набору критериев во всех существенных отношениях;
2. предоставлении отчета о результатах и заключениях в законодательный орган и (или) другие органы (в случае необходимости).

*Планирование аудита.* Процесс планирования должен способствовать тому, чтобы аудит был проведен качественно, эффективно и своевременно. План действий должен быть разработан с учетом кадровых потребностей (инспекторский состав определенной квалификации, внешние эксперты). В плане должны указываться временные рамки выполнения аудита и основные контрольные точки на его протяжении.

В практике Счетного комитета планирование аудита выполняется на стадии подготовки к контрольному мероприятию. При этом, планирование контроля (аудита) на соответствие включает в себя предварительное изучение темы и объектов контроля для определения целей, уточнение объектов, определение ресурсов, установление времени, необходимого для проведения, выбора критериев риска, вопросов контроля и методов его проведения. Планирование контроля производится в соответствии с Правилами и состоит из трех взаимоувязанных этапов - предварительное изучение объекта контроля (аудита), составление плана и рабочего плана, утверждение программы с целью достижения результата контроля (аудита).

*Проведение аудита и сбор доказательств.* Работа на объекте аудита выполняется с учетом результатов этапа подготовки и планирования. Рабочая группа аудита должна быть компетентна как в применяемых методах аудита, так и в специфике проверяемой сферы деятельности. В ходе аудита собираются аудиторские доказательства, необходимые, чтобы ответить на вопросы аудита, – документы, свидетельства, результаты анализа и др. Доказательства оцениваются с точки зрения достаточности, надежности, достоверности и применимости в данном аудите.

Процесс подготовки и проведения аудита отражается в документации, которая должна быть достаточной полной и детальной, чтобы опытный аудитор, не принимавший участия в данном мероприятии, впоследствии смог установить, как обоснованы выводы, заключения и рекомендации по результатам аудита.

*Оценка доказательств и подведение итогов.* Стандарт ISSAI 4100 устанавливает комплекс требований к отчетности по результатам аудита и к последующему контролю исполнения рекомендаций и предписаний. Все эти требования носят ссылочный характер и цитируют соответствующие положения стандартов ISSAI 100-400 и ISSAI 4000. [45]

**Анализ стандарта ISSAI 4200 «Руководство по аудиту на соответствие, связанному с аудитом финансовой отчетности».**

Концепция аудита соответствия заключается в описании цели аудита государственного сектора, установленной в Лимской декларации ИНТОСАИ.

Аудит соответствия рассматривает степень, в которой проверяемая организация следует нормам, законам и инструкциям, принципам, установленным кодексам, либо согласованным условиям, например, условиям договора, или условиям соглашения о финансировании.

В государственном секторе концепции прозрачности, подотчетности, управления и должного управления являются основными принципами. Законы и инструкции могут предусматривать, ведение какой деятельности на благо граждан поручается организациям государственного сектора, каковы пределы или ограничения указанной деятельности, а также каковы основные цели и каким образом защищаются надлежащие процессуальные права отдельных граждан. [43]

ISSAI 4200 «Рекомендации по аудиту соответствия, который проводится совместно с аудитом финансовой отчетности» охватывают случаи проведения аудита соответствия совместно с аудитом финансовой отчетности.

Настоящие рекомендации, применяемые совместно с рекомендациями по финансовому аудиту, предназначены для обеспечения аудиторов государственного сектора исчерпывающим набором рекомендаций по аудиту финансовой отчетности в государственном секторе.

Область применения рекомендаций, а значит и область и характер аудита соответствия могут зависеть от полномочий ВОФК, а также могут быть основаны на профессиональном суждении аудитора государственного сектора.

В рамках настоящих рекомендаций аудит соответствия и отчетность по его результатам считаются связанными с аудитом финансовой отчетности, если:

a) Аудиторское заключение по вопросам соответствия является частью отчета по результатам аудита финансовой отчетности, или

b) Финансовая отчетность была составлена в соответствии с системой финансовой отчетности, требующей, чтобы в указанной отчетности отражалось соответствие законодательству и инструкциям.

При этом, следует отметить, что аудит соответствия в государственном секторе обычно охватывает более широкий круг вопросов в сравнении с проведением аудита финансовой отчетности.

Настоящие рекомендации составлены для аудита с разумной гарантией, т.е. должны обеспечивать положительную форму выражения мнения/заключения. В целях проведения аудита соответствия совместно с аудитом финансовой отчетности данные рекомендации содержат методические принципы работы аудиторов государственного сектора, составляющих отчеты в форме заключений с разумными гарантиями по вопросам соответствия организации требованиям органов власти.

Согласно данным рекомендациям **Аудит соответствия** – аудит, исследующий вопрос, насколько аудируемое лицо исполняет правила, законы и инструкции, принципы, установленные кодексы поведения, согласованные условия договоров, и т.д. Аудит соответствия может охватывать широкий круг вопросов. В целом, задачей аудита соответствия является обеспечение для получателей его результатов гарантии в отношении результатов оценки или проверки по поставленным вопросам согласно установленным критериям.

В соответствии с данными рекомендациями при проведении аудита соответствия в контексте Основных принципов аудита ИНТОСАИ применяются два имеющих существенное значение понятия:

a) **Законность** – понятие, подразумевающее, что деятельность, транзакции и информация, которые отражаются в финансовой отчетности аудируемого лица, соответствуют регламентирующему законодательству, инструкциям, принятым в соответствии с действующим законодательством и иными применимыми законам, нормам и соглашениями (включая бюджетное законодательство), а также одобрены надлежащим образом.

b) **Добросовестность** – общие принципы надлежащего финансового управления в государственном секторе, и поведения должностных лиц государственного сектора.

Поскольку добросовестность не так легко поддается объективной проверке чаще всего проводится аудит законности.

Процедура, которая обычно применяется при проведении аудита соответствия, приводится на схеме 2 ниже.

****

Следует отметить, что в практике Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета порядок проведения контроля (аудита) соответствия примерно соответствует представленной схеме, за исключением такого элемента как оценка доказательств и подготовка заключения. По крайней мере, данный этап не выделен отдельно и осуществляется в рамках оформления результатов контрольных мероприятий.

В рассматриваемых рекомендациях на схеме представлены главы, в которых каждый этап проведения аудита соответствия представлен в виде конкретных шагов по его проведению. В рекомендациях Отдельно выделен раздел «Первичные вопросы», где рассмотрены вопросы этики и контроля качества и выделены ссылки на документы, где эти вопросы можно рассмотреть.

В 6 главе «Планирование аудита соответствия» рассмотрен весь процесс планирования от определения правовой базы до планирования процедур и алгоритмов аудиторской проверки, включая оценку рисков, изучение системы внутреннего контроля аудируемого лица, критерии аудита и др. В 7 главе данных рекомендаций представлен процесс проведения аудита и сбора доказательств. В данной главе расписаны методы сбора аудиторских доказательств, документирование собранных аудиторских доказательств, вопрос надлежащей связи с аудируемым объектом, а также вопросы отчетности по признакам незаконных действий, где даются рекомендации по конкретным шагам при выявлении таких действий.

В соответствии с положениями рассматриваемых рекомендаций в 8 главе оценка доказательств и подготовка заключений предполагает следование принципам профессионального суждения и профессионального недоверия. При этом, следует отметить, что при проведении государственного финансового контроля и аудита в Казахстане понятие профессионального суждения и профессионального недоверия пока не применяется.

В 9 главе рассматриваемых рекомендаций представлена процедура отчетности, где особо подчеркнута необходимо учета при составлении отчетности по результатам аудита соответствия принципам полноты, объективности и своевременности. Кроме того, рассмотрены основные элементы отчета и критерии по результатам аудита соответствия и

В рекомендациях также представлены 12 приложений, где рассматриваются примеры предмета, информации о предмете и критериях аудита соответствия, приведены примеры источников получения информации об аудируемом лице и выявления надлежащих критериев, примеры факторов риска, связанных с определенным объектом аудита, представлены примеры процедур аудита соответствия в отношении отдельных объектов аудита(природоохранное законодательство, благотворительность), приведены примеры несоответствия установленным требованиям., а также пример мнения по результатам аудита соответствия, включенного в состав аудиторского заключения по финансовой отчетности, включая примеры условно-положительного заключения, отрицательного заключения, оговорки об отказе, с разумной гарантией и ограниченной гарантией.

В целом следует отметить, что при аудите соответствия (финансовом аудите) и других видах аудита там, где это возможно, аудиторы должны анализировать финансовые отчеты на предмет того, были ли соблюдены общепринятые стандарты бухгалтерского учета по финансовой отчетности и раскрытию информации. Анализ финансовой отчетности должен осуществляться в пределах, достаточных для того, чтобы обеспечить рациональное основание для мнения относительно финансовой отчетности.

Анализ финансовой отчетности направлен на подтверждение наличия ожидаемых взаимосвязей внутри и между различными элементами финансовой отчетности, на выявление любых неожиданных взаимосвязей и необычных тенденций. Поэтому аудитор должен полностью проанализировать финансовую отчетность и убедиться в правильности составления финансовой отчетности в соответствии общепринятыми стандартами бухгалтерского учета.

Методы и техники финансового анализа зависят в большей степени от характера, масштаба и целей аудита, а также от знаний и суждений аудитора;

В случаях, когда от ВОФК требуется представление отчета по исполнению бюджетных законов, аудит должен включать:

(a) в отношении счетов доходов проверку того, что прогнозы соответствуют первоначальному бюджету, что аудит учтенных налогов и сборов и условно начисленных доходов может быть осуществлен путем сравнения с ежегодной финансовой отчетностью проверяемого субъекта;

(b) в отношении счетов расходов - проверку дотаций в пользу бюджетов, нормативных положений о корректировке фискальных величин, а также, в отношении переноса остатков, - проверку финансовой отчетности предыдущего года.[46]

***Выводы:***

Аудит соответствия представляет собой недостающее звено между финансовым аудитом и аудитом эффективности.

Аудит соответствия имеет структуру и непрерывность финансового аудита с одной стороны и разнообразие методик аудита эффективности – с другой.

Аудит соответствия придает годовому аудиторскому отчету значение и вес.

Сочетание разных видов аудита позволяет предоставить уверенность по всей «цепочке получения эффекта».

Аудит соответствия можно включить в разные подходы к проведению аудита и использовать в соответствии с разными полномочиями аудиторов и политической культурой.

**Предложения по имплементации в разрабатываемые проекты нормативно-методологического инструментария.**

По итогам выполнения работы полагаем целесообразным сформулировать следующие рекомендации:

*ISSAI 4000: Руководство по проведению аудита соответствия – Общее введение.*

1)Нет необходимости разработка отдельного Руководства по общему введению. Необходимо эти принципы использовать при разработкеРуководства по проведению аудита соответствия.

2)Необходимо дополнить «Правила проведения внешнего государственного аудита и финансового контроля», «Правила проведения оценки стратегических и программных документов, стратегических планов государственных органов и стратегий развития национальных холдингов», Процедурный стандарт аудита финансовой отчетности (базовый), Процедурный стандарт аудита эффективности (базовый) положениями, обеспечивающими возможность проведения полноценного аудита соответствия.

*ISSAI 4100 «Руководство INTOSAI по аудиту на соответствие, проводимому отдельно от аудита финансовой отчетности».*

Как и Стандарты аудита INTOSAI, Руководство по проведению аудита на соответствие необязательно должно применяться в рамках аудита и каждый ВОФК должен оценить степень совместимости с полномочием конкретного ВОФК.

Исходя из этого, руководство INTOSAI по проведению аудита соответствия необходимо использовать при разработке собственного Руководства по проведению аудита соответствия, при этом необходимо указать, что Руководства разработаны на основе стандартов ИНТОСАИ - ISSAI 4000, ISSAI 4100 и ISSAI 4200. Предлагается использовать при разработке документов следующие разделы руководства:

- Поставленные цели,

- Первоначальные аспекты,

- Планирование аудита на соответствие,

- Проведение аудитов на соответствие и сбор доказательств,

- Оценка доказательств и формирование заключений,

- Отчетность.

Кроме того, использовать соответствующие разделы руководства при доработке процедурного стандарта по планированию, процедурного стандарта по доказательствам.

*ISSAI 4200 «Руководство по аудиту на соответствие, связанному с аудитом финансовой отчетности».*

Нет необходимости в разработке отдельного Руководства. Положение этого руководства использовать при разработкеРуководства по проведению аудита на соответствие и проекта Процедурного стандарта по аудиту финансовой отчетности.

Считаем, что на сегодняшний день практика проведения контроля (аудита) на соответствие отдельно от финансового контроля и контроля эффективности в Казахстане оправдывает себя, так как бюджетный процесс подвергается контролю соответствия на всех этапах, начиная от процесса планирования до исполнения.

Следует отметить, что в данном анализе использовались материалы и учитывались предложения Рабочей группы по изучению и анализу международных стандартов высших органов аудита (ISSAI), созданной Приказом Председателя Счетного комитета от 29.01 2014 г. № 14-ңқ.

**Предложения по имплементации в действующие методологические документы.**

*ISSAI 4000: Руководство по проведению аудита соответствия – Общее введение.*

Необходимо учесть п.11 данного руководства, связанный с формами заключения по результатам аудита соответствия в «Методических рекомендациях по проведению внешнего государственного финансового контроля на соответствие» (одобренных приказом Председателя Счетного комитета 23.12.2013 № 246147 –н/ қ).

Заключения могут быть составлены в разных формах, например:

a) Отдельные заключения аудита соответствия, которые могут составляться в краткой или развернутой форме, в зависимости от запросов получателей таких заключений;

б) Заключения о соответствии, которые могут включаться в аудиторские заключения по финансовой отчетности, либо оформляться отдельным документом;

в) Заключения о том, соответствуют ли действия или транзакции, которые стали известны государственным аудиторам в ходе осуществления ими иных полномочий по аудиту, требованиям властей;

г) Заключения по отдельным фактам несоответствия нормам;

д) Заключения о том, что в ходе проведения аудита никаких фактов несоответствия аудиторами выявлено не было.

*ISSAI 4100 «Руководство INTOSAI по аудиту на соответствие, проводимому отдельно от аудита финансовой отчетности».*

Данное руководство является одним из основополагающих стандартов ИНТОСАИ, регламентирующих порядок подготовки, проведении и оформления результатов аудита соответствия.

В этой связи требования, содержащиеся в нем, должны быть максимально учтены в национальных нормативных документах, касающихся организации аудита соответствия.

1. В соответствии со стандартом ИНТОСАИ, существуют два подхода к аудиту соответствия. Подход, ориентированный на проведение *аудита на соответствие, проводимый отдельно от аудита финансовой отчетности* и проведение *аудита на соответствие, связанного с аудитом финансовой отчетности.*  Полагаем целесообразным на этапе перехода на государственный аудит придерживаться первого пути, когда аудит соответствия проводится отдельно от других видов аудита.
2. Данный стандарт предусматривает, что аудит соответствия проводится в 5 этапов, в то время как в «Методических рекомендациях по проведению внешнего государственного финансового контроля на соответствие» предусмотрено только 4 из них. В казахстанском методическом руководстве отсутствует этап оценки доказательств и подготовки заключения. Полагаем, что данное расхождение не является критичным, поскольку на этапе оформления результатов контрольных мероприятий, реализуемом в соответствии с вышеназванным руководством выполняются, в том числе, те мероприятия, которые предусмотрены на этапе оценки доказательств и подготовки заключения стандартом ИНТОСАИ.

*ISSAI 4200 «Руководство по аудиту на соответствие, связанному с аудитом финансовой отчетности».*

Необходимо в «Методических рекомендациях по проведению внешнего государственного финансового контроля на соответствие» (одобренных приказом Председателя Счетного комитета 23.12.2013 № 246147 –н/ қ) включить раздел, где будет расписан алгоритм анализа финансовых отчетов на предмет того, были ли соблюдены общепринятые стандарты по составлению финансовой отчетности и раскрытию информации. Анализ финансовой отчетности должен осуществляться в пределах, достаточных для того, чтобы обеспечить рациональное основание для мнения относительно финансовой отчетности. Аудитор должен проанализировать финансовую отчетность и убедиться в том, что:

(a) финансовая отчетность подготовлена в соответствии с общепринятыми стандартами бухгалтерского учета;

(b) финансовая отчетность представлена с должным учетом условий функционирования проверяемого субъекта;

(c) осуществлено достаточное раскрытие различных элементов финансовой отчетности;

(d) различные элементы финансовой отчетности надлежащим образом оценены, измерены и представлены.

**Предложения по адаптации и формированию новой нормативно-методологической базы проведения аудита соответствия в Казахстане.**

В силу национальных особенностей Республики Казахстан, уровня социально-экономического развития в РК рекомендуется использовать метод трансформации стандартов ИНТОСАИ.

Исследование показало, что основные принципиальные подходы к определению аудита соответствия, принципы, цели в исследуемых государствах идентичны. В целом, все стандарты и руководства ориентированы и соответствуют стандартам ИССАИ 4000, 4100 и 4200. Что касается руководств по проведению аудита соответствия, то практические рекомендации совпадают по этапам проведения аудита соответствия. При этом, во всех имеющихся руководствах не расписаны конкретные критерии проведения аудита соответствия.

При разработке и формировании нормативно-методологической базы аудита соответствия в Казахстане было бы целесообразно взять за основу существующую структуру стандартов и методологических руководств.

Также, трактовку ключевых критериев соответствия необходимо сохранить и имплементировать в Стандарт и Руководства по проведению аудита соответствия.

Учитывая то, что действующий контрольный аппарат имеет подготовку и опыт работы в основном по выявлению нарушений и несоответствий в финансово-бюджетной сфере, было бы целесообразно в дальнейшем сделать акцент на разработку детализированных рекомендаций, содержащих пошаговые описания аналитических методов и процедур, используемых в аудите соответствия зарубежных стран.

Кроме того, целесообразно также формирование библиотеки лучшего мирового опыта путем перевода сборников лучших практик (Канады, Австралии, Германии и др.) и сборников примененных критериев аудита соответствия по сферам государственного управления (Великобритания).

При этом все исследуемые зарубежные ВОФК руководствуются одной целью – проведение оценки и улучшение функционирования государственных программ, самого правительства и связанных с ним органов.

**Краткие выводы по 1 этапу:**

По итогам изучения и анализа нормативно-методологической базы проведения внешнего государственного аудита соответствия ВОФК зарубежных стран, нами выработаны следующие рекомендации и предложения:

1) Учесть опыт стран (Российская Федерация, Украина, Армения и Эстония), которые находились с Республикой Казахстан на одинаковых стартовых позициях в вопросе реформирования системы ГФК. Анализ показывает, что в этих странах подход к разработке стандартов, в том числе стандартов аудита соответствия проходил поэтапно. Разработка стандартов проводилась на основе утвержденных Планов их разработки. Для повышения качества их разработки были созданы рабочие группы по разработке стандартов внешнего государственного финансового контроля. При этом, в обеих странах имеются ссылки в законодательстве на применение стандартов ISA и ISSAI.

Счетной палатой Российской Федерации при формировании и развитии системы методологического обеспечения контрольной и экспертно-аналитической деятельности, системной стандартизации государственного финансового контроля Счетной палатой предварительно изучаются международные стандарты государственного аудита.

Совершенствование системы внутреннего финансового контроля содействует более широкому использованию его результатов в работе ВОФК. Представляется, что данный опыт необходимо учесть в Казахстане и наделить орган, которому будут предоставлены полномочия ВОФК, правом разработки методологии качества внутренних проверок в правительственных министерствах и ведомствах.

Аудит соответствия в исследуемых странах в основном проводится совместно с финансовым аудитом и аудитом эффективности (Великобритания, Канада, Австралия, Индия, Нидерланды, Россия и др.) Такой подход, по мнению ВОФК этих стран, способствует минимизации издержек. В таких странах как Сингапур, Эстония, Украина аудит соответствия проводится отдельно. При этом в Сингапур и на Украина аудит соответствия также проводится и в рамках финансового аудита и аудита эффективности.

Анализ проведения государственного аудита в представленных странах показывает, что в основном для проведения аудита соответствия используются национальные стандарты, которые разработаны на основе международных стандартов ИНТОСАИ (Великобритания, Канада, Австралия, Индия, Нидерланды, Россия, Азербайджан, Германия, Армения). В таких странах как Эстония, Украина, Швеция, Сингапур, Нидерланды стандарты ISSAI 4100 и 4200 используют напрямую.

2) Считаем, что на сегодняшний день проведение отдельно аудита соответствия для практики ВОФК Казахстана более приемлем. При этом, внедрение совмещения аудита соответствия с аудитом финансовой отчетности – это будущая перспектива развития государственного аудита в Казахстане, которая должна предполагать в первую очередь, повышение уровня профессиональной подготоки аудиторов-контролеров.

3) На сегодняшний день практика проведения контроля на соответствие отдельно от финансового контроля и контроля эффективности в Казахстане оправдывает себя, так как бюджетный процесс подвергается контролю соответствия на всех этапах, начиная от процесса планирования до исполнения.

4) Целесообразно также формирование библиотеки лучшего мирового опыта путем перевода сборников лучших практик (Канады, Австралии, Германии и др.) и сборников примененных критериев аудита соответствия по сферам государственного управления (Великобритания).

При этом все исследуемые зарубежные ВОФК руководствуются одной целью – проведение оценки и улучшение функционирования государственных программ, самого правительства и связанных с ним органов.

5) Учесть сложности и проблемы внедрения и использования международных стандартов ISSAI в практике проведения аудита соответствия.

Анализ показал, что многие страны не имеют четкой финансовой отчетности, и не выполняют финансовый аудит в соответствии с ISSAI 1000.

Многие ВОФК пока еще не берут на себя риск использования профессионального суждения и пока основываются на традиционных подходах при проведении аудита соответствия.

Для внедрения стандартов аудитов соответствия многим странам требуется время, чтобы переварить огромное количество новых понятий и подходов.

Во многих странах существуют проблемы внедрения и использования международных стандартов ISSAI в практике проведения аудита соответствия:

- Недостаточная увязка между теорией и практикой международных стандартов;

- Трудности в определении “правильности” и дальнейшие соображения об этом типе аудита;

- Руководящие принципы не дают исчерпывающей и достаточной основы судебной функции;

- Отсутствие руководства для определения разумной и ограниченной уверенности при аудите соответствия.

6) Сравнительный анализ имеющейся нормативно-методологической базы проведения аудита соответствия исследуемых государств отразил, что основные принципиальные подходы к определению аудита соответствия, принципы, цели в исследуемых государствах идентичны и, в целом, ориентированы и соответствуют стандартам ИССАИ 4000, 4100 и 4200. Что касается руководств по проведению аудита соответствия, то практические рекомендации совпадают по этапам проведения аудита соответствия. При этом во всех имеющихся руководствах не расписаны конкретные критерии проведения аудита соответствия.

Вместе с тем, все государства творчески подходят к разработке руководств по проведению аудита соответствия. В данном направлении, они проводят соответствующие исследования в разрезе отраслей, вопросов, связанных с государственной политикой, разработкой и реализацией государственных программ.

Во всех руководствах по проведению аудита соответствия рассмотрены ряд последовательных действий, результаты которых оформляются в соответствующих аудиторских документах. Схема организации аудита соответствия показана на схеме 1.

****

В силу национальных особенностей Республики Казахстан, уровня социально-экономического развития в РК планируется использовать метод трансформации стандартов ИНТОСАИ.

РГП «ЦИФН» исследовал опыт проведения аудита соответствия и выявил единообразный подход к алгоритму проведения государственного аудита. Вне зависимости от национальных, правовых особенностей и опыта применения во всех изученных государствах аудит соответствия состоит из следующих взаимосвязанных этапов:

1. Планирование;
2. Выполнение;
3. Оценка доказательств и подготовка заключения;
4. Отчетность;

Таким образом, во всех исследуемых государствах этапы проведения государственного аудита идентичны. Вместе с тем, имеются отличия, которые касаются только периодичностью проведения последующих мероприятий, направленных на контроль исполнения рекомендаций. В отдельных государствах последующие мероприятия осуществляются с периодичностью раз в три года, в других раз в четыре года, в целом, необходимо отметить, что при повторном государственном аудите государственные аудиторы обращают внимание на исполнение рекомендаций.

**Раздел 2. Определение требований к методологической базе аудита соответствия.**

2.1. На основе изучения международного опыта и стандартов ИНТОСАИ, а также законопроекта о государственном аудите и финансовом контроле выработать проект требований к форме и содержанию нормативно-методологических документов по аудиту соответствия.

2.2. Выработка алгоритмов проведения аудита соответствия (проекты схем) в государственном и квазигосударственном секторах.

**2.1. На основе изучения международного опыта и стандартов ИНТОСАИ, а также законопроекта о государственном аудите и финансовом контроле выработать проект требований к форме и содержанию нормативно-методологических документов по аудиту соответствия.**

Изучение международного опыта по проведению аудита соответствия с использованием стандартов ИНТОСАИ позволят обосновать требования к методологической базе аудита соответствия в республике. В связи с этим в настоящей работе предлагается разработать нормативные правовые акты:

1) Процедурный стандарт по проведению аудита соответствия (далее-Стандарт);

2) Методологическое руководство по проведению аудита соответствия для государственных органов:

3) Методологическое руководство по проведению аудита соответствия для квазигосударственного сектора.

Визуализация нормативно-методологических документов по аудиту соответствия представлена на схеме 1.

Система аудита соответствия:

- аудит соответствия по предварительной оценке республиканского бюджета;

- аудит соответствия полноты и своевременности поступления средств в бюджет;

- аудит соответствия в государственных учреждениях;

- аудит соответствия в квазигосударственном секторе.

Схема 1. Нормативно-методологические документы по аудиту соответствия

Основное содержание Стандарта должно включать определение системы, процедуры и принципы проведения ВОФК аудита соответствия деятельности государственных органов и их подведомственных организаций, субъектов квазигосударственного сектора и иных получателей бюджетных средств.

Как показывает анализ мирового опыта, в основе Стандарта необходимо использовать имплементацию ISSAI 400. В основу для Руководства по проведению аудита соответствия применить имплементацию ISSAI 4000, 4100, 4200.

Изученный международный опыт показывает, что требования к форме и содержанию нормативно-методологических документов по аудиту соответствия, так или иначе сводятся к необходимости использования стандартов ИНТОСАИ при разработке методологической базы аудита соответствия.

Так, Суд Счетов Нидерландов, где используют стандарты ISSAI для проведения аудита соответствия проводит работу по определению объектов контроля на основании анализа оценки рисков (составляет 1-1,5 месяцев, проводят предварительное интервью, проводят оценку деятельности служб внутреннего аудита министерств, также предметом контроля может быть новая политика министерства, срочность ее принятия, незапланированные расходы).

В Австралии, где используются Национальные стандарты, разработанные на базе стандартов ИССАИ имеется опыт по использованию промежуточного государственного аудита, который дает возможность государственному аудитору получить правильное понимание организации и области ее деятельности, включая средства внутреннего контроля, используемые этой организацией и позволяет Службе аудита (внутреннего аудита) сделать предварительную оценку рисков допущения существенных ошибок в финансовой отчетности организации и запланировать аудит таким образом, чтобы снизить аудиторские риски до приемлемого уровня.

Интересен опыт Индии, где используют Национальные стандарты, соответствующие стандартам ИССАИ. Здесь определяются критерии для аудита соответствия.

Считаем возможным учесть при разработке методологического инструментария проведения аудита соответствия опыт Швеции, где используют стандарты ISSAI 4200. Здесь, при составлении заключения (отчета) по итогам аудита учитывается профессиональное суждение во избежание риска принятия неверного решения по выявленным нарушениям.

Необходимо учесть опыт Счетной палаты Российской Федерации, где аудит соответствия проводится на всех стадиях бюджетного процесса. Одним из самых эффективных инструментов предупреждения нарушений признается предварительная оценка проекта бюджета. Интересен опыт проведения оперативного анализа бюджета с использованием ежедневной информации операционного дня Казначейства, получение оперативной информации о поступлении доходов в бюджет и финансовых операций по перечислению средств из бюджета по всем распределителям средств, в разрезе бюджетных программ, по статьям. Использование данной информации, позволит создать информационную базу для оперативного мониторинга и анализа исполнения бюджета.

В проекте Закона «О государственном аудите и финансовом контроле» Счетный комитет осуществляет аудит соответствия: 1) деятельности объекта государственного аудита по использованию бюджетных средств и национальных ресурсов;2) достоверности и правильности ведения объектом государственного аудита бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности; 3) выполнения государственными органами и субъектами квазигосударственного сектора, условий договоров; 4) полноты и своевременности поступлений в республиканский бюджет, взимания поступлений в бюджет, а также правильности возврата, зачета ошибочно (излишне) оплаченных сумм из республиканского бюджета; 5) исполнения государственного чрезвычайного бюджета; 6) использования средств республиканского бюджета, в том числе целевых трансфертов и кредитов, связанных грантов, государственных и гарантированных государством займов, а также займов, привлекаемых под поручительство государства, активов государства; 7) формирования и использования Национального фонда Республики Казахстан; 8) использования активов Национального Банка Республики Казахстан только с согласия или по поручению Президента Республики Казахстан.

Согласно пп.11) п 4 статьи 12 разрабатывает и утверждает Правила проведения внешнего государственного аудита и финансового контроля, которые содержат порядок проведения внешнего государственного аудита и финансового контроля, формы документов, принимаемых по итогам государственного аудита, логотип Счетного комитета и ревизионных комиссий, используемых в соответствующих документах.

Изучив стандарты ИНТОСАИ, стандарты, применяемые в изученных странах, проект закона «О государственном аудите и финансовом контроле» предлагаем следующую структуру Стандарта по проведению аудита соответствия, состоящего из семи разделов:

1. общее положение;
2. введение;
3. основные понятия;
4. система аудита соответствия: определение аудита соответствия, цели аудита соответствия, критерии, предметный вопрос и информация по предметному вопросу в аудите соответствия, уверенность и гарантии в аудите соответствия;
5. принципы аудита соответствия: профессиональное суждение и скептицизм, контроль качества, руководство и квалификация группы аудиторов, аудиторские риски, существенность, документация, коммуникации, принципы, относящиеся к процессу государственного аудита;
6. этапы аудита соответствия: планирование и разработка государственного аудита, выбор тем, выполнение государственного аудита, доказательства, оценка доказательств и формулирование заключений, отчетность, рекомендации, последующие мероприятия;
7. заключительное положение, рассмотрение и его утверждение.

Визуализация требований к структуре Стандарта по проведению аудита соответствия представлена на схеме 2.

Схема 2. Структура Стандарта по проведению аудита соответствия

В процессе разработки Стандарта необходимо использовать основные направления аудита соответствия: соответствуют ли деятельность, финансовые операции и информация во всех существенных аспектах требованиям нормативным правовых актов, регулирующим деятельность объекта государственного аудита.

Аудит соответствия должен быть независимым, объективным и надежным. При этом должно быть определено исполняются ли или функционируют ли объекты государственного аудита в соответствии с требованиями нормативно-правовых актов, регулирующих деятельность объекта государственного аудита.

В Стандарте должны быть даны определения и отражены различия в подходах к проведению аудита соответствия в рамках комбинированного государственного аудита, в рамках аудита финансовой отчетности, отдельно от аудита финансовой отчетности или совместно с аудитом эффективности.

Кроме этого, в Стандарте следует предусмотреть требования, касающиеся необходимости предоставления государственным аудитором выводов, основанных на достаточных аудиторских доказательствах и активного управления риском возникновения несоответствующих отчетов. При планировании аудита соответствия государственному аудитору следует детально разработать план государственного аудита. Аудиторский отчет должен содержать детальное описание полученных данных, выводов и заключений.

Важно также правильно установить подходящие критерии, которые соответствуют вопросам государственного аудита и обеспечивают обоснованное или ограниченное подтверждение достоверности оценки соответствия деятельности объекта государственного аудита нормативным правовым актам. Критерии должны быть основой для оценки предметного вопроса.

Важные аспекты риска могут включать в себя неумение проводить достаточно широкий или глубокий анализ, отсутствие доступа к качественной информации, получение недостоверной информации (например, из-за мошенничества или нарушения установленной практики), неспособность показать все выводы в истинном свете, и неспособность собрать или уделить внимание наиболее актуальным аргументам.

В Стандарте необходимо отразить значение применения профессионального суждения при проведении аудита соответствия. Профессиональное суждение взаимосвязано с компетентностью, которая позволяет выносить должное суждение. Профессиональное суждение и компетентность в совокупности предполагает использование и отражение в результатах набора знаний, навыков и опыта всех лиц, вовлеченных в проведение государственного аудита.

При проведении аудита соответствия важным аспектом является предварительное изучение объекта государственного аудита. Для качественного выполнения аудита соответствия необходимы правильный сбор информации, определения целей и вопросов государственного аудита объекта.

В Стандарте должны быть предусмотрены основные требования к содержанию отчета, подготовленного по итогам деятельности, которые включают:

1. всю информацию, достаточную для подтверждения того, что цели государственного аудита были достигнуты;
2. быть кратким, систематизированным, исключить повторы;
3. быть логичным и доступным для восприятия;
4. включать результаты рассмотрения возражений объекта государственного аудита, а также, при наличии – аудиторские отчеты, заключения привлеченных к проведению государственного аудита аудиторских организации, специалистов государственных органов и экспертов;
5. выводы и предложения должны основываться только на собранных доказательствах.

Визуализация содержания отчета по аудиту соответствия представлена на схеме 3.

Схема 3. Содержание отчета по аудиту соответствия

В нормативных документах по аудиту соответствия необходимо учесть, что государственный аудитор должен отслеживать предыдущие результаты государственного аудита и рекомендации. Последующие мероприятия по рекомендациям государственного аудитора должны обеспечивать обратную связь законодательства, по возможности, с выводами и влиянием всех соответствующих корректирующих действий. При проведении последующих за аудиторским отчетом мероприятий, государственный аудитор должен сосредоточиться на исполнении рекомендаций.

**2.2. Выработка алгоритмов проведения аудита соответствия (проекты схем) в государственном и квазигосударственном секторах.**

Детальная визуализация проведения аудита на соответствие по секторам экономики приведена на схеме 4.

**Оценка доказательств и формулирование отчета**

Оценка достаточности и качества аудиторских доказательств

Определение существенности в целях формирования ключевых выводов для отчета

Подготовка заключений и отчета

**Отчетность**

Формирование отчета

Включение в отчет рекомендаций и при необходимости ответов от объекта аудита

Оценка достаточности и качества аудиторских доказательств

Определение существенности в целях формирования ключевых выводов для отчета

Подготовка заключений и отчета

Формирование отчета

Включение в отчет рекомендаций и при необходимости ответов от объекта аудита

**Проведение аудита и сбор доказательств**

Сбор аудиторских доказательств, выполнение рабочего плана, качество сбора данных

Сбор информации о соответствии деятельности государственных органов стратегическим планам, планам развития территорий, а также соответствия государственным бюджетным программам

Для проведения аудита необходимы специальные знания и понимание:

* характера программы аудита,
* законодательства и общих программ, целей,
* организационной структуры подотчетности,
* внутренней и внешней среды,
* внешних ограничений, влияющих на реализацию программы,
* предыдущих исследований,

- процесса управления ресурсами

Сбор аудиторских доказательств, выполнение рабочего плана, качество сбора данных

Сбор информации о соответствии деятельности субъектов квазигосударственного сектора стратегиям и планам развития, действующему законодательству, внутренним кодексам, правилам и регламентам, решениям органов управления субъектов квазигосударственного сектора

Для проведения аудита необходимы специальные знания и понимание:

* характера программы аудита,
* законодательства и общих программ, целей,
* организационной структуры подотчетности,
* внутренней и внешней среды,
* внешних ограничений, влияющих на реализацию программы,
* предыдущих исследований,
* процесса управления ресурсами

Стратегический план государственного органа), бюджетные программы развития, стратегические программные документы

**Планирование**

Изучение программных и стратегических документов государственного органа

Индикаторы (показатели) стратегических и программных документов во взаимоувязке с долгосрочными стратегическими документами (Стратегии 2020 и Стратегия 2050)

В качестве критериев:

1) дополнительный эффект,

2) степень важности проблемы или области проблемы.

Инструмент определения направления процесса аудита соответствия, обеспечивающим исходящей информацией об объекте аудита

Стратегии и планы развития и отчеты по ним

Планы работ Советов Директоров и их комитетов, наблюдательных Советов и иных органов управления, отчеты об их деятельности

Ключевые показатели деятельности стратегических и программных документов во взаимоувязке с долгосрочными стратегическими документами (Стратегия 2020 и Стратегия 2050)

В качестве критериев степень влияния на развитие отрасли, сферы деятельности или региона, удельный вес и динамика роста основных показателей деятельности субъекта

**Предварительное изучение**

Определение нормативной правовой базы, регламентирующей деятельность объекта аудита

Определение целей и области аудита соответствия

Определение масштаба и разработка проекта плана аудита

Определение нормативной правовой базы, регламентирующей деятельность объекта аудита

Определение целей и области аудита соответствия

Определение масштаба и разработка проекта плана аудита

**Этапы**

**Государственный сектор**

**Квазигосударственный сектор**

Схема 4. Сравнительная схема проведения аудита соответствия по секторам экономики

Аудита соответствия включает в себя следующие этапы: процессы предварительного изучения, планирования, проведения государственного аудита и сбор доказательств, оценка доказательств и подготовки отчета. *(ISSAI 4100).* Схематично указанные этапы можно представить следующим образом (схема 5):

определение конкретного вопроса для аудита и его задач

определение правовой базы

разработка стратегии и плана аудита

определение предмета и критериев выбора

оценка рисков

планирование алгоритмов аудита, обеспечивающих надлежащий уровень гарантий достоверности и качества доказательств

сбор аудиторских доказательств

изучение несоответствий, которые могут указывать на предполагаемые незаконные действия

проведение аудита

определение ключевых выводов для целей отчетности

оценка достаточности объема необходимых доказательств

подготовка отчета

добавление рекомендаций, а также, при необходимости, ответов от организаций

определение масштаба аудита

изучение системы внутреннего контроля

ведение документирования, обмена информацией и контроля качества

**Предварительное изучение**

**Планирование**

**Проведение аудита и сбор доказательств**

**Оценка доказательств и формирование отчета**

**Отчетность**

**Этапы проведения**

**аудита на соответствие**

**в государственном секторе**

формирование отчета

Схема 5. Этапы проведения аудита соответствия в государственном секторе

Представленный ниже для рассмотрения алгоритм проведения аудита соответствия в государственном и квазигосударственном секторах предлагается использовать для разработки процедурного стандарта аудита соответствия и методологических руководств.

**Предварительное изучение объектов государственного аудита**

В ходе предварительного изучения объекта государственного аудита, государственные аудиторы должны понимать важность предварительного изучения сферы (области) объектов государственного аудита, которое позволяет еще до начало работы четко определить, что необходимо проверить, как лучше организовать государственный аудит и провести его с наименьшими затратами времени.

*Определение конкретного вопроса для* государственного *аудита и его задач*

Руководители ВОФК должны на этапе планирования государственного аудита определить:

- группу аудиторов, направленных на аудит соответствия:

- сроки государственного аудита;

- необходимые ресурсы (ожидаемые расходы).

В процессе проведения аудита соответствия группа аудиторов может быть расширена за счет привлечения государственных аудиторов ВОФК, так и привлеченных экспертов.

Группой аудита предварительное изучение деятельности объекта государственного аудита проводится в сроки, предусмотренные годовым (квартальным) планом аудиторской работы ВОФК.

Руководитель группы аудита совместно с участниками группы аудита в течение двух рабочих дней от начала срока подготовки к контрольному мероприятию осуществляет анализ источников информации для предварительного изучения деятельности объекта государственного аудита, сбор информации из доступных источников и направление объектам государственного аудита запросов о предоставлении документов и информации для предварительного изучения объектов государственного аудита.

Для точного описания деятельности государственного органа полезно обсудить и получить, общее представление о деятельности объекта.

Источники информации, способствующие лучшему пониманию объекта:

1. законы, регламентирующие деятельность соответствующего государственного органа;
2. подзаконные нормативные акты, включительно решения правительства;
3. отчеты о проведенных государственных аудитах органами ГАФК или другими контрольно-надзорными органами по цели и предмету аудита соответствия;
4. научные и другие исследования, имеющие отношение к деятельности государственного органа;
5. стратегические и оперативные планы государственных органов и годовые отчеты;
6. документы, относящие к реализации стратегических планов, протоколы совещаний;
7. структура деятельности государственного органа, внутриорганизационные документы – руководящие указания и инструкции;
8. отчеты об оценке программ, а также планы и отчеты внутреннего аудита;
9. результаты оценки деятельности государственных органов по направлениям;
10. информационные системы, применяемые объектом государственного аудита;
11. расследования или проверки, инициированные законодательным органом.

Для того чтобы выбрать объекты государственного аудита, оценить важность тех или иных аспектов их деятельности и необходимость концентрации на них усилий в рамках данного государственного аудита, рекомендуется определить:

1. степень влияния объекта государственного аудита на достижение результатов в данной сфере;
2. наличие рисков в деятельности объекта государственного аудита;
3. объем используемых средств республиканского бюджета;
4. будут ли результаты государственного аудита способствовать повышению эффективности работы объекта государственного аудита.

*Определение правовой базы*

Для качественного проведения предварительного изучения группе аудита рекомендуется осуществлять сбор необходимой информации путем:

1. анализа законодательных и нормативных правовых документов, а также документов, относящихся к объекту государственного аудита, которые устанавливают правила, требования, процедуры организации и запланированные показатели результатов, имеющих значение для целей данного государственного аудита;
2. анализа отчетов о проделанной работе, о реализации планов работы и приоритетных направлений деятельности объектов государственного аудита;
3. анализ выполнения объектами государственного аудита поставленных задач и достижения ими конкретных результатов;
4. анализ и оценку основных рисков, с которыми сталкивается в работе объекты государственного аудита;
5. анализа государственных статистических данных;
6. консультации с независимыми организациями и специалистами с целью выявления имеющихся достижений и передовых методов работы в проверяемой сфере и возможностей их применения для совершенствования деятельности объектов государственного аудита.

Согласно анализа и полученных данных в ходе предварительного изучения объекта государственного аудита:

1) производится уточнение типа, вида и объектов государственного аудита;

2) распределяются объекты государственного аудита между государственными аудиторами, в случае проведения комплексного, совместного и параллельного государственного аудита - между государственными органами и органами внутреннего финансового контроля;

3) определяются объекты встречного аудита;

4) определяются специалисты государственных органов, привлекаемые к проведению государственного аудита и конкретные вопросы государственного аудита, планируемые к поручению им;

5) прорабатываются вопросы получения разрешений в случаях проведения государственного аудита на режимных объектах;

6) составляется перечень документов и другой информации для осуществления государственного аудита, с целью включения в требование по исполнению обязанностей руководителя объекта государственного аудита;

7) руководителем аудиторской группы составляется информация о результатах предварительного изучения объектов государственного аудита согласно утвержденных форм.

*Изучение системы внутреннего контроля*

Предварительное изучение рекомендуется начинать, как правило, с изучения системы внутреннего контроля, установленной руководством объектов государственного аудита для достижения поставленных целей и имеющей непосредственное отношение к теме государственного аудита. Это имеет большое значение потому, что знание состояния данной системы дает возможность государственным аудиторам определить потенциальные недостатки в деятельности объекта государственного аудита, на которые следует обратить особое внимание при проведении государственного аудита.

При этом, государственным аудиторам надо сконцентрировать внимание на следующих вопросах:

1. насколько деятельность объекта государственного аудита соответствует положениям и требованиям законодательных и иных нормативных актов, были ли разработаны и приняты в их развитие документы или мероприятия, необходимые для эффективного осуществления этой деятельности, и проводился ли анализ их результатов с целью аудит соответствия;
2. обеспечивает ли организационная структура объекта государственного аудита, проводимая его руководством политика и методы управления достижению поставленных целей;
3. существует ли в объекте государственного аудита четкое разделение функций, полномочий и ответственности на каждом уровне управления;
4. имеется ли система измерения, отчетности и мониторинга деятельности объекта государственного аудита, которая давала бы уверенность в получении достоверной информации о результатах ее работы;
5. какие существуют процедуры и принимаются меры по обеспечению сохранности используемых материальных ресурсов и т.д.

В зависимости от характера ответов на перечисленные вопросы, полученных на основе собранных данных в процессе предварительного изучения объектов государственного аудита, государственные аудиторы имеют возможность более четко и аргументировано сформулировать цель и конкретные вопросы государственного аудита и, тем самым, еще до ее начала оценить значимость ожидаемых результатов государственного аудита.

*Определение масштаба аудита соответствия*

Следующим действием в процессе разработки плана является определение масштаба и разработка самого плана государственного аудита, который включает в себя определение масштаба и конкретных вопросов или предложений для проверки, понимание программы, определение критериев государственного аудита, методологическое планирование.

Стандарт ISSAI 4100 на данном этапе рекомендует в целях разработки эффективного плана аудита соответствия изучить научные статьи, работы и теоретические аспекты аудируемой отрасли*. ISSAI 4100)*

Одним из важных аспектов является определение масштаба государственного аудита или границ государственного аудита, который включает в себя круг вопросов, требующих ответа, тип и характер изучения, а также сбор и анализ информации. Здесь необходимо иметь в виду, что иногда ВОФК могут ограничивать аудиторскую проверку до «мета-оценки» (оценка-самооценок). Данный подход, на взгляд исследователей, возможно применять в целях экономии времени при условии, что ВОФК согласен с методикой оценки.

На стадии планирования государственным аудиторам желательно сосредоточиться на необходимости получения ответов на поставленные перед аудитом соответствия вопросы, а также на том где и каким образом получить достаточную полную и надлежащую информацию по поставленным вопросам.

В процессе изучения объектов государственный аудитор подготавливает соответствующие аналитические материалы, а также документирует все свои выводы, предложения и рекомендации. Итоги данной работы включаются в отчет о результатах аудита соответствия объекта государственного аудита, в котором дается краткое описание:

1. объекта государственного аудита, состояния ее законодательного и нормативного обеспечения;
2. выполнения задач и осуществления основных направлений деятельности объекта государственного аудита;
3. достижения запланированных целей и результатов в деятельности объектов государственного аудита;
4. существующих внешних и внутренних рисков;
5. возможных целей и потенциальных вопросов государственного аудита;
6. предлагаемых критериев аудита соответствия и мнение руководства проверяемой организации в отношении их применения для целей государственного аудита;
7. подходов и методов, которые необходимо использовать при проведении государственного аудита;
8. возможных результатов государственного аудита;
9. список предлагаемых внешних консультантов.

**Планирование государственного аудита**

*Разработка стратегии и плана государственного аудита*

Планирование аудита соответствия включает в себя разработку стратегии и плана государственного аудита, определение предмета и критериев выбора, оценку рисков и планирование алгоритмов государственного аудита, обеспечивающих надлежащий уровень гарантий.

По результатам изучения проверяемых организаций руководитель государственного аудита осуществляет также подготовку проекта программы проведения государственного аудита.

По результатам проведенного анализа государственные аудиторы ВОФК должны определить предварительный перечень возможных тем и объектов государственного аудита. При этом необходимо руководствоваться следующими показателями:

1. социально-экономическая значимость данной темы, ее важность, а также степень их заинтересованности в результатах государственного аудита;
2. степень наличия рисков в рассматриваемой сфере использования государственных средств или деятельности объектов государственного аудита, которые потенциально могут приводить к неэффективным результатам;
3. оценка возможных результатов государственного аудита;
4. объем государственных средств, направляемых в данную сферу и/или используемых объектами государственного аудита;
5. проведение предшествующих государственных аудитов в этой сфере и/или на данных объектах;
6. наличие ресурсов ВОФК.

Выбор объекта и темы государственного аудита основывается на данных системы управления рисками ВОФК либо по поручениям вышестоящих инстанций.

Процесс проведения аудита соответствия представляет собой реализацию плана проведения государственного аудита, который начинается с момента утверждения данных аудиторских документов и длится до подготовки проекта аудиторского заключения, выносимого на заседание ВОФК.

Программа проведения аудита соответствия должна быть разработана с учетом специфики каждого отдельного мероприятия и содержать перечень вопросов и объектов государственного аудита, определяющих масштаб ее проведения. Программа государственного аудита, включает:

1. цели данного государственного аудита;
2. перечень вопросов и объектов государственного аудита, определяющих его масштаб;
3. краткое описание методики проведения государственного аудита (сбора фактических данных и доказательств);
4. график проведения государственного аудита, его основные этапы;
5. список группы проверяющих, включая ответственных за конкретные направления государственного аудита;
6. срок представления акта проверки на рассмотрение руководителя комиссии.

В соответствии с планом проверяющий осуществляет сбор необходимой информации и проводит:

1. анализ нормативных правовых документов, имеющих значение для целей данного государственного аудита;
2. анализ отчетов о проделанной работе, планов работы и приоритетных направлений деятельности объектов государственного аудита;
3. изучение организационной структуры, систем и механизмов контроля объектов государственного аудита;
4. анализ выполнения объектами государственного аудита поставленных задач и достижения ими конкретных результатов;
5. анализ и оценку основных рисков, с которыми сталкивается в работе объекты государственного аудита;
6. изучение материалов предыдущих проверок в данной сфере, а также результатов проверок, проводимых другими организациями.

В ходе проведения аудита соответствия могут возникнуть обстоятельства и проблемы, которые потребуют внесения соответствующих изменений и дополнений в программу аудита соответствия.

Государственному аудитору необходимо учесть, что программа проведения аудита соответствия должна содержать ясные и четкие цели, которые планируется достигнуть по результатам его проведения. Определить цели аудита соответствия можно путем отсечения тех аспектов использования бюджетных средств, активов государства или деятельности объектов государственного аудита, которые по результатам предварительного изучения представляются более или менее не подвержены рискам. Основным инструментом выявления рисковых объектов контроля при планировании является система управления рисками. Применение системы управления рисками при планировании и проведении контрольных мероприятий органами ГАФК позволяет значительно повысить эффективность контрольной функции.

Неотъемлемой частью программы аудита соответствия является рабочий план, который оформляется с указанием конкретных программных вопросов, последовательность и сроки их рассмотрения на каждом объекте государственного аудита.

*Определение предмета и критериев*

Государственный аудитор должен придерживаться критериев, связанных с вопросами государственного аудита.

Критерии государственного аудита, которые могут иметь как качественные, так и количественные значения, должны быть надежными, объективными, пригодными и достаточными.

Критерии должны являться надлежащими. То есть критерии должны обладать следующими характеристиками:

a) **Относимость** – релевантный критерий, который участвует в удовлетворении информационных потребностей адресатов аудиторского заключения, а также их потребностей по принятию решений;

b) **Достоверность** – достоверный критерий, который при использовании его другим государственным аудитором в тех же обстоятельствах приводит к непротиворечивым, в разумной степени, выводам.

c) **Полнота** – критерий полноты означает достаточность для целей государственного аудита, без пропуска относимых данных. Данный критерий очень важен и обеспечивает адресатам аудиторского заключения возможность анализа аудиторской практики в целях удовлетворения своих информационных потребностей, а также потребностей по принятию решений;

d) **Объективность** – объективный критерий, свободный от какой-либо предвзятости со стороны государственного аудитора либо со стороны руководства аудируемого лица. То есть указанный критерий должен быть в известной степени формальным: например, оценка информации о предмете по сравнению с критерием была бы крайне субъективной и могла бы привести к тому, что иные государственные аудиторы государственного сектора пришли бы к отличным выводам.

e) **Понятность** – критерий понятности, то есть необходимость четко формулировать, приводить четкие выводы, быть понятным для планируемых получателей. Толкование данного критерия, в основном, единообразное.

f) **Сопоставимость** – то есть отсутствие противоречий по сравнению с тем, что было применено при аналогичных аудиторских проверках иных аналогичных агентств или деятельности, с тем, что было применено при проведении аудиторских проверок организации ранее.

g) **Приемлемость** – приемлемыми считаются критерии, в отношении применения которых обычно соглашаются независимые эксперты, непосредственно проводящие проверку, аудируемые лица, законодательные органы, СМИ и общественность.

h) **Доступность** – критерии должны быть доступны адресатам с тем, чтобы они имели возможность понять характер выполненной аудиторской деятельности, а также основания для аудиторского заключения.

Согласно стандарту ISSAI 4100 в ходе проведения аудита соответствия установление критериев является существенным этапом в процессе планирования государственного аудита. Ряд примеров критериев по аудиту соответствия приводится ниже:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Предмет** | **Информация о предмете** | **Критерии** |
| 1 | Финансовая эффективность и использование бюджетных фондов  Может включать в себя исполнение бюджета, в том числе проверку того, что фонды использовались в соответствии с целями и задачами, согласно решениям законодательного органа. У многих ВОФК данный вид аудита соответствия может быть связан с аудитом законности, включая аудит финансовой отчетности.  Более конкретные рекомендации по данному вопросу приводятся в Приложении № 1-А | Финансовая информация, например, финансовая отчетность | Применимое бюджетное законодательство, например, закон об ассигнованиях  Одобренный бюджет |
| 2 | Финансовая эффективность, например, доходы в форме:   * средств по проектам от благотворительных агентств * средств от федеральной исполнительной власти * иные аналогичные формы денежных средств, и каким образом они используются | Финансовая информация проекта / счета проекта | Соответствующее законодательство, связанное с использованием средств федеральной исполнительной власти (т.е. «единый закон об аудите»).  Деятельность аудируемого лица, согласно мандату полномочий  Условия договора о финансировании |
| 3 | Финансовая эффективность, например, доходы в форме грантов, а также каким образом используются гранты | Финансовая информация, связанная с использованием грантов | Разрешенная деятельность аудируемого лица  Условия соглашения о предоставлении грантов |
| 4 | Финансовая эффективность, например, доходы или расходы согласно контракту или кредитному соглашению и порядок их использования | Финансовая информация, связанная с контрактом или кредитным соглашением | Условия контракта или кредитного соглашения |
| 5 | Закупки | Финансовая информация | Применимое законодательство и инструкции о закупках (внутригосударственное и международное)  Условия контракта с поставщиком |
| 6 | Расходы | Финансовая информация  Заявление о соответствии | Соответствующее бюджетное законодательство, например, закон об ассигнованиях  Иное применимое законодательство  Применимые приказы министерства, политика Правительства, требования и решения законодательного органа |
| 7 | Оказание услуг | Акт об оказании услуг  Информация, открытая для общего доступа | Соответствующее законодательство или указания |
| 8 | Честность решений исполнительных органов государства | Журнал учета жалоб граждан  Информация, открытая для общего доступа | Соответствующее законодательство или указания |
| 9 | Поведение / Имущество | Заявление о соответствии, например, заявление о независимости (правоспособности).  В государственном секторе указанное «заявление» может иногда подразумеваться и относиться к концепции честности и добросовестности (см. выше раздел по критериям) | Соответствующее законодательство или указания в области поведения должностных лиц государственного сектора  Этический кодекс, или  разработанный кодекс поведения.  Утвержденные ценности или принципы руководства.  Внутренние принципы, руководства и рекомендации  Компетенция организации, устав или аналогичный документ  Условия контракта (например, соглашения о конфиденциальности или о карантине, действующие в определенных ситуациях с кадрами) |
| 10 | Членские обязательства | Заявление о соответствии | Согласованные условия членства |
| 11 | Процессы, связанные со здоровьем и безопасностью | Заявление о соответствии  Финансовые транзакции | Соответствующее законодательство о здоровье и безопасности, например, связанное с доступом инвалидов  Принципы, процессы, руководства, рекомендации и т.п. |
| 12 | Процессы, связанные с защитой окружающей среды | Заявление о соответствии  Финансовые транзакции | Применимое законодательство об охране окружающей среды, например, связанное с качеством воды, утилизацией отходов или уровнями выброса СО2  Условия международных соглашений, протоколов, конвенций и договоров об охране окружающей среды  Принципы, процессы, руководства, рекомендации, и т.п. |
| 13 | Процессы внутреннего контроля | Заявление о соответствии  Финансовые транзакции | Система внутреннего контроля, например, COSO, CoCo[[1]](#footnote-1) или  аналогичные документы, либо требования по внутреннему контролю, установленные в соответствующем законодательстве, или общепринятые в рамках юрисдикции  Принципы, процессы, руководства, рекомендации, и т.п. |
| 14 | Процессы, характерные для деятельности и операций организации, например, выплата пенсий или социальных пособий, обработка заявлений, связанных с паспортным режимом или гражданством, оценка штрафов или иных мер наказаний | Заявление о соответствии  Финансовые транзакции | Соответствующее законодательство или указания  Принципы, процессы, руководства, рекомендации и т.п. |
| 15 | Физические характеристики | Документ с характеристиками или сам физический объект | Строительные нормы (размер, высота, назначение, измерение плотности по определенным зонам, и т.п.) |
| 16 | Доходы от налогов, обязательства налогоплательщиков, иные обязательства, включая отчетность перед контролирующими органами | Декларации по НДФЛ и налогу на прибыль  Иные налоговые формы, представленные в органы контроля (например, формы по НДС, формы отчетности по агентской деятельности в регулируемых отраслях, таких, как банковская,  финансовая, фармацевтическая, и т.д.) | Соответствующее законодательство или кодексы по отдельным отраслям промышленности  Налоговый кодекс, кодекс по налогу на прибыль, аналогичные документы |

Список критериев не является исчерпывающим. Конкретный предмет, информация о предмете и критерии могут изменяться в зависимости от различных факторов, например, от мандата полномочий ВОФК, а также от цели конкретной аудиторской проверки.

Кроме перечисленных критериев стандарты INTOSAI рекомендуют включить в оценку дополнительный эффект, то есть при выборе темы аудита соответствия необходимо ориентироваться на то, насколько результаты аудита соответствия могут способствовать дополнительному эффекту. В соответствии со стандартом ISSAI 4100, при качественном проведении государственного аудита, и меньшем охватом области или темы государственного аудита предыдущими государственными аудитами или обзорами, повышается степень дополнительного эффекта.

В аудите соответствия может использоваться широкий набор методов сбора данных и анализа, таких как опросы, интервью, фокусные группы, наблюдения, документальный анализ, а также анализ экономических, финансовых и управленческих показателей. Методы государственного аудита должны выбираться таким образом, чтобы наилучшим образом обеспечить эффективный и результативный сбор фактических данных. Поэтому рекомендуется проявлять гибкость и прагматичность при выборе методов государственного аудита. По этой же причине нецелесообразно стандартизировать процедуры аудита соответствия, так как чрезмерная нормативность может войти в противоречие с такими необходимыми для аудита соответствия характеристиками, как гибкость, профессионализм и высокий уровень аналитических навыков.

При проведении аудита соответствия деятельности объектов государственного аудита по отраслям экономики и сферам государственного управление, расходы бюджета в зависимости от функций, выполняемых органами государственного управления, классифицируются по направлениям, которые кодифицируются следующим образом:

1) 02 «Оборона»;  
      2) 03 «Общественный порядок, безопасность, правовая, судебная, уголовно-исполнительная деятельность»;  
      3) 04 «Образование»;  
      4) 05 «Здравоохранение»;  
     5) 06 «Социальная помощь и социальное обеспечение»;  
      6) 07 «Жилищно-коммунальное хозяйство»;  
      7) 08 «Культура, спорт, туризм и информационное пространство»;  
      8) 09 «Топливно-энергетический комплекс и недропользование»;  
     9) 10 «Сельское, водное, лесное, рыбное хозяйство, особо охраняемые природные территории, охрана окружающей среды и животного мира, земельные отношения»;  
     10) 11 «Промышленность, архитектурная, градостроительная и строительная деятельность»;  
     11) 12 «Транспорт и коммуникации»;  
     12) 13 «Прочие».

При этом, в зависимости от целей и вопросов программы проведения аудита соответствия проверяется соблюдение объектами государственного аудита нормы бюджетного, налогового и таможенного законодательства, установленного порядка организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления финансовой отчетности, положений иных нормативных правовых актов, регулирующих и регламентирующих деятельность объектов государственного аудита, реализация ими документов системы государственного планирования, а также планов развития, планов финансово-хозяйственной деятельности. Для этого, в зависимости от отрасли экономики следует рассматривать следующие вопросы:

1)обоснованность выделения бюджетных ассигнований согласно действующему законодательству и виду деятельности объекта государственного аудита

2) соблюдение порядка составления и предоставления бюджетных заявок, обоснованность расчетов в разрезе специфик экономической классификации бюджетных программ

3) исполнение планов финансирования государственного учреждения в соответствии с нормативными и правовыми актами РК

4)правильность установления должностных окладов, тарифных ставок, надбавок и доплат к заработной плате в соответствии с действующим законодательством, регулирующим оплату труда государственного органа, государственного учреждения

5) заключение трудовых соглашений на выполнение отдельных видов работ и выплат по ним внештатным работникам

6) обоснованность использования средств на командировочные расходы

7)правильность расходования средств на капитальный и текущий ремонт зданий и сооружений, наличие сметной документации и актов выполненных работ, расходования средств за коммунальные услуги, наличие договоров, правильность применения цен и тарифов по ним

8)соответствие приобретение основных средств, запасов предусмотренным мероприятиям бюджетной заявки и их дальнейший учет по данным бухгалтерского учета, в случае необходимости проведение инвентаризации фактического наличия

9)контроль на соответствие при проведении строительной деятельности

10) соблюдение порядка осуществления закупа товаров, работ и услуг, в соответствии с законодательством о государственных закупках и др.

*Оценка рисков*

Государственные аудиторы в соответствиии с внутренним регламентирующими нормативными документами, регулирующими систему управления рисками Счетного комитета и на основе взаимодействия с руководителями аудиторских групп должны активно управлять аудиторским риском, который представляет собой риск получения неправильных или неполных выводов, обеспечивающих несбалансированную информацию или не представляющих ценности для пользователей.

Риск того, что государственный аудит не окажется ценным для пользователей, варьируется от вероятности непредставления необходимой, достаточной и достоверной информации до последствий риска не включения аудитором важных факторов (информации) в аудиторский отчет.

Важные аспекты риска могут включать в себя неумение проводить достаточно широкий или глубокий анализ, отсутствие доступа к качественной информации, получение недостоверной информации (например, из-за мошенничества или нарушения установленной практики), неспособность показать все выводы в истинном свете, и неспособность собрать или уделить внимание наиболее актуальным аргументам.

Работа с аудиторским риском должна проводиться аудитором в течение всего процесса и методологии аудита соответствия. Документы по планированию государственного аудита должны указать возможные или известные риски намеченной работы и показать, как эти риски будут урегулированы.

*Планирование алгоритмов* *государственного аудита, обеспечивающих надлежащий уровень гарантий достоверности и качества доказательств*

Данный раздел является заключительным в этапе планирования. Здесь определяются меры по обеспечению качества, сроков и ресурсов и включает в себя следующие направления:

обеспечение качества;

административное планирование;

соблюдение нормативных правовых актов;

результаты предварительного изучения – предложения по основной проверке.

Согласно стандартам INTOSAI ВОФК должны разработать системы и процедуры обеспечение качества. Контроль качества должен быть ориентирован на проведение государственных аудитов в соответствии с действующим в национальной юрисдикции законодательством. Меры по обеспечению качества также должны быть запланированы.

**Проведение аудита соответствия и сбор доказательств**

*Сбор аудиторских доказательств*

Сбор аудиторских доказательств предполагает осуществление государственными аудиторами подбора и проведения тех аудиторских мероприятий и процедур, которые приемлемы по их профессиональному суждению в данных условиях. В ходе государственного аудита государственные аудиторы осуществляют сбор необходимой информации и достаточных фактических данных для получения доказательств в соответствии с установленными целями государственного аудита, критериями аудита соответствия и выбранными методами. Доказательства представляют собой информацию и фактические данные, собранные аудиторами, на основе которых формируются результаты аудита соответствия.

Информация и фактические данные, собранные на стадии предварительного изучения объектов государственного аудита, должны также использоваться в составе доказательств, полученных на стадии проведения государственного аудита.

Доказательства должны быть:

1. достаточными;
2. надлежащими (обоснованными, то есть достоверными и надежными);
3. адекватными (релевантными).

Доказательства являются *достаточными*, если их объем и содержание способны убедить в обоснованности и правильности сделанных выводов по результатам аудита соответствия.

Достаточность - это количественная мера доказательства.

При определении достаточности доказательства, для подтверждения, сделанного в процессе аудита соответствия заключения или вывода, необходимо учитывать такие факторы, как:

1. степень возможного влияния данного заключения или вывода на общие результаты государственного аудита;
2. степень риска принятия неправильного решения;
3. знание степени достоверности учетной документации по результатам проведения предыдущих проверок объекта государственного аудита;
4. реакцию объекта государственного аудита на данное заключение или вывод;
5. затраты на получение доказательства.

Доказательства являются *надлежащими*, если они получены из надежных и достоверных источников. Надежность доказательств зависит от источника информации (внутреннего или внешнего), от формы их представления (визуальной, документальной или устной), а также от надежности систем внутреннего контроля объекта государственного аудита. При оценке надежности доказательств, зависящей от конкретной ситуации, государственные аудиторы должны исходить из следующего:

1. доказательства, полученные из внешних источников, более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;
2. доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;
3. доказательства, собранные непосредственно государственными аудиторами, являются более надежными, чем доказательства, полученные от объекта государственного аудита;
4. доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

Доказательства являются *адекватными* (релевантными), если они имеют непосредственное отношение к сделанным выводам и логически связаны с целями и критериями аудита соответствия.

Адекватность - это качественная мера доказательства, его соответствие (релевантность) конкретной цели государственного аудита и критерию аудита соответствия.

Государственный аудитор должен получать доказательства путем выполнения следующих процедур:

1) *инспектирование* - проверка записей, документов или материальных активов;

2) *наблюдение* - отслеживание процесса или процедуры, выполняемой другими лицами;

3) *запрос* - поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами объекта государственного аудита, который по форме может быть как официальным письменным запросом, так и неформальным устным вопросом;

4) *подтверждение* - ответ на запрос об информации, содержащейся, например, в бухгалтерских записях;

5) *повторное выполнение* - проверка точности арифметических расчетов в первичных документах, либо самостоятельное выполнение государственным аудитором расчетов или процедур, которые были уже выполнены объектом государственного аудита;

6) *аналитические процедуры* - анализ и оценка полученной государственным аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей объекта государственного аудита.

Форма, в которой собираются фактические данные государственного аудита, может быть разной, например:

1. данные, собранные в результате непосредственной проверки или наблюдений;
2. записи, сделанные в ходе собеседований (интервью, опросы), которые по мере возможности следует обосновывать с помощью других фактических данных;
3. копии оригиналов документов (заверенные надлежащим образом);
4. подтверждающие документы, представленные третьей стороной (заверенные надлежащим образом);
5. статистические данные, сравнения, результаты анализа, обоснования и другие материалы, подготовленные членами группы государственного аудита.

В зависимости от содержания процедуры и формы получения доказательств, они могут быть материальными, устными, документальными и аналитическими.

Материальные доказательства получают при наблюдении за какими-либо событиями или действиями людей, а также при проверке имущества. Они могут быть представлены в форме фотографий, схем, карт, графиков или в ином графическом виде. Следует иметь в виду, что изображение наблюдаемой ситуации на фотографии или схеме является гораздо более убедительным доказательством, чем ее письменное описание.

Внутренние документальные доказательства можно получить на основе имеющейся в проверяемой организации финансовой документации, копий исходящих и входящих документов, приказов и распоряжений, планов и отчетов о работе, положений и должностных инструкций и других документов. При этом следует иметь в виду, что сам факт наличия в проверяемой организации тех или иных документов еще не означает возможность их использования в качестве документальных доказательств. Каждый документ надо рассматривать, прежде всего, в контексте целей аудита соответствия и в отношении выбранных критериев аудит соответствия.

Например, наличие какого-либо внутреннего положения, инструкции или руководства само по себе не является доказательством того, что они используется в деятельности организации. Поэтому надо выяснить, каковы результаты применения данных документов. Кроме того, необходимо провести анализ документов, отражающих деятельность систем управленческой информации и контроля (например, системы бухгалтерского учета). При этом желательно, чтобы решение об использовании этих документов в качестве доказательств, государственные аудиторы принимали на основе анализа системы внутреннего контроля, действующей в объекте государственного аудита, и соответствующей оценки качества ее функционирования.

Процесс сбора информации и фактических данных для получения доказательств включает следующие этапы:

1) государственный аудитор собирает информацию в соответствии с программой проведения государственного аудита, проверяют ее полноту, приемлемость и достоверность;

2) анализирует собранные фактические данные и определяют, являются ли они достаточными для того, чтобы оценить работу объекта государственного аудита на основе используемых критериев;

3) если этой информации недостаточно, собираются дополнительные данные.

Источниками информации для получения доказательств являются:

1. законодательство и нормативные правовые акты, регулирующие деятельность объекта государственного аудита;
2. плановые данные по утвержденному бюджету на очередной финансовый год, по которым можно получить финансовую и иную информацию о деятельности объекта государственного аудита;
3. документы на бумажных носителях или в электронном виде, касающиеся различных сторон деятельности объекта государственного аудита, таких как планирование, организацию внутреннего контроля, проведения коллегий и совещаний, рассмотрения жалоб и разрешения споров, результатов аудиторских проверок и других;
4. внутренняя отчетность и аналитические обзоры объекта государственного аудита, в которых обобщается информация для руководства или предлагаются меры по устранению недостатков в работе. Государственные аудиторы должны найти и провести анализ таких отчетов и обзоров, используя для этого, в частности, интервью с сотрудниками объекта государственного аудита и материалы протоколов коллегий и совещаний руководства;
5. базы данных объекта государственного аудита, в которых накапливается соответствующая информация, касающаяся его деятельности.

*Изучение несоответствий, которые могут указывать на предполагаемые незаконные действия*

Если в процессе сбора информации и фактических данных государственные аудиторы столкнулись с непредвиденными трудностями, возникшими в отношении качества имеющихся данных или доступа к необходимой информации, осуществляется пересмотр методов и порядка проведения государственного аудита. Процесс сбора фактических данных должен быть организован таким образом, чтобы заключения и выводы по итогам государственного аудита, сделанные на основе собранных доказательств, были способны выдержать любой критический анализ.

В процессе сбора фактических данных государственные аудиторы должны учитывать, что не всякая информация может быть использована в качестве доказательства.

Это, например, такие случаи, когда:

1. информация получена лишь из единственного источника (это может повлиять на надежность, достоверность и достаточность доказательства);
2. устная информация не подтверждается документами или другими источниками (влияние на надежность);
3. информация характеризует прошлое, то есть она устарела и не отражает происшедших изменений (влияние на релевантность);
4. затраты на получение информации слишком велики относительно возможных результатов ее использования (влияние на релевантность и достаточность);
5. источник информации имеет законную заинтересованность в результате ее использования (влияние на достоверность);
6. сделанная выборка информации нерепрезентативна (влияние на релевантность, обоснованность, достаточность);
7. информация относится к единичному случаю (влияние на обоснованность и достаточность);
8. информация является неполной, то есть не отражает причину или следствие факта или события (влияние на достоверность и достаточность);
9. информация по своему содержанию является весьма противоречивой (влияние на достоверность).

При сборе информации государственные аудиторы должны использовать фактические данные и результаты работы системы внутреннего контроля объектов государственного аудита, а также других специалистов по той или иной программе, сфере или направлению деятельности объекта государственного аудита, если они применимы к целям проведения данного государственного аудита и критериям аудита соответствия. Это способствует экономии времени и средств государственных аудиторов в результате устранения дублирования.

*Проведение* *государственного аудита*

На данном этапе проводится государственного аудит непосредственно на объекте государственного аудита, в ходе которого аудиторская группа осуществляет сбор необходимой информации и достаточных фактических данных для получения доказательств в соответствии с установленными целями государственного аудита.

При проведении аудита соответствия в зависимости от целей и вопросов программы проведения аудита соответствия проверяется соблюдение объектами государственного аудита нормы бюджетного, налогового и таможенного законодательства, установленного порядка организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления финансовой отчетности, положений иных нормативных правовых актов, регулирующих и регламентирующих деятельность объектов государственного аудита, реализация ими документов системы государственного планирования, а также планов развития, планов финансово-хозяйственной деятельности.

В ходе проведения аудита соответствия рекомендуется определить, нарушает ли какое – либо действие или бездействие руководства и сотрудников объекта государственного аудита положения нормативных правовых актов. Имеются ли факты, содержащие признаки злоупотреблений и иных противоправных действий, являются ли они основанием для передачи материалов государственного аудита в правоохранительные органы или органы, уполномоченные рассматривать дела об административных правонарушениях.

Рекомендуется изучить соблюдение объектом государственного аудита следующих процедур, позволяющих предотвращать и обнаруживать факты несоблюдения нормативных правовых актов:

1) проведение мониторинга за изменениями в нормотворческой деятельности и принятие соответствующих организационно-правовых мер по соблюдению новых положений нормативных правовых актов;

2) обеспечение доступа персонала объекта контроля к необходимым нормативным правовым актам, при этом необходимо обратить особое внимание на применение электронных информационных технологий, позволяющих своевременно и оперативно отследить изменения, вносимые в нормативные правовые акты;

3) наличие механизма и степени ответственности персонала объекта государственного аудита при несоблюдении требований нормативных правовых актов.

В случае выявления фактов несоблюдения объектом государственного аудита нормативных правовых актов оцениваются его последствия, которые в существенной мере могут повлиять на обоснованность и эффективность использования бюджетных средств и активов государства. Тщательно изучаются обстоятельства, при которых были допущены нарушения, а также оценивается влияние выявленных нарушений на достоверность бухгалтерского учета и финансовой отчетности, не содержит ли финансовая отчетность существенных искажений.

Аудит соответствия должен обеспечить оценку соблюдения исполнения республиканского бюджета, определения порядка действий государственных учреждений и уполномоченных государственных органов по выполнению комплекса мероприятий по обеспечению поступлений в бюджет, реализации бюджетных программ согласно действующих нормативны правовых актов, соответствие использования активов государства законодательству РК.

Сбор информации, необходимой для формирования доказательства проводится в каждом случае индивидуально в зависимости от поставленной цели, предмета и вопросов государственного аудита, указанных в программе, обстоятельств и причин нарушения. Целью сбора доказательной базы является фиксация и закрепление факта нарушения подтверждающими документами, основанные на результатах исследования материалов объекта государственного аудита и действующих нормативных правовых актов. Аудит соответствия проводится на объекте аудита соответствия требованиям бюджетного и иного законодательства и финансовой отчетности.

В зависимости от предмета государственного аудита определяются основные направления и методы проведения аудита соответствия.

Необходимо учесть, что аудиторская группа, используя результаты работы экспертов в качестве доказательств, несет ответственность за выводы, сделанные на их основе в заключении по результатам государственного аудита.

*Ведение документирования, обмена информацией и контроля качества*

Государственные аудиторы должны документировать процесс государственного аудита в соответствии с конкретными обстоятельствами. Информация должна быть полной и достоверной*.* Все важные документы по проведению аудита соответствия должны быть собраны в единый аудиторский файл. Аудиторская документация по проведению аудита соответствия должна быть исчерпывающей и детализированной до уровня, достаточного для обеспечения понимания проведенных аудиторских процедур государственными аудиторами, которые не принимали участия в процессе проведения аудита соответствия, а также другими заинтересованными пользователями (например, независимыми экспертами, привлекаемыми для оценки качества государственного аудита).

В частности, в обязательном порядке должны документироваться:

1) использованная методология;

2) все существенные и значимые результаты аудиторских, тестовых и аналитических процедур;

3) все аудиторские доказательства;

4) все подтверждающие документы;

5) результаты опросов и исследований – при наличии;

6) экспертные заключения – при наличии;

7) все другие существенные результаты внутренних и внешних коммуникаций по вопросам планирования.

Государственные аудиторы должны учитывать, что на формирование аудиторского файла по проведению аудита соответствия требуется определенное время. В целях своевременной подготовки аудиторской документации, государственные аудиторы в ходе тестовых и аналитических процедур должны определять документы, которые будут включены в аудиторский файл.

Рекомендуется определение параметров или критериев, в соответствии с которыми будет приниматься решение о включении подтверждающих документов в аудиторский файл (например, достаточным может оказаться включение в аудиторские файлы соответствующих положений НПА или частей отчетности, краткие письменные пояснения объекта государственного аудита к выявленным фактам и так далее), а также структуры аудиторского файла.

На каждый документ, включенный в аудиторский файл по проведению аудита соответствия, должны быть сделаны ссылки в аудиторском отчете и при необходимости в отчете/информации по реализации итогов аудита соответствия.

Следующим этапом проведения аудита соответствия является ***оценка доказательств и формирование заключений и выводов*** по результатам государственного аудита.

**Оценка доказательств и формирование отчета**

*Определение ключевых выводов для целей отчетности*

Следующим этапом проведения аудита соответствия является подготовка заключений и выводов по результатам государственного аудита. В процессе государственного аудита необходимо провести объективный анализ собранных фактических данных на основе утвержденных критериев аудита соответствия. По результатам сравнения фактических данных с критериями аудита соответствия следует подготовить заключения, которые должны указывать, в какой степени результаты в проверяемой сфере деятельности или работе организации соответствуют использованным критериям аудита соответствия, и сформулировать выводы в отношении целей, поставленных в рамках этого государственного аудита.

Государственный аудитор на основе сравнения полученных в результате государственного аудита данных с утвержденными критериями, делает соответствующие заключения и выявляют факторы, свидетельствующие о несоответствии данным критериям.

При проведении сравнительного анализа и подготовке заключений по его результатам, следует исходить только из полученных и собранных фактических данных. На основе сделанных заключений государственные аудиторы должны определить причины, которые приводят к несоответствию деятельности проверяемого объекта нормативным правовым актам и определенным критериям, и сформулировать соответствующие выводы по каждой цели данного государственного аудита для включения в отчет о результатах государственного аудита.

Выводы по результатам государственного аудита должны:

1. характеризовать соответствие тех или иных фактических результатов деятельности объектов государственного аудита утвержденным критериям;
2. указывать степень, характер и значимость выявленных отклонений от утвержденных критериев;
3. определять причины существующих проблем и последствия, которые они могут повлечь за собой;
4. указывать ответственных должностных лиц, к компетенции которых относятся выявленные проблемы.

*Оценка достаточности объема необходимых доказательств*

Следует учитывать, что весомость выводов зависит от убедительности доказательств и заключений, а также логики, используемой при их подготовке.

Если государственный аудитор получил какие-либо фактические данные и выявил проблемы, которые не могут быть оценены с точки зрения используемых критериев, следует организовать дополнительное изучение данного вопроса, которое может включать:

1. определение того, имеют ли эти данные случайный характер или же они свидетельствуют о наличии общей или системной проблемы в проверяемой сфере или деятельности объекта государственного аудита;
2. оценку фактического или возможного влияния данной проблемы на результаты в проверяемой сфере или деятельности объекта государственного аудита;
3. установление причины наличия данной проблемы, что позволит подготовить соответствующие рекомендации;
4. анализ возможности устранения выявленной проблемы самой проверяемой организацией, поскольку она может быть результатом действий или событий, которые не зависят от данной организации;
5. сбор, по мере необходимости, дополнительных фактических материалов (например, случаи из практики, статистические данные, диаграммы и таблицы, фотографии и т. д.) для того, чтобы подчеркнуть характер или важность данной проблемы;
6. выяснение, на какую деятельность или аспекты деятельности влияет данная проблема, например, на работу других подразделений объекта государственного аудита, на деятельность других ведомств;
7. обсуждение данной проблемы с руководством объекта государственного аудита. Если руководители организации знают о существовании этой проблемы и предпринимают меры по ее устранению, это следует учитывать и, соответствующим образом, отражать в отчете о результатах государственного аудита.

На основе анализа собранного дополнительного материала определяются характер, значимость и причины выявленных проблем и, соответствующим образом, отражаются в выводах по результатам государственного аудита.

Если некоторые заключения и выводы не имеют существенного значения в отношении аудита соответствия деятельности объекта государственного аудита, они могут сообщаться ее руководству отдельно в письменном виде и не включаться непосредственно в отчет о результатах государственного аудита. В таком случае в отчете дается лишь информация о направлении соответствующего письма объекту государственного аудита.

От качества содержания и оформления отчета аудита соответствия во многом зависит реализация итогов проведенного государственного аудита. Если результаты аудита соответствия не получили соответствующего отражения в отчете государственного аудита, то эффективность данного контрольного мероприятия может оказаться низкой.

Предмет и цели аудита соответствия должны быть изложены таким образом, чтобы пользователи акта могли правильно интерпретировать сделанные заключения и выводы. Если в процессе проведения аудита соответствия возникали какие-либо ограничения, связанные с объемом государственного аудита, выбором и применением критериев аудит соответствия или выполнением необходимых процедур, по причинам, не зависящим от участников аудиторской группы, это должно найти отражение в тексте отчета.

В отчете должны быть кратко, но с достаточной подробностью изложены соответствующие факты, установленные и подтвержденные доказательствами в процессе аудита соответствия, выявленные нарушения или недостатки описываются объективно и точно с указанием необходимых ссылок на реквизиты оригиналов документов, а также статей, пунктов и подпунктов нормативных правовых актов, положения которых нарушены.

В отчет следует включать не только выявленные нарушения или недостатки, но и заслуживающие внимания достижения в сфере (области) аудита соответствия, в том числе и положительные результаты. Такая информация обеспечивает более объективную оценку путем сбалансированного изложения материалов государственного аудита. Кроме того, она может быть использована другими государственными органами и организациями для повышения эффективности их деятельности.

В ходе аудита соответствия могут быть выявлены проблемы, не связанные непосредственно с его целями и требующие проведения специального дополнительного государственного аудита. Если у аудиторской группы не было возможности выполнить эту работу в рамках данного аудита соответствия, в отчете необходимо отразить эти проблемы.

Аудиторы рассматривают *существенность* на всех этапах процесса государственного аудита. При определении существенности, государственный аудитор должен рассмотреть также то, что является социально или политически значимым и иметь в виду, что это со временем меняется и зависит от точки зрения соответствующих пользователей и ответственных сторон. Существенность касается всех аспектов проведения государственного аудита, таких как выбор темы, определение критериев, оценка доказательств и документация и управление рисками создания несоответствующих или маловлиятельных заключений или отчетов*.*

Например, при рассмотрении существенности несооветствий необходимо учитывать факторы суждения о существенных несоответствиях. К ним относятся: объемы (деньги или другие количественные измерения, количество населения участвующих организаций, несоблюдение установленных сроков и т.д.); обстоятельства; характер несоответствия; причины, которые привели к несоответствию; возможные эффекты и последствия случаев несоответствия; видимость программы, представляющей широкий общественный социально-значимый интерес; потребности и ожидаемые результаты; масштаб и денежное выражение несоответствия.

*Формирование отчета*

При формировании отчета по государственному аудиту должны соблюдаться следующие требования:

1) объективность, краткость и ясность при изложении результатов аудиторского мероприятия;

2) четкость формулировок содержания выявленных нарушений и недостатков, выявленные нарушения описываются объективно и точно с указанием необходимых ссылок на реквизиты оригиналов документов, подтверждающих достоверность записей в отчете, а также статей, пунктов и подпунктов нормативных правовых актов, положения которых нарушены. К отчету государственного аудита прилагаются копии документов, подтверждающие выявленные факты нарушений, заверенные подписями уполномоченных должностных лиц и/или печатью объекта государственного аудита. Ссылки на приложения в отчете государственного аудита обязательны*;*

3) логическая и хронологическая последовательность излагаемого материала;

4) изложение фактических данных только на основе проверенных материалов (соответствующих документов), при наличии исчерпывающих ссылок на них.

Государственные аудиторы должны стремиться предоставлять аудиторские отчеты, которые являются исчерпывающими, убедительными, своевременными, удобными для пользователей и сбалансированными.

Чтобы быть исчерпывающим, отчет должен содержать всю информацию, необходимую для рассмотрения целей и вопросов государственного аудита, в то же время достаточно подробную, чтобы обеспечить понимание предмета, выводов и заключений. Чтобы быть убедительным, он должен иметь логичную структуру и представлять четкую взаимосвязь между целями государственного аудита, критериями, результатами, выводами и рекомендациями. Все соответствующие аргументы должны быть рассмотрены.

***Отчетность***

*Подготовка отчета*

Отчет должен содержать информацию о целях государственного аудита, вопросах государственного аудита и ответах на эти вопросы, предмете, критериях, методологии, источниках данных, каких-либо ограничениях на использованные данные, и добытых сведениях государственного аудита. Он должен давать четкие ответы на вопросы государственного аудита или объяснить, почему это не было возможно. Иным способом, государственные аудиторы должны рассмотреть возможность изменения формулировки вопросов государственного аудита, чтобы соответствовать полученным доказательствам, и таким образом прийти к позиции, где на вопросы можно ответить.

Результаты государственного аудита должны быть представлены в широкой перспективе, и соответствие должно быть обеспечено между вопросами государственного аудита, выводами и заключениями.

Отчет должен быть максимально четким и кратким, насколько позволяет предметный вопрос и сформулирован недвусмысленно. В целом, он должен быть конструктивным, способствовать улучшению знаний и указывать на необходимые улучшения.

*Оформление результатов аудита соответствия*

Предлагается следующая структура Отчета о результатах аудита соответствия:

1) цели данного государственного аудита;

2) перечень объектов государственного аудита;

3) период времени, который охватывал государственный аудит;

4) краткая характеристика проверяемой сферы, отрасли программы или направления деятельности объекта государственного аудита с указанием обязанностей и функций руководителей, имеющих отношение к показателям и результатам работы в проверяемой области;

5) критерии, которые использовались для целей данного государственного аудита, и имеющиеся разногласия отношении их применения;

6) заключения и выводы, сделанные по результатам государственного аудита;

7) рекомендации, которые должны содержать предложения по устранению выявленных недостатков и решению имеющихся проблем.

В отчет о результатах государственного аудита следует включать не только выявленные недостатки, но и положительные результаты деятельности объекта государственного аудита, возможные для рекомендации другим объектам государственного аудита.

В случае выявления проблем, не связанных непосредственно с целями данного государственного аудита и требующих проведения дополнительной работы, необходимо отразить эти проблемы с указанием причин, по которым они требуют дальнейшего изучения.

Отчет о результатах аудита соответствия представляет, значительный интерес для законодательных и исполнительных органов государственной власти, а также общественности. В связи с этим, следует особо отметить важность профессиональной оценки государственными аудиторами деятельности объекта государственного аудита по использованию государственных средств.

Подготовка отчета о результатах государственного аудита осуществляется в соответствии с планом проведения государственного аудита и проходит несколько этапов с целью обеспечения надлежащего качества данного документа.

1. Государственный аудитор формулирует предварительные выводы и рекомендации, которые после рассмотрения руководителем аудиторской группы, ответственным за проведение данного государственного аудита, направляются в письменном виде руководству объектов государственного аудита для ознакомления с результатами аудита соответствия.
2. Государственный аудитор, ответственный за проведение данного государственного аудита, подготавливает предварительный проект отчета о результатах аудита соответствия и представляет его на рассмотрение руководителю аудиторской группы.
3. После получения ответа от руководства объекта государственного аудита государственный аудитор, с учетом поступивших замечаний (при необходимости), дорабатывает текста проекта отчета. Руководитель государственного аудита представляет доработанный проект отчета на рассмотрение руководству ВОФК.
4. По результатам рассмотрения проекта отчета руководителем ством субъекта государственного аудита государственный аудитор, при необходимости внесения изменений, осуществляет его доработку. Руководитель аудита направляет окончательный проект отчета руководству ВОФК.

Отчет по результатам аудита соответствия должен быть полным, точным, объективным, убедительным, ясным и лаконичным.

*Полнота информации* предусматривает формирование отчета с достаточным объемом материалов и доказательств, необходимых для обоснования результатов государственного аудита и обеспечивающих адекватное и правильное понимание содержащейся в них информации, а также отвечать требованиям, предъявляемым к структуре отчета.

*Точность отчета* необходима обоснованности, достоверности и надежности информации, содержащейся в отчете. Отчет должен включать только ту информацию, выводы и заключения, которые подтверждаются надлежащими и соответствующими фактическими данными и доказательствами в актах и рабочих документах государственных аудиторов. Если государственный аудитор использует информацию, которая представляет важное значение для выводов и заключений государственного аудита, но она не проверялась, об этом следует указать в отчете.

*Объективность информации* предусматривает сбалансированность отчета. Доказательства, представленные в отчете, следует излагать в беспристрастной форме. Выводы в отчете должны быть четкими и обоснованными, следует избегать формулировок, которые могут вызывать у руководства объекта государственного аудита желание защищаться или противостоять тем, кто их проверял. Поэтому в отчете внимание должно акцентироваться не на критике недостатков в деятельности объекта государственного аудита, а, прежде всего, на необходимости и рекомендациях по ее улучшению.

В целях соответствия результатов государственного аудита конечным целям государственного аудита выводы должны быть аргументированы и *убедительными*, а заключения и рекомендации логически следовали из представленных фактов.

*Ясность информации*: отчет должен быть написан простым языком, чтобы его было легко читать и понимать. Содержание отчета было ясным и понятным, изложение фактов и формулирование заключений и выводов должно осуществляться в логической последовательности. В тексте отчета следует выделять наиболее важные вопросы и ключевые предложения, использовать названия и заголовки, а также, при необходимости, наглядные средства (фотографии, таблицы, графики и т.п.).

*Лаконичность информации*: лаконичность требует, чтобы объем отчета не превышал разумных пределов, учитывая масштабы и характер проведенного государственного аудита. При изложении материала следует избегать ненужных повторений, излишеств подробностей, отвлекающих внимание от наиболее важных положений отчета, и вводящих в заблуждение.

Отчет о результатах аудита соответствия должен соответствовать требованиям Процедурного стандарта по проведению аудита соответствия, Правилам проведения ГФК и Руководства по проведению аудита соответствия деятельности объектов государственного аудита по отраслям экономики и сферам государственного управления.

Отчет аудита соответствия не должен концентрироваться только на критике действий прошлого, но должен быть и конструктивным. Выводы и рекомендации государственного аудита представляет важный аспект государственного аудита. В основном, рекомендации предлагают скорее необходимые улучшения, чем порядок их получения, тогда как иногда существуют обстоятельства, которые подтверждают названную рекомендацию (например, для корректировки недостатка в законе, обуславливая административные улучшения).

*Добавление рекомендаций, а также, при необходимости, ответов от организации*

Процесс проведения государственного аудита включает подготовку рекомендаций по итогам государственного аудита. В случае выявления недостатков в результате проведенного государственного аудита, а сделанные выводы указывают на возможность существенно повысить качество и результаты работы объекта государственного аудита, государственный аудитор должен подготовить соответствующие рекомендации для принятия необходимых мер по устранению этих недостатков.

Рекомендации, основываясь на соответствующих выводах, должны быть:

1. направлены на устранение основных причин существования выявленного недостатка или проблемы;
2. ясными, сжатыми и простыми по форме, а также достаточно подробными по содержанию для их понимания в случае, если они рассматриваются отдельно;
3. ориентированными на принятие конкретных мер и обращены в адрес организаций и должностных лиц, отвечающих за принятие соответствующих мер и уполномоченных на это;
4. позитивными с точки зрения их тональности и содержания;
5. практическими, то есть выполнимыми в разумный срок и учитывающими правовые и иные ограничения;
6. экономически эффективными, то есть расходы, связанные с их выполнением, не должны превышать получаемую выгоду;
7. ориентированными на результаты, которые можно оценить или измерить;
8. сформулированы таким образом, чтобы можно было проверить их исполнение.

Рекомендации должны носить достаточно конкретный характер и вместе с тем избегать излишней детализации. Их содержание зависит, прежде всего, от поставленных целей и полученных результатов государственного аудита. Государственный аудитор может предложить конкретные меры направленные на улучшение эффективности деятельности объектов государственного аудита.

По результатам аудиторского отчета, государственные органы и его подведомственные организации, проводят мероприятия по данным рекомендациям государственного аудитора, которые являются частью аудиторского процесса, так как они являются важным инструментом для укрепления влияния государственного аудита на государственный орган и улучшения аудиторской работы в будущем. При проведении мероприятий по результатам аудиторских отчетов государственный аудитор должен придерживаться беспристрастного и независимого подхода.

Основной целью должно являться определение достаточности мер и наличие условий для реализации выводов и рекомендаций, предпринимаемых объектами государственного аудита в соответствии с результатами аудита соответствия.

Следующим шагом в проведении государственного аудита является ознакомление руководства объектов государственного аудита с результатами аудита соответствия.

Государственный аудитор должен выяснить мнение руководителей объекта государственного аудита относительно подготовленных выводов и рекомендаций по результатам государственного аудита, а также мер, которые следует предпринять для устранения выявленных недостатков и решения имеющихся проблем.

С этой целью руководство комиссии должно направить подготовленные государственным аудитором выводы и рекомендации руководству объекта государственного аудита и предложить представить в письменном виде ответы на каждые из них с указанием:

1. обязательства разработать и предпринять необходимые меры в соответствии с данной рекомендацией;
2. причины несогласия с выводом или предложенной рекомендацией;
3. причины невозможности принятия соответствующих мер по данной рекомендации в настоящее время.

В письме руководству объекта государственного аудита следует установить срок направления ответа с учетом того, чтобы объект государственного аудита имел достаточно времени для изучения материалов государственного аудита и подготовки соответствующего ответа. Кроме того, необходимо отметить, что направляемые государственному аудитору ответы должны быть конкретными, краткими и четкими. Ответы, полученные от руководства объекта государственного аудита, следует объективно оценить и, в случае обоснованности содержащихся в них замечаний и предложений, учитывать их при формировании окончательных выводов и рекомендаций, включаемых в отчет о результатах государственного аудита.

В случае наличия существенных разногласий между объектом государственного аудита и государственными аудиторами в отношении выводов и рекомендаций, необходимо указать их в отчете о результатах государственного аудита с обоснованием причин, по которым государственные аудиторы не согласны с поступившими возражениями.

Изучение международной практики и стандартов ИНТОСАИ показало, что схема проведения аудита соответствия в государственных и квазигосударственном секторах будет идентичной. Отличие будет касаться программных документов, информационной базы, критериев аудита соответствия.

При проведениии аудита соответствия субъектов квазигосударственного сектора в зависимости от целей и вопросов программы проведения аудита соответствия проверяется соблюдение объектами государственного аудита норм бюджетного, налогового и таможенного законодательства, установленного порядка организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления финансовой отчетности, положений иных нормативных правовых актов, регулирующих и регламентирующих деятельность объектов государственного аудита, реализация ими документов системы государственного планирования, а также планов развития, планов финансово-хозяйственной деятельности. В частности, при разработке методологических документов по аудиту соответствия в квазигосударственном секторе необходимо учесть, что нужно изучать для получения достаточной информации о том, что деятельность объекта государственного аудита соответствует действующим нормативным правовым актам. К таким вопросам относятся: своевременность и правильность формирование уставного капитала республиканских государственных предприятий, акционерных обществ, обоснованность финансовых операций по приобретению активов; формирование резервного капитала и использования его средств, обоснованность создания иных фондов;соблюдение требований и норм размещения денег организаций в финансовые инструменты, контрольный пакет акций (долей) которых принадлежит государству; правильность принятия и оформления решений по крупным сделкам, совершаемым акционерными обществами. Наличие решений о заключении крупных сделок, принятых Советом директоров или решением общего собрания акционеров; полнота и своевременность поступления в бюджет дивидендов на государственные пакеты акции, правильность распределения чистого дохода и направления его на цели, предусмотренные решением годового общего собрания акционеров; соблюдение условий, порядка привлечения и погашения займов под гарантию Правительства РК; использование кредитных средств, выделенных из республиканского бюджета и выполнение принятых обязательств; состояние кредитных договоров, целевое и рациональное использование кредитных средств, своевременность и полнота их возврата, проведение работ по взысканию в установленном законодательством порядке в случае уклонения от возврата кредитов; регистрацию эмиссии акций в установленном законодательством порядке и соблюдение при продаже (приобретении) государственных пакетов акций всех требований, предъявляемых действующим законодательством к сделкам с ценными бумагами; обоснованность структуры и численности аппарата, внутренние инструкции и положения по филиалам, службам, отделам, участкам, ключевым должностным лицам, а также проанализировать нормативные документы, на основании которых составлены и протарифицированы штатные расписания; использование средств республиканского бюджета субъектами квазигосударственного сектора, выделенные в рамках государственного задания; наличие обоснований расчетов сметы расходов республиканских государственных казенных предприятий и др.

Мероприятия по проведению аудита соответствия визуализированы в схеме 6.

Схемы проведения государственного аудита в государственных и квазигосударственных секторах аналогичны. Отличие их заключаются в содержании исследуемых материалов и критериях аудита соответствия.

Аудит соответствия – оценка и анализ деятельности объекта государственного аудита на предмет экономичности, продуктивности и результативности.

1. Контроль качества аудита. Анализ и оценка результатов

5. Подготовка аудиторского заключения

**Схема проведения аудита соответствия по секторам**

**Государственный сектор**

**Квазигосударственный сектор**

**Критерии для государственного сектора**

**Критерии для квазигосударственного сектора**

3. Проведение аудита соответствия

1. Предварительное изучение объекта аудита

2. Проведение предварительного анализа и процедур планирования аудита, подготовка общего плана и программы аудиторской проверки

Схема 6. Проведение аудита соответствия по секторам экономики

Аудит соответствия проводится в соответствии с требованием:

1) Конституции Республики Казахстан;

2) Бюджетным кодексом Республики Казахстан;

3) Указом Президента Республики Казахстан от 7 апреля 2009 года «Об утверждении Стандартов государственного финансового контроля»;

4) постановлением Счетного комитета от 1 июля 2010 года «Об утверждении Правил проведения оценки государственных программ, стратегических планов центральных государственных органов, программ развития территорий и стратегических планов исполнительных органов, финансируемых из местного бюджета»;

5) стратегического и программного документа и ежегодного послания Президента Республики Казахстан, а также достижения индикаторов (показателей) стратегических и программных документов во взаимоувязке с долгосрочными показателями развития страны, которые предусмотрены в долгосрочных стратегических документах (Стратегия 2020, Стратегия 2050).

6) и иными нормативными правовыми актами.

Аудит соответствия предназначен для:

1) предоставления Президенту Республики Казахстан, Парламенту Республики Казахстан, центральным государственным органам, широкой общественности объективной, полезной и своевременной информации о степени достижения поставленных социально-экономических целей и задач на основе оценки исполнения республиканского бюджета, управления активами государства, направленными на общественные потребности;

2) улучшения понимания всеми заинтересованными сторонами проблем, с которыми сталкиваются государственные органы и определение путей по обеспечению достижения поставленных целей;

3) способствования повышению качества и эффективности исполнения бюджета, определение потенциальных возможностей для их экономии и дальнейшее совершенствования экономической и финансовой политики государства;

4) совершенствования системы администрирования и управления в государственном секторе;

5) повышение ответственности, прозрачности и подотчетности в работе центральных государственных органов;

Предметом аудита соответствия в зависимости от его тематики и масштаба могут являться:

1) полнота и своевременность поступлений в республиканский бюджет, возврат сумм поступлений из республиканского бюджета, налоговое и таможенное администрирование;

2) стратегические планы центральных государственных органов;

3) государственные (отраслевые) и республиканские бюджетные программы;

4) бюджетные инвестиции, связанные гранты, активы государства, государственные и гарантированные государством займы, поручительства.

Объектами аудита соответствия являются:

1) центральные государственные органы;

2) иные получатели бюджетных средств, физические и юридические лица, использующие трансферты, связанные гранты, активы государства, гарантированные государством займы.

**Раздел 3. Формирование методологической базы для проведения аудита соответствия.**

**3.1. Анализ результатов проведенного пилотного тестирования проектов нормативно- методологического инструментария. Предложения и рекомендации по применению стандарта и руководств в практической деятельности органов государственного аудита и финансового контроля.**

Техническим заданием (приложение №3 к договору 10 от 23.02.2015г.)  было предусмотрено проведение в сентябре-октябре 2015 года с участием Заказчика тестирования в пилотном режиме проектов Процедурного стандарта и руководства по проведению аудита соответствия в государственном органе по согласованию с Заказчиком.

Реализация данного мероприятия предполагала привлечение сотрудников РГП «Центр по исследованию финансовых нарушений» (далее – РГП «ЦИФН») в рамках проводимых Счетным комитетом контрольных мероприятий, в соответствии с Планом проведения контрольных мероприятий на 2015 год.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 3 Протокола заседания Научно-методологического совета Счетного комитета от 12.02.2015г. № 1 в качестве администратора бюджетных программ для пилотного тестирования проектов процедурного стандарта и руководства по проведению государственного аудита определено Министерство здравоохранения и социального развития РК.

Проведение контрольного мероприятия в данном министерстве Отделом государственного контроля развития экономики предусматривалось с 5 октября 2015 года, а проведение пилотного тестирования по календарному графику предусмотрено в сентябре-октябре 2015 года.

По результатам обсуждения данного вопроса и в соответствии с подпунктом 3 пункта 4 Протокола заседания Научно-методологического совета Счетного комитета от 14 августа 2015г. № 3 в качестве администратора бюджетных программ для пилотного тестирования определено Министерство культуры и спорта РК ответственный – Член Счетного комитета Сарсенкулов Ж.С.

Для проведения тестирования была сформирована аудиторская группа из числа сотрудников РГП «ЦИФН» и привлеченного специалиста (всего 3 человека). Работа аудиторской группы проводилась в соответствии с проектом процедурного стандарта проведения аудита соответствия (далее – проект процедурного стандарта, а также проектом руководства по проведению аудита соответствия в государственном органе (далее – проектом руководства).

В соответствии с Программой проведения контроля (далее-Программа) целью контроля является контроль эффективности использования средств республиканского бюджета, выделенных МКС РК и его подведомственным организациям.

Тип контроля: тематический

Поручение на проведение внешнего государственного контроля: от 04.09.2015г. № 33-1-Т, подписанное Членом Счетного комитета Ж.Сарсенкуловым

Государственный аудит проведен: Заведующим отдела прикладных научных исследований Карыбаевым А.А-К, главным научным консультантом-аналитиком Жамышевой С.А., научным консультантом-аналитиком Алпыспаевым Т.А.

Объект государственного аудита: Государственное учреждение Министерство культуры и спорта Республики Казахстан (далее – МКС РК) (юридический адрес: Республика Казахстан, 010000, г. Астана, район Есиль,  ул. Орынбор, дом 8, Дом министерств, 15 подъезд.

Цель государственного аудита: Контроль соответствия с практическим применением в режиме пилотного тестирования разработанных проектов процедурного стандарта и руководства по проведению аудита соответствия.

Период, охваченный государственным аудитом: 2013-2015 год

Сроки проведения государственного аудита: 9сентября-16октября 2015 года.

Должностные лица объекта государственного аудита, с ведома которых осуществлялся государственный аудит:

Руководитель аудируемого лица: Министр - А.Мухамедиулы ;

Ответственный секретарь -К.Уалиев;

Директор Департамента экономики и финансов – А.Досходжаева;

Сведения о результатах предыдущего контроля:

Предыдущий контроль проведен Счетным комитетом по контролю за исполнением республиканского бюджета в 2013 году (период, охваченный контролем 2012 – первый квартал 2013 года).

Поскольку проводимый Счетным комитетом тип контроля (контроль эффективности), имеет другое направление, неподготовленность к выходу на данный объект контроля с тестированием вопросов аудита соответствия, а также ограничения в предоставлении документов и данных объектом контроля, в ходе тестирования привели к возникновению определенных сложностей.

По независящим от экспертной группы программа и план аудиторского мероприятия были сформированы без ее участия и предварительное изучение, которое фактически началось с момента выхода на объект государственного аудита, проводилось в процессе непосредственно пилотной аудиторской проверки.

Из рассмотренных нами вопросов, предусмотренных Программой, и предоставленных по ним документам, нам удалось протестировать лишь отдельные вопросы разработанных методологических инструментариев.

В частности проведение аудита соответствия по программам**:** 007 «Производство национальных фильмов» и 013 «Обеспечение функционирования театрально-концертных организаций»

***Определение существенности***

Существенность в аудите соответствия имеет как количественные, так и качественные аспекты, хотя качественные аспекты, как правило, играют более важную роль в государственном секторе. Существенность необходимо учитывать в целях планирования, оценки полученных данных и отчётности.

Нами определение существенности было осуществлено на основе профессионального суждения в ходе проведения аудита соответствия, учитывая и полагая, что выявленные случаи соответствия или несоответствия (возможные или подтверждённые) могут влиять на решения предполагаемых пользователей.

В международной практике профессиональные стандарты в большинстве стран не требуют осуществления количественной оценки существенности. Оценку допустимой ошибки существенности рассматривают: по абсолютной или относительной величине.

Среди количественных подходов к оценке существенности наиболее распространено используются относительные показатели.

Для проведения аудита соответствия в качестве критерия определения уровня существенности, нами была выбрана общая сумма затрат по бюджетной программе 013 «Обеспечение функционирования театрально-концертных организаций». Уровень существенности, установленный нами в 10%, для формирования аудиторской выборки составил **за 2013 год 680 млн.тенге** (от общей суммы субсидий 6799 млн.тенге).

Первоначально в соответствии с выбранным критерием в аудиторскую выборку были включены следующие объекты: ГАТОБ им.Абая-846,7 млн.тенге, НАО Астана-Опера-1742,7 млн.тенге, филармония им.Жамбыла -809,9 млн.тенге , театр им.К.Байсеитовой -819,2 млн.тенге.

Уровень существенности для формирования аудиторской выборки составил **за 2014 год 1007,7 млн.тенге** (от общей суммы субсидий 10076,6 млн.тенге), в аудиторскую выборку были включены следующие объекты: ГАТОБ им.Абая -1166,2 млн.тенге, НАО Астана-Опера -5909,2 млн.тенге.

Уровень существенности для формирования аудиторской выборки составил **за 2015 год** **884,1 млн.тенге** (от общей суммы субсидий 8841,6 млн.тенге), в аудиторскую выборку были включены следующие объекты: ГАТОБ им.Абая -1216 млн.тенге, НАО Астана-Опера -5375 млн.тенге.

Но при более детальном изучении объем совокупности не превышал 25 объектов подлежащих субсидированию по данной программе. Руководствуясь этим, а также фактом несвоевременного представления объектом необходимых данных для государственного аудита по организациям, определенным руководителем группы, нами было принято решение провести аудиторскую выборку по всем организациям, субсидируемым по данной программе.

***Определение рисков***

*Расчет неотъемлемого риска.*

В соответствии с проектом руководства предусмотрено проведение процедуры расчета неотъемлемого риска на основании вопросника. В процессе проведения государственного аудита и тестирования проекта руководства мы пришли к мнению о том, что расчет показателя неотъемлемого риска должен основываться на двух ключевых аспектах. Должны быть учтены отраслевые и правовые факторы, характеризующие деятельность объекта государственного аудита, а также в расчет должны приниматься показатели индивидуального плана финансирования объекта государственного аудита. При этом расчет неотъемлемого риска должен проводиться по деятельности администратора в разрезе бюджетных программ и направлений расходования ресурсов.

Для расчета неотъемлемого риска, вытекающего из объема финансирования объекта государственного аудита, при проведении государственного аудита по бюджетной программе 011 («Производство национальных фильмов») в качестве критерия уровня существенности, определенного нами ранее в 10% от суммы объема финансирования по бюджетной программе в год, первоначально предполагалось определить сумму финансирования по договорам с контрагентами. При более детальном изучении выяснилось, что в расчете на год количество договоров не превышает 15. В связи с этим был проведен анализ и оценка всей совокупности.

Непосредственно для расчета неотъемлемого риска по данной бюджетной программе в качестве факторов, влияющих на неотьемлемый риск, были выбраны указанные в таблице характеристики.

Таблица 1 - Расчет неотъемлемого риска

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование характеристики | Базовый показатель | |
| Оценка по балльной шкале | Соответствие уровня неотъемлемого риска данному баллу |
| 1 | 2 | 3 |
| Объем выделенных бюджетных средств | 1 | 0,33 |
| Компетенция (Руководство может осуществлять толкование нормативных правовых актов на основании своего суждения) | 2 | 0,66 |
| Постановка системы документооборота (Система документооборота спроектирована и функционирует ненадлежащим образом) | 3 | 0,99 |
| Средства контроля можно обойти (они ненадежны и/или их можно обойти) | 3 | 0,99 |
| Доказательство может быть сокрыто или изъято | 2 | 0,66 |
| Нестабильность организационной структуры | 3 | 0,99 |
| Опыт работы (высокий уровень текучести кадров) | 2 | 0,66 |
| Нежелание формирования конкурентной среды и создания соответсвующей инфраструктуры | 3 | 0,99 |
| **Общий неотъемлемый риск** | 0,85 | |

*Общий неотъемлемый риск определяется по формуле - ∑ гр.2\*гр.3/ ∑ гр.2*

Показатель неотъемлемого риска, основанный на отраслевых, правовых факторах деятельности, нами был рассчитан на основании материалов предварительного изучения объекта государственного аудита, бесед с должностными лицами объекта. По МКС РК показатель неотъемлемого риска, основанный на отраслевых, правовых факторах деятельности составил 0,85.

Для определения качественного значения показателя неотъемлемого риска нами проведена следующая градация:

- 0-0,33 - низкий;

- 0,33-0,66 - средний;

- 0,66 и выше - высокий.

Соответственно для МКС РК качественное значение неотъемлемого риска определено как высокий уровень риска.

*Оценка риска систем контроля*

Методика оценки рисков, характеризующих качество, надежность работы системы бухгалтерского учета и системы внутреннего аудита, базируется на тестировании организации бухгалтерского учета и контроля у объекта государственного аудита. Оценка риска системы внутреннего аудита представляют процесс определения эффективности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего аудита с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений. Определенный риск системы внутреннего контроля всегда имеет место в силу ограничений, присущих любой системе бухгалтерского учета и аудита. После того, как будет достигнуто понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего аудита, государственному аудитору необходимо провести предварительную оценку риска средств контроля на уровне предположений по каждому направлению использования бюджетных средств или группе однотипных операций.

На уровне предварительной оценки риск системы внутреннего контроля оценивается как высокий, если организация бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, а также система внутреннего контроля объекта государственного аудита неэффективная.

Подавляющее большинство факторов, влияющих на риск средств государственного аудита, зависит от руководства и главного бухгалтера, так как именно эти лица несут ответственность за организацию и эффективное функционирование системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

В ходе проверки государственный аудитор описывает и фиксирует все элементы организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля, отмечает недостатки и неэффективные элементы, оценивает степень риска.

Величина риска контроля может быть выражена соотношением:   
**0 ≤ Риск контроля ≤ 1.**

Риск контроляможно рассчитать с помощью таблицы 2, представленной ниже.

Таблица 2 - Расчет риска контроля

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование характеристики | Базовый показатель | |
| Оценка по балльной шкале | Соответствие уровня неотъемлемого риска данному баллу |
| 1 | 2 | 3 |
| Наличие специализированной службы или отдельных специалистов | 0 | 0 |
| Объем информации перепроверяемой по объекту учета | 3 | 0,99 |
| Квалификация | 2 | 0,66 |
| Обеспеченность нормативной базой | 2 | 0,66 |
| Независимость службы внутреннего аудита | 2 | 0,66 |
| **Общий риск контроля** | 0,77 | |

*Общий риск контроля определяется по формуле - ∑ гр.2\*гр.3 / ∑ гр.2*.

Перечень приведенных характеристик приблизительный, он может включать в себя иные характеристики, определяющие работу службы внутреннего аудита.

Оценка по каждой характеристики ставится по четырех бальной шкале: 0-отлично, 1-хорошо, 2-посредственно, 3-плохо.

Риск контроля определяется по шкале от 0 до 1. Риск контроля, который равен 0, соответствует максимальной оценке работы службы внутреннего аудита. Риск контроля, равный единице, может говорить о высоком аудиторском риске.

Риск средств контроля характеризует качество работы службы внутреннего аудита или иного аналогичного по назначению подразделения предприятия. При отсутствии такой службы значение риска средств контроля равно единице, а потому никак не влияет на снижение аудиторского риска.

По объекту государственного аудита рассчитанное значение риска средств контроля составило 0,77 и качественное значение уровня риска определено как высокое.

*Риск необнаружения*

Термин ***«***риск необнаружения***»*** означает риск того, что аудиторские процедуры не позволяют обнаружить несоответствия действующему законодательству и искажают результаты государственного аудита.

Для практического применения риск необнаружения, основанной на тестировании организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля (на качественном уровне), у объекта государственного аудита классифицировали по группам:

- самый низкий (минимальный) – в случае, когда система внутреннего контроля субъекта была оценена как эффективная и государственный аудитор полагается на нее, делая акцент на тестировании контроля, а не на детальных процедурах;

- низкий риск – в случае, когда система внутреннего контроля субъекта была оценена как эффективная, но государственный аудитор не полагается на нее полностью, планируя детальные процедуры, достаточные для обнаружения возможных значительных ошибках;

- средний риск – в случае, когда система внутреннего контроля субъекта была оценена как неэффективная, и государственный аудитор планирует детальные процедуры;

- высокий риск – в случае отсутствия системы внутреннего контроля субъекта планируется практически сплошная проверка.

Величина риска необнаружения может быть выражена соотношением:

**0 ≤ Риск необнаружения ≤ 1.**

Риск необнаруженияможно рассчитать с помощью таблицы 4, представленной ниже.

Таблица 4- Расчет риска необнаружения

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование характеристики | Базовый показатель | |
| Оценка по балльной шкале | Соответствие уровня риска средств контроля данному баллу |
| 1 | 2 | 3 |
| Наличие отдельного специалиста, исследующего объекты государственного аудита, связанные с показателями существенности | 1 | 0,33 |
| Наличие системы контроля в ходе проверки за работой рядовых сотрудников и руководителя аудита | 1 | 0,33 |
| Квалификация специалистов | 2 | 0.66 |
| Наличие у специалистов, ответственных за объект учета, технических исполнителей | 3 | 0,99 |
| Объем выборки | 3 | 0,99 |
| Наличие опыта работы по одному и тому же объекту государственного аудита в течение ряда проверок | 4 | 1 |
| Обеспеченность государственных аудиторов нормативной базой | 2 | 0,66 |
| Наличие непосредственного контакта с бухгалтерской службой | 2 | 0,66 |
| Осуществление фактических действий (осмотр, инвентаризация) | 3 | 0,99 |
| Опыт работы государственных аудиторов на объектах аналогичного профиля | 4 | 1 |
| **Общий риск необнаружения** | 0,86 | |

*Общий риск необнаружения определяется по формуле - ∑ гр.2\*гр.3 / ∑ гр.2.*

Перечень приведенных характеристик приблизительный, он может включать в себя иные характеристики, определяющие работу объекта государственного аудита.

Оценка по каждой характеристики ставится по четырех бальной шкале: 0-отлично, 1-хорошо, 2-посредственно, 3-плохо.

Риск необнаружения определяется по шкале от 0 до 1. Риск необнаружения, который равен 0, соответствует максимальной оценке работы объекта государственного аудита. Риск необнаружения, равный единице, может говорить о высоком аудиторском риске.

На основе проведенных расчетов можно определить общий риск аудита - оценка риска неэффективности проверки, основывающейся на установлении ненадежности систем учета объекта государственного аудита, неэффективности системы внутреннего контроля объекта государственного аудита, необнаружения ошибок объекта государственного аудита.

Различают два основных метода оценка аудиторского риска: оценочный и количественный.

Сущность его заключается в том, что государственные аудиторы, исходя из собственного опыта и знания работы объекта государственного аудита, определяют риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций и используют эту оценку в планировании государственного аудита.

При оценочной оценке государственный аудитор пользуется градацией: высокий, средний, низкий уровень аудиторского риска.

Количественный метод предполагает количественный расчет аудиторского риска.

Одна из наиболее простых:

ОАР=НР×РК×РН,

где ОАР - общий аудиторский риск, который отражает суждение государственного аудитора о приемлемой вероятности содержания в бухгалтерской отчетности невыявленных материальных ошибок после проведения государственного аудита;

НР - неотъемлемый риск, связанный со спецификой организации, отраслевых особенностей организации, содержания в отчетности (до рассмотрения эффективности системы внутреннего контроля) ошибок, превосходящих допустимую величину;

РК - контрольный риск, т.е. вероятность пропуска ошибок, после проверки системы бухгалтерского учета системой внутреннего контроля;

РН - риск необнаружения, показывающий вероятность необнаружения аудитором ошибок.

Представленная выше модель является основой планирования государственного аудита, так как позволяет понять взаимосвязь отдельных составляющих аудиторского риска и оценить объем тестирования.

В нашем случае ОАР=0,85х0,77х0,86=0,56

В международной практике считается, что общий аудиторский риск не должен превышать 0,05 или 5 %.

Таким образом, риски проводимого экспертной группой аудита являлись неприемлемо высокими.

***Соответствие показателям стратегического плана***

Ознакомились с утвержденными бюджетами объекта на рассматриваемый период для обоснования бюджетных программ в соответствии с целями и приоритетными задачами стратегического плана с целью определения обоснованности выделения бюджетных средств согласно действующему законодательству и виду деятельности объектам государственного аудита.

Бюджетная программа007 «Производство национальных фильмов» направлена на: обеспечение творческо-производственной, научной, образовательной деятельности, направленной на создание и прокат аудиовизуальных произведений в любой форме и различных жанрах; создание условий для сохранения и развития материально-технической базы кинематографии; обеспечение условий для производства, тиражирования и проката национальных фильмов.

Показатель прямого результата в 2013 году – ориентировочное количество фильмов, которые производятся в рамках государственного заказа при плане - 26 фильмов, факт - 27 фильмов.

Показатель прямого результата фильмов в 2014 году – количество национальных фильмов при плане – 19 фильмов, факт - 54 фильмов.

Показатели конечного результата - доля отечественных фильмов в общем объеме кинопроката, произведенных в рамках государственного заказа в 2013 году - 5% и 2014 году - 4% достигнуты (5 и 4,6 соответственно) .

Бюджетная программа013 «Обеспечение функционирования театрально-концертных организаций» направлена на: оказание услуг по пропаганде творческих достижений казахского народного музыкально-поэтического творчества, произведений современных композиторов лучших образцов мировой культуры, направленной на эстетическое и нравственное воспитание подрастающего поколения - граждан Республики Казахстан; обеспечение общедоступности театрально-концертных мероприятий для всех слоев населения республики с целью вовлечения их в сферу культурной жизни; Осуществление гастрольных поездок по Казахстану и за рубежом, постановка новых произведений, участие в международных и республиканских фестивалях.

Показатели прямого результата в 2013 году - ориентировочное количество театральных постановок при плане - 34 постановки, факт - 35 постановок; ориентировочное количество зарубежных гастролей при плане - 4, факт – 4.

Показатели прямого результата в 2014 году - количество театральных постановок при плане - 36 постановок, факт - 36 постановок; количество зарубежных гастролей при плане - 13, факт - 13.

Показатели конечного результата - обеспечение функционирования театрально-концертных организаций с целью повышения культурного, духовного уровня населения республики достигнуты на 100% .

Указанные бюджетные программы - текущие, в зависимости от способа реализации являются индивидуальными, реализуемыми одним администратором.

***Соблюдение порядка составления и предоставления бюджетных заявок, обоснованность расчетов в разрезе специфик экономической классификации по бюджетной программе 013.***

Общая сумма по данной бюджетной программе за 2014 год- сумма скорректировалась с 5883,2 млн.тенге до 6799,4 млн. тенге, за 1полугодие 2015 года- 4 604,8 млн. тенге.

Рассмотрены бюджетные заявки на 2014-2015 г.г. по программе *013 «Обеспечение функционирования театрально-концертных организаций»* по четырем организациям РГКП «Государственный академический русский театр им.М.Лермонтова» (далее- театр им.М.Лермонтова), НАО «Государственный театр оперы и балета «Астана-Опера» (далее- Астана –Опера), ГАТОБ им.Абая, Казахский государственный академический драматический театр им.М. Ауезова (далее-театр им.М.Ауезова) на соответствие бюджетному и другому законодательству (Бюджетный кодекс, Закон РК «О государственных закупках», Правила составления и представления бюджетной заявки Приказ Министра экономики и бюджетного планирования РК №73 от 13 марта 2013 года).

Расходы по данной программе осуществляются по специфике 311 «Субсидии юридическим лицам в том числе крестьянским (фермерским хозяйствам).

На основании расчетов по форме 01-311, представленной юридическими лицами АБП составляет сводную форму 01-311 - свод для расчета расходов на субсидии юридическим лицам, в том числе крестьянским (фермерским хозяйствам).

Министерством по охваченной аудита бюджетной программе 013 в нарушение пункта 7 Правил составления и представления бюджетной заявки № 73 бюджетные заявки на 2014 год не приводились в соответствие с принятыми решениями Республиканской бюджетной комиссии (далее – РБК) на стадиях разработки, рассмотрения и утверждения бюджета.

Расчеты на 2014 год представлены с расшифровкой в разрезе специфик экономической классификации.

Расчеты по заработной плате, представлены по форме расчета расходов на оплату труда работников государственных учреждений культуры и архивного дела. Проведен выборочный контроль на соответствие ППРК «О системе оплаты гражданских служащих работников организаций, содержащихся за счет средств государственного бюджета, работников казенных предприятий» от 29 декабря 2007 года №1400 начисления заработной платы, повышающих коэффициентов, надбавок к должностным окладам и соответствующих доплат.

Установлено, что за проверяемый период действующие должностные оклады, доплаты и установленные разряды работникам в целом соответствуют штатному расписанию. Но следует отметить, что согласно Постановлению Правительства Республики Казахстан от 29 декабря 2007 года № 1400 «О системе оплаты труда гражданских служащих, работников организаций, содержащихся за счет средств государственного бюджета, работников казенных предприятий» должность главного бухгалтера, должность заместителя руководителя по вопросам административно-хозяйственного обслуживания относятся на одну категорию ниже должности заместителя руководителя; должность заместителя главного бухгалтера относится на одну категорию ниже должности главного бухгалтера (примечание Реестра должностей гражданских служащих (за исключением квалифицированных рабочих) по категориям).

Согласно штатному расписанию на 2015 г. в штате театра им.М.Ауезова имеются 3 заместителя директора, при этом всем присвоена категория должности G3. При этом, согласно утвержденным должностным обязанностям в функционале заместителя руководителя есть вопросы административно-хозяйственного обслуживания. Это привело к завышению расходов фонда оплаты труда, а также к изменению суммы социального налога и социальных отчислений в бюджет. По категории должности G3 стаж работы заместителя руководителя равен 17-20 лет. Коэффициент для исчисления должностных окладов (ставок) по данной категории 4,42. По категории G4 коэффициент равен 4,04. Должностной оклад исчисляется по формуле БДО – 17 697 тенге.\*1.72\*тарифный коэффициент. В соответствии с этим, должностной оклад по категории G3 (стаж 17-20 лет) равен 134540 тенге. По категории G4 (стаж 17-20 лет) равен 122973тенге. Разница равна 11 567 тенге. За год сумма переплаты составила 138 805 тенге. В 2014 году сумма переплаты составила 138 805 тенге.

Установлены случаи нарушения п.п. 12 статьи 4 Бюджетного кодекса РК-

планирование завышенных расходов на отопление. Так, в бюджетной заявке администратора бюджетной программы на 2014 год по театру им.М.Ауезова расчет расходов на отопление (при отапливаемой площади 17828 кв.метров) составлен на сумму 15899 тыс.тенге (средний тариф 148,63 тенге за 1 кв.метр), уточненный план на 2013 год составил 11077 тыс.тенге, расходы должны были быть запланированы с учетом уровня инфляции 7% к прошлому году (11077\*107/100) в сумме 11852 тыс тенге, сумма необоснованных расходов в 2014 году составила (15899-11852) **4,04 млн.тенге,** или рост на 43,5%.

В бюджетной заявке на 2015 год расчет расходов на отопление составлен на сумму 13274,1 тыс.тенге, рост на 7 % (среднемесячные расходы 2212,3 тыс.тенге, средний тариф 162,78 тенге) уточненный план по расходам на отопление в 2014 году составил 12406 тыс.тенге. При этом в расчет взята отапливаемая площадь 13591кв.метров. Сумма превышения при уменьшении площади **3,1 млн.тенге** (2212,3/17828\*13591\*6-13274,1).

Аналогичный случай в бюджетной заявке театра им. М.Лермонтова» расчет расходов на отопление (при отапливаемой площади 9381,3 кв.метров) составлен на сумму 13615 тыс.тенге (среднемесячные расходы 2269 тыс.тенге, тариф 241,88 тенге за 1 кв.метр), уточненный план на 2013 год составил 13939 тыс.тенге (факт 6244 тыс.тенге) При уточнении бюджетной заявки на 2014 год расходы снизились до 9119 тыс.тенге (среднемесячные расходы 2268 тыс.тенге, средний тариф 162,1 тенге за 1 кв.метр ) В бюджетной заявке на 2015 год расчет расходов на отопление составлен на сумму 12770 тыс.тенге (среднемесячные расходы 2128 тыс.тенге, средний тариф 226,87 тенге) уточненный план по расходам на отопление в 2014 году составил 5548 тыс.тенге, в 2014 году завышены **на 2,1 млн.тенге** (1100\*107/100\*6-9199), в 2015 год завышены **на 4,7 млн.тенге** (1260\*107/100\*6 -12770). При этом имеются по театрам счета-фактуры на оплату за отопление ТОО «Алматинские тепловые сети», где среднемесячная сумма расходов на отопление в 2013 году в театре им.М.Ауезова составляет около 2112 тыс.тенге, в 2014 году около 1260 тыс.тенге, в театре им.М.Лермонтова составляет около 1100 тыс.тенге, в 2014 году около 1260 тыс.тенге, что значительно ниже. (Копии расчетов на отопление прилагаются)

При государственном аудите обоснованности расчетов на командировочные расходы внутри страны проверялась правильность применения норм суточных, установленных на 2014-2015 годы (кратность в МРП за 2014-2015 годы) в соответствии с Постановлением Правительства РК от 22.09.2000г. № 1428 «Правила о служебных командировках в пределах Республики Казахстан работников государственных учреждений».

При государственном аудите обоснованности расчетов на командировочные расходы за границу проверялась правильность применения норм суточных, в соответствии с Постановлением Правительства РК от 06.02.2008г. № 108 «О возмещении государственным служащим расходов на служебные заграничные командировки за счет средств республиканского и местных бюджетов

В нарушение подпункта 9) статьи 4 Бюджетного кодекса РК в бюджетной заявке НАО Астана-Опера запланированы расходы на 2015 год:

на аренду складского помещения, с арендуемой площадью 3000 кв.м на сумму 80,6 млн. тенге, при потребности 1600 кв м., необоснованные расходы cоставили **37,6 млн.тенге (**копии расчета на аренду прилагаются) ;

на аренду автотранспорта на сумму 28,4 млн.тенге , в том числе 1 автомобиля представительского класса на сумму 5,8 млн.тенге (481,5 тыс.тенге в месяц) и 6 автомобилей среднего класса на сумму 22,6 млн.тенге (313,6 тыс.тенге в месяц), при имеющихся коммерческих предложениях по предоставлению транспортных услуг автомобилей представительского класса с ежемесячной оплатой до 290 тыс.тенге и 200 тыс.тенге среднего класса. Сумма необоснованных расходов **составила 10,5 млн.тенге** (2,3 млн.тенге и 8,2 млн.тенге - соответственно) (копии расчета транспортных услуг прилагаются)

Пояснительная записка не полностью раскрывает и обосновывает представленные расчеты.

При выборочном контроле постановок установлено в нарушение п.п. 13 статьи 4 Бюджетного кодекса следующее.

В 2013 году согласно приказа Председателя Комитета по культуре МКИ РК №166 от 31.07.2013 г. «О приведении в соответствие репертуарной политики республиканских театров» утверждены 5 постановок:

Н.Оразалин «Шырак жанган тун»;

Р.Отарбаев «Бейбарыс Султан»;

Ж.Ергалиев «Кас Кагым»;

Г.Есим «Тансулу»;

У.Шекспир «Отелло».

Согласно отчета об исполнении республиканского бюджета за 2013 год были реализованы только три постановки:

1.Н.Оразалин «Шырак жанган тун»;

2. Р.Отарбаев «Бейбарыс Султан»;

3.Ж.Ергалиев «Кас Кагым».

При этом, спектакль В.Шекспира «Отелло» (трагедия) запланирован в бюджетной заявке на 2014 год. Средства на данные мероприятия освоены полностью, но вместе с тем по двум постановкам: «Отелло» и «Тансулу» премьеры были проведены 1 февраля 2014 года и 22 апреля 2014 года соответственно.

В 2014 году в бюджетной заявке запланированы расходы по прочим услугам и работам, куда отнесены расходы на новые постановки (Форма 01-159).

Согласно бюджетной заявке в 2014 году запланированы следующие новые постановки:

Спектакль М.Ауэзова «Кобланды» (историческая повесть) 23,775 млн.тенге;

Спектакль Ш.Муртаза «Ай мен Айша» (драма) 20,118 млн. тенге;

Спектакль В.Шекспира «Отелло» (трагедия) 22,998 млн.тенге;

Новая современная пьеса казахского автора 23,898 млн. тенге;

Новая пьеса российского драматурга с приглашением российского известного режиссера 15 млн.тенге;

Также запланирован фестиваль «Театральная весна- 2014» посвященный 100-летию народной артистки СССР С.Майкановой 7,3 млн.тенге;

Всего на сумму 113,082 млн.тенге.

Согласно приказу «О приведении в соответствие репертуарной политики республиканских театров» Председателя Комитета по культуре МКИ РК №105 от 01.07.2014 г. утверждена новая редакция постановок:

1.Д.Исабеков «Жүз жылдық махаббат»

2.Иран Ғайып «Қорқыттың көрі»

3.А.Д.Эннери «Дон Сезар де Базан»

4.Ш.Мұртаза «Ай мен Айша»

5.Т.Ульямс «Шыны хайуанат».

Не представлена постановка спектакля М.Ауэзова «Кобланды» на сумму **23,8 млн.тенге** предусмотренная в бюджете 2014 года, что является нарушением п.п.14) статьи 4 Бюджетного кодекса РК.

Премьера спектакля Ш.Муртаза «Ай мен Айша» (драма) проведена 11 апреля 2015 года.

Спектакль В.Шекспира «Отелло» (трагедия) был утвержден приказом в 2013 году и должна была состояться премьера в 2013 году, но расходы в сумме 22,9 млн.тенге предусмотрены в бюджетной заявке 2014 года. Вместе с тем, приказом 2014 года данный спектакль не предусмотрен в плане постановок театра на 2014 год. Соответственно постановки, утвержденные приказами не соответствуют постановкам в уточненных бюджетных заявках (копии приказов по постановкам прилагаются).

***Финансирование из республиканского бюджета осуществляется согласно индивидуальным планам по обязательствам и платежам.***

В соответствии со статьей 85 Бюджетного кодекса индивидуальные планы финансирования по обязательствам и платежам государственных учреждений разрабатываются государственными учреждениями по функциональной и экономической классификациям расходов бюджета и передаются администраторам бюджетных программ для их утверждения и разработки планов финансирования по обязательствам и платежам администраторов бюджетных программ.

Итоговые суммы расходов по индивидуальным планам финансирования по обязательствам и платежам должны соответствовать сводным планам финансирования по обязательствам и платежам.

Планы финансирования по обязательствам и платежам администратора бюджетных программ разрабатываются администратором бюджетных программ по функциональной и экономической классификациям расходов и передаются в центральный или местный уполномоченный орган по исполнению бюджета на уровне бюджетных программ.

Администратор бюджетных программ обеспечивает распределение плановых назначений по месяцам в целях своевременной реализации операционногоплана.  
      Сводный план финансирования по обязательствам, сводный план поступлений и финансирования по платежам, планы финансирования по обязательствам и платежам администраторов бюджетных программ, индивидуальные планы финансирования по обязательствам и платежам государственных учреждений разрабатываются и утверждаются на первый год планового периода.

Администратор бюджетных программ самостоятельно вносит изменения в планы финансирования по обязательствам и платежам, касающиеся специфик экономической классификации расходов и подпрограмм бюджетных программ и не изменяющие годовые и помесячные объемы расходов по бюджетной программе. Необходимые администратору бюджетных программ изменения помесячных объемов расходов по бюджетной программе осуществляются через уполномоченный орган по исполнению бюджета.

Изменения в планы финансирования вносились на основании решений Республиканской бюджетной комиссии.

Индивидуальные планы финансирования по обязательствам и платежам по программе 013 в помесячной разбивке идентичны. Анализ прилагается.

Финансирование по данной программе осуществлялось в соответствии с индивидуальными планами по платежам, с соблюдением сроков. Дебиторской и кредиторской задолженности не имеется.

Анализ индивидуальных планов финансирования прилагается.

***Соблюдение правильности выделения бюджетных субсидий государственным театрам, музеям, концертным и культурно-досуговым организациям (бюджетная программа 013)***

В соответствии сп.2 «Правил выделения бюджетных субсидий на покрытие убытков, связанных с предоставлением услуг по обеспечению доступности театральных, культурно-досуговых и концертных мероприятий для населения, пропагандой классического, народного, музыкального и хореографического искусства», утвержденных Постановлением Правительства Республики Казахстана от 27 октября 2011 года №1211 (далее-Правила) бюджетные субсидии предназначаются для процентного покрытия убытков (удешевления стоимости услуг), связанных с предоставлением услуг по обеспечению доступности театральных, культурно-досуговых и концертных мероприятий для населения, пропагандой классического, народного, музыкального и хореографического искусства.

***Анализ выделения субсидий (программа 013)***

При проведении аудита соответствия выделяемых субсидий, по данной программе нормам Правил выделения бюджетных субсидий на покрытие убытков, связанных с предоставлением услуг по обеспечению доступности театральных, культурно-досуговых и концертных мероприятий для населения, пропагандой классического, народного, музыкального и хореографического искусства (далее - Правила), утвержденных постановлением Правительства Республики Казахстан от 27 октября 2011 года №1211 «О вопросах субсидирования государственных театров, музеев, концертных и культурно-досуговых организаций» Данными Правилами предусмотрено распределение бюджетных субсидий из республиканского и местного бюджета администратором бюджетной программы путем направления суммы на покрытие убытков государственных театров, культурно-досуговых и концертных организаций, за минусом размера убытка покрываемого за счет собственных средств.

Выделение бюджетных субсидий из республиканского бюджета производится в соответствии планами финансирования по обязательствам и платежам, утверждаемым центральным уполномоченным органом по исполнению бюджетов.

При этом согласно п.4 Правил размер субсидий на покрытие убытков не должен превышать установленный % от суммы общих текущих затрат.

За аудируемый период (2013-2015гг) выделено **21480,7 млн.тенге,** установлено нарушений на общую сумму **2289,2 млн.тенге**.

В 2013 году по программе 013 установлено превышение установленного норматива на сумму 814,8 млн.тенге, в том числе: ГАТОБ им.Абая на 79,6 млн.тенге, по Астана-Опера на 267,1 млн.тенге, им.М.Ауезова на 69,8 млн.тенге*.* Фактически выплачено за 9 месяцев **690,1млн.тенге**(814,8-124,7за I квартал)

При планировании субсидий на 2014 год в целом по программе 013 установлено превышение установленного норматива на сумму **1596,9 млн.тенге**, в том числе: ГАТОБ им.Абая на 39 млн.тенге, по Астана-Опера на 826,3 млн.тенге, им.М.Ауезова на 176,9 млн.тенге*,* им.М.Лермонтова на 82,2 млн.тенге.

Постановлением Правительства РК от 31 декабря 2013 года №1467 «О внесении изменений в постановление Правительства Республики Казахстан от 27 октября 2011 года №1211 «О вопросах субсидирования государственных театров, музеев, концертных и культурно-досуговых организаций» установлено дифференцирование размера субсидий исходя из фактических возможностей организаций.

В связи с чем, субсидии на 2015 год запланированы с учетом установленных, указанным постановлением, предельных размеров. Однако, имеются нарушения на сумму **2,2 млн.тенге**, в том числе им.М.Ауезова на 1,8 млн.тенге.

***Табл.1 Анализ субсидий***  (тыс.тенге)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Наименование** | **% субсидий из РБ** | **Собствен доходы** | **Всего затрат** | **Предельн. размер субсидий по нормативу** | **Уточненный план** | **Откл (+;-)** |
| **2013 год** |  |  |  |  |  |  |
| ГАТОБ им.Абая | 80 | 231543 | 1058270 | 846616 | 926170 | 79554 |
| НАО Астана-Опера | 80 | 115901 | 1742737 | 11394189 | 1661341 | 267151 |
| Театр им.Ауезова | 80 | 50000 | 599287 | 479430 | 549287 | 69857 |
| им Г Мусрепова | 80 | 45272 | 303336 | 242669 | 258064 | 15395 |
| Им.Сац | 80 | 34547 | 304989 | 243991 | 270351 | 26360 |
| Гос акад театр танца | 80 | 9900 | 205255 | 164204 | 195355 | 31151 |
| Корейский театр | 80 | 6000 | 153894 | 123115 | 147894 | 24779 |
| Немецкий театр | 80 | 7384 | 125024 | 100019 | 114623 | 14604 |
| Анс танца Салтанат | 80 | 17956 | 203909 | 163127 | 185953 | 22826 |
| Филар им.Жамбыла | 80 | 60000 | 809930 | 647944 | 749930 | 101986 |
| Анс Камеретта | 80 | 2000 | 69922 | 55938 | 67922 | 11984 |
| Камер оркестр Ак жауын | 80 | 2000 | 72279 | 57823 | 65964 | 8141 |
| Театр им.К.Байсеитовой | 80 | 13642 | 819281 | 655425 | 796406 | 140981 |
| Итого |  |  |  |  |  | **814770** |
| ***2014 год*** |  |  |  |  |  |  |
| ГАТОБ им.Абая | 80 | 233253 | 1166266 | 933013 | 972059 | 39046 |
| НАО Астана-Опера | 80 | 316315 | 5909231 | 4727385 | 5553685 | 826300 |
| Театр им.Ауезова | 80 | 86752 | 464691 | 371753 | 548650 | 176897 |
| Театр им.М.Лермонтова | 80 | 122569 | 334062 | 267250 | 349421 | 82171 |
| Театр им Г Мусрепова | 80 | 46053 | 306446 | 245157 | 284900 | 39743 |
| Театр Им.Сац | 80 | 34500 | 304573 | 243658 | 283600 | 39942 |
| Гос акад театр танца | 80 | 10600 | 203482 | 162786 | 201262 | 38476 |
| Уйг им.К.Кужамьярова | 80 | 10000 | 270451 | 216361 | 272914 | 56553 |
| Корейский театр | 80 | 7750 | 159530 | 127624 | 160865 | 33241 |
| Немецкий театр | 80 | 5986 | 119711 | 95769 | 119729 | 23960 |
| Оркестр им Курмангазы | 80 | 10500 | 212755 | 170204 | 211552 | 41348 |
| Анс танца Салтанат | 80 | 16000 | 208686 | 166949 | 201700 | 34751 |
| Филар им.Жамбыла | 80 | 60000 | 807915 | 646332 | 783083 | 136751 |
| Анс Камеретта | 80 | 3073 | 62523 | 50018 | 64150 | 14132 |
| Камер орк «Ак жауын» | 80 | 3414 | 69196 | 55357 | 68990 | 13633 |
| Итого |  |  |  |  |  | **1596944** |
| **2015 год** |  |  |  |  |  |  |
| Театр им.Ауезова | 85 | 85000 | 578453 | 491685 | 493453 | 1768 |
| Корейский театр | 95 | 8249 | 172325 | 163709 | 164076 | 367 |
| Анс Камеретта | 95 | 3804 | 77804 | 73914 | 74000 | 86 |
| Итого |  |  |  |  |  | **2221** |
| Всего |  |  |  |  |  |  |

Так же в нарушение подпункта 2) пункта 7 Правил, государственными театрами ежемесячно не предоставляются расчеты покрытия убытков на предстоящий месяц по форме, согласно приложению 3.

Установлены случаи планирования необоснованных сумм собственных доходов в 2015 году по Астана-Опера на **722,7 млн.тенге**. Что является нарушением пункта 12 статьи 67 Бюджетного кодекса РК (копии Планов по доходам и расходам прилагаются).

Анализ субсидий показал, что действующий механизм, не ориентирует организации на увеличение собственных доходов, поскольку порядок выделения бюджетных субсидий позволяет получить необходимый размер субсидий исходя из общего объема затрат, без покрытия собственными доходами разницы от установленного размера субсидий. В связи с чем, необходимо пересмотреть механизм выделения субсидий.

***Контроль соблюдения договорных обязательств по проверяемым бюджетным программе 011 (007 в 2013г.) «Производство национальных фильмов»: своевременность выполнения договорных обязательств поставщиками товаров, работ и услуг и их оплаты в рамках выделенных бюджетных средств; полнота поступления и соответствия поставляемых товаров и услуг требованиям, предусмотренным в технической спецификации к договорам; своевременность проведения претензионно-исковой работы в соответствии с гражданским кодексом и государственных закупок***

При проведении аудита соответствия деятельности МКС РК по итогам 2013-2014 годов и 1-го полугодия 2015 года рассматривались расходы республиканского бюджета, направленные на поддержку отечественного кинематографа и классифицируемые в соответствии с Единой бюджетной классификацией по программе 011(в 2013 и до 26.09.2014 года – 007) «Производство национальных фильмов».

Объемы финансирования в рамках данной программы составил:

- в 2013 году в соответствии с ЗРК «О республиканском бюджете на 2013-2015 годы» от 23 ноября 2012 года № 54-V **3 437,3** млн. тг.;

- в 2014 году в соответствии с ЗРК «О республиканском бюджете на 2014-2015 годы» от 3 декабря 2013 года № 148-V (с учетом ЗРК от 31.03.2014 № 182-V «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Казахстан «О республиканском бюджете на 2014-2015 годы») **4 780,2** млн. тг.;

- в 2015 году в соответствии с ЗРК «О республиканском бюджете на 2014-2015 годы» от 28 ноября 2014 года № 259-V (с учетом ЗРК от 11.03.2015 № 290-V «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Казахстан «О республиканском бюджете на 2014-2015 годы») **6 578** млн. тг.

В рамках проверяемой бюджетной программы были определены объемы финансирования государственных услуг, осуществляемых в рамках выполнения государственного задания по подпрограммам «Производство национальных фильмов» и «Услуги по дубляжу национальных фильмов, формированию сценарного резерва, обеспечению непрерывного кинотехнологического процесса, хранению национального фильмов, дистрибьюции и тиражированию национальных фильмов».

В соответствии со статьей 41 Бюджетного Кодекса Республики Казахстан были определены следующие объемы финансирования:

- на 2013 год – 2950281 тыс. тенге (согласно постановлению Правительства РК от 30 ноября 2012 года № 1520 «О реализации Закона республики Казахстан «О республиканском бюджете на 2013-2015 годы»);

- на 2014 год – 1681272 тыс. тенге (согласно постановлению Правительства РК от 12 декабря 2013 года № 1329 «О реализации Закона республики Казахстан «О республиканском бюджете на 2014-2016 годы» и постановлению Правительства РК от 1 апреля 2014 года № 293 «О корректировке показателей республиканского бюджета на 2014 год и о внесении изменений и дополнений в постановление Правительства Республики Казахстан от 12 декабря 2013 года № 1329 "О реализации Закона Республики Казахстан "О республиканском бюджете на 2014 - 2016 годы");

- на 2015 год – 1551202 тыс. тенге (согласно постановлению Правительства РК от 11 декабря 2014 года № 1300 «О реализации Закона республики Казахстан «О республиканском бюджете на 2015-2017 годы».

***Табл. 2 Объем средств, охватываемых*** ***государственным аудитом:***

*(тыс.тенге)*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№**  **п/п** | **Код, наименование бюджетной программы, подпрограммы подлежащей государственному аудиту** | **Год** | **Средства республиканского бюджета, подлежащие государственному аудиту** |
| 1.  1 | 007 «Производство национальных фильмов», в том числе в рамках государственного задания: | 2013 | **3 437 281** |
| 1. Производство национальных фильмов | 2 632 391 |
| 1. Выполнение государственного задания на: дубляж национальных фильмов; формирование сценарного резерва; обеспечение непрерывного кинотехнологического процесса; хранение национальных фильмов; дистрибьюцию и тиражирование национальных фильмов. | 317 890 |
| 2 | 011 «Производство национальных фильмов» (до 7.11.2014 г. – 007 «Производство национальных фильмов», в том числе в рамках государственного задания: | 2014 | **4 780 192** |
| 1. Производство национальных фильмов | 1 361 382 |
| 1. Выполнение государственного задания на: дубляж национальных фильмов; формирование сценарного резерва; обеспечение непрерывного кинотехнологического процесса; хранение национальных фильмов; дистрибьюцию и тиражирование национальных фильмов. | 319 890 |
| 3 | 011 «Производство национальных фильмов», в том числе в рамках государственного задания: | 2015 | **6 577 935** |
| 1. Производство национальных фильмов | 1 267 920 |
| 1. Выполнение государственного задания на: дубляж национальных фильмов; формирование сценарного резерва; обеспечение непрерывного кинотехнологического процесса; хранение национальных фильмов; дистрибьюцию и тиражирование национальных фильмов. | 283 282 |
|  | **Итого:** |  | **14 795 408** |

Администратором бюджетной программы 011 (007 - с 1.01.2013г. по 07.11.2014г. – изменения в коды бюджетной классификации внесены ЗРК от 07.11.2014г. № 247-V «О внесении изменений в Закон Республики Казахстан от 3 декабря 2013 года № 148-V «О республиканском бюджете на 2014-2016 годы») и, одновременно, Заказчиком по выполнению данной программы выступали ГУ «Комитет культуры Министерства культуры и информации Республики Казахстан» в 2013 году и по июль 2014года, ГУ «Комитет по дела культуры и искусства Министерства культуры Республики Казахстан» с июля 2014 года по ноябрь 2014 года, ГУ «Министерство культуры и спорта Республики Казахстан».

Анализ выполнения договорных обязательств в части оплаты показал, что оплата по договорам производится на основании представляемых актов выполненных работ и в установленные сроки. Вместе с тем, выявлены систематические нарушения при исполнении плана финансирования. Это явилось результатом того, что в договорах на услуги по производству национальных фильмов отсутствует привязка календарных планов по оказанию услуг с индивидуальным планом финансирования по бюджетной программе. В календарных планах даже при наличии разбивки плана производства на этапы указывается только дата окончательной сдачи работ.

В результате сумма отклонений от планов финансирования за обследуемый период составила 13074 млн. тг.

***Табл. 3 Анализ исполнения индивидуального плана финансирования***

*(тыс.тенге)*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **2013** | | | **2014** | | | **2015 (6 м-цев)** | | |
|  | **план** | **факт** | **откл** | **план** | **факт** | **откл** | **план** | **факт** | **откл** |
| **январь** | 0 | 0 |  | 0 | 0 | 0 | 2090681 | 0 | 2090681 |
| **февраль** | 935817 | 790254 | 145563 | 1136226 | 234382 | 901844 | 0 | 1564809 | 1564809 |
| **март** | 95367 | 110484 | 15117 | 0 | 646534 | 646534 | 0 | 95110 | 95110 |
| **апрель** | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1235084 | 279842 | 955242 |
| **май** | 935817 | 896307 | 39510 | 1324936 | 1160984 | 163952 | 0 | 396447 | 396447 |
| **июнь** | 95367 | 0 | 95367 | 0 | 0 | 0 | 0 | 109535 | 109535 |
| **июль** | 0 | 265322 | 265322 | 0 | 490000 | 490000 |  |  |  |
| **август** | 935817 | 0 | 935817 | 1008446 | 190256 | 818190 |  |  |  |
| **сентябрь** | 95367 | 926263 | 830896 | 0 | 137000 | 137000 |  |  |  |
| **октябрь** | 0 | 119549 | 119549 | 992772 | 479324 | 513448 |  |  |  |
| **ноябрь** | 0 | 0 | 0 | 317812 | 0 | 317812 |  |  |  |
| **декабрь** | 343729 | 436695 | 92966 | 0 | 1441712 | 1441712 |  |  |  |
| **всего** | 3437281 | 3437281 |  | 4780192 | 4780192 |  | 2636765 | 2445743 |  |
| **Общая умма отклонений** |  |  | **2432513** |  |  | **5430492** |  |  | **5211822** |
| **ИТОГО** | **13074827** | | | | | | | | |

Рассмотрены договора, исполняемые и заключенные в период с 1.04.2013г. по 30.06.2015г., в том числе:

- за 2013 год 3 договора на общую сумму 3437281 тыс.тг, из них по государственному заданию 2950281 тыс.тг.;

- за 2014 год 5 договоров на общую сумму 4780192 тыс.тг., из них 1681272 тыс.тг. по государственному заданию;

- за 2015 год 8 договоров на общую сумму 5659374 тыс.тг., из них 1550282 тыс.тг. по государственному заданию.

ГУ «Комитет по культуре МКИ РК» был заключен договор **№23 от 03.09.2013г.** с АО «Казахфильм» им. Ш.Айманова» в лице президента Аманшаева Е.А. Предмет договора: услуги по производству национальных фильмов на сумму **487 млн. тенге**. При этом договор был заключен без применения норм Закона РК «О государственных закупках». Подпункт 25) пункта 1 статьи 4 Закона РК «О государственных закупках» - «приобретения товаров, услуг, являющихся  [объектами интеллектуальной собственности](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K990000409_#z1520), у лица, обладающего исключительными правами в отношении приобретаемых товаров, услуг», ссылка на который имеется в преамбуле договора, в данном случае не применим, поскольку услуги по производству национальных фильмов не являются объектом интеллектуальной собственности.

Договор заключен без проведения конкурсных процедур, в нарушение Закона РК «О государственных закупках».

В представленных материалах по данному договору отсутствует акт выполненных работ на **сумму 91,5 млн.тенге,** а также финансовый и текстовые отчеты к нему.

ГУ «Комитет по культуре МКИ РК» был заключен **договор № 28 от 04.03.2014г.** с АО "Казахфильм" им. Ш.Айманова" в лице президента Аманшаева Е.А. Предмет договора: услуги по производству национальных фильмов на сумму **2 605,1 млн. тенге**. При этом договор был заключен без применения норм Закона РК «О государственных закупках». Подпункт 25) пункта 1 статьи 4 Закона РК «О государственных закупках» - «приобретения товаров, услуг, являющихся  [объектами интеллектуальной собственности](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K990000409_#z1520), у лица, обладающего исключительными правами в отношении приобретаемых товаров, услуг», ссылка на который имеется в преамбуле договора, в данном случае не применим, поскольку услуги по производству национальных фильмов не являются объектом интеллектуальной собственности.

Договор заключен без проведения конкурсных процедур, в нарушение Закона РК «О государственных закупках».

ГУ «Комитет по культуре МКИ РК» был заключен договор **№ 35 от 16 мая 2014 г.** с ТОО "TANARIS Production"» в лице директора Азимова С.Д. Предмет договора: услуги по производству национального фильма «Рождество в Балхаше» на сумму **191,25 млн. тенге**. При этом договор был заключен без применения норм Закона РК «О государственных закупках». Подпункт 25) пункта 1 статьи 4 Закона РК «О государственных закупках» - «приобретения товаров, услуг, являющихся  [объектами интеллектуальной собственности](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K990000409_#z1520), у лица, обладающего исключительными правами в отношении приобретаемых товаров, услуг», ссылка на который имеется в преамбуле договора, в данном случае не применим, поскольку услуги по производству национальных фильмов не являются объектом интеллектуальной собственности.

Факт того, что Азимов С.Д. является соавтором сценария данного фильма не является основанием для заключения данного договора и мог быть учтен только в процессе проведения процедур в рамках норм Закона РК «О государственных закупках».

Договор заключен без проведения конкурсных процедур, в нарушение Закона РК «О государственных закупках».

ГУ «Комитет по культуре МКИ РК» был заключен договор **№ 416 от 28 ноября 2014 г.** с АО «Казахфильм» им. Ш.Айманова» в лице президента Аманшаева Е.А. Предмет договора: услуги по производству национальных фильмов на сумму **302,558 млн. тенге**. При этом договор был заключен без применения норм Закона РК «О государственных закупках». Подпункт 25) пункта 1 статьи 4 Закона РК «О государственных закупках» - «приобретения товаров, услуг, являющихся  [объектами интеллектуальной собственности](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K990000409_#z1520), у лица, обладающего исключительными правами в отношении приобретаемых товаров, услуг», ссылка на который имеется в преамбуле договора, в данном случае не применим, поскольку услуги по производству национальных фильмов не являются объектом интеллектуальной собственности.

Договор заключен без проведения конкурсных процедур, в нарушение Закона РК «О государственных закупках».

ГУ «Комитет по культуре МКИ РК» был заключен договор **№ 15 от 05.02.2015г.**  с ТОО "Казахский научно-исследовательский институт культуры" в лице генерального директора Хазбулатова А.Р. Предмет договора: услуги по производству документального фильма «Қазақ хандығы 550 жыл» на сумму **250 млн. тенге**. При этом договор был заключен без применения норм Закона РК «О государственных закупках». Подпункт 25) пункта 1 статьи 4 Закона РК «О государственных закупках» - «приобретения товаров, услуг, являющихся  [объектами интеллектуальной собственности](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K990000409_#z1520), у лица, обладающего исключительными правами в отношении приобретаемых товаров, услуг», ссылка на который имеется в преамбуле договора, в данном случае не применим, поскольку услуги по производству национальных фильмов не являются объектом интеллектуальной собственности.

Договор заключен без проведения конкурсных процедур, в нарушение Закона РК «О государственных закупках».

ГУ «Комитет по культуре МКИ РК» был заключен договор **№ 16 от 05.02.2015г.**  с ТОО "САҚ-дала" в лице директора Паттева Н.И. Предмет договора: услуги по производству анимационного телесериала «Казак ели» на сумму **375 млн. тенге**. При этом договор был заключен без применения норм Закона РК «О государственных закупках». Подпункт 25) пункта 1 статьи 4 Закона РК «О государственных закупках» - «приобретения товаров, услуг, являющихся  [объектами интеллектуальной собственности](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K990000409_#z1520), у лица, обладающего исключительными правами в отношении приобретаемых товаров, услуг», ссылка на который имеется в преамбуле договора, в данном случае не применим, поскольку услуги по производству национальных фильмов не являются объектом интеллектуальной собственности.

Договор заключен без проведения конкурсных процедур, в нарушение Закона РК «О государственных закупках».

ГУ «Комитет по культуре МКИ РК» был заключен договор **№ 17 от 05.02.2015г.**  с ТОО "ПО Байтерек Продакшн" в лице генерального директора Римера В.Б.. Предмет договора: услуги по производству фильма под рабочим названием «Без правых и левых» киноэпопеи «Путь лидера» на сумму 1**267 млн. тенге**. При этом договор был заключен без применения норм Закона РК «О государственных закупках». Подпункт 25) пункта 1 статьи 4 Закона РК «О государственных закупках» - «приобретения товаров, услуг, являющихся  [объектами интеллектуальной собственности](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K990000409_#z1520), у лица, обладающего исключительными правами в отношении приобретаемых товаров, услуг», ссылка на который имеется в преамбуле договора, в данном случае не применим, поскольку услуги по производству национальных фильмов не являются объектом интеллектуальной собственности.

Договор заключен без проведения конкурсных процедур, в нарушение Закона РК «О государственных закупках».

ГУ «Комитет по культуре МКИ РК» был заключен договор **№ 23 от 20.02.2015г.** с АО "Казахфильм" им. Ш.Айманова" в лице президента Каирбекова Б.Г. Предмет договора: услуги связанные с производством фильмов на сумму **2 090 млн. тенге**. При этом договор был заключен без применения норм Закона РК «О государственных закупках». Подпункт 25) пункта 1 статьи 4 Закона РК «О государственных закупках» - «приобретения товаров, услуг, являющихся  [объектами интеллектуальной собственности](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K990000409_#z1520), у лица, обладающего исключительными правами в отношении приобретаемых товаров, услуг», ссылка на который имеется в преамбуле договора, в данном случае не применим, поскольку услуги по производству национальных фильмов не являются объектом интеллектуальной собственности.

Договор заключен без проведения конкурсных процедур, в нарушение Закона РК «О государственных закупках».

ГУ «Комитет по культуре МКИ РК» был заключен договор **№ 24 от 23.02.2015г.** с АО "Казахфильм" им. Ш.Айманова" в лице президента Каирбекова Б.Г. Предмет договора: услуги связанные с производством фильмов на сумму **235,6 млн. тенге**. При этом договор был заключен без применения норм Закона РК «О государственных закупках». Подпункт 25) пункта 1 статьи 4 Закона РК «О государственных закупках» - «приобретения товаров, услуг, являющихся  [объектами интеллектуальной собственности](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K990000409_#z1520), у лица, обладающего исключительными правами в отношении приобретаемых товаров, услуг», ссылка на который имеется в преамбуле договора, в данном случае не применим, поскольку услуги по производству национальных фильмов не являются объектом интеллектуальной собственности.

Договор заключен без проведения конкурсных процедур, в нарушение Закона РК «О государственных закупках».

ГУ «Комитет по культуре МКИ РК» был заключен договор **№ 35 от 04.03.2015г.** с ТОО "TANARIS Production" в лице директора Азимова С.Д.. Предмет договора: услуги связанные с производством фильмов на сумму **33,8 млн. тенге**. При этом договор был заключен без применения норм Закона РК «О государственных закупках». Подпункт 25) пункта 1 статьи 4 Закона РК «О государственных закупках» - «приобретения товаров, услуг, являющихся  [объектами интеллектуальной собственности](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K990000409_#z1520), у лица, обладающего исключительными правами в отношении приобретаемых товаров, услуг», ссылка на который имеется в преамбуле договора, в данном случае не применим, поскольку услуги по производству национальных фильмов не являются объектом интеллектуальной собственности.

Договор заключен без проведения конкурсных процедур, в нарушение Закона РК «О государственных закупках».

ГУ «Комитет по культуре МКИ РК» был заключен договор **№ 187 от 25.06.2015г.** с АО "Казахфильм" им. Ш.Айманова" в лице президента Каирбекова Б.Г. Предмет договора: услуги связанные с производством фильмов на сумму **214 млн. тенге**. При этом договор был заключен без применения норм Закона РК «О государственных закупках». Подпункт 25) пункта 1 статьи 4 Закона РК «О государственных закупках» - «приобретения товаров, услуг, являющихся  [объектами интеллектуальной собственности](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K990000409_#z1520), у лица, обладающего исключительными правами в отношении приобретаемых товаров, услуг», ссылка на который имеется в преамбуле договора, в данном случае не применим, поскольку услуги по производству национальных фильмов не являются объектом интеллектуальной собственности.

Договор заключен без проведения конкурсных процедур, в нарушение Закона РК «О государственных закупках».

Также был рассмотрен выходящий за временные рамки государственного аудита, но заключенный и действовавший на момент аудита договор.

ГУ «Комитет по культуре МКИ РК» был заключен договор **№ 228 от 25.08.2015г.** с АО "Казахфильм" им. Ш.Айманова" в лице президента Каирбекова Б.Г. Предмет договора: услуги связанные с производством фильмов на сумму **100 млн. тенге**. При этом договор был заключен без применения норм Закона РК «О государственных закупках». Подпункт 25) пункта 1 статьи 4 Закона РК «О государственных закупках» - «приобретения товаров, услуг, являющихся  [объектами интеллектуальной собственности](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K990000409_#z1520), у лица, обладающего исключительными правами в отношении приобретаемых товаров, услуг», ссылка на который имеется в преамбуле договора, в данном случае не применим, поскольку услуги по производству национальных фильмов не являются объектом интеллектуальной собственности.

Договор заключен без проведения конкурсных процедур, в нарушение Закона РК «О государственных закупках».

***Таб. 4 Сводная таблица нарушений по договорам на производство национальных фильмов***

*(тыс.тенге)*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№**  **п/п** | **№, дата договора, контрагент** | **Сумма по договору** | **Нарушение НПА** | **Сумма нарушения** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **4** |
| 1 | **03.09.2013г. №23** с АО "Казахфильм" им. Ш.Айманова" | 487 000 | В нарушение ЗРК «О госзакупках» от 21 июля 2007 года № 303-III процедуры госзакупок не были проведены. | 487 000 |
|  | **Итого за 2013 год** |  |  | **487 000** |
| 2 | **04.03.2014г. №28** с АО "Казахфильм" им. Ш.Айманова" Доп.соглашение б/н от 18.08.2014г. | 2 605 112 | В нарушение ЗРК «О госзакупках» от 21 июля 2007 года № 303-III процедуры госзакупок не были проведены. | 2 605 112 |
| 3 | **28.11.2014г. №416** с АО "Казахфильм" им. Ш.Айманова" | 302 558 | В нарушение ЗРК «О госзакупках» от 21 июля 2007 года № 303-III процедуры госзакупок не были проведены. | 302 558 |
| 4 | **16.05.2014г. № 35** с ТОО "TANARIS Production" | 191 250 | В нарушение ЗРК «О госзакупках» от 21 июля 2007 года № 303-III процедуры госзакупок не были проведены. | 191 250 |
|  | **Итого за 2014 год** |  |  | **3 098 920** |
| 5 | **05.02.2015г. №15** с ТОО "Казахский научно-исследовательский институт культуры" | 250 000 | В нарушение ЗРК «О госзакупках» от 21 июля 2007 года № 303-III процедуры госзакупок не были проведены. | 250 000 |
| 6 | **05.02.2015г. №16** с ТОО "САҚ-дала" | 375 000 | В нарушение ЗРК «О госзакупках» от 21 июля 2007 года № 303-III процедуры госзакупок не были проведены. | 375 000 |
| 7 | **05.02.2015г. №17** с ТОО "ПО Байтерек Продакшн" | 1 267 000 | В нарушение ЗРК «О госзакупках» от 21 июля 2007 года № 303-III процедуры госзакупок не были проведены. | 1 267 000 |
| 8 | **20.02.2015г. №23** с АО "Казахфильм" им. Ш.Айманова" | 2 090 000 | В нарушение ЗРК «О госзакупках» от 21 июля 2007 года № 303-III процедуры госзакупок не были проведены. | 2 090 000 |
|  | **1** | **2** | **3** | **4** |
| 9 | **23.02.2015г. №24** с АО "Казахфильм" им. Ш.Айманова" | 235 610 | В нарушение ЗРК «О госзакупках» от 21 июля 2007 года № 303-III процедуры госзакупок не были проведены. | 235 610 |
| 10 | **04.03.2015г. № 35** ТОО "TANARIS Production" | 33 750 | В нарушение ЗРК «О госзакупках» от 21 июля 2007 года № 303-III процедуры госзакупок не были проведены. | 33 750 |
| 11 | **25.06.2015г. №187** с АО "Казахфильм" им. Ш.Айманова" | 214 000 | В нарушение ЗРК «О госзакупках» от 21 июля 2007 года № 303-III процедуры госзакупок не были проведены. | 214 000 |
| 12 | **25.08.2015г. №228** с АО "Казахфильм" им. Ш.Айманова" | 100 000 | В нарушение ЗРК «О госзакупках» от 21 июля 2007 года № 303-III процедуры госзакупок не были проведены. | 100 000 |
|  | **Итого за 2015 год** | 4 565 360 |  | **4 565 360** |
|  | **Всего** | 8 151 280 |  | **8 151 280** |

При выполнении договоров на услуги по производству национальных кинофильмов не соблюдается требование по обязательной передаче материалов в Госфильмофонд. Акты приема-передачи за обследуемый период с 01.01.2013 г. по 30.06.2015 г. не представлены.

В нарушение Приказа и.о. Министра культуры РК от 5 октября 2010 года № 109 «Об утверждении Правил признания фильма национальным» процедуры признания фильмов, завершенных производством в течение обследуемого периода, своего подтверждения не нашли. Документы не были представлены.

***Проверка ведения бухгалтерского учета и отчетности операций в рамках проверяемой бюджетной программы 013.***

Исполнение по данной программе осуществляется на основании индивидуальных планов финансирования, перечисление средств по индивидуальным планам по платежам.

Записи операций в накопительные ведомости «Мемориальный ордер №2», «Мемориальный ордер №3» производятся на основании форм 4-20 «Сводный отчет по расходам», 5-15 "Реестр платежей по государственным учреждениям". По мере поступления документов (поручения, счета и т.п.) производятся записи по каждой позиции (строке) в графе "Операции по дебету субсчета 178". Суммы полученных материальных ценностей и др. записываются в кредит субсчета 178 по той же строке, по которой значится задолженность, дебетуется субсчет 120.

Кредиторская задолженность государственного учреждения определяется как сумма, которую государственное учреждение должно заплатить другим лицам, включая другие государственные учреждения, юридические и физические лица, которая образовалась вследствие хозяйственных операций.

Для учета операций с кредиторской задолженностью предназначены счета:  
           3210 "Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам" Дебиторская и кредиторская задолженности государственного учреждения признаются как актив или обязательство при соблюдении критериев признания активов и обязательств.  
      На субсчетах счета 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность по бюджетным выплатам» отражаются расчеты по выплатам трансфертов и субсидий юридическим лицам, в том числе крестьянским (фермерским) хозяйствам и трансфертов физическим лицам, а также расчеты по выплате пенсий и пособий.

Операции по субсидиям государственное учреждение отражает проводками:  
      получение средств: дебет субсчета 1085 «Плановые назначения на принятие обязательств по субсидиям», 1094 «Плановые назначения на принятие обязательств по субсидиям» и кредит 6040 «Доходы от финансирования по выплате субсидий;      начисление субсидий физическим и юридическим лицам: дебет счета 7230 «Расходы по субсидиям» и кредит субсчета 3114 «Краткосрочная кредиторская задолженность по субсидиям физическим лицам», 3115 «Краткосрочная кредиторская задолженность по субсидиям юридическим лицам;    выплата субсидий физическим и юридическим лицам: дебет субсчета 3114 «Краткосрочная кредиторская задолженность по субсидиям физическим лицам», 3115 «Краткосрочная кредиторская задолженность по субсидиям юридическим лицам» и кредит субсчета 1085 «Плановые назначения на принятие обязательств по субсидиям», 1094 «Плановые назначения на принятие обязательств по субсидиям».

***6.Прочие вопросы, возникающие в ходе государственного аудита.***

Анализ выполнения договорных обязательств в части оплаты показал, что оплата по договорам производится на основании актов выполненных работ. Вместе с тем выявлены систематические нарушения при исполнении планов финансирования. Это явилось результатом того, что в договорах на услуги по производству национальных фильмов отсутствует привязка календарных планов по оказанию услуг с индивидуальными планами финансирования по платежам. В календарных планах даже при наличии разбивки плана производства на этапы указывается только дата окончательной сдачи работ.

Проведенный анализ исполнения планов финансирования по программе 011«Производство национальных фильмов» показал несоответствия перечисленных средств индивидуальным планам финансирования по платежам.

Исполнение бюджета должно осуществляться в соответствии с индивидуальными планами финансирования в пределах предназначенных им годовых объемов бюджетных средств, с помесячным объемом бюджетных средств, необходимых администратору бюджетных программ и его подведомственным государственным учреждениям для осуществления платежей в счет выполнения принятых обязательств.

В результате сумма отклонений от планов финансирования по платежам составила за исследуемый период составила 13074 млн.тенге

**Анализ исполнения планов финансирования по платежам**

*по программе 011 Производство национальных фильмов*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 2013 | | | 2014 | | | 2015 | | |
|  | план | факт | откл | план | факт | откл | план | факт | откл |
| январь | 0 | 0 |  | 0 | 0 | 0 | 2090681 | 0 | 2090681 |
| февраль | 935817 | 790254 | 145563 | 1136226 | 234382 | 901844 | 0 | 1564809 | 1564809 |
| март | 95367 | 110484 | 15117 | 0 | 646534 | 646534 | 0 | 95110 | 95110 |
| апрель | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1235084 | 279842 | 955242 |
| май | 935817 | 896307 | 39510 | 1324936 | 1160984 | 163952 | 0 | 396447 | 396447 |
| июнь | 95367 | 0 | 95367 | 0 | 0 | 0 | 0 | 109535 | 109535 |
| июль | 0 | 265322 | 265322 | 0 | 490000 | 490000 |  |  |  |
| август | 935817 | 0 | 935817 | 1008446 | 190256 | 818190 |  |  |  |
| сентябрь | 95367 | 926263 | 830896 | 0 | 137000 | 137000 |  |  |  |
| октябрь | 0 | 119549 | 119549 | 992772 | 479324 | 513448 |  |  |  |
| ноябрь | 0 | 0 | 0 | 317812 | 0 | 317812 |  |  |  |
| декабрь | 343729 | 436695 | 92966 | 0 | 1441712 | 1441712 |  |  |  |
| всего | 3437281 | 3437281 |  | 4780192 | 4780192 |  | 2636765 | 2445743 |  |
| Общая сумма отклонений |  |  | *2432513* |  |  | *5430492* |  |  | *5211822* |

Основой аудиторских доказательств явились документы (материалы и информация), собранные непосредственно на объекте государственного аудита, а также полученные из других достоверных источников с соблюдением законодательства Республики Казахстан.

***В ходе проведения пилота были представлены следующие рекомендации:***

1) Устранить практику предоставления бюджетных заявок организациями-администратору бюджетной программы, администраторами в центральный уполномоченный орган по бюджетному планированию с нарушениями требований указанных Правил и бюджетного законодательства (с превышением нормативов).

2) Необходимо утверждать репертуары театров на предстоящий год в соответствии с утвержденными в бюджетной заявке постановками.

3) При разработке Министерством правил субсидирования государственных театров, музеев, концертных и культурно-досуговых организаций необходимо пересмотреть механизм выделения субсидий, в части обеспечения эффективности выделения бюджетных средств, с учетом необходимости наличия собственных доходов на размер не менее разницы установленного размера субсидий от общего объема затрат.

4) При заключении договоров по бюджетной программе 011«Производство национальных фильмов» необходимо руководствоваться нормами законодательства в сфере государственных закупок обязывать контрагентов представлять планы выполнения услуг с календарной разбивкой по технологическим этапам и срокам соответствующих им платежей.

При проведении тестирования методологического инструментария были учтены предложения и замечания Отделов и членов Счетного комитета.

В целом, при проведении тестирования, методологический инструментарий по аудиту соответствия был приведен в соответствие с учетом изменений законопроекта «О государственном аудите и финансовом контроле». Кроме того, в ходе определения существенности, уровня риска были внесены коррективы в методологическое руководство по проведению аудита соответствия и процедурный стандарт.

**Список использованных источников**

1. Послание Президента Республики Казахстан – Лидера нации   
   Н.А. Назарбаева народу Казахстана «Стратегия «Казахстан – 2050». Новый политический курс состоявшегося государства» Астана, Акорда, 2012 год.
2. Указ Президента Республики Казахстан от 26 июня 2013 года № 590 «Об утверждении Концепции новой бюджетной политики Республики Казахстан».
3. Указ Президента Республики Казахстан от 3 сентября 2013 года № 634 «Об утверждении Концепции внедрения государственного аудита в Республике Казахстан».
4. Официальный сайт Управления генерального аудитора Канады <http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html>
5. Ножкина Т.В., «Международный аудит: Учебное пособие», ©КамчатГТУ, 2007г.
6. Козырин А.Н., «[Финансовое право и управление публичными финансами в зарубежных странах», М.: ЦППИ, - 2009г., 182 с.](http://textbook.news/pravo-finansovoe/finansovoe-pravo-upravlenie-publichnyimi.html)
7. Козырин А.Н., «Управление Генерального аудитора : Канадский опыт аудита эффективности» // Публичные финансы и финансовое право, Готика, 2005г., 4-14 с.
8. [Тарасов В.А.](http://old.creativeconomy.ru/authors/11065/), [Сеструхина А.О.](http://old.creativeconomy.ru/authors/11064/), «Дефиниция «аудит территориальных образований»: теоретический аспект и анализ опыта зарубежных стран», 2010г., журнал «Российское предпринимательство» [№ 11 Вып. 1 (170) за 2010г](http://old.creativeconomy.ru/mag_rp/archive/11010/).
9. Официальный сайт Национального контрольно-ревизионного управления Великобритании. <https://www.nao.org.uk/about-us>
10. Петракова С.Г., «Организационно-правовые основы специализированного финансового контроля Великобритании»М., 2005, 55 с.
11. Бурцев В.В., «Налогообложение и финансовый контроль», журнал «Аудит и финансовый анализ», 2003г.
12. Конституция Федеративной Республики Германия, ([Grundgesetz](http://www.gesetze-im-internet.de/gg/art_114.html)). <http://www.gesetze-im-internet.de/gg/art_114.html>
13. Федеральный Бюджетный кодекс (§§ 88-114), ([Bundeshaushaltsordnung](file:///\\10.96.1.50\для%20общего%20пользования\Карыбаев%20А.А.-К\Аудит%20соотвестия%202015\Отчеты%20окончательные\Bundeshaushaltsordnung)). http://www.gesetze-im-internet.de/bho/index.html
14. Бюджетные принципы (§§ 53-56), ([Haushaltsgrundsätzegesetz](http://www.gesetze-im-internet.de/hgrg/index.html)). <http://www.gesetze-im-internet.de/hgrg/index.html>
15. Закон о Федеральной счетной палате ([Bundesrechnungshofgesetz](http://www.gesetze-im-internet.de/brhg_1985/index.html)).

<http://www.gesetze-im-internet.de/brhg_1985/index.html>

1. Правила аудита Федеральной счетной палаты Audit Rules of the Bundesrechnungshof (Germany's Supreme Audit). <https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/rechtsgrundlagen/Audit%20Rules>
2. Официальный сайт [Офиса генерального контролера и аудитора](http://www.cag.gov.in/) Индии. <http://www.saiindia.gov.in/english/index.html>
3. Евсикова И.О., «О некоторых аспектах статуса главы высшего органа финансового контроля (на основании опыта зарубежных стран)», журнал «[Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал](http://cyberleninka.ru/journal/n/biznes-v-zakone-ekonomiko-yuridicheskiy-zhurnal)», 2011г.
4. Маклаков В.В., «Конституции зарубежных государств», 2007г., 483с.
5. Официальный сайт счетной палаты Украины. <http://www.ac-rada.gov.ua/>
6. Дикань Л.В. «Государственный аудит: учеб-метод пособие для вузов изучат дисциплины» / Л.В. Дикань, О.О. Воронина, Ю.О. Голуб, Ч.П. Синхогина; под общ ред канд экон наук, проф Л.В. Дикань - X: ХНЭУ, 2008 - 164 с.
7. Официальный сайт Австралийского национального офиса аудита. <http://www.anao.gov.au/>
8. Официальный сайт Счетной палаты Азербайджанской Республики. <http://www.ccrm.md/>
9. Официальный сайт Счетной палаты Российской Федерации - аудит федерального бюджета. <http://www.ach.gov.ru/activities/audit-of-the-federal-budget/>
10. Официальный сайт Счетной палаты Российской Федерации. <http://www.ach.gov.ru/>
11. Выступление заместителя Руководителя аппарата Счетной палаты Российской Федерации А.Н.Гордеева на семинаре по международным стандартам государственного аудита по теме: «Опыт применения международных стандартов государственного аудита в Российской Федерации» (г. Таллин, 13 – 14 июня 2011 года)
12. Официальный сайт Национального ревизионного управления (в некоторых источниках Национальное бюро аудита) Королевства Швеции. www.riksrevisionen.se
13. Официальный сайт Управление генерального аудитора Сингапура <http://www.ago.gov.sg/>
14. Конституция Республики Сингапур.
15. Закон об аудите Сингапура 1966г.
16. Акт о счетах правительства Королевства Нидерландов 2001 (Covernment accounts act 2001).

<http://www.rijksacademie.nl/files/999%20pdf%20documenten/Buitenland/Government%20Accounts%20ACT%202001.pdf>

1. Государственные финансы в Нидерландах (Public Finance in the Netherlands).

<http://www.rijksacademie.nl/files/010%20afbeeldingen%20content/0000%20Boekenreeks/Public%20finance%20in%20the%20NL_webversie.pdf>

1. Общественный аудит в Голландии 2009 (Public auditing in Holland 2009).

<http://www.rijksacademie.nl/files/999%20pdf%20documenten/Rijksacademiereeks/09-bw-Public%20auditing.pdf>

1. Государственные финансы Голландии: уроки и опыт (Dutch Public Finance: lessons and experiences).

<http://www.rijksacademie.nl/files/999%20pdf%20documenten/Rijksacademiereeks/03-bw-Made%20in%20Holland.pdf>

1. Указ Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 N 510 "О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь". http://pravo.levonevsky.org/bazaby11/republic08/text963.htm
2. Бюджетный Кодекс Республики Беларусь 16 июля 2008 г. № 412-З.

http://etalonline.by/?type=text&regnum=Hk0800412#load\_text\_none\_1

1. Закон Республики Беларусь 1 июля 2010 г. № 142-З О Комитете государственного контроля Республики Беларусь и его территориальных органах. [http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=H11000142&p2={NRPA}](http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=H11000142&p2=%7bNRPA%7d)
2. Приказ Комитета государственного контроля Республики Беларусь от 04.01.2010 № 1 "Об утверждении Инструкции о методах и способах осуществления проверок органами Комитета государственного контроля Республики Беларусь".
3. Доклад №. 89737\_BY. Всемирный банк. 2014г. Республика Беларусь. Отчет об эффективности управления государственными финансами. <http://www_wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2014/09/15/000333037_20140915132930/Rendered/PDF/897370ESW0P14300Box385321B00PUBLIC0.pdf>
4. Официальный сайт Контрольной палаты Республики Армения. <http://www.coc.am/DefaultRus.aspx>
5. Официальный сайт Государственного контрольно-ревизионного управления Эстонии. <http://www.riigikontroll.ee/>
6. <http://www.eurosai.org/ru/training/training-events-and-outputs/-ISSAI-400-4000-4999-Best-Practices/> - Семинар стран-участниц ЕВРОСАИ «Соблюдение аудита: использование Руководства поаудиту соответствия(ISSAI 400 и 4000-4999) и лучшая практика".
7. Международный стандарт ISSAI 400 « Фундаментальные принципы аудита на соответствие».
8. Международный стандарт ISSAI 4000 «Общее введение в Руководство по проведению аудита на соответствие».
9. Международный стандарт ISSAI 4100 «Руководство по проведению аудита на соответствие, проводимого отдельно от аудита финансовой отчетности».
10. Международный стандарт ISSAI 4200 «Руководство по проведению аудита на соответствие, связанного с аудитом финансовой отчетности».

Приложение А

*ПРОЕКТ*

**ПРОЦЕДУРНЫЙ СТАНДАРТ ВНЕШНЕГО ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА И ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ**

**СОДЕРЖАНИЕ**

1. Общее положение
2. Глоссарий (ISSAI 4100, 4200)
3. Система аудита соответствия (ISSAI 4100, 4200)
4. Порядок проведения аудита соответствия

1. Планирование аудита соответствия (ISSAI 4100, 4200)

2. Существенность в планировании и выполнении аудита (ISSAI 4100)

3. Проведение аудита соответствия (ISSAI 4100, 4200)

4. Оформление результатов аудита (ISSAI 4100, 4200)

1. Основные направления аудита соответствия
2. Заключительные положения

**Раздел 1. Общие положения**

*Подготовлен на основании ISSAI 400*

1. Настоящий Процедурный стандарт внешнего государственного аудита и финансового контроля по проведению аудита соответствия (далее-Процедурный стандарт) определяет принципы, порядок и последовательность действий в процессе планирования, подготовки, проведения и оформления результатов аудита соответствия осуществляемого органами внешнего государственного аудита и финансового контроля (далее – органы внешнего государственного аудита).
2. Методологической основой Стандарта являются Концепция внедрения государственного аудита в Республике Казахстан, Закон Республики Казахстан «О государственном аудите и финансовом контроле», Положение о Счетном комитете по контролю за исполнением республиканского бюджета, Типового положения о ревизионных комиссиях.
3. Стандарт разработан на основании приемлемых положений Международных стандартов ИНТОСАИ для высших органов аудита ISSAI 400 «Фундаментальные принципы аудита на соответствие»; ISSAI 4000 «Руководство по проведению аудита на соответствие – Общее введение»; ISSAI 4100 «Руководства по проведению аудита на соответствие (проводимого отдельно от аудита финансовой отчетности)» и ISSAI 4200 «Руководства по аудиту на соответствие, связанного с аудитом финансовой отчетности».
4. Целью Процедурного стандарта является установление общих процедур, а также определение единых требований к организации и проведению аудита соответствия органами внешнего государственного аудита и финансового контроля.
5. Задачами Стандарта являются:
6. определение содержания, принципов и процедур проведения и оформление результатов аудита соответствия;
7. установление общих требований к организации, подготовке к проведению, а также проведению и оформлению результатов аудита соответствия;
8. формирование подходов к определению предмета и масштаба аудита соответствия;
9. обоснованное определение предмета проводимых аудитов соответствия, направленных на улучшений функционирования государственного и квазигосударственного секторов;
10. создание основы для обмена информацией со всеми вовлеченными и заинтересованными сторонами по аудиту соответствия;
11. создание основы для качественного планирования и проведения аудита соответствия;
12. своевременной подготовка объективного заключения о соблюдения норм законодательства Республики Казахстан, а также актов субъектов квазигосударственного сектора, принятых в их реализацию по объектам государственного аудита для широкой общественности.
13. Действие настоящего Процедурного стандарта распространяется на должностные лица органов внешнего государственного аудита и финансового контроля.
14. Предметом аудита соответствия является оценка, проверка соблюдения объектом государственного аудита норм законодательства Республики Казахстан, а также актов субъектов квазигосударственного сектора, принятых в их реализацию при выполнении объектом государственного аудита операций с поступлением средств в бюджет и их использованием, в том числе целевых трансфертов и кредитов, связанных грантов, государственных и гарантированных государством займов, софинансирование из бюджета концессионных проектов, поручительств и активов государства, соблюдение законодательства РК о государственных закупках при использовании средств республиканского и местных бюджетов.
15. В качестве объектов государственного аудита соответствия выступают государственные органы, их подведомственные организации, государственные учреждения, субъекты квазигосударственного сектора.

**Раздел 2. Глоссарий**

*Подготовлен с использованием ISSAI 4100, 4200*

1. Аудиторские полномочия – права и обязанности, возложенные на органы внешнего государственного аудита и финансового контроля согласно Закону о государственном аудите и финансовом контроле.
2. Руководитель аудиторского мероприятия – уполномоченное лицо органа внешнего государственного аудита и финансового контроля (Член Счетного комитета, Член ревизионной комиссии), который несет основную ответственность за выполнение аудиторского мероприятия, а также за выдачу аудиторского заключения от имени органа государственного аудита и финансового контроля.
3. Надлежащий характер аудиторского доказательства – оценка качества аудиторских доказательств, то есть их уместности и надежности при подтверждении заключений, на которых основывается аудиторское мнение.
4. Аудиторская выборка – применение аудиторских процедур к менее чем 100% элементов совокупности, значимой для государственного аудита, таким образом, чтобы каждый элемент совокупности имел вероятность попасть в выборку, что предоставит государственному аудитору разумную основу для формирования выводов обо всей совокупности.
5. Риск необнаружения – риск того, что процедуры, проведенные государственным аудитором с целью сокращения риска до приемлемо низкого уровня, не позволят ему обнаружить существующие искажения, которые могут оказаться существенными либо сами по себе, либо в совокупности с другими искажениями.
6. Финансовая отчетность – информация о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях финансового положения объектов государственного аудита, формы и объемы которой определяются центральным уполномоченным органом по исполнению бюджета, если иное не предусмотрено законодательными актами Республики Казахстан.
7. Профессиональное суждение – применение соответствующего обучения, знаний и опыта, в контексте стандартов государственного аудита, бухгалтерского учета и этики, при принятии информированных решений о курсе действий, который является уместным в сложившихся обстоятельствах проведения государственного аудита.
8. Профессиональный скептицизм – позиция, которая подразумевает скептический склад ума, осознание того, что могут существовать обстоятельства, указывающие на возможное искажение, вызванное ошибкой или недобросовестными действиями, и критическую оценку доказательств.
9. Критерии - это показатели, позволяющие последовательно и разумно оценить или измерить аудируемый предмет.
10. Аудиторская документация – отражение выполненных аудиторских процедур, полученных уместных аудиторских доказательств, а также заключений, достигнутых государственным аудитором.
11. Аудиторский риск - это риск того, что государственный аудитор выразит несоответствующее аудиторское мнение, когда изучаемые документы существенно искажены.
12. Государственный аудит – анализ, оценка и проверка эффективности управления и использования бюджетных средств, активов государства и субъектов квазигосударственного сектора, связанных грантов, государственных и гарантированных государством займов, а также займов, привлекаемых под поручительство государства, в том числе другой, связанной с исполнением бюджета деятельности, основанные на системе управления рисками.
13. Финансовый контроль – деятельность, направленная на устранение выявленных в ходе государственного аудита нарушений.
14. Объекты государственного аудита и финансового контроля (далее – объекты государственного аудита) – государственные органы, государственные учреждения, субъекты квазигосударственного сектора, а также получатели бюджетных средств.
15. Аудиторские процедуры – осуществляемые в ходе аудиторского мероприятия в соответствии с программой его проведения действия, необходимых для достижения целей аудиторского мероприятия.
16. Масштаб государственного аудита – совокупность аудиторских процедур, которые при конкретных обстоятельствах считаются необходимыми для достижения цели государственного аудита.
17. Нарушения – деяния (действия или бездействие), противоречащие нормам законодательства Республики Казахстан, а также актам субъектов квазигосударственного сектора, принятым в их реализацию.
18. Недостатки – деяния (действия или бездействие), создающие условия к возможности допущения нарушений (риск возникновения нарушений);
19. Классификатор нарушений – документ, содержащий перечень видов нарушений, выявляемых на объектах государственного аудита, с указанием на нарушенные нормы права и соответствующие им виды ответственности, установленные законами Республики Казахстан, способы их устранения.
20. Государственный аудитор – административный государственный служащий, осуществляющий государственный аудит и (или) финансовый контроль, имеющий сертификат государственного аудитора.
21. Аудит соответствия – оценка, проверка соблюдения объектом государственного аудита норм законодательства Республики Казахстан, а также актов субъектов квазигосударственного сектора, принятых в их реализацию.
22. Существенность – отклонение при совершении объектом государственного аудита финансовых и хозяйственных операций от требований норм законодательства Республики Казахстан, а также актов субъектов квазигосударственного сектора, принятых в их реализацию, а также иные ошибки, оказывающие влияние на принимаемые решения, максимально допустимый размер которых определяется в соответствии с законодательством Республики Казахстан о государственном аудите и финансовом контроле в зависимости от специфики деятельности объекта государственного аудита и категории показателей.
23. Достоверность – подтверждение результатов государственного аудита аудиторскими доказательствами;
24. Субъекты квазигосударственного сектора – государственные предприятия, товарищества с ограниченной ответственностью, акционерные общества, в том числе национальные управляющие холдинги, национальные холдинги, национальные компании, учредителем, участником или акционером которых является государство, а также дочерние, зависимые и иные юридические лица, являющиеся аффилиированными с ними в соответствии с [законодательными](http://adilet.zan.kz/rus/docs/Z030000415_#z69) [актами](http://adilet.zan.kz/rus/docs/Z950002444_#z126) Республики Казахстан.

**Раздел 3. Система аудита соответствия**

*Подготовлен на основании ISSAI 4100, 4200*

1. Система аудита соответствия включает в себя: определение государственного аудита, элементы государственного аудита, принципы и критерии.
2. Процедура проведения аудита соответствия состоит из планирования государственного аудита (предварительного изучения), проведения государственного аудита непосредственно на объектах государственного аудита и оформление результатов государственного аудита.
3. Целью аудита соответствия является обоснованное выражение мнения о соблюдении норм законодательства и нормативных правовых актов объектом государственного аудита при обеспечении поступлений средств бюджета и использовании бюджетных средств, активов государства субъектов квазигосударственного сектора. «Обоснованное выражение мнения» предполагает высокую, но не абсолютную степень уверенности. Аудиторские доказательства, полученные государственным аудитором должны быть убедительными, но не безусловными.
4. Основными элементами аудита соответствия являются: органы внешнего государственного аудита и привлекаемые при необходимости аудиторские компании, объекты государственного аудита (государственные органы, субъекты квазигосударственного сектора, получатели бюджетных средств), пользователи (население, парламент, надзорные органы, государственные органы). Взаимодействие между элементами аудита соответствия регулируются отдельными стандартами или правилами.
5. Государственный аудитор должен придерживаться критериев, связанных с вопросами государственного аудита. Государственный аудитор определяет критерии исходя из соответствующих актов.
6. Критерии государственного аудита, которые могут качественные и количественные значения, должны быть надежными, объективными, пригодными и достаточными.
7. Критерии должны быть надлежащими. То есть критерии должны обладать следующими характеристиками:
   1. Относимость. Данный критерий является релевантным, который участвует в удовлетворении информационных потребностей адресатов аудиторского заключения, а также их потребностей по принятию решений;
   2. Достоверность. Критерий, который при использовании его другим государственным аудитором в тех же обстоятельствах приводит к непротиворечивым, в разумной степени, выводам.
   3. Полнота. Критерий полноты означает достаточность для целей государственного аудита, без пропуска относимых данных.
   4. Объективность. Данный критерий, свободный от какой-либо предвзятости со стороны государственного аудитора либо со стороны руководства аудируемого лица.
   5. Понятность. Критерий понятности, то есть необходимость четко формулировать, приводить четкие выводы, быть понятным для планируемых получателей. Толкование данного критерия, в основном, единообразное.
   6. Сопоставимость. Данный критерий подразумевает отсутствие противоречий по сравнению с тем, что было применено при аналогичных аудиторских проверках иных аналогичных агентств или деятельности, с тем, что было применено при проведении аудиторских проверок организации ранее.
   7. Приемлемость. Приемлемыми считаются критерии, в отношении применения которых обычно соглашаются независимые эксперты, непосредственно проводящие проверку, аудируемые лица, законодательные органы, СМИ и общественность.
   8. Доступность. Данный критерий должен быть доступным адресатам с тем, чтобы они имели возможность понять характер выполненной аудиторской деятельности, а также основания для аудиторского заключения.
8. Предмет государственного аудита зависит от полномочий органа внешнего государственного аудита и финансового контроля, соответствующих актов и масштаба государственного аудита. Аудируемый предмет при аудите соответствия определяется в рамках масштаба государственного аудита. Это может быть деятельность, финансовые сделки или информация.
9. К принципам аудита соответствия относятся:
10. Этика и независимость. Государственный аудитор должен соблюдать соответствующие требования этики, включая требования, касающиеся его независимости, при проведении аудита соответствия. Этические нормы для государственных аудиторов включают в себя как этические требования для государственных служащих, предусмотренных Кодексом чести государственных служащих Республики Казахстан, так и особые требования для работников органов государственного аудита и финансового контроля, предусмотренных Правилами профессиональной этики государственных аудиторов.
11. Контроль качества. Процедуры контроля качества аудита соответствия обеспечивают обоснованную уверенность в том, что аудит соответствует требованиям Процедурного стандарта и законодательства Республики Казахстан в сфере государственного аудита и финансового контроля, и представленный аудиторский отчет (заключение) соответствует поставленным целям и задачам государственного аудита.
12. Аудиторский риск.Данный принцип аудита соответствия заключается в том, что аудиторский отчёт (или, точнее, заключение или мнение государственного аудитора) окажется несоответствующим в обстоятельствах, в которых проводился государственный аудит. Государственные аудиторы должны учитывать аудиторский риск на протяжении всего процесса государственного аудита. Аудиторский риск следует учитывать как в заданиях на проведение государственного аудита с целью подтверждения данных, так и в заданиях на проведение государственного аудита с целью подготовки прямой отчётности. Государственному аудитору следует иметь в виду три различных вида аудиторского риска – неотъемлемый риск, риск, связанный с системой контроля, и риск не обнаружения ошибки – в отношении предмета государственного аудита и формата отчётности, т.е. имеет ли аудируемый предмет количественное или качественное выражение и должен ли аудиторский отчёт содержать мнение или заключение.
13. Профессиональное суждение и скептицизм. Данный принцип подразумевает, что государственный аудитор делает критическую оценку (допуская сомнения) достаточности и качества данных, полученных в ходе государственного аудита. Понятия «профессиональный скептицизм» и «профессиональное суждение» используются при формулировке требований к принятию государственным аудитором решений о надлежащем плане действий. Они выражают отношение государственного аудитора, которое должно включать сомнение. Профессиональные суждения и скептицизм применяются на протяжении всего процесса аудита соответствия для оценки составляющих государственного аудита, предмета государственного аудита, применимых критериев, масштаба государственного аудита, рисков, существенности и процедур государственного аудита, которые должны быть использованы в ответ на выявленные риски.
14. Существенность. Данный принцип определяется исходя из профессионального суждения, и зависит от толкования государственным аудитором потребностей пользователей. Государственный аудитор может счесть вопрос существенным, если знание о нём может влиять на решения предполагаемых пользователей. Государственные аудиторы должны учитывать существенность на протяжении всего процесса государственного аудита. Существенность необходимо учитывать в процессе планирования, оценки полученных данных и отчётности. При определении существенности важно учитывать, имеются ли разумные основания полагать, что выявленные случаи соответствия или несоответствия (возможные или подтверждённые) могут влиять на решения предполагаемых пользователей.
15. Документация. Государственный аудитор должен подготовить соответствующую аудиторскую документацию до выпуска аудиторского отчёта, и такая документация должна храниться в течение надлежащего срока. Документация должна быть подготовлена своевременно и должна отражать чёткое понимание используемых критериев, масштаба государственного аудита, применённые суждения, полученные доказательства и сделанные выводы. Документация должна быть достаточно подробной, чтобы государственный аудитор, не имеющий предварительных сведений о проверке, мог понять следующее: связь между предметом, критериями, масштабом государственного аудита, оценкой рисков, стратегией и планом государственного аудита и характером, сроками, объёмом и результатами выполненных процедур; доказательства, подтверждающие заключение или мнение государственного аудитора; обоснование всех важных вопросов, которые требовали применения профессионального суждения; соответствующие заключения.
16. Коммуникации.На всех этапах государственного аудита осуществляются коммуникации: до начала государственного аудита, в ходе предварительного планирования, непосредственно в ходе государственного аудита и на этапе отчётности. Любые существенные сложности, которые возникли в процессе государственного аудита, а также все существенные несоответствия должны быть доведены до сведения руководства соответствующего уровня или лиц, вовлеченных в управление. Коммуникации государственного аудитора с руководителем аудиторской проверки или с руководством Счетного комитета должны регулироваться внутренними нормативными актами органов государственного аудита. Коммуникации государственного аудитора с объектом государственного аудита и ответственными их работниками должны регулироваться соответствующими процедурными стандартами. Коммуникации по использованию результатов государственного аудита другими органами и другими пользователями определяются руководством Счетного комитета в соответствии с действующими нормативными правовыми актами в Республике Казахстан.
17. Руководство и квалификация аудиторской группы. Специалисты, составляющие аудиторскую группу, должны в совокупности обладать знаниями, навыками и квалификацией, необходимыми для успешного проведения государственного аудита, в том числе пониманием и практическим опытом проведения данного типа государственного аудита, знанием применимых стандартов и актов, пониманием деятельности организации, в которой проводится государственный аудит, а также умением и опытом применения профессиональных суждений.

**Раздел 4. Порядок проведение аудита соответствия**

**Параграф 1. Планирование аудита соответствия**

*Данный раздел подготовлен на основании ISSAI 4100*

**Введение**

1. Данный раздел процедурного стандарта рассматривает обязанность государственного аудитора планировать аудит соответствия и применяется в отношении проводимых государственных аудитов. Планирование государственного аудита предполагает разработку плана и программы проведения государственного аудита, предусматривающих детальный подход к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

**Цель**

1. Цель государственного аудитора состоит в том, чтобы запланировать государственный аудит так, чтобы он был выполнен эффективно.

**Требования**

1. Руководитель аудиторского мероприятия, руководитель группы аудита и основные члены аудиторской группы должны принимать участие в планировании государственного аудита, включая участие в обсуждении с членами аудиторской группы.
2. На этапе планирования руководителю аудиторского мероприятия необходимо оценить соответствие этическим требованиям согласно разделу 3 процедурного стандарта, включая принцип независимости.
3. Руководителю группы аудита необходимо сформировать и согласовать с руководителем аудиторского задания план проведения государственного аудита, в рамках которого определяется объем, сроки и направление государственного аудита, и который является основой для составления программы проведения государственного аудита.
4. При составлении плана проведения государственного аудита руководитель группы аудита:
5. определяет характеристики аудиторского задания, которые влияют на масштаб государственного аудита. В случаях, когда полномочие Счетного комитета или применимое законодательство не определяет масштаб государственного аудита, решение об этом принимается государственным аудитором;
6. детализирует цели аудиторской проверки для определения сроков проведения государственного аудита и характера необходимых взаимоотношений и информирования;
7. рассматривает факторы, которые согласно его профессиональному суждению являются существенными для направления усилий аудиторской группы;
8. учитывает результаты мероприятий по предварительному изучению предмета и объекта государственного аудита, определяет, насколько информация, полученная в ходе выполнения иных аудиторских мероприятий данного объекта государственного аудита может быть применена в рамках аудита соответствия;
9. устанавливает характер, сроки использования и количество ресурсов, необходимых для проведения государственного аудита.
10. Руководитель группы аудита разрабатывает и согласовывает с руководителем аудиторского задания программу проведения государственного аудита, которая должна включать в себя описание следующих вопросов:
11. характер, сроки и объем планируемых процедур по оценке рисков, проводимых в ходе проведения государственного аудита;
12. характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур на уровне утверждений, проводимых в ходе проведения государственного аудита;
13. других запланированных аудиторских процедур, необходимых для соблюдения требований процедурного стандарта в ходе проведения государственного аудита.
14. Государственные аудиторы должны понимать объект государственного аудита, знать структуру и деятельность объекта государственного аудита и процедуры обеспечения соответствия деятельности действующему законодательству.
15. Государственному аудитору необходимо ознакомиться с системой внутреннего контроля и соответствующими средствами, чтобы понять объект или аудируемый предмет. Поскольку аудируемый предмет может иметь качественное или количественное выражение, государственный аудитор должен будет сосредоточиться на количественных или качественных средствах внутреннего контроля (или их сочетании) в рамках масштаба государственного аудита. При оценке средств внутреннего аудита государственный аудитор оценивает риск того, что они могут не предотвращать или не обнаруживать существенные факты несоответствия.
16. Государственные аудиторы должны проводить оценку рисков, чтобы определить риски несоответствия. Исходя из критериев и масштаба государственного аудита и характеристик объекта государственного аудита, государственный аудитор должен проводить оценку рисков, чтобы определить характер, продолжительность и объём необходимых аудиторских процедур. Определение рисков несоответствия и их потенциального влияния на процедуры государственного аудита должно проводиться на протяжении всего процесса государственного аудита. В рамках оценки рисков государственному аудитору следует провести оценку всех известных фактов несоответствия на предмет их существенности.
17. Планирование государственного аудита должно включать обсуждение между специалистами аудиторской группы, в результате которого будет разработаны план и программа государственного аудита, которые должны включать в себя способы реагирования на конкретные риски. План и программа государственного аудита должны быть задокументированы письменно.
18. В ходе государственного аудита в план и программу проведения государственного аудита могут быть внесены изменения и дополнения.
19. Руководитель аудиторского мероприятия обеспечивает координацию и направление работы руководителя группы аудита и членов аудиторской группы, а также текущий контроль и проверку выполненной работы.
20. План проведения государственного аудита, программа проведения государственного аудита, а также любые существенные изменения, внесенные в ходе государственного аудита в план и программу проведения государственного аудита, и причины для внесения таких изменений должны быть включены в аудиторскую документацию.
21. При предварительном изучении объекта государственного аудита руководитель аудиторской группы должен ознакомиться с аудиторской документацией предыдущего государственного аудитора, а также может по согласованию с руководителем аудиторского задания увеличить объем работ по планированию, рассмотреть дополнительные вопросы при разработке плана и программы государственного аудита.

**Параграф 2. Существенность в планировании и выполнении государственного аудита**

*Данный раздел подготовлен на основании ISSAI 4100*

**Введение**

1. Данный раздел процедурного стандарта рассматривает обязанность государственного аудитора применять концепцию существенности при планировании и проведении аудита соответствия.
2. Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала в рамках соответствия нормативным правовым актам считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические и неэкономические решения пользователей, принятые на основе данных показателей.
3. Определение государственным аудитором уровня существенности является вопросом профессионального суждения.
4. Государственному аудитору необходимо принимать во внимание существенность при планировании и проведении государственного аудита, оценке влияния идентифицированных искажений на государственный аудит, а также при формулировании мнения в аудиторском отчете (заключении).
5. При планировании государственного аудита государственный аудитор выносит суждения о размере искажений, которые будут расцениваться как существенные. Эти суждения являются основанием для:
6. определения характера, сроков проведения и объема процедур по оценке риска;
7. идентификации и оценки рисков существенных искажений;
8. определения характера, сроков выполнения и объема дальнейших аудиторских процедур.
9. Уровень существенности, который был определен при планировании государственного аудита, не обязательно устанавливает сумму, ниже которой искажения будут оцениваться как несущественные. Государственный аудитор рассматривает не только размер, но также характер неисправленных искажений и специфические обстоятельства их возникновения при оценке их влияния, в том числе на финансовую отчетность.

**Цель**

1. Целью государственного аудитора является надлежащее применение концепции существенности при планировании и проведении государственного аудита.

**Требования**

1. Формируя план проведения государственного аудита, государственный аудитор должен определить уровень существенности.
2. Государственный аудитор должен определить порог существенности в целях оценки рисков существенных искажений и определения характера, сроков проведения и объема дальнейших аудиторских процедур.
3. Государственный аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующие величины, а также факторы, которые рассматривались при определении таких величин:
4. уровень существенности для финансовой отчетности в целом;
5. в случае необходимости, уровень или уровни существенности для специфических показателей;
6. порог существенности;
7. любой пересмотр пунктов(а)-(в) по мере выполнения государственного аудита.
8. Государственные аудиторы должны проанализировать риск мошенничества. Если государственный аудитор выявляет факты несоответствия, которые могут указывать на мошенничество, ему следует проявить профессиональную осмотрительность и осторожность, чтобы не помешать проведению будущих судебных разбирательств или расследований.
9. Мошенничество выявленное при аудите соответствия, главным образом, имеет форму злоупотребления государственной властью, но может проявляться и в фальсификации отчётности по вопросам соответствия. Выявление фактов мошенничества не является основной целью аудита соответствия, государственным аудиторам следует учитывать факторы, определяющие риск мошенничества в проводимой ими оценке рисков, и внимательно относиться к фактам, указывающим на мошенничество, в процессе их работы.

**Параграф 3. Проведение аудита соответствия**

*Данный раздел подготовлен на основании ISSAI 4100*

**Введение**

1. Данный раздел процедурного стандарта устанавливает единые цели и основные требования по проведению аудита соответствия, которые государственный аудитор обязан соблюдать. В зависимости от целей и вопросов программы проведения аудита соответствия проверяется соблюдение объектами государственного аудита нормы бюджетного, налогового и таможенного законодательства, установленного порядка организации и ведения бухгалтерского учета, положений иных нормативных правовых актов, регулирующих и регламентирующих деятельность объектов государственного аудита, реализация ими документов системы государственного планирования, а также планов развития, планов финансово-хозяйственной деятельности.

**Цель**

1. При проведении аудита соответствия основными целями государственного аудитора состоят в том, чтобы:
2. оценить и проверить деятельность объекта государственного аудита, что позволит государственному аудитору выразить мнение о том, соблюдены ли объектом государственного аудита нормы законодательства Республики Казахстан, а также акты субъектов квазигосударственного сектора, принятых в их реализацию;
3. предоставить аудиторский отчет (заключение) согласно выводам государственного аудитора.

**Требования**

1. При проведении государственного аудита государственному аудитору целесообразно проверить, как повлияло несоблюдение законодательных норм и других нормативных правовых актов на деятельность объекта государственного аудита.
2. В ходе проведения аудита соответствия рекомендуется определить, нарушает ли какое – либо действие или бездействие руководства и сотрудников объекта государственного аудита положения нормативных правовых актов. Имеются ли факты, содержащие признаки злоупотреблений и иных противоправных действий, являются ли они основанием для передачи материалов государственного аудита в правоохранительные органы или органы, уполномоченные рассматривать дела об административных правонарушениях.
3. Государственному аудитору необходимо изучить соблюдение объектом государственного аудита следующих процедур, позволяющих предотвращать и обнаруживать факты несоблюдения нормативных правовых актов:
   1. проведение мониторинга за изменениями в нормотворческой деятельности и принятие соответствующих организационно-правовых мер по соблюдению новых положений нормативных правовых актов;
   2. обеспечение доступа персонала объекта государственного аудита к необходимым нормативным правовым актам;
   3. наличие механизма и степени ответственности персонала объекта государственного аудита при несоблюдении требований нормативных правовых актов.
4. При проведении государственного аудита необходимо изучить переписку объекта государственного аудита, касающуюся вопросов соблюдения нормативных правовых актов, регламентирующих процедуры исполнения бюджета, соблюдения налогового и таможенного законодательства, управление активами государства.
5. В случае выявления фактов несоблюдения объектом государственного аудита нормативных правовых актов оцениваются его последствия, которые в существенной мере могут повлиять на обоснованность и эффективность использования бюджетных средств и активов государства. Изучаются обстоятельства, при которых были допущены нарушения, а также оценивается влияние выявленных нарушений на достоверность бухгалтерского учета и финансовой отчетности, не содержит ли финансовая отчетность существенных искажений.
6. Целью сбора доказательной базы является фиксация и закрепление факта нарушения подтверждающими документами, основанные на результатах исследования материалов объекта государственного аудита и действующих нормативных правовых актов. Сбор доказательной базы, необходимой для формирования доказательства проводится в каждом случае индивидуально в зависимости от поставленной цели, предмета и вопросов государственного аудита, указанных в программе проведения государственного аудита, обстоятельств и причин нарушения.
7. Аудит соответствия должен обеспечить оценку соблюдения исполнения республиканского и местных бюджетов, определения порядка действий государственных учреждений и уполномоченных государственных органов по выполнению комплекса мероприятий по обеспечению поступлений в бюджет, реализации бюджетных программ согласно действующих нормативных правовых актов, соответствие использование активов государства законодательству РК.
8. В ходе государственного аудита проводятся также проверки по документальному изучению (исследованию) по финансовым, бухгалтерским, отчетным и иные документы объекта государственного аудита, в том числе путем анализа и оценки полученной из них информации.
9. Государственный аудит по фактическому движению финансовых и хозяйственных операций проводится в целях проверки достоверности отражения в регистрах бухгалтерского учета и отчетности сведений о фактическом состоянии учета имущества, средств, обязательств на момент проведения контрольного мероприятия путем проведения осмотра, инвентаризации, наблюдения, пересчета, экспертизы, контрольных замеров.
10. Аудит соответствия проводится путем осуществления:
11. проверки реализации мер по устранению нарушений, возмещению материального ущерба, привлечению к ответственности виновных лиц по результатам предыдущих проверок, проведенных органом государственного аудит;
12. изучения учредительных, регистрационных, плановых, бухгалтерских, отчетных и иных документов объекта государственного аудита;
13. проверки деятельности объекта государственного аудита соответствие действующему законодательству и внутренним нормативным документам;
14. проверки полноты, своевременности и правильности отражения совершаемых объектом государственного аудита финансовых и хозяйственных операций в бухгалтерском учете;
15. проверки фактического наличия, сохранности и правильного использования материальных ценностей, денежных средств и ценных бумаг, расчетов, объемов поставленных товаров, выполненных работ и оказанных услуг;
16. организация проведения проверки соответствия записей, документов и иных данных объекта финансового контроля записям, документам и данным организаций любых форм собственности, получивших от объекта финансового контроля или передавших ему денежные средства, товарно – материальные ценности и документы (встречная проверка);
17. проверки достоверности объемов поставленных товаров, выполненных работ, оказанных услуг.
18. При проверке соблюдения нормативных актов объектом государственного аудита при ведении бухгалтерского учета необходимо установить:
19. обеспечивался ли персонал проверяемого объекта необходимыми нормативными актами по бухгалтерскому учету и налогооблажению;
20. разработаны ли внутренние рабочие документы, определяющие учетную политику, схемы документооборота и контроль за их исполнением.
21. Государственный аудитор должен собрать достаточные доказательства надлежащего качества, которые составят основу для его заключения или мнения. Достаточность определяет количество доказательств, тогда как их надлежащее состояние определяет их качество (актуальность, действительность и надёжность). Количество необходимых доказательств зависит от аудиторского риска (чем выше риск, тем больше доказательств может потребоваться) и их качества (чем выше качество, тем меньше доказательств может потребоваться). Государственному аудитору следует проанализировать актуальность и надёжность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств.
22. Процедуры государственного аудита должны быть приемлемы в обстоятельствах, в которых проводится государственный аудит, и должны обеспечивать получение достаточных доказательств надлежащего качества. Поскольку аудируемый предмет может иметь качественное или количественное выражение, государственному аудитору будет необходимо сосредоточиться на получении количественных или качественных доказательств (или их сочетания) в рамках масштаба государственного аудита.
23. Государственному аудитору необходимо объединять и сравнивать доказательства, полученные из разных источников, с тем, чтобы обеспечить их достаточность и надлежащее качество.
24. После завершения государственного аудита государственный аудитор анализирует полученные доказательства, с тем, чтобы сделать заключение или сформировать мнение.
25. Если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют данным, полученным из другого источника, или если есть сомнения в надёжности информации, используемой в качестве доказательств, государственному аудитору следует определить, какие изменения или дополнения к процедурам государственного аудита помогут решить вопрос, и проанализировать возможные последствия для других аспектов государственного аудита.
26. По завершении государственного аудита государственный аудитор проверяет аудиторскую документацию на предмет достаточности и качества анализа аудируемого предмета.
27. Если государственный аудитор пришел к выводу о том, что факт несоблюдения законодательства или нормативных правовых актов оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и не был надлежащим образом отражен в ней, он должен сформировать аудиторский отчет с оговоркой.
28. Если государственный аудитор выявил или предполагает наличие фактов несоблюдения законодательства и нормативных правовых актов, он должен установить, обязан ли он сообщить о выявленных или предполагаемых фактах несоблюдения законодательства и нормативных правовых актов в соответствующие уполномоченные государственные органы (следственные, судебные органы, прокуратуру, полицию).
29. Государственный аудитор должен включить в аудиторскую документацию информацию о выявленных или предполагаемых фактах несоблюдения законодательства и нормативных правовых актов, а также результаты соответствующих обсуждений с руководством объекта государственного аудита и, в случае необходимости, с лицами, наделенными руководящими полномочиями, и другими сторонами вне объекта государственного аудита.

**Параграф 4. Оформление результатов государственного аудита**

*Данный раздел подготовлен на основании ISSAI 4100*

**Введение**

1. Данный раздел процедурного стандартарассматривает ответственность государственного аудитора за формулирование мнения по оценки соблюдения объектом государственного аудита норм законодательства Республики Казахстан, а также актов субъектов квазигосударственного сектора, принятых в их реализацию. Он описывает форму и содержание аудиторского отчета (заключения), выпускаемого в результате аудита финансовой отчетности, которые необходимо соблюдать, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.
2. Государственные аудиторы должны подготовить отчёт, основываясь на принципах полноты, объективности, своевременности и разрешения противоречий.

**Цель**

1. Цели государственного аудитора:
2. сформулировать мнение на основании выводов, сделанных после получения аудиторских доказательств;
3. четко выразить данное мнение в письменном отчете (заключении), который также должен описывать основание для выражения такого мнения.

**Требования**

1. Формы отчётности определены законодательством или полномочием Счетного комитета. При этом аудиторский отчёт обычно содержит заключение, сделанное по результатам проведённой аудиторской работы. Кроме того, отчёт может содержать конструктивные и практические рекомендации в отношении необходимых улучшений.
2. Отчёт должен быть полным, точным, объективным, убедительным и настолько чётким и кратким, насколько позволяет предмет государственного аудита. Все ограничения в масштабе государственного аудита должны быть указаны. В отчёте должны быть чётко определены релевантность используемых критериев и степень подтверждения достоверности.
3. Заключение может быть представлено в форме чёткого письменного изложения заключения о соответствии, которое часто дополняет заключение по финансовой отчётности. Оно также может быть представлено в форме более подробного ответа на конкретные вопросы государственного аудита. В случаях, когда предоставляется заключение, государственный аудитор должен указать, остаётся ли оно неизменным или было изменено по результатам оценки существенности и распространённости ошибки.
4. Государственным аудиторам необходимо отслеживать случаи несоответствия. Для государственных аудитов, проводимых на регулярной основе, процедуры отслеживания последующих действий могут быть включены в процедуру оценки рисков в следующем году.

**Раздел 5.Основные виды аудита соответствия**

1. В соответствии с Законом РК «О государственном аудите и финансовом контроле» аудит соответствия, проводимый Счетным комитетом включает:
   1. аудит соответствия деятельности объектов государственного аудита по использованию средств республиканского бюджета и национальных ресурсов;
   2. аудит соответствия достоверности и правильности ведения объектами государственного аудита бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;
   3. аудит соответствия выполнения государственными органами и субъектами квазигосударственного сектора условий договоров;
   4. аудит соответствия полноты и своевременности поступлений в республиканский бюджет, взимания поступлений в бюджет, а также правильности возврата, зачета ошибочно (излишне) оплаченных сумм из республиканского бюджета;
   5. аудит соответствия исполнения государственного чрезвычайного бюджета;
   6. аудит соответствия использования средств республиканского бюджета, в том числе целевых трансфертов и кредитов, связанных грантов, государственных и гарантированных государством займов, финансирования исполнения государственных обязательств по проектам государственно-частного партнерства, в том числе государственных концессионных обязательств, а также поручительств и активов государства;
   7. аудит соответствия формирования и использования Национального фонда Республики Казахстан;
   8. аудит соответствия использования активов Национального Банка Республики Казахстан только с согласия или по поручению Президента Республики Казахстан;
   9. аудит соответствия использования субъектами квазигосударственного сектора, выделенных им средств республиканского бюджета на соответствие финансово-экономическому обоснованию.

99. В соответствии с Законом РК «О государственном аудите и финансовом контроле» Ревизионная комиссия в пределах соответствующей административно-территориальной единицы осуществляет аудит соответствия:

1) достоверности и правильности ведения объектами государственного аудита бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;

2) выполнения местным исполнительным органом и субъектами квазигосударственного сектора условий договоров;

3) полноты и своевременности поступлений в местный бюджет, взимания поступлений в бюджет, а также правильности возврата, зачета ошибочно (излишне) оплаченных сумм из местного бюджета;

4) использования средств местного бюджета, в том числе выделенных из вышестоящего в нижестоящий бюджет в виде целевых трансфертов и кредитов, связанных грантов, государственных и гарантированных государством займов, а также займов, привлекаемых под поручительство государства;

5) использования субъектами квазигосударственного сектора выделенных им средств местного бюджета на соответствие финансово-экономическому обоснованию.

**Раздел 6. Заключительные положения.**

100. Настоящий стандарт подлежит применению в процессе реализации функций и задач Счетного комитета посредством проведения аудита соответствия.

101. В настоящий стандарт могут вноситься изменения и дополнения при изменениях в нормативных правовых актах, регулирующих вопросы государственного аудита, а также по мере накопления практического опыта проведение аудита соответствия.

Приложение Б

*Проект*

**РУКОВОДСТВО**

**ПО ПРОВЕДЕНИЮ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ**

**Руководство по проведению аудита соответствия в государственном секторе**

**Содержание**

**1.Общие положения……………………………..………….……………....….4**

1.1. Формирование аудиторской группы…………..…….…….………...……...6

1.2.Ответственность руководителя аудиторского мероприятия **..**………...…...6

1.3.Ответственность руководителя аудиторской группы………..…………..…7

**2. Планирование аудита соответствия …………………...….……….…….8**

2.1.Изучение объекта государственного аудита……………….………….…….9

2.2. Определение системы внутреннего контроля объекта государственного аудита……………………………………………………………..……..….….....11

2.3. Определение существенности при планировании……...……….………. 13

2.4.Аудиторская выборка………….…………………………..……….…....… 14

2.5.Оценка рисков…………………….………………………….….…….….... 16

2.6. Процесс оценки рисков….……………………………………..…….…..…17

2.7. Подготовка плана, программы, рабочего плана проведения аудита соответствия…………………………………………………...………..….….....18

**3. Проведение аудита соответствия и сбор доказательств …….….......…20**

3.1. Аудиторские доказательства……………………………………....……..20

**4. Оформление результатов аудита……………………………………....…..26**

**5. Основные направления аудита соответствия……………….…….…….28**

5.1. Аудит соответствия деятельности объектов государственного аудита по использованию средств республиканского бюджета и национальных ресурсов……………………………………………….…………………..….…..28

5.2. Аудит соответствия достоверности и правильности ведения объектами государственного аудита бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. ……………………………………………………..…….……………….………47

5.3. Аудит соответствия выполнения государственными органами и субъектами квазигосударственного сектора условий договоров……….……51

5.4. Аудит соответствия полноты и своевременности поступления средств в бюджет………………………………………………………………….….……..54

5.5. Аудит соответствия исполнения государственного чрезвычайного бюджета. ……………………………………………………………….….……..59

5.6. Аудит соответствия по использования средств республиканского бюджета, в том числе целевых трансфертов и кредитов, связанных грантов, государственных и гарантированных государством займов, займов, привлекаемых под поручительство государства, поручительств и активов государства, а также финансирования исполнения государственных обязательств по проектам государственно-частного партнерства, в том числе государственных концессионных обязательств……………………..….…..…60

5.7. Аудит соответствия по формированию и использованию Национального фонда Республики Казахстан. ….………….…………………………….……..63

5.8. Аудит соответствия использования активов Национального Банка Республики Казахстан только с согласия или по поручению Президента Республики Казахстан. ………………………………….…………..…………..63

5.9 Аудит соответствия использования субъектами квазигосударственного сектора выделенных им средств республиканского бюджета на соответствие финансово-экономическому обоснованию………………………...……….….64

**6. Заключительные положения………………………………………..….… 66**

**Приложение 1………………………………………………………………..….67**

**1. Общие положения**

1. Руководство проведения аудита соответствия в государственном секторе (далее – Руководство) определяет общий порядок и процедуры, а также требования к организации и проведению аудита соответствия органами внешнего государственного аудита. Руководство предназначено для обеспечения качественной и эффективной реализации функций и задач органов внешнего государственного аудита, предусмотренных законодательством, реализуемых посредством осуществления аудита соответствия.
2. Методологической основой Руководства являются Концепция внедрения государственного аудита в Республике Казахстан, утвержденная Указом Президента Республики Казахстан от 18 декабря 2012 года №449, Закон РК «О государственном аудите и финансовом контроле», Процедурный стандарт внешнего государственного аудита и финансового контроля аудита соответствия (далее – Процедурный стандарт).
3. Руководство разработано согласно международным стандартам ISSAI 400 «Фундаментальные принципы аудита на соответствие»; ISSAI 4000 «Руководство по проведению аудита на соответствие – Общее введение»; ISSAI 4100 «Руководство по проведению аудита на соответствие (проводимого отдельно от аудита финансовой отчетности)» и ISSAI 4200 «Руководство по аудиту на соответствие, связанного с аудитом финансовой отчетности».
4. Целью Руководства является установление общих правил и процедур, а также определение требований к организации и проведению аудита соответствия органами внешнего государственного аудита.
5. Задачами Руководства являются:

- определение содержания, принципов и процедур аудита соответствия;

- установление общих требований к организации, проведению предварительного изучения объекта аудита, проведению и оформлению результатов аудита соответствия.

1. Аудит соответствия в зависимости от целей и предмета может проводиться самостоятельно, являться частью проведения аудита эффективности и аудита финансовой отчетности.

Применительно к аудиту финансовой отчетности аудит соответствия рассматривается в более узком смысле – только применительно к правовым аспектам деятельности.

1. На основе анализа деятельности объекта аудита определяется законность и целесообразность расходования бюджетных средств, использования активов государства и квазигосударственного сектора.
2. Процедура аудита соответствия состоит из планирования аудита, проведения аудита непосредственно на объектах аудита и оформления результатов аудита.

Аудит соответствия органами государственного аудита и финансового контроля осуществляется в соответствии с перечнем объектов государственного аудита на соответствующий год, утверждаемым их первыми руководителями.

1. Аудит соответствия субъектов государственного сектора связан с осуществлением процедур аудита соответствия требованиям бюджетного и иного законодательства РК, нормативным правовым актам, регламентирующим использование бюджетных средств и активов государства.
2. Предметом аудита соответствия является соблюдение норм законодательства, нормативных правовых актов при выполнении объектом аудита операций с поступлением средств в бюджет и их использованием, в том числе целевых трансфертов и кредитов, связанных грантов, государственных и гарантированных государством займов, софинансирование из бюджета концессионных проектов, поручительств и активов государства, соблюдение законодательства РК о государственных закупках при использовании бюджетных средств.
3. Целью аудита соответствия является оценка обоснованности видов деятельности, сделок и финансовых операций, отраженных в финансовой и иной отчетности государственного органа, субъектов квазигосударственного сектора, других получателей бюджетных средств в соответствии с действующим законодательством РК, нормативными правовыми актами и договорами.
4. Критериями для аудита соответствия служат нормы, используемые при проведении аудита, определенные законодательством РК, нормативными правовыми актами, положениями, а также соответствующие параметры и показатели результатов.
5. Аудит соответствия организуется и проводится в соответствии с требованиями:
6. Конституции РК;
7. Бюджетного кодекса РК 2008 года (далее - Бюджетный кодекс);
8. Кодекса РК 2008 года «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)»;
9. Кодекса РК 2010 года «О таможенном деле в Республике Казахстан»;
10. Обновленный Закон Республики Казахстан от 1 марта 2011 года № 413-IV «О государственном имуществе»;
11. ываваапаппрЗакон Республики Казахстан от 21 июля 2007 года N 303-III «О государственных закупках»;
12. Указа Президента РК от 7 апреля 2009 года № 778 «Об утверждении Стандартов государственного финансового контроля»;
13. Приказ Министра финансов РК от 4 декабря 2014 года №540 «Об утверждении Правил исполнения бюджета и его кассового обслуживания»;
14. нормативного [постановления](jl:30074267.0%20) Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета от 16 апреля 2013 года № 3-НП «Об утверждении Правил проведения внешнего государственного финансового контроля» (далее – Правила);
15. нормативных правовых актов, регламентирующих процедуры планирования и исполнения республиканского и местных бюджетов, использования бюджетных средств и активов государства;
16. иных нормативных правовых актов, регламентирующих процедуры государственного аудита и финансового контроля.
    1. **Формирование аудиторской группы**
17. Состав группы государственного аудита включает работников Счетного комитета, участвующих в проведении аудиторского мероприятия, - руководителя группы государственного аудита и государственных аудиторов, и при необходимости специалистов государственных органов, работников аудиторских организаций и (или) экспертов. При проведении совместного аудита в состав группы государственного аудита включаются работники других государственных органов.

В состав группы государственных аудиторов, при необходимости, могут быть включены эксперты или сертифицированные специалисты.

1. Привлеченные для выполнения аудиторского мероприятия органами внешнего государственного аудита специалисты государственных органов, сертифицированные специалисты, специалисты аудиторских организаций и (или) эксперты руководствуются Процедурным стандартом и настоящим Руководством.
   1. **Ответственность руководителя аудиторского мероприятия**
2. Руководитель аудиторского мероприятия несет ответственность за:
3. профессиональное суждение по итогам аудита соответствия;
4. коммуникации с руководством объекта аудита по вопросам проводимого аудита соответствия;
5. формирование аудиторской группы, разработку и определение уровня требований к членам аудиторской группы;
6. руководство, контроль и выполнение аудиторского мероприятия в соответствии со стандартами государственного аудита и финансового контроля и нормативно-правовыми требованиями;
7. обеспечение проведения надлежащих консультаций в отношении существенных или спорных вопросов возникающих во время аудита, по степени их важности и корректировка запланированного подхода;
8. рассмотрение компетенции и способностей каждого отдельного члена аудиторской группы;
9. рассмотрение рабочей документации;
10. оценку аудиторских доказательств;
11. подготовка, подписание аудиторского заключения;
12. предоставление заключения руководству органа внешнего государственного аудита.
    1. **Ответственность руководителя аудиторской группы**
13. Руководитель аудиторской группы несет ответственность за:
14. оценку соответствия этическим нормам и независимости;
15. сроки, качество и исполнение плана и программы аудита соответствия;
16. коммуникации с руководством объекта аудита по вопросам проводимого аудита соответствия;
17. координацию усилий аудиторской группы по выполнению аудита соответствия в сроки и надлежащего качества;
18. консультирование и инструктаж (тренинг) членов аудиторской группы, проверку рабочей документации;
19. обсуждение отдельных вопросов с членами аудиторской группы, с экспертами, а также с руководителем аудиторского мероприятия;
20. достоверность и обоснованность аудиторских доказательств;
21. подписание аудиторского отчета;
22. предоставление отчета руководству аудиторского мероприятия об итогах аудита соответствия.
23. **Планирование аудита соответствия**
24. Планирование - этап аудиторского мероприятия, который заключается в определении стратегии и тактики государственного аудита с учетом анализа допустимого риска, масштаба аудита, составлении плана, разработке программы и конкретных аудиторских заданий для каждого государственного аудитора.

Планирование является первым этапом государственного аудита и затрагивает все процессы аудиторского мероприятия.

1. Планирование государственного аудита соответствие включает в себя предварительное изучение темы и объектов государственного аудита для определения целей, уточнение объектов, определение ресурсов, установление времени, необходимого для проведения, выбора критериев риска, вопросов государственного аудита и методов его проведения.
2. Планирование государственного аудита производится в соответствии с Правилами и состоит из трех взаимоувязанных этапов - предварительное изучение объекта государственного аудита, составление плана и рабочего плана, утверждение программы с целью достижения результата государственного аудита.
3. Согласно разделу 6 Процедурного стандарта «Руководство INTOSAI по аудиту на соответствие, проводимому отдельно от аудита финансовой отчетности» (ISSAI 4100) при составлении плана проведения аудита руководитель аудиторского мероприятия, совместно со структурным подразделением ответственными за планирование:
4. определяет характеристики аудиторского мероприятия, которые влияют на его масштаб;
5. детализирует цели аудиторского мероприятия для определения сроков проведения государственного аудита и характера необходимых коммуникаций;
6. рассматривает факторы, которые согласно его профессиональному суждению являются существенными для направления действий аудиторской группы;
7. учитывает результаты процедур по предварительному изучению предмета и объекта государственного аудита и определяет насколько информация, полученная в ходе выполнения иных аудиторских мероприятий по данному объекту государственного аудита может быть применена в рамках проводимого аудита соответствия;
8. устанавливает характер, сроки исполнения и количество ресурсов, необходимых для проведения государственного аудита.
9. Руководитель аудиторской группы разрабатывает и согласовывает с руководителем аудиторского мероприятия, ответственным за проведение государственного аудита, программу проведения государственного аудита, которая должна включать в себя описание следующих вопросов:
10. наименование объекта государственного аудита, предмет государственного аудита, характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур;
11. тип и вид государственного аудита, период, охватываемый государственным аудитом, состав аудиторской группы, объем средств и (или) активов, охватываемых государственным аудитом, вопросы государственного аудита.
12. Планирование включает необходимость рассмотреть до определения и оценки государственным аудитором рисков такие вопросы, как:
13. аналитические процедуры, которые необходимо выполнить в рамках оценки рисков;
14. изучение нормативной правовой базы, применяемой в отношении объекта государственного аудита и требованиям этой базы;
15. определение уровня существенности;
16. необходимость привлечения экспертов;
17. выполнение прочих процедур по оценке рисков;
18. обзор материалов предыдущего государственного аудита.
    1. **Изучение объекта государственного аудита**

1. Государственный аудитор должен изучить информацию об объекте государственного аудита, о сфере его деятельности, о направлениях финансирования, об организационной структуре, что позволит обеспечить эффективную аудиторскую проверку.
2. Государственный аудитор, оценивая особенности, присущие непосредственно отдельно взятому объекту государственного аудита, оценивает факторы, влияющие на бюджетный процесс и его деятельность. Основными факторами являются:
3. *правовые нормы:* законодательство РК, нормативно-правовые акты применяемые объекта государственного аудита при использовании бюджетных средств и активов государства и регулирующие его деятельность, а также положения, правила и т.п.;
4. *является ли объект аудита администратором бюджетных программ или подведомственной организацией;*
5. *организационная структура государственного учреждения:* организационная структура объекта аудита, распределение обязанностей между структурными подразделениями;
6. *отчеты об исполнении планов:* стратегические планы, операционные планы, планы развития, отчет об исполнении стратегических планов, операционных планов, планов развития;
7. *система внутреннего контроля:* система и механизмы внутреннего контроля объекта государственного аудита;
8. *оценка риска:* организация выявления и оценки рисков
9. *результаты предыдущих аудитов:* изучениерезультатов предыдущих аудитов, ознакомление с аудиторскими файлами, контроль исполнения рекомендаций и устранения нарушений, выявленных в ходе предыдущих аудитов.
10. Группой государственных аудиторов предварительное изучение деятельности объекта аудита проводится в сроки, установленные в соответствии с перечнем объектов государственного аудита на соответствующий год, утвержденных их первыми руководителями.

Результаты предварительного изучения объекта государственного аудита документируются в аудиторском файле.

1. Государственный аудитор исследует и оценивает источники с помощью нижеуказанных методов:
2. исследование источников по документам;
3. получение информации от уполномоченных органов;
4. оценка всей информации об объекте государственного аудита на веб сайте учреждения (при наличии веб сайта) и в средствах массовой информации, в том числе электронных.
5. Руководитель аудиторского мероприятия совместно с руководителем аудиторской группы и членами аудиторской группы осуществляет анализ источников информации для предварительного изучения деятельности объекта государственного аудита согласно примерному перечню вопросов и направляет объектам государственного аудита запросы о предоставлении необходимых документов и информации для предварительного изучения.
6. Государственный аудитор должен сформировать мнение относительно объекта государственного аудита и его деятельности, в частности:
7. Отраслевые факторы;
8. Факторы регулирования.
9. Государственный аудитор должен изучить отраслевые факторы, которые могут включать условия, сложившиеся в отрасли, такие как особенности механизма финансирования, учета в той или иной сфере государственного управления.

Сфера государственного управления, в которой функционирует объект аудита, может вызвать риски, обусловленные спецификой деятельности, государственных услуг, требований других регулирующих органов.

1. Государственный аудитор должен рассмотреть факторы регулирования, которые охватывают применимую основу аудита соответствия. В качестве примеров вопросов, которые может рассмотреть государственный аудитор, можно назвать:
2. Законодательство и нормативная база, которые в значительной степени затрагивает деятельность объекта государственного аудита.
3. Политика правительства, которая оказывает влияние на деятельность объекта государственного аудита, например, бюджетные кредиты, государственные программы, государственно-частное партнерство, финансовые инвестиции и пр.
   1. **Определение системы внутреннего контроля объекта государственного аудита**
4. Государственный аудитор должен ознакомиться с системой внутреннего контроля, включающую в себя систему мер, методик и процедур, используемых руководством объекта государственного аудита в качестве средств, для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также подготовки достоверной финансовой отчетности.
5. Государственному аудитору необходимо сделать анализ деятельности службы внутреннего аудита для последующей оценки систем и процедур, обеспечивающих деятельность объекта государственного аудита законам, нормативным и правовым актам, в том числе:

1) изучить положение о службе внутреннего аудита, соответствует ли деятельность службы внутреннего аудита стандартам государственного аудита и финансового контроля, специфике деятельности государственного органа;

2) ознакомиться с актами (отчетами), составленными службами внутреннего аудита, в той ее части, которая имеет непосредственное отношение к предмету государственного аудита соответствия и их соответствие стандартам государственного аудита и финансового контроля;

3) изучить статус службы внутреннего аудита для составления мнения о том, насколько независимы работники службы внутреннего аудита;

4) ознакомиться с отчетами, предоставляемыми службой внутреннего аудита государственного органа в центральный уполномоченный орган по внутреннему контролю, для определения их достоверности и степени взаимодействия данных органов.

1. Государственный аудитор может условно разделить систему внутреннего контроля объекта государственного аудита на следующие пять компонентов:
2. контрольная среда;
3. процесс оценки риска объекта государственного аудита;
4. информационная система и обмен информацией;
5. контрольные мероприятия;
6. мониторинг средств контроля.
7. Государственный аудитор должен обратить внимание на следующие элементы, которые могут оказаться значимыми при получении представления о контрольной среде:
8. соблюдение принципов честности и этических ценностей - основных элементов, влияющих на эффективность организации, администрирования и мониторинга средств контроля;
9. приверженность принципам профессиональной компетентности – определение руководством объекта государственного аудита необходимого уровня профессиональной компетентности для определенных должностей, а также того, как этот уровень трансформируется в требуемые навыки и знания;
10. организационная структура – основа, в рамках которой планируется, выполняется, контролируется и проверяется деятельность объекта государственного аудита, направленная на достижение его целей;
11. делегирование полномочий и ответственности, связанных с операционной деятельностью, и установлением отношений подотчетности и иерархии полномочий;
12. политика и практика управления человеческими ресурсами в отношении поиска кадров, ориентирования, обучения, оценки, консультирования, продвижения по службе, компенсации и оздоровительных мер.
13. Государственный аудитор должен изучить систему управления рисками объекта государственного аудита, в частности, обратить внимание на существование удовлетворительной контрольной среды способной снизить риск преднамеренных недобросовестных действий. Недостатки в контрольной среде могут уменьшить эффективность средств контроля. Например, неспособность руководства объекта государственного аудита построить надежную систему управления рисками, связанными с безопасностью информационных систем, может оказать неблагоприятное влияние на систему внутреннего контроля, создавая возможности для внесения ненадлежащих изменений в компьютерные программы или данных для обработки несанкционированных операций.
14. Информационная система определяет и гарантирует надлежащий учет операций и событий за соответствующий период времени. Информационно-коммуникационные сети обеспечивают идентификацию, хранение и обмен своевременной информацией в подходящей форме. Средства контроля могут быть письменными (руководство по политике и процедурам, руководство по подготовке отчетности), устными или, например, посредством действий руководства.
15. Контрольные мероприятия включают политику и процедуры, которые помогают гарантировать, что распоряжения руководства выполняются, и необходимые шаги для предотвращения рисковых ситуаций сделаны. Особое внимание уделяется таким контрольным процедурам, как физические средства контроля, а именно сохранность активов и авторизованный доступ к активам и записям.
16. Государственный аудитор должен изучить систему мониторинга средств контроля, то есть процесс оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля в течение определенного периода времени. Он включает своевременную оценку эффективности средств контроля и осуществление необходимых корректирующих мероприятий. Руководство объекта государственного аудита осуществляет мониторинг средств контроля посредством непрерывной деятельности, отдельных оценок или комбинации того и другого. Непрерывный мониторинг зачастую является встроенной функцией в постоянных операциях объекта государственного аудита в ходе обычной деятельности и включает регулярные управленческие и надзорные действия. Мониторинг, осуществляемый руководством объекта аудита, может также включать использование информации, полученной от внешних сторон, такой как жалобы сторонних физических и юридических лиц и комментарии регулирующих органов, которые могут указать на проблемы или области, которые необходимо усовершенствовать.
17. Система внутреннего контроля состоит из планов и мероприятий объекта государственного аудита, включая отношение руководства, а также методы, процедуры и другие меры, которые могут предоставить достаточную гарантию того, что достигаются следующие задачи:
18. достигается соответствие деятельности объекта государственного аудита законам, нормам РК и распоряжениям руководства;
19. обеспечивается безопасность активов от потерь вследствие неправильного управления, злоупотребления, принятия неправильных решений, ошибок, недобросовестных действий и других нарушений;
20. обеспечивается развитие и поддержание достоверных финансовых и управленческих данных, их соответствующее раскрытие в отчетах.
21. Государственный аудитор также может рассмотреть результаты работы службы внутреннего аудита объекта государственного аудита в качестве дополнительного источника информации.
22. Согласно статьи 19 Закона РК «О государственном аудите и финансовом контроле» органы государственного аудита и финансового контроля признают результаты государственного аудита, проведенного другими органами государственного аудита и финансового контроля, за исключением документов служб внутреннего аудита, если они не признаны судом незаконными в соответствии с гражданским процессуальным законодательством Республики Казахстан.
    1. **Определение существенности при планировании**
23. В статье 4. Закона РК «О государственном аудите и финансовом контроле» существенность определена как отклонение при совершении объектом государственного аудита финансовых и хозяйственных операций от требований норм законодательства РК, а также актов субъектов квазигосударственного сектора, принятых в их реализацию, а также иные ошибки, оказывающие влияние на принимаемые решения, максимально допустимый размер которых определяется в соответствии с законодательством РК о государственном аудите и финансовом контроле в зависимости от специфики деятельности объекта государственного аудита и категории показателей.
24. Государственный аудитор должен рассчитать существенность. При этом, государственный аудитор не применяет понятие существенности, когда целью государственного аудиторского мероприятия является оценка нанесенного ущерба объекту государственного аудита. Так как в таких ситуациях нельзя пренебрегать никакими, пусть минимальными, ошибками.
25. Существенность в государственном аудите соответствия имеет как количественные, так и качественные аспекты, хотя качественные аспекты, как правило, играют более важную роль в государственном секторе. Существенность необходимо учитывать в целях планирования, оценки полученных данных и отчётности. При определении существенности важно учитывать, имеются ли основания полагать, что выявленные случаи соответствия или несоответствия (возможные или подтверждённые) могут влиять на решения предполагаемых пользователей. Руководитель аудиторской группы на стадии выполнения государственного аудита может представить на профессиональное суждение Руководителю аудиторского мероприятия мнение о необходимости изменения порога существенности, которая была определена на стадии планирования.
26. В международной практике профессиональные стандарты в большинстве стран не требуют осуществления количественной оценки существенности. Оценку допустимого уровня существенности рассматривают: по абсолютной или относительной величине. Среди количественных подходов к оценке существенности наиболее распространённым является использование относительного показателя.
27. Рекомендуется при определении уровня существенности, что ошибки до 5% государственному аудитору не принимать во внимание; более 10% считать существенными и государственный аудитор должен требовать внесения поправок в документацию и финансовую отчетность.

Если ошибки находятся в интервале от 5 - 10%, то решение об их существенности принимает государственный аудитор. При этом, в первую очередь, государственный аудитор должен принимать решение об уровне существенности на основе профессионального суждения.

* 1. **Аудиторская выборка**

1. На этапе планирования аудиторских процедур государственный аудитор обязан определить методы отбора элементов контрольной среды с целью сбора аудиторских доказательств для достижения целей государственного аудита.
2. Разрабатывая аудиторские процедуры, государственный аудитор обязан совершить одно из следующих действий:

- отобрать все элементы (сплошная проверка);

- отобрать специфические элементы;

- сформировать аудиторскую выборку.

1. Процесс проведения выборочного метода в государственном аудите состоит из следующих этапов:

- определение метода отбора;

- нахождение объема и получение выборки;

- выполнение аудиторских процедур по отношению к отобранным элементам выборки;

- анализ полученных результатов и распространение их на генеральную совокупность.

1. Аудиторская выборка должна быть репрезентативной, т.е. представительной. Это требование предполагает, что все элементы изучаемой совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку. Для обеспечения репрезентативности государственный аудитор должен использовать один из следующих методов:
2. Случайный отбор. Может проводиться по таблице случайных чисел;
3. Систематический отбор. Предполагает, что элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа. Интервал строится либо на определенном числе элементов совокупности, либо на стоимостной их оценке;
4. Комбинированный отбор. Представляет комбинацию различных методов случайного и систематического отбора.
5. Государственный аудитор имеет право прибегать к нерепрезентативной, т.е. непредставительной, выборке только тогда, когда профессиональное суждение государственного аудитора по итогам проведения выборки не должно касаться всей совокупности в целом. Нерепрезентативная выборка может использоваться, когда государственный аудитор проверяет отдельно взятую группу операций либо при проверке класса операций, по которым установлены возможные ошибки.
6. Государственный аудитор может проверить верность отражения в бухгалтерском учете сальдо и операций по счетам или проверить средства системы контроля сплошным образом, если число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что применение статистических методов не является правомерным, либо если применение аудиторской выборки является менее эффективным, чем проведение сплошной проверки.
7. Аудиторская выборка проводится с целью применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100% объектов проверяемой совокупности, под которыми понимаются элементы, позволяющих составить мнение о всей проверяемой совокупности.
8. Государственный аудитор при выработке порядка проведения проверки конкретного вопроса государственного аудита соответствия должен определить цели проверки и аудиторские процедуры, позволяющие достичь эти цели. Затем государственный аудитор должен определить возможные ошибки, оценить необходимые ему доказательства, которые требуется собрать, и на основе этого установить совокупность рассматриваемых данных.
9. Государственный аудитор должен определить изучаемую совокупность таким образом, чтобы она соответствовала целям аудита. Совокупность должна состоять из набора единиц, которые могут быть идентифицированы определенным образом. Государственный аудитор проводит выборку элементов совокупности наиболее эффективным и экономным образом, позволяющей ей достичь поставленных целей аудита.
10. При проведении выборки государственный аудитор может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы ("подсовокупности"), элементы каждой из которых имеют сходные характеристики. Критерии разделения на совокупности должны быть такими, чтобы для любого элемента можно было четко указать, к какой подсовокупности он принадлежит. Данная процедура, называемая стратификацией, позволяет снизить разброс (вариацию) данных, что может облегчить работу государственного аудитора.
11. Государственный аудитор обязан распространить результаты, полученные по выборке, на всю проверяемую совокупность. Методы распространения результатов выборки на всю совокупность могут быть различны, но они должны всегда соответствовать методам построения выборки. Если совокупность была разбита на подсовокупности, то распространение должно быть проведено в отношении каждой из них.
12. Государственный аудитор должен в обязательном порядке отражать в своей рабочей документации все стадии проведения аудиторской выборки и анализ ее результатов.
    1. **Оценка рисков**
13. Государственный аудитор должен выполнить процедуры по оценке рисков, чтобы обеспечить основу для идентификации и оценки аудиторских рисков существенных искажений.
14. Процедуры по оценке риска – аудиторские процедуры, проводимые с целью получения правильного представления о деятельности объекта государственного аудита и его среды, включая его систему внутреннего контроля, с целью идентификации и оценки рисков существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями или ошибкой.
15. Оценка рисков является важной частью государственного аудита, направленного на обоснованное подтверждение достоверности. Вследствие ограничений, присущих государственному аудиту, аудит соответствия не предоставляет гарантии или абсолютной уверенности в том, что все факты несоответствия требованиям будут обнаружены. К ограничениям, присущим аудиту соответствия, можно отнести следующие факторы:
16. руководство может осуществлять толкование нормативных правовых актов на основании своего суждения;
17. человеку свойственно ошибаться;
18. средства контроля можно обойти;
19. доказательство может быть сокрыто или изъято.
20. При проведении аудита соответствия государственные аудиторы оценивают риски и проводят аудиторские процедуры по мере необходимости в ходе всего государственного аудита. Это позволяет снизить риски до приемлемого низкого уровня в конкретных обстоятельствах в целях получения обоснованного подтверждения достоверности в качестве основания аудиторского заключения.

Риски и факторы, обуславливающие возникновение рисков, будут различаться в зависимости от конкретного предмета изучения и обстоятельств проведения государственного аудита.

1. В целом, государственные аудиторы учитывают три элемента риска в аудите соответствия – неотъемлемый риск, риск контроля и риск необнаружения.
2. Оценка рисков - процедуры выявления факторов рисков и оценки их значимости, по сути, анализ вероятности того, что произойдут определенные нежелательные события и отрицательно повлияют на достижение целей государственного аудита. Оценка рисков включает оценку рисков и методы снижения рисков или уменьшения связанных с ним неблагоприятных последствий.

Основная цель данного этапа оценки — выявить основные виды рисков, влияющих на финансово-хозяйственную деятельность объекта государственного аудита.

* 1. **Процесс оценки рисков**

1. Государственный аудитор должен выполнить следующие процедуры по оценке рисков:
2. запросы руководству объекта государственного аудита, которые могут помочь при идентификации рисков существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями или ошибками;
3. аналитические процедуры;
4. наблюдение и инспектирование.
5. Большая часть информации, которую государственный аудитор получает посредством опросов, может быть получена от руководства объекта государственного аудита, сотрудников внутреннего аудита и иных должностных лиц. Опросы могут быть полезными при представлении аудитору разных способов определения рисков существенных искажений.
6. В приложении прилагаются примеры оценки неотъемлемого риска, риска контроля и риска необнаружения, которые государственные аудиторы могут использовать в своей работе при необходимости. Оценка данных рисков были разработаны на основе международной практики высших органов аудита и международных стандартов: ISSAI 400 «Фундаментальные принципы аудита на соответствие», п.46; ISSAI 4100 «Руководство по аудиту соответствия, проводимого отдельно от аудита финансовой отчетности», Раздел 6.8, п.:79-86; ISSAI 4200 «Аудит соответствия, связанный с аудитом финансовой отчетности», Раздел 6.8, п.:86-93.
   1. **Подготовка плана, программы, рабочего плана проведения**

**аудита соответствия**

1. Составление плана, программы, рабочего плана по проведению осуществляется в соответствии с пунктами 44-46, 49, 52-56, 59-62 Правил проведения внешнего государственного аудита и контроля (НП СК от 16 апреля 2013 года № 3-НП)
2. Программа аудита соответствия должна быть четкой, понятной, логичной, содержать ясные и четкие цели, которые планируется достигнуть по результатам его проведения.

Если в ходе государственного аудита выявлены факты нарушения нормативных правовых актов, которые не связаны с целями и задачами государственного аудита, для обеспечения законности включения их в аудиторский отчет и реестр нарушений рекомендуется инициировать внесение изменений и дополнений в программу.

1. Неотъемлемой частью программы государственного аудита является рабочий план, который составляется индивидуально для каждого участника аудиторской группы.

В рабочем плане указываются объекты государственного аудита, перечень конкретных программных вопросов государственного аудита, последовательность и сроки их рассмотрения по каждому объекту государственного аудита.

1. В рабочий план не должны включаться вопросы, которые не рассмотрены в программе аудита соответствия.
2. **Проведение аудита соответствия и сбор доказательств**
3. Руководителем аудиторского мероприятия, ответственным за проводимый государственный аудит, и руководителем структурного подразделения, ответственного за проведение государственного аудита, до выхода на государственный аудит проводится техническая учеба (инструктаж) с участниками группы государственного аудита.
4. Руководителю объекта государственного аудита или должностному лицу, с ведома которого осуществляется государственный аудит передается требование по исполнению обязанностей руководителя объекта государственного аудита (должностного лица, с ведома которого осуществляется государственный аудит) (далее – Требование) по форме согласно Правилам проведения внешнего государственного аудита и финансового контроля, подписанное руководителем аудиторской группы или государственным аудитором.
5. Государственный аудитор определяет перечень необходимых документов, которые нужны для изучения и сбора доказательств. Работники объекта государственного аудита должны обеспечить своевременное предоставление необходимых документов.
6. На основе изучения документов, информации государственный аудитор осуществляет сбор аудиторских доказательств.
7. В ходе осуществления государственного аудита в случае необходимости получения дополнительных документов, материалов, информации и воспрепятствования в их предоставлении объекту государственного аудита направляется Требование, оформляемое в соответствии с Правилами проведения внешнего государственного аудита и финансового контроля.

**3.1. Аудиторские доказательства**

1. Аудиторские доказательства – полученная в ходе проверки от объекта государственного аудита информация или результат ее анализа, позволяющие сделать выводы и выразить собственное мнение государственному аудитору о достоверности представленных данных, в том числе бухгалтерской отчетности.
2. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, отчеты по документам системы государственного планирования, первичные документы, отчет об исполнении бюджета, хозяйственные договора, акты выполненных работ, бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников объекта государственного аудита и информация, полученная из различных источников.

В качестве доказательств в государственном аудите может быть использована любая информация, позволяющая государственном аудитору формировать свое мнение о достоверности данных в целом.

1. Государственный аудитор должен получить надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается его мнение.

Сбор доказательной базы, необходимой для формирования доказательства проводится в каждом случае индивидуально в зависимости от поставленной цели, предмета и вопросов аудита соответствия, указанных в программе проведения государственного аудита, обстоятельств и причин нарушения. Целью сбора доказательной базы является фиксация и закрепление факта нарушения подтверждающими документами, основанные на результатах исследования материалов объекта государственного аудита и действующих нормативных правовых актах.

1. Различают три категории документальных аудиторских доказательств:

- документальные доказательства, созданные и находящиеся у третьей стороны;

- документальные доказательства, созданные третьей стороной, но находящиеся у объекта государственного аудита;

- документальные доказательства, созданные и находящиеся у объекта государственного аудита.

Первые две категории доказательств возникают в результате взаимоотношений между участниками хозяйственных операций, следовательно, подтверждают наличие активов и обязательств у объекта государственного аудита. Третья категория доказательств представлена внутренними документами объекта государственного аудита.

1. Надежность документальных доказательств зависит от их источников и характера. Документальные доказательства более надежные, чем визуальные или устные. Источники доказательств имеют также разную степень надежности.
2. Государственному аудитору необходимо помнить следующие правила при сборе доказательств:

- доказательства, полученные из внешних источников (например, подтверждения, полученные от третьей стороны) более надежны, нежели доказательства, полученные из внутренних источников;

- доказательства, полученные из внутренних источников более надежны при условии эффективности существующих систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- доказательства, полученные непосредственно государственным аудитором более надежны, чем доказательства, полученные от государственного учреждения;

- доказательства в форме документов и письменных представлений руководства более надежны, чем устные.

1. Источниками доказательств при государственном аудите могут быть:

- годовой отчет объекта государственного аудита;

- веб-сайты;

- опубликованные отчеты, статьи в газетах или журналах, другие медиа-источники и т.д.;

- знания, полученные в ходе предыдущих государственных аудитов;

- информация, собранная в ходе встреч и других коммуникаций;

- протоколы заседаний совета или других собраний руководства;

- отчеты службы внутреннего аудита;

- официальная статистика.

Далее при рассмотрении направлений аудита соответствия отражены источники информации для сбора доказательств.

1. Аудиторские процедуры – это определенные и специализированные действия, предпринимаемые государственными аудиторами для получения достаточных соответствующих доказательств в ходе государственного аудита.
2. Для получения аудиторских доказательств применяются следующие процедуры:
3. изучение (инспектирование);
4. наблюдение и осмотр;
5. запрос и подтверждение;
6. пересчет;
7. аналитические процедуры;
8. повторное выполнение.
9. Инспектирование заключается в проверке записей или документов, внутренних или внешних, в бумажной или электронной форме, или на прочих носителях. Инспектирование записей и документов обеспечивает аудиторские доказательства различной степени надежности, которая зависит от их характера и источника, а в отношении внутренних записей и документов от эффективности системы внутреннего контроля.
10. Инспектирование материальных активов состоит из физической проверки активов. Инспектирование материальных активов может обеспечить надежные аудиторские доказательства, подтверждающие наличие активов, но не обязательно права и обязательства объекта государственного аудита, или стоимость активов. Инспектирование отдельных статей запасов обычно сопровождается наблюдением за проведением инвентаризации запасов.
11. Наблюдение и осмотр могут дополнить опросы руководства объекта государственного аудита и прочего персонала, а также представить информацию об объекте государственного аудита и его среде. Такие аудиторские процедуры обычно включают следующее:

- наблюдение за деятельностью объекта государственного аудита;

- изучение документов, материалов и руководства по внутреннему контролю объекта государственного аудита;

- изучение отчетов, подготовленных руководством (квартальные отчеты и промежуточная финансовая отчетность) и лицами, наделенными руководящими полномочиями;

- осмотр помещений организации и ее производственных мощностей;

- отслеживание операций и процедур в информационных системах.

1. Запрос заключается в поиске информации у осведомленных лиц, финансовой и нефинансовой, в пределах или за пределами объекта государственного аудита. Запрос является аудиторской процедурой, широко используемой, в ходе государственного аудита и часто идет как дополнение к другим аудиторским процедурам. Запросы включают в себя как официальные письменные опросы, так и неофициальные устные опросы. Оценка ответов на запросы является неотъемлемой частью процесса запроса.
2. Ответы по запросам могут предоставить государственному аудитору информацию, не имевшуюся у него ранее или подтверждающие аудиторские доказательства. В качестве альтернативы ответы могут предоставить информацию, значительно отличающуюся от прочей информации, полученной государственным аудитором. В некоторых случаях ответы на запросы предоставляют обоснование для выполнения дополнительных аудиторских процедур государственным аудитором.
3. Государственный аудитор выполняет другие аудиторские процедуры в дополнение к использованию запросов для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств.
4. Подтверждение, являющееся специфическим типом запроса, представляет собой процесс получения представлений информации или существующих условий непосредственно от третьих сторон. Например, государственный аудитор может потребовать подтверждение условий соглашения или операции с третьими сторонами; запрос подтверждения разработан таким образом, чтобы узнать были ли внесены какие либо изменения в соглашение и если да, то предоставить детали.
5. Пересчет включает проверку арифметической точности документов или записей. Пересчет может быть выполнен при помощи информационных технологий.
6. Аналитические процедуры могут быть полезными при определении существования необычных операций или событий, сумм и коэффициентов, тенденций, указывающих на вопросы, которые могут иметь последствия для аудита соответствия.
7. Повторное выполнение государственным аудитором процедур или тестирования, которые были первоначально выполнены как часть системы внутреннего контроля объекта государственного аудита осуществляется при возникновении сомнений и вновь открывшихся обстоятельств.
8. В зависимости от целей и вопросов программы проведения аудита соответствия проверяется соблюдение объектами государственного аудита норм бюджетного, налогового, таможенного и иного законодательства, установленного порядка организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления финансовой отчетности, положений иных нормативных правовых актов, регулирующих и регламентирующих деятельность объектов государственного аудита, реализация ими документов системы государственного планирования, а также планов развития, планов финансово-хозяйственной деятельности.
9. При проведении аудита соответствия государственному аудитору целесообразно проверить, как повлияло несоблюдение законодательных норм и других нормативных правовых актов на деятельность объекта государственного аудита.

Под несоблюдением следует понимать как преднамеренное, так и непреднамеренное действие или бездействие, допущенное объектом государственного аудита, противоречащее требованиям нормативных правовых актов.

1. В ходе проведения аудита соответствия рекомендуется определить, нарушает ли какое – либо действие или бездействие руководства и сотрудников объекта государственного аудита положения нормативных правовых актов. Имеются ли факты, содержащие признаки злоупотреблений и иных противоправных действий, являются ли они основанием для передачи материалов государственного аудита в правоохранительные органы или органы, уполномоченные рассматривать дела об административных правонарушениях.
2. Рекомендуется изучить соблюдение объектом государственного аудита следующих процедур, позволяющих предотвращать и обнаруживать факты несоблюдения нормативных правовых актов:
3. проведение мониторинга за изменениями в нормотворческой деятельности и принятие соответствующих организационно-правовых мер по соблюдению новых положений нормативных правовых актов;
4. обеспечение доступа персонала объекта государственного аудита к необходимым нормативным правовым актам, при этом необходимо обратить особое внимание на применение электронных информационных технологий, позволяющих своевременно и оперативно отследить изменения, вносимые в нормативные правовые акты;
5. наличие механизма и степени ответственности персонала объекта государственного аудита при несоблюдении требований нормативных правовых актов.
6. При проведении государственного аудита необходимо изучить переписку объекта государственного аудита, касающуюся вопросов соблюдения нормативных правовых актов, регламентирующих процедуры исполнения бюджета, соблюдения налогового и таможенного законодательства, управление активами государства.
7. В случае выявления фактов несоблюдения объектом государственного аудита нормативных правовых актов оцениваются его последствия, которые в существенной мере могут повлиять на обоснованность и эффективность использования бюджетных средств и активов государства.
8. Аудит соответствия должен обеспечить оценку соблюдения исполнения республиканского бюджета, определения порядка действий государственных учреждений и уполномоченных государственных органов по выполнению комплекса мероприятий по обеспечению поступлений в бюджет, реализации бюджетных программ согласно действующих нормативных правовых актов, соответствие использование активов государства законодательству РК.
9. Государственный аудитор должен оценить последствия несоблюдения законодательства или нормативных правовых актов с точки зрения других аспектов государственного аудита, включая оценку рисков и надежность письменных представлений руководства объекта государственного аудита.
10. Если, в соответствии с профессиональным суждением государственного аудитора, несоблюдение законодательства или нормативных правовых актов считается преднамеренным и существенным, государственный аудитор должен включать выявленные факты в аудиторскую документацию.
11. В процессе осуществления сбора доказательств государственный аудитор должен запрашивать пояснения у специалистов объекта государственного аудита в ситуациях, когда требуется пояснения и доказательства правильности и достоверности предоставленной информации и материалов. Представленные пояснения являются основанием для формирования объективного мнения государственного аудитора и уменьшения аудиторского риска.
12. **Оформление результатов аудита**
13. Результаты государственного аудита по каждому из объектов государственного аудита оформляется аудиторским отчетом по формам согласно приложению №18,19 Правил проведения внешнего государственного аудита и контроля (НП СК от 16 апреля 2013 года № 3-НП).
14. При составлении аудиторского отчета рекомендуется соблюдать следующие требования:
    1. полнота отражения всех вопросов, указанных в Программе государственного аудита и рабочих планах, достоверность, объективность сведений, изложенных в нем;
    2. четкость формулировок содержания выявленных нарушений и недостатков, выявленные нарушения описываются объективно и точно с указанием необходимых ссылок на реквизиты оригиналов документов, подтверждающих достоверность записей в аудиторском отчете, а также статей, пунктов и подпунктов нормативных правовых актов, положения которых нарушены;
    3. логическая и хронологическая последовательность излагаемого материала;
    4. изложение фактических данных только на основе проверенных материалов (соответствующих документов), при наличии исчерпывающих ссылок на них.
15. Если по результатам аудита соответствия не установлено нарушений и недостатков по вопросам программы государственного аудита, в аудиторском отчете указывается «По рассмотренному вопроса \_\_\_\_\_» нарушений и недостатков не установлено.

Не допускается включение в отчет различного рода предположений и сведений, не подтвержденных документами.

1. Государственный аудитор должен включить в аудиторскую документацию информацию о выявленных фактах несоблюдения законодательства и нормативных правовых актов, а также результаты соответствующих обсуждений с руководством объекта государственного аудита и, в случае необходимости, с лицами, наделенными руководящими полномочиями, и другими сторонами вне объекта государственного аудита.
2. Основные нормы и требования к оформлению аудиторских отчетов:
   1. аудиторский отчет оформляется государственным аудитором в соответствии с общим требованиям к отчетности;
   2. аудиторский отчет включает следующие элементы: заголовок, адресат, вводный параграф, аналитическую часть, аудиторское мнение о предмете аудита соответствия, подпись аудитора и дата аудиторского отчета;
   3. в вводном параграфе указываются: объект аудита, период охвата, фамилия имя отчество аудитора, ответственного работника объекта аудита и другая информация;
   4. аналитическая часть отчета должна раскрывать предмет государственного аудита отражать динамику рассматриваемого вопроса, причины не соответствия и не выполнения;
   5. аудиторское мнение должно быть отражено по каждому факту несоблюдения норм законодательства и нормативных правовых актов по проведенному государственному аудиту с указанием их названия, параграфов и пунктов;
   6. на основании аудиторского отчета готовится аудиторское заключение по рассматриваемым вопросам государственного аудита соответствия;
   7. аудиторское заключение является обобщающим документом результатов аудита соответствия;
   8. аудиторское заключение включает: вводный раздел, аналитический раздел, результаты аудита, выводы и предложения;
   9. в вводном разделе указываются: основание аудита, цель аудита, объекты аудита, предмет аудита, период охватываемый аудитом и др.;
   10. аналитический раздел должен содержать обобщенную информацию по рассматриваемым вопросам, причины не соответствия;
   11. результаты аудита включают: аудиторское мнение по рассматриваемым вопросам, с указанием несоблюдения норм законодательства, нормативных правовых актов, а также оценку их влияния на рассматриваемые вопросы. При этом целесообразно результаты аудита указать по существенности несоблюдения норм законодательств, нормативных и правовых актов;
   12. выводы могут быть обоснованы по каждому направлению аудита соответствия. Государственный аудитор должен аргументировать представленные выводы;
   13. рекомендации предлагаются по совершенствованию механизмов реализации рассматриваемых вопросов, а также в целом о среде объекта государственного аудита и механизме его функционирования. Государственный аудитор должен указать рекомендации о внесении изменений, дополнений в законодательство, нормативные правовые акты. Решение по этому вопросу принимается руководителем аудита;
   14. аудиторское заключение после юридического заключения и оценки качества аудита подписывается руководителем аудита.
3. **Основные направления аудита соответствия**
4. В соответствии с Законом РК «О государственном аудите и финансовом контроле» аудит соответствия включает:
   1. аудит соответствия деятельности объектов государственного аудита по использованию средств республиканского бюджета и национальных ресурсов;
   2. аудит соответствия достоверности и правильности ведения объектами государственного аудита бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;
   3. аудит соответствия выполнения государственными органами и субъектами квазигосударственного сектора условий договоров;
   4. аудит соответствия полноты и своевременности поступлений в республиканский бюджет, взимания поступлений в бюджет, а также правильности возврата, зачета ошибочно (излишне) оплаченных сумм из республиканского бюджета;
   5. аудит соответствия исполнения государственного чрезвычайного бюджета;
   6. аудит соответствия использования средств республиканского бюджета, в том числе целевых трансфертов и кредитов, связанных грантов, государственных и гарантированных государством займов, финансирования исполнения государственных обязательств по проектам государственно-частного партнерства, в том числе государственных концессионных обязательств, а также поручительств и активов государства;
   7. аудит соответствия формирования и использования Национального фонда РК;
   8. аудит соответствия использования активов Национального Банка РК только с согласия или по поручению Президента РК;
   9. аудит соответствия использования субъектами квазигосударственного сектора, выделенных им средств республиканского бюджета на соответствие финансово-экономическому обоснованию.
   10. **Аудит соответствия деятельности объектов государственного аудита по использованию средств республиканского бюджета и национальных ресурсов**

**Введение**

1. Объектом государственного аудита являются: государственные программы, отраслевые программы, стратегические планы, бюджетные программы, бюджетные ассигнования, бюджетные заявки, расчеты в разрезе специфик экономической классификации бюджетных программ, план финансирования государственного учреждения, расходы средств государственных органов и учреждений, закуп товаров, работ и услуг, целевые трансферты и кредиты, связанные гранты, государственные и гарантированные государством займы.

**Цель**

1. Цель государственного аудита:

- дать обоснованное мнение о соответствии деятельности объектов государственного аудита стратегическим планам на предмет их соответствия стратегическим и программным документам, прогнозу социально-экономического развития страны, правильности выбора целевых индикаторов и степени их достижения; по использованию средств бюджета и национальных ресурсов на цели, соответствующие назначению бюджетных программ (подпрограмм), а также экономической классификации расходов.

Для достижения данной цели необходимо получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство использования средств, выделенных из республиканского бюджета и национальных ресурсов, физическими и юридическими лицами на цели, соответствующие условиям гражданско-правовых сделок, заключенных с государственными учреждениями, в том числе кредитных договоров.

**Требования**

1. В рамках получения представления об объекте государственного аудита и его деятельности государственный аудитор должен получить общее представление о:
2. нормативной правовой базе, применимой к объекту государственного аудита, и отрасли или сектору, в котором объект государственного аудита осуществляет свою деятельность;
3. том, как объект государственного аудита соблюдает требования данной нормативной правовой базы.
4. Государственный аудитор должен выполнить следующие аудиторские процедуры для выявления случаев несоблюдения норм законов и нормативных правовых актов, которые могут оказать существенное влияние на деятельность объекта государственного аудита:
5. запросить руководство объекта государственного аудита и, в случае необходимости, лица, наделенные руководящими полномочиями, информацию о том, как объект государственного аудита соблюдает нормы законов и нормативных правовых актов;
6. инспектировать переписку по вопросам применения и (или) соблюдения таких законов и нормативных правовых актов между объектом государственного аудита и уполномоченным государственным органом.
7. Государственный аудитор должен направить запрос руководству объекта государственного аудита и, в случае необходимости, лицам, наделенным руководящими полномочиями, о предоставлении письменных подтверждений о том, что государственному аудитору было сообщено обо всех известных им имевших место или предполагаемых фактах несоблюдения законодательства или нормативных правовых актов, влияние которых должно учитываться при реализации поставленных задач перед объектом государственного аудита.
8. Государственный аудитор должен убедиться в соответствии показателей результатов документам *Системы государственного планирования РК*. Выработка критериев по мероприятиям данного вида должна в первую очередь определяться типом документа Системы государственного планирования. В настоящее время к документам Системы государственного планирования относятся:
9. [стратегический план](http://adilet.zan.kz/rus/docs/U100000922_#z8) развития РК на 10 лет, [Прогнозная схема](http://adilet.zan.kz/rus/docs/U1100000118#z9) территориально-пространственного развития страны;
10. стратегия национальной безопасности РК;
11. прогноз социально-экономического развития на 5 лет;
12. государственные программы на 5-10 лет;
13. стратегические планы государственных органов;
14. программы развития территорий;
15. стратегии развития национальных управляющих холдингов, национальных холдингов и национальных компаний с участием государства в уставном капитале (далее - национальные компании);
16. планы развития субъектов квазигосударственного сектора.
17. Государственный аудитор должен убедиться в соблюдении требований разработки и формата стратегического (операционного) плана объекта государственного аудита, формата бюджетных программ, администратора бюджетных программ, не разрабатывающего стратегический план, а также требований по разработке проекта решения маслихата об областном бюджете, о бюджетах города республиканского значения, столицы, о бюджете района (города областного значения).
18. В качестве критериев оценки могут быть использованы показатели достижения индикаторов, предусмотренных самими документами Системы государственного планирования. Кроме того, необходимо выработать критерии, определяющие уместность и достоверность показателей, предусмотренных в документах Системы государственного планирования. Также целесообразно выработать критерии, определяющие соответствие стратегических документов вышестоящим документам Системы государственного планирования. Аналогично осуществляется выбор критериев по другим законодательным актам, положениям на соответствие их показателей.
19. Государственный аудитор должен ознакомиться с утвержденным бюджетом на предстоящий финансовый год и трехлетний период администратора бюджетной программы (далее – АБП) для обоснования бюджетной программы в соответствии с целями и целевыми индикаторами стратегического плана.
20. Государственный аудитор должен убедиться, что бюджетная программа содержит принцип необходимости и достаточности для решения намеченных в стратегическом плане целей и целевых индикаторов, направленных на выполнение государственных функций и полномочий.
21. Государственный аудитор должен рассмотреть планы развития подведомственных организаций объекта государственного аудита, если это является предметом государственного аудита, на соответствие их нормативным и правовым актам РК.
22. Государственный аудитор должен обратить внимание на порядок разработки, утверждения планов развития, достижение показателей объекта государственного аудита.
23. Государственный аудитор должен убедиться, что соблюден порядок составления и предоставления бюджетных заявок, обоснованы расчеты в разрезе специфик экономической классификации бюджетных программ.
24. Государственный аудитор должен обратить внимание на то, что администраторы бюджетных программ составляют бюджетные заявки на очередной плановый период для обоснования объемов расходов, подразделяемые на базовые расходы и расходы на новые инициативы. Согласно статьи 67 Бюджетного Кодекса РК базовыми расходами являются расходы постоянного характера, капитальные расходы, а также расходы на начатые (продолжающиеся) бюджетные инвестиционные проекты и концессионные проекты на условиях софинансирования из бюджета. Расходами на новые инициативы относятся расходы, направленные на реализацию новых приоритетных направлений социально-экономического развития в соответствии со стратегическими и программными документами, в последующем финансируемых по новым бюджетным программам.
25. При расчете лимитов на новые инициативы учитываются:
    1. поручения Главы государства, в том числе в ежегодных посланиях народу Казахстана;
    2. мероприятия, предусмотренные в государственных и отраслевых программах;
    3. расходы, направленные на содержание вновь вводимых объектов.
26. Новые инициативы по расходам на бюджетные программы развития включают в себя расходы на новые республиканские (местные) бюджетные инвестиции за исключением бюджетных инвестиций, реализуемых за счет целевых трансфертов на развитие, и целевые трансферты на развитие на новые бюджетные инвестиции.
27. При определении лимитов на новые инициативы на первый год планового периода учитываются поручения Главы государства, требующие финансирования в первом году планового периода.

Лимиты на новые инициативы определяются как разница между прогнозом расходов бюджета, отраженном в одобренном прогнозе социально-экономического развития на соответствующий период, и суммой лимитов расходов администраторов бюджетных программ.

Лимиты на новые инициативы включают в себя новые инициативы по текущим расходам и новые инициативы по расходам на бюджетные программы развития.

При определении новых инициатив по текущим расходам в первую очередь учитываются новые инициативы, направленные на повышение оплаты труда, пенсий, пособий и других социальных выплат.

1. Для расчета лимитов расходов АБП для каждого администратора расходы группируются в следующие категории:
   1. текущие расходы:

-текущие расходы постоянного характера;

-капитальные затраты;

-переменные расходы;

* 1. расходы на бюджетные программы развития.

1. Целевые трансферты на развитие на новые бюджетные инвестиции определяются как разница между общим пулом по целевым трансфертам на развитие нижестоящим бюджетам и целевыми трансфертами на развитие на продолжающиеся бюджетные инвестиции.
2. Государственный аудитор должен обратить внимание на соблюдение объектом государственного аудита порядка распределения средств на финансирование разработки или корректировки, а также проведения необходимых экспертиз технико-экономических обоснований бюджетных инвестиционных и концессионных проектов, наличие консультативного сопровождения концессионных проектов.
3. *При проведении аудита соответствия по соблюдению требований составления и предоставления бюджетных заявок*, а также обоснованности расчетов в разрезе специфик экономической классификации бюджетных программ рекомендуется руководствоваться Правилами составления и предоставления бюджетной заявки, утвержден приказом Министра финансов РК от 24.11.2014 № 511;
4. Основной целью составления бюджетной заявки является обоснование объемов расходов при разработке проектов республиканского и местных бюджетов на базе количественной и финансовой информации о необходимых ресурсах и результатах выполнения бюджетных программ.
5. Бюджетная заявка составляется на основе:

-[лимитов](http://adilet.zan.kz/rus/docs/V1400009897#z20) расходов администраторов бюджетных программ, лимитов на новые инициативы;

-[проекта](http://adilet.zan.kz/rus/docs/U100000931_#z210) стратегического плана или проекта изменений и дополнений в стратегические планы;

-[проектов](http://adilet.zan.kz/rus/docs/V1400010176#z9) бюджетных программ, администраторов бюджетных программ;

-единой бюджетной классификации РК, утвержденной [приказом](http://adilet.zan.kz/rus/docs/V14E0009756#z0) Министра экономики и бюджетного планирования от 18 сентября 2014 года №403, зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов под № 9756 (далее - Единая бюджетная классификация);  бюджетной заявки истекшего планового периода;

-[отчета](http://adilet.zan.kz/rus/docs/U100000931_#z241) о реализации стратегического плана за отчетный финансовый год;

-[натуральных норм](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K080000095_#z1257).

1. При проведении аудита соответствия по соблюдению требований составления и предоставления бюджетных заявок, а также обоснованности расчетов в разрезе специфик экономической классификации бюджетных программ рекомендуется руководствоваться Правилами составления и предоставления бюджетной заявки, утвержденной Приказом Министра финансов РК от 24 ноября 2014 года № 511.
2. Администратор бюджетных программ ежегодно составляет одну бюджетную заявку, за исключением случаев уточнения и корректировки бюджета, предусмотренных бюджетным законодательством Республики Казахстан.
3. Бюджетная заявка подлежит приведению в соответствие на стадиях разработки, рассмотрения и утверждения бюджета, а также в случаях уточнения и корректировки бюджета. Обратить внимание на соблюдение сроков и правильности приведения в соответствие.
4. Бюджетная заявка, представляемая в центральный уполномоченный орган по бюджетному планированию, подписывается ответственным секретарем центрального исполнительного органа (должностным лицом, на которое в установленном порядке возложены полномочия ответственного секретаря центрального исполнительного органа), а в случаях отсутствия таковых - руководителем государственного учреждения или лицом им уполномоченным, руководителем структурного подразделения государственного учреждения, ответственного за их составление, а при отсутствии последних - лицами, на которых соответствующими приказами возложено исполнение обязанностей.

АБП в составе бюджетной заявки представляет перечень затрат по каждой бюджетной программе (подпрограмме) в разрезе мероприятий согласно [приложению 63](http://adilet.zan.kz/rus/docs/V14E0010007) Правил составления и предоставления бюджетной заявки.

1. Пояснительная записка к бюджетной заявке должна содержать:

- основные направления расходования средств на плановый период с указанием показателей результативности и эффективности;

- краткую характеристику и описание заявленных бюджетных программ;

- обоснование увеличения базовых расходов;

- анализ достигнутых показателей результатов, а также причины отклонений по бюджетным программам, включенным в состав прошлогодней бюджетной заявки.

Составляется в произвольной форме, информация в ней излагается кратко.

1. Государственный аудитор должен убедиться в том, что исполнение планов финансирования объектов государственного аудита проводится в соответствии с нормативными и правовыми актами РК.
2. При рассмотрении вопросов исполнения планов финансирования государственного учреждения в соответствии с нормативными и правовыми актами РК государственному аудитору необходимо учесть, что в процессе исполнения бюджета индивидуальный план финансирования является основным документом объекта государственного аудита, который формируется в форме: индивидуального плана по обязательствам, индивидуального плана по платежам. При этом, распределение по месяцам годовых сумм индивидуального плана по обязательствам в разрезе специфик экономической классификации должно соответствовать срокам принятия обязательств, срокам проведения конкурсных процедур по государственным закупкам, сезонности проведения работ, срокам принятия нормативных правовых актов в реализацию бюджетных программ. Распределение по месяцам годовых сумм индивидуального плана по платежам должно соответствовать срокам осуществления платежей по получаемым товарам (работам, услугам), согласно срокам реализации мероприятий в течение соответствующего финансового года по каждой бюджетной программе (подпрограмме), и учитывать предполагаемые сроки выплаты авансовых платежей. При этом рекомендуется обратить внимание, что администратор бюджетных программ в течение 5-ти рабочих дней после принятия постановления Правительства РК о реализации закона о республиканском бюджете на очередной финансовый год предоставляет в уполномоченный орган по исполнению бюджета с разбивкой по месяцам, с обоснованием помесячной разбивки планов проекты планов финансирования администратора бюджетных программ в соответствии с функциональной классификацией расходов бюджета на уровне бюджетных программ.
3. Необходимо обратить внимание, что администраторы бюджетных программ в течение 2-х рабочих дней после получения утвержденной сводными планами финансирования разбивки по месяцам годовых сумм финансирования бюджетных программ по обязательствам и платежам утверждают планы финансирования администраторов бюджетных программ. Государственные учреждения принимают обязательства по спецификам экономической классификации расходов в пределах сумм утвержденных индивидуальными планами финансирования по обязательствам на текущий финансовый год. Гражданско-правовые сделки государственных учреждений вступают в силу после их обязательной регистрации в территориальных подразделениях казначейства.
4. По исполнению принятых обязательств в разрезе специфик экономической классификации плана финансирования государственному аудитору рекомендуется дополнительно проверить:

-соблюдение расчетной дисциплины, достоверность, обоснованность, правильность банковских операций и операций, связанных с образованием дебиторской и кредиторской задолженностей;

-все операции по банковским счетам, с сопоставлением перечисленных сумм на счета других организаций, с данными бухгалтерского учета и выпискам банка.

1. В ходе проведения аудита соответствия рекомендуется определить, нарушает ли какое – либо действие или бездействие руководства и сотрудников объекта государственного аудита положения нормативных правовых актов. Имеются ли факты, содержащие признаки злоупотреблений и иных противоправных действий
2. Государственный аудитор должен *проверить утвержденную штатную численность объекта государственного аудита* согласно действующему законодательству, правильность установления должностных окладов, тарифных ставок, надбавок и доплат к заработной плате в соответствии с действующим законодательством, регулирующим оплату труда объекта государственного аудита.

В данном случае рекомендуется проверить утвержденную штатную численность объекта государственного аудита согласно действующему законодательству. В соответствии с действующими нормативными правовыми актами, регламентирующих оплату труда объекта государственного аудита проверяется обоснованность определения должностных окладов, тарифных ставок, надбавок и доплат к заработной плате и соответственно полученные данные сопоставляются с утвержденными средствами плана финансирования подкласса 110 «Заработная плата» структуры специфики экономической классификации расходов бюджета. Также по плану финансирования по специфике 112 «Дополнительные денежные выплаты» следует проверить обоснованность премирования в пределах предусмотренных средств плана финансирования на административные расходы, за счет каких специфик образовалась экономия, не является ли это следствием излишнего планирования бюджетных ассигнований. Имеют ли факты выплат премии при отсутствии экономии и не повлекли ли выплаты к росту кредиторской задолженности по другим спецификам, с которых произведены переносы в пределах предусмотренных средств плана финансирования.

1. Государственный аудитор должен обратить внимание, что в соответствии со статьей 204, главы 19 Трудового кодекса РК (от 15.05.07 № 251) должны быть осуществлены доплаты работникам занятым в тяжелых, вредных (особо вредных), опасных условиях труда, которые должны быть подтверждены результатами аттестации рабочих мест.
2. Государственный аудитор должен проверить заключение трудовых соглашений на выполнение отдельных видов работ и выплат по ним внештатным работникам.
3. Государственному аудитору в ходе проведения государственного аудита необходимо обратить внимание на расчеты бюджетной заявки по специфике 131 «Оплата труда внештатным работникам». Предусмотрено ли изначально привлечение лиц по трудовым договорам или имеют место случаи заключения трудовых соглашений с внештатными работниками на выполнение работ по имеющимися вакантным должностям, при этом рекомендуется проанализировать продолжительность периода заключения трудовых отношений. Государственному аудитору следует обратить внимание на обоснованность произведенных расходов с предусмотренными мероприятиями бюджетной заявки по численности внештатных работников и планируемыми расчетами на их содержание.
4. Государственный аудитор должен проверить обоснованность *использования средств на командировочные расходы.* Все ли представленные первичные документы соответствуют требованиям Постановления Правительства РК от 22 сентября 2000 года №1428 « Об утверждении Правил о служебных командировках в пределах работников государственных учреждений, содержащихся за счет государственного бюджета, а также депутатов Парламента РК», "О возмещении государственным служащим расходов на служебные заграничные командировки за счет средств республиканского и местных бюджетов" от 6 февраля 2008 года № 108.

Рекомендуется проанализировать командировочные расходы за предыдущий период в сравнении с предусмотренными расходами на текущий финансовый год. Не имеются ли факты излишнего планирования бюджетных средств с последующим переносом на другие специфики, а также командирование работников по не предусмотренным мероприятиям для исполнения основных задач и функций объекта государственного аудита. Для обоснования расходов на служебные командировки внутри страны и за пределы страны следует обратить внимание на утвержденные планы командировок на текущий год и проекты планов командировок на плановый период.

1. Государственному аудитору необходимо проверить *правильность расходования средств на капитальный и текущий ремонт зданий и сооружений, наличие сметной документации и актов выполненных работ.* При этом, государственный аудитор должен рассмотреть:
2. соответствие договорных обязательств объемам выполненных работ в количественном (натуральном) и стоимостном выражении по установленным формам согласно графику проведения работ капитального и текущего ремонта;
3. наличие обоюдной ответственности заказчика и подрядчика за уклонение от выполнения обязательств в установленные сроки. В случаях невыполнения договорных обязательств, проверяется применение штрафных санкций к подрядной организации и их своевременность начисления;
4. обеспечение целевого использования, соответствие суммы перечисленных подрядчику бюджетных средств объему фактически выполненных работ;
5. при проведении капитального ремонта наличие проектно-сметной документации, прошедшей государственную экспертизу в установленном порядке. При этом необходимо учесть, что договор подряда составляется заказчиком в стоимостном выражении на весь период проведения работ и действует до сдачи объектов в эксплуатацию;
6. наличие отклонений от проектно-сметной документации, соответствие видов выполненных работ, заключенным и оплаченным по договорам на ремонтно-строительные работы по капитальному ремонту;
7. соответствие данных актов выполненных работ формы №2 утвержденным нормам строительно-монтажных работ (СниП и ЕНиР);
8. соблюдение оплаты за произведенные работы по условиям договорных обязательств.

При проведении данного вопроса обратить внимание на перечень работ в соответствии с постановление Правительства РК от 2 ноября 1998 года №1118 «О нормативах потребления электроэнергии, тепла на отопление, горячей и холодной воды и других коммунальных услуг по организациям, финансируемым из средств бюджета», где предусмотрен перечень работ, выполняемых при текущем и капитальном ремонте.

1. Государственный аудитор должен проверить *правильность расходования средств за коммунальные услуги*: наличие договоров, правильность применения цен и тарифов по ним. При этом, следует руководствоваться постановлением Правительства РК от 2 ноября 1998 года №1118 «О нормативах потребления электроэнергии, тепла на отопление, горячей и холодной воды и других коммунальных услуг по организациям, финансируемым из средств бюджета».
2. При аудите *использования средств на содержание служебных автомобилей*  государственный аудитор должен проверить их соответствие нормативам положенности служебных автомобилей для транспортного обслуживания государственных органов РК, утвержденного постановлением Правительства РК от 27 мая 1999 года №663 «Об упорядочении эксплуатации служебных автомобилей для транспортного обслуживания государственных органов РК».

Табеля положенности специальных транспортных средств для обслуживания государственных органов РК, табеля положенности специальных автотранспортных средств для обслуживания государственных учреждений, подведомственным центральным исполнительным органам РК следует проверить на соответствие постановлению Правительства РК от 24 февраля 2000 года №288 «Об упорядочении эксплуатации специальных транспортных средств для обслуживания государственных учреждений, финансируемых из республиканского бюджета».

1. Государственный аудитор должен проверить *правильность списания расходов бензина* (специфика 144 «Затраты на приобретение топлива, горюче – смазочных материалов»). Рекомендуется проверить в соответствии с установленными нормами на 100 км пробега по маркам автомобилей и других транспортных средств согласно путевым листам в соответствии с Правилами по нормированию расхода топливо-смазочных и эксплуатационных материалов для автотранспортной и специальной техники, утвержденными совместным приказом Министерства транспорта и коммуникаций РК от 20 июля 2001 года №226-1 и энергетики и минеральных ресурсов РК от 16 июля 2001 года №176 (с изменениями, внесенными совместным приказом Министра транспорта и коммуникаций РК от 07.11.2006г. № 286 и Министра энергетики и минеральных ресурсов РК от 08.11.2006г. № 287).
2. При проведении государственного аудита по вопросу *проведения строительной деятельности* государственный аудитор должен выполнить аудиторские процедуры в отношении соответствия данной деятельности нормативным правовым документам в области строительства.

При проведении государственного аудита по указанному вопросу государственному аудитору рекомендуется учесть, что строительная деятельность - это создание основных фондов производственного и непроизводственного назначения путем возведения новых и (или) изменения (расширения, модернизации, технического перевооружения, реконструкции, реставрации, капитального ремонта) существующих объектов (зданий, сооружений и их комплексов, коммуникаций), монтажа (демонтажа), связанного с ними технологического и инженерного оборудования, изготовления (производства) строительных материалов, изделий и конструкций, а также осуществления работ по консервации строительства незавершенных объектов и постутилизации объектов, выработавших свой ресурс.

Кроме того, стоимость строительства новых, реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий, зданий и сооружений - это сумма денежных средств, требующихся для его осуществления. Она определяется в составе предпроектных проработок (технико-экономических обоснований - ТЭО).

1. Государственному аудитору необходимо учесть, что предпроектная документация, по которой в течение трех лет после ее утверждения не была разработана и утверждена проектно-сметная документация, считается устаревшей и может быть использована для реализации только после проведения новой экспертизы и переутверждения в установленном законодательством РК порядке. Проектная (проектно-сметная) документация, по которой в течение трех лет после окончания ее разработки и проведения экспертизы не начато строительство, также считается устаревшей и может быть использована для реализации только после проведения новой экспертизы и переутверждения в установленном законодательством РК порядке.
2. При этом, процедура проведения экспертизы регламентированы постановление Правительства РК от 19 августа 2002 года N 918«О Правилах проведения экспертизы предпроектной (технико-экономических обоснований) и проектной (проектно-сметной) документации на строительство независимо от источников финансирования, а также утверждения проектов, строящихся за счет государственных инвестиций».
3. Необходимо обратить внимание, что в соответствии с п.4 ст.154 Бюджетного Кодекса РК по проектам, являющимся технически несложными, строительство которых предполагается по типовым проектам, типовым проектным решениям и проектам повторного применения, разработка ТЭО не требуется. Кроме того, перечень проектов, не требующих разработки ТЭО разрабатывается уполномоченным органом по делам архитектуры, градостроительства и строительства и утверждается Правительством РК.
4. Сметная стоимость строительства является основой для определения размера капитальных вложений, финансирования строительства, формирования договорных цен на строительную продукцию, расчетов за выполненные подрядных (строительно-монтажных) работы, оплаты расходов по приобретению оборудования и доставке его на стройки, а также возмещения других затрат за счет средств, предусмотренных сводным сметным расчетом.
5. На основе сметной документации осуществляются также учет и отчетность, хозяйственный расчет и оценка деятельности строительно-монтажных организаций и заказчиков. Исходя из сметной стоимости определяется в установленном порядке балансовая стоимость вводимых в действие основных фондов по построенным предприятиям, зданиям и сооружениям.
6. Для начала реализации проекта (производства строительно – монтажных работ) требуется разрешение местного органа архитектуры, градостроительства и строительства. В ходе государственного аудита следует обратить внимание, имеется ли у заказчика перечень документов, необходимых для получения разрешения, который регламентирован приказом Председателя Агентства РК по делам строительства и жилищно – коммунального хозяйства от 9 августа 2012 года№ 396 «Об утверждении Перечня документов, необходимых для получения разрешения на производство строительно-монтажных работ».
7. Государственный аудитор должен проверить наличие права собственности на земли и государственной регистрации прав на недвижимое имущество в процессе строительства.
8. Государственному аудитору рекомендуется проверить, осуществлена ли процедура выбора подрядных организации на строительную деятельность в соответствии с Законом РК «О государственных закупках» с последующим заключением договора, где в обязательном порядке указываются виды и объемы работ (услуг), которые подрядчик (генеральный подрядчик) намеревается передать на исполнение субподрядчикам. При этом следует учесть, что не допускается передача на субподряд в совокупности более двух третьей предусмотренных договором стоимости всех подрядных работ (цены) подряда.
9. Государственному аудитору рекомендуется проверить наличие при строительстве сопровождения архитектурным строительным контролем, техническим и авторским надзором.
10. В ходе аудита государственному аудитору необходимо проверить выполнение работ заказчиком и подрядчиком на соответствие требованиям Закона «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в РК», своевременности принятия актов выполненных работ и их оплате по условиям договора и предусмотренному графику. Следует обратить внимание на оплату работ в пределах девяносто пяти процентов от общей суммы договора, так как по договорам, срок действия которых превышает текущий финансовый год, удержание пяти процентов от общей суммы договора производится на последний год завершения. Окончательный расчет за выполненные работы производится после завершения работ при предъявлении заказчиком в органы казначейства акта государственной приемочной комиссии.
11. Следует обратить внимание, что приемка в эксплуатацию построенного объекта государственной приемочной комиссией производится при его полной готовности в соответствии с утвержденным проектом и наличии положительного заключения рабочей комиссии. Постановлением Правительства РК от 15 октября 2001 года №1328 «Некоторые вопросы реализации Закона РК «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в РК» предусмотрены полномочия, обязанности и обязательный состав приемочной и рабочей комиссий, правила приемки объекта приемочной и рабочей комиссиями.
12. При *аудите бюджетных субсидий*, необходимо обратить внимание на правильность выделения, действительное отсутствие возможности другого способа выполнения государственных функций и реализации социально-экономических задач развития республики или региона.

При этом в каждом государственном органе выделение субсидий нужно рассматривать в соответствии с законодательными актами, относящимися к их деятельности.

1. Порядок  выплаты  субсидий из бюджета  [определяется](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K080000095_/k0800954.htm) центральными государственными органами по согласованию с центральным уполномоченным органом по государственному планированию и центральным уполномоченным органом по бюджетному планированию.

Проверить расчеты расходов на субсидии в соответствии с предусмотренной бюджетным законодательством формой.

Вместе с расчетом проверить представленные обосновывающие документы по направлениям затрат.

1. Расчет по данной форме состоит из трех разделов.

В первом разделе указывается общая сумма доходов, получаемых объектом государственного аудита от осуществления хозяйственной деятельности.

Во втором разделе указывается общая сумма расходов с приведением расшифровки по основным видам расходов.

В третьем разделе указывается сумма превышения расходов над доходами объектов государственного аудита, то есть сумма, возмещаемая из соответствующего бюджета.

1. На основании расчетов по форме 01-311, представленной юридическими лицами АБП составляет сводную форму 01-311 - свод ([приложение 60](http://adilet.zan.kz/rus/docs/V14E0010007)) для расчета расходов на субсидии юридическим лицам, в том числе крестьянским (фермерским хозяйствам).
2. Государственный аудитор должен проверить *соблюдение порядка осуществления закупа товаров, работ и услуг*, в соответствии с законодательством о государственных закупках. При этом государственный аудитор должен руководствоваться:
3. Законом РК «О государственных закупках» от 21 июля 2007 года;
4. постановлением Правительства РК «Об утверждении Правил осуществления государственных закупок» от 27 декабря 2007 года № 1301;
5. постановлением Правительства РК «Об утверждении Правил проведения электронных государственных закупок» от 15 мая 2012 года №623.
6. В ходе государственного аудита процесса планирования государственных закупок необходимо обратить внимание на следующие вопросы:

-наличие и сроки утверждения годовых планов государственных закупок, правильность составления, обоснованность внесенных изменений в течение финансового года, в случае наличия;

-анализ годовых планов государственных закупок (выделяемые суммы, распределение по номенклатуре и объемам);

-соответствие сроков проведения процедур закупок со сроками указанными в плане государственных закупок;

-наличие случаев отказа от осуществления государственных закупок по основаниям, не предусмотренным п. 10 ст. 5 Закона;

-анализ государственных закупок, осуществленных без применения норм законодательства о государственных закупках;

-соответствие требованиям законодательства о государственных закупках по определению способов проведения государственных закупок:

открытым и закрытым конкурсом;

способом из одного источника;

способом запроса ценовых предложений;

способом аукциона;

-количество и объем государственных закупок, осуществленных указанными способами (по отдельности);

-выполнение требований о направлении информации для включения в реестры в сфере государственных закупок.

1. При проведении государственного аудита соблюдения законодательства о государственных закупках способом конкурса необходимо охватить следующие вопросы:
2. наличие приказов об определении организатора конкурса;
3. наличие приказов на утверждение конкурсной комиссии, конкурсной документации, экспертной комиссии;
4. соответствие конкурсной документации требованиям законодательства о государственных закупках, а именно:

* не имеется ли в конкурсной документации указании на товарные знаки, знаки обслуживания, фирменные наименования, патенты, полезные модели, промышленные образцы, наименование места происхождения товара и наименование производителя, а также иных характеристик, определяющих принадлежность приобретаемого товара, работы, услуги отдельному потенциальному поставщику, за исключением следующих случаев осуществления государственных закупок:

-для доукомплектования, модернизации и дооснащения основного (установленного) оборудования;

-для определения поставщика услуг по предоставлению товара в лизинг и возникновения необходимости подробного описания предмета лизинга;

* наличие в конкурсной документации критериев, влияющих на конкурсное ценовое предложение участников конкурса:

- наличие у потенциального поставщика:

опыта работы на рынке товаров, работ, услуг, являющихся предметом проводимых государственных закупок;

документа, подтверждающего проведение добровольной сертификации предлагаемых товаров, для отечественного товаропроизводителя в соответствии с законодательством РК о техническом регулировании;

сертифицированной системы (сертифицированных систем) менеджмента качества в соответствии с требованиями национальных стандартов;

сертифицированной системы (сертифицированных систем) менеджмента управления окружающей средой в соответствии с требованиями национальных стандартов и (или) подтверждения соответствия стандарту экологически чистой продукции в соответствии с законодательством РК о техническом регулировании;

документа, подтверждающего проведение добровольной сертификации предлагаемых товаров, для отечественного товаропроизводителя в соответствии с законодательством РК о техническом регулировании;

сертифицированной системы (сертифицированных систем) менеджмента качества в соответствии с требованиями государственных стандартов;

- функциональные, технические, качественные характеристики товаров, работ, услуг и (или) расходы на эксплуатацию, техническое обслуживание и ремонт закупаемых товаров;

- местное содержание.

1. Государственному аудитору рекомендуется проверить:

-не имеются ли факты включения в конкурсную документацию квалификационных требований, не предусмотренных законодательством о государственных закупках;

-обоснованность внесения изменений в конкурсную документацию, соблюдение сроков и процедур внесения изменений в конкурсную документацию;

-своевременности проведения процедур вскрытия конвертов с конкурсными заявками, процедур допуска до участия в конкурсе потенциальных поставщиков, подведение итогов конкурса;

-своевременность размещения протокола вскрытия конвертов с конкурсными заявками, протокола допуск до участия в конкурсе, протокола об итогах конкурса на веб-портале;

-соответствие потенциальных поставщиков, участвующих в государственных закупках общим и специальным квалификационным требованиям, требованиям конкурсной документации;

-обоснованность отклонения конкурсных заявок потенциальных поставщиков, не имелось ли фактов избирательного подхода при определении поставщиков допущенных до участия в конкурсе;

-обоснованности применения конкурсной комиссией критериев, влияющих на условную цену потенциальных поставщиков;

-факты предоставления недостоверной информации по квалификационным требованиям. Имелись ли факты установления конкурсной комиссией недостоверной информации по конкурсным заявкам, при этом не уведомление или не своевременное уведомление уполномоченного органа в сфере государственных закупок;

-факты направление запроса, а равно действия конкурсной комиссии, связанные с дополнением заявки на участие в конкурсе недостающими документами, заменой документов, представленных в заявке на участие в конкурсе, приведением в соответствие ненадлежащим образом оформленных документов;

-порядок расчета демпинга по предложенным ценам;

-определение победителя конкурса по наименьшей условной цене, с учетом критериев предусмотренных законодательством о государственных закупках;

-представление потенциальным поставщиком, определенного победителем электронного конкурса, оригиналов или нотариально заверенных копии документов, подтверждающих соответствие потенциального поставщика квалификационным требованиям, которые были ранее приложены в виде электронных копий к заявке на участие в электронном конкурсе, и оригинал доверенности на право подписания заявки на участие в электронном конкурсе.

1. Государственному аудитору необходимо проверить наличие фактов непринятия или принятие несвоевременных мер, объектом государственного аудита, выступающего заказчиком по взысканию неустойки в случаях неисполнения либо ненадлежащего исполнения принятых поставщиком обязательств по договору о государственных закупках, повлекшее необоснованное использование средств.
2. Государственный аудит закупок способом запроса ценовых предложений по средствам веб-портала производится в соответствии с Правилами осуществления электронных государственных закупок, где необходимо обратить внимание на следующие вопросы:

-обоснованность применение способа запроса ценовых предложений в соответствии с законодательством о государственных закупках;

-разделение на лоты товаров, работ, услуг, не являющихся однородными;

-разделение на лоты нескольких видов однородных товаров, работ, услуг организатором государственных закупок;

-соблюдение направление потенциальному поставщику, предложившему наименьшее ценовое предложение, проекта договора о государственных закупках в сроки установленные пунктом 11 статьи 31 Закона;

-соблюдение сроков заключения договора о государственных закупках.

1. Государственный аудит по осуществлению государственных закупок способом из одного источника производится в соответствии с Правилами осуществления электронных государственных закупок, где необходимо обратить внимание на следующие вопросы:

-обоснованность принятия заказчиком решения о проведении государственных закупок товаров, работ, услуг способом из одного источника;

-наличие приказа об определении заказчиком организатора государственных закупок для организации и проведения государственных закупок товаров, работ, услуг способом из одного источника;

-наличие и правильность разработанной организатором государственных закупок технической спецификации приобретаемых товаров, работ, услуг с определением условий, места и сроков поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, условий и сроков оплаты;

-наличие и правильность составления, направление организатором государственных закупок потенциальному поставщику письменного приглашения принять участие в государственных закупках;

-наличие документов, подтверждающих соответствие потенциального поставщика квалификационным требованиям, обоснование цены, предлагаемой им на участие в государственных закупках способом из одного источника;

-наличие и правильность оформления организатором государственных закупок протокола об итогах государственных закупок способом из одного источника.

1. При проведении государственного аудита соблюдения законодательства при проведении государственных закупок способом аукциона необходимо проверить:

-наличие приказов на утверждение аукционной комиссии, аукционной документации, экспертной комиссии, секретаря аукционной комиссии;

-утверждение заказчиком аукционной документации;

-соответствие аукционной документации требованиям законодательства о государственных закупках;

-публикация организатором на веб-портале объявления о проведении электронного конкурса;

-соблюдение сроков опубликования аукционной документации;

-соблюдение сроков внесения изменений и (или) дополнений в аукционную документацию;

-соблюдение сроков вскрытия аукционных заявок;

-соблюдение сроков рассмотрения заявок на участие и принятие решения о допуске потенциальных поставщиков к участию;

-рассмотрение первой части заявок потенциальных поставщиков, на соответствие требованиям аукционной документации;

-правомерность отклонения аукционных заявок;

-правомерность определения потенциальных поставщиков участниками аукциона;

-соблюдение сроков и времени проведения аукциона, указанных в извещении;

-рассмотрение второй части заявок потенциальных поставщиков, на соответствие квалификационным требованиям, установленным аукционной документацией;

-соблюдение сроков оформления протокола об итогах аукциона, а также его опубликование;

-обоснованность признания аукциона несостоявшимся;

-соблюдение сроков заключения договора о государственных закупках;

-представление потенциальным поставщиком, определенного победителем аукциона, оригиналов или нотариально заверенных копии документов, подтверждающих соответствие потенциального поставщика квалификационным требованиям, которые были ранее приложены в виде электронных копий к заявке на участие в аукционе, и оригинал доверенности на право подписания заявки на участие в аукционе.

1. При проведении государственного аудита заключения и исполнения договоров о государственных закупках необходимо обратить внимание на следующие моменты:

-обоснованность заключения договора с поставщиком;

-наличие фактов уклонения потенциальных поставщиков от заключения договора;

-наличие фактов внесения изменений в условиях договора, на которых он был определен победителем, обоснованность внесенных таких изменений в проект договора либо заключенный договор о государственных закупках;

-наличие обеспечения исполнения договоров, имелись ли случаи не внесения исполнения договоров, какие меры принимались в отношении таких поставщиков;

-наличие фактов недобросовестного исполнения договорных обязательств потенциальными поставщиками;

-взыскание, с поставщиков недобросовестно исполнивших договорные обязательства, штрафных санкции;

-направление исков суд по поставщикам, отказавшимся от заключения договора или ненадлежащим образом исполнивших заключенные договора.

1. При проведении государственного аудита закупок осуществляемым без применения норм Закона РК «О государственных закупках», регламентирующих выбор поставщика и заключение с ним договора о государственных закупках, в соответствии со статьей 4 вышеуказанного закона необходимо обратить внимание на:

-обоснованность принятия заказчиком решения об осуществлении государственных закупок без применения норм Закона, регламентирующих выбор поставщика и заключение с ним договора о государственных закупках;

-соблюдение принципов правового регулирования государственных закупок, а именно оптимального и эффективного расходования денег, используемых для государственных закупок и поддержки отечественных предпринимателей.

1. Государственный аудит местного содержания при осуществлении государственных закупок товаров, работ и услуг производится в соответствии с Правилами осуществления электронных государственных закупок, где необходимо обратить внимание на следующие вопросы*:*

-аудит правильности составления договора о государственных закупках в части содержания в условиях договора об обеспечении поставщиком местного содержания согласно конкурсной заявке (при его наличии);

-сопоставление достоверности информации об объемах казахстанского содержания при фактическом исполнении договоров со сведениями, содержащимися в конкурсной заявке и в отчете об объемах казахстанского содержания при закупках товаров, работ, услуг, представленном заказчиком на веб-портал [www.goszakup.gov.kz](http://www.goszakup.gov.kz).

1. При государственном аудите соблюдения статьи 44 Закона, поддержка отдельных категорий отечественных потенциальных поставщиков проводится**:**

-государственный аудит проведения государственных закупок отдельных видов товаров, работ, услуг только у организаций, указанных в перечне, утвержденном Правительством РК, производящих товары, выполняющих работы, оказывающих услуги, созданных общественными объединениями инвалидов РК.

-государственный аудит проведения государственных закупок продовольственных товаров, указанных в перечне, утвержденном Правительством РК, только у отечественных товаропроизводителей.

1. Государственный аудит по другим вопросам, касающийся расходов государственного учреждения, производимых в пределах плана финансирования на соответствие действующим нормативным правовым актам РК производится по регламентирующим документам деятельности объекта государственного аудита. Нормативные правовые акты применительно к объекту государственного аудита определяются по результатам предварительного изучения деятельности объекта государственного аудита с последующим включением вопросов на соответствие в программу государственного аудита.
   1. **Аудит соответствия достоверности и правильности ведения объектами государственного аудита бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности.**

**Введение**

1. Объектом государственного аудита является ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности в соответствии с нормами законодательства РК.
2. Требования данного раздела разработаны для содействия государственному аудитору в определении соответствия бухгалтерского учета и финансовой отчетности законодательству РК и нормативным правовым актам.

**Цель**

1. Цель государственного аудита – определить соответствие ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности нормам законодательства РК.
2. Основными задачами государственного аудита являются:
3. аудит соответствия состава и показателей бухгалтерской отчетности требованиям нормативных актов и законодательства;
4. аудит соответствия показателей во всех взаимосвязанных формах бухгалтерской отчетности;
5. государственный аудит системы внутреннего контроля организации;
6. определение полноты отражения в отчетности всех хозяйственных операций организации в соответствии с принципом начисления.

**Требования**

1. Государственному аудитору необходимо проверить:
2. учетную политику объекта государственного аудита;
3. организационную структуру бухгалтерского отдела объекта аудита;
4. организацию документооборота;
5. порядок отражений хозяйственных операций;
6. правильность итогов в денежных документах и кассовой книге и других требований ведения кассовых операций, произвести инвентаризацию денежных средств в кассе объекта государственного аудита, находящихся в подотчете бухгалтера-кассира;
7. порядок подготовки отчетности.
8. Во время государственного аудита бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности государственные аудиторы должны обобщить результаты всех аудиторских процедур, полученные на этапах государственного аудита отдельных разделов бухгалтерского учета и циклов хозяйственных операций. Цель этой операции — оценка совокупного влияния обнаруженных и прогнозируемых ошибок на бухгалтерскую отчетность в целом.
9. Обратить внимание, что в государственном учреждении информация о потоках денежных средств за отчетный период представляется в отчете о движении денежных средств государственного учреждения с разбивкой на потоки от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, которые регламентированы  приказом Министра финансов РК «Об утверждении Правил ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях» от 3 августа 2010 года № 393 (далее – Правила 393).
10. Аудит соответствия бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности включает аудит состава и показателей бухгалтерской отчетности, который проводится по следующим направлениям:
    1. государственный аудит содержания форм бухгалтерской отчетности и увязки (соблюдения арифметической и логической взаимосвязи ее показателей). На данном этапе по каждой форме отчетности определяют следующие параметры: соответствие формы отчетности типовым требованиям к ней, а также специфику деятельности объекта; полнота заполнения реквизитов; арифметический аудит показателей; взаимосвязь показателей каждой формы отчетности с другими формами;
    2. государственный аудит отдельных форм бухгалтерской отчетности с учетом особенностей раскрытия информации в них.

В ходе проведения государственного аудита рекомендуется проанализировать состояние дебиторской и кредиторской задолженностей за период проведения контроля, причины возникновения и меры, принятые к их погашению. Имеется ли безнадежная к взысканию дебиторская задолженность с истекшими сроками исковой давности, какие проводятся мероприятия по взысканию либо списанию, имеется ли решение суда для проведения вышеуказанных процедур. Обратить внимание на процедуру списания кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, на основании каких документов списаны, имеются ли акты инвентаризации кредиторской задолженности, приказ руководителя государственного учреждении с обоснованием их списания.

1. Государственный аудитор при проведении аудита соответствия достоверности и правильности ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности объектом государственного аудита может руководствоваться Процедурным стандартом финансовой отчетности, разработанный Счетным комитетом.
2. Государственный аудитор при проведении аудита соответствия достоверности и правильности ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности должен обратить внимание на следующие виды нарушений:

1) составление искаженной финансовой отчетности (представление заведомо недостоверной финансовой отчетности) в том числе:

- проведение операций без соответствующего отражения их результатов в бухгалтерском учете,

- ведение бухгалтерского учета в нарушение требований, установленных законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, и методов (принципов) бухгалтерского учета, приведшее к искажению финансовой отчетности,

- нарушение оформления первичной бухгалтерской документации;

2) сокрытия данных, подлежащих отражению в бухгалтерском учете;

3) уничтожения бухгалтерской документации;

4) назначения на должность главного бухгалтера публичной организации лица, не имеющего сертификата профессионального бухгалтера;

5) подписания финансовой отчетности главным бухгалтером организации публичного интереса, не являющимся профессиональным бухгалтером.

6) необоснованное списание активов;

7) несвоевременное представление финансовой отчетности в депозитарий организациями публичного интереса.

1. Государственный аудитор должен учитывать, что риск не обнаружения искажений финансовой отчетности в результате несоблюдения законодательства и нормативных правовых актов возрастает вследствие:
2. наличия законов и нормативных правовых актов, касающихся в основном текущей деятельности объекта государственного аудита, которые обычно не оказывают существенного влияния на его финансовую отчетность и потому могут быть не учтены в информационных системах, используемых объектом государственного аудита для составления финансовой отчетности;
3. действий, направленных на сокрытие нарушений объектом государственного аудита законодательства и нормативных правовых актов (преступный сговор, подлог документов, умышленное не отражение в учете операций, действия руководства объекта аудита в обход средств контроля или предоставление заведомо ложной информации).
4. Государственный аудитор должен принимать во внимание риск, что на финансовую отчетность может оказать существенное влияние несоблюдение объектом государственного аудита законов и нормативных правовых актов. Такие законы и нормативные правовые акты делятся на две категории:
5. положения этих законов и нормативных правовых актов являются общепризнанными и имеют прямое влияние на определение существенных сумм и раскрытий в финансовой отчетности (бюджетное, налоговое и пенсионное законодательство);
6. другие законы и нормативные правовые акты, которые не оказывают прямого влияния на определение сумм и раскрытий в финансовой отчетности, но их соблюдение может иметь значение для осуществления операционной деятельности объекта государственного аудита (соблюдение условий лицензии, соблюдение нормативных требований платежеспособности, соблюдение экологических норм). Несоблюдение требований законодательства и нормативных правовых актов может привести к начислению штрафов, судебным процессам или другим последствиям, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.
7. Государственный аудитор был готов к вероятности того, что прочие аудиторские процедуры, применяемые с целью определения соответствия финансовой отчетности законодательству РК, могут привлечь внимание государственного аудитора к случаям выявленного или предполагаемого несоблюдения законодательства и нормативных правовых актов. Соблюдение принципа профессионального скептицизма в ходе государственного аудита имеет важное значение, учитывая объем требований законодательства и нормативных правовых актов, влияющих на объект государственного аудита.
8. Если государственному аудитору становится известной информация, касающаяся случаев несоблюдения или предполагаемого несоблюдения законодательства или нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности, он должен включить в аудиторскую документацию информацию о выявленных или предполагаемых фактах несоблюдения законодательства и нормативных правовых актов.

* 1. **Аудит соответствия выполнения государственными органами и субъектами квазигосударственного сектора условий договоров.**

**Введение**

1. Данный раздел определяет обязанности государственного аудитора по рассмотрению в ходе аудита соответствия выполнения государственными органами и субъектами квазигосударственного сектора условий договоров.
2. Требования данного раздела разработаны для содействия государственному аудитору в выявлении нарушений выполнения условий договоров государственными органами и субъектами квазигосударственного сектора.

**Цель**

1. Целью государственного аудита является установить соответствие договоров действующему законодательству, оценить фактическое исполнение договоров и правильность ведения расчетов с поставщиками и подрядчиками за полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и оказанные услуги государственными органами и субъектами квазигосударственного сектора.

**Требования**

1. Государственный аудитор должен проверить выполнение норм и требований законодательства РК объектом государственного аудита при подписании договоров.
2. Государственный аудитор должен получить необходимые доказательства о выполнение государственными органами и субъектами квазигосударственного сектора условий договоров.
3. Государственному аудитору следует определить характер и степень рисков, возникающих из договоров. Стороны подписывающие договора обязаны раскрывать информацию, помогающую пользователям составить представление об объемах, сроках и факторах неопределенности, связанных с движением денежных средств.
4. При государственном аудите выполнения договоров и расчетов с поставщиками и подрядчиками основными источники информации для государственного аудита являются:

1) Договоры на поставку товарно-материальных ценностей;

2) Договоры на оказание услуг;

3) Журнал регистрации счетов-фактур поставщиков;

3) Журнал регистрации доверенностей на получение ТМЦ;

4) Счета-фактуры поставщиков ТМЦ.

1. Первый этап может включать правовую оценку договоров с позиции действующего законодательства. Это объясняется различными вариантами отражения в учете операций в зависимости от условий договора, разницей в принятии на учет затрат и налога на добавленную стоимость в зависимости от юридического статуса контрагента и его права заниматься определенными видами деятельности.
2. Следующим этапом при проведении аудита договоров может быть инвентаризация (взаимная сверка) расчетов. Эту процедуру целесообразно проводить посредством запроса к контрагенту о состоянии расчетов на определенную дату, прилагая к запросу выписку — расшифровку задолженности, числящейся на объекте аудита.
3. Результаты инвентаризации расчетов должны быть оформлены документально. Следует перечислить наименование проинвентаризованных счетов и указать суммы выявленной несогласованной дебиторской и кредиторской задолженности, безнадежных долгов, кредиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности.
4. По указанным видам задолженности к акту инвентаризации расчетов должна быть приложена справка, в которой приводятся наименования и адреса дебиторов и кредиторов, сумма задолженности, за что числится задолженность, с какого времени и на основании каких документов.
5. По суммам дебиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности, в справках указываются лица, виновные в пропуске этих сроков. Анализ имеющихся на объекте государственного аудита материалов инвентаризаций расчетов или проведение инвентаризации самим государственным аудитором дает возможность сосредоточить внимание на проверке тех расчетов, по которым установлены расхождения.
6. Формы и порядок расчетов между плательщиком и получателем средств определяются договором или соглашением. Государственный аудитор должен обратить особое внимание на наличие всех оправдательных документов, а в отдельных случаях запросить в казначействе или банках копии недостающих документов.
7. Результаты предварительной оценки действующих договоров, системы расчетов с поставщиками и подрядчиками, результаты инвентаризации и анализ опроса сотрудников объекта государственного аудита можно использовать в определении набора аудиторских процедур по государственному аудиту.
8. Государственный аудитор должен установить выполнение условий договоров поставщиками, а именно:
9. своевременная поставка товаров или оказания услуг по договорам (сроки);
10. наличие и правильность оформления бухгалтерской документации, подтверждающей поставку товаров или оказания услуг (акты приема-передачи, акты выполненных работ, накладные и т.д.);
11. соответствие товаров и оказание услуг техническим спецификациям*.*
12. Государственный аудитор должен установить выполнение условий договоров заказчиками, а именно:
13. своевременная регистрация договоров в соответствующих органах;
14. в тех случаях, когда нарушены сроки (задержка) поставки товаров или оказания услуг, были ли взысканы неустойки и штрафы;
15. своевременная оплата по договору;
16. доступ к собственности заказчика (территория, склады и т.д.) для поставки товаров и оказания услуг по договору;
17. своевременность предъявления претензий по срокам, по качеству, количеству при необходимости.
18. Государственный аудитор должен получить необходимые доказательства о распределении доходов и затрат по договору по отчетным периодам, в которых производились работы.
19. Для осуществления государственного аудитасоответствия выполнения государственными органами и субъектами квазигосударственного сектора условий договоров государственному аудитору следует проверить наличие действующей эффективной внутренней системы бюджетирования и отчетности.
20. Государственному аудитору следует обратить внимание на дату начала договора и на дату завершения работ по договору, которые часто относятся к разным отчетным периодам.
21. Государственный аудитор должен проверить затраты по договору
22. В случаях, когда предметом договора является оказание услуг, государственному аудитору следует проверить стоимость и расчеты на протяжении всего времени действия договора.
23. Государственному аудитору следует обращать внимание на наличие и содержание, объединение и дробление договора.
24. Государственному аудитору следует обращать внимание на предусмотренные в договоре нормы по штрафам, санкциям за несвоевременное выполнение договорных обязательств.
25. На протяжении проведения данного государственного аудита соответствия государственному аудитору необходимо поддерживать коммуникации с объектом государственного аудита.
26. Если государственному аудитору становится известной информация, касающаяся случаев несоблюдения или предполагаемого несоблюдения законодательства или нормативных правовых актов по выполнению государственными органами и субъектами квазигосударственного сектора условий договоров, он должен включить в аудиторскую документацию информацию о выявленных или предполагаемых фактах несоблюдения законодательства и нормативных правовых актов.
    1. **Аудит соответствия полноты и своевременности поступления средств в бюджет** **взимания поступлений в бюджет, а также правильности возврата, зачета ошибочно (излишне) оплаченных сумм из республиканского бюджета.**

**Введение**

1. В данном разделе рассмотрены основные нормы и требования к аудиту соответствия полноты и своевременности поступлений в бюджет. Специфические требования к аудиту соответствия полноты и своевременности поступлений в республиканский и местные бюджеты, взимания поступлений в бюджет, а также правильности возврата, зачета ошибочно оплаченных сумм из республиканского и местных бюджетов будут рассмотрены в специализированном стандарте по этим вопросам.
2. Объектами государственного аудита являются: налоговые поступления, неналоговые поступления, поступления от продажи основного капитала, поступления трансфертов и займов, а также уполномоченные органы по планированию и исполнению доходов бюджета.

**Цель**

1. Цель – дать обоснованное мнение о полноте и своевременности поступления налогов, сборов и других платежей в бюджет в соответствии с законодательством и нормативными правовыми актами по вопросам поступления средств в бюджет.

**Требования**

1. Основные нормы и требования к планированию аудита соответствияполноты и своевременности поступления средств в бюджет:
   1. для определения и изучения перечня законов, нормативных и правовых актов государственный аудитор осуществляет:

-составление действующих законодательств и нормативных правовых актов, налоговым и неналоговым поступлениям;

-изучение обновления, изменения и дополнения к действующим законодательствам, нормативным правовым актам;

-оценку существенности этих изменений, дополнений и влияния их на полноту и своевременности поступления налогов, сборов и других платежей в бюджет;

-выборку законодательства и нормативных, правовых актов по налогам, сборам и платежам, по которым возможно будет осуществлять аудиторские проверки с выходом на объект государственного аудита;

* 1. аналитические процедуры для определения объектов государственного аудита:

-анализ исполнения налоговых поступлений в разрезе налогов и динамики их поступления в бюджет по месяцам и кварталам финансового года;

-изучение динамики поступления неналоговых поступлений и а также поступлений от продажи основного капитала;

-анализ структуры внутренних и внешних займов, привлекаемых для финансирования дефицита бюджета;

-изучение деятельности уполномоченного органа ответственного за поступления средств в бюджет.

Для выполнения этих процедур государственному аудитору необходимо провести анализ отчета о поступлениях налогов, сборов и платежей в бюджет, и сравнить их данные с отчетом об исполнении республиканского и местных бюджетов. При необходимости определить целесообразность и сделать запрос для получения дополнительной информации. Окончательное решение по этому вопросу принимает руководитель государственного аудита. Государственный аудитор отдельно должен проанализировать отчет Комитета государственных доходов и их территориальных, структурных подразделений о результатах налоговых проверок.

* 1. на основе аналитических процедур государственный аудитор должен определить перечень налогов, неналоговых поступлений и других поступлений и других платежей по которым проводится аудит соответствия. С учетам этого определяется перечень вопросов, включаемые в программу аудита. Государственный аудитор должен обосновать по каким видам налогов, сборов и платежей необходимо проводить аудиторскую проверку;
  2. на основе изучения результатов предыдущих проверок государственный аудитор должен оценить целесообразность включения специальных вопросов по налогам в программу аудита, в частности, возврат налога на добавленную стоимость по нулевой ставке, вопросы переплаты и предоставления льгот по видам налогов и др. Решение о включении в программу аудита этих вопросов принимает руководитель аудита. При принятии положительного решения эти вопросы должны быть отражены в программе аудита отдельным разделом.

1. Основные нормы и требования к проведению аудита соответствия:
2. изучение внесения изменения и дополнения нормативные правовые акты по видам налогов, сборов которые являются объектом контроля. На основе их изучения государственный аудитор должен дать оценку влияния каждого изменения, дополнения на полноту и своевременность поступления налогов, сборов и платежей в бюджет;
3. инспектирование переписки по вопросам применения и соблюдения законов, нормативных правовых актов по видам налогов. Анализ положений нормативного правового акта Правительства Республики Казахстан и местных исполнительных органов о мерах по реализации Закона (решении) о бюджете на текущий финансовый год и плановый период;
4. подготовка запросов руководства объекта аудита о всех известных им имеющих место или предполагаемых фактах несоблюдения законодательства и нормативных правовых актов по налогам и сборам;
5. соблюдение норм и требований Соглашения об установлении и применении в Таможенном Союзе порядка зачисления и распределение ввозных таможенных пошлин. Изучение порядка исполнения обязанностей, установленных налоговым законодательством Республики Казахстан, налогоплательщиками при экспорте и импорте товаров, выполнении работ и услуг в Таможенном союзе;
6. на основе использования информационной базы данных уполномоченного органа по налогам и таможенным платежам осуществляется изучение фактических поступлений налогов и сборов от хозяйствующих субъектов юридических и физических лиц;
7. анализ своевременный сдачи декларации по корпоративному подоходному налогу и возврат переплат по ним. Изучение обоснованности определения суммы совокупных годовых доходов и вычетов по КПН;
8. проверка своевременности возврата НДС по нулевой ставке. Анализ причины несвоевременного возврата НДС;
9. изучение и проверка обоснованности возврата НДС с использованием информационной системы, созданной в Министерстве финансов РК;
10. анализ состояния налогового учета по НДС. Изучение размера облагаемого оборота по реализации товаров, работ и услуг;
11. изучение порядка зачисления в бюджет сумм денежных взысканий (штрафов, санкций) и иных сумм принудительного изъятия;
12. анализ поступления вознаграждений по кредитам выданных из государственного бюджета;
13. в случае несоблюдения и предполагаемого несоблюдения законодательства или нормативных правовых актов государственному аудитору следует получить: представление о характере такого соблюдения и обстоятельствах, при которых оно имело место; другую информацию, необходимую для оценки возможного влияния несоблюдения на поступление средств в бюджет;
14. информирование о выявленных и предполагаемых случаях несоблюдение требований норм законодательства, нормативных правовых актов руководителя аудита и руководителя уполномоченного органа при необходимости;
15. оценка последствия несоблюдения законодательства и нормативных правовых актов по поступлению средств в бюджет;
16. анализ переплаты по видам налогов и их влияние на исполнение доходов бюджета.
17. проверка соблюдения норм правил проведения расчетов и перечислений средств в Национальный фонд Республики Казахстан;
18. анализ порядка осуществления деятельности в сфере таможенного дела;
19. изучение обоснованности определения таможенной стоимости товаров;
20. анализ порядка совершения таможенных операций, связанных с помещением товаров под таможенную проверку, и таможенную очистку товаров, а также выполнения в установленные сроки таможенных процедур;
21. изучение порядка помещения товаров на хранение и проведение операций с ними;
22. анализ классификации товаров в соответствии с ТН ВЭД ТС;
23. изучение порядка и правил маркировки подакцизных товаров акцизными марками и использования акцизных марок;
24. анализ соблюдения норм законодательства Республики Казахстан в области государственного регулирования производства и оборота отдельных видов нефтепродуктов и подакцизных товаров;
25. анализ процедуры банкротства, реорганизации, слияния и укрупнения юридических лиц (налогоплательщиков);
26. Основные нормы и требования к оформлению аудиторских отчетов:
27. аудиторский отчет оформляется государственным аудитором в соответствии с общим требованиям к отчетности;
28. аудиторский отчет включает следующие элементы: заголовок, адресат, вводный параграф, аналитическую часть о полноте поступлений средств в бюджет, аудиторское мнение о полноте и своевременности поступлений средств в бюджет, подпись аудитора и дата аудиторского отчета;
29. в вводном параграфе указываются: объект аудита, период охвата, фамилия имя отчество аудитора, ответственного работника объекта аудита и другая информация;
30. аналитическая часть отчета должна отражать динамику поступления в бюджет, информацию о выполнении годового назначения по налогам, сборам и другим видам платежей. Причины невыполнения годового назначения;
31. аудиторское мнение должно быть отражено по каждому факту несоблюдения норм законодательства и нормативных правовых актов по поступлениям средств в бюджет с указанием их названия, параграфов и пунктов;
32. на основании аудиторского отчета готовится аудиторское заключение по вопросам полноты и своевременности поступления в бюджет налогов и других обязательных платежей;
33. аудиторское заключение является обобщающим документом результатов аудита соответствия по полноте и своевременности поступления средств в бюджет;
34. аудиторское заключение включает: вводный раздел, аналитический раздел, результаты аудита, выводы и предложения;
35. в вводном разделе указываются: основание аудита, цель аудита, объекты аудита, предмет аудита, период охватываемый аудитом и др.;
36. аналитический раздел должен содержать обобщенную информацию о поступлениях налогов и других обязательных платежей в бюджет и их влияние на исполнение доходов бюджета, причины невыполнения доходов бюджета;
37. результаты аудита включают: аудиторское мнение о полноте и своевременности поступления каждого вида налогов и других платежей в бюджет с указанием несоблюдения норм законодательства, нормативных правовых актов, а также оценку их влияния на исполнение доходной части бюджета. При этом целесообразно результаты аудита указать по налоговым поступлениям и неналоговым поступлениям и другим платежам по существенности несоблюдения норм законодательств, нормативных и правовых актов;
38. выводы могут быть обоснованы по каждому виду налогов и сборов или по налоговым поступлениям, неналоговым поступлениям и в целом о налоговой системе, дивидендной политике в процессе управлении государственным имуществом. Государственный аудитор должен аргументировать выводы об обоснованности нормативов отчислений от чистого дохода республиканских государственных предприятий, а также норм арендой платы за использованием имущества, находящихся в республиканской и коммунальной собственности;
39. рекомендации предлагаются по совершенствованию механизма начисления, сбора налогов и других обязательных платежей в бюджет, неналоговых поступлений и других поступлений в бюджет, а также в целом о налоговой системе и механизм ее функционирования. Государственный аудитор должен указать рекомендации о внесении изменений, дополнений в законодательство, нормативные правовые акты. Решение по этому вопросу принимается руководителем аудита;
40. аудиторское заключение после юридического заключения и оценки качества аудита подписывается руководителем аудита.
    1. **Аудит соответствия исполнения государственного чрезвычайного бюджета.**

**Введение**

1. В Республике Казахстан в случаях, установленных бюджетным кодексом, может разрабатываться, утверждаться и исполняться чрезвычайный государственный бюджет.
2. Чрезвычайный государственный бюджет формируется на основе республиканского и местных бюджетов и вводится в случаях чрезвычайного или военного положения в Республике Казахстан.

**Цель**

1. Цель аудита - по мере необходимости обосновать мнение о соблюдении норм законодательства Республики Казахстан в процессе формирования и исполнения государственного чрезвычайного бюджета.

**Требования**

1. Государственный аудитор должен получить необходимые доказательства соответствия процедур, предусмотренных законодательством по формированию, введению или прекращению действия чрезвычайного государственного бюджета. Основанием для разработки, введения или прекращения действия чрезвычайного государственного бюджета являются указы Президента РК о введении или полной или частичной отмене чрезвычайного или военного положения на территории РК.
2. Планирование, проведение и оформление результатов аудита осуществляется с соблюдением требований законодательства о секретности на основе использования специализированного стандарта по этим вопросам.
3. Государственный аудитор должен удостовериться в своевременности выполнения п.3 ст.10. гл.3 БК о приостановлении действия закона о республиканском бюджете и решений маслихатов о бюджетах всех уровней местного бюджета на время действия чрезвычайного государственного бюджета.
4. Государственный аудитор оценивает на соответствие законодательству процедур по формированию государственными органами вносимых в центральный уполномоченный орган по бюджетному планированию бюджетных заявок по финансированию мероприятий, осуществляемые в период действия чрезвычайного или военного положения.
5. Государственный аудитор оценивает соответствие перечня и объема бюджетных программ для финансирования мероприятий чрезвычайного или военного положения центральным уполномоченным органом по бюджетному планированию, а также перечня республиканских и местных бюджетных программ, финансирование которых приостанавливается в целях перераспределения бюджетных средств.
6. Государственный аудитор должен оценить соответствие бюджетных заявок по финансированию мероприятий, осуществляемых в период действия чрезвычайного или военного положения, которые государственные органы вносят в уполномоченный орган по бюджетному планированию.
7. Государственный аудитор должен оценить соответствие использования государственных средств, предусмотренных чрезвычайным государственным бюджетом, с фактическими расходами.
8. Государственному аудитору целесообразно оценить деятельность государственных органов по соблюдению сроков и процедур, связанных с уточнением республиканского и местных бюджетов после прекращения действия чрезвычайного государственного бюджета.
   1. **Аудит соответствия по использования средств республиканского бюджета, в том числе целевых трансфертов и кредитов, связанных грантов, государственных и гарантированных государством займов, займов, привлекаемых под поручительство государства, поручительств и активов государства, а также финансирования исполнения государственных обязательств по проектам государственно-частного партнерства, в том числе государственных концессионных обязательств.**

**Введение**

1. В данном разделе рассмотрены основные нормы и требования к аудиту соответствияпо использования средств республиканского бюджета, в том числе целевых трансфертов и кредитов, связанных грантов, государственных и гарантированных государством займов, займов, привлекаемых под поручительство государства, поручительств и активов государства, а также финансирования исполнения государственных обязательств по проектам государственно-частного партнерства, в том числе государственных концессионных обязательств.

**Цель**

1. Цель аудита - определение соответствия законодательству использования средств республиканского бюджета, в том числе целевых трансфертов и кредитов, связанных грантов, государственных и гарантированных государством займов, финансирования исполнения государственных обязательств по проектам государственно - частного партнерства, в том числе государственных концессионных обязательств, а также поручительств и активов государства.

**Требования**

1. Государственному аудитору необходимо проверить и оценить соответствие деятельности объекта контроля требованиям нормативных правовых актов. При этом следует исходить из того, что несоблюдение законодательных норм и других нормативных правовых актов может оказать существенное влияние на результаты использования объектом контроля бюджетных средств, эффективности управления активами государства, состояние бухгалтерского учета и финансовой отчетности.
2. В ходе проведения аудита изучаются особенности объекта аудита, вытекающие из специфики отрасли, видов деятельности, номенклатуры выпускаемой продукции, рынков сбыта, иных обстоятельств. Информация может быть получена из бесед с руководством и персоналом объекта аудита, а также посредством изучения соответствующих внутренних документов - устава, документов о регистрации, различного рода регламентов, схем документооборота, схем организационных структур, отчетности, протоколов заседаний совета директоров, собраний акционеров или других органов управления, реестра акционеров, материалов проверок иных контрольных органов и других.
3. Проанализировать схемы управления объектом аудита (филиалы, производственные участки, организационные схемы управления, структуру исполнительного органа, порядок взаимосвязи между основными подразделениями, взаимозависимость).
4. Государственному аудитору необходимо обратить внимание на выделение целевых трансфертов на развитие нижестоящим бюджетам в очередном финансовом году, при не освоении полученных из вышестоящего бюджета целевых трансфертов в предыдущем финансовом году, повлекшее не достижение прямых результатов, определенных в соглашениях о результатах по целевым трансфертам на развитие.
5. Государственному аудитору необходимо проверить:
6. соответствие выделенных размеров целевых трансфертов постановлению Правительства РК или местного исполнительного органа о реализации республиканского бюджета или местного бюджета. При этом обратить внимание на размер выделенных целевых трансфертов текущих и на развитие;
7. по целевым трансфертам на развитие, своевременность заключения соглашения о результатах по целевым трансфертам (по целевым трансфертам, предоставляемым из вышестоящего бюджета нижестоящему бюджету, с соответствующим местным исполнительным органом по целевым трансфертам на развитие, направленным на реализацию особо важных и требующих оперативной реализации задач);
8. использование целевых трансфертов на развитие в соответствии с соглашением о результатах по целевым трансфертам, достижение прямых и конечных результатов;
9. своевременность и правильность формирование уставного капитала республиканских государственных предприятий, акционерных обществ, обоснованность финансовых операций по приобретению активов;
10. достоверность показателей экономичности и результативности, отраженные объектом аудита в отчетах по целевым трансфертам;
11. соблюдение условий, порядка привлечения и погашения займов, обеспечение их возврата собственными активами или под гарантию Правительства Республики Казахстан;
12. соблюдение лимита правительственного долга и лимита предоставления государственных гарантий;
13. состояние кредитных договоров, целевое и рациональное использование кредитных средств, выделенных за счет республиканского бюджета и выполнение принятых обязательств;
14. своевременность и полноту возврата кредитных средств в республиканский бюджет, проведение работ по взысканию в установленном законодательством порядке в случае уклонения от возврата кредитов, порядок погашения кредиторской задолженности;
15. регистрацию эмиссии акций в установленном законодательством порядке и соблюдение при продаже (приобретении) государственных пакетов акций всех требований, предъявляемых действующим законодательством к сделкам с ценными бумагами;
16. полноту и своевременности поступления в бюджет дохода на государственные доли в хозяйственных товариществах, доли чистого дохода, дивидендов на государственные пакеты акций акционерных обществ;
17. соблюдение определенных Правительством соответствующих показателей мониторинга и оценки долга национальных управляющих холдингов и их дочерних компаний и ограничения по заимствованию, обязательных для соблюдения данными организациями;
18. мероприятия по осуществлению концессии, реализуемой в течение ограниченного периода времени и имеющей завершенный характер, государственных концессионных обязательств в соответствии с бюджетным законодательством РК и Законом РК «О концессиях» (соблюдение лимитов, исполнение обязательств).
19. Государственному аудитору необходимо проверить своевременность представление отчета о результатах, достигнутых за счет использования полученных целевых трансфертов.
20. Государственный аудитор должен проверить правильность планирования, привлечения и использования связанных грантов в соответствии с соглашением о связанном гранте и законодательством РК, целевое и эффективное использование полученных связанных грантов, своевременную постановку на баланс оборудования и материалов, приобретенных за счет связанных грантов, своевременное осуществление таможенного декларирования при импорте товаров, закупаемых за счет грантов, случаи обращения к донорам без согласования с центральным уполномоченным органом по государственному планированию.
21. Анализ результатов аудиторских мероприятий органов внешнего государственного аудита по использованию активов государства, а также изучение зарубежного опыта по этим вопросам позволяет обосновать следующие направления аудита соответствия по использованию активов государства:
22. использование субъектами квазигосударственного сектора, выделенных им средств республиканского бюджета;
23. использование активов Национального банка РК.
24. Аудит соответствия по использованию субъектами квазигосударственного сектора, выделенных им средств республиканского бюджета проводится в рамках аудита специального назначения субъектов квазигосударственного сектора, который осуществляется аудиторскими организациями. Порядок проведения аудита специального назначения субъектов квазигосударственного сектора и представления аудиторского заключения по нему определяется Счетным комитетом по контролю за исполнением республиканского бюджета. Этот документ будет разработан в первом квартале 2016 года.
    1. **Аудит соответствия по формированию и использованию Национального фонда Республики Казахстан.**
25. На основе использования общих положений по аудиту соответствия с учетом цели данного аудита должен быть разработан специализированный стандарт аудита соответствия формирования и использования Национального фонда Республики Казахстан.
26. Цель аудита – обоснование аудиторского мнения по соблюдению подходов, принципов к формированию и использованию Национального фонда Республики Казахстан, определенных в Указе Президента Республики Казахстан от 2 апреля 2010 года №962 «О Концепции формирования и использования средств Национального фонда Республики Казахстан».
27. При проведении всех видов аудита соответствия, кроме специализированных требований, необходимо соблюдать отдельные нормы стандартов ISSAI, а также нормы Процедурного стандарта внешнего государственного аудита и финансового контроля аудита соответствия.
    1. **Аудит соответствия использования активов Национального Банка Республики Казахстан только с согласия или по поручению Президента Республики Казахстан.**
28. Счетным комитетом будет разработан специализированный стандарт аудита соответствия по использованию активов Национального банка Республики Казахстан с учетом изучения зарубежного опыта.

**5.9. Аудит соответствия использования субъектами квазигосударственного сектора выделенных им средств республиканского бюджета на соответствие финансово-экономическому обоснованию.**

**Введение**

1. В данном разделе рассмотрены основные нормы и требования к аудиту соответствия использования субъектами квазигосударственного сектора выделенных им средств республиканского бюджета на соответствие финансово-экономическому обоснованию.

**Цель**

1. Целью - обосновать мнение о соблюдении норм законодательства Республики Казахстан при использовании субъектами квазигосударственного сектора выделенных им средств республиканского бюджета на соответствие финансово-экономическому обоснованию.

**Требования**

1. При проведении государственного аудита использования объектом государственного аудита средств республиканского бюджета на соответствие финансово-экономическому обоснованию, государственному аудитору следует проверить:

1) обоснованность выделение бюджетных средств на предусмотренные цели развития юридического лица через формирование или увеличение уставного капитала объекта государственного аудита;

2) правильность использования средств, выделенных из бюджета целям и задачам бюджетной программы и их соответствие финансово-экономическому обоснованию;

3) своевременность и полноту выполнение объектом государственного аудита мероприятий предусмотренных бюджетными программами и стадии их исполнения. В случае невыполнения запланированных показателей (выполнения не в полном объеме) определяется конкретный перечень мероприятий, не выполненных (выполненных не в полном объеме) в установленные сроки с указанием причин невыполнения или выполнения не в полном объеме;

4) допускается ли увеличение уставного капитала юридического лица на покрытие текущих убытков хозяйственной деятельности и финансирование текущих расходов;

5) достоверность фактически выполненных показателей в сравнении с запланированными показателями, предусмотренных в форме бюджетной программы;

1. Государственный аудитор заключенные договорах, в рамках реализации мероприятии ФЭО, в том числе по проектам предполагающим строительную деятельность начиная с разработки ПСД, суммы экономии в результате проведения государственных закупок (в случае, если имеется экономия)
2. **Заключительные положения**
3. В Рекомендации могут вноситься изменения и дополнения при изменениях в нормативных правовых актах, регулирующих вопросы государственного аудита и финансового контроля, а также по мере накопления практического опыта при проведении аудита.
4. При определении и составлении вопросов, подлежащих проверке на соответствие следует руководствоваться методическими рекомендациями по разработке программ проведения внешнего государственного финансового контроля, утвержденных приказом Председателя Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета от 15 августа 2013 года №146 – н/қ.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Приложение 1.

Государственный аудитор должен выполнить процедуры по оценке риска, чтобы обеспечить основу для идентификации и оценки аудиторских рисков.

Процедуры по оценке риска – аудиторские процедуры, проводимые с целью получения правильного представления о деятельности объекта государственного аудита и его среды, включая его систему внутреннего контроля, с целью идентификации и оценки рисков существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями или ошибкой.

Оценка рисков является важной частью государственного аудита, направленного на обоснованное подтверждение достоверности. Вследствие ограничений, присущих государственному аудиту, аудит соответствия не предоставляет гарантии или абсолютной уверенности в том, что все факты несоответствия требованиям будут обнаружены. К ограничениям, присущим аудиту соответствия, можно отнести следующие факторы:

-руководство может осуществлять толкование нормативных правовых актов на основании своего суждения;

-человеку свойственно ошибаться;

-средства контроля можно обойти;

-доказательство может быть сокрыто или изъято.

При проведении аудита соответствия государственные аудиторы оценивают риски и проводят аудиторские процедуры по мере необходимости в ходе всего государственного аудита. Это позволяет снизить риски до приемлемого низкого уровня в конкретных обстоятельствах в целях получения обоснованного подтверждения достоверности в качестве основания аудиторского заключения.

Риски и факторы, обуславливающие возникновение рисков, будут различаться в зависимости от конкретного предмета изучения и обстоятельств проведения государственного аудита.

В целом, государственные аудиторы учитывают три элемента риска в аудите соответствия – неотъемлемый риск, риск контроля и риск необнаружения.

Оценка рисков - процедуры выявления факторов рисков и оценки их значимости, по сути, анализ вероятности того, что произойдут определенные нежелательные события и отрицательно повлияют на достижение целей государственного аудита. Оценка рисков включает оценку рисков и методы снижения рисков или уменьшения связанных с ним неблагоприятных последствий.

**Неотъемлемые риски**

Неотъемлемый риск — вероятность появления существенных искажений в сегменте (однотипной группе хозяйственных операций, статье баланса, отчетности в целом и т. д.) до того, как они будут выявлены средствами системы внутреннего контроля.

Факторы влияющие на неотъемлемые риски:

1. Особенности объекта: организационная структура объекта государственного аудита.
2. Необычные операции или события, по которым у персонала финансово-экономического блока объекта государственного аудита имеется мало опыта.
3. Организация учета с использованием информационных систем.

Факторы влияющие на неотъемлемые риски не ограничиваются вышеуказанными, и поэтому каждый государственный аудитор может дополнять их на свое усмотрение. Государственный аудитор в результате оценки всех факторов определяет неотъемлемые риски. Составляет список всех определенных рисков.

Не все неотъемлемые риски создают одинаковое влияние на результаты деятельности объекта государственного аудита. Для определения придания большего внимания сферам аудита, необходимо выполнить список очередности рисков. После определения неотъемлемых рисков ведущих к совершению важных ошибок, нужно заново просмотреть все определенные неотъемлемые риски для уделения большего внимания на самых важных рисках которые имеют большое влияние на подходе аудита.

Неотъемлемый риск можно рассчитать с помощью таблицы 1, представленной ниже.

Величина неотъемлемого риска может быть выражена соотношением:  0 ≤ Неотъемлемый риск ≤ 1.

Таблица 1 - Расчет неотъемлемого риска

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование характеристики | Базовый показатель | |
| Оценка по балльной шкале | Соответствие уровня неотъемлемого риска данному баллу |
| 1 | 2 | 3 |
| Наличие специалистов, закрепленных за конкретным элементом аудита |  |  |
| Квалификация |  |  |
| Опыт работы |  |  |
| Обеспеченность специальной литературой |  |  |
| Независимость при применении установленных норм и правил |  |  |
| Наличие методической поддержки |  |  |
| Постановка системы документооборота |  |  |
| Объем обрабатываемой информации |  |  |
| Обеспеченность средствами автоматизации с учетом их качества |  |  |
| **Общий неотъемлемый риск** | ∑ гр.2\*гр.3 / ∑ гр.2 | |

Общий неотъемлемый риск определяется по формуле - ∑ гр.2\*гр.3 / ∑ гр.2,

где ∑ гр.2 – сумма баллов характеристик.

Перечень приведенных характеристик приблизительный, он может включать в себя иные характеристики, определяющие работу структурных подразделений объекта аудита и государственный аудитор опираясь на свое профессиональное суждение может их дополнять.

Оценка по каждой характеристики ставится по четырех бальной шкале: 0-отлично, 1-хорошо, 2-посредственно, 3-плохо.

Неотъемлемый риск определяется по шкале от 0 до 1. Неотъемлемый риск, который равен 0, соответствует максимальной оценке работы бухгалтерии. Неотъемлемый риск, равный единице, может говорить о высоком аудиторском риске.

**Риск контроля (риск системы внутреннего контроля)**

Риск внутреннего контроля аудита — вероятность того, что существующая в организации система внутреннего аудита не будет своевременно обнаруживать и исправлять либо предотвращать существенные нарушения.

Методика оценки рисков, характеризующих качество, надежность работы системы системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета, базируется на тестировании организации контроля и бухгалтерского учета у объекта государственного аудита. Оценка риска системы внутреннего контроля представляют процесс определения эффективности системы внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений. Определенный риск системы внутреннего аудита всегда имеет место в силу ограничений, присущих любой системе бухгалтерского учета и аудита. После того, как будет достигнуто понимание систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета, государственному аудитору необходимо провести предварительную оценку риска средств контроля на уровне предположений по каждому существенному элементу аудита, группе однотипных операций или остатку на счетах бухгалтерского учета.

На уровне предварительной оценки риск системы внутреннего контроля оценивается как высокий, если организация система внутреннего контроля, а также бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности объекта государственного аудита неэффективная.

В процессе предварительной оценки риск средств контроля в отношении предпосылки подготовки финансовой отчетности признается как высокий, за исключением случаев, когда аудитор:

- может указать соотносимые с данной предпосылкой конкретные средства внутреннего контроля, которые будут предотвращать, обнаруживать и исправлять существенные искажения;

- государственный аудитор планирует проводить тесты средств контроля для подтверждения оценки риска.

Если риск средств контроля оценивается как выше среднего, обоснование данного вывода должно также быть отражено в рабочих документах.

Подавляющее большинство факторов, влияющих на риск средств контроля, зависит от руководства и главного бухгалтера, так как именно эти лица несут ответственность за организацию и эффективное функционирование системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета.

В ходе проверки государственный аудитор описывает и фиксирует все элементы организации бухгалтерского учета и системы внутреннего аудита, отмечает недостатки и неэффективные элементы, оценивает степень риска.

Величина риска контроля может быть выражена соотношением:   
0 ≤ Риск контроля ≤ 1.

Риск контроля можно рассчитать с помощью таблицы 2, представленной ниже.

Таблица 2 - Расчет риска контроля

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование характеристики | Базовый показатель | |
| Оценка по балльной шкале | Соответствие уровня неотъемлемого риска данному баллу |
| 1 | 2 | 3 |
| Наличие специализированной службы или отдельных специалистов |  |  |
| Объем информации перепроверяемой по объекту государственного аудита |  |  |
| Квалификация |  |  |
| Обеспеченность нормативной методологической базой |  |  |
| Независимость службы внутреннего аудита |  |  |
| Методологическое обеспечение |  |  |
| Информационное обеспечение |  |  |
| **Общий риск контроля** | ∑ гр.2\*гр.3 / ∑ гр.2 | |

Общий риск контроля определяется по формуле - ∑ гр.2\*гр.3 / ∑ гр.2,

где ∑ гр.2 – сумма баллов характеристик.

Перечень приведенных характеристик приблизительный, он может включать в себя иные характеристики, определяющие работу службы внутреннего аудита и государственный аудитор опираясь на свое профессиональное суждение может их дополнять.

Оценка по каждой характеристики ставится по четырех бальной шкале: 0-отлично, 1-хорошо, 2-посредственно, 3-плохо.

Риск контроля определяется по шкале от 0 до 1. Риск контроля, который равен 0, соответствует максимальной оценке работы службы внутреннего аудита. Риск контроля, равный единице, может говорить о высоком аудиторском риске.

Риск средств контроля характеризует качество работы службы внутреннего аудита или иного аналогичного по назначению подразделения предприятия. При отсутствии такой службы значение риска средств контроля равно единице, а потому никак не влияет на снижение аудиторского риска.

В большинстве случаев неотъемлемый риск и риск средств контроля тесно взаимосвязаны. Если государственный аудитор пытается оценить неотъемлемый риск и риск средств контроля по отдельности, возникает вероятность ненадлежащей оценки риска. В таблице 3 показана взаимосвязь между компонентами аудиторского риска.

Таблица 3. Взаимосвязь компонентов аудиторского риска

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **ОЦЕНКА НЕОТЪЕМЛЕМОГО РИСКА** | **Оценка риска внутреннего контроля** | | | |
|  | Высокий | Средний | Низкий |
|  | **Уровень риска необнаружения** | | |
| Высокий | Самый низкий | Ниже среднего | Средний |
| Средний | Ниже среднего | Средний | Выше среднего |
| Низкий | Средний | Выше среднего | Самый высокий |

**Риск необнаружения**

Термин ***«***риск необнаружения***»*** означает вероятность необнаружения государственным аудитором существенных ошибок после необнаружения их системами внутреннего контроля.

Для практического применения риск необнаружения, основанной на тестировании системы внутреннего контроля (на качественном уровне) и организации бухгалтерского учета у объекта государственного аудита классифицируют по группам:

- самый низкий (минимальный) – в случае, когда система внутреннего контроля объекта государственного аудита была оценена как эффективная и государственный аудитор полагается на нее, делая акцент на тестировании контроля, а не на детальных процедурах;

- низкий риск – в случае, когда система внутреннего контроля объекта государственного аудита была оценена как эффективная, но государственный аудитор не полагается на нее полностью, планируя детальные процедуры, достаточные для обнаружения возможных значительных ошибках;

- средний риск – в случае, когда система внутреннего контроля объекта государственного аудита была оценена как неэффективная, и государственный аудитор планирует детальные процедуры;

- высокий риск – в случае отсутствия системы внутреннего контроля объекта государственного аудита планируется практически сплошная проверка.

Величина риска необнаружения может быть выражена соотношением:  0 ≤ Риск необнаружения ≤ 1.

Риск необнаружения можно рассчитать с помощью таблицы 4, представленной ниже.

Таблица 4- Расчет риска необнаружения

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование характеристики | Базовый показатель | |
| Оценка по балльной шкале | Соответствие уровня риска средств контроля данному баллу |
| 1 | 2 | 3 |
| Наличие отдельного специалиста, исследующего объекты аудита, связанные с показателями существенности |  |  |
| Наличие системы контроля в ходе проверки за работой рядовых сотрудников и руководителя аудита |  |  |
| Квалификация специалистов |  |  |
| Наличие у специалистов, ответственных за объект учета, технических исполнителей |  |  |
| Объем выборки |  |  |
| Наличие опыта работы по одному и тому же объекту аудита в течение ряда проверок |  |  |
| Обеспеченность аудиторов нормативной базой |  |  |
| Наличие непосредственного контакта с бухгалтерской службой |  |  |
| Осуществление фактических действий (осмотр, инвентаризация) |  |  |
| Опыт работы аудиторов на объектах аналогичного профиля |  |  |
| **Общий риск необнаружения** | ∑ гр.2\*гр.3 / ∑ гр.2 | |

Общий риск необнаружения определяется по формуле - ∑ гр.2\*гр.3 / ∑ гр.2, где ∑ гр.2- сумма баллов характеристик.

Перечень приведенных характеристик приблизительный, он может включать в себя иные характеристики, определяющие работу объекта государственного аудита и государственный аудитор опираясь на свое профессиональное суждение может их дополнять.

Оценка по каждой характеристики ставится по четырех бальной шкале: 0-отлично, 1-хорошо, 2-посредственно, 3-плохо.

Риск необнаружения определяется по шкале от 0 до 1. Риск необнаружения, который равен 0, соответствует максимальной оценке работы объекта аудита. Риск необнаружения, равный единице, может говорить о высоком аудиторском риске.

На основе проведенных расчетов можно определить общий риск аудита - оценка риска неэффективности проверки, основывающейся на установлении ненадежности систем учета объекта государственного аудита, неэффективности системы внутреннего контроля объекта аудита, необнаружения ошибок объекта аудита.

Различают два основных метода оценка аудиторского риска:

1. оценочный;
2. количественный.

Сущность оценочного метода заключается в том, что государственные аудиторы, исходя из собственного опыта и знания работы объекта аудита, определяют риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций и используют эту оценку в планировании аудита.

При оценочной оценке аудитор пользуется градацией: высокий, средний, низкий уровень аудиторского риска.

Количественный метод предполагает количественный расчет аудиторского риска.

Одна из наиболее простых:

ОАР=НР×РК×РН,

где ОАР - общий аудиторский риск, который отражает суждение государственного аудитора о вероятности содержания в документах и материалах невыявленных материальных ошибок после проведения контроля;

НР - неотъемлемый риск, связанный со спецификой организации, отраслевых особенностей организации, содержания в отчетности (до рассмотрения эффективности системы внутреннего контроля) ошибок, превосходящих допустимую величину;

РК - контрольный риск, т.е. вероятность пропуска ошибок, после проверки документов, материалов, системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности системой внутреннего контроля;

РН - риск необнаружения, показывающий вероятность необнаружения государственным аудитором ошибок.

Представленная выше модель является основой планирования государственного аудита, так как позволяет понять взаимосвязь отдельных составляющих аудиторского риска и оценить объем тестирования.

В международной практике приемлемым считается уровень общего аудиторского риска не превышающий 5 %. В таблице 5 представлена зависимость между компонентами аудиторского риска.

Пример оценки аудиторского риска представлен ниже.

Таблица 5. Зависимость между компонентами аудиторского риска

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Неотъемлемый риск | Риск контроля | Риск необнаружения | Аудиторский риск |
| Низкий | Низкий | Высокий | Высокий |
| Низкий | Средний | Средний | Высокий |
| Средний | Средний | Средний | Средний |
| Низкий | Низкий | Средний | Низкий |
| Высокий | Высокий | Низкий | Низкий |

**Пример расчета уровня аудиторских рисков при аудите соответствия**

**Оценка рисков**

На основании приведенных методик расчета аудиторских рисков, рассчитаем аудиторский риск при государственном аудите условной организации «Альфа».

Произведем расчет компонентов аудиторского риска, а также на основании произведенных расчетов, рассчитаем общий аудиторский риск и сопоставим с приемлемым аудиторским риском.

Таблица 1 - Расчет неотъемлемого риска

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование характеристики | Базовый показатель | |
| Оценка по балльной шкале | Соответствие уровня неотъемлемого риска данному баллу |
| *1* | *2* | *3* |
| Наличие специалистов, закрепленных за конкретным элементом аудита | 0 | 0 |
| Квалификация специалистов финансово-экономического блока | 0 | 0 |
| Опыт работы специалистов финансово-экономического блока | 0 | 0 |
| Обеспеченность доступа к актуальной базе НПА и наличие спец. литературы | 1 | 0,33 |
| Независимость при применении установленных норм и правил | 2 | 0,66 |
| Постановка системы документооборота | 0 | 0 |
| Объем обрабатываемой информации | 0 | 0 |
| Обеспеченность IT – технологиями, актуальность аппаратного и программного обеспечения | 1 | 0,33 |
| **Общий неотъемлемый риск** | 0,495 | |

Общий неотъемлемый риск определяется по формуле - ∑ гр.2\*гр.3 / ∑ гр.2, где ∑ гр.2 – сумма баллов характеристик.

Неотъемлемый риск = 1\*0,33+2\*0,66+1\*0,33/1+2+1=1,98/4=0,495 (49,5%)

Высокий неотъемлемый риск 49,5% говорит, о том что государственному аудитору будет необходимо получить больше аудиторских доказательств в ходе государственного аудита.

Таблица 2 - Расчет риска контроля

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование характеристики | Базовый показатель | |
| Оценка по балльной шкале | Соответствие уровня неотъемлемого риска данному баллу |
| *1* | *2* | *3* |
| Наличие специализированной службы или отдельных специалистов по внутреннему аудиту | 0 | 0 |
| Объем информации перепроверяемой по конкретному элементу аудита |  |  |
| Квалификация специалистов службы внутреннего аудита | 0 | 0 |
| Обеспеченность доступа к актуальной базе НПА и наличие спец. литературы | 2 | 0,66 |
| Независимость службы внутреннего аудита | 1 | 0,33 |
| Методологическое обеспечение | 1 | 0,33 |
| Обеспеченность IT – технологиями, актуальность аппаратного и программного обеспечения | 1 | 0,33 |
| **Общий риск контроля** | 0,462 | |

Общий риск контроля определяется по формуле - ∑ гр.2\*гр.3/∑ гр.2,

где ∑ гр.2 – сумма баллов характеристик.

Риск контроля = 2\*0,66+1\*0,33+1\*0,33+1\*0,33+/2+1+1+1=2,31/5=0,462 (46,2%)

Неотъемлемый риск и риск средств контроля оцениваются как высокие на основании расчетов представленных выше. Государственному аудитору необходимо определить, смогут ли аудиторские процедуры проверки по существу предоставить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы снизить риск необнаружения и, следовательно, аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Таблица 3- Расчет риска необнаружения

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование характеристики | Базовый показатель | |
| Оценка по балльной шкале | Соответствие уровня риска средств контроля данному баллу |
| 1 | 2 | 3 |
| Наличие в аудиторской группе специалиста (эксперта), исследующего конкретный элемент объекта государственного аудита, связанного с показателями существенности | 0 | 0 |
| Наличие системы контроля качества со стороны руководителя аудиторского мероприятия и должностных лиц органа внешнего государственного аудита за работой аудиторской группы | 0 | 0 |
| Квалификация членов аудиторской группы | 0 | 0 |
| Объем выборки [1] | 1 | 0,33 |
| Наличие опыта работы членов аудиторской группы по одному и тому же объекту государственного аудита в течение ряда проверок | 1 | 0,33 |
| Обеспеченность государственных аудиторов доступа к актуальной базе НПА и наличие спец. литературы | 0 | 0 |
| Наличие коммуникаций с объектом государственного аудита | 1 | 0,33 |
| Осуществление фактических действий (осмотр, инвентаризация) | 0 | 0 |
| Опыт работы членов аудиторской группы на объектах аналогичного профиля | 2 | 0,66 |
| **Общий риск необнаружения** | 0,462 | |

[1] Объем выборки – чем больше объем выборки тем ниже риск необнаружение и наоборот.

Общий риск необнаружения определяется по формуле - ∑ гр.2\*гр.3 / ∑ гр.2, где ∑ гр.2 – сумма баллов характеристик.

Риск необнаружения = 1\*0,33+1\*0,33+1\*0,33+2\*0,66/1+1+1+2=2,31/5=0,462 (46,2%)

На основании таблицы можно сделать вывод, что риск необнаружения составил 46,2%. В основном такой высокий риск связан с отсутствием опыта работы членов аудиторской группы по одному и тому же объекту государственного аудита в течение ряда проверок. Также высокий уровень риска из-за недостаточного объема выборки, недостаточности опыта работы членов аудиторской группы на объектах аналогичного профиля.

На основании произведенных расчетов, рассчитаем приемлемый аудиторский риск:

ОАР=НР×РК×РН,

где ОАР - общий аудиторский риск, который отражает суждение государственного аудитора о вероятности содержания в документах и материалах невыявленных материальных ошибок после проведения контроля;

НР - неотъемлемый риск, связанный со спецификой организации, отраслевых особенностей организации, содержания в отчетности (до рассмотрения эффективности системы внутреннего контроля) ошибок, превосходящих допустимую величину;

РК - контрольный риск, т.е. вероятность пропуска ошибок, после проверки документов, материалов, системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности системой внутреннего контроля;

РН - риск необнаружения, показывающий вероятность необнаружения государственным аудитором ошибок.

ОАР= 0,495\*0,462\*0,462=0,1056

Общий аудиторский риск равен 10,5 %. Считается, что приемлемый аудиторский риск не должен превышать 5 %. Должны быть предприняты меру по снижению аудиторского риска, в частности за счет снижения риска средств контроля. Обеспечение нормативной базой на отличном уровне снизит общий аудиторский риск.

1. COSO – Комитет организаций-спонсоров Комиссии Тредуэя. CoCo – Критерии контрольного совета, Канадский институт присяжных бухгалтеров. [↑](#footnote-ref-1)