

Калиева Т.М.¹, Бейсенова Л.З.²

¹докторант 1-го курса, Евразийский национальный университет имени Л.Н. Гумилева, научный консультант РГП «Центр по исследованию финансовых нарушений» Счетного Комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета, Казахстан, г. Астана, e-mail: Talantkaliyeva@gmail.com

²к.э.н., ассоциированный профессор, Евразийский национальный университет имени Л.Н. Гумилева, Казахстан, г. Астана, e-mail: Beisenovalz67@gmail.com

ПРОБЛЕМЫ МЕТОДИЧЕСКОЙ ОБЕСПЕЧЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

Аудит эффективности является сложным типом государственного аудита, одновременно являясь важной функцией в совершенствовании государственного управления. Сложность аудита эффективности связана с масштабом вопросов и объемом информации, которые подлежат изучению и анализу в ходе проведения аудита эффективности. Отсутствие или недостаточность норм по регулированию и контролю систем учета и отчетности является одним из основных проблем в проведении аудита эффективности. Качество аудита эффективности зависит от качества методологической базы проведения аудита эффективности, основанной на четких принципах и на передовом опыте и лучшей практики с учетом изменений в мировом сообществе. Целью данной статьи является анализ основных принципов и их толкований в системе государственного аудита и рекомендации основ применения, исходя из целей аудита эффективности. Исследование проведено с использованием метода сравнения норм законодательства и положений международных стандартов. Результаты исследования выявили проблемы несогласованности и неполноты основополагающих принципов аудита эффективности. Авторами предлагаются принципы и их толкование с учетом норм законодательства, положений международных стандартов и результатов последних исследований авторов других стран.

Ключевые слова: государственный аудит, бюджетные средства, оценка эффективности, экономичность, продуктивность, результативность, доступность.

Kaliyeva T.M.¹, Beisenova L.Z.²

¹PhD Candidate of Economy Sciences, Eurasian National University named after Gumilev L.N., Scientific consultant of RSE «Centre for Financial Violations Research», Kazakhstan, Astana, e-mail: Talantkaliyeva@gmail.com

²Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of the department «Accounting, audit and analysis», Eurasian National University named after Gumilev L.N., Kazakhstan, Astana, e-mail: Beisenovalz67@gmail.com

Problems of performance audit methodology in the Republic of Kazakhstan

Performance audit is a complex type of state audit, while being an important function in improving public administration. The complexity of performance audit is related to the scope of issues and the amount of information that are subject to study and analysis during performance audit. The lack or inadequacy of regulations on the control of accounting and reporting systems is one of the main challenges in conducting performance audits. The quality of performance audit depends on the quality of the methodological framework for performance audit based on clear principles and on best practices, taking into account changes in the global community. The purpose of this article is to analyze the main principles and their interpretations in the system of state audit and recommend the basics of application based on the objectives of performance audit. The study was conducted using the method of comparing the norms of legislation and provisions of international standards. The results of the research revealed problems of inconsistency and incompleteness of the fundamental principles of performance audit. Authors propose principles and their interpretation, taking into account the norms of legislation, the provisions of international standards and the results of recent studies by authors of other countries.

Key words: state audit, public funds, performance evaluation, economy, efficiency, effectiveness, equity.

Қалиева Т.М.¹, Бейсенова А.З.²

¹1-курс докторанты, А.Н. Гумилев атындағы Евразия ұлттық университеті, Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі Есеп комитетінің «Қаржылық бұзушылықтарды зерттеу орталығы» РМК ғылыми консультанты Қазақстан, Астана қ., e-mail: Talantkaliyeva@gmail.com

²э.ғ.к., қауымдастырылған профессор, А.Н. Гумилев атындағы Евразия ұлттық университеті, Қазақстан, Астана қ., e-mail: Beisenovalz67@gmail.com

Қазақстан Республикасында тиімділік аудитін өткізудің әдістемелік қамтамасыздығының мәселелері

Тиімділік аудиті мемлекеттік басқаруды жетілдірудің маңызды функциясы болып табылатын мемлекеттік аудиттің күрделі түрі болып танылады. Тиімділік аудитінің күрделілігі аудиторлық тексеру жүргізу кезінде зерттеуге және талдауға жататын мәселелердің ауқымына және ақпараттың көлеміне байланысты. Бухгалтерлік есеп пен есеп беру жүйелерін реттеу мен бақылау бойынша нормативтік-құқықтық актілердің жетіспеушілігі немесе сәйкес келмеуі тиімділік аудиттерді жүргізудегі негізгі проблемалардың бірі болып табылады. Тиімділік аудитінің сапасы, әлемдік қоғамдастықтағы өзгерістерді ескере отырып, нақты принциптерге, озық тәжірибелерге және үздік нәтижелерге негізделген тиімділік аудитін жүргізудің әдіснамалық негіздерінің сапасына байланысты. Осы мақаланың мақсаты мемлекеттік аудит жүйесіндегі негізгі қағидағарды және оларды түсіндіруді талдау және тиімділік аудитінің мақсаттарына негізделген қолдану негіздерін ұсыну болып табылады. Зерттеу заңнама нормаларын және халықаралық стандарттар нормаларын салыстыру әдісімен жүргізілді. Зерттеу нәтижелері тиімділік аудитінің іргелі принциптерінің сәйкессіздігі мен толық еместігін анықтады. Авторлар заңнама нормаларын, халықаралық стандарттар нормаларын және басқа елдердің авторлары жүргізген соңғы зерттеулер нәтижелерін ескере отырып, тиімділік аудитінің принциптері мен олардың түсініктемелерін ұсынады.

Түйін сөздер: мемлекеттік аудит, бюджет қаражаты, тиімділікті бағалау, үнемділік, өнімділік, тиімділік, қолжетімділік.

Введение

Понятие «аудит эффективности» в Республике Казахстан применяется в связи с принятием Закона Республики Казахстан от 12 ноября 2015 года № 392-V ЗРК «О государственном аудите и финансовом контроле» (далее – Закон), где аудит эффективности отмечен как один из типов аудита, проводимых Счетным Комитетом Республики Казахстан по контролю за исполнением республиканского бюджета (далее – Счетный комитет), органом внешнего государственного аудита, «задачами которого являются анализ, оценка и проверка эффективного и законного управления национальными ресурсами (финансовыми, природными, производственными, кадровыми, информационными) для обеспечения динамичного роста качества жизненных условий населения и национальной безопасности страны» (Закон Республики Казахстан «О государственном аудите и финансовом контроле», 2015: 2с).

Концепция внедрения государственного аудита в Республике Казахстан (далее – Концепция) разработана в соответствии с Посланием Президента Республики Казахстан народу Казахстана от 14 декабря 2012 года «Стратегия

«Казахстан-2050»: новый политический курс состоявшегося государства», в котором отмечалось: «Нам нужно создать комплексную систему государственного аудита на основе самого передового мирового опыта» (Послание Президента Республики Казахстан - Лидера нации Нурсултана Назарбаева народу Казахстана «Стратегия «Казахстан-2050», 2012: 23с.). Счетный Комитет является институтом, согласно Концепции, который даст оценку существующей системе управления и определит направления по ее дальнейшему эффективному развитию с дальнейшим расширением функциональных направлений государственного аудита (Указ Президента Республики Казахстан Об утверждении Концепции внедрения государственного аудита в Республике Казахстан, 2013: 2с). Роль Счетного Комитета в создании системы государственного аудита Республики Казахстан является ведущей и возлагает ответственность за решение разных по объему и масштабу, по актуальности и стратегической важности задач.

Понятие «аудит эффективности» является переводом на русский язык широко применимого в зарубежных странах понятия «performance audit»: «performance» означает «выполнения»,

«результат деятельности», т.е. такой тип аудита проводится с целью оценки результатов деятельности объекта аудита. Интересен подход Великобритании к данному типу аудита, который они называют «Value For Money (VFM)», т.е. «ценность денег», подразумевающая глубокий и широкий масштаб такого типа аудита.

Важность аудита эффективности, а точнее «деятельности объектов государственного аудита, на предмет экономичности, продуктивности и результативности государственного управления, который охватывает не только конкретные финансовые операции, но и весь спектр деятельности правительства...» (ISSAI 1 The Lima Declaration, 1977: 3с), впервые был отмечен в Лимской декларации, принятой в 1977 году и ставшей концептуальной основой государственного аудита и международных стандартов ISSAI (International Standards of Supreme Audit) официально одобренных международной организацией INTOSAI (International Organization of State Audit Institutions).

Счетный Комитет является членом INTOSAI и разрабатывает стандарты государственного аудита в соответствии с основными принципами, установленными стандартами ISSAI. Данная работа раскрывает проблемы применения основных принципов аудита эффективности в Республике Казахстан.

Материалы и методы

Предмет обсуждения данной статьи касается государственного сектора, являясь одним из трех типов государственного аудита. В Республике Казахстан аудит эффективности государственного сектора проводится государственными аудиторскими организациями, сертифицированными надлежащим образом. При проведении аудита эффективности государственные аудиторы руководствуются законодательством Республики Казахстан и процедурными стандартами аудита эффективности, основанными на международных стандартах ISSAI.

Авторами статьи были изучены нормативно-правовые документы Республики Казахстан и международные стандарты, касающиеся государственного аудита и аудита эффективности. Кроме того, авторы изучили основные положения бюджетного законодательства Республики Казахстан, нормативно-правовые акты касательно системы государственного планирования и действующие государственные и правительственные программы развития. Понятия и принципы касательно оценки эффективности, приве-

денные в рассмотренных авторами материалах, были проанализированы посредством метода сравнения и сопоставлены с аналогичными принципами, описанными в международных стандартах государственного аудита ISSAI. Абстрактное применение этих принципов на примере одной из программ развития осуществлено для раскрытия сущности понятий и принципов.

Обзор литературы

Обзор законодательства и программ правительства показывает на такие проблемы, как частые изменения, несогласованность и/или неполнота понятий, наличие различных документов и норм как основ для оценки деятельности объекта государственного аудита, которые могут усложнить достижение цели аудита эффективности. Стандарты ISSAI также фокусируются на стратегических проблемах, связанных с осуществлением процесса, т.е. проведением аудита эффективности и необходимых ресурсов. Значительное число высших органов государственного аудита сталкивается с трудностями в становлении функции аудита эффективности. Опыт других стран показывает, что для становления и развития этого типа аудита могут потребоваться годы. Кроме того, наличие сильной функции финансового аудита и аудита соответствия не гарантирует успех аудита эффективности, поскольку аудит эффективности является совершенно различной дисциплиной. Это – деятельность, основанная на информации и требующая аналитических навыков и творческого подхода (Appendix to ISSAI 3100, 2016: 3с). В отличие от финансового аудита, он фокусируется на деятельности и результатах, а не на счетах. И, в отличие от аудита соответствия, он в основном относится к намерениям, связанным с вмешательствами государства и концепциями экономичности, продуктивности и результативности (Performance Audit Manual, 2017: 11с).

Различается и аудиторский отчет, составленный в результате аудита эффективности своей структурой и содержанием, от отчетов по аудиту соответствия и финансового аудита, которые, как правило, являются более стандартизированными. Тем временем, фокусирование мнения аудиторов на ответы, которые возникают и/или могут возникнуть у пользователя отчета, остается существенным фактором, влияющим на весь процесс аудита эффективности, начиная от планирования, завершая мониторингом исполнения рекомендаций аудиторов.

Обзор русскоязычной литературы показывает, что существуют различия в понятиях и терминах, переведенных с иностранных языков. По мнению авторов статьи, проблемы неточности переводов, унификации терминологии и согласованности понятий оценки эффективности подлежат системному изучению и с учетом стратегии трехязычия в Республике Казахстан.

Результаты и рассуждения (практическая часть)

Согласно п. 3 ст. 3 Закона «аудит эффективности – оценка и анализ деятельности объекта государственного аудита на предмет эффективности, экономичности, продуктивности и результативности». При этом «объектом государственного аудита» могут быть «государственные органы, государственные учреждения, субъекты квазигосударственного сектора, а также получатели бюджетных средств», а «эффективность», «экономичность», «продуктивность» и «результативность» называются «показателями» и определяются следующим образом (ст. 4 Закона):

«1) эффективность – соотношение полученных результатов к запланированным с учетом использованных для их достижения ресурсов;

2) экономичность – минимизация стоимости ресурсов, выделенных для достижения оцениваемых результатов деятельности с сохранением соответствующего качества этих результатов;

3) продуктивность – получение максимально полезного результата для экономики или отдельной сферы управления с использованием выделенных ресурсов с учетом количества, качества и сроков;

4) результативность – степень реализации намеченных по каждой деятельности задач и соотношение плановых (прямых, конечных) и фактических результатов соответствующей деятельности».

Счетный Комитет проводит работу по совершенствованию нормативно-правовой и методологической базы проведения государственного аудита с учетом положений международных стандартов ISSAI. На данный момент существует более 80 стандартов, 4 из которых являются специальными по аудиту эффективности:

ISSAI 300 «Основные принципы аудита эффективности» («Fundamental Principles of Performance Auditing»), одобренный в 2013 году и подлежащий рассмотрению каждые 9 лет,

ISSAI 3000 «Стандарты по аудиту эффективности» («Standards for Performance Auditing»), одобренный в 2016 году и подлежащий рассмотрению каждые 5 лет,

ISSAI 3100 «Руководство по центральным концепциям аудита эффективности» («Guidelines on Central Concepts for Performance Auditing»), одобренный в 2016 году и подлежащий рассмотрению каждые 5 лет,

ISSAI 3200 «Руководство касательно процесса аудита эффективности» («Guidelines for the performance auditing process»), одобренный в 2016 году и подлежащий рассмотрению каждые 5 лет.

Стандарты ISSAI определяют аудит эффективности как «независимое, объективное и достоверное исследование того, управляются ли государственные предприятия, системы, функции, программы, виды деятельности или организации в соответствии с принципами экономичности, продуктивности и результативности/эффективности и требуются ли меры для улучшения» (ISSAI 3000 Standards for Performance Auditing, 2016: 5-6с). Согласно стандартам ISSAI, «экономичность» (economy) заключается в минимизация стоимости ресурсов, которые должны быть доступны в нужное время в нужном количестве и надлежащего качества, «продуктивность» (efficient) означает достижение максимальной производительности ресурсов и выражается соотношением ресурсов к (произведенной)продукции/(оказанным)услугам с учетом количества, качества и сроков (произведенной)продукции/(оказанных)услуг, «результативность/эффективность» (effectiveness) касается достижения поставленных целей и получение запланированных/предполагаемых результатов (ISSAI 3100 Guidelines on Central Concepts for Performance Auditing, 2016: 4-5с).

Анализ согласованности вышеупомянутых показателей/принципов аудита эффективности с принципами бюджетной политики и государственного планирования, описанных в Бюджетном Кодексе Республики Казахстан от 4 декабря 2008 года № 95-IV (далее – Бюджетный Кодекс) и документах Системы государственного планирования, утвержденной Постановлением Правительства Республики Казахстан от 29 ноября 2017 года № 790 (далее – Постановление Правительства) соответственно, выявил неточности и слабую взаимосвязку в толковании понятий (см. Таблицу 1. Сравнение понятий).

Таблица 1 – Сравнение понятий

Принцип/ показатель	Закон (показатель)	Бюджетный Кодекс РК (принцип)	ISSAI* (принцип)	Постановление Прави- тельства (принцип)
экономичность	минимизация стои- мости ресурсов, вы- деленных для дости- жения оцениваемых результатов деятель- ности с сохранением соответствующего качества этих резуль- татов		минимизация стоимос- ти ресурсов, которые должны быть доступ- ны в нужное время, в нужном количестве и надлежащего качества, и по выгодной цене	
продуктивность	получение максимально по- лезного результата для экономики или отдельной сферы управления с ис- пользованием выде- ленных ресурсов с учетом количества, качества и сроков		достижение максималь- ной производительности ресурсов и выражается соотношением ресурсов к (произведенной) про- дукции /(оказанным)ус- лугам с учетом количе- ства, качества и сроков	
результатив- ность	степень реализации намеченных по каждой деятельности задач и соотношение плановых (прямых, конечных) и факти- ческих результатов соответствующей деятельности	разработка и исполне- ние бюджета, ориенти- рованного на достижение показателей результатов, предусмотренных страте- гическими планами, программами развития территорий и (или) бюд- жетными программами го- сударственных органов	достижения поставлен- ных целей и получение запланированных /пред- полагаемых результатов	
эффективность	соотношение полу- ченных результатов к запланированным с учетом исполь- зованных для их дос- тижения ресурсов	разработка и исполнение бюджета, исходя из необ- ходимости достижения наилучшего прямого и конечного результата с ис- пользованием утвержден- ного объема бюджетных средств или достижения прямого и конечного ре- зультата с использованием меньшего объема бюджет- ных средств		
Результатив- ность и эффек- тивность				выбор целей, задач и показателей резуль- татов должен быть максимально правиль- ным (результативным), основываться на глубо- ком анализе текущей си- туации и необходимости достижения заданных ре- зультатов с наименьши- ми затратами ресурсов

Примечание: * перевод автора: The principle of economy means minimising the costs of resources. The resources used have to be available in due time, of appropriate quantity and quality, and at the best price; The principle of efficiency means getting the most from the available resources. It is concerned with the relationship between resources employed and outputs delivered in terms of quantity, quality and timing; The principle of effectiveness concerns meeting the objectives set and achieving the intended results.

Вмешательство государства в решении определенных задач в рамках проводимой политики осуществляется путем реализации программ, стратегий развития и стратегических планов. После обозначения *целей*, намеченных для достижения в результате программ/стратегии/плана, определяется размер/объем необходимых *ресурсов, процесс* использования (или потребления) которых или управления которыми приводит к *результатам*, которые, в свою очередь, по отдельности и совокупно могут влиять на достижение целей, являясь таким образом *эффектом* (последствием) вмешательства государства. Например, Государственная программа развития здравоохранения Республики Казахстан «Денсаулык» на 2016 - 2019 годы (далее - Программа), утвержденная Указом Президента Республики Казахстан от 15 января 2016 года № 176 и *целью* которой является «Укрепление здоровья населения для обеспечения устойчивого социально-экономического развития страны», будет реализована с использованием *ресурсов* в сумме 1 969 729 500 тыс. тенге, с *эффектом* (целевым индикатором) «к 2020 году уровень ожидаемой продолжительности жизни достигнет 73 лет».

Государственные программы относятся к документам Системы государственного планирования, оценка которых может быть проведена Счетным комитетом в рамках проведения государственного аудита эффективности и экспертно-аналитических мероприятий. Счетный комитет осуществляет оценку реализации стратегий развития национальных компаний и оценку реализации стратегических планов центральных государственных органов в рамках проведения государственного аудита эффективности и экспертно-аналитических мероприятий в соответствии с перечнем объектов государственного аудита и финансового контроля на соответствующий год, утверждаемым Счетным комитетом, в части исполнения республиканского бюджета и использования активов государства, а по поручениям Президента Республики Казахстан – также по иным направлениям. Стратегии развития национальных компаний и стратегические планы центральных государственных органов также относятся к документам Системы государственного планирования, утвержденной Постановлением Правительства и согласно которому «оценка – это инструмент определения степени достижения результативности и эффективности реализации документов Системы государственного планирования» (Постановление

Правительства Республики Казахстан «Об утверждении Системы государственного планирования в Республике Казахстан», 2017: 9с).

Система государственного планирования представляет собой комплекс взаимосвязанных элементов, состоящий из принципов, документов, процессов и участников государственного планирования, обеспечивающий развитие страны на долгосрочный (свыше 5 лет), среднесрочный (от года до 5 лет включительно) периоды. Государственное планирование охватывает деятельность органов государственной власти и иных участников процесса развития страны, направленную на повышение уровня социально-экономического развития Казахстана, рост благосостояния граждан и укрепление безопасности страны. Система государственного планирования базируется на принципах:

1) единства и целостности – единство законодательства в сфере государственного планирования, принципов организации и функционирования Системы государственного планирования, единство порядка осуществления процесса государственного планирования;

2) внутренней сбалансированности – согласованность документов системы государственного планирования между собой по целям развития, задачам и показателям результатов;

3) результативности и эффективности – выбор целей, задач и показателей результатов должен быть максимально правильным (результативным), основываться на глубоком анализе текущей ситуации и необходимости достижения заданных результатов с наименьшими затратами ресурсов;

4) самостоятельности выбора путей решения задач – самостоятельность участников процесса государственного планирования в выборе путей и методов достижения целей и решения задач развития страны в пределах своей компетенции;

5) ответственности участников процесса государственного планирования – обеспечение ответственности за неэффективность решения задач и недостижение ожидаемых результатов в пределах своей компетенции в соответствии с законодательством Республики Казахстан;

6) прозрачности (открытости) – обязательное опубликование документов Системы государственного планирования, за исключением положений, содержащих информацию, относящуюся к государственным секретам;

7) достоверности и реалистичности – обоснованная возможность достижения целей развития, установленных документами Системы

государственного планирования, а также обоснованность показателей результатов, используемых в процессе государственного планирования;

8) непрерывности, преемственности и последовательности – ступенчатый характер Системы государственного планирования, то есть успешность достижения целей, задач, показателей результатов вышестоящих документов зависит от качества и своевременности планирования и достижения целей, задач, показателей результатов нижестоящих документов, а также непрерывный механизм ее функционирования;

9) ресурсной обеспеченности – определение источников и объемов финансирования, трудовых, других материальных и нематериальных ресурсов по основным направлениям стратегических планов государственных органов для достижения поставленных целей и задач (Постановление Правительства Республики Казахстан «Об утверждении Системы государственного планирования в Республике Казахстан», 2017: 1-2с).

В результате проведения государственного аудита эффективности Счетный комитет по контролю за исполнением республиканского бюджета может формулировать заключение на основании всестороннего анализа «что должно было быть», так называемого «критерия», согласно терминологии принятой в стандартах ISSAI. А критерием при оценке реализации стратегического развития, стратегических планов и государственных программ служат целевые индикаторы и показатели результатов документов Системы государственного планирования.

Приоритетные направления развития сферы/отрасли интегрируются в существующие стратегические направления деятельности государственного органа или формируются новые стратегические направления деятельности государственного органа. Стратегические направления формируются на основе анализа регулируемых отраслей, секторов экономики или сфер деятельности, изменения в которых являются наиболее важными для достижения целей и приоритетов, обозначенных в Стратегическом плане развития Республики Казахстан, Прогнозной схеме территориально-пространственного развития страны, государственных программах. Согласно Постановлению Правительства стратегический план государственного органа должен соответствовать определенным требованиям, имеет определенную структуру и в разделе «Архитектура взаимосвязи стратегического и бюджетного планирования» в схематичном виде в разрезе стратеги-

ческих направлений государственных органов указываются цели государственного органа, взаимоувязанные с бюджетными программами, от реализации которых зависит достижение соответствующих общенациональных показателей страны.

Бюджетный Кодекс определяет «неэффективное исполнение бюджетных программ» как «расходование бюджетных средств, не соответствующее следующим принципам бюджетной системы»: результативность – разработка и исполнение бюджета, ориентированного на достижение показателей результатов, предусмотренных стратегическими планами, программами развития территорий и (или) бюджетными программами государственных органов, обоснованность – планирование бюджета на основе нормативных правовых актов и других документов, определяющих необходимость включения в проект бюджета тех или иных поступлений или расходов и обоснованность их объемов, а также использование бюджетных средств и активов государства в соответствии с законодательством Республики Казахстан, эффективность – разработка и исполнение бюджета, исходя из необходимости достижения наилучшего прямого и конечного результата с использованием утвержденного объема бюджетных средств или достижения прямого и конечного результата с использованием меньшего объема бюджетных средств, ответственность – принятие необходимых административных и управленческих решений, направленных на достижение прямых и конечных результатов и обеспечение ответственности администраторов бюджетных программ и руководителей государственных учреждений и субъектов квазигосударственного сектора за принятие решений, не соответствующих законодательству Республики Казахстан, адресность и целевой характер бюджетных средств – направление и использование бюджетных средств администраторами бюджетных программ, субъектами квазигосударственного сектора для достижения показателей результатов, предусмотренных стратегическими планами, программами развития территорий и (или) бюджетными программами государственных органов, финансово-экономическими обоснованиями бюджетных инвестиций, посредством участия в уставном капитале субъектов квазигосударственного сектора с соблюдением законодательства Республики Казахстан (Бюджетный Кодекс Республики Казахстан, 2008: 11-12с).

Современная политика Республики Казахстан ориентирована на развитие регионов, увеличение доли обрабатывающей отрасли в ВВП, развитие агропромышленного комплекса и духовное развитие общества, осуществляется посредством реализации 8 (восемь) государственных и 7 (семь) правительственных программ. Предварительный анализ этих программ показывает, что для финансирования реализации задач в рамках этих программ требуется более 18,2 трлн тенге, 8,2 трлн тенге из которых планируются за счет государственного бюджета.

Одной из сложностей в проведении аудита эффективности является установление подходящего критерия или критериев, которые соответствуют цели аудита эффективности. Критерии могут быть качественными или количественными, общими или конкретными, могут представлять наилучшую или эффективную практику или «что должно быть» в соответствии с законами, планами или программами, могут отвечать на «что ожидается» согласно научным знаниям и передовой практике или «что могло/может быть», учитывая лучшие условия (ISSAI 3200 Guidelines for the performance auditing process, 2016: 9с). Данная задача усложняется и требует дополнительных усилий от государственного аудитора, если имели место изменения в стратегических планах или в программах развития с изменениями показателей результатов и целе-

вых индикаторов. Выражение мнения относительно адекватности тех или иных показателей результатов и целевых индикаторов, установленных объектом аудита или правительством и рекомендации по разработке новых или дополнительных показателей результатов и целевых индикаторов также является задачей аудита эффективности. Мнение государственного аудитора относительно эффективности предполагает наличие аудиторских доказательств в виде информации, собранной и анализированной в ходе аудита. Государственный аудитор полагается на информацию, представленную объектом государственного аудита, которая должна быть подготовлена в соответствии с нормами законодательства и внутренними положениями регулирования объекта государственного аудита. Неоднозначное и/или неточное толкование понятий, принципов и/или показателей может вызвать сложности в установлении критерия для достижения цели аудита эффективности.

Например, для достижения целевого индикатора «К 2020 году уровень ожидаемой продолжительности жизни достигнет 73 лет» в результате реализации Государственной программы развития здравоохранения Республики Казахстан «Денсаулық» на 2016-2019 годы требуется 1 969,7 млрд тенге, 16%, или 313,6 млрд тенге, из которых финансируется из республиканского и местного бюджета.

Таблица 2 – Источники финансирования, тыс. тенге (Указ Президента Республики Казахстан Об утверждении Государственной программы развития здравоохранения Республики Казахстан «Денсаулық» на 2016 - 2019 годы, 2016: 2с)

По годам	Всего	Республиканский бюджет	Местный бюджет	Другие источники (ФСМС, НФ)
2016 г.	128 034 799	92 389 291	34 945 508	700 000
2017 г.	408 080 865	69 309 875	19 035 944	319 735 046
2018 г.	709 797 105	46 769 024	2 244 785	660 783 296
2019 г.	723 816 732	46 701 636	2 259 174	674 855 922
Итого:	1 969 729 500	255 169 825	58 485 411	1 656 074 264

В 2015 году завершилась реализация Государственной программы развития здравоохранения Республики Казахстан «Саламатты Қазақстан» на 2011 – 2015 годы с объемом финансирования в сумме 415,6 млрд тенге (Указ Президента Республики Казахстан “Об утвер-

ждении Государственной программы развития здравоохранения Республики Казахстан “Саламатты Қазақстан” на 2011 - 2015 годы”, 2010: 1с). Ее основными достижениями стали увеличение ожидаемой продолжительности жизни до 72 лет (2014 год – 71,45, 2013 год – 70,85),

снижение общей смертности населения до 7,48 на 1000 населения (2014 год – 7,57, 2013 год – 7,98).

Далее сравниваются принципы в соответствии с нормами законодательства на примере данных по двум программам развития здравоохранения. Примеры, приведенные выше и далее по тексту, использованы исключительно в целях обсуждения применения принципов и не могут быть приняты как результаты аудиторских мероприятий.

Принцип «результативности и эффективности» в соответствии с Постановлением Правительства устанавливает, что «выбор целей, задач и показателей результатов должен быть максимально правильным (результативным), основываться на глубоком анализе текущей ситуации и необходимости достижения заданных результатов с наименьшими затратами ресурсов». Учитывая этот принцип системы го-

сударственного планирования и сравнивая целевые индикаторы и финансовые ресурсы двух программ, можно ли утверждать об эффективности действующей программы на 2016-2019 годы, если затраты на предыдущую программу с аналогичными целями составили 415,6 млрд тенге, т.е. в 5 раз меньше, чем требуется в рамках нынешней программы?

Согласно Таблице 3, только 16% требуемых финансовых ресурсов относятся к бюджетным средствам. Можно ли будет утверждать об эффективности, если затраты составят 16%, но и целевой индикатор то же будет выполнен на 16% в соответствии с Законом, где показатель «эффективность» – это «соотношение полученных результатов к запланированным с учетом использованных для их достижения ресурсов» и соблюден ли принцип эффективности в соответствии с Бюджетным Кодексом?

Таблица 3 – Результат анализа принципов аудита эффективности

Понятие/Название	Определение	Толкование/разъяснение
экономичность	Потребление и/или использование минимума ресурсов	Постоянное стремление объектом аудита к минимизации ресурсов
продуктивность	Получение максимума отдачи от использованных ресурсов	Постоянное стремление объектом аудита к максимизации отдачи
результативность	Достижение целевых индикаторов и/или показателей результатов	Достижение установленных результатов и показателей и отсутствие изменений в определенном периоде
доступность	Обеспечение равных возможностей для каждого члена общества, для каждого гражданина страны	Стремление охвата большего количества и лучшего качества в доступности оказываемых услуг и/или получаемой помощи/выгоды

В рамках стратегического планирования Министерства здравоохранения одной из стратегических целей указывается следующее: «к 2020 году уровень расходов на ПМСП доведен до 40 % от общего объема средств, выделяемых на ГОБМП». Реализована ли программа эффективно, если достигнут указанный уровень расходов? А если этот уровень составит 35%, можно ли утверждать что соблюден принцип экономичности? А если 50%, соблюден принцип продуктивности? Целесообразно ли обозначать уровень расходов в качестве стратегической цели?

Чтобы ответить на подобные вопросы в рамках аудита эффективности и для достижения цели аудита, требуются значительные временные и трудовые ресурсы. Определенные ре-

зультаты могут быть измерены, но установление причинно-следственной связи достижения данных результатов может быть затруднительным и трудоемким. Результаты могут быть очень трудными для измерения или несоизмеримыми, в таких случаях оценка эффективности может ограничиться суждением аудитора о понимании совокупных выгод (Performance Audit Handbook, 2009: 17с). Уровень качества документов государственного планирования, о чем могут свидетельствовать отсутствие изменений в этих документах, надежная система учета и отчетности с соблюдением принципов своевременности и полноты информации, качество мероприятий по мониторингу и контролю исполнения, неукоснительное соблюдение основополагающих

принципов и норм законодательства, напрямую влияет на объем работы государственных аудиторов, отражаясь, в свою очередь, на качестве и эффективности работы органов государственного аудита.

Развитие любой отрасли в современном мире происходит стремительно быстро и сфера государственного аудита не является исключением. Международные стандарты пересмартиваются с регулярностью обычно раз в 5 лет, а исследователи развитых стран все чаще поднимают новые вопросы касательно роли и принципов государственного аудита в государственном управлении и в повышении качества жизни общества/граждан.

В результате исследований последних лет высшие органы государственного аудита некоторых стран выделяют, кроме трех принятых всеми странами принципов («экономичности», «продуктивности» и «результативности»), принцип «равенства/справедливости/доступности» («equity»), который подразумевает «обеспечение равных возможностей и полноценного доступа», принцип, согласно которому каждый должен быть способным осуществлять свои гражданские права (например, свобода слова, доступ к информации, свобода голосования, гендерное равенство) и политические и социальные права (например, здоровье, образование, жилье и безопасность). Государственная политика социальной защиты и развития играет ключевую роль в построении справедливой системы распределения как одной из функций государства. Вопросы справедливости также могут рассматриваться как дополнительная тема в аудитах эффективности или как проблема эффективности, когда это является целью проводимой политики или явной целью программы.

Заключение

Авторы обращают внимание на различия в понятиях, приведенных выше и составляющих основных принципов в проведении аудита эффективности государственными аудиторами Республики Казахстан и предлагают следующие толкования с учетом проведенного обзора норм законодательства и стандартов и с учетом результата анализа принципов (или показателей) аудита эффективности.

Деятельность объекта аудита или исполнение программы правительства представляет собой комплекс действий, который начинается с: 1) назначения *цели* и определения задач, 2) расче-

тов и оценки *ресурсов*, 3) осуществления *процесса* исполнения и 4) достижения *результатов*. А оценка *эффекта* от исполнения программы и/или деятельности объекта аудита может указать на эффективность или неэффективность, оценивая весь комплекс действий – от обозначения цели до получения эффекта – основываясь на принципы экономичности, продуктивности, результативности и доступности. Из определения аудита эффективности и из сущности понятий, принципов, показателей следует, что мнение об эффективности может быть сформировано, только если соблюдены все принципы с учетом их применимости. Несоблюдение одного принципа, если он применим в конкретном случае, из четырех указанных выше принципов означает «неэффективность».

Добавленный авторами принцип «доступности» является важным, учитывая территориально-климатические условия, структуру экономики и распределения населения в Республике Казахстан, где около половины населения проживают в сельских местностях. Следует отметить, что некоторые программы правительства Республики Казахстан предусматривают этот принцип посредством мероприятий, охватывающих всю страну, но доступность услуг или соблюдение равной возможности получения выгод или равных условий участия в программе должны быть анализированы и оценены на каждом этапе реализации программы с соответствующим реагированием на недостатки, если таковые имеются. Проверка соблюдения принципа «результативности» решается сравнением показателей программы или плана развития и фактических показателей, а оценка соблюдения принципов «продуктивности» и «экономичности» требует наличия и изучения такой базы/информации, по сравнению с которой можно утвердить об экономичности и продуктивности. Допустим, аудит эффективности двух, не связанных между собой объектов аудита показал следующие результаты.

Результатом аудита эффективности является аудиторский отчет, который, как правило, является объемным документом с приложением всех подтверждающих документов. В целях совершенствования системы государственного аудита в Республике Казахстан авторы статьи предлагают составление резюме («executive summary»), широко применяемое в мировой практике и содержащее подробную информацию.

Таблица 4 – Примеры оформления оценки соблюдения принципов аудита эффективности и заключения об эффективности

Принцип	Критерий	Пример 1: Бюджетная программа «строительство дороги от А до Б»	Пример 2: действующее предприятие по производству
экономичность	Ресурс 1 Ресурс 2 Ресурс 3 Ресурс 4	Согласно ФЭО Согласно ФЭО Согласно ФЭО Экономия 5%	Согласно Плану развития Согласно Плану развития Согласно Плану развития Согласно Плану развития
продуктивность	Отдача 1 Отдача 2 Отдача 3	Неприменимо	Согласно Плану развития Согласно Плану развития Согласно Плану развития
результативность	Целевые индикаторы в соответствии с Программой/ Планом развития	1200 км согласно программе	Согласно Плану развития
доступность	Доступность	Всем гражданам РК бесплатно	Неприменимо
Заключение об эффективности		Эффективно	Эффективно. Государственные аудиторы рекомендуют изучение опыта аналогичного Предприятия Х, которое имеет большую (на 10%) Отдачу 2 при равных Ресурсах

Литература

- Appendix to ISSAI 3100 Building a Performance Audit Function, 2016, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
- ISSAI 1 The Lima Declaration, 1977. http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/
- ISSAI 300 Fundamental Principles of Performance Auditing, 2013, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm
- ISSAI 3000 Standards for Performance Auditing, 2016, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
- ISSAI 3100 Guidelines on Central Concepts for Performance Auditing, 2016, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
- ISSAI 3200 Guidelines for the performance auditing process, 2016, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
- Performance Audit Manual, Directorate of Audit Quality Control of European Court of Auditors, September 2017
- Performance Audit Handbook: Routes to effective evaluation. Published 2009 by the RAND Corporation, edited by Tom Ling and Lidia Villalba van Dijk
- Бюджетный Кодекс Республики Казахстан от 4 декабря 2008 года № 95-IV, http://adilet.zan.kz/rus/docs/K080000095_
- Закон Республики Казахстан от 12 ноября 2015 года № 392-V ЗРК «О государственном аудите и финансовом контроле», <http://adilet.zan.kz/rus/docs/Z1500000392>
- Послание Президента Республики Казахстан - Лидера нации Нурсултана Назарбаева народу Казахстана «Стратегия «Казахстан-2050»: новый политический курс состоявшегося государства», 14 декабря 2012, http://www.akorda.kz/ru/official_documents/strategies_and_programs
- Постановление Правительства Республики Казахстан от 29 ноября 2017 года № 790 «Об утверждении Системы государственного планирования в Республике Казахстан», <http://adilet.zan.kz/rus/docs/P1700000790>
- Указ Президента Республики Казахстан от 15 января 2016 года № 176 Об утверждении Государственной программы развития здравоохранения Республики Казахстан «Денсаулық» на 2016 - 2019 годы и внесении дополнения в Указ Президента Республики Казахстан от 19 марта 2010 года № 957 «Об утверждении Перечня государственных программ», <http://adilet.zan.kz/rus/docs/U1600000176>
- Указ Президента Республики Казахстан от 29 ноября 2010 года № 1113 «Об утверждении Государственной программы развития здравоохранения Республики Казахстан «Саламаттық Қазақстан» на 2011 - 2015 годы», <http://adilet.zan.kz/rus/docs/U1000001113>
- Указ Президента Республики Казахстан от 3 сентября 2013 года № 634 Об утверждении Концепции внедрения государственного аудита в Республике Казахстан, <http://adilet.zan.kz/rus/docs/U1300000634>

References

- Appendix to ISSAI 3100 Building a Performance Audit Function, 2016, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
- ISSAI 1 The Lima Declaration, 1977. http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/
- ISSAI 300 Fundamental Principles of Performance Auditing, 2013, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm
- ISSAI 3000 Standards for Performance Auditing, 2016, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
- ISSAI 3100 Guidelines on Central Concepts for Performance Auditing, 2016, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
- ISSAI 3200 Guidelines for the performance auditing process, 2016, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
- Performance Audit Manual, Directorate of Audit Quality Control of European Court of Auditors, September 2017
- Performance Audit Handbook: Routes to effective evaluation. Published 2009 by the RAND Corporation, edited by Tom Ling and Lidia Villalba van Dijk
- Budgetnyi Kodeks Respubliki Kazakhstan ot 4 dekabrya 2008 goda № 95-IV [The Budget Code of the Republic of Kazakhstan], http://adilet.zan.kz/rus/docs/K080000095_
- Zakon Respubliki Kazakhstan ot 12 noyabrya 2015 goda № 392-V ZRK «O gosudarstvennom audite i finansovom kontrole» [Law on the state audit and financial control], <http://adilet.zan.kz/rus/docs/Z1500000392>
- Poslanie Prezidenta Respubliki Kazakhstan – Lidera natsii Nursultana Nazarbayeva narodu Kazakhstana «Strategiya «Kazakhstan-2050»: nobyi politicheskyi kurs sostoyavshegosya gosudarstva», 14 dekabrya 2012 [Strategy “Kazakhstan-2050”: the new political course of established state”], http://www.akorda.kz/ru/official_documents/strategies_and_programs
- Postanovlenie Pravitelstva Respubliki Kazakhstan ot 29 noyabrya 2017 goda № 790 «Ob utverzhdenii Sistemy gosudarstvennogo planirovaniya v Respublike Kazakhstan», [Resolution of the Government on approval of the System of government planning], <http://adilet.zan.kz/rus/docs/P1700000790>
- Ukaz Prezidenta Respubliki Kazakhstan ot 15 yanvarya 2016 goda № 176 Ob utverzhdenii Gosudarstvennoi programmy razvitiya zdavokhraneniya Respubliki Kazakhstan “Densaulыq” na 2016 - 2019 gody i vnesenii dopolneniya v Ukaz Prezidenta Respubliki Kazakhstan ot 19 marta 2010 goda № 957 “ Ob utverzhdenii Perechnya gosudarsvennykh program” [The Decree of the President of the Republic of Kazakhstan “On approval of the state program “Densaulыq” of health care development for the years 2016-2019”], <http://adilet.zan.kz/rus/docs/U1600000176>
- Ukaz Prezidenta Respubliki Kazakhstan ot 29 noyabrya 2010 goda № 1113 “ Ob utverzhdenii Gosudarstvennoi programmy razvitiya zdavokhraneniya Respubliki Kazakhstan “Salamatty Kazakhstan” na 2011 - 2015 gody” [The Decree of the President of the Republic of Kazakhstan “On approval of the state program “Salamatty Kazakhstan” of health care development for the years 2011-2015”], <http://adilet.zan.kz/rus/docs/U1000001113>
- Ukaz Prezidenta Respubliki Kazakhstan ot 3 sentyabrya 2013 goda № 634 Ob utverzhdenii Kontseptsii vnedreniya gosudarstvennogo audita v Respublike Kazakhstan [[The Decree of the President of the Republic of Kazakhstan “On approval of the Concept of the state audit introduction”], <http://adilet.zan.kz/rus/docs/U1300000634>