

УДК 657

**ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫНДА ІШКІ МЕМЛЕКЕТТІК АУДИТТІҢ
ПАЙДА БОЛУЫ ЖӘНЕ ДАМУЫ**

Есенгельди Балнур Талғатқызы
«Мемлекеттік аудит» кафедрасының студенті
Л.Н.Гумилев атындағы Еуразия ұлттық университеті
Нұр-Сұлтан, Қазақстан Республикасы
Ғылыми жетекшісі – э.ғ.к., профессор Бейсенова Л.З.

Барлық экономикалық дамыған елдерде аудит саласына, оның ішінде сыртқы және ішкі аудитті реттейтін негізгі талаптар мен жалпы ережелер баяндалған заңдардан басқа, ішкі аудитке ерекше назар аударылады. Осы актілерді әрбір елде үкіметтік органдар немесе кәсіби қоғамдық ұйымдар және т.б. бірлесіп әзірлейді. Қазіргі таңда әлемнің дамыған және дамушы елдерінде аудит туралы Заңдары бар, алайда аудиторлық қызметті мемлекеттік бақылауында айырмашылықтар бар.

Мемлекеттік секторда ішкі аудиттің пайда болуы мен енгізілуі корпоративтік сектордағы нарықтық экономика елдерінде жинақталған тәжірибеге негізделді. Мемлекеттік басқарудағы ішкі аудит XX ғасырдың екінші жартысында пайда болды. Ал алғашқы ішкі аудиторлар XIX ғасырдың соңында ірі компанияларында пайда болды, олардың бизнесі әсіресе теріс пайдалану қаупіне ұшырады (іскерлік операциялардың үлкен көлемі, жеткізушілермен және тұтынушылармен көптеген күрделі келісімшарттар және т.б. сияқты факторлар ықпал етті). Германияда бірінші ішкі аудиторлар "саяхаттаушы аудиторлар" деп аталған. Себебі олар XIX ғасырдың 2-ші жартысында Германия темір жолдарында пайда болған соң, осындай атау ие болды. Ішкі аудиторлардың басты міндеті темір жол билеттерін сатқаны үшін кассирлер алған ақша қаражатын тексеру болды. Ішкі аудит бойынша алғашқы кітаптардың бірі 1875 жылы Krupp Герман металлургиялық концерні қабылдаған құжат болып саналады. Онда: "аудиторлар заңдардың, келісім-шарттардың, нұсқаулықтар мен процедуралардың нақты сақталатынын, барлық іскерлік операциялардың белгіленген нормалар мен ережелерге сәйкес келетінін және олардың қаншалықты табысты өткізілуін анықтауға тиіс. Осыған байланысты аудиторлар өз мүмкіндіктерін кеңейту және қолданыстағы процестерді дамыту жөнінде ұсыныстар енгізуге және сыни талдауға міндетті" [1, 10 б.].

Сонымен қатар, ішкі аудиттің басты міндеттері активтердің сақталуын қамтамасыз ету және қателер мен алаяқтықты анықтау болды. Сондықтан аудиторлар бірінші кезекте жүргізілген операциялардың есеп жазбаларында көрсетілуінің дұрыстығын және ысыраптарды неғұрлым ықтимал өндіру болып табылатын мүліктің бар-жоғын тексерді. Бұдан басқа, жыл сайынғы сыртқы аудит нәтижесінде анықталғанға дейін есепте қателіктерді табу маңызды болды. Осы тұрғыдан алғанда ішкі аудит өзіндік сақтандырудың рөлін ойнады.

1940-шы жылдардың басына дейін ішкі аудитор мамандығы сыртқы аудит стандарттарының 1917 жылы Федералдық резервтік жүйе бюллетенінде пайда болса да, таза кеңселік жұмыс орны болып саналды және қандай да бір арнайы ережелерді қолдануды талап еткен жоқ. 1918 жылы олар "балансты дайындаудың жалпы қабылданған әдістері" атты арнайы брошюра түрінде шығарылды. Бұл құжатта бухгалтерлік есеп принциптері ғана емес, сыртқы аудитке қатысты мәселелер де (оны жүргізу бағдарламасы, баланстың жеке баптарының аудиті жөніндегі нұсқаулықтар және пайда мен шығындар шоттары, аудиторлық қорытынды жасау стандарттары) баяндалды. Бұл ретте, егер сыртқы аудитор компанияда жұмыс істейтін ішкі бақылау жүйесін жеткілікті сенімді бағалаған жағдайда, шоттар мен трансакцияларды тексеру жаппай емес, іріктемелі әдісті қолдану мүмкіндігіне назар аударылды.

Бағалы қағаздар туралы Заңның баптарының бірі сыртқы аудитті жүргізу кезінде компаниядағы ішкі бақылау мен ішкі аудиттің сапасын анықтау қажет екендігін көрсетті. Міндетті сыртқы аудит компаниялар үшін аудиторлық фирмаларға көмек көрсету мақсатында ішкі аудит қызметтерін ұйымдастыруға түрткі болды, яғни сол жылдары ішкі аудит негізінен "сыртқы аудиттің көлеңкесі" болды [2, 12 б.].

1939 жылы McKesson & Robbins фармацевтикалық компаниясындағы алаяқтық орын алған даудан кейін (оның активтерінің құны 19 млн. долларға немесе 40% -ға артық бағаланған) оны сыртқы аудитор (Price Waterhouse фирмасы) аудиторлық бақылау кезінде таппаған соң, американдық бухгалтерлер институты бір маңызды қадам жасады: "№ 1 аудит процедурасының сипаттамасы" құжатын жариялады (Statement on Accounting Procedure No 1, SAP). Бұл құжатқа сәйкес аудиторлық фирмалардың міндеттері Жалпы бухгалтерлік

есептіліктің дұрыстығын тексеруді ғана емес, сонымен қатар тауарлы-материалдық қорлар мен дебиторлық берешекті бағалауды да қамти бастады. Басқаша айтқанда, сыртқы аудиторлар есептілік аудитін да, жалпы бизнестің өзінің аудитін де жүзеге асыра бастады және осындай күрделі трансформация ішкі аудиттің дамуына әсер етпей қалмады.

Осылайша, әлемдік тәжірибе ішкі бақылау мен ішкі аудит функциялары айтарлықтай күрделенгенін көрсетеді: бухгалтерлік қателер іздестірумен айналысатын кеңсе қызметкерлерінің орнына операциялық менеджерлерге шешім қабылдауда, оның ішінде тәуекелдерді басқаруда жәрдемдесетін кеңесшілер (аудиторлар) пайда болды. Осы саланың мемлекеттік сыртқы аудит органдарымен өзара іс-қимылы күшейе түсті, оны реттеуде корпоративтік секторда қолданылатын тәсілдер белсенді пайдаланыла бастады. Халықаралық стандарттар негізінде ұйымдастырылған мемлекеттік қаржы саласында тиісті ішкі бақылау мен аудиттің болуы енді өркениетті қоғамдастыққа жататын қажетті атрибут ретінде қарастырылуда. Жаңа онжылдықта ішкі мемлекеттік аудитордың келешегі зор мамандығын деп есептеледі.

Елбасының ««Қазақстан – 2050 Стратегиясы: қалыптасқан мемлекеттің жаңа саяси бағыты» атты Қазақстан халқына Жолдауын іске асыру жөніндегі шаралар туралы» Қазақстан Республикасы Президентінің 2012 жылғы 14 желтоқсандағы Жарлығына сәйкес Қазақстан Республикасында мемлекеттік аудитті енгізу Тұжырымдамасы бекітілді. Тұжырымдамаға сәйкес: "Сыртқы және ішкі бақылауды жүзеге асыратын мемлекеттік органдардың функциялары мен өкілеттіктері Заңмен шектелмеген, бұл олардың қызметінің сапасын күшейтуге алып келеді және мемлекеттік қаржылық бақылаудың барлық жүйесінің тиімділігін төмендетеді", - делінген [3].

Ол басқару жүйесіне баға беруге мүмкіндік беретін және оның одан әрі дамуын айқындауға көмектесетін ең озық әлемдік тәжірибе негізінде мемлекеттік аудиттің кешенді жүйесін құруға бағытталған. Осыған байланысты 2015 жылғы 12 қарашада ҚРЗ № 392-V "Мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау туралы" Заңы қабылданды. Мемлекеттік аудиттің мақсаты бюджет қаражатын, мемлекет активтерін және квазимемлекеттік сектор субъектілерін басқару мен пайдаланудың тиімділігін арттыру болып табылады. Сондай-ақ, Қазақстан Республикасының "мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау туралы" Заңына сәйкес субъектіге байланысты мемлекеттік аудит сыртқы және ішкі мемлекеттік аудитке бөлінеді [4].

Халықаралық және отандық экономикалық әдебиеттерде ішкі аудиттің көптеген анықтамаларын ұсынады.

Мысалы, И. А. Якубеноко, Л. Н. Шикунова мен С. В. Мегаева авторларының еңбегінде: «Ішкі аудит – бұл субъектінің жұмысын бағалау, бухгалтерлік есеп және ішкі бақылау жүйелерінің барабарлығы мен тиімділігін тексеру және мониторингілеу бойынша клиенттің ішкі бөлімшесінің қызметі деп санайды. Сонымен қатар ішкі аудит – кәсіпорынның өзінде құрылған ішкі бақылау жүйесінің элементі» - деп көрсетілген [5, 53 б.].

В. Д. Андреевтің жазбасында: "Ішкі аудит – бұл ірі шаруашылық жүргізуші субъектілер үшін, негізінен экономиканың мемлекеттік емес секторы үшін қажетті ішкі бақылау жүйесінің элементі, оның көмегімен сапа өсуі, өнімнің өзіндік құнын төмендету, нарық қажеттілігін білу және нарықта табысты бәсекеге қабілетті болу үшін жұмыстың тиімділігін арттыру" - делінген [6, 197 б.].

Л. В. Юрьева, В. С. Сухих пікірінше: "Ішкі аудит - бұл ішкі құжаттармен реттелетін және шаруашылық жүргізуші субъекті басшыларының және басқару қызметімен жүзеге асырылатын, қолданыстағы заңнаманың сақталуын бақылау мақсатында экономикалық қызметтің барлық фактілерін мониторингілеуге және талдауға, қызметтің тиімділігін арттыру мақсатында ішкі бақылау жүйесін бағалауға, тәуекелдерді азайтуға бағытталған түрлі ұсыныстарды әзірлеуге және персоналмен консультациялар жүргізуге бағытталған экономикалық субъектідегі қызмет" [7, 36 б.].

В. В. Бурцев: "Ішкі аудит – бұл ұйымның басқару органдарына (шаруашылық серіктестігі қатысушыларының ортақ жиналысы немесе қоғамның, өндірістік кооператив мүшелерінің жалпы жиналысына, бақылау кеңесіне, Директорлар кеңесіне, атқарушы органға) көмек көрсету шеңберінде арнайы басқару органының өкілдері жүзеге асыратын ұйымның басқару бөлімшелерін және ұйым қызметінің түрлі аспектілерін басқару жөніндегі ұйымның ішкі құжаттарымен реттелетін қызмет" – дейді [8, 88-98 б.].

Сонымен қатар, Бычкова С. М.: " Ішкі аудит - аудиттелетін субъектіде жүзеге асырылатын кәсіпорынның жұмысын тексеру болып табылады. Бақылаудың бұл әдісі қызмет орнындағы ақпараттық базаны бөліп алуға мүмкіндік береді және ұйымның есептік басқарушыларының шынайылығын растайды.

Ішкі аудит - бұл өнім сапасының өсуі, өндіріс пен айналым шығындарын төмендету, сауатты инвестициялау және қайта инвестициялау саясаты, сыртқы экономикалық орта туралы білімі арқасында нарықта табысты бәсекелесуге болатын тәуелсіз құзыретті ішкі бақылау жүйесінің элементі» - деп ой қорытындылаған [9, 6 б.].

Нефедова И. Н. анықтамасы бойынша: "Ішкі аудит – бұл ішкі бақылау жүйесінің тиімділігі мен сенімділігін бағалау үшін, оның ішінде компанияның қойылған мақсаттарға жету дәрежесін бағалау үшін қажет кәсіпорын басшылығының өте маңызды құралы. Ішкі аудит нәтижелері негізінде ұйым ішінде өзгерістер жүргізілетін шешімдер қабылданады " [10, 15 б.].

Аренс Э. А., Лоббек Дж. К. тұрғысынан, ішкі аудит дегеніміз бұл бизнестің әкімшілігін тиімді жұмыс істеуіне қатысты шешімдер қабылдау үшін бағалы ақпаратпен қамтамасыз ететін ішкі шаруашылық аудит болып табылады. Ішкі аудит пәні тек бухгалтерлік есеппен шектелмеуі тиіс, ол сондай-ақ экономикалық субъектінің ұйымдық құрылымын, компьютерлік операцияларды, қолданылатын өндіріс әдістерін, маркетингті және аудитордың тиісті біліктілігі бар кез келген басқа саланы бағалауды қамтуы мүмкін [11, 245 б.].

Жоғарыда көрсетілген ғалымдарға сәйкес, Т. И. Собуа да: «Ішкі аудит – бұл ішкі бақылау жүйесінің элементі, тәуекелдерді басқарумен, бухгалтерлік қаржылық есептілікті бағалаумен және растаумен, компанияның қызметін тұтастай алғанда оның мүддесінде және әртүрлі пайдаланушылар үшін тексерулер және бағалаумен байланысты тәуелсіз және объективті қызмет" – деп тұжырымдаған [12, 12 б.].

Ішкі мемлекеттік аудитті дамытуға д. О. Әбленов, К. Ш. Дюсембаев, Б. А. Әлібекова, А. Б. Зейнельғабдин, Ш. Ш. Жакупова, Л. М. Сембиева, С. М. Өмірбаев, А. М. Мұхаметқарим, С. К. Тажикенова, С. Н. сынды отандық ғалымдар елеулі үлесін қосты.

Мысалы, Б. А. Әлібекова мен А. М. Мұхаметқарим өз оқулықтарында мынадай анықтама берді: "Ішкі мемлекеттік аудит - бұл орталық мемлекеттік органдар мен облыстық бюджеттен, Республикалық маңызы бар қаланың, астананың және облыстық маңызы бар аудандардың бюджетінен қаржыландырылатын атқарушы органдардың бірінші басшыларына тәуелсіз және объективті қорытынды мен консультациялар бере отырып, мемлекеттік орган қызметінің тиімділігін бағалау" [13, 123 б.].

Жоғарыда аталған анықтамаларды талдау - ішкі аудиттің соңғы тиімділікті арттыру мақсатында ішкі бақылау жүйесін бағалауға және талдауға бағытталған белгілі бір дуализм бар деп тұжырымдауға мүмкіндік береді.

Біздің отандық "Мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау туралы" Заңға сәйкес, ішкі мемлекеттік аудит дегеніміз бұл мемлекеттік аудит объектісінің Қазақстан Республикасы мемлекеттік жоспарлау жүйесінің құжаттарында көзделген тікелей және түпкілікті нәтижелерге қол жеткізуін, қаржылық және басқарушылық ақпараттың сенімділігі мен шынайылығын, мемлекеттік аудит объектілерінің қызметін ұйымдастырудың ішкі процестерінің тиімділігін, көрсетілетін мемлекеттік қызметтердің сапасын, мемлекет және квазимемлекеттік сектор субъектілері активтерінің сақталуын талдау, бағалау және тексеру [4].

Осыған орай, біз ішкі аудиттің авторлық анықтамамызды қалыптастыра аламыз: ішкі мемлекеттік аудит - мемлекеттік сектор қызметінің тиімділігін арттыруға және оны жақсартуға бағытталған тәуелсіз, объективті және консультациялық қызмет. Бұл ұйымға тәуекелдерді басқару, бақылау және басқару үдерістерінің тиімділігін бағалау мен арттыруға жүйелі, тәртіпті тәсілді тарту арқылы өз мақсаттарына қол жеткізуге көмектеседі. Сондай-ақ, ішкі аудит деректерді талдау мен бағалауға негізделген түсінік пен ұсынымдарды ұсына отырып, ұйымды басқаруды, тәуекелдерді басқаруды және бақылауды жақсарту үшін катализатор болып табылады.

Қазақстанда қазіргі таңда мемлекеттік ішкі аудитті жаһандық деңгейге сай қалыптастыру қиын болғанымен, әлеуметтік серпінді дамып келе жатқан процесс болып саналады. Елдегі ішкі мемлекеттік аудитті одан әрі агрессивті дамыту мақсатында келесі ұсынымдарды ұсынамыз:

- Қазақстан Республикасының аумағында ішкі мемлекеттік аудитті одан әрі сапалы дамыту үшін өз қызметінің көптеген аспектілерін кәсібилендіруге күш салу;
- Ішкі мемлекеттік аудитпен байланысты аудиторлардың кәсіби дағдыларын жетілдіру үшін аудиторлардың өз мүдделерін сақтауы және мамандарды ынталандыру бойынша жұмыс жүргізу;
- ҚР Парламентіне салықтық, банктік және өзге де құпияның салдарынан мүмкін болатын кедергілерді жою туралы әртүрлі агрегацияланған объективті ақпаратты алу кезінде нормативтік құқықтық актілерге түзетулер енгізуді әзірлеу қажет, осылайша, дамыған елдердің басым бөлігінде қабылданғандай, салық және статистикалық қызметтердің ішкі мемлекеттік аудит органдарының ақпараттық өзара іс-қимылы үшін барынша қолайлы жағдайлар жасауға мүмкіндік аламыз;
- Ішкі мемлекеттік аудиттің барлық форматтарын ақпараттық қамтамасыз ету проблемаларын шешу мүмкіндігіне кепілдік беретін орталық және жергілікті деңгейлерде инновациялық құралдарды пайдалану;
- Анық және ашық қаржылық ақпараттық органы қалыптастыру процесіне ықпал ететін нормативтік базаны дамыту, оның ішінде: барлық деңгейдегі атқарушы органдарды ішкі мемлекеттік аудит органдары үшін мемлекеттің қаржы ресурстарын пайдалануға байланысты олардың қызметі туралы объективті және жедел деректерді жүйелі түрде беруге міндеттейтін ережелерді белгілеу.
- Мақсатқа жету жолында бір бағытта шектелмес үшін Қазақстанға COSO АҚШ моделін енгізу тиімді. Мұның себебі, бұл "Тәуекелді бағалап, бақылағанда ғана сіз тиімді басқара аласыз".

Шет елдерде белсенді дамып келе жатқан ішкі мемлекеттік аудит технологиясы Қазақстан аумағында аудиттің сенімділігі мен тиімділігін арттыруға, тексеретін ұйымдар үшін "бақылау жүктемесін" азайтуға, бір жағынан, оны тексеретін адамдар үшін, екінші жағынан, оны жасайтын бақылау нысандарын өзгертуге мүмкіндік беретін принципті жаңа тиімді әдіснамаларды (үздіксіз мониторингтің жедел аудиторлық хабарламасын қоса алғанда және т. б.) пайдалану үшін мүмкіндік береді. Сонымен қатар, қаржылық кемшіліктері мен бұзушылықтарды анықтау процесі шет елдерде дамыған, бұл тәуекелдің алдын алу не келтірілген залалды елеулі жеңілдету есебінен оларды жою нәтижелілігін тиісінше арттыруға үлкен мүмкіндік береді.

Пайдаланылған әдебиеттер

1. Cangemi M., Singleton T. / Managing the audit function: a corporate audit department procedure guide. N.Y., 2003 – 38 p (10 p) - http://media.wiley.com/product_data/excerpt/90/04712811/0471281190.pdf (қаралған күні: 18.11.2018);
2. Gupta P. Spiraling upward – history of internal auditing and the Institute of internal auditors // Internal Auditor. 1991. June – 78 p (12 p). - <https://app.vlex.com/#vid /53319223> (қаралған күні: 18.11.2018);

3. Қазақстан Республикасының Президенті Н.Ә.Назарбаевтың Қазақстан халқына Жолдауы «Қазақстан-2050». 2012 жылғы 14 желтоқсан. http://www.akorda.kz/kz/addresses/addresses_of_president/kazakstan-respublikasyny_n-prezidenti-nenazarbaevtyn-kazakstan-halkyna-zholdauy-2012-zhylgy-14-zheltoksan (қаралған күні: 11.11.2018);

4. «Мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау туралы» Қазақстан Республикасының 2015 жылғы 12 қарашадағы № 392-V Заңы (2018.11.01.берілген өзгерістер мен толықтырулармен) - https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=32286818#pos=1;-114 (қаралған күні: 11.11.2018);