

ӨОК 336.025

**МЕМЛЕКЕТТІК АУДИТТІ ҰЙЫМДАСТЫРУДЫҢ ШЕТЕЛДІК
ТӘЖІРИБЕСІ**

Бидахметова Гүлім Ғалымжанқызы

bahyt_jumataeva@mail.ru

«Мемлекеттік аудит» кафедрасының 1 курс магистранты

Л.Н.Гумилев атындағы Еуразиялық Ұлттық Университеті, Нұр-Сұлтан, Қазақстан
Ғылыми жетекшісі – доктор PhD Б.Жуматаева

Дамыған нарықтық экономикасы бар елдерде қаржылық бақылау – мемлекеттік бақылау, тәуелсіз бақылау – аудит ретінде де бір кезеңде дамыды.

Мемлекеттік деңгейде қаржылық бақылау еуропалық елдердің көбінде бірнеше жүздеген жылдар бойы қызмет етуде. Еуропалық елдердің көбінде қаржылық бақылауды ұйымдастыру айтарлықтай ұқсас болған. Тәжірибеде мемлекеттік бақылау орталықтандырылған түрде жүзеге асырылды және жергілікті бақылау органдары болмады. Осылайша, Ұлыбританияда ревизияны жүргізу бас бақылаушы аудиторға, ал Франция, Италия, Бельгия және басқа елдерде есеп палатасына жүктелген. Мемлекеттік бақылау

органдарына жүктелген негізгі міндет мемлекеттік табысты жинау және мемлекеттік қазынадан алынған қаражаттарды мақсатты пайдалану бойынша орындаушылар мен реттеушілер іс-әрекеттеріне ревизия жүргізу болып табылды. Қаржылық жыл аяқталғаннан кейін жүргізілетін бақылаудың кезекті нысаны кең тарады. Алайда, Италия және Бельгия сияқты елдерде алдағы кезеңдегі мемлекеттік шығындарды тексеру үшін алдын-ала бақылауда қолданылған [1, б.45].

Қазіргі кезеңде дамыған елдерде мемлекеттік аудиттің үш үлгісі көп танымал:

- наполеондық үлгі;
- вестминстерлік үлгі;
- коллегиялық жүйе.

Наполеондық үлгі – бұл атқарушы билік заңдар мен ережелерге шығарған үкімдерін анықтаушы жүйе. Бұл үлгіде лауазымды тұлғалар соттар секілді еркіндікке ие болады (Франция есеп соты, Швецияның федералдық қаржылық бақылауы, ФРГ-ның федералдық есеп палатасы, Австрия, Италия, Испанияның есеп палатасы).

Вестминстерлік үлгі – бас аудитор өзіне қызмет ететін тәжірибелі аудиторлар штатын қолдана отырып, Парламентте есеп беруге құқығы бар (АҚШ және Канададағы бас аудитор қызметі, Ұлыбританияның бақылаушы) және бас аудиторға негізделген Ұлттық аудиторлар басқармасы.

Мемлекеттік қаржылық бақылауды ұйымдастыру әр түрлі саяси оқиғаларға байланысты өзгеріске ұшырап отырды. Дегенмен, барлық елдерде жүргізілген экономикалық реформалар мемлекеттік қаржылық бақылаудың уәкілеттіліктерін ары қарай кеңейтуді қарастырды. Жекелей алғанда, мемлекеттік кірістер мен шығыстарды басқаратын мекемелерге мемлекеттік қаржылық бақылау тарапынан міндетті ревизия жүргізіліп отырды. Қазіргі уақытта Еуропа мен Американың экономикасы дамыған елдерінде мемлекеттік қаржылық бақылау дамып келеді, оның ішінде бюджеттік, салықтық, кедендік бақылаулар. Мемлекеттік қаржылық бақылауды парламенттік комиссия жүргізу тиіс бола тұра, әдетте олар тікелей бақылау жүргізуді арнайы бақылау ұйымдарына тапсырады. Әр елде олар басқаша аталады, мәселен, есеп палатасы, есеп комитеті, ұлттық аудит офисі, аудиторлық сот және т.б. Жоғарыда аталған бақылау органдары өздерінің мемлекеттік кәсіпорындар мен ұйымдарға жүргізген бақылаулары туралы әрдайым есеп беріп отырады. Бұл елдердің көбісінің заңнамасында қызметі мемлекеттік қазынаға қаржының түсуін қадағалаумен анықталатын, мемлекеттік билік органдары және басқармаларға бақылаудың негізгі қызметі тапсырылған. Одан басқа осы органдардың мемлекеттік биліктің көптеген саласында тәуелсіз қызмет етуі жайлы арнайы келісімге келеді. Бұның арқасында олар қауымның қаржылық бақылауға деген қажеттілігін көрсетеді.

Коллегиялық жүйе – Вестминстерлік үлгіге ұқсас (Корея аудит және инспекция палатасы, Жапонияның мемлекеттік ревизиялық кеңесі, Польша Республикасының жоғарғы бақылау палатасы, Ресей және Болгарияның есеп палатасы). Бұл жерде коллегиялық негізде жұмыс істейтін органдар басқарушысы бар шағын комитет есебінде көрсетілген. Вестминстерлік үлгідегі секілді бас аудитор басқарушы болып табылады.

Еуропалық Одақ елдеріндегі мемлекеттік қаржылық бақылаудың төрт түрін атап өтуге болады:

- құқықтық қызметі бар сот;
- құқықтық қызметі жоқ коллегиялық құрылым;
- тәуелсіз аудит офисі;
- үкіметтегі аудит офисі.

Құқықтық қызметі бар соттар Бельгия, Франция, Португалия, Испания, Италия, Греция, Люксембург сияқты елдерде қолданылады. Греция мен Португалияда бұл органдар сот жүйесінің құрамына кіреді және осы елдердің конституциясына сәйкес басқа соттармен қатар қызмет атқарады. «Үкімет құрылымындағы бас аудитормен басқарылатын аудит офисі» Швеция мен Финляндияда қолданылады. Екі елде де мемлекеттік қаржылық бақылауды жүргізетін тең құқылы орган атқарады: үкіметтегі және парламенттегі [2, б.146].

Еуропа Одағының мемлекеттік қаржылық бақылау жүйесіндегі Австрияда ойлап табылған үлгіні ерекше айтып өткен жөн. Бұл елде жоғарғы мемлекеттік қаржылық бақылаудың қызметін президентпен басқарылатын есеп палатасы атқарады.

Мемлекеттік қаржылық бақылаудың жоғарғы органдары заң шығарушы биліктен алынған қызметті атқарады. Бірақ көп елдердің олардың заң шығарушы билік саласынан тәуелсіз қызметі жайлы келісімдерге келеді. Бұл қоғамның ешкім тарапынан қысымға ұшырамайтын қаржылық бақылауға тәуелділігін көрсетеді.

Қаржылық бақылаудың жоғарғы органдарының және олардың ревизорлық қызметкерлерінің тәуелсіздіктеріне кепілдік берілуі керек.

Лимдік Декларацияға сәйкес қаржылық бақылаудың жоғарғы органдарына, жоғарғы органның шешімін қабылдайтын және оларға жауап беретін, жоғарғы қаржылық бақылау органы бола алатын тұлғалар жатады. Бұл құқықтарға уәкіл алқа құрамындағылар немесе демократиялық ұйымдастырылған жоғарғы қаржылық бақылаудың жетекшісі ие бола алады. Тәуелсіздік мемлекеттік бақылаудың жоғарғы органдары қызметінің негізгі қағидаты және барлық индустриалды дамыған елдердегі органдардың қызметінің нәтижелілігі болып табылады. Одан басқа, Еуропалық Одақтың көптеген елдерінде жоғарғы мемлекеттік басқару органдары қоғамдық бухгалтерлер мен аудиторларды тарта отырып, өзге қаржы органдары мен тәуелсіз аудитті, сонымен қатар, қоғамдық органдар мен жергілікті әкімшілік агенттіктерді бақылауға құқығы бар. Мұндай тексерістерді жүргізгеннен кейін олардың одан ары қызметін жүргізуі нақтыланады. ИНТОСАИ аясында Еуропалық Одақтың жоғарғы мемлекеттік қаржылық бақылау органдарының басшылары Мадридтегі кездесуде мемлекеттік сектор аудитінің стандарттары бойынша Арнайы жұмыс тобын құрды. Бұл топ жұмысының жетекшілігі аудиторлардың Еуропалық сотқа беріліп отыр. Арнайы топты құрудың негізгі мақсаты жоғарғы қаржылық бақылау органдары өткізетін тексерістердің барлық үдерісін қамтитын стандарттарды жасау болып табылады. Арнайы жұмыс тобы аудит әдіснамасының маңызды сұрақтарына арналған он бес «еуропалық жетекші қағидалардан» тұратын жиынтық жасады. «Еуропалық жетекші қағидалар» әдіснамасына сәйкес тексерісті жоспарлау, ішкі бақылау жүйесін бағалау, аудиторлық дәлелдерді жинау, аналитикалық үдерістер өткізу, өзге аудиторлар мен сарапшылардың жұмысын пайдалану, жүргізілген тексеріс туралы есеп дайындау және т.б. қарастырылады.

Халықаралық тәжірибе бақылау шараларынан басқа шығарылған шешімдер тексеру қорытындысы бойынша қалай атқарылғанын қарап отыратын белгілі бір үдерістер қажет екенін көрсетіп отыр.

Аталған халықаралық ұйымдармен қатар, Халықаралық бухгалтерлер федерациясы (ХБФ) да сәтті қызмет етіп келеді. Ол мемлекеттік мекемелер мен коммерциялық кәсіпорындарға қатысты қолданылатын халықаралық аудиттің кейбір стандарттарын жариялады. ХБФ – негізгі мақсаты мемлекеттік секторды аудиттеу мен қаржылық талдауды жүргізу стандарттарын бейімдеу болып табылатын Мемлекеттік сектор комитетін қалыптастырды.

Қаржылық бақылаудың басқарушы қағидалары туралы декларация Жоғарғы бақылау органдарының халықаралық ұйымының (ЖБОХҰ) ІХ Конгресінде қабылданды. Конгресс 1997 жылы Перу республикасындағы Лим қаласында өтті, сондықтан бұл құжатты Лимдік декларация деп атайды. Мемлекеттік қаржылық бақылау органдарының жұмысы үшін декларация әдістемелік жағынан аса маңызды. Декларацияға сәйкес, бақылауды ұйымдастыру қоғамдық қаржы құралдарының басқарудағы міндетті элемент болып табылады, себебі мұндай басқару қоғам алдындағы жауапкершілік болып табылады. Бақылау – өз алдында мақсат емес, ол қадағалау жүйесінің қабылданған стандарттардан және қағидалардан ауытқуын алдын-ала болжауды мақсат ететін бір бөлігі.

Декларация бақылаудың екі түрін ажыратады – алдын-ала бақылау және дерек бойынша бақылау.

Жоғарғы бақылау органының негізгі мәселесі заңнаманың орындалуын тексеру, қаржылық қаражаттардың дұрыс бөлінуін қадағалау және бухгалтерлік есепті жүргізу. Осы бақылау түріне қосымша тағы бір бақылау түрі бар, ол мемлекеттік қаражаттың тиімді және үнемді жайғастырылуын қадағалау болып табылады. Мұндай бақылау түрі тек қана басқарудың арнайы аспектілерін ғана қарастырмай, сонымен қоса бүкіл басқару қызметін, соның ішінде ұйымдастыру және әкімшілік жүйелерді қамтиды.

Жоғарғы бақылау органының мақсаттары – ақша қаражаттарын және материалдық құралдарды басқарудың заңдылығы, дұрыстығы, тиімділігі және экономикалық тұрғыдан пайдалылығы бірдей маңызды. Жоғарғы бақылау органының қызметі осы аталғандардың қайсысының маңыздылығы артып тұрғанын қадағалау болып табылады.

Жоғарғы бақылау органдарының тәуелсіздігі мәселесі Декларацияда аса маңызды орын алады. Декларацияға сәйкес, жоғарғы бақылау органдары олардың алдына қойған мәселелерді шешуде тексеріліп жатқан ұйымдардан және сыртқы қысымнан тәуелсіз болғанда, объективтілік пен тиімділік танытады [3, б.75].

Алайда мемлекеттік орган болып табылатындықтан жоғарғы бақылау органы толықтай тәуелсіз болуы мүмкін емес. Бірақ оның алдына қойған мақсаттарға жету үшін орган атқарымдарды және ұйымдастыру сұрақтарында толығымен тәуелсіздікке ие болуы тиіс. Жоғарғы бақылау органы болып табылатын мекеме және оның қажет деңгейдегі тәуелсіздігі конституцияда орын алуы тиіс, ал одан әрі қарастырылуы үшін арнайы заңдар болуы тиіс. Жоғарғы бақылау органының тәуелсіздігі конституциямен кепілденген мүшелерінің тәуелсіздігімен тікелей байланысты. Жоғарғы бақылау органына берілген жұмысын орындау үшін қаржылық қаражаттармен толығымен қамтамасыз етілуі тиіс. Қажет болатын қаражат мөлшерін ұлттық бюджет бойынша шешім қабылдайтын мемлекеттік органның талап етуге құқылы. Жоғарғы бақылау органы бюджетте арнайы орын берілген қаражат көлемін өз қызметі шегінде қолдануға құқылы.

Бақылаудың басқарушы қағидалары туралы Лимдік Декларациясына сәйкес мемлекеттің жоғарғы бақылау органдары оларға жүктелген міндеттерді тексеріп жатқан ұйымдар мен мекемелерге тәуелсіз болған және басқа да саяси қысым көрсетілмеген жағдайда ғана тиянақты орындауы мүмкін. Бақылау органдарының басқарушылары парламентпен тағайындалады. Олардың тағайындалу мерзімі бойынша парламенттердің өздерінен әлдеқайда ұзақ мезгілге (АҚШ-та – 15 жыл, Канадада – 10 жыл, ГФР, Австрия мен Венгрияда – 12 жыл) және тек қана парламенттің шешімімен орнынан босатылады.

Құқықтық нормалардың сақталуы, жазбаша түсініктемелерінің алынуы, инспекцияларды өткізу, құжаттарды, статистикалық көрсеткіштерді, қаржылық есептілікті сараптамалау негізінде объективтілікке қол жеткізіледі. Әрбір тексеріс бойынша нәтижелер осы тексеріс барысында жиналған тек қана дәйекті ақпараттар негізінде жасалынады.

Бақылау органына әркез жоғары білікті кәсіби мамандарды тарту, олардың кәсіпкерлік деңгейін арттыру, бақылау әдістемесін жасау, ревизиялық стандарттарды әзірлеу бақылау органдарындағы күзiреттiлiктi қамтамасыз етедi. Мысалы, Канадалық Бас ревизор аппаратында 620 адам жұмыс атқарады, олардың ішінде 16 ғылым докторы, 110 магистр, 448 бакалавр. Аппарат қызметкерлерінің базалық білімінің жоғары болғанына қарамастан, мамандандырылған дайындық пен қатал дайындыққа аса үлкен көңіл бөлінуде. Орта есеппен әрбір қызметкер жылына 10 жұмыс күнін оқуға арнайды. Осы мақсаттарға жыл сайын 3,3 млн. АҚШ доллары, яғни ведомствоның жылдық бюджетінің 6%-ы жұмсалады. Сонымен қоса Бас Ревизор 6-7 млн. АҚШ доллары көлеміндегі ақшаға әр түрлі сарапшылар мен кеңесшілерді уақытша өзара шарт бойынша жұмысқа алуға құқылы болады.

Атқарған жұмыстарындағы жариялылық және қоғаммен жұмыс істеу – бақылау органдары жұмысының ажырамас бөлігі болып табылады. АҚШ-тағы Жоғарғы бақылау органында қоғаммен және қоғамдық ақпаратпен жұмыс істейтін екі бөлімше бар, осы екі бөлімше бойынша телебайланыс орнатылған, яғни кез-келген азамат мемлекеттік мекемелердегі заң бұзушылықтар туралы анонимді түрде хабарлауы мүмкін. Францияда

Есеп Палатасының Президентке беретін есебі және кейбір министрліктердің жауаптарымен бірге жыл сайын журналда жарияланып отырады. Ұлыбританияда өткізілген бақылаулар мен тексерістердің нәтижелері кең ауқымды қоғамдық пікірге әкеп соғады, содан кейін парламентте қарастырылады. Еуропалық қауымдастықтың Есептік палатасы өзінің жүргізілген тексерістері бойынша жұмыстарын ресми журналда жария етеді.

Француздардың жүйесін қолданатын мемлекеттерде бақылау органы сонымен бірге сот шешімін де жүзеге асыруға құқылы. Жоғары бақылау органының есеп беру, баяндама және жекелеген материалдар түріндегі нәтижелері парламентке бағытталады, сәйкесінше, бастапқыда бюджет және қаржы бойынша парламенттік комитетпен қарастырылады, одан кейін олармен дайындалған шешімдер парламентпен бекітіледі.

Шет мемлекеттердің құқықтық актілерінде қаржылық бақылау органдарының тәуелсіздігінің әр түрлі нысандары мен осы тәуелсіздікті қамтамасыз етудің әдістері де кездеседі. Жоғары бақылау органының тәуелсіздігі сол мемлекеттің конституциясында бекітілуі, сонымен бірге қаржылық бақылаудың жоғары органы туралы заңда нақты сипатталуы қажет. Тек сол кезде ғана тәуелсіздік сенімді түрде жүзеге асатын болады. Алайда, тәжірибеде қаржылық бақылаудың жоғары органының тәуелсіздігі тек кейбір сирек кездесетін жағдайларда ғана мемлекеттің конституциясында бекітіледі, мысалы ГФР Конституциясында, Чех Республикасының Конституциясында [5, б.36].

Тәуелсіздіктің қағидаларын қалыптастыруда ерекшеліктер бар. Германия, Чех Республикасы, Оңтүстік Корея мемлекеттерінің қаржылық бақылаудың жоғары органдары туралы заңдарында олардың мемлекеттік институт ретінде тәуелсіздігі айтылатын болса, басқа мемлекеттердің (Қытай, Франция, Ұлыбритания, Малайзия, Тайланд, Вьетнам) заңдарында мұндай анықтамалар кездеспейді. Алайда, қаржылық бақылаудың жоғары органдары туралы айтылмау тәуелсіздіктің жоқтығы деп біржақты ойлауға мүмкіндік бермейді. Мысалы, француздық Есеп сотының тәуелсіздігі қаржылық бақылаудың жоғары органы туралы заңда қарастырылмайды, бірақ ол соттың құқықтық дәрежесінен пайда болады.

Қаржылық тәуелсіздік өзіндік жұмыс істеудің негізгі шарты, себебі қаржылық бақылаудың жоғары органдарын қаржылық шектеу – бір уақытта олардың қызметін шектеу болып табылады. Қаржылық бақылаудың жоғары органдарының материалдық және кадрлық қажеттіліктерін жабуға қаржылық қаражаттар бөлу көптеген заңдармен, бірақ әр түрлі деңгейде реттеледі. Корея Республикасындағы қаржылық бақылаудың жоғары органы туралы заңында қаржылық бақылаудың жоғары органының тәуелсіздігі бюджетті қалыптастыру («Кореяның Есеп палатасы туралы» заңы) кезінде толық ескерілуі тиіс және басқа инстанциялардың әсерін шектеу қажет деген нұсқау берумен шектеледі. Қытай Халық Республикасының қаржылық бақылаудың жоғары органдары туралы заңы Есеп палатасын ұстап тұруға бюджеттен қаражаттар беру туралы ережелерді қарастырады. Бюджеттің көлемін кім белгілейтіні немесе бұл бюджетті кім бекітетіні туралы анықтама бұл заңда кездеспейді. Басқа мемлекеттерде, мысалға Ұлыбританияда, Чехия Республикасында бұл мәселеге қатысты нақты анықтамалар мен бұл мемлекеттердің қаржылық бақылаудың жоғары органдарының бюджетін жасаудың ерекше әдістері көрсетіледі. Сонымен, Ұлыбританияның қаржылық бақылаудың жоғары органының бюджеті парламенттің төменгі палатасына қарастыруға ұсынылмастан бұрын шоттарды тексеру бойынша арнайы комиссиямен тексеріледі. Вьетнамда бюджетті бекітудің басқаша тәртібі қарастырылған. Вьетнамның Есеп палатасы туралы заңының 11-бабына сәйкес бұл бюджетті премьер-министр бекітеді. Бұл жағдайда бюджет көлемі туралы шешімді заң шығарушы билік емес, атқарушы биліктің өкілі қабылдайды. Екі жағдайда да, қаржылық бақылаудың жоғары органдарына өздерінің көзқарасы бойынша мемлекеттік бюджеттен қажетті деп саналатын қаражаттарды бөлу туралы шешімдер қабылдайтын мемлекеттік органға тікелей байланысу мүмкіндігіне кепілдік бермейді. (Лим Декларациясының 7-бабы). Қаржылық бақылаудың жоғары органдарының бюджетін жасау мен бекіту

ережелерін бұл органдар туралы Германияның, Францияның, Малайзияның және Таиландтың заңдарында да қарастырылмайды .

Қаржылық бақылаудың жоғары органдары мүшелерінің және олардың ревизорлық персоналының тәуелсіздігі де кепілдендірілуі тиіс. Лим Декларациясының 6-бабының 1 абзацына сәйкес қаржылық бақылаудың жоғары органдарының мүшесі болып жоғары органның шешімдерін қабылдайтын және оларға жауапты, сонымен қатар қаржылық бақылаудың жоғары органдарының өкілі болу құқығына ие тұлғалар саналады. Бұл құқыққа уәкілетті коллегияның мүшелері немесе демократиялық ұйымдастырылған қаржылық бақылаудың жоғары органының жетекшісі ие бола алады. «Мемлекеттің барлық қызметі бақыланады» (Лим Декларациясының 18-бабы) деген секілді құрылымдар, қаржылық бақылаудың жоғары органдарының уәкілеттіктерін кеңейтуге негіз бола алғанымен, мұнда кездеспейді [5, б.6].

Қорыта келгенде, бюджет шоттарын, бюджеттің орындалуын тексеру Қытай, Германия, Франция, Оңтүстік Корея, Малайзия, Чехия Республикасы, Таиланд, Вьетнам елдерінің заңдарында қаржылық бақылаудың жоғары органдарының міндеті ретінде қарастырылады. Алайда, мемлекеттік бюджетті тексеру уәкілеттіліктері және сонымен бірге маңызды қаржылық салдарға ие іс-шаралар мемлекеттік қаржылық бақылау органдарының бақылау уәкілеттіліктерінің саласына барлық кезеңде кіре бермейді. Мұндай «бақылаудан қашу», мемлекет мемлекеттік бюджеттен мемлекеттік тапсырмаларды бере отырып, олардың орындалуына жауапкершілікті өзінің субъектілеріне тапсырғандықтан және бюджетте ашық көрсетілмейтін оларға құқықтар мен құралдар бергендіктен орынды болып табылады. Қаржылық бақылаудың жоғары органдары туралы кейбір заңдар, мысалы Қытайда, мұндай «бақылаудан қашудың» алдын алатын нақты алғышарттарды қарастырады.

Қолданылған әдебиеттер тізімі

1. Бейсенова Л.З. Зарубежные модели организации финансового контроля: учебное пособие.- Астана: ЦентрЭлит, 2012г.-175с.
2. Бейсенова Л.З. Мемлекеттік сектордағы қаржылық бақылау: оқу құралы- Алматы: Экономика, 2016 - 280 б.
3. Синева Е.Н. Аудит эффективности и аудит целесообразности// Президентский контроль. -2014. - №4.С.75-82.
4. Панков В.Г. Аудит эффективности: проблемы адаптации и внедрения //Финансовый контроль. - 2015. - №3. С. 25-36.
5. Кондаурова Н.Е. Превентивная функция аудита эффективности бюджетных расходов на уровне муниципальных образований // Финансы и кредит. – 2015. - №2. С. 36-45.