

МРНТИ 06.35.31

DOI: <https://doi.org/10.55871/2072-9847-2022-55-2-65-72>**Карыбаев А.А.-К.^{1*}**

К.Э.Н.

ТОО «Центр исследований анализа и оценки
эффективности»г.Нур-Султан, Республика Казахстан
E-mail: anuar30@mail.ru**Сембаев Д.К.²**

PhD

ТОО «Независимая аудиторская компания
«EsepConsult»г.Нур-Султан, Республика Казахстан
E-mail: skdaur@mail.ru

ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ КРИТЕРИЕВ И ПОКАЗАТЕЛЕЙ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

Аннотация: В статье рассмотрены проблемы методологического и нормативно-правового характера, возникающие при проведении аудита эффективности деятельности государственных органов и связанные с составлением вопросов аудита и разработкой системы критериев и показателей. Несмотря на непрерывную работу регуляторов по совершенствованию подходов к проведению аудита эффективности, и в настоящее время наблюдаются некоторые противоречия и неточности при определении и интерпретации ключевых критериев и показателей в ходе предварительного изучения объектов государственного аудита. При этом могут возникнуть аудиторские риски субъективизма вследствие недостаточности и неясности нормативной и методологической базы, трудности с формированием системы количественных и качественных показателей и др. При подготовке к проведению аудита требуется уделить особое внимание вопросам, показателям и критериям оценки объекта аудита. С учетом выявленных проблем разработаны предложения по снижению противоречий и недостатков этого аспекта аудиторского мероприятия.

Ключевые слова: аудит эффективности, аудиторские риски, критерии и показатели, государственные органы, результативность и продуктивность.

■ Введение

Анализ нормативно-методологических документов по проведению аудита эффективности, в том числе и аудита эффективности деятельности государственного органа (далее – АЭДГО), показывает, что в них наблюдаются противоречия и неясности при составлении вопросов аудита и формировании системы критериев и показателей. Требования регуляторов не всегда содержат четкие критерии и конкретный набор ключевых показателей этого типа аудита.

В Процедурном стандарте 100 прямо говорится, что при разработке критериев и показателей аудита эффективности могут возникнуть такие аудиторские риски, как субъективизм, неточности в стандартах и методологической базе в сфере деятельности объекта государственного аудита, трудности с формированием системы количественных и качественных показателей и др. [1,2].

Положения методики АЭДГО определяют основные процедуры и требования к организации и проведению аудита, однако носят рекомендательный характер для построения объективной системы базовых и специальных показателей аудита [3]. При этом государственный аудитор имеет право не ограничиваться только ее положениями, а может основываться на своем профессиональном суждении. Здесь суть аудиторского риска заключается в субъективизме аудитора, поскольку от его квалификации и компетенции будет зависеть обеспечение проведения надежной и адекватной процедуры аудирования. Если же критерии аудита имеют неоднозначный характер, недостаточно понятные, четкие и простые для понимания государственных аудиторов, то аудиторский риск повышается, и качество аудита снижается.

■ Основная часть

При анализе нормативно-методологических документов в области аудита эффективности деятельности государственных органов Республики Казахстан можно выделить следующие проблемные аспекты: во-первых, методологического и нормативно-правового характера, и, во-вторых, в определении самих критериев и показателей аудита.

1. Проблемы нормативно-методологических аспектов анализа эффективности деятельности государственных органов Республики Казахстан

Проблема 1.

В Методике проведения аудита эффективности деятельности государственного органа» [3], Законе Республики Казахстан «О государственном аудите и финансовом контроле» [3], а также в Стандарте ISSAI 300 «Основополагающие принципы аудита эффективности» [4], наблюдаются отличия в определении цели и предмета аудита эффективности, а также перечня базовых показателей (Таблица 1).

Таблица 1. Цель аудита эффективности согласно нормативно-методологическим документам

№ п/п	Нормативно-методологический документ	Цель аудита эффективности
1	Методика проведения аудита эффективности деятельности государственного органа [3]	Оценка <i>экономности, результативности и эффективности</i> аудируемой области/деятельности и внесение рекомендаций по улучшениям
2	Закон Республики Казахстан «О государственном аудите и финансовом контроле» [4]	«...аудит эффективности – оценка и анализ деятельности объекта государственного аудита на предмет <i>эффективности, экономичности, продуктивности и результативности</i> » использования государственных ресурсов»
3	ISSAI 300. «Основополагающие принципы аудита эффективности» [5]	«...аудит эффективности деятельности государственных органов должен дать ответ на главный вопрос, отвечает ли она таким основополагающим принципам, как <i>экономичность, эффективность, продуктивность и результативность</i> »
Примечание – составлено на основе источников [3,4,5]		

Также в Методике проведения АЭДГО №41-н/к среди особенностей аудита эффективности деятельности государственных органов отмечается, что «в отличие от других типов аудита он направлен на выявление системных проблем и проверку экономности, результативности и эффективности деятельности государственного органа». Т.е. наблюдается исключение из цели аудита и перечня базовых показателей в этом документе «продуктивности».

Предложение 1.

В связи с вышеизложенным, считаем обоснованным расширение перечня базовых показателей в Методике проведения АЭДГО №41-н/к с включением в него показателя «Продуктивность».

Проблема 2.

В нормативно-методологических документах по проведению АЭДГО наблюдаются противоречия и неясности в порядке составления вопросов аудита и формирования системы критериев и показателей (Таблица 2).

Таблица 2. Проблемы формирования критериев и показателей и составления вопросов государственного аудита согласно нормативно-методологическим документам

Нормативно-методологический документ	Характеристика проблемы
Приказ Председателя Счетного комитета № 41-н/қ от 04.03.2019 года «Об утверждении Методики проведения аудита эффективности деятельности государственного органа» [3]	П.3.1 К каждому критерию должны формироваться вопросы аудита таким образом, чтобы ответы на них позволяли сделать выводы по достижению показателей аудита
Приложение к приказу Председателя Счетного комитета № 41-н/қ от 04.03.2019 года. Методика по проведению аудита эффективности деятельности СКГС [6]	44. Формирование перечня вопросов. В зависимости от результатов предварительного изучения ... формируется расширенный или краткий перечень вопросов аудита по каждому показателю
Нормативное постановление Счетного комитета от 30 июля 2020 года №6-НҚ «Об утверждении Правил проведения внешнего государственного аудита и финансового контроля» [7]	Программа аудита. К каждому из вопросов аудиторского мероприятия формируется перечень критериев эффективности
100. Процедурный стандарт внешнего государственного аудита и финансового контроля по проведению аудита эффективности [1]	Приложение 5. Проектная матрица аудиторского мероприятия. Аудиторский вопрос 1. Критерии Аудиторский вопрос 2. Критерии и т.д.
Составлено на основе источников [1,3,6,7] Примечание: СКГС - субъекты квазигосударственного сектора	

Согласно таблице 2 можно сделать вывод о том, что при планировании аудита эффективности в методологических документах наблюдается различный подход к порядку составления вопросов аудита и разработки системы критериев и показателей, что показано на рисунке 1.



Рисунок 1. Порядок составления вопросов аудита и разработки системы критериев и показателей аудита эффективности

Предложение 2.

На этом же рисунке 1 показана предлагаемая нами схема последовательности подготовки и планирования аудита эффективности, основанная на международных стандартах аудита [8].

2. Проблемы формирования критериев и показателей АЭДГО Республики Казахстан**Проблема 3.**

Анализ нормативно-методологических документов по проведению АЭДГО показывает, что наблюдаются противоречия и неясности при определении критериев и показателей.

В Законе «эффективность, экономичность, результативность, продуктивность, существенность и перспективность» идентифицируются как «Показатели государственного аудита».

В процедурных стандартах внешнего государственного аудита и финансового контроля Республики Казахстан дается понятие базовых и специальных критериев, но отсутствует понятие «показатель аудита» [1].

В Процедурном стандарте 100 внешнего государственного аудита и финансового контроля по проведению аудита эффективности «эффективность, экономичность, результативность и продуктивность» определяются как «базовые критерии – показатели», т.е. дается их размытое определение, имеющее двойственный некорректный характер. Кроме того, в этом же документе дано определение лишь термина «критерии»: обоснованные и достижимые эталонные нормы, показатели (стандарты и (или) хорошие практики), на основании которых оценивается эффективность функционирования изучаемого направления аудита эффективности или деятельности объекта государственного аудита.

В Нормативном постановлении Счетного комитета от 30 июля 2020 года №6-НК «Об утверждении Правил проведения внешнего государственного аудита и финансового контроля» говорится, что в зависимости от типа государственного аудита определяются:

- базовые показатели на основе статьи 4 Закона «О государственном аудите и финансовом контроле»;
- специальные показатели в соответствии с процедурными стандартами и методологическими документами

А в п.50 этого же документа говорится уже о том, что «...в рамках аудиторского мероприятия аудита эффективности формируется перечень базовых и специальных критериев эффективности», т.е. в одном и том же нормативном документе наблюдаются разные определения критериев и показателей.

В Методике проведения АЭДГО «экономность, результативность и эффективность деятельности государственного органа идентифицируются уже не как «показатели», а как «Критерии аудита».

Методика по проведению аудита эффективности деятельности СКГС «экономность, результативность и эффективность» определяют как измеряющие их *Базовые критерии*.

Такой некорректный подход к определению критериев и показателей создает трудности при их разработке в подготовительной стадии аудиторского мероприятия.

■ Анализ базовых показателей АЭДГО

Рассмотрим базовые показатели АЭДГО с позиции использования бюджетных средств. Согласно их определению для оценки эффективности использования бюджетных средств следует проанализировать следующие связанные с ними показатели: источники финансирования деятельности государственных органов; объем произведенных продуктов, выполненных работ и предоставленных услуг и другие результаты использования бюджетных средств; а также обязательства.

Анализ показателя «Эффективность».

В методологических документах по проведению АЭДГО дается такое общее определение эффективности – это соотношение полученных результатов к запланированным с учетом использованных для их достижения ресурсов. Согласно проведенному анализу нормативных и методологических документов можно различить следующие основные виды эффективности, учитывающие отдачу от использования ресурсов и показанные в таблице 3.

Таблица 3. Основные виды эффективности согласно АЭДГО

Формула эффективности	Содержание	Используемая формула
Реализация задач и функций/ Ресурсы	Результативность использования ресурсов при выполнении возложенных на государственный орган задач и функций	Методика АЭДГО: План/факт Формулы 4-6, % исполнения плана
Целевые индикаторы/ Бюджетные средства	Эффективность достижения целей плана развития, ПРТ, Государственной программы государственного органа	Методика АЭДГО: План/ факт Формула 11, % исполнения плана
Бюджетные программы/ Бюджетные средства	Эффективность, экономичность и продуктивность реализации запланированных государственным органом бюджетных программ	Методика АЭДГО: План/ факт Формулы 13-16, % исполнения плана
Примечание – Составлено на основе источника [3]		

Анализ рассмотренных материалов аудита эффективности государственных органов показал, что во всех представленных документах расчет эффективности проводится без учета отдачи использованных ресурсов при том, что по определению требуется рассчитать соотношение полученных результатов к запланированным с учетом использованных для их достижения ресурсов. При этом в основном используется метод: план-фактный анализ показателей эффективности, т.е. сопоставление запланированных и фактических результатов деятельности без учета бюджета: количество достигнутых целей и недостигнутых целей, а также среднее количество целевых индикаторов для достижения соответствующей цели Плана развития государственного органа.

Анализ показателя «Экономичность».

Под экономичностью понимается достижение заданных результатов с использованием наименьшего объема средств или наилучшего результата с использованием заданного объема средств (критерии, предполагающие минимизацию частного от деления затрат на величину получаемого положительного результата, объема получаемых общественно полезных благ).

Методика АЭДГО дает в своем определении более строгое требование к ресурсам, как «*минимизацию стоимости ресурсов, выделенных для достижения оцениваемых результатов деятельности с сохранением соответствующего качества этих результатов*».

Здесь возникает проблема в сложности решения задачи оптимизации, поскольку ни в одном нормативном и методологическом документе нет на этот счет разработанных правил и указаний. Кроме того, при анализе показателя экономичности использования государственных средств аудитор должен установить, была ли у объекта аудита эффективности возможность приобретения более дешевых ресурсов, являлось ли оптимальным соотношение их цены, количества и качества. В случае, если была установлена экономия потраченных средств, то также требуется выявить направления их дальнейшего применения, т.е. на что были потрачены сэкономленные средства.

Также при экономном использовании ресурсов могут возникнуть риск «неосвоения бюджета», что может повлечь для государственного органа замечания в части некачественного планирования и бюджетирования. Поэтому государственные органы имеют слабую мотивацию к экономии и предпочитают использовать выделенные бюджетные средства максимально полно.

Анализ показателя «Продуктивность».

В определении продуктивности есть требование получения «максимально полезного результата для экономики или отдельной сферы управления с использованием выделенных ресурсов с учетом количества, качества и сроков». Так же, как и в определении экономичности, возникает задача оптимизации, и т.к. в определении продуктивности присутствует требование обеспечения необходимого качества к результатам деятельности, то должны существовать критерии и нормативы качества. Рекомендуем

при их отсутствии проведение сравнения с аналогичными результатами в других организациях, осуществляющих подобную деятельность.

Анализ показателя «Результативность»

При анализе результативности определяется экономическая результативность и социальный (социально-экономический) эффект. Оценка результативности осложняется тем, что при его расчете чаще применяются не количественные, а качественные показатели: степень удовлетворенности населения уровнем медицинского обслуживания, качества подготовки кадров и т.п. При этом качественные показатели непременно должны иметь количественное выражение, поэтому требуется перевести качественные показатели в количественные путем применения различных математических методов. Например, улучшение социально-экономического положения населения или рост качества жизни должен измеряться конкретными показателями: доход на душу населения, средняя продолжительность жизни, обеспеченность питьевой водой и др.

■ Выводы

Таким образом, изучение материалов аудитов эффективности показало, что при разработке критериев/показателей АЭДГО наблюдаются как недостатки, так и положительные практики.

Несомненным плюсом государственного аудита в Казахстане является гибкая методологическая основа, адаптирующаяся под неизбежные изменения в социально-экономических процессах как в международном масштабе, так и на национальном уровне. Однако до сих пор остается актуальной проблема формирования и обоснования перечня базовых показателей, используемых для оценки эффективности деятельности государственных органов.

Не всегда достаточная квалификация государственных аудиторов, которые не всегда имеют подготовку в области финансового анализа, является одним из факторов риска проведения аудита низкого качества. Это может привести к неточному и неконкретному составлению системы критериев и показателей аудита, и также в оценке изучаемого направления аудита на предмет соответствия показателям аудита эффективности.

Изучение материалов аудитов показало, что во многих аудиторских программах не анализируются показатели «существенность» и «перспективность», приведенные в статье 4 Закона «О государственном аудите и финансовом контроле» в числе шести показателей эффективности [4].

На наш взгляд, в настоящее время возросла роль совместного проведения аудита эффективности и аудита соответствия в силу того, что такой тип аудита дает ответ на вопрос не только об эффективности использования, но и об обоснованности и целесообразности запрашиваемых государственных средств при формировании бюджетной заявки, соответствия доходов и расходов бюджетному законодательству.

Кроме того, проведение оценки таких критериев эффективности, как «экономичность» и «продуктивность», требует более широкого применения инструментов экономико-математических методов моделирования [9].

■ Заключение

Таким образом, в настоящее время в сфере аудита эффективности в Казахстане проводится огромная работа по актуализации методологии аудита эффективности деятельности государственных органов в соответствии с изменениями внешних и внутренних факторов [10]. Однако, несмотря на это, в нормативно-методологических документах по проведению АЭДГО наблюдаются противоречия и неясности при составлении вопросов аудита и разработки критериев и показателей. Все эти проблемы затрудняют команде аудиторов проведение качественных аудиторских мероприятий, что требует дальнейшего совершенствования методологии аудита эффективности.

Список использованных источников:

1. Процедурные стандарты внешнего государственного аудита и финансового контроля: утв. Нормативным постановлением Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета от 31 марта 2016 года, №5-НК (с изм. и доп. по состоянию на 03.09.2021) // <https://adilet.zan.kz/rus/docs/V1600013647.24.08.2021>.
2. ISSAI 100. Основопологающие принципы аудита государственного сектора // <https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/>

documents.16.07.2021.

3. Приказ Председателя Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета. Об утверждении Методики проведения аудита эффективности деятельности государственного органа: утв. 4 марта 2019 года, №41-н/к// <https://www.gov.kz/memleket/entities/esep/documents>. 21.03.2021.

4. Закон Республики Казахстан. О государственном аудите и финансовом контроле: принят 12 ноября 2015 года, №392-V (с изм. и доп. по состоянию на 11.01.2022) // <https://adilet.zan.kz/rus/docs.15.08.2021>.

5. ISSAI 300. «Основополагающие принципы аудита эффективности» <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-300-ruso.pdf>.

6. Приложение к приказу Председателя Счетного комитета № 41-н/к от 04.03.2019 года. Методика по проведению аудита эффективности деятельности субъектов квазигосударственного сектора.

7. Нормативное постановление Счетного комитета от 30 июля 2020 года №6-НК «Об утверждении Правил проведения внешнего государственного аудита и финансового контроля».

8. Audit Efficiency and Influence of Environmental Factors to State Bodies: Evidence of Kazakhstan // Journal of Environmental Management and Tourism. – 2021. – Vol. 12, Issue 5. – P. 1307-1323.

9. Аканова К.М., Мырканова А. Моделирование анизотропии экономического пространства Республики Казахстан // Scitechnology. – 2019. – №21. – С.52-54.

10. Совершенствование системы оценки эффективности деятельности административных госслужащих и государственных органов / под ред. А.Б. Зейнелгабдина, Г.А. Джунусбековой. – Нур-Султан, 2020. – 208 с.

References:

1. Protseurnye standarty vneshnego gosudarstvennogo audita i finansovogo kontrolya: utv. Normativnym postanovleniem Schetnogo komiteta po kontrolyu za ispolneniem respublikanskogo byudzheta ot 31 marta 2016 goda, №5-НК (s izm. idop. posostoyaniyuna 03.09.2021) // <https://adilet.zan.kz/rus/docs/V1600013647.24.08.2021>.

2. ISSAI 100. Osnovopolagayushchie printsipy audita gosudarstvennogo sektora // <https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents.16.07.2021>.

3. Prikaz Predsedatelya Schetnogo komiteta po kontrolyu za ispolneniem respublikanskogo byudzheta. Ob utverzhdenii Metodiki provedeniya audita ehffektivnosti ideyatel'nosti gosudarstvennogo organa: utv. 4 marta 2019 goda, №41-н/к// <https://www.gov.kz/memleket/entities/esep/documents>. 21.03.2021.

4. Zakon Respubliki Kazakhstan. O gosudarstvennom audite i finansovom kontrole: prinyat 12 noyabrya 2015 goda, №392-V (s izm. idop. posostoyaniyuna 11.01.2022) // <https://adilet.zan.kz/rus/docs.15.08.2021>.

5. ISSAI 300. «Osnovopolagayushchie printsipy audita ehffektivnosti» <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-300-ruso.pdf>.

6. Prilozhenie k prikazu Predsedatelya Schetnogo komiteta № 41-н/к от 04.03.2019 goda. Metodika po provedeniyu audita ehffektivnosti deyatel'nosti sub»ektov kvazigosudarstvennogo sektora.

7. Normativnoe postanovlenie Schetnogo komiteta ot 30 iyulya 2020 goda №6-НК «Ob utverzhdenii Pravil provedeniya vneshnego gosudarstvennogo audita i finansovogo kontrolya».

8. Audit Efficiency and Influence of Environmental Factors to State Bodies: Evidence of Kazakhstan // Journal of Environmental Management and Tourism. – 2021. – Vol. 12, Issue 5. – P. 1307-1323.

9. Akanova K.M., Myrkanova A. Modelirovanie anizotropii ehkonomicheskogo prostranstva Respubliki Kazakhstan // Scitechnology. – 2019. – №21. – С.52-54.

10. Sovershenstvovanie sistemy otsenki ehffektivnosti deyatel'nosti administrativnykh gossluzhashchikh i gosudarstvennykh organov / podred.A.B. Zeinel'gabgina, G.A. Dzhunusbekovoi. – Nur-Sultan, 2020. – 208 s.

ТИМДІЛІК АУДИТІНІҢ КРИТЕРИЙЛАРЫ МЕН КӨРСЕТКІШТЕРІН ҚАЛЫПТАСТЫРУ МӘСЕЛЕЛЕРІ

Ә.Ә.-Қ. Кәрібаев.^{1*}

Ә.Ф.К.

«Зерттеулер, талдау және

тиімділікті бағалау орталығы» ЖСШ

Нұр-Сұлтан қаласы, Қазақстан Республикасы

E-mail: anuar30@mail.ru

Д.К. Сембаев.²

PhD

«EsepConsult» тәуелсіз

аудиторлық компания» ЖСШ

Нұр-Сұлтан қаласы, Қазақстан Республикасы

E-mail: skdaur@mail.ru

Аңдатпа: Мақалада мемлекеттік органдар қызметінің тиімділігіне аудит жүргізу кезінде туындайтын және аудит сұрақтарын дайындауға және критерийлер мен көрсеткіштер жүйесін әзірлеуге байланысты әдістемелік және нормативтік сипаттағы мәселелер қарастырылады. Реттеуші органдардың тиімділік аудитінің тәсілдерін жетілдіру бойынша үздіксіз жұмысына қарамастан, мемлекеттік аудит объектілерін

алдын ала зерделеу барысында негізгі критерийлер мен көрсеткіштерді анықтау мен түсіндіруде әлі де болса кейбір қарама-қайшылықтар мен дәлсіздіктер бар. Бұл ретте нормативтік-құқықтық және әдістемелік базаның жеткіліксіздігі мен анық еместігінен субъективтіліктің аудиторлық тәуекелдер, сандық және сапалық көрсеткіштер жүйесін қалыптастырудағы қиындықтар және т.б. туындауы мүмкін. Аудитке дайындалу кезінде аудит объектісін бағалаудың мәселелеріне, көрсеткіштеріне және критерийлеріне ерекше назар аудару қажет.

Айқындалған проблемаларды есепке ала отырып, аудиторлық шаралардың осы аспект жағының қарама-қайшылықтары мен кемшіліктерін азайту жөнінде ұсыныстар әзірленді.

Түйін сөздер: тиімділік аудиті, аудиторлық тәуекелдер, критерийлер мен көрсеткіштер, мемлекеттік органдар, тиімділік пен өнімділік.

SUMMARY PROBLEMS OF FORMING CRITERIA AND INDICATORS OF AUDIT PERFORMANCE

Karibayev A.A. - K.¹ *

C.E.S.

«Center for analytical research and evaluation» LLP
Nur-Sultan, Republic of Kazakhstan
E-mail: anuar30@mail.ru

Sembayev D.K.²

PhD

«Independent audit company «EsepConsult» LLP
Nur-Sultan, Republic of Kazakhstan
E-mail: skdaur@mail.ru

Abstract: The article deals with the problems of a methodological and regulatory nature that arise when conducting an audit of the effectiveness of the activities of state bodies and related to the preparation of audit questions and the development of a system of criteria and indicators. Despite the continuous work of regulators to improve approaches to performance auditing, there are still some contradictions and inaccuracies in the definition and interpretation of key criteria and indicators in the course of a preliminary study of state audit objects. In this case, audit risks of subjectivity may arise due to the insufficiency and ambiguity of the regulatory and methodological framework, difficulties in the formation of a system of quantitative and qualitative indicators, etc. When preparing for an audit, it is required to pay special attention to the issues, indicators and criteria for assessing the audit object. Taking into account the identified problems, proposals have been developed to reduce the contradictions and shortcomings of this aspect of the audit activity.

Keywords: performance audit, audit risks, criteria and indicators, government agencies, efficiency and productivity.
