

Қашымова Л. Б.

ҚР Жоғары аудиторлық палатасының
департаментінің директоры
Астана, Қазақстан
e-mail: l.kashimova@esep.gov.kz

Әбішева Г. С.*

Экономика және бизнес магистрі
«Зерттеулер, талдау және тиімділікті
бағалау орталығы» ЖШС
Астана, Қазақстан
e-mail: ags_88@inbox.ru

ӘЛЕМДІК ТӘЖІРИБЕНІ ЕСКЕРЕ ОТЫРЫП, ЖЕРГІЛІКТІ БЮДЖЕТТІҢ ҮШ ДЕҢГЕЙДЕ АТҚАРЫЛУЫНА АУДИТТІ ЖҮЗЕГЕ АСЫРУДЫҢ ӘДІСНАМАЛЫҚ ТӘСІЛДЕРІ

Аңдатпа. Бұл мақала Қазақстанның халықаралық тәжірибесі мен ұлттық ерекшеліктерін ескере отырып, жергілікті бюджеттің үш деңгейінде (облыстық, қалалық, аудандық) мемлекеттік аудитті іске асырудың әдіснамалық тәсілдерін жан-жақты зерттеуге арналған. Мемлекеттік аудит жүйесі дамыған елдердің (АҚШ, Швеция, Германия, Бельгия, Ресей, Үндістан) тәжірибесін талдау негізінде бюджет қаражатын пайдаланудың үнемділігін, тиімділігін және нәтижелілігін бағалау тәсілдері (ЗЕ тұжырымдамасы), сондай-ақ тәуекелге бағдарланған аудит қағидаттары қарастырылған. Зерттеу әдіснамасына халықаралық стандарттарды (ISSAI), нормативтік құқықтық актілерді салыстырмалы және контент-талдау, сондай-ақ өңірлік мемлекеттік аудит органдарының қызметін кейс-зерттеулер кіреді.

Жүргізілген талдау негізінде халықаралық ISSAI стандарттары мен отандық құқықтық нормаларды үйлестіретін Жергілікті бюджет қаражатына аудит жүргізу жөніндегі әдістеменің жобасы ұсынылған. Ұсынылып отырған Әдістеме рәсімдерді біріздендіруге, аудиттің объективтілігін, ашықтығын және басқарушылық құндылығын арттыруға, сондай-ақ бюджет қаражатын пайдаланудың есептілігі мен нәтижелілігін күшейтуге бағытталған.

Зерттеу нәтижелері мемлекеттік аудиттің теориясы мен практикасын дамытуға үлес қосады және мемлекеттік аудит органдары мен оның аумақтық бөлімшелері үшін пайдалы болуы мүмкін.

Түйін сөздер: мемлекеттік аудит, жергілікті бюджет, аудит жүргізу жөніндегі әдістемелер, тәуекелге бағдарланған тәсіл, үш деңгейлі бюджет.

КІРІСПЕ

Өзектілігі. Мемлекеттік басқаруды орталықсыздандырудың заманауи процестері қаржылық өкілеттіктердің айтарлықтай бөлігін өңірлік деңгейге берумен қатар жүреді, бұл аумақтардың тұрақты әлеуметтік-экономикалық дамуын қамтамасыз етуде жергілікті бюджеттердің маңызын күшейтеді. Жергілікті билік органдарының өсіп келе жатқан дербестігі жағдайында бюджет қаражатының пайдаланылуының ашықтығы мен нәтижелілігін қамтамасыз етуге қабілетті тиімді қаржылық бақылау тетіктерін қалыптастыру маңызды мәнге ие болады.

Осы жағдайларда **жергілікті бюджеттің орындалуына мемлекеттік аудит** ерекше рөл атқарады, ол тек бақылау құралы ғана емес, сонымен қатар бюджеттік бағдарламалардың, басқарушылық шешімдердің және мемлекеттік басымдықтардың жергілікті жерлерде іске асырылу тиімділігін бағалау құралына айналады. Аудитті әдіснамалық қамтамасыз ету сапасына оның басқару процестеріне әсер ету дәрежесі, демек, тұтастай алғанда бюджет саясатының тиімділігі де байланысты болады.

Зерттеудің өзектілігі бақылау қызметінің талдамалық бағытын күшейту және аудиторлық тексерулердің нәтижелеріне деген сенімді арттыру мақсатында мемлекеттік аудиттің әдіснамалық негіздерін жетілдіру қажеттілігімен шартталған. Қаржылық бақылаудың дәстүрлі нысандары негізінен бұзушылықтарды анықтауға бағытталған жағдайда, бюджет қаражатын жұмсаудың заңдылығын ғана емес, сонымен қатар нәтижелілігін де бағалайтын тиімділік аудитіне (performance audit) көшу қажеттілігі туындайды.

Қазақстан Республикасында бұл көшу мемлекеттік қаржы аудитінің халықаралық стандарттарын (ISSAI) енгізу және тәуекелге бағдарланған тәсілдерді дамыту процесімен сәйкес келеді. Алайда, іс жүзінде өңірлік басқарудың ерекшелігін, бағдарламалардың әртүрлілігін және әкімшілік-аумақтық бөлініс деңгейлері бойынша айырмашылықтарды ескеретін дәл **жергілікті бюджеттердің атқарылуына** аудит жүргізуді әдіснамалық қамтамасыз ету мәселесі жеткілікті түрде зерттелмеген.

Зерттеудің ғылыми маңыздылығы жергілікті бюджеттердің атқарылуына аудит жүргізуге арналған **жүйелі әдіснамалық тәсілді** әзірлеуде, ол формальды бақылаудан стратегиялық және басқарушылық нәтижелерді бағалауға көшуді қамтамасыз етеді. Ұсынылған ережелер ISSAI халықаралық стандарттарын қазақстандық мемлекеттік басқару моделіне бейімдеуге бағытталған және нәтижеге бағдарланған аудит қағидаттарын көрсетеді.

Зерттеудің мақсаты бюджеттік орталықсыздандыру жағдайында мемлекеттік аудиттің тиімділігін, ашықтығын және басқарушылық маңыздылығын арттыруға мүмкіндік беретін **жергілікті бюджеттердің орындалуына аудит жүргізудің стратегиялық, тактикалық және операциялық деңгейлердегі** әдіснамалық тәсілдерін әзірлеу және негіздеу болып табылады.

НЕГІЗГІ БӨЛІМ

Ғылыми әдебиеттерге шолу

Зерттеу барысында жалпы және арнайы әдебиеттердің материалдары, халықаралық аудит ұйымдарының әзірлемелері мен ұсынымдары зерделеніп, қорытылды. **Халықаралық тәжірибе** АҚШ (GAO), Швеция (Riksrevisionen), Германия (Bundesrechnungshof), Бельгия (Rekenhof) және Үндістан (CAG) жоғары аудит органдарының бюджеттің тұрақтылығы, бағдарламалардың тиімділігі, бақылауды цифрландыру және муниципалдық қаржыландыру мәселелері бойынша аудиторлық есептерімен ұсынылған. INTOSAI (ISSAI 300, 4000, P-12), ХВҚ (Code of Good Practices on Fiscal Transparency), Азия даму банкі және Халықаралық бюджеттік әріптестік сияқты халықаралық ұйымдардың **әдіснамалық стандарттары** аудиттің ашықтығын, нәтижелілігін және қосылған құнын бағалау тәсілдерін айқындайды. Қазақстан Республикасының **ұлттық нормативтік базасы** мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау туралы заңдарды, Бюджет кодексін, Президент Жарлықтарын, аудит әдістемелерін, бюджетаралық трансферттерді және өңірлік стандарттарды регламенттейтін министрліктер мен Жоғары аудиторлық палатаның бұйрықтарын қамтиды.

Ғылыми-әдістемелік материалдарда сәйкестік және тиімділік аудитінің бекітілген әдістемелері, рәсімдік стандарттар, өңірлер бойынша талдамалық есептер (Абай, Жетісу, Ұлытау), бюджетаралық қатынастар және бюджеттің ашықтығы бойынша жарияланымдар бар.

Шетелдік зерттеулер тәуекелге бағдарланған жоспарлауды, үйлестірілген бағалау индикаторларын және федералдық, өңірлік және муниципалдық деңгейлердегі өзара іс-қимылды қамтитын саясаттарды орталықсыздандыру кезінде үйлестірілген көп деңгейлі бақылаудың қажеттілігін көрсетеді [1]. E.Y. Chaerani мен A. Firmansyah кірістер, аудиторлық бағалаулар және өңірлердің қаржылық тұрақтылығы арасындағы өзара байланысты зерттейді, капиталдық шығыстардың ашықтықты арттырудағы рөлін атап өтеді, сондай-ақ бюджет процесіндегі дербестік пен бақылау арасындағы теңгерімді табу контекстінде орталық және жергілікті биліктің өзара іс-қимылын қарастырады [2]. S.K. Ramadhani, D.P.E. Saerang және т.б. (2024) аудиторлық қорытындылар мен анықталған бұзушылықтардың муниципалитеттердің бюджеттік шығыстарының нәтижелілігіне әсерін ашып көрсетеді, жергілікті үкіметтің көлемінің модератор ретіндегі маңыздылығын көрсетеді [3]. И.С. Журтыбаева мен Ж.М. Бұлақбай сияқты отандық зерттеушілер аудит әдіснамасы республикалық, облыстық және аудандық басқару деңгейлері арасындағы өзара байланысты, сондай-ақ олардың арасындағы үйлестіру қажеттілігін ескеруі тиіс екенін көрсетеді. Олардың пікірінше, әлемдік тәжірибе көп деңгейлі бақылау жүйелерін енгізу есептілікті арттыруға және бюджетті

жоспарлау сапасын жақсартуға ықпал ететінін көрсетеді [4]. Сонымен қатар, іс жүзінде зерттеушілер Д.А. Ситенко мен А.Б. Оспанов Қарағанды облысының Саран қаласындағы мемлекеттік аудит нәтижелерін қарастырған. Осылайша, олар жергілікті бюджеттің кіріс бөлігінің атқарылуының тіркелген өсуіне қарамастан, қаражатты жұмсаудың негізділігі мен тиімділігінде жүйелі проблемалар сақталатынын атап өтеді, бұл аудиторлық рәсімдерді күшейтуді және бюджеттік процестердің нәтижелілігін бағалаудың неғұрлым қатаң әдістемелерін енгізуді талап етеді [5]. А.Б. Зейнелгабдин бюджет жүйесін жетілдіру бюджетаралық қатынастарды реттеудің тиімділігімен, трансферттердің ашық тетіктерін енгізумен және бюджет қаражатын пайдалану нәтижелері үшін жергілікті билік органдарының жауапкершілігін арттырумен тікелей байланысты екенін атап өтеді. Оның пікірінше, орталықсыздандыру қағидаттарын табысты іске асыру басқарудың барлық деңгейлерінде әдіснамалық тәсілді ғана емес, сонымен қатар қаржылық шешімдердің нәтижелілігін де ескеруі тиіс бюджеттің орындалуына аудит жүргізуге кешенді тәсілді енгізуді талап етеді [6].

Бұл зерттеулердің жиынтығы әлемдік тәжірибені ескере отырып, басқарудың үш деңгейінде жергілікті бюджеттің атқарылуына аудитті іске асырудың әдіснамалық тәсілдерін әзірлеуге негіз болады.

ЗЕРТТЕУ ӘДІСНАМАСЫ

Әдіснаманың негізгі элементі ретінде жергілікті бюджеттің атқарылуына мемлекеттік аудит жүргізуге арналған **үш деңгейлі тәсіл** болып табылады, оның шеңберінде жергілікті бюджеттің орындалуына аудит үш өзара байланысты деңгейде – стратегиялық, тактикалық және операциялық деңгейлерде қарастырылады.

Стратегиялық деңгейде бюджеттік шешімдердің өңірдің әлеуметтік-экономикалық даму мақсаттарына және мемлекеттік саясаттың стратегиялық құжаттарының сәйкестігіне бағалау жүргізіледі.

Тактикалық деңгей жергілікті бюджеттер есебінен іске асырылатын басқарушылық шешімдер мен бағдарламалық іс-шараларды талдауға, сондай-ақ ресурстарды пайдалану тиімділігін бағалауға бағытталған.

Операциялық деңгей қаржылық-бақылау рәсімдерін – бюджеттің орындалуының заңдылығын, дұрыстығын және уақтылығын, есептіліктің дұрыстығын және шығыстардың нысаналы сипатын қамтиды.

Мұндай үш деңгейлі қарастыру заңдылықты бақылауды нәтижелілікті талдаумен біріктіретін аудиттің кешенділігін қамтамасыз етуге, сондай-ақ жергілікті бюджетті аумақтық дамуды реттеу құралы ретінде қарастыруға мүмкіндік береді. Ұсынылған тәсілдің практикалық маңызы оны өңірлік мемлекеттік аудит органдары үшін стандарттар мен әдістемелік ұсынымдарды әзірлеу кезінде қолдану мүмкіндігінде, сондай-ақ Қазақстан Республикасының қолданыстағы мемлекеттік қаржылық бақылау жүйесінің тиімділігін арттыруда болып табылады.

Әдістер

Жұмыстың әдіснамалық негізі контент-талдау (нормативтік актілер, аудиторлық есептер, ғылыми жарияланымдар зерделенді), кейс-талдау (бейімдеу үшін нақты шетелдік тәжірибені зерделеу) және салыстырмалы талдау (түрлі юрисдикциялардың тәсілдерін салыстыру және жалпы үрдістерді анықтау) әдістеріне сүйенеді.

Бұл әдістер мен тәсілдер зерттеу жүргізуге кешенді және құрылымдалған тәсілді қамтамасыз етті, Қазақстандағы аудитті жетілдіру бойынша ұсыныстарды үздік халықаралық практикаларға сүйене отырып негіздеуге мүмкіндік берді.

Нәтижелер

Қазақстан Республикасының Бюджет кодексіне 2018 жылы енгізілген жаңалықтарды қабылдаумен бюджетаралық қатынастарды нығайтудың жүйелі процесі басталды, ол бюджет жүйесінің деңгейлері арасындағы келісушілікті, ашықтықты және өзара іс-қимыл тиімділігін арттыруға бағытталған, бұл қаржылық орталықсыздандыруға алып келді [7].

Қаржылық орталықсыздандыру ұғымы билік деңгейлері арасындағы бюджеттік өкілеттіктерді қайта бөлу ғана емес, сонымен қатар мемлекеттік аудит жүйесі үшін сын-қатер және өңірлік деңгейдегі аудиттің әдіснамалық негіздерін жетілдіру қажеттілігі болып табылады. Осылайша, бүгінгі таңда жергілікті атқарушы органдар көбірек дербестік алды, бұл бюджет қаражатын пайдалануды бағалаудың тиімді құралдарына деген қажеттілікті туғызды.

Біз білетіндей, мемлекеттік аудит, әсіресе оның түрлері – сәйкестік аудиті және тиімділік аудиті – бюджет процесінің ашықтығын, нәтижелілігін және заңдылығын қамтамасыз етудің негізгі тетіктері болып табылады. Осы тұрғыда жергілікті бюджеттердің аудиті жергілікті басқарудың барлық деңгейлерінде бюджет қаражатының нысаналы және тиімді пайдаланылуын бақылаудың негізгі құралы ретінде әрекет етеді.

Зерттеу жұмысында келтірілген шет елдердегі жергілікті бюджеттер аудитіне әдіснамалық тәсілдерді талдау қаржылық орталықсыздандыру деңгейімен, институционалдық құрылыммен және мемлекеттік саясаттың басымдықтарымен шартталған модельдердің әртүрлілігін көрсетті.

Отандық мемлекеттік аудит жүйесіне бейімдеу үшін ең үлкен қызығушылық тудыратын елдердің тізбесі (1-кесте) келесі мемлекеттерді қамтиды:

- АҚШ-та штаттар деңгейіндегі аудиттің дамыған жүйесі, жоғары аудит органының жоғары дәрежедегі тәуелсіздігі, бағдарламалардың нәтижелілігіне баса назар аударылады. АҚШ-та GAO Есеп палатасы басқаратын аудит жүйесі жоғары жетілгендік деңгейін көрсетеді. Мұнда аудит сәйкестікті тексерумен шектелмейді – ол бағдарламалардың тиімділігін, олардың нысаналы топтарға әсерін және стратегиялық мақсаттарға сәйкестігін белсенді бағалайды. Мысал ретінде тұрақты кедейлік бар округтерді қолдауға бағытталған «10-20-30» бағдарламасы қызмет етеді. GAO қаражатты бөлу әдістемелеріне терең талдау жүргізді, агенттіктер арасындағы келіспеушілікті анықтады және нысаналы аумақтарды айқындауға бірыңғай тәсілді ұсынды.

KPI, ROI, кейс-талдау, сұхбат, сондай-ақ DATA Акт-пен интеграция -цифрлық құралдарын пайдалану ерекше назар аударуға лайық. Бұл деректерді жинауға ғана емес, сонымен қатар оларды өңірлік ерекшеліктер контекстінде интерпретациялауға мүмкіндік береді [8].

- Швеция тиімділік аудитін стратегиялық жоспарлауға, ашықтыққа және азаматтардың қатысуына интеграциялауды жүргізеді, муниципалдық бюджеттердің тұрақтылығы аудитіне жүйелі тәсілді көрсетеді. «Жаңа функциялар = жаңа ресурстар» қағидаты жүктемені әділ қайта бөлуді қамтамасыз етеді. Жан басына шаққандағы теңестіру тетіктері және өңірлер арасындағы шығындарды саралауды талдау аумақтардың ерекшеліктерін ескеруге мүмкіндік береді. Мұндағы аудит – жай ғана бақылау емес, стратегиялық жоспарлау құралы [9].

- **Бельгияда** өңірлер мен қауымдастықтарды қамтитын көп деңгейлі аудит моделі бар. Бельгия гендерлік әділеттілік, өңірлік теңгерім және орнықты даму қағидаттарын аудит жүргізуде интеграциялайды. PEFA және SDG пайдалану тек қаржылық көрсеткіштерді ғана емес, сонымен қатар әлеуметтік әсерлерді де бағалауға мүмкіндік береді. Аудит басқару циклінің бөлігіне айналады: мақсаттар → бағдарламалар → көрсеткіштер → бағалау → түзету [10].

- Ресей Федерациясы құқықтық және институционалдық ортаның ұқсастығын, өңірлік деңгейде тиімділік аудитінің практикаларының болуын көрсетеді. Ресейлік модель бюджеттік қамтамасыз етуді бағалау әдістемесіне (КПМ) және субсидияларды жұмсауды талдауға назар аударады. Мемлекеттік жоспарлау құжаттарының стратегиялық аудиті ерте кезеңдерде тәуекелдерді анықтауға және басымдықтарды түзетуге мүмкіндік береді [11].

- Үндістан ауқымды орталықсыздандыру жағдайында тиімділік аудитінің белсенді дамуын, цифрлық мониторинг құралдарын пайдалануды көрсетеді [12].

1-кесте. Қазақстан Республикасында қолдануға әлеуеті бар мемлекеттік аудиттің шетелдік тәжірибелері

Ел	Тәжірибе	ҚР үшін ұсыныстар
АҚШ	KPI, ROI, аудитті цифрландыру, DATA Act	Секторлар бойынша KPI енгізу, аудиторлар үшін цифрлық курстар, деректерді жинау платформасын құру
Швеция	Жан басына шаққандағы теңестіру, «жаңа функциялар = жаңа ресурстар» қағидаты	Ресурстарды есептеу әдістемесін әзірлеу, тиімділікті ынталандыру
Бельгия	PEFA, BBT, ОДМ интеграциясы	PEFA-ның жеңілдетілген нұсқасы, ОДМ-ды стратегиялық аудит құралы ретінде пайдалану
Ресей	КПМ, стратегиялық аудит	КПМ әдістемелерін стандарттау, стратегиялық құжаттарға ерте кезеңдерде аудит жүргізу

Ескерту: авторлар [6-10] негізінде жасаған

Осылайша, халықаралық тәжірибе аудиттің стратегиялық басқаруға интеграциялануы, цифрлық құралдарды пайдалануы және өңірлік ерекшеліктерді ескеруі тиіс екенін көрсетеді.

Қазақстан Республикасындағы мемлекеттік аудит жүйесінің нормативтік-құқықтық базасы бюджет қаражатын пайдалануды бақылауды институционалдық және рәсімдік реттеуді қамтамасыз ететін құқықтық актілердің кең тармақталған жүйесі болып табылады. Бұл жүйеде орталық орынды билік органдарының жария басқару, ашықтық және есептілік қағидаттарын бекітетін **Қазақстан Республикасының Конституциясы** (1995 ж.) алады [13]. Конституциялық ережелер негізінде барлық деңгейдегі бюджеттерді қалыптастырудың, орындаудың және бақылаудың құқықтық тәртібін айқындайтын, сондай-ақ бюджет процесіне қатысушыларды және олардың құзыреттерін белгілейтін **Қазақстан Республикасының Бюджет кодексі** (2025 ж.) әзірленді [14]. Құқықтық алаңның маңызды элементі **«Мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау туралы» Заң** (2015 ж.) болып табылады, ол сәйкестік, тиімділік және қаржылық есептіліктің дұрыстығы аудитін жүзеге асыру тәсілдерін жүйеледі, сондай-ақ Жоғары аудиторлық палатаның, Қаржы министрлігінің, тексеру комиссияларының және ішкі аудит қызметтерінің өкілеттіктерін шектеді [15].

Қосымша нормативтік реттеуді **«Аудиторлық қызмет туралы» Заң** (1998 ж.) [16] және **«Жергілікті мемлекеттік басқару және өзін-өзі басқару туралы» Заң** (2001 ж.) [17] қамтамасыз етеді, олар аудиторларға қойылатын кәсіби талаптарды, лицензиялау тетіктерін және бюджеттерді бекіту мен орындау бөлігінде жергілікті өкілді және атқарушы органдардың құзыретін айқындайды. Кешенді рәсімдік қамтамасыз ету 2025 қаржы жылына арналған **бюджетті атқару және оған кассалық қызмет көрсету қағидаларында** бекітілген [18], ал әдіснамалық бағдарлар Есеп комитеті бекіткен **Сыртқы мемлекеттік аудит стандарттарымен** (2016 ж.) қалыптастырылған [19]. Бұл актілер жиынтығы мемлекеттік басқарудың қаржылық ресурстарды пайдалануының ашықтығын, нәтижелілігін және есептілігін арттыруға бағытталған нормативтік негізді жасайды.

Осылайша, қалыптасқан нормативтік база мемлекеттік аудит жүйесінің жұмыс істеуінің құқықтық шеңберін белгілеп қана қоймайды, сонымен қатар оны практикалық қолдану бағыттарын да айқындайды. Орталық және жергілікті деңгейлерде аудитті іске асырудың нақты тетіктерін талдау қолданыстағы бақылау құралдарының тиімділігін бағалауға және олардың іс жүзіндегі өзара іс-қимылының проблемалық аспектілерін анықтауға мүмкіндік береді.

Мемлекеттік аудиттің дамыған және жеткілікті жүйелі нормативтік-құқықтық базасының болуына қарамастан, зерттеу нәтижелері оның практикалық тиімділігін шектейтін бірқатар проблемаларды анықтады. Ең алдымен, **Қазақстан Республикасының Бюджет**

кодексында мемлекеттік аудиттің бюджеттің орындалуын бағалау құралы ретінде тікелей бекітілмеуі аудиттің бюджет процесі шеңберіндегі институционалдық маңыздылығын төмендетеді. Бұдан басқа, өңірлік деңгейдегі **тексеру комиссиялары** аумақтық ерекшеліктерді ескере отырып, өздерінің аудит әдістемелерін әзірлеуге өкілеттіліктерге ие емес, бұл бақылау рәсімдерін өңірлердің әлеуметтік-экономикалық даму ерекшеліктеріне бейімдеуге кедергі келтіреді. Жүйенің тұтастығына әсер ететін маңызды фактор **тексеру комиссияларының Қазақстан Республикасының Жоғары аудиторлық палатасына институционалдық есептілігінің болмауы** болып қалып отыр, бұл тексерулер жүргізу тәсілдерінің бөлшектеуіне алып келеді және бақылау стандарттарын біріздендіру мүмкіндіктерін төмендетеді.

Жергілікті бюджеттердің орындалуын практикалық іске асыру қазіргі уақытта бюджеттік бағдарламаларды жоспарлау, болжау, бекіту және іске асыру кезеңдерін қамтитын бірыңғай қағидалар бойынша жүзеге асырылады. Бұл ретте, бюджет процесіне қатысушылардың өзара іс-қимылы негізінен **«Қазынашылық-клиент»** ақпараттық жүйесі арқылы іске асырылады, бұл рәсімдерді біріздендіруді қамтамасыз етеді, бірақ сонымен бірге өңірлік ерекшеліктерді және бюджеттерді орындау шарттарының әртүрлілігін ескермейді.

Анықталған проблемаларды жою мақсатында **тексеру комиссияларының өңірлік ерекшеліктерді көрсететін өздерінің аудит әдістемелерін әзірлеу және қолдану жөніндегі міндетін нормативтік түрде бекіту**, сондай-ақ **олардың Жоғары аудиторлық палатаға есептілігін қамтамасыз ету орынды болып көрінеді**. Көрсетілген шараларды іске асыру мемлекеттік аудит органдары іс-қимылдарының келісілгендігін арттыруға, тексеру комиссияларының институционалдық тәуелсіздігін күшейтуге және сол арқылы мемлекеттік қаржылық бақылау жүйесінің нәтижелілігін арттыруға мүмкіндік береді.

ЖЕРГІЛІКТІ БЮДЖЕТТІ ІСКЕ АСЫРУ ЖӘНЕ БЮДЖЕТАРАЛЫҚ ҚАТЫНАСТАРДЫҢ ЕРЕКШЕЛІКТЕРІ

Жергілікті бюджетті іске асыру қолданыстағы заңнама шеңберінде тиісті функциялар мен өкілеттіктер берілген бюджет процесі субъектілерінің тікелей қатысуымен жүзеге асырылады. Негізгі қатысушыларға жергілікті бюджетті және оның орындалуы туралы есепті бекітетін **мәслихат**; әлеуметтік-экономикалық даму болжамын дайындауға, бюджеттік бағдарламаларды қалыптастыруға және олардың іске асырылуына мониторинг жүргізуге жауапты жоспарлау жөніндегі **жергілікті атқарушы орган**; бекітілген іс-шараларды іске асыруды, қаржыландыру жоспарларын жасауды және есептілікті қамтамасыз ететін **бюджеттік бағдарламалардың әкімшілері**; сондай-ақ **«Қазынашылық-клиент»** ақпараттық жүйесі арқылы кассалық қызмет көрсетуді жүзеге асыратын **қазынашылық органдары** жатады».

Жергілікті бюджеттің орындалу аудиті бюджеттің екі құрамдас бөлігін – **кіріс** және **шығыс** бөліктерін талдауды қамтиды. Біріншісіне түсімдердің бірыңғай қазынашылық шотқа толық және уақтылы есептелуін бақылау кіреді, екіншісіне – бюджеттік бағдарламалар әкімшілерінің қаражатты бекітілген мақсаттарға және нормативтерге сәйкес пайдалануының заңдылығы мен тиімділігін бағалау кіреді. Бюджет процесінің мұндай ұйымдастырылуы бюджет қаражатын пайдаланудың заңдылығын, нәтижелілігін және тиімділігін кешенді бағалау үшін негіз қалыптастырады.

Қазақстан Республикасындағы бюджетаралық қатынастар республикалық және жергілікті бюджеттер арасындағы қаржылық өзара іс-қимыл жүйесін білдіреді, ол ресурстарды қайта бөлуді, өңірлердің бюджеттік қамтамасыз етілуін теңестіруді және мемлекеттік бағдарламаларды жергілікті жерлерде іске асыруды қамтамасыз етеді. **2025 жылдың** басынан бастап елде бюджетаралық қайта бөлуді жетілдіруге және мемлекеттік қаржыны басқарудың тиімділігін арттыруға бағытталған ауқымды **бюджетаралық қатынастар реформасы** іске асырылуда. Реформаның негізгі мақсаттарының арасында **фискалдық орталықсыздандыруды тереңдету**, жергілікті органдардың кірістер мен шығыстарды басқару жөніндегі өкілеттіктерін кеңейту, қаражатты пайдаланудың нәтижелілігіне бағдарлай отырып, **бюджетаралық трансферттерді оңтайландыру**, сондай-ақ мониторинг пен бағалаудың циф-

рлық құралдарын енгізу арқылы бюджетаралық ағындардың **ашықтығын арттыру** бөліп көрсетіледі [20].

Қазақстан Республикасының жаңа Бюджет кодексіне (2025 жылғы наурыздағы редакциясы) сәйкес, бюджетаралық қатынастар әртүрлі деңгейдегі бюджеттерді жоспарлау мен орындаудың келісілгендігін қамтамасыз ететін **бюджет жүйесінің бірлігі**; өңірлердің қаржылық дербестігін арттыруды көздейтін **фискалдық тұрақтылық**; әлеуметтік-экономикалық көрсеткіштерді ескере отырып, бекітілген әдістемелер бойынша бөлінетін **трансферттердің ашықтығы мен негізділігі**; сондай-ақ жалпы сипаттағы трансферттер нысаналы индикаторларға қол жеткізгені үшін сыйақы элементтерін қамтуы мүмкін **тиімділікті ынталандыру** қағидаттарына негізделеді.

Бюджет кодексіне және «2025–2027 жылдарға арналған республикалық бюджет туралы» ҚР Заңына сәйкес, трансферттердің үш негізгі түрі көзделген:

- **жалпы сипаттағы трансферттер**, олар өңірлердің бюджеттік қамтамасыз етілуін теңестіруге бағытталған, оларды есептеу әдістемесі Қаржы министрлігімен бекітіледі;
- **нысаналы трансферттер**, нақты мемлекеттік бағдарламаларды және инфрақұрылымдық жобаларды іске асыруға бөлінеді;
- **бюджеттік кредиттер**, олар қайтарымды негізде берілетін уақытша қаржылық ресурстар болып табылады.

Сондықтан, **жергілікті бюджеттердің қаржылық дербестігі** орнықты өңірлік дамудың және тиімді мемлекеттік басқарудың негізгі шарты болып табылады. Сонымен қатар, қазіргі уақытта Қазақстанда өңірлік ерекшеліктерді, бюджеттік дербестік дәрежесін және мемлекеттік аудиттің халықаралық стандарттарына сәйкестігін ескеретін **жергілікті бюджеттің орындалуына аудиттің бірыңғай әдістемесі жоқ**. Мұндай әдістемені әзірлеу қаржылық бақылау жүйесін одан әрі жетілдірудің қажетті бағыты болып көрінеді.

Осылайша, 2025 жылы республикалық бюджеттен бюджетаралық трансферттер көлемі **5,76 трлн теңгені** құрады, бұл көптеген өңірлердің орталыққа тәуелділігінің жоғары деңгейін көрсетеді. Бұл ретте, тек **Астана, Алматы және Атырау облысы** ғана дотациясыз бюджеттерді қалыптастырып, донор-өңірлер ретінде әрекет етеді. Қалғандары, оның ішінде **Түркістан облысы**, трансферттерге 50%-дан астам, ал жекелеген жағдайларда – 80%-ға дейін тәуелді [21]. Мұндай теңсіздік салық әлеуетіндегі, экономикалық даму деңгейіндегі және демографиялық жүктемедегі айырмашылықтармен шартталған.

Зерттеу барысында жергілікті бюджет қаражатына аудит жүргізу жөніндегі үш деңгейдегі – облыстар, республикалық маңызы бар қалалар және астана әдістемесінің жобасы (бұдан әрі – Жоба) әзірленді. Құжат ұлттық нормативтік актілердің ережелеріне және ISSAI халықаралық стандарттарына негізделген және бюджеттердің орындалуының сәйкестік және тиімділік аудитінің тәсілдерін біріздендіруге, сапасы мен дұрыстығын арттыруға бағытталған.

Жобаның мақсаты жергілікті бюджеттердің орындалуына аудит жүргізудің бірыңғай әдіснамалық қағидаттарын қамтамасыз ету, аудиторлық іс-шаралардың сапасы мен объективтілігін арттыру, өңірлік ерекшеліктерді ескеру және бақылау рәсімдеріне қоғамның қатысуын кеңейту, сондай-ақ мемлекеттік аудиттің ұлттық практикаларын халықаралық стандарттармен үйлестіру болып табылады.

Әдістеме жобасы жеті өзара байланысты бөлімді қамтиды (2-кесте):

2-кесте. Ұсынылып отырған Жергілікті бюджет қаражатына аудит жүргізу жөніндегі әдістеменің құрылымы

Бөлім	Мазмұны
1. Жалпы ережелер	Әдістеменің мақсатын, қолданылу саласын, қағидаттарын айқындайды
2. Аудитті ұйымдастыру	Тексеру жүргізу үшін негіздерді, топтың құрамын және оның қатысушыларының құзыретін белгілейді

Бөлім	Мазмұны
3. Аудит кезеңдері	Іс-қимылдардың кезектілігін регламенттейді: жоспарлау, жүргізу (іске асыру), есеп дайындау және ұсынымдардың орындалуына мониторинг жүргізу
4. Әдістер және іріктеу	Деректерді жинау және талдау тәсілдерін, іріктеу түрлерін және олардың өкілдік критерийлерін сипаттайды (статистикалық және статистикалық емес тәсілдер)
5. Аудит бағыттары	Аудиттің негізгі объектілерін (кірістер, шығыстар, сатып алулар, трансферттер және т.б.) қамтиды
6. Қосымшалар	Есептердің нысандары мен үлгілерін, матрицалардың шаблондарын қамтиды
7. Сілтемелер	Нормативтік құқықтық актілердің, ISSAI стандарттарының және ішкі регламенттердің тізбесін қамтиды

Ескерту: авторлар әзірлеген

«Жалпы ережелер» бөлімі Әдістеменің негізгі мақсатын – тексеру комиссияларының жергілікті бюджеттердің орындалуының тиімділік аудитін және сәйкестік аудитін жүргізуін қамтамасыз етуді, сондай-ақ мемлекеттік аудит субъектілері арасындағы әдіснамалық тәсілдерді біріздендіруді белгілейді.

«Аудиторлық іс-шараны ұйымдастыру» бөлімі ҚР «Мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау туралы» Заңының 13-бабына сәйкес тексеру комиссияларының жергілікті бюджеттің атқарылуының тиімділік және сәйкестік аудитін жүргізудің негізгі кезеңдері мен қағидаттарын сипаттайды [15]. Мемлекеттік аудит бекітілген объектілер тізбесі және тапсырма негізінде, тәуекелдерді және әлеуметтік-экономикалық әсерді міндетті түрде талдай отырып жүзеге асырылады.

Аудит тобын қалыптастыру білім беру, тәжірибе, бедел және белсенділік сияқты белгіленген критерийлер бойынша іріктелген мемлекеттік аудиторлардың, сарапшылардың және қоғам өкілдерінің қатысуын көздейді. Біліктілік талаптарына, этикалық нормаларды сақтауға және деректерді өңдеу, ауытқуларды анықтау, нәтижелерді визуализациялау үшін ЖИ-аналитиканы қолдануға ерекше назар аударылады. Сарапшыларды тарту рәсімдік стандарттарға сәйкес өтеусіз немесе шарттық негізде жүзеге асырылады [19]. Аудиторлардың кәсіби этиканы сақтауы Есеп комитетінің № 18-НҚ бірлескен қаулысымен және ҚР Қаржы министрлігінің 30.11.2015 жылғы № 601 бұйрығымен реттеледі [22].

«Аудит жүргізу кезеңдері» бөлімі рәсімдердің кезектілігін – жоспарлау, іске асыру, есептілік және мониторингті белгілейді. Жоспарлау кезеңінде аудит объектілерін алдын ала зерделеу жүзеге асырылады, мақсаттар, міндеттер, критерийлер мен әдістер, Тәуекелдер бірыңғай базаның, «Ашық бюджеттер» порталының, ресми статистиканың және сараптамалық материалдардың деректерін пайдалана отырып айқындалады. Аудиторлар SWOT-талдау жүргізеді, бюджеттік тиімділікті бағалайды, тексеру комиссиясымен келісілетін іс-қимыл жоспарлары мен KPI қалыптастырады.

Аудит жүргізу кезеңінде МАҚБ қағидаларына және әдіснамалық стандарттарға сәйкес құжаттамалық, талдамалық, нақты, ауызша және сыртқы дәлелдемелерді жинау және тексеру олардың сенімділігін бағалай отырып жүзеге асырылады [23]. Жүргізу кезеңінде дәлелдемелерді (құжаттамалық, талдамалық, ауызша және сыртқы) жинау және тексеру, оларды нормативтік талаптармен және нысаналы индикаторлармен салыстыру жүзеге асырылады.

Аудит нәтижелері қорытындылар мен ұсынымдарды қамтитын есеппен ресімделеді. Ресімдеуден кейін есеп мүдделі тараптармен талқыланады, содан кейін анықталған бұзушылықтарды жоюға бағытталған шараларды іске асыру үшін жолданады. Көрсетілген шаралар орындалуды мониторингтеу жүйесінде ескерілуге жатады. Іске асыру қиын болған жағдайда не ұсынымдар орындалмаған жағдайда қайта аудит жүргізіледі.

«Аудит әдістері және іріктеу» бөлімі жергілікті бюджеттер аудитінің тәсілдері мен әдістерін, оның ішінде ақпаратты жинау және талдау тәсілдерін, сондай-ақ аудиторлық ірік-

теуді қалыптастыруды сипаттайды. Сауалнама бастапқы талдаудың негізгі құралы ретінде қарастырылады, бұл ретте деректердің репрезентативтілігіне, тәуекелдерді бағалауға және жиынтық пен сенім факторын ескере отырып, іріктеме көлемінің дұрыстығына баса назар аударылады. Әрі қарай, іріктеу тәсілдері – статистикалық және статистикалық емес – аудиторлардың кәсіби пайымдауына, іріктеу түрлеріне (тәуекелге бағдарланған, тексерілетін, кездейсоқ) және оның өкілдігіне қойылатын талаптарға баса назар аударыла отырып қарастырылады. Жиынтық коэффициентін және сенімділік факторын ескере отырып, іріктеу көлемін есептеу формуласы, сондай-ақ ҚР Жоғары аудиторлық палатасының нормативтік ұсынымдары келтірілген.

«Бюджет бағыттары бойынша аудит жүргізу» бөлімі жергілікті бюджетке оның негізгі бағыттары – кіріс және шығыс бөліктері, оның ішінде салықтар мен салықтық емес түсімдерді әкімшілендіру бойынша аудит жүргізу әдіснамасының егжей-тегжейлі сипаттамасын қамтиды. Кірістер бөлімінде түсімдер көздері, аудит объектілері және салықтық әкімшілендірудің тиімділігін бағалау бағыттары қарастырылады. Шығыстар бөлігінде аумақтардың әлеуметтік-экономикалық даму бағдарламалары, шығындардың жіктелуі және өңірлік ерекшелікті ескере отырып қолданылатын (көлденең және тік) аудит әдістері талданады. Салық міндеттемелерінің орындалуына, салық төлеушілердің жеке шоттарын жүргізуге және есепке алуды автоматтандыруды және басқа мемлекеттік жүйелермен өзара іс-қимылды қамтамасыз ететін «Орталықтандырылған бірыңғай жеке шот» (ОБЖШ) ақпараттық жүйесін пайдалануға ерекше назар аударылған.

Ұсынылып отырған Әдістеме жобасы **жергілікті бюджеттердің атқарылуына мемлекеттік аудитті жетілдіруге жүйелі тәсілді көрсетеді**, институционалдық тәуелсіздікті, объективтілікті және халықаралық талаптарға сәйкестікті қамтамасыз етеді. Оны енгізу тексеру комиссияларының тұрақтылығын күшейтуге, қоғамның аудит нәтижелеріне деген сенімін арттыруға және бюджет қаражатын жергілікті жерлерде тиімді және ашық пайдалану үшін жағдай жасауға мүмкіндік береді.

ПІКІРТАЛАС

Жергілікті бюджеттердің орындалуына аудит мәселелерін үш деңгейде – стратеги-ялық, тактикалық және операциялық деңгейлерде қарастыру мемлекеттік аудиттің бақылау және талдамалық функциялары арасындағы теңгерімге байланысты пікірталас тудыратын аспектілерді анықтауға мүмкіндік берді. Әлемдік тәжірибеде мемлекеттік қаржы аудиті бұзушылықтарды анықтау құралы ғана емес, сонымен қатар бюджет саясатының әлеуметтік-экономикалық дамуға нәтижелілігі мен әсерін бағалау тетігіне айналуға.

Ғылыми әдебиетте және кәсіби ортада талқыланатын негізгі проблемалардың бірі **аудит деңгейлерін әдіснамалық шектеу мәселесі** болып қалып отыр. Орталықтандырылған қаржы жүйелері жағдайында аудиттің стратегиялық және тактикалық аспектілері көбінесе заңдылықты бағалаумен алмастырылады, бұл бақылау органдарының талдамалық әлеуетін пайдалануды шектейді. Бұған қарағанда, орталықсыздандырылған мемлекеттік аудиттің дамыған практикасы бар елдерде (Канада, Швеция, Оңтүстік Корея, Финляндия) стратегиялық деңгейге – бюджеттік шешімдердің орнықты даму мақсаттарына сәйкестігін және ұлттық және жергілікті стратегияларды іске асыруды бағалауға айтарлықтай назар аударылады.

Қазақстан және басқа да посткеңестік елдер үшін қолданыстағы әдістемелер әзірге операциялық деңгейге – яғни бюджеттің орындалуының заңдылығы мен дұрыстығын бақылауға көбірек бағдарланған, ал стратегиялық және тактикалық деңгейлер жеткіліксіз зерттелген. Үш деңгейлі модельді енгізу **қаржылық бақылауды басқару тиімділігін бағалаумен үйлестіру** арқылы бұл олқылықтың орнын толтыруға мүмкіндік береді.

Тағы бір ғылыми пікірталас нысаны – **бюджеттік шығыстардың нәтижелілігін өлшеу**. Халықаралық тәжірибе әдіснамалық құралдардың әртүрлілігін көрсетеді – нәтижелілік индикаторларынан (*Key Performance Indicators*) тұрақтылықтың әлеуметтік-экономикалық

индекстеріне дейін. Жергілікті бюджеттер үшін тек сандық нәтижелерді (мысалы, бөлінген қаражатты игеру деңгейі) ғана емес, сонымен қатар сапалық әсерлерді – әлеуметтік қайтарымды, жұмыспен қамтуға, инфрақұрылымдық дамуға және қоғамдық қызметтердің сапасына әсерін көрсететін көрсеткіштерді әзірлеу маңызды міндет болып табылады.

Аудит деңгейлерін ұйымдастырушылық шектеу мәселесі де пікірталас тудыруда. Қазақстан жататын біртұтас мемлекеттегі бюджеттің төрт деңгейлі моделі салмақты бейімделуді талап етеді: қайта бөлінусіз кіріс базалары мен теңестіру тетіктері бюджетаралық теңгерімсіздікті күшейтеді, жергілікті органдардың трансферттерге тәуелділігін арттырады және бірқатар стратегиялық және тактикалық сын-тегеуріндерді туғыза отырып, бюрократиялық шығындарды арттырады. Өтпелі трансферттермен салық базаларының бір бөлігін кезең-кезеңімен беру және салықтық әлеуетті, демографияны және базалық қызметтерге жұмсалатын шығындар деңгейін ескеретін автоматтандырылған теңестіру формуласын енгізу ұсынылады. Бір мезгілде жергілікті көздерді кеңейту, мемлекеттік-жекеменшік әріптестік тетіктері, мүлкі тиімді басқару және жергілікті органдардың фискалдық құзыретін арттыру бағдарламалары арқылы жергілікті атқарушы органдардың өз кірістерін дамытуды ынталандыру қажет.

ҚР Жоғары аудиторлық палатасы аналитикалық – әдіснамалық функцияға – бюджетаралық қатынастарды зерттеуге және тиісті әдістемелерді әзірлеуге, ал тексеру комиссиялары-өңірлік ерекшелікті ескере отырып, тәуекелге бағдарланған нүктелік аудитке және нәтижелерді объективті нақты деректермен нығайтуға назар аударуы керек. Транзакциялық шығындарды азайту және ашықтықты арттыру үшін бюджеттік циклдің бірыңғай цифрлық платформасы және бірыңғай аудит стандарттары қажет.

Осылайша, бюджеттің төрт деңгейлі моделін енгізу мәселесін сәтті шешу стратегиялық және тактикалық деңгейлердегі мәселелерді бір уақытта шешкен кезде ғана мүмкін болады. Стратегиялық деңгейде модельді Ұлттық басқару жүйесімен келісу қажет; тактикалық деңгейде-практикалық дайындық (бірыңғай әдістемелер, есепке алуды цифрландыру, деректермен алмасу), аудит практикасы мен бақылау жүйесін жетілдіру. Екі деңгейді біріктіретін интеграцияланған стратегияны енгізу реформаның тәуекелдерін азайтады және оның практикалық тиімділігін арттырады.

Жалпы, жүргізілген талдау жергілікті бюджеттің орындалуына аудитті тиімді іске асыру **халықаралық стандарттарды, ұлттық басқарушылық шындықтарды және өңірлік ерекшеліктерді үйлестіруді** талап ететінін растайды. Үш деңгейлі аудит тұжырымдамасы бақылау, талдамалық және стратегиялық функцияларды интеграциялауға мүмкіндік береді, бұл заңдылыққа ғана емес, сонымен қатар **бюджет саясатының нәтижелілігі мен әсеріне** бағдарланған неғұрлым жетілген мемлекеттік аудит жүйесін қалыптастыруға ықпал етеді.

ҚОРЫТЫНДЫ

Жүргізілген зерттеу Қазақстан Республикасында жергілікті бюджеттердің орындалуына аудит жүйесін жетілдіру нормативтік нығайтуды, әдіснамалық біріздендіруді және институционалдық дамуды қамтитын кешенді тәсілді талап ететінін көрсетеді. Атап айтқанда, Қазақстан Республикасының Жоғары аудиторлық палатасы төрт деңгейлі бюджет механизмі ұлттық ерекшеліктер жағдайында жұмыс істеп тұрғанын, ағымдағы модель бюджет деңгейлері арасындағы теңгерімді және аймақтардың (өңірлердің) нақты қаржылық дербестігін қамтамасыз ете ме тұрғысынан бағалай отырып, жүргізілген бюджеттік реформаның тиімділігіне жан-жақты талдау жүргізуі тиіс. Қаржылық орталықсыздандырудың әлемдік тәжірибесі тиімді мемлекеттік бақылаудың бірыңғай стандарттарсыз, рәсімдерді цифрландырусыз және тексеру комиссияларын стратегиялық жоспарлауға тартусыз мүмкін еместігін көрсетеді.

Ұсынылған Әдістеме ұлттық нормативтік актілердің ережелеріне және ISSAI стандарттарына негізделген және тәсілдерді біріздендіруге, объективтілікті қамтамасыз етуге және аудит нәтижелерінің талдамалық құндылығын арттыруға бағытталған. Әдістемені іске асыру мемлекеттік қаржылық бақылаудың жүйелі трансформациясын көздейді.

Дәстүрлі тәсілден тәуекелге және нәтижеге бағдарланған модельге көшу:

- бюджеттік бағдарламалардың нысаналы көрсеткіштері мен әлеуметтік-экономикалық әсерлерін бағалауға бағытталған бірыңғай әдіснама;

- ұлттық нормаларды ISSAI халықаралық стандарттарымен үйлестіру, рәсімдік артықтықты азайту және практикалық қолданылуын арттыру.

Кәсіби құзыреттерді дамыту:

- аудиторларды деректерді талдау, бағдарламаларды бағалау және тәуекелдерді басқару саласында пәнаралық даярлау;

- автоматтандырылған бақылау рәсімдері, тиімділік дашбордтары және ауытқуларды анықтауға арналған ЖИ-шешімдер сияқты цифрлық құралдарды интеграциялау.

Аудиторлық есептілікті трансформациялау:

- бұзушылықтарды тіркеуден талдамалық қорытындыларға және ұсынымдардың әсерін сандық бағалауға көшу;

- проблемаларды басымдылыққа бөлу және ұсыныстардың негізділігі.

Жүйелі шектеулерді еңсеру үшін орынды:

- тексеру комиссияларының өңірлік ерекшеліктерді көрсететін өздерінің аудит әдістемелерін әзірлеу және қолдану міндетін нормативтік түрде бекіту;

- тексеру комиссияларының Қазақстан Республикасының Жоғары аудиторлық палатасына есептілігін қамтамасыз ету;

- аудит органдары іс-қимылдарының келісілгендігін арттыру, олардың тәуелсіздігін және мемлекеттік қаржылық бақылау жүйесінің нәтижелілігін күшейту үшін көрсетілген шараларды іске асыру.

Ұсынылған ұсынымдарды енгізу мемлекеттік аудиттің ашықтығы мен нәтижелілігін арттырып қана қоймайды, сонымен қатар Қазақстан Республикасы өңірлерінің тұрақты әлеуметтік-экономикалық дамуын қолдайды, олардың қаржылық дербестігін және мемлекеттік ресурстарды басқару тиімділігін күшейтеді.

Қолданылған әдебиет тізімі

1. Сыртқы аудит арқылы бюджетке деген сенімді нығайту: Аудиторларға арналған нұсқаулық – [Электрондық ресурс]. URL: https://internationalbudget.org/publications/strengthening-budget-credibility-through-external-audits-a-handbook-for-auditors/?utm_source=com (жүгінген күн: 07.11.2025);

2. Chaerani E. Y., Firmansyah A. Regional Revenues, Audit Opinions, Local Government Financial Performance: the Moderating Role of Capital Expenditure //Riset: Jurnal Aplikasi Ekonomi Akuntansi dan Bisnis. – 2024. – Т. 6. – №. 1. – 090-103 бб.

3. Ramadhani S. K., Saerang D. P. E., Wokas H. R. N. The influence of audit findings and opinions on expenditure performance with the size of regional government as a moderating variable in the Regency/ City Governments in North Sulawesi Province for the Fiscal Year 2017-2021 //The Contrarian: Finance, Accounting, and Business Research. – 2024. – Т. 3. – №. 2. – 154-166. бб

4. И. С. Журтыбаева, Ж. М. Бұлақбай, Б. С. Сапарова Қазақстан Республикасындағы бюджетаралық қатынастарды оңтайландыру жолдары // «Тұран» университетінің хабаршысы. – 2023. – №. 4. – 403-416 бб;

5. Sitenko D. A., Ospanov A. B., Berezyuk V. I. Қарағанды облысы Саран қаласының мысалында бюджет қаражатын пайдалану тиімділігінің мемлекеттік аудиті //BUKETOV BUSINESS REVIEW. – 2022. – Т. 106. – №. 2. – 292-301 бб.

6. А. Б. Зейнельгабин Вопросы функционирования бюджетной системы в республике казахстан // «Қазақстан экономикасын үшінші жаңғыртудың қаржылық аспектілері» тақырыбындағы халықаралық ғылыми-практикалық конференция материалдарының жинағы. – 2021. – 89-95 бб;

7. Бюджеттік жүйенің қалыптасуы туралы – [Электрондық ресурс]. URL: <https://kazpravda.kz/no-stanovlenii-byudzhethnoy-sistemy/?ysclid=mhkhgboj915889520> (жүгінген күн: 07.11.2025);

8. Аудиторлық есеп «10-20-30 қаржыландыру бағдарламасының әсер ету тиімділігі тұрақты кедейлік округтерінде болуы мүмкін»- Changing How the 10-20-30 Funding Formula Is Applied Could Increase Impact in Persistent Poverty Counties. URL: <http://www.gao.gov> (жүгінген күн: 07.11.2025);

9. «Өңірлік даму саясаты – Үкіметтің тиімді ұжымдық іс-қимылдары үшін әлсіз жағдайлар» аудиторлық есебі – Den regional utvecklings politiken – svaga förutsättningar för ett effektivt samla(t) statligt agerande. URL: <http://www.riksrevisionen.se> (жүгінген күн: 07.11.2025);
10. «Француз қоғамдастығының жастар орталықтарына субсидиялар аудиті» аудиторлық есебі – Subventions aux centres de jeunes par la Communauté française. URL: <https://www.courttofaudit.be> (жүгінген күн: 07.11.2025);
11. «Анализ реализации мероприятий по выравниванию бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации» аудиторлық есебі. URL: <http://www.ach.gov.ru> (жүгінген күн: 07.11.2025);
12. Химачал-Прадеш (Үндістан) мемлекеттік қаржы аудитін талдау 2022-2023 жж» аудиторлық есебі – Government of Himachal Pradesh for the year 2022-2023 гг. URL: <https://cag.gov.in> (жүгінген күн: 07.11.2025);
13. Қазақстан Республикасының Конституциясы 1995 жылғы 30 тамызда республикалық референдумда қабылданды [Электрондық ресурс]. URL: https://adilet.zan.kz/rus/docs/K950001000_ (жүгінген күн: 07.11.2025);
14. Қазақстан Республикасының 2025 жылғы 15 наурыздағы № 171-VIII Бюджет кодексі – [Электрондық ресурс]. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K2500000171#z135> (жүгінген күн: 07.11.2025);
15. «Мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау туралы» Қазақстан Республикасының 2015 жылғы 12 қарашадағы № 392-V ҚПЗ Заңы [Электрондық ресурс]. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/Z1500000392> (жүгінген күн: 07.11.2025);
16. «Аудиторлық қызмет туралы» Қазақстан Республикасының 1998 жылғы 20 қарашадағы № 304 Заңы [Электрондық ресурс]. URL: https://adilet.zan.kz/rus/docs/Z980000304_ (жүгінген күн: 07.11.2025);
17. «Қазақстан Республикасындағы жергілікті мемлекеттік басқару және өзін-өзі басқару туралы» Қазақстан Республикасының 2001 жылғы 23 қаңтардағы № 148 Заңы- [Электрондық ресурс]. URL: https://adilet.zan.kz/rus/docs/Z010000148_ (жүгінген күн: 07.11.2025);
18. «2025 қаржы жылына арналған бюджетті атқару және оған кассалық қызмет көрсету қағидаларын бекіту туралы» Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 2025 жылғы 30 мамырдағы № 272 бұйрығы – [Электрондық ресурс]. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/G25E0000272#z0> (жүгінген күн: 07.11.2025);
19. Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитетінің 2016 жылғы 31 наурыздағы № 5-НҚ «Сыртқы мемлекеттік аудит және қаржылық бақылаудың рәсімдік стандарттарын бекіту туралы» нормативтік қаулысы- [Электрондық ресурс]. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/V1600013647> (жүгінген күн: 07.11.2025);
20. Қазақстандағы бюджетаралық қатынастар реформасы нені өзгертеді? – [Электрондық ресурс]. URL: <https://demos.kz/chto-izmenit-reforma-mezhbjudzhethnyh-otnoshenij-v-kazahstane/> (жүгінген күн: 07.11.2025);
21. «2025 – 2027 жылдарға арналған республикалық бюджет туралы» Заң Үкіметте ұсынылған – [Электрондық ресурс]. URL: <https://www.gov.kz/memleket/entities/minfin/press/news/details/834396?lang=ru> (жүгінген күн: 07.11.2025);
22. Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитетінің 2018 жылғы 9 сәуірдегі № 11-НҚ және Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 2018 жылғы 9 сәуірдегі № 448 бірлескен нормативтік қаулысы мен бұйрығы- [Электрондық ресурс]. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/V1500012575> (жүгінген күн: 07.11.2025);
23. Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитеті Төрағасының 29.08.2016 жылғы 108-н/қ бұйрығымен бекітілген тиімділік аудитін жүргізу бойынша сыртқы мемлекеттік аудиттің және қаржылық бақылаудың рәсімдік стандартын қолдану жөніндегі әдіснамалық басшылық, Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитеті Төрағасының 29.08.2016 жылғы 109-н/қ бұйрығымен бекітілген сыртқы мемлекеттік аудиттің және сәйкестік аудитін жүргізу жөніндегі қаржылық бақылаудың рәсімдік стандартын қолдану жөніндегі әдіснамалық басшылық.

References

1. Syrtqy audit arqyly büdjetke degen senımdı nyğaitu: Auditorlarğa arналған нұсқаулық – [Elektrondyq resurs]. URL: https://internationalbudget.org/publications/strengthening-budget-credibility-through-external-audits-a-handbook-for-auditors/?utm_source=com (jүgingen күn: 07.11.2025);

2. Chaerani E. Y., Firmansyah A. Regional Revenues, Audit Opinions, Local Government Financial Performance: the Moderating Role of Capital Expenditure //Riset: Jurnal Aplikasi Ekonomi Akuntansi dan Bisnis. – 2024. – T. 6. – №. 1. – 090-103 bb.
3. Ramadhani S. K., Saerang D. P. E., Wokas H. R. N. The influence of audit findings and opinions on expenditure performance with the size of regional government as a moderating variable in the Regency/ City Governments in North Sulawesi Province for the Fiscal Year 2017-2021 //The Contrarian: Finance, Accounting, and Business Research. – 2024. – T. 3. – №. 2. – 154-166. Bb
4. İ. S. Jurtybaeva, J. M. Būlaqbaı, B. S. Saparova Qazaqstan Respublikasyndaǵy bǔdjetaralyq qatynastardy ońtailandyru joldary // «Tūran» universitetiniń habarşysy. – 2023. – №. 4. – 403-416 bb;
5. Sitenko D. A., Ospanov A. B., Berezyuk V. I. Qaraǵandy oblysy Saran qalasynyń mysalynda bǔdjet qarajatyn pıdalanu tiımdılıǵınıń memlekettik auditı //BUKETOV BUSINESS REVIEW. – 2022. – T. 106. – №. 2. – 292-301 bb.
6. A. B. Zeinelgabdin Voprosy funkcionirovaniya bǔdjetnoi sistemy v respublike kazakhstan // «Qazaqstan ekonomikasyn űshıńı jańǵyrtudyń qarjylyq aspektileri» taqyrybyndaǵy halyqaralyq ğylymi-praktikalıyq konferensia materialdarynyń jınaǵy. – 2021. – 89-95 bb;
7. Bǔdjetтік jüieniń qalyptasuy turaly – [Elektrondyq resurs]. URL: <https://kazpravda.kz/n/o-stanovlenii-byudzhethnoy-sistemy/?ysclid=mhkhegbokj915889520> (jügingen kün: 07.11.2025);
8. Auditorlyq esep «10-20-30 qarjylandyru baǵdarlamasynyń äser etu tiımdılıǵı tūraqty kedeilik okrugterinde boluy mümkin»- Changing How the 10-20-30 Funding Formula Is Applied Could Increase Impact in Persistent Poverty Counties. URL: <http://www.gao.gov> (jügingen kün: 07.11.2025);
9. «Öñirlik damu saiasaty – Ükimettiń tiımdı űjymdyq is-qımyldary űshın älsız jaǵdailar» auditorlyq esebı – Den regional utvecklings politiken – svaga förutsättningar för ett effektivt samla(t) statligt agerande. URL: <http://www.riksrevisionen.se> (jügingen kün: 07.11.2025);
10. «Fransuz qoǵamdastyǵynyń jastar ortalyqtaryna subsidialar auditı» auditorlyq esebı – Subventions aux centres de jeunes par la Communauté française. URL: <https://www.courtoufaudit.be> (jügingen kün: 07.11.2025);
11. «Analiz realizasii meropriati po vyravnivaniu bǔdjetnoi obespechennosti subektov Rosiskoi Federasii» auditorlyq esebı. URL: <http://www.ach.gov.ru> (jügingen kün: 07.11.2025);
12. Himachal-Pradeş (Ündıstan) memlekettik qarjy auditın taldaı 2022-2023 jj» auditorlyq esebı – Government of Himachal Pradesh for the year 2022-2023 gg. URL: <https://cag.gov.in> (jügingen kün: 07.11.2025);
13. Qazaqstan Respublikasynyń Konstıtusiasy 1995 jylǵy 30 tamyzda respublikalyq referendumda qabyldandy [Elektronnyı resurs]. URL: https://adilet.zan.kz/rus/docs/K950001000_ (jügingen kün: 07.11.2025);
14. Qazaqstan Respublikasynyń 2025 jylǵy 15 nauryzdaǵy № 171-VIII Bǔdjet kodeksı – [Elektrondyq resurs]. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K2500000171#z135> (jügingen kün: 07.11.2025);
15. «Memlekettik audit jáne qarjylyq baqylau turaly» Qazaqstan Respublikasynyń 2015 jylǵy 12 qaraşadaǵy № 392-V QRZ Zańy [Elektrondyq resurs]. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/Z1500000392> (jügingen kün: 07.11.2025);
16. «Auditorlyq qyzmet turaly» Qazaqstan Respublikasynyń 1998 jylǵy 20 qaraşadaǵy № 304 Zańy [Elektrondyq resurs]. URL: https://adilet.zan.kz/rus/docs/Z980000304_ (jügingen kün: 07.11.2025);
17. «Qazaqstan Respublikasyndaǵy jergilikti memlekettik basqaru jáne ózin-ózi basqaru turaly» Qazaqstan Respublikasynyń 2001 jylǵy 23 qańtardaǵy № 148 Zańy- [Elektrondyq resurs]. URL: https://adilet.zan.kz/rus/docs/Z010000148_ (jügingen kün: 07.11.2025);
18. «2025 qarjy jylına arnalǵan bǔdjetti atqaru jáne oǵan kasalyq qyzmet körsetu qaǵıdalaryn bekitu turaly» Qazaqstan Respublikasy Qarjy ministriniń 2025 jylǵy 30 мамыrdaǵy № 272 bǔıryǵy – [Elektrondyq resurs]. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/G25E0000272#z0> (jügingen kün: 07.11.2025);
19. Respublikalyq bǔdjettiń atqaryluyn baqylau jónindeǵı esep komitetiniń 2016 jylǵy 31 nauryzdaǵy № 5-NQ «Syrtqy memlekettik audit jáne qarjylyq baqylaıdyń rásımdik standarttaryn bekitu turaly» normativtik qaulysy- [Elektrondyq resurs]. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/V1600013647> (jügingen kün: 07.11.2025);
20. Qazaqstandaǵy bǔdjetaralyq qatynastar reformasy nenı ózgertedi? – [Elektrondyq resurs]. URL: <https://demos.kz/chto-izmenit-reforma-mezhbjudzhethnyh-otnoshenij-v-kazahstane/> (jügingen kün: 07.11.2025);
21. «2025 – 2027 jylдарǵa arnalǵan respublikalyq bǔdjet turaly» Zań Ükimette űsynylǵan – [Elektrondyq resurs]. URL: <https://www.gov.kz/memleket/entities/minfin/press/news/details/834396?lang=ru> (jügingen kün: 07.11.2025);

22. Respublikalyq büdjettiń atqaryluyn baqylau jónindegi esep komitetiniń 2018 jylǵy 9 säuirdegi № 11-NQ jáne Qazaqstan Respublikasy Qarjy ministriniń 2018 jylǵy 9 säuirdegi № 448 birlesken normativtik qaulysy men bürıyǵy- [Elektrondyq resurs]. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/V1500012575> (jügingen kün: 07.11.2025);

23. Respublikalyq büdjettiń atqaryluyn baqylau jónindegi esep komiteti Töraǵasynyń 29.08.2016 jylǵy 108-n/q bürıyǵymen bekitilgen tiımdılık auditin jürgizu boıynsa syrtqy memlekettik auditin jáne qarjylyq baqylaudyń räsımdik standartyn qoldanu jónindegi ädisnamalyq basşylyq, Respublikalyq büdjettiń atqaryluyn baqylau jónindegi esep komiteti Töraǵasynyń 29.08.2016 jylǵy 109-n/q bürıyǵymen bekitilgen syrtqy memlekettik auditin jáne säikestik auditin jürgizu jónindegi qarjylyq baqylaudyń räsımdik standartyn qoldanu jónindegi ädisnamalyq basşylyq.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ РЕАЛИЗАЦИИ АУДИТА ИСПОЛНЕНИЯ МЕСТНОГО БЮДЖЕТА НА ТРЕХ ЕГО УРОВНЯХ С УЧЕТОМ МИРОВОГО ОПЫТА.

Кашимова Л. Б.

Высшая аудиторская палата
Республики Казахстан
г.Астана, Республика Казахстан
e-mail: l.kashimova@esep.gov.kz

Абишева Г. С.*

Магистр экономики и бизнеса
ТОО «Центр исследований, анализа
и оценки эффективности»
г.Астана, Республика Казахстан
e-mail: ags_88@inbox.ru

Аннотация. Настоящая статья посвящена всестороннему исследованию методологических подходов к реализации государственного аудита на трех уровнях местного бюджета (областной, городской, районный) с учетом международного опыта и национальных особенностей Казахстана. На основе анализа практик стран с развитой системой государственного аудита (США, Швеция, Германия, Бельгия, Россия, Индия) рассмотрены подходы к оценке экономичности, эффективности и результативности использования бюджетных средств (концепция 3Е), а также принципы риск ориентированного аудита. В методологию исследования включены сравнительный и контент анализ анализ международных стандартов (ISSAI), нормативных правовых актов, а также кейс исследования деятельности региональных органов государственного аудита.

На основе проведенного анализа предложен проект Методики по проведению аудита средств местных бюджетов, сочетающий международные стандарты ISSAI и отечественные правовые нормы. Предлагаемая Методика направлена на унификацию процедур, повышение объективности, прозрачности и управленческой ценности аудита, а также на усиление подотчетности и результативности использования бюджетных средств.

Результаты исследования вносят вклад в развитие теории и практики государственного аудита и может быть полезным для органов государственного аудита и его территориальных подразделений.

Ключевые слова: Государственный аудит; местный бюджет; методики по проведению аудита; риск-ориентированный подход; трехуровневый бюджет.

METHODOLOGICAL APPROACHES TO THE IMPLEMENTATION OF THE AUDIT OF LOCAL BUDGET PERFORMANCE AT ITS THREE LEVELS, TAKING INTO ACCOUNT INTERNATIONAL EXPERIENCE

Kashimova L. B.

Supreme Audit Chamber
Republic of Kazakhstan
Astana, Republic of Kazakhstan
e-mail: l.kashimova@esep.gov.kz

Abisheva G. S.*

Master's Degree in Economics and Business
LLP "Center for Research, Analysis
and Evaluation of Effectiveness"
Astana, Republic of Kazakhstan
e-mail: ags_88@inbox.ru

Abstract. This article is devoted to a comprehensive study of methodological approaches to the implementation of state audit at three levels of the local budget (regional, city, district), taking into account international experience and national peculiarities of Kazakhstan. Based on an analysis of the practices of countries with a developed public audit system (USA, Sweden, Germany, Belgium, Russia, India), approaches to assessing the cost-effectiveness, efficiency and effectiveness of using budget funds (concept 3E), as well as the principles of risk-based audit are considered. The research methodology includes comparative and content analysis analysis of international standards (ISSAI), regulatory legal acts, as well as a case study of the activities of regional public audit bodies. Based on the analysis, a draft Methodology for auditing local budget funds is proposed, combining international ISSAI standards and domestic legal norms. The proposed Methodology is aimed at unifying procedures, increasing the objectivity, transparency and managerial value of the audit, as well as strengthening accountability and effectiveness of the use of budgetary funds. The results of the research contribute to the development of the theory and practice of public audit and may be useful for public audit bodies and its territorial divisions.

Keywords: State audit; local budget; audit methods; risk-based approach; three-tier budget