**JEL Classification: H83: Public Administration; Public Sector Accounting and Audits**

# THE STATE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

**B.A. Alibekova,**
Candidate of economy Sciences, Associate professor,
L.N. Gumilyov Eurasian National University,
Astana, the Republic of Kazakhstan
**D.T. Aldyngarova,**
L.N. Gumilyov Eurasian National University,
Astana, the Republic of Kazakhstan

## ABSTRACT

*Purpose* – the paper aims to consider the specifics of auditing financial statements in the republic sector. To analyze foreign experience and determine the possibilities for using it in the implementation of a new function of the state audit – the audit of consolidated financial statements of the republic budget.

*Methodology* – in the process of research, have been general scientific and special research methods, including system analysis and synthesis, theoretical generalization, scientific abstraction.

*Originality/value* – based on the results of the study, the author's formulation of the audit of financial statements in the public sector was proposed, considering its specifics. Based on the study of the foreign experience in auditing the consolidated financial statements of the republican budget, it is revealed that the structure of compiling consolidated financial statements of the republican budget of the Republic of Kazakhstan is closest to the practice of the UK and proposals is given for methodological provision and rational organization of state audit.

*Conclusions* – total adoption of the audit of the consolidated financial statements of the republic budget practical procedures of any country to the Kazakhstan's system is unacceptable, since there are differences in the organizational structure of the state audit bodies, the economic and political development direction. At the same time, the application of US experience in increasing the composition of forms in the consolidated financial statements of the country, and the organization of internal control over the preparation of consolidated accounts of the republic budget will help to increase the degree of confidence in the reporting.

*Keywords* – audit, state audit, audit of financial statements, audit of consolidated financial statements, audit of consolidated financial statements of the republic budget.

**МРНТИ 06.35.31**

# ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

**Б.А. Алибекова,**
кандидат экономических наук, доцент
Евразийский национальный университет имени Л.Н.Гумилева,
г.Астана, Республика Казахстан
**Д.Т. Алдынгарова,**
Евразийский национальный университет имени Л.Н.Гумилева,
г.Астана, Республика Казахстан

## АННОТАЦИЯ

*Цель исследования* – рассмотреть особенности аудита финансовой отчетности в государственном секторе, провести анализ зарубежного опыта и определить возможности его использования в реализации новой функции органов государственного аудита - аудите консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета.

*Методология* – в процессе исследования использованы общенаучные и специальные методы исследования, среди которых системного анализа и синтеза, теоретического обобщения, научной абстракции.

*Оригинальность/ценность* – по результатам исследования была предложена авторская формулировка аудита финансовой отчетности в государственном секторе с учетом его специфики. На основе изучения зарубежного опыта аудита консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета установлено, что структура составления консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета Республики Казахстан наиболее близка с практикой Великобритании и внесены предложения по методическому обеспечению и рациональной организации государственного аудита.

*Выводы* – полное заимствование практики той или иной страны по проведению аудита консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета Казахстаном неприемлемо, поскольку существуют различия в организационной структуре органов государственного аудита, экономическом, политическом курсе развития. Вместе с тем, использование опыта США по увеличению состава форм в консолидированной финансовой отчетности страны, организации внутреннего контроля за подготовкой консолидированной отчетности республиканского бюджета будет способствовать увеличению степени доверия к составленной отчетности.

*Ключевые слова* – аудит, государственный аудит, аудит финансовой отчетности, аудит консолидированной финансовой отчетности, аудит консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета.

## ВВЕДЕНИЕ

В условиях непрерывно развивающейся глобальной экономики целью каждой организации, в том числе и субъектов государственного сектора, является обеспечение высокой степени доверия заинтересованных лиц. Важным инструментов достижения данной цели считается аудит финансовой отчетности, который наиболее распространен в настоящее время. Так, среди республик СНГ в 2016 году доля услуг по проведению аудита в общем объеме оказанных аудиторских услуг в Республике Армения составила 96,5%, Кыргызской Республике – 75,7%, Республике Узбекистан – 75,6%, Республике Беларусь -53,5%, Республике Казахстан – 75,0%, Республике Молдове - 52,4% [1].

В научной и специальной литературе можно встретить немало определений аудита [2, 3, 4]. Отметим среди них мнение казахстанского ученого К.Ш. Дюсембаева, который рассматривая аудит как науку, дает расширенную трактовку содержания аудита как системы специальных знаний о принципах, способах и методических приемах независимой проверки финансовой отчетности и связанной с ней прочей информации организации с целью выражения мнения о степени их достоверности [5]. Цели

аудитора при проведении данного вида аудита также раскрыты в международных стандартах [6]. Проведенные нами исследования показали, что все определения по своему смыслу являются схожими, и данная дефиниция в Законе Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» передает точное ее определение. Таким образом, аудит финансовой отчетности – это проверка финансовой отчетности организации, целью которой является выразить мнение о том, подготовлена ли отчетность по всем существенным аспектам в соответствии с общепринятыми требованиями ее составления.

Несмотря на то, в какой сфере деятельности находится организация, аудит финансовой отчетности в Республике Казахстан осуществляется согласно общепринятым требованиям Международных стандартов аудита (МСА). Тем не менее, в государственном секторе аудит финансовой отчетности имеет свои отличительные качества, и его цели могут быть куда шире, чем аудит финансовой отчетности субъектов частного сектора. Организация и осуществление государственного аудита основывается не только на МСА, но и на стандартах International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) разработанных Международной организацией высших органов финансового аудита (ИНТОСАИ).

В рамках данной проблематики, мы рассматривали научные исследования и труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов. Отечественные исследователи отмечают: «Цели финансового аудита государственного сектора могут включать в себя проведение дополнительного аудита и дополнительные обязанности по составлению отчетности. Например, в обязанности аудиторов государственного сектора может входит составление отчетов о соблюдении или не соблюдении проверяемой организацией государственного сектора требований нормативных правовых актов, включая требования о соблюдении порядка расходования бюджетных средств и требования подотчетности, либо требованиям об экономичности, эффективности и результативности программ, проектов и деятельности» [7]. Российский ученый-экономист Ю.Б. Слободяник также подчеркивает, что для результативного функционирования государственного аудита, могут проводиться комбинированные аудиты, включающие аудит финансовых вопросов, эффективности и соответствия, что свидетельствует тому, что цели и задачи государственного финансового аудита могут значительным образом меняться и увеличиваться [8].

В Международном стандарте ISSAI 1000 «Общее введение в рекомендации ИНТОСАИ по финансовому аудиту» также отмечается, что финансовый аудит включает:

- проверку финансовой отчетности подотчетных лиц, а также проверку и оценку финансовой документации, и выражение мнения по финансовой отчетности;
- проверку финансовой отчетности правительства в целом;
- аудит финансовых систем и транзакций, в том числе оценку соблюдения действующих законов и правил;
- аудит работы внутреннего контроля и внутреннего аудита;
- аудит соблюдения этических принципов и добросовестности в принятии административных решений аудируемого субъекта;
- отчетность по любым другим вопросам, возникающим в связи с аудитом или относящимся к нему, которые должны быть рассмотрены высшими органами финансового контроля [9].

**АНАЛИЗ**

Развитие государственного аудита в Республике Казахстан начинается с 2012 года, когда стратегическими документами страны была поставлена задача о создании его комплексной системы на основе самого передового мирового опыта [10]. Согласно намеченному курсу был принят Закон Республики Казахстан №392-V «О государственном аудите и финансовом контроле» от 12 ноября 2015 года, который обозначил основополагающие принципы государственного аудита в Республике Казахстан [11]. В соответствии с данным законом, аудит финансовой отчетности представляет собой оценку достоверности, обоснованности финансовой отчетности, бухгалтерского учета и финансового состояния объекта государственного аудита. На наш взгляд, данное определение не совсем точно передает специфику аудита финансовой отчетности в государственном секторе. Кроме того, оценка достоверности финансовой отчетности, по нашему мнению, автоматически предполагает изучение обоснованности ведения

бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. Поэтому включение данных положений в определение считаем излишним. Вместо них, на наш взгляд, в определении должны найти отражение выполнение государственными аудиторами дополнительных обязанностей, вытекающих из законодательно-нормативных актов и стандартов в данной области. При этом общей целью государственного аудита финансовой отчетности должно оставаться получение разумной уверенности в степени достоверности проверяемой информации, в том числе и по причине несоблюдения принципа добросовестности при принятии административных решений и этических принципов.

Законодательством республики предусмотрено осуществление органами государственного аудита как консолидированной финансовой отчетности на уровне республиканского и местных бюджетов, так и отдельной финансовой отчетности администраторов бюджетных программ и государственных учреждений [11]. При этом, исходя из требований Бюджетного законодательства, финансовая отчетность администраторов бюджетных программ по сути является консолидированной на уровне центрального государственного органа [12].

В контексте вышесказанных дополнительных обязанностей здесь сразу же отметим, что аудиторский мандат высшего органа государственного аудита или обязанности других органов государственного аудита, а также организаций государственного сектора, возникающие из законов, нормативных правовых актов, приказов министерств могут также привести к возникновению у аудиторов государственного сектора дополнительных обязанностей по проведению аудита и предоставлению отчетности. Так, в настоящее время в Республике Казахстан государственный аудит в свою очередь делится на два вида: внешний и внутренний. В зависимости от того какой орган государственного аудита – внутренний или внешний – проводит аудит финансовой отчетности, будет меняться и его цель. Целью Комитета внутреннего государственного аудита Министерства финансов Республики Казахстан, является минимизация искажений при составлении консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета, а для Высшего органа государственного аудита, Счетного комитета, цель проведения аудита отдельной финансовой отчетности государственных учреждений и администраторов бюджетных программ заключается в выражении мнения в отношении консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета.

Исторически аудит финансовой отчетности проводился по отношению к организациям корпоративного сектора, поэтому его методология достаточно разработана и проведение аудита отдельной финансовой отчетности государственных учреждений по аналогии не вызывает проблем. Что касается аудита консолидированной финансовой отчетности (КФО), то он сдерживается по причине не полной разработанности нормативных регламентов по их составлению и представлению. На настоящий момент в республике этот аспект отрегулирован лишь по отношению к администраторам бюджетных программ и территориальным органам по исполнению бюджета [13].

Консолидированную финансовую отчетность республиканского бюджета, которую должен составлять центральный уполномоченный орган по исполнению бюджета, в настоящее время не составляют. И вполне логично, что аудит консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета не проводился на практике. Он является нововведенной функцией Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета – как высшего органа государственного аудита в Республике Казахстан. В этой связи, отсутствие нормативных регламентов в этой области, может отрицательно сказаться в реализации нормы по аудиту консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета, намеченной на 2020 год.

В связи с вышеизложенным, при разработке методологической основы аудита консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета, а также при его осуществлении, очень важно принять во внимание опыт стран, которые уже практикуют данное направление финансового аудита.

Нами установлено, что аудит консолидированной финансовой отчетности активно практикуют США и Великобритания. США практику аудита консолидированной финансовой отчетности федерального бюджета начал еще в 1997 году [14]. В Великобритании первый аудит консолидированной финансовой отчетности правительства проведен в 2009-2010 финансовом году [15].

Высшим органом финансового контроля Соединенных штатов является United States Government Accountability Office (GAO). Его главная миссия заключается в поддержке Конгресса в выполнении его конституционных обязанностей и в содействии повышению эффективности и обеспечении подотчетности федерального правительства на благо американского народа. GAO предоставляет Конгрессу своевременную информацию, которая является объективной, основанной на фактах, беспристрастной, неидеологической, справедливой и сбалансированной. Именно GAO осуществляет аудит консолидированной финансовой отчетности правительства США.

Согласно Федеральному Закону США «О реформе государственного управления»: «Не позднее 31 марта 1998 года и каждый последующий год Секретарь Казначейства, в согласовании с Директором Офиса по вопросам управления и бюджета, ежегодно готовит и представляет Президенту и Конгрессу аудированную финансовую отчетность за предыдущий финансовый год, охватывающий все счета и связанные с ними мероприятия исполнительной власти правительства Соединенных Штатов. Финансовая отчетность должна отражать общее финансовое положение, включая активы и обязательства, а также результаты деятельности исполнительной власти Правительства Соединенных Штатов и подготавливаться в соответствии с требованиями формы и содержания, установленными Директором Офиса по вопросам управления и бюджета» [16].

В соответствии с данным законом, консолидированная финансовая отчетность правительства США подготавливается Министерством финансов совместно с Офисом по вопросам управления и бюджета. А так же, согласно документу, разработанному для понимания финансовой отчетности правительства США, КФО включает в себя следующую информацию:

1. Отчет о чистой стоимости;
2. Отчет об операциях и изменениях в чистой позиции;
3. Согласование чистой операционной стоимости и дефицита унифицированного бюджета;
4. Отчет об изменениях в балансе наличных средств из единого бюджета и других видов деятельности;
5. Отчет о финансовом положении;
6. Отчет о долгосрочных финансовых прогнозах;
7. Отчет о социальном страховании;
8. Отчет об изменениях в размерах социального страхования [17].

Как мы видим, консолидированная финансовая отчетность правительства США состоит из восьми консолидированных отчетов, из которых последние три подразумевают консолидированные отчеты по устойчивому развитию, и имеет различие с общепринятой консолидированной финансовой отчетностью в соответствии с МСФО. Основной причиной данного различия является тот факт, что США ведет свой бухгалтерский учет и составляет финансовую отчетность согласно национальным стандартам Generally Accepted Accounting Principles in the United States (US GAAP).

Консолидированные отчетности по устойчивому развитию основываются на прогнозах будущих поступлений и расходов, в то время как первые пять консолидированных финансовых отчетностей составляются на основе исторической информации, включая активы, обязательства, доходы и чистый капитал федерального правительства. Например, «Отчет о долгосрочных финансовых прогнозах» дает заинтересованным лицам возможность оценить динамику изменения (улучшения или ухудшения) финансового состояния правительства, а так же предоставляет прогноз на 75 лет по основным категориям поступления федерального правительства. Так же, и «Отчет о социальном страховании» отображает 75-летние прогнозы по основной программе социального страхования. А «Отчет об изменениях в размерах социального страхования» детализирует причины изменения, в рамках программы социального страхования, между текущим отчетным периодом и предшествующим.

В целях осуществления и методического сопровождения государственного аудита в США также были разработаны стандарты государственного аудита [18]. Согласно данным стандартам финансовый аудит в стране подразделяется на аудит финансовой отчетности и другие соответствующие финансовые проверки.

Аудит финансовой отчетности – это проверка, целью которого является предоставление заключения о том, насколько финансовая отчетность организации представлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми стандартами финансовой отчетности. Внутренний контроль играет немалую роль в функционировании государственных организаций, поэтому при проведении финансового аудита уделяется огромное внимание оценке деятельности внутреннего контроля. В связи с этим, аудиторский отчет о результатах проведенного аудита финансовой отчетности, в соответствии с Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS) включает отчеты о внутреннем контроле над составлением финансовой отчетностью, а так же о соблюдении законодательства, нормативно-правовых актов, контрактов и соглашений о грантах, которые оказывают существенное влияние на финансовую отчетность. Все это актуально и для Казахстана, в контексте выполняемых прямых и дополнительных обязанностей государственных аудиторов.

В качестве положительного опыта США также можно отметить отдельно разработанные стандарты по организации финансового аудита Financial Audit Manual (FAM), которые содержат методологию проведения финансового аудита в федеральных организациях [19]. Согласно FAM финансовый аудит состоит из следующих этапов: планирование, внутренний контроль, тестирование, подготовка аудиторского отчета. В ниже представленной схеме можно увидеть поэтапное проведение аудита консолидированной финансовой отчетности Правительства США (см. Рисунок 1).

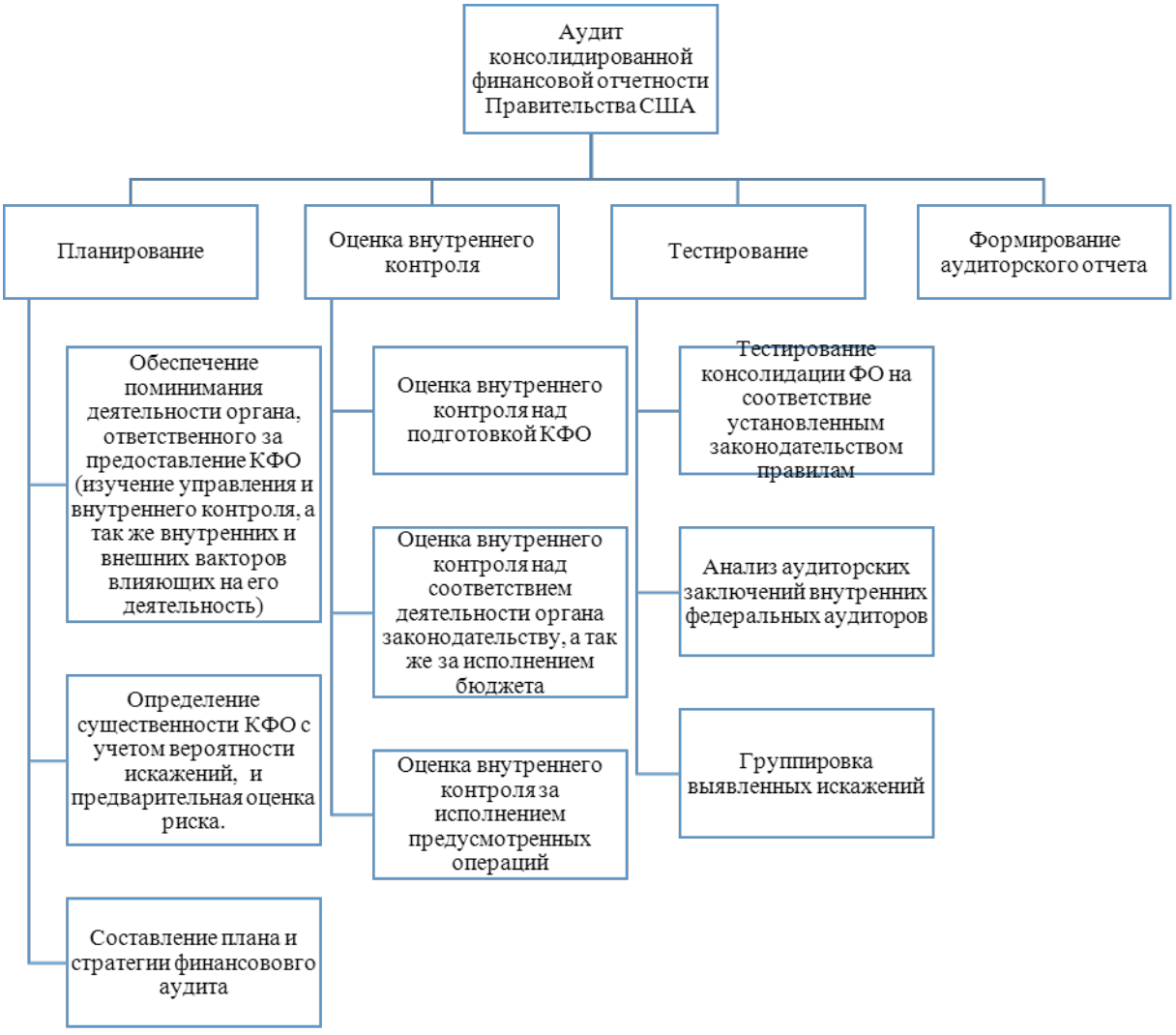


Рисунок 1 - Стадии проведения аудита КФО Правительства США

Как видим, при проведении финансового аудита отдельно выделен этап, по оценке внутреннего контроля. То есть, для оценки достоверности составления как отдельной финансовой отчетности, так и консолидированной финансовой отчетности, необходимо оценить функционирование внутреннего контроля аудируемого субъекта. И это, чрезвычайно важно, так как состояние внутреннего контроля органа, осуществляющего консолидацию финансовой отчетности Правительства, существенно влияет на степень достоверности КФО.

Ежегодно, в соответствии с выявленными недостатками и нарушениями, GAO разрабатывает Отчет о совершенствовании составления консолидированной отчетности США. Так, например, в своем Отчете о менеджменте GAO подчеркнул, что имеющие места недостатки внутреннего контроля за подготовкой консолидированной финансовой отчетности федерального бюджета США, которую осуществляют Министерство финансов и Офис по вопросам управления и бюджета, привело к неспособности федерального правительства [20]:

- адекватно учитывать и согласовывать внутригосударственную деятельность и финансовые положения федеральных органов;
- разумно обеспечить соответствие консолидированной финансовой отчетности финансовым отчетностям основных аудированных организаций, а также общепринятым стандартам бухгалтерского учета США;
- разумно заверить, что информация, содержащаяся в консолидированной отчетности, является полной и соответствует базовой информации финансовых отчетностей организаций, на основе которых отчетность была подготовлена.

Таким образом, практика аудита консолидированной финансовой отчетности федерального бюджета США насчитывает более 20 лет. И поэтому организационная система аудита консолидированной отчетности работает довольно слаженно, однако до сих пор существуют проблемы, влекущие за собой существенные недостатки составления консолидированной финансовой отчетности, которые связаны в большей степени с внутренним контролем.

Если обратим внимание на практику осуществления аудита консолидированной финансовой отчетности государственного бюджета в Великобритании, то его основное отличие от США в его информационной базе. Аудит охватывает консолидированную отчетность подготовленную в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) в состав которого входят:

1. Отчет о доходах и расходах/Отчет о совокупном доходе и расходе;
2. Отчет о финансовом положении;
3. Отчет об изменениях в капитале;
4. Отчет о движении денежных средств;
5. Пояснительная записка.

На сегодняшний день консолидированная финансовая отчетность объединяет финансовые отчетности более 6000 организаций государственного сектора Великобритании. Уполномоченным органом по подготовке консолидированной финансовой отчетности государственного бюджета Великобритании, является Министерство финансов, а высший орган государственного аудита, осуществляющий ее проверку – Офис государственного аудита (National Audit Office - NAO).

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Как показало исследование, аудит консолидированной финансовой отчетности государственного бюджета в Великобритании опирается на международные стандарты аудита, а также на стандарты ISSAI, регламентирующие порядок осуществления государственного аудита. На основе стандартов ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора», ISSAI 200 «Основные принципы финансового аудита», МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» и МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», этапы проведения аудита консолидированной финансовой отчетности государственного бюджета Великобритании представлены на Рисунке 2 [21, 22, 23, 24].

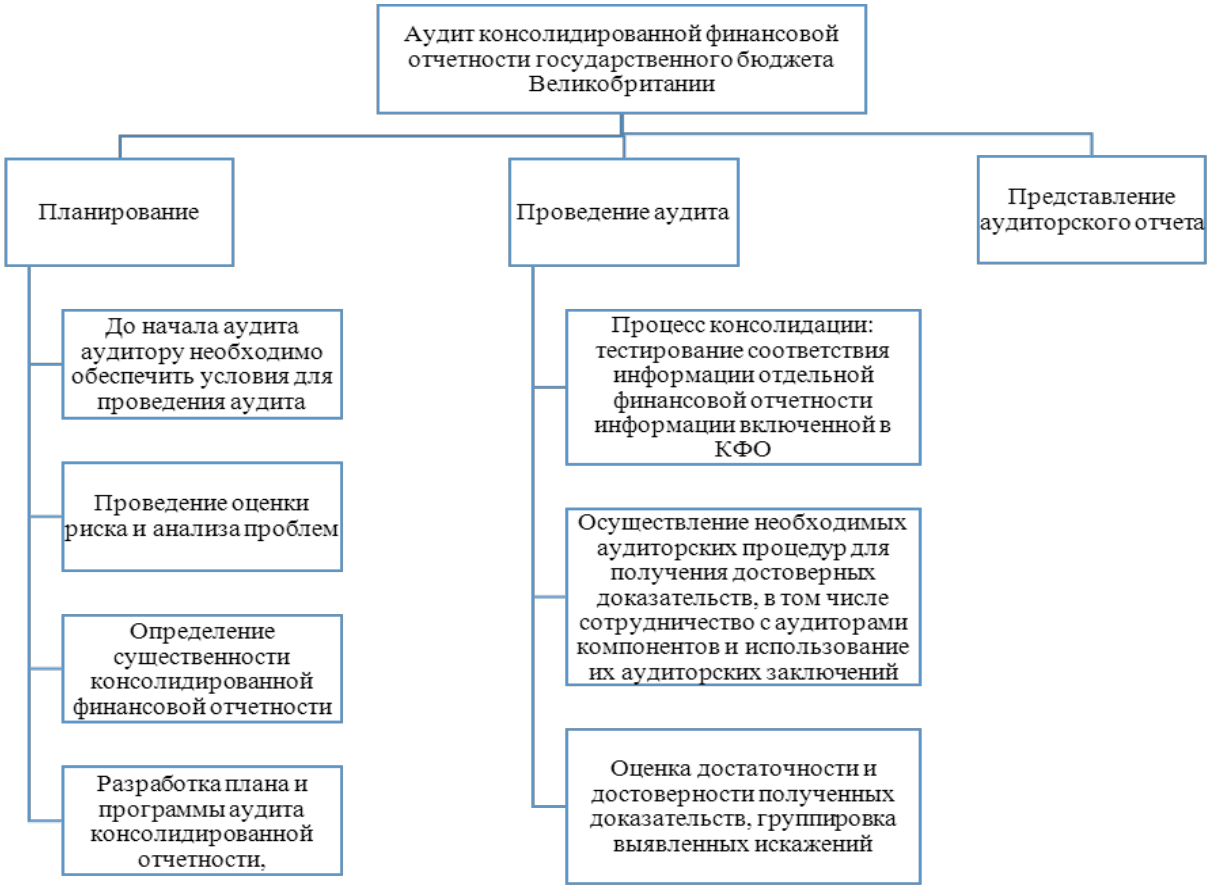


Рисунок 2 – Стадии проведения аудита КФО государственного бюджета Великобритании

Как мы видим, процесс осуществления аудита консолидированной финансовой отчетности государственного бюджета Великобритании не выделяет оценку внутреннего контроля над составлением консолидации финансовой информации всех компонентов, как на практике США. На наш взгляд, во время аудита консолидированной финансовой отчетности государственного бюджета Великобритании, оценка внутреннего контроля происходит на этапах планирования и проведения аудита. На этапе планирования аудитор собирает информацию о внутреннем контроле аудитруемого субъекта, ответственного за подготовку КФО, а на этапе проведения аудита проводит тестирование и оценку качества работы внутреннего контроля аудируемого субъекта.

Таким образом, проведя параллели между двумя практиками аудита консолидированной финансовой отчетности государственного бюджета в США и Великобритании можно заметить несколько различий. Во-первых, существует различие в структуре самой консолидированной отчетности. Причиной данного различия служит то, что в США подготовка консолидированной финансовой отчетности осуществляется в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета US GAAP, а в Великобритании в соответствии с МСФО. Во-вторых, аудит консолидированной финансовой отчетности в США осуществляется согласно национальным стандартам государственного аудита GAGAS, а в Великобритании в соответствии со стандартами МСА и ISSAI. В соответствие с данным различием, финансовый аудит США уделяет особое внимание оценке внутреннего контроля аудируемого субъекта, в то время как финансовый аудит в Великобритании, тоже проводит оценку внутреннего контроля, но не акцентирует особое внимание на данном аспекте.

Для разработки эффективной методологии проведения государственного аудита консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета Республики Казахстан, исследование практики таких стран как США и Великобритания очень важно. В то же время полное заимствование практики

той или иной страны неприемлемо, поскольку существует немало различий в организационной структуре, экономике, политическом курсе развития и других существенных аспектах. Например, практика составления самой консолидированной финансовой отчетности федерального бюджета США не подходит для Казахстана, поскольку ведение бухгалтерского учета имеет немало различий с системой бухгалтерского учета в США.

В плане этого вопроса структура составления консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета Республики Казахстан наиболее близка с практикой Великобритании, в связи с переходом Казахстана на международные стандарты финансовой отчетности, в том числе и в государственном секторе. Так, согласно Бюджетного кодекса республики, Центральный уполномоченный орган по исполнению бюджета должен составлять годовую консолидированную финансовую отчетность, включающую в себя бухгалтерский баланс за соответствующий финансовый год, отчет о результатах финансовой деятельности, отчет об изменениях чистых активов/капитала, отчет о движении денег и пояснительную записку [12]. Местные уполномоченные органы по исполнению бюджета составляют эти же формы отчетности только на соответствующем уровне, то есть области, города республиканского значения или столицы. Однако, представление отчета об устойчивом развитии и долгосрочной стратегии по финансовому развитию в консолидированной финансовой отчетности США, на наш взгляд является важной информацией, которая должна представляться обществу, а также ее аудит на достоверность и полноту будет способствовать увеличению степени доверия к составленной отчетности. Так же, необходимо обратить внимание на внутренний контроль за подготовкой консолидированной отчетности республиканского бюджета, осуществлять проверку соответствия деятельности внутреннего контроля установленному законодательству, нормативным актам и стандартам аудита.

**РЕКОМЕНДАЦИИ**

Таким образом, подводя итоги исследования практики финансового аудита в таких развитых странах как США и Великобритания, нами вносятся следующие предложения по осуществлению аудита консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета:

1) Разработать нормативный регламент по проведению аудита консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета;

2) Разработать нормативный регламент по осуществлению оценки внутреннего контроля над составлением консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета;

3) Вести в состав консолидированной отчетности отчет об устойчивом развитии и долгосрочной стратегии по финансовому развитию;

4) Для сокращения затрат материальных ресурсов Счетному комитету, осуществляющему аудит консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета, шире использовать аудиторские заключения аудиторов компонентов, входящих в состав КФО с учетом результатов взаимного признания;

5) Счетному комитету проводить ежегодный анализ составления консолидированной финансовой отчетности и результатов ее аудита с разработкой рекомендаций по устранению имеющих место недостатков.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1 Интернет-портал СНГ. Отдельные показатели состояния рынка аудиторских услуг в государствах-участниках СНГ в 2016 году [Электрон. ресурс]. – URL: http://www.e-cis.info/index.php?id=860 (дата обращения 15.07.2018)

2 Закон Республики Казахстан “Об аудиторской деятельности” от 20 ноября 1998 года №304 [Электрон. ресурс]. – 1998. – URL: http://adilet.zan.kz/rus/docs/Z980000304 (дата обращения 10.07.2018)

3 Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 448 с.

4 Аудит/под.ред. Р.П.Булыги. – 3-е изд., перераб и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013 – 431 с.

5 Дюсембаев К.Ш. Теория аудита: Учебник. – Алматы: Экономика, 2013. – 861 с.

6 Сборник Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг. Издание 2015 года, Т. I. МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита» [Электрон. ресурс]. – 2015. – URL: http://www.audit.kz/upload/tom-1.pdf (дата обращения 05.05.2018)

7 Государственный аудит. Учебник/Б.А.Алибекова, А.Б.Зейнельгабдин, С.Б.Макыш, А.М.Мухаметкарим, С.Н.Нугербеков, Д.М.Нурхалиева, Б.О.Туребекова, А.К.Карыбаев/под ред. К.Е.Джанбурчина – Астана: ЕНУ им. Л.Н.Гумилева, 2016 – 375с.

8 Ю.Б.Слободяник. Особенности организации и проведения финансового аудита в государственном секторе// Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – 1 (361) – с. 34-38

9 ISSAI 1000 “General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines”. – Available at URL: http://psc-intosai.org/data/files/AF/15/0D/33/2EFF6510C0EA0E65CA5818A8/issai_1000_endorsement_version.pdf (Accessed 10.01.2018)

10 Послание Президента Республики Казахстан - Лидера Нации Н.А. Назарбаева народу Казахстана «Стратегия "Казахстан-2050": новый политический курс состоявшегося государства», г. Астана, 14 декабря 2012 г. [Электрон. ресурс]. – 2012. – URL: http://adilet.zan.kz/rus/docs/K1200002050 (дата обращения 11.01.2018)

11 Закон Республики Казахстан “О государственном аудите и финансовом контроле” от 12 ноября 2015 года № 392-V [Электрон. ресурс]. – 2015. – URL: http://adilet.zan.kz/rus/docs/Z1500000392 (дата обращения 10.02.2018)

12 Бюджетный кодекс Республики Казахстан от 4 декабря 2008 года №95-IV [Электрон. ресурс]. – 2008. – URL: http://adilet.zan.kz/rus/docs/K080000095 (дата обращения 15.07.2018)

13 Правила составления консолидированной финансовой отчетности администраторами бюджетных программ и местными уполномоченными органами по исполнению бюджета. Утвержден приказом Министра финансов Республики Казахстан 6 декабря 2016 года №640 [Электрон. ресурс]. – 2016. – URL: http://adilet.zan.kz/rus/docs/V1600014624 (дата обращения 10.07.2018)

14 Официальный сайт The U.S. Government Accountability Office’s (GAO). [Электрон. ресурс]. – URL: http://www.gao.gov/ (дата обращения 15.01.2018)

15 Официальный сайт The National Audit Office [Электрон. ресурс]. – URL: https://www.nao.org.uk/ (дата обращения 20.08.2018)

16 The Government Management Reform Act of 1994. – Available at URL: http://govinfo.library.unt.edu/npr/library/misc/s2170.html (дата обращения 17.01.2018)

17 Understanding the U.S. Government’s Financial Statements, February 2018. – Available at URL: https://www.gao.gov/assets/700/690105.pdf (дата обращения 23.05.2018)

18 Government auditing standards. By the Comptroller General of the United States. April 2017. – Available at URL: https://www.gao.gov/assets/690/683933.pdf (дата обращения 17.01.2018)

19 Financial Audit Manual, Vol. 1, June 2018 – Available at URL: https://www.gao.gov/assets/700/692494.pdf (дата обращения 01.08.2018)

20 Management Report: Improvements Needed in Controls over the Processes Used to Prepare the U.S. Consolidated Financial Statements. Report to Agency Officials. July 2017. – Available at URL: https://www.gao.gov/assets/690/685744.pdf (дата обращения 20.02.2018)

21 ISSAI 100 “Fundamental Principles of Public-Sector Auditing”. – Available at URL: http://www.issai.org (дата обращения 20.03.2018)

22 ISSAI 200 “Fundamental Principles of Financial Auditing”. – Available at URL: http://www.issai.org (дата обращения 20.03.2018)

23 Сборник Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг. Издание 2015 года, Т. I. МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» [Электрон. ресурс]. – 2015. – URL: http://www.audit.kz/upload/tom-1.pdf (дата обращения 05.05.2018)

24 Сборник Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих

заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг. Издание 2015 года, Т. I. МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)» [Электрон. ресурс]. – 2015. – URL: http://www.audit.kz/upload/tom-1.pdf (дата обращения 05.05.2018)

**REFERENCES**

1 Internet-portal SNG. Otdel'nye pokazateli sostoyaniya rynka auditorskikh uslug v gosudarstvakh-uchastnikakh SNG v 2016 godu – Available at URL: http://www.e-cis.info/index.php?id=860 (Accessed July, 2018) (in Russian)

2 Zakon Respubliki Kazakhstan "Ob auditorskoi deyatel'nosti" ot 20 noyabrya 1998 goda №304 (1998), available at URL: http://adilet.zan.kz/rus/docs/Z980000304 (Accessed July, 2018) (in Russian)

3 Sheremet A.D., Suits V.P. (2005), Audit, INFRA-M, Moscow, p.448 (in Russian)

4 R.P.Bulyga (2013), Audit, YuNITI-DANA, Moscow, p. 431 (in Russian)

5 Dyusembaev K.Sh. (2013) Teoriya audita, Almaty: Ekonomika, pp.861 (in Russian)

6 Sbornik Mezhdunarodnykh standartov kontrolya kachestva, audita, obzornykh proverok, prochikh zadanii, obespechivayushchikh uverennost', i zadanii po okazaniyu soputstvuyushchikh uslug. MSA 200 "Osnovnye tseli nezavisimogo auditora i provedenie audita v sootvetstvii s Mezhdunarodnymi standartami audita", (2015), Vol. I, available at URL: http://www.audit.kz/upload/tom-1.pdf (Accessed May, 2018) (in Russian)

7 B.A.Alibekova, A.B.Zeinel'gabdin, S.B.Makysh, A.M.Mukhametkarim, S.N.Nugerbekov, D.M.Nurkhalieva, B.O.Turebekova, A.K.Karybaev (2016) Gosudarstvennyi audit, Astana: ENU L.N.Gumilev, pp. 375 (in Russian)

8 Yu.B.Slobodyanik (2015) Osobennosti organizatsii i provedeniya finansovogo audita v gosudarstvennom sektore, *Bukhgalterskii uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh,* Vol.1, No361, pp. 34-38 (in Russian)

9 ISSAI 1000 "General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines", Available at URL: http://psc-intosai.org/data/files/AF/15/0D/33/2EFF6510C0EA0E65CA5818A8/issai_1000_endorsement_version.pdf (accessed January, 2018)

10 N.A. Nazarbaev (2012) Poslanie Prezidenta Respubliki Kazakhstan - Lidera Natsii N.A. Nazarbaeva narodu Kazakhstana "Strategiya "Kazakhstan-2050: novyi politicheskii kurs sostoyavshegosya gosudarstva", g. Astana, 14 dekabrya 2012 g., 2012., available at URL: http://adilet.zan.kz/rus/docs/K1200002050 (accessed January, 2018) (in Russian)

11 Zakon Respubliki Kazakhstan "O gosudarstvennom audite i finansovom kontrole" ot 12 noyabrya 2015 goda № 392-V, (2015), available at URL: http://adilet.zan.kz/rus/docs/Z1500000392 (accessed February, 2018) (in Russian)

12 Byudzhetnyi kodeks Respubliki Kazakhstan ot 4 dekabrya 2008 goda №95-IV, (2008) available at URL: http://adilet.zan.kz/rus/docs/K080000095 (accessed July, 2018) (in Russian)

13 Pravila sostavleniya konsolidirovannoi finansovoi otchetnosti administratorami byudzhetnykh programm i mestnymi upolnomochennymi organami po ispolneniyu byudzheta. Utverzhden prikazom Ministra finansov Respubliki Kazakhstan 6 dekabrya 2016 goda №640, (2016) available at URL: http://adilet.zan.kz/rus/docs/V1600014624 (accessed July, 2018) (in Russian)

14 Ofitsial'nyi sait The U.S. Government Accountability Office's (GAO), available at URL: http://www.gao.gov/ (accessed January, 2018)

15 Ofitsial'nyi sait The National Audit Office, available at URL: https://www.nao.org.uk/ (accessed August, 2018)

16 The Government Management Reform Act of 1994, (1994), available at URL: http://govinfo.library.unt.edu/npr/library/misc/s2170.html (accessed January, 2018)

17 Understanding the U.S. Government's Financial Statements, February 2018, available at URL: https://www.gao.gov/assets/700/690105.pdf (accessed May, 2018)

18 Government auditing standards. By the Comptroller General of the United States. April 2017, available at URL: https://www.gao.gov/assets/690/683933.pdf (accessed 17 January 2018)

19 Financial Audit Manual, Vol. 1, June 2018, available at URL: https://www.gao.gov/assets/700/692494.pdf (accessed August, 2018)

20 Management Report: Improvements Needed in Controls over the Processes Used to Prepare the U.S. Consolidated Financial Statements. Report to Agency Officials. July 2017, available at URL: https://www.gao.gov/assets/690/685744.pdf (accessed February, 2018)

21 ISSAI 100 "Osnovopolagayushchie printsipy audita gosudarstvennogo sektora", available at URL: http://www.issai.org (accessed March, 2018)

22 ISSAI 200 "Osnovnye printsipy finansovogo audita". – Available at URL: http://www.issai.org (accessed March, 2018)

23 Sbornik Mezhdunarodnykh standartov kontrolya kachestva, audita, obzornykh proverok, prochikh zadanii, obespechivayushchikh uverennost', i zadanii po okazaniyu soputstvuyushchikh uslug. MSA 300 "Planirovanie audita finansovoi otchetnosti", (2015), Vol. I, available at URL: http://www.audit.kz/upload/tom-1.pdf (accessed May, 2018) (in Russian)

24 Sbornik Mezhdunarodnykh standartov kontrolya kachestva, audita, obzornykh proverok, prochikh zadanii, obespechivayushchikh uverennost', i zadanii po okazaniyu soputstvuyushchikh uslug. MSA 600 "Osobennosti audita finansovoi otchetnosti gruppy (vklyuchaya rabotu auditorov komponentov)", (2015), Vol. I., available at URL: http://www.audit.kz/upload/tom-1.pdf (accessed May, 2018) (in Russian)

**ТҮЙІН**

Мақалада мемлекеттік сектордағы қаржылық есептілік аудитінің жүзеге асырылу ерекшеліктері, оның ішіндегі республикалық бюджеттің шоғырландырылған қаржылық есептілік аудитіне аса назар аударыла отырып, айқындалды. Авторлар АҚШ және Ұлыбритания секілді дамыған елдердегі мемлекеттік бюджеттің шоғырландырылған қаржылық есептілік аудитін жүзеге асыру тәжірибелеріне салыстырмалы талдау жүргізді. Сондай-ақ, жүргізілген талдау нәтижелері негізінде қаржылық есептілік аудиті ұғымының авторлық анықтамасы берілді және Қазақстан Республикасындағы мемлекеттік аудитті рационалды ұйымдастыру бойынша ұсыныстар жасалды.

**RESUME**

This research paper reveals the main features of performing financial audit in the public sector, especially the audit of consolidated financial statements of republican budget. The authors have made comparative analysis of practice of the auditing consolidated financial statements of republican budget in developed countries such as the USA and Great Britain. Also, according to analysis which been carried out, the authors have presented financial audit's author's definition and proposals on the rational organization of state audit in the Republic of Kazakhstan.