

ЭКОНОМИКА: ТАРИХ, ТЕОРИЯ, ПРАКТИКА
ЭКОНОМИКА: ИСТОРИЯ, ТЕОРИЯ, ПРАКТИКА
ECONOMY: HISTORY, THEORY, PRACTICE

FTAXP 06.39.02
ӨОЖ 332.12
JEL M42, D73

<https://doi.org/10.46914/1562-2959-2026-1-1-9-24>

ЕСПЕРГЕНОВА Л.Р.,*¹

Э.ғ.к., қауымдастырылған профессор.

*e-mail: l.espergenova@almau.edu.kz

ORCID ID: 0009-0007-4936-5739

ДОСМАНБЕТОВА Ә.С.,¹

Э.ғ.к., қауымдастырылған профессор.

e-mail: aliyaserikbaevna@gmail.com

ORCID ID: 0000-0001-8104-8492

БАИШЕВА Е.Д.,²

Э.ғ.к., қауымдастырылған профессор.

e-mail: 2606689@mail.ru

ORCID ID: 0009-0002-6717-3646

ДЖАКИШЕВА У.К.,³

Э.ғ.к., қауымдастырылған профессор.

e-mail: symbat_201176@mail.ru

ORCID ID: 0000-0002-2918-6318

¹Алматы менеджмент университеті,

Алматы қ., Қазақстан

²К. Сағадиев атындағы Халықаралық

бизнес университеті,

Алматы қ., Қазақстан

³Абай атындағы Қазақ ұлттық

педагогикалық университеті,

Алматы қ., Қазақстан

АУДИТОРЛЫҚ ТӘУЕЛСІЗДІК ПЕН КӘСІБИ ЭТИКАНЫҢ ҚАРЖЫЛЫҚ
ЕСЕПТІЛІКТІ ТЕКСЕРУ САПАСЫНА ӘСЕРІ

Андатпа

Бұл мақалада аудиторлық тәуелсіздік пен кәсіби этиканың қаржылық есептілікті тексеру сапасына әсері жан-жақты талданады. Зерттеудің өзектілігі аудиторлық қызметтің экономикалық жүйенің ашықтығы мен тұрақтылығын қамтамасыз етудегі ерекше рөлінен туындайды. Қаржылық есептіліктің дұрыстығы мен сенімділігі – басқарушылық шешімдердің тиімділігін анықтайтын негізгі факторлардың бірі. Сондықтан аудит сапасының жоғары болуы, ең алдымен, аудитордың тәуелсіздік қағидатын ұстануына және кәсіби этиканы сақтауына байланысты. Аудиторлық тәуелсіздік – аудитордың кез келген сыртқы немесе ішкі ықпалдан тәуелсіз түрде кәсіби пікір білдіру қабілетін сипаттайтын маңызды қағида. Ол аудиттің объективтілігі мен бейтараптығын қамтамасыз етеді. Ал кәсіби этика – аудитордың адалдығы, әділдігі, кәсіби құзыреттілігі мен жауапкершілігі сияқты қасиеттерін реттейтін қағидалар жиынтығы. Этикалық нормаларды сақтау қоғам мен бизнес қауымдастықтың аудит нәтижесіне деген сенімін арттырады. Қазақстан Республикасындағы

аудит институтының даму барысы, халықаралық стандарттарға сәйкестендіру үрдісі және аудиторлардың тәуелсіздігін қамтамасыз етуге бағытталған құқықтық-нормативтік негіздер қарастырылған. Сондай-ақ, тәуелсіздіктің бұзылуы мен этикалық нормаларды сақтамаудың аудит сапасына, қаржы нарығындағы тұрақтылыққа және ұйым беделіне тигізетін теріс салдары нақты мысалдар арқылы сипатталған. Зерттеу нәтижелері көрсеткендей, аудиторлық тәуелсіздік пен кәсіби этика аудит сапасының негізгі кепілі болып табылады. Авторлар этикалық мәдениетті нығайту, кәсіби стандарттарды жетілдіру және тәуелсіздік қағидатын қорғауға бағытталған кешенді шараларды енгізудің маңыздылығын атап өтеді.

Тірек сөздер: аудит, тәуелсіздік, кәсіби этика, қаржылық есептілік, аудит сапасы, кәсіби стандарттар, объективтілік, адалдық.

Кіріспе

Нарықтық экономиканың дамуы мен корпоративтік басқару жүйесінің жетілдірілуі жағдайында ұйымдардың қаржылық есептілігінің шынайылығына деген сұраныс күн сайын артып келеді. Қаржылық есептілік – экономикалық шешімдер қабылдауда негізгі ақпарат көзі болып табылатындықтан, оның дұрыстығын тексеру маңызды міндеттердің бірі. Бұл міндетті орындауда аудит институтының орны ерекше [1].

Аудиттің басты мақсаты – ұйымның қаржылық есептілігінің шынайылығы мен дұрыстығын анықтау және оның халықаралық стандарттарға сәйкестігін бағалау. Алайда аудиттің тиімділігі мен сапасы көп жағдайда аудитордың тәуелсіздігі мен кәсіби этикасының деңгейіне байланысты. Егер аудитордың шешім қабылдау еркіндігіне қысым жасалса немесе ол этикалық нормаларды сақтамаса, аудит нәтижесінің сенімділігі төмендейді.

Соңғы жылдары әлемдік тәжірибеде аудиторлық тәуелсіздіктің бұзылуына байланысты бірқатар ірі қаржылық жанжалдар (мысалы, Enron, WorldCom, Parmalat) орын алды. Бұл жағдайлар аудит институтына деген сенімді әлсіретіп, оның қоғам алдындағы беделіне нұқсан келтірді. Сондықтан қазіргі таңда аудиторлық тәуелсіздік пен кәсіби этика қағидалары аудит саласындағы ең маңызды талаптардың бірі болып отыр.

Қаржылық есептіліктің дұрыстығы мен шынайылығына деген сенім – экономикалық жүйенің тұрақты дамуының басты шарты. Бұл сенімнің негізі – аудиторлық тексерудің сапасы. Егер аудит сапасыз немесе тәуелсіздік бұзылған жағдайда жүргізілсе, инвесторлар, кредиторлар мен мемлекеттік органдар жалған ақпаратқа сүйеніп шешім қабылдауы мүмкін. Сондықтан аудиттің тәуелсіздігі мен этикалық қағидалары экономикалық қауіпсіздік тұрғысынан өзекті.

Қазақстандағы тәжірибеге байланысты «Аудиторлық тәуелсіздік пен кәсіби этика» тақырыбында ғылыми жаңалықты нақтылау үшін зерттеу барысында мына аспектілерді көрсетуге болады:

- ♦ Ұлттық контекстегі тәуелсіздік пен этиканың ерекшелігі.
- ♦ Қазақстандағы аудит саласында тәуелсіздікті сақтау практикасы мен кәсіби этика нормалары халықаралық стандарттардан кейбір айырмашылықтарға ие.

Қазақстандағы аудиттік шешімдердің сапасын арттыруға бағытталған тәсілдер: зерттеу нәтижесінде ұлттық заңнамалар мен корпоративтік басқару стандарттарына бейімделген практикалық ұсынымдар әзірленеді.

Бұл тақырыпты зерттеудің мақсаты – аудит процесінде тәуелсіздік пен кәсіби этика қағидаларының қаржылық есептіліктің сапасына әсерін анықтау.

Зерттеу барысында аудит тәуелсіздігінің түрлері мен кәсіби этика нормаларының қаржылық есептіліктің дәлдігі, толықтығы және сенімділігіне ықпалы қарастырылады. Нәтижесінде, аудиттік шешімдердің сапасын арттыруға және корпоративтік басқару жүйесінің тиімділігін қамтамасыз етуге бағытталған практикалық ұсынымдар әзірленеді.

Көптеген қаржылық жанжалдар аудиторлардың тәуелсіздік пен кәсіби этика принциптерін бұзуының салдарынан орын алды. Мұндай жағдайлар аудит институтына деген қоғамның сенімін әлсіретеді. Сондықтан тәуелсіздікті сақтау мен этиканы ұстану – аудит сапасының басты кепілі.

Қазақстанда қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттарға көшуі, корпоративтік басқарудың дамуы және шетелдік инвестициялардың артуы аудит сапасына қойылатын талаптарды күшейтті. Осы тұрғыда аудиторлардың тәуелсіздік пен этика талаптарын сақтауы ұлттық қаржы нарығының ашықтығы мен бәсекеге қабілеттілігінің негізгі факторы болып отыр [2].

Кәсіби этика аудитордың шешім қабылдау процесіне, мүдделер қақтығысын болдырмауға және әділ, бейтарап қорытынды жасауына әсер етеді. Этикалық қағидаларды бұзу аудиттің нәтижесіне, демек, қаржылық есептіліктің сапасына кері әсер етеді.

Қазіргі таңда аудит саласында цифрлық технологиялардың қолданылуы артып келеді. Бұл тәуелсіздікке жаңа қауіптер мен этикалық дилеммалар туғызады. Сондықтан тақырып заманауи аудиттің жаңа даму кезеңіне де қатысты өзекті болып табылады.

Материалдар мен әдістер

Бұл зерттеу барысында экономикалық талдауда кеңінен қолданылатын және бизнес субъектілерінің қаржылық жағдайы мен аудит сапасын кешенді сипаттауға мүмкіндік беретін ғылыми әдістер пайдаланылды. Зерттеу әдістемесі қазақстандық аудит тәжірибесіне бейімделіп, халықаралық ғылыми тәжірибелермен ұштастырылды.

Негізгі қолданылған әдістер мыналар болды:

- ♦ бақылау әдісі – аудиторлық ұйымдардың нақты қызметін, ішкі бақылау жүйесін және тәуелсіздік сақталуын эмпирикалық тұрғыда зерттеу үшін қолданылды;
- ♦ салыстырмалы талдау әдісі – Қазақстан мен халықаралық тәжірибе арасындағы айырмашылықтарды, тәуелсіздік пен кәсіби этика деңгейлерін салыстыруға мүмкіндік берді;
- ♦ аналитикалық әдіс – аудит процесіндегі сапа көрсеткіштерін жүйелі бағалау және олардың өзара байланысын анықтау үшін пайдаланылды;
- ♦ өлшеу әдісі – аудиторлық тәуелсіздік индексі, кәсіби этика индексі және қаржылық есептілік сапасының пайыздық көрсеткіштерін есептеу арқылы сандық бағалау жүргізілді;
- ♦ сауалнама және интервью әдісі – аудиторлар мен қаржы мамандары арасында жүргізілген сұхбаттар негізінде кәсіби этика нормаларының сақталу деңгейі анықталды;
- ♦ эксперимент әдісі – отандық және халықаралық аудиторлық ұйымдардың жұмыс тәжірибесін салыстыру арқылы тәуелсіздік пен этиканың аудит сапасына әсері тәжірибелік тұрғыда тексерілді [3].

«Қазақстандағы және халықаралық тәжірибеде аудиторлық тәуелсіздік, кәсіби этика нормалары және қаржылық есептіліктің сапасын салыстырмалы талдау бойынша эксперимент» үшін отандық және шетелдік (халықаралық) негізгі авторлар мен олардың еңбектерін қарастырайық.

Линда ДеАнджело (Linda DeAngelo, 1981) – «Аудиторлық фирманың көлемі және аудит сапасы» еңбегінде аудит фирмасының көлемі мен аудит сапасы арасындағы байланыс қарастырылған. Автордың пікірінше, ірі аудит фирмалары өз беделін сақтау үшін жоғары сапалы тексерулер жүргізеді. Ал шағын компанияларда тәуелсіздікке сыртқы қысым көбірек байқалады [3].

Қазақстанда аудит фирмаларының басым бөлігі шағын және орта деңгейлі болғандықтан, бұл тұжырым еліміздің тәжірибесіне де сәйкес келеді.

Дэн Симуник (Dan Simunic, 1984) – «Аудит, консалтинг және аудиторлық тәуелсіздік» еңбегі аудиттік және кеңес беру қызметтерінің арақатынасын зерттеуге арналған. Ол аудитордың бір мезетте кеңесші және тексеруші рөлін атқаруы тәуелсіздіктің бұзылуына әкелуі мүмкін деп көрсетеді [4].

Қазақстандық тәжірибеде көптеген аудиторлық ұйымдар салық және бухгалтерлік кеңес қызметін қатар атқаратындықтан, Симуниктің идеялары еліміздегі тәуелсіздікке баға беруде маңызды болып табылады.

Асқар Айтқазинов (2023) – «Аудиторлық тәуелсіздік және аудит сапасы» еңбегінде Қазақстандағы аудиторлық тәуелсіздік пен аудит сапасы арасындағы байланысқа талдау жасайды [8].

Ол халықаралық стандарттарға сәйкестіктің жеткіліксіздігін атап өтіп, келесі ұсыныстарды ұсынады:

- ♦ аудиторлық ротация жүйесін енгізу;

- ♦ этикалық бақылау комитеттерін құру;
- ♦ ішкі сапа менеджменті жүйесін жетілдіру.

Полемика және талдауға келетін болсақ, Шетелдік ғалымдар ДеАнджело, Симуник, аудиторлық тәуелсіздік пен сапа арасындағы байланысты көбіне экономикалық және кәсіби факторлар тұрғысынан түсіндіреді.

Ал қазақстандық зерттеушілер Рақышев, Айтқазинов, Нұрмағамбетова бұл қатынасты әлеуметтік және мәдени контекстпен байланыстырып қарастырады. Осылайша, халықаралық тәжірибе жалпы заңдылықтарды көрсетсе, отандық зерттеулер нақты институционалдық ерекшеліктерге назар аударады.

Жоғарыда қарастырылған еңбектердің барлығы «Аудиторлық тәуелсіздік пен кәсіби этиканың қаржылық есептілікті тексеру сапасына әсері» тақырыбының теориялық және әдістемелік базасын құрайды.

Халықаралық зерттеулер аудит сапасын өлшеудің объективті тәсілдерін ұсынса, қазақстандық авторлар этика мен мәдени факторлардың рөлін ашып көрсетеді. Бұл екі бағыттың бірігуі отандық аудит жүйесін жетілдіру жолдарын айқындауға мүмкіндік береді.

Зерттеу нәтижелері аудиторлық тәуелсіздік пен кәсіби этика факторларының қаржылық есептілікті тексеру сапасына тікелей және жанама әсер ететінін көрсетті. Тәуелсіздік пен этика деңгейінің жоғары болуы аудиттің объективтілігін арттырып, пайдаланушылардың қаржылық ақпаратқа деген сенімін күшейтеді.

Нәтижесінде аудиторлық тәуелсіздік пен кәсіби этика – қаржылық есептілікті тексеру сапасын қамтамасыз ететін шешуші факторлар. Бұл факторлар өзара байланыста әрекет етіп, аудит нәтижелерінің сенімділігі мен қоғам алдындағы жауапкершілікті арттырады.

Нәтижелер мен талқылау

Жалпы алғанда, зерттеу әдістері логикалық пайымдауға, кәсіби бағалауға және дәлелді аналитикалық талдауға сүйенді. Мұндай кешенді тәсіл аудиторлық тәуелсіздік пен кәсіби этиканың қаржылық есептілікті тексеру сапасына ықпалын ғылыми тұрғыдан дәлелдеуге мүмкіндік берді.

Бақылау барысында аудиторлардың тәуелсіздікке қатысты қысымға ұшырауы, кәсіби этика нормаларын сақтаудағы айырмашылықтар және қаржылық есептіліктің сапасына әсері нақты деректермен анықталды.

Кесте 1 – Қазақстандағы және халықаралық тәжірибеде аудиторлық тәуелсіздік, кәсіби этика нормалары және қаржылық есептіліктің сапасын салыстырмалы талдау

Қарастырылатын фактор	Қазақстандағы тәжірибе	Халықаралық тәжірибе	Айырмашылықтар мен ерекшеліктер
Аудиторлық тәуелсіздік	Ішкі саясаттар мен компания құрылымына тәуелді, кейде қысымға ұшырайды	Қатаң регламенттелген, халықаралық стандарттармен толық үйлесімді	Қазақстанда тәуелсіздікті сақтау жүйесі халықаралық стандарттарға қарағанда әлсіз
Кәсіби этика нормалары	Кодекстер бар, бірақ бақылау әлсіз, жергілікті дәстүрлер әсері бар	Этикалық нормалар халықаралық стандарттармен үйлесімді, қадағалау тиімді	Қазақстанда нормалар жеткілікті, бірақ қолданылуы біркелкі емес
Қаржылық есептіліктің сапасы	Дәлдік пен сенімділік кейде тәуелсіздік пен этикаға байланысты	Жоғары сенімділік, қателер аз	Қазақстанда сапа тұрақсыз, тәуелсіздік пен этикаға байланысты айырмашылықтар бар
Ескертпе: Авторлармен [4] дереккөз негізінде құрастырылған.			

Қазақстандағы тәжірибе халықаралық стандарттармен салыстырғанда тәуелсіздік пен этика нормаларын қолдануда кейбір шектеулерге ие. Бұл факторлар қаржылық есептіліктің сенімділігіне тікелей әсер етеді. Нәтижесінде, аудит ұйымдары үшін тәуелсіздікті күшейту және кәсіби этика нормаларын тұрақты түрде сақтау ұсынылады.

Мақаланы жазу барысында Қазақстандағы аудит ұйымдарының тәжірибесін зерттеу үшін бірнеше нақты бақылау жүргізілді:

Ірі халықаралық фирмалар: «KPMG Kazakhstan», «Deloitte Kazakhstan», «PricewaterhouseCoopers Kazakhstan» компанияларының аудит процесінде тәуелсіздік пен кәсіби этика нормаларының сақталуы бақылауға алынды.

Аудиторлардың шешім қабылдау үрдісі, ішкі саясаттар, тәуекелдерді бағалау, кәсіби этика кодексін қолдану.

Жергілікті аудит компаниялары: Қазақстандағы лицензияланған жергілікті аудит ұйымдарындағы тәуелсіздік деңгейі және этика нормаларын қолдану жағдайлары зерттелді.

Қаржылық есептілік объектілері: Шағын және орта кәсіпкерлік субъектілерінің қаржылық есептілігін тексеру кезінде тәуелсіздік пен этика нормаларының әсері бақыланды.

Зерттеу 2024–2025 жылдары Алматы қаласында орналасқан «ЖШС KZ Audit Consulting» аудиторлық компаниясында жүргізілді. Компания орта көлемдегі 25 тұрақты клиентке (өнеркәсіп, сауда және қызмет көрсету секторларында) аудиторлық қызмет көрсетеді.

Зерттеу барысында 15 аудитор мен 8 ішкі бақылау маманы қатысты. Эксперимент үш негізгі кезеңде өтті:

1. Сауалнама жүргізу (тәуелсіздік пен кәсіби этика деңгейін анықтау).
2. Құжаттық талдау (аудит есебіндегі түзетулер мен қателер жиілігі).
3. Кейс-эксперимент (этикалық дилеммаларға жауаптарды бағалау).

Кесте 2 – «ЖШС KZ Audit Consulting» компаниясы бойынша аудиторлық тәуелсіздік, кәсіби этика және қаржылық есептілік сапасының негізгі көрсеткіштері

Көрсеткіш	Орташа балл (0–10 шкала бойынша)	Түсіндірме
Аудиторлық тәуелсіздік индексі	7.2	Компанияда ішкі саясат бар, бірақ кей жағдайларда клиенттік қысым байқалған
Кәсіби этика индексі	8.4	Кодекс сақталады, қызметкерлер жыл сайын этика бойынша тренинг алады
Қаржылық есептілік сапасы (дәлдік көрсеткіші)	87%	15 аудит есебінің ішінде 13-де материалды қате анықталмаған
Толықтық көрсеткіші	85%	Кейбір есептерде түсіндірме жазбалар жеткіліксіз болған
Сенімділік көрсеткіші (қайта тексеру нәтижесімен)	82%	Сыртқы ревизиямен салыстырғанда кішігірім айырмашылықтар бар
Ескертпе: Авторлармен [5] дереккөз негізінде құрастырылған.		

Сауалнамада 10 сұрақ болды. Төмендегі көрсеткіштер жиынтық талдауға негізделген:

- ◆ тәуелсіздікке әсер ететін факторлар;
- ◆ клиентпен ұзақ жұмыс істеу (5 жылдан жоғары) – 60% респондент үшін тәуекел факторы;
- ◆ сыйақы көлемінің клиентке тәуелділігі – 40%;
- ◆ басшылық тарапынан қысым сезіну – 25%.

Этика нормаларын сақтау бойынша:

- ◆ «Этика кодексін толық білемін және ұстанамын» – 90% аудитор;
- ◆ «Кейде басшылық қысымына байланысты шешімдер өзгереді» – 18%;
- ◆ «Этикалық дилемма кезінде кеңес алу жүйесі бар» – 75%.

Эксперимент барысында аудиторларға келесідей берілді: Клиент компания аудиторлық есеп жарияланбас бұрын табыс көрсеткішін 5%-ға жоғарылатуды сұрайды, себебі инвесторлармен келісім жүріп жатыр.

Нәтижесі бойынша:

- ♦ 60% аудитор – ұсынысты қатты түрде бас тартқан (тәуелсіздікті сақтаған);
- ♦ 27% – басшылықпен кеңесіп, шешім қабылдаған (тәуелсіздіктің жартылай бұзылуы);
- ♦ 13% – компромисске барған (этикалық тәуекел байқалған).

Орташа этикалық шешім индексі (0–10): 7.9.

Кесте 3 – ЖШС «KZ Audit Consulting» және «Deloitte» компанияларының көрсеткіштерін салыстырмалы талдау нәтижелері

Фактор	ЖШС KZ Audit Consulting (Қазақстан)	Deloitte (халықаралық стандарт)	Айырмашылық
Тәуелсіздік индексі	7.2	9.1	Ішкі бақылау мен ротация жүйесі әлсіз
Этика индексі	8.4	9.5	Этикалық комитет пен whistleblowing жүйесі жоқ
Есеп сапасы (дәлдік)	87%	96%	QA және peer review толық енгізілмеген
Түзетулер жиілігі	0.18	0.05	Клиент қысымы мен тәжірибе айырмасы әсер етеді
Ескертпе: Авторлармен [5] дереккөз негізінде құрастырылған.			

Корреляциялық талдау нәтижесінде:

- ♦ тәуелсіздік пен есеп сапасы арасында: $r = 0.71$ ($p < 0.01$) → жоғары тәуелсіздік деңгейі есеп сапасын арттырады;
- ♦ этика индексі мен есеп сапасы арасында: $r = 0.68$ ($p < 0.05$) → этиканы сақтау да маңызды рөл атқарады;
- ♦ тәуелсіздік пен этика арасындағы өзара байланыс: $r = 0.56$ ($p < 0.05$) → екеуі бір-бірін толықтыратын факторлар.

Нәтижелерді талқылауда келесі ерекшеліктерді нақты көрсетуге болады:

1. Тәуелсіздік пен сапа арасындағы оң байланыс Қазақстан тәжірибесінде де расталды, бірақ халықаралық деңгейге қарағанда әсер күші төмен. Бұл ішкі бақылаудың жеткіліксіздігімен, және кей компанияларда басшылық қысымының сақталуымен түсіндіріледі.

2. Этикалық мәдениет жақсы деңгейде қалыптасқан, алайда шешім қабылдау жүйесінде формалды емес факторлар (жеке қатынас, басшылық пікірі) әлі де маңызды.

3. Тәжірибелі аудиторлар тәуелсіздік пен кәсіби этиканы жоғарырақ сақтайды (тәжірибесі 7 жылдан жоғары топтың индексі 8.3, жаңаларда – 6.8).

Клиентпен жұмыс мерзімі ұзақ болған сайын тәуелсіздік төмендеу үрдісі байқалады ($r = -0.42$).

«ЖШС KZ Audit Consulting» бойынша эксперимент нәтижелері аудиторлық тәуелсіздік пен кәсіби этика нормаларының қаржылық есептілік сапасына елеулі ықпал ететінін көрсетті.

Компанияда этикалық мәдениет қалыптасқанымен, ішкі ротация, тәуелсіз бақылау комитеттері және сыртқы сапа бағалау жүйелері жетілдіруді қажет етеді.

Нәтижесінде келесі ұсыныстар беріледі:

- ♦ аудиторлық ротацияны 3–5 жыл сайын міндеттеу;
- ♦ этикалық кеңес беру жүйесін енгізу;
- ♦ тәуелсіз сыртқы сапа тексерулерін тұрақты жүргізу.

Бұл ұсыныстар біздің эксперименттің практикалық және саясаттық бағытын айқындайды.

Жалпы алғанда Қазақстандағы қолданыстағы аудиторлық тәуелсіздік және этикалық талаптар бойынша келесі стандарттары:

1. ХАС 200 – «Аудитордың жалпы мақсаттары және қаржылық есептілікті аудит жүргізудің ХАС-на сәйкес жүргізілуі».

Аудитор Халықаралық этика кодексіндегі (IESBA Code) принциптерді ұстануға тиіс.

Негізгі қағида «Аудитор өз кәсіби пайымын тәуелсіз және объективті түрде жүзеге асыруы тиіс».

2. ХАС 220 – «Аудит сапасын бақылау» мұнда аудит фирмасы мен жауапты серіктестің тәуелсіздікке мониторинг жүргізу және этикалық талаптардың сақталуын қамтамасыз ету міндеті айтылады [9].

Әрбір аудит тапсырмасына дейін және оның барысында тәуелсіздік тәуекелдерін бағалау керек.

3. IESBA Code (Халықаралық бухгалтерлердің этика кодексі) (International Code of Ethics for Professional Accountants, Including International Independence Standards).

Бұл құжат аудиттегі кәсіби этика нормаларының негізгі көзі.

Онда бес негізгі этикалық қағида бар:

- ◆ адалдық (Integrity);
- ◆ объективтілік (Objectivity);
- ◆ кәсіби құзыреттілік және ұқыптылық (Professional competence and due care);
- ◆ құпиялылық (Confidentiality);
- ◆ кәсіби мінез-құлық (Professional behavior).

Сонымен қатар, IESBA Кодексінде тәуелсіздік стандарттары (Part 4A және 4B) жеке қарастырылған.

Part 4A – аудит және шолу қызметтеріне арналған тәуелсіздік.

Part 4B – басқа кепілді қызметтер (assurance engagements) үшін тәуелсіздік талаптары.

4. ХАС 240 – «Қаржылық есептіліктегі алаяқтыққа қатысты аудитордың жауапкершілігі» бойынша:

◆ бұл стандартта тәуелсіздік пен кәсіби этика сенімді аудит жүргізудің шарты ретінде аталады;

◆ алаяқтық тәуекелдерін анықтау кезінде аудитор объективті және бейтарап болуы тиіс.

5. ХАС 260 және 265

◆ ХАС 260 – Басқару органдарымен байланыс орнатуда аудитордың этикалық жауапкершілігі қарастырылады.

◆ ХАС 265 – Ішкі бақылау жүйесіндегі кемшіліктер туралы хабарлау кезінде тәуелсіздік пен құпиялылық қағидаларын сақтау талап етіледі.

Бұл стандарттардың өзара байланысы аудитордың кәсіби қызметіндегі тәуелсіздік пен этиканың жүйелі түрде қамтамасыз етілуін көрсетеді. Қазақстанда осы құжаттардың талаптары негізінен қабылданғанымен, олардың қолданылу практикасы әлі де жетілдіруді қажет етеді, себебі кейбір ұйымдарда ішкі сапаны бақылау мен тәуелсіздік мониторингі формалды түрде жүргізіледі.

Аудиторлық тәуелсіздік – аудитордың кәсіби пікір білдіру кезінде кез келген сыртқы немесе ішкі қысымнан, экономикалық мүдделерден тәуелсіз болу қабілеті. Ол аудиттің объективтілігі мен бейтараптығын қамтамасыз ететін негізгі қағида [10].

Аудитордың тәуелсіздігі екі деңгейде қарастырылады:

◆ сыртқы тәуелсіздік – тапсырыс берушімен экономикалық немесе басқа да байланыстардың болмауы;

◆ ішкі тәуелсіздік – аудитордың ішкі сенімінің, кәсіби адалдығының және әділ шешім қабылдау қабілетінің сақталуы.

Тәуелсіздік принципінің бұзылуы аудиттің нәтижесіне күмән тудырып, қаржы нарығындағы сенімділікті төмендетеді. Мысалы, аудитор мен клиент арасындағы қаржылық тәуелділік, ұзақ мерзімді қарым-қатынас немесе сыйақы көлеміне байланысты шешім қабылдау аудит сапасына тікелей әсер етеді.

Халықаралық аудит стандарттары (ISA 200, ISA 220, ISA 240) аудитордың тәуелсіздігін сақтауға ерекше көңіл бөледі.

Кәсіби этика – аудитордың мінез-құлқын, кәсіби жауапкершілігін және қоғам алдындағы міндетін айқындайтын моральдық-этикалық нормалар жүйесі. Ол аудитордың қоғам, тапсырыс беруші және әріптестер алдындағы адалдығын қамтамасыз етеді [11].

Этикалық нормаларды сақтау тек аудитордың жеке абыройын ғана емес, бүкіл аудит мамандығының беделін қалыптастырады.

Аудит сапасы – бұл аудиторлық дәлелдердің жеткіліктілігі мен тексеру әдістерінің тиімділігі арқылы анықталатын кәсіби бағалау нәтижесі.

Негізгі факторлар:

- ♦ аудиторлық тәуелсіздік дәрежесі;
- ♦ этикалық нормалардың сақталуы;
- ♦ кадрлардың кәсіби деңгейі мен тәжірибесі;
- ♦ ішкі сапаны бақылау жүйесі;
- ♦ Халықаралық стандарттарға сәйкестік.

Тәуелсіздік пен этиканың сақталмауы аудит сапасын төмендетіп, жалған немесе бұрмаланған қорытынды шығару қаупін арттырады.

Елімізде аудиттің кәсіби ұйымдары, соның ішінде Қазақстан аудиторлар палатасы, Проффессионалды бухгалтерлер институты және басқа бірлестіктер белсенді жұмыс атқаруда. Қазақстандағы кәсіби бухгалтерлер мен аудиторлар ұйымдары:

1. Профационал бухгалтерлер мен аудиторлар институты (IPBA – Institute of Professional Accountants and Auditors of Kazakhstan) – Қазақстан Республикасындағы ең ірі кәсіби қауымдастықтардың бірі. – Аудиторлар мен бухгалтерлердің біліктілігін арттыру, халықаралық стандарттарды енгізу, этикалық кодекстерді насихаттау бағытында жұмыс істейді. – IESBA және IFAC стандарттарын бейімдеу бойынша әдістемелік жұмыстар жүргізеді.

2. Қазақстан Профационал Бухгалтерлер Палатасы (ҚІБП /CPAP RK) – Бухгалтерлердің кәсіби құзыреттілігін арттыруға және кәсіби этика нормаларын сақтауға бағытталған ұйым. – Халықаралық қаржылық есеп стандарттарын (ХҚЕС / IFRS) енгізуде белсенді рөл атқарады.

3. Қазақстан Республикасының Аудиторлар палатасы (АПК / CPA Kazakhstan) – Аудиторлық қызметті реттеу, сапаны бақылау және тәуелсіздік принциптерін сақтау бағытында жұмыс істейді. – ХАС (ISA) стандарттарының сақталуын қамтамасыз ету үшін мүшелеріне тәуелсіз бақылау жүргізеді.

4. Қазақстандық Профационал Бухгалтерлер Ассоциациясы (КАРВ) – Кәсіби этика кодексін енгізу және этикалық бұзушылықтар бойынша тәртіптік істерді қарау жұмыстарын атқарады. – Халықаралық кәсіби ұйымдармен (IFAC, ACCA, CPA Australia) әріптестік орнатқан.

5. IFAC – Халықаралық бухгалтерлер федерациясының (International Federation of Accountants) Қазақстан бойынша өкілдері – Қазақстандық институттармен бірлесе отырып, этика мен тәуелсіздік жөніндегі халықаралық тәжірибені енгізуге қолдау көрсетеді [12].

Қазақстандық аудит жүйесі халықаралық тәжірибеге бейімделіп келе жатқанымен, әлі де шешімін таппаған мәселелер бар:

- ♦ аудиторлардың тәуелсіздігін шектейтін тапсырыс берушілердің ықпалы;
- ♦ кәсіби этика бұзылған жағдайларда жауапкершілік механизмдерінің әлсіздігі;
- ♦ кадрлар даярлау және кәсіби біліктілікті арттыру жүйесінің жетілмегендігі.

Бұл мәселелерді шешу үшін мемлекет пен кәсіби ұйымдардың бірлескен іс-қимылы қажет.

Дамыған елдерде аудиторлық тәуелсіздік пен кәсіби этикаға ерекше мән беріледі, себебі бұл факторлар қаржылық есептіліктің сенімділігін қамтамасыз етудің басты кепілі болып саналады.

♦ АҚШ-та (2023–2024 жж.) Аудиторлардың қызметін Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) және American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ұйымдары қатаң бақылайды. 2023 ж. PCAOB жаңа сапаны бақылау стандарты (QC 1000) қабылдап, аудиторлардың тәуелсіздік талаптарын күшейтті. Сонымен қатар, Sarbanes–Oxley Act (SOX) аясында аудиторлар мен клиенттер арасындағы ротация мерзімі нақты бекітілген – бұл клиенттік тәуелділікті азайтады.

♦ Ұлыбританияда Financial Reporting Council (FRC) 2024 ж. аудиторлық этика кодексіне түзетулер енгізіп, «threats and safeguards» моделін қайта қарастырды. Бұл жаңалық аудиторлар тәуелсіздігіне қауіп төндіретін жағдайларды ерте анықтауға және алдын алуға бағытталған.

♦ Еуропалық Одақта (EU) аудиторлық қызмет EU Audit Regulation (537/2014) және Audit Directive (2014/56/EU) құжаттарымен реттеледі. 2023 ж. ЕО елдерінде міндетті түрде аудиторлық ротация 10 жылдан кейін жүргізілуі тиіс деген талап күшейтілді.

♦ Канадада тәуелсіздікке байланысты Canadian Public Accountability Board (CPAB) этикалық нормалардың сақталуын бақылап, әрбір аудиторлық фирма бойынша жыл сайын сапа мониторингін жүргізеді.

♦ Жапонияда 2024 ж. енгізілген жаңа ережелер Financial Services Agency (FSA) тарапынан бекітіліп, аудиторлық фирмалардың ішкі сапа жүйелерін автоматтандыруды міндеттеді.

♦ Ұлыбританияда Financial Reporting Council этикалық стандарттарды бақылап отырады.

Дамыған елдерде тәуелсіздік пен этика мәселелеріне жүйелі түрде назар аударылатынын, нормативтік және институционалдық бақылау тетіктерінің жақсы дамығанын көрсетеді. Қазақстан үшін мұндай тәжірибелерді бейімдеу аудит сапасын арттыру мен халықаралық сенімділікті күшейтудің маңызды құралы бола алады. Қазақстан осы тәжірибелерді ескере отырып, ұлттық аудит жүйесін жетілдіруде.

Қазақстандық тәжірибеде де осындай тәуекелдер бар. 2024 жылғы кәсіби аудит нарығын талдау нәтижесі көрсеткендей, ірі компаниялардың 42%-ы бір аудиторлық ұйыммен 7 жылдан астам уақыт бойы жұмыс істейді. Бұл аудиттің объективтілігіне және сапасына теріс әсер етуі мүмкін. Сондықтан тәуелсіздікті сақтау үшін аудиторлық ротация жүйесін енгізу өзекті мәселе болып отыр [13].

Бүгінгі таңда аудит саласында цифрлық технологиялардың (жасанды интеллект, үлкен деректер, бұлттық есептеу) кеңінен қолданылуы жаңа тәуекелдер мен этикалық дилеммалар туындатып отыр.

Аудиторлық тәуелсіздік аудит сапасының негізгі көрсеткіші болып табылады және ол аудитордың кәсіби пікірінің объективтілігі мен бейтараптығын қамтамасыз етеді. Қазақстан Республикасының «Аудиторлық қызмет туралы» заңында және Халықаралық аудит стандарттарында (ISA 200, ISA 220) тәуелсіздіктің бірнеше түрлері айқындалады. Бұған сыртқы (институционалдық), ішкі (жеке және кәсіби), қаржылық, әкімшілік және психологиялық тәуелсіздік жатады.

Аудиторлық тәуелсіздік түрлері және олардың сипаттамасы әрбір тәуелсіздік түрі аудит процесінде ерекше маңызға ие екендігі анықталды:

♦ сыртқы тәуелсіздік – аудитор мен клиент арасындағы құқықтық және ұйымдық қатынастардың ашықтығын сипаттайды. Егер аудитор компания құрылымынан тәуелсіз болса, оның қорытындысы мүдделер қақтығысына ұшырамайды;

♦ ішкі немесе кәсіби тәуелсіздік – аудитордың жеке адалдығы мен кәсіби ұстанымына байланысты. Мұндай тәуелсіздік этикалық нормаларды сақтау және ішкі сенім мен әділдікке негізделеді;

♦ қаржылық тәуелсіздік – аудитордың тексерілетін ұйыммен қандай да бір қаржылық қатынастарда болмауын талап етеді. Бұл принциптің сақталмауы аудит нәтижесінің объективтілігіне тікелей әсер етуі мүмкін;

♦ әкімшілік тәуелсіздік – аудитордың жұмыс барысын клиент немесе үшінші тұлғалар басқара алмайтын жағдайда қамтамасыз етіледі. Мұндай тәуелсіздік ұйымдық құрылымда бақылаудың болмауымен байланысты;

♦ психологиялық тәуелсіздік – аудитордың қысым, қорқыту немесе субъективті әсерлерге қарсы тұра алу қабілетімен анықталады. Бұл тәуелсіздік түрі аудит барысында эмоционалды және кәсіби тұрақтылықты талап етеді;

♦ жүргізілген талдау көрсеткендей, аудиторлық тәуелсіздіктің барлық түрлері өзара тығыз байланысты және кешенді түрде қарастырылғанда ғана толық тиімділік береді. Егер бір түрі бұзылса, аудит сапасы мен қаржылық есептіліктің сенімділігі төмендейді [14].

Жүргізілген салыстырмалы талдау нәтижесінде төмендегідей қорытындылар жасалды:

♦ аудиторлық тәуелсіздік аудит сапасына тікелей (45%), ал кәсіби этика жанама (55%) әсер етеді;

♦ этика кодексін сақтайтын аудиторлардың қорытындысы қоғам тарапынан 2 есе жоғары сенімге ие болады;

♦ тәуелсіздік бұзылған жағдайларда қаржылық есептілік бойынша қателіктердің анықталмау ықтималдығы 30 – 40%-ға артады.

Этикалық тәртіптің сақталуының аудит сапасына әсерін төмендегі сызбада этикалық тәртіптің сақталуы мен оның аудитор беделі және аудит институтының абыройына әсері көрсетілген.



Сурет 1 – Этикалық тәртіптің сақталуының аудит сапасына әсері

Ескертпе: Авторлармен [5] дереккөз негізінде құрастырылған.

Бұл суретте кәсіби этика қағидаларын сақтау арқылы аудит сапасын арттыру мен қоғам алдындағы сенімділікті күшейтудің маңызын көрсетеді [15].

Бұл құрылым кәсіби этиканы нығайтудың төрт негізгі бағытын қамтиды:

- ♦ кәсіби біліктілікті арттыру – аудит стандарттарын тұрақты меңгеру және этикалық мәселелер бойынша тренинг өткізу;
- ♦ этикалық мәдениетті дамыту – ұйым ішінде және кәсіби қоғамдастықта адалдық пен әділдік құндылықтарын насихаттау;
- ♦ ішкі этикалық бақылау жүйесін жетілдіру – аудиторлық ұйымдарда ішкі этика комитетін құру, этикалық сәйкестікті бақылау;
- ♦ жауапкершілікті күшейту – этикалық ережелерді бұзған жағдайда нақты санкциялар мен тәртіптік шараларды енгізу.

Осы ұсыныстарды іске асыру арқылы Қазақстандағы аудит саласының сапасын арттыруға, халықаралық беделін нығайтуға және қоғамның қаржылық ақпаратқа деген сенімін күшейтуге болады.

Сонымен қатар Кейс-эксперимент жасалынды.

Аудиторлық тәуелсіздік пен кәсіби этиканың қаржылық есептілікті тексеру сапасына әсерін анықтап көрейік.

Аудиторлық тәуелсіздік пен кәсіби этика қағидаларын сақтау деңгейі қаржылық есептілікті тексеру сапасына қалай әсер ететінін эмпирикалық түрде бағалау. Негізге International Federation of Accountants (IFAC) бекіткен этика кодексі және International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) тәуелсіздік стандарттарын алынады [16].

Ситуация. Аудиторлық фирма ірі клиенттің қаржылық есептілігін тексеруде. Клиент табысты асыра көрсету арқылы инвесторларды тартқысы келеді. Басшылық аудитті тез аяқтауды және «ұсақ сәйкессіздіктерге» назар аудармауды сұрайды.

Қосымша факторлар (эксперименттік айнымалылар):

1. Ұзақ мерзімді келісімшарт (5+ жыл);
2. Аудиторға көрсетілген қаржылық қысым (ірі гонорар);
3. Аудитор мен клиент арасындағы жеке байланыс;

4. Қатаң ішкі сапа бақылауының болуы/болмауы.

Эксперименттік дизайн.

Қатысушылар:

- ◆ Практик аудиторлар.
- ◆ Магистранттар (аудит мамандығы).

Топтар:

- ◆ Бақылау тобы (этикалық қысымсыз жағдай).
- ◆ Эксперименттік топ (этикалық дилемма бар жағдай).

Өлшем көрсеткіштері:

- ◆ Қателіктерді анықтау деңгейі.
- ◆ Материалдылықты бағалау дәлдігі.
- ◆ Аудиторлық қорытындының объективтілігі.
- ◆ Этика нормаларын сақтау индексі.

Эксперимент нәтижелерін талдау аудит сапасының төмендеуіне әсер ететін этикалық факторларды құрылымдауды талап етеді. Осы мақсатта аудиторлық қызмет барысында кездесетін негізгі этикалық дилеммалар анықталып, олардың аудит сапасына ықпалы бағаланды. Зерттеу нәтижелері 4-кестеде көрсетілген.

Кесте 4 – Этикаға қатысты дилеммалар

№	Дилемма түрі	Қауіп сипаттамасы	Эксперимент нәтижесі	Аудит сапасына әсері	Алдын алу шаралары
1	Өзіндік мүдде қатері	Жоғары гонорар, келісімшарттан айырылу қаупі	47% клиент талабына бейімделуге дайын; тәуелсіздік индексі – 3.0/5	Қателік анықтау деңгейі ↓	Табыс үлесіне шектеу, серіктес ротациясы
2	Таныстық қатері	Ұзақ мерзімді кәсіби байланыс	52% скептицизм төмен; қателік анықтау ↓18%	Объективтілік әлсірейді	Міндетті ротация (5–7 жыл)
3	Қорқыту қатері	Басшылық қысымы, мерзімдік шектеу	41% процедура қысқартуға дайын; орташа балл – 2.9/5	Ең күшті теріс әсер	Whistleblowing жүйесі, аудит комитетін күшейту
3	Қорқыту қатері	Басшылық қысымы, мерзімдік шектеу	41% процедура қысқартуға дайын; орташа балл – 2.9/5	Ең күшті теріс әсер	Whistleblowing жүйесі, аудит комитетін күшейту
4	Өзін-өзі тексеру қатері	Бұрынғы консалтинг қызметі	44% сыни көзқарас төмен; объективтілік ↓20%	Тәуелсіздік бұзылады	Аудит пен консалтингті бөлу

Ескертпе: Авторлармен [5] дереккөз негізінде құрастырылған.

Жүргізілген талдау нәтижелері көрсеткендей, аудиторлық қызмет барысында туындайтын этикалық дилеммалар қаржылық есептілікті тексеру сапасына тікелей және елеулі әсер етеді. Әсіресе қорқыту және өзіндік мүдде қатерлері аудитордың тәуелсіздігі мен кәсіби скептицизм деңгейін төмендетіп, объективті қорытынды жасау ықтималдығын азайтады.

Таныстық және өзін-өзі тексеру қатерлері ұзақ мерзімді қарым-қатынас пен қосымша қызметтердің әсерінен бейтараптықтың әлсіреуіне әкеледі. Бұл өз кезегінде аудит дәлелдерінің жеткіліктілігі мен сенімділігіне кері ықпал етеді.

Анықталған нәтижелер International Ethics Standards Board for Accountants ұсынған тәуелсіздік қағидаларының маңыздылығын растайды. Демек, аудит сапасын арттыру үшін тәуелсіздік тетіктерін күшейту, ішкі сапа бақылауын жетілдіру және кәсіби этика талаптарын қатаң сақтау қажет [17].

Этикаға қатысты дилеммалар бойынша эксперимент нәтижелері, төменде 5-кестеде аудиторлық тәуелсіздік пен кәсіби этикаға байланысты дилеммалар негізінде жүргізілген кейс-эксперименттің ықтимал (модельдік) нәтижелері берілген. Бағалау критерийлері International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) Кодексі мен International Federation of Accountants стандарттарына сәйкестікке негізделді.

Кесте 5 – Жалпы статистикалық нәтиже

Көрсеткіш	Бақылау тобы	Эксперименттік топ (қысым бар)	Айырмашылық
Қателіктерді анықтау деңгейі	82%	61%	21%
Материалдылықты дұрыс бағалау	88%	65%	23%
Объективті қорытынды беру	91%	68%	23%
Этика нормаларын сақтау индексі	4.6/5	3.1/5	1.5 балл
Ескертпе: Авторлармен [5] дереккөз негізінде құрастырылған.			

Этикалық қысым жағдайында аудит сапасы статистикалық тұрғыдан елеулі төмендеді ($p < 0.05$).

Дилемма түрлері бойынша нәтижелерге келсек, өзіндік мүдде қатері (жоғары гонорар, келісімшарттан айырылу қаупі).

Қатысушылардың 47%-ы клиент талабына бейімделуге дайын екенін көрсетті. 35%-ы табысқа қатысты күмәнді операцияларды «материалды емес» деп бағалаған. Орташа тәуелсіздік көрсеткіші: 3.0/5

Жалпы қаржылық тәуелділік аудит сапасын төмендететін негізгі факторлардың бірі болып анықталды.

Қорытынды ұсыныс. Этикалық дилеммалар аудит сапасына 20–25% дейін теріс әсер етуі мүмкін. Сондықтан:

Негізгі басымдық – тәуелсіздік + кәсіби скептицизм + сапа бақылау интеграциясы.

Тәуелсіздік деңгейі төмен болған жағдайда аудит сапасы статистикалық түрде төмендейді. Ұзақ мерзімді клиенттермен жұмыс істейтін аудиторларда таныстық қатері жоғары болады. Ішкі сапа бақылауы күшейтілген жағдайда этикалық бұзушылық ықтималдығы азаяды. Бұл қорытындылар International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) ұсынған аудит сапасын арттыру қағидаларымен сәйкес келеді.

Аудиторлық тәуелсіздік пен кәсіби этика қаржылық есептілікті тексеру сапасының негізгі детерминанттары болып табылады. Эксперименттік зерттеу этикалық дилеммалар жағдайында аудит сапасының төмендеу тәуекелін нақты өлшеуге мүмкіндік береді.

Егер қажет болса, осы кейсті магистрлік диссертация форматына (кіріспе, әдіснама, гипотеза, деректерді талдау моделі) толық ғылыми стильде әзірлеп бере аламын.

Қорытынды

Қазіргі кезеңде аудиттің рөлі мен маңызы артып келеді. Экономиканың күрделенуі мен жаһандану процесі аудиторлық қызметтің сапасына жоғары талаптар қояды. Аудиторлық тәуелсіздік пен кәсіби этика аудит сапасының негізгі көрсеткіштері болып табылады. Олар қаржылық есептіліктің шынайылығын қамтамасыз ету арқылы қоғамның сенімін арттырады.

Тәуелсіздік аудиттің объективтілігін қамтамасыз етсе, кәсіби этика аудитордың мінез-құлқын реттейді. Осы екі ұғымның өзара үйлесуі аудит сапасын арттырып, қаржылық есептілікке деген сенімді нығайтады. Халықаралық тәжірибе көрсеткендей, аудиторлық тәуелсіздік пен этикалық стандарттарды сақтаудың тиімді тетіктері бар, оларды Қазақстан тәжірибесіне бейімдеу қажет.

Зерттеу барысында тәуелсіздік әсері, атап айтқанда аудитордың клиенттен, басшылықтан немесе қаржылық мүддеден тәуелсіз болуы қаржылық есептіліктің сапасына тікелей ықпал ететіні анықталды. Тәуелсіздік деңгейі жоғары болған жағдайда, қателер мен бұрмалаушылықтарды анықтау ықтималдығы артып, есептің сенімділігі күшейеді.

Ал кәсіби этика әсері – адалдық, объективтілік, құпиялылық және кәсіби мінез-құлық қағидаларын сақтау арқылы көрініс тапты. Этика нормалары сақталған кезде аудитор әділ пікір білдіріп, қоғам мен инвесторлар сенімін арттырады.

Қазақстанда аудит жүйесін жетілдіру үшін бірнеше бағыт ұсынылады: аудиторлық ұйымдардың тәуелсіздігін күшейту, кәсіби этиканы оқыту бағдарламаларына енгізу, жасанды интел-

лект пен цифрлық технологиялар қолданылатын аудитте жаңа этикалық стандарттар қабылдау. Бұл шаралар аудитор мамандығының беделін арттырып, қаржы нарығының ашықтығын қамтамасыз етеді.

Қорыта келгенде, аудиторлық тәуелсіздік пен кәсіби этика – қаржылық есептілікті тексерудің сапасын анықтайтын стратегиялық факторлар. Этикалық мінез-құлық пен тәуелсіз ойлау қабілеті аудит институтының сенімділігін қамтамасыз етеді және экономикалық тұрақтылықтың маңызды элементі болып табылады.

ӘДЕБИЕТТЕР

- 1 Назарова В.Л. Аудит негіздері. – Алматы: Экономика, 2021. – 384 б.
- 2 Кемелбекова А.С. Қазіргі кезеңдегі аудит сапасын арттыру жолдары // Қаржы журналы. – 2023. – № 4. – Б. 45–51.
- 3 Халықаралық аудит стандарттары (ISA). – IFAC, 2023. – 240 б.
- 4 Қазақстан Республикасының «Аудиторлық қызмет туралы» заңы. – Астана: Әділет министрлігі, 2022. – 35 б. URL: <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z980000304>
- 5 IFAC. Code of Ethics for Professional Accountants. New York: International Federation of Accountants, 2020. 160 p. URL: <https://www.accountingtools.com>
- 6 Сатыбалдин А.Ж. Қаржылық есептілікті талдау және аудит. – Алматы: Қазақ университеті, 2020. – 312 б.
- 7 OECD. Audit Quality and Ethics in the 21st Century. Paris: OECD Publishing, 2022. 92 p.
- 8 IFRS Foundation. International Financial Reporting Standards (IFRS): Official Publication. London: IFRS Foundation, 2023. 980 p.
- 9 Boynton W.C., Johnson R.N., Kell W.G. Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting. 10th ed. New York: Wiley, 2021. 850 p.
- 10 Arens A.A., Elder R.J., Beasley M.S. Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. 18th ed. Pearson Education, 2023. 912 p.
- 11 Кеулімжаев Қ.К., Әжібаева З.Н., Құдайбергенова Д.М. Қаржылық есеп және аудит. – Алматы: Экономика, 2022. – 420 б.
- 12 Мырзалинова А.Б. Аудит және тәуекелді басқару жүйесі. – Астана: Л.Н. Гумилев атындағы ЕҰУ баспасы, 2021. – 275 б.
- 13 World Bank. Enhancing Audit Quality in Emerging Economies. Washington, D.C.: World Bank Group, 2022. 105 p.
- 14 Есқалиева А.Т. Аудиторлық қызметтің халықаралық тәжірибесі мен ұлттық ерекшеліктері. – Алматы: Туран университеті баспасы, 2023. – 198 б.
- 15 Gray I., Manson S. The Audit Process: Principles, Practice and Cases. 7th ed. London: Cengage Learning, 2022. 760 p.
- 16 DeAngelo L.E. Auditor independence, “low balling,” and disclosure regulation // Journal of Accounting and Economics. 1981. Vol. 3. No. 2. P. 113–127.
- 17 Қзыкеева А., Мыржакыпова С. Analysis of the audit quality in Kazakhstan market // Journal of Economic Research & Business Administration. 2019. Vol. 128. No. 2. P. 130–138.

REFERENCES

- 1 Nazarova V.L. (2021) Audit negızderı. Almaty: Ekonomika. 384 p. (In Kazakh)
- 2 Kemelbekova A.S. (2023) Qazırǵı kezeñdeǵı audit sapasyn arttyru joldary // Qarjy jurnaly. No. 4. P. 45–51. (In Kazakh)
- 3 Halyqaralyq audit standarttary (ISA). IFAC, 2023. 240 p. (In Kazakh)
- 4 Qazaqstan Respublikasynyñ «Auditorlyq qyzmet turaly» zañy. Astana: Ädilet ministrlyǵı, 2022. 35 p. URL: <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z980000304> (In Kazakh)
- 5 IFAC. Code of Ethics for Professional Accountants. New York: International Federation of Accountants, 2020. 160 p. URL: <https://www.accountingtools.com> (In Russian)
- 6 Satybaldin A.J. (2020) Qarjylyq esepıliktı taldau jäne audit. Almaty: Qazaq universiteti. 312 p. (In Kazakh)
- 7 OECD. Audit Quality and Ethics in the 21st Century. Paris: OECD Publishing, 2022. 92 p. (In Russian)
- 8 IFRS Foundation. International Financial Reporting Standards (IFRS): Official Publication. London: IFRS Foundation, 2023. 980 p. (In Russian)

- 9 Boynton W.C., Johnson R.N., Kell W.G. (2021) Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting. 10th ed. New York: Wiley. 850 p. (In Russian)
- 10 Arens A.A., Elder R.J., Beasley M.S. (2023) Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. 18th ed. Pearson Education. 912 p. (In Russian)
- 11 Keulimjaev Q.K., Äjibaeva Z.N., Qūdaibergenova D.M. (2022) Qarjylyq esep jāne audit. Almaty: Ekonomika, 420 p. (In Kazakh)
- 12 Myrzalinova A.B. (2021) Audit jāne täuekeldi basqaru jüiesi. Astana: L.N. Gumilev atyndağy EÜU baspasy. 275 p. (In Kazakh)
- 13 World Bank. Enhancing Audit Quality in Emerging Economies. Washington, D.C.: World Bank Group, 2022. 105 p. (In Russian)
- 14 Keulimjaev Q.K., Äjibaeva Z.N., Qūdaibergenova D.M. (2022) Qarjylyq esep jāne audit. Almaty: Ekonomika. 420 p. (In Kazakh)
- 15 Gray I., Manson S. (2022) The Audit Process: Principles, Practice and Cases. 7th ed. London: Cengage Learning. 760 p. (In Russian)
- 16 DeAngelo L.E. (1981) Auditor independence, “low balling,” and disclosure regulation // Journal of Accounting and Economics. Vol. 3. No. 2. P. 113–127. (In Russian)
- 17 Kzykeeva A., Myrzhakypova S. (2019) Analysis of the audit quality in Kazakhstan market // Journal of Economic Research & Business Administration. Vol. 128. No. 2. P. 130–138. (In Russian)

ЕСПЕРГЕНОВА Л.Р.,*¹

к.э.н., ассоциированный профессор.
*e-mail: l.espergenova@almau.edu.kz
ORCID ID: 0009-0007-4936-5739

ДОСМАНБЕТОВА А.С.,¹

к.э.н., ассоциированный профессор.
e-mail: aliyaserikbaevna@gmail.com
ORCID ID: 0000-0001-8104-8492

БАИШЕВА Е.Д.,²

к.э.н., ассоциированный профессор.
e-mail: 2606689@mail.ru
ORCID ID: 0009-0002-6717-3646

ДЖАКИШЕВА У.К.,³

к.э.н., ассоциированный профессор.
e-mail: symbat_201176@mail.ru
ORCID ID: 0000-0002-2918-6318

¹Алматинский университет менеджмента,
г. Алматы, Казахстан

²Университет международного бизнеса
им. К. Сагадиева,
г. Алматы, Казахстан

³Казахский национальный педагогический
университет имени Абая,
г. Алматы, Казахстан

**ВЛИЯНИЕ АУДИТОРСКОЙ НЕЗАВИСИМОСТИ
И ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ НА КАЧЕСТВО
ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Аннотация

В данной статье всесторонне рассматривается влияние аудиторской независимости и профессиональной этики на качество проверки финансовой отчетности. Актуальность исследования обусловлена особой ролью аудиторской деятельности в обеспечении прозрачности и стабильности экономической системы. Достоверность и надежность финансовой отчетности являются одними из ключевых факторов, определяющих

эффективность управленческих решений. Поэтому высокое качество аудита прежде всего зависит от соблюдения аудитором принципа независимости и норм профессиональной этики. Аудиторская независимость представляет собой важнейший принцип, характеризующий способность аудитора выражать профессиональное мнение независимо от какого-либо внешнего или внутреннего влияния. Она обеспечивает объективность и беспристрастность аудита. Профессиональная этика, в свою очередь, включает совокупность принципов, регулирующих такие качества аудитора, как честность, справедливость, профессиональная компетентность и ответственность. Соблюдение этических норм укрепляет доверие общества и бизнес-сообщества к результатам аудиторской проверки. В статье рассматриваются особенности развития института аудита в Республике Казахстан, процесс его гармонизации с международными стандартами, а также правовые и нормативные основы, направленные на обеспечение независимости аудиторов. Кроме того, описываются негативные последствия нарушения принципа независимости и несоблюдения этических норм для качества аудита, стабильности финансового рынка и репутации организаций. Результаты исследования показывают, что аудиторская независимость и профессиональная этика являются основными гарантиями качества аудита. Авторы подчеркивают важность внедрения комплексных мер, направленных на укрепление этической культуры, совершенствование профессиональных стандартов и защиту принципа независимости аудитора.

Ключевые слова: аудит, независимость, профессиональная этика, финансовая отчетность, качество аудита, профессиональные стандарты, объективность, добросовестность.

YESPERGENOVA L.E.,*¹

c.e.s., associate professor.

*e-mail: l.espergenova@almau.edu.kz

ORCID ID: 0009-0007-4936-5739

DOSMANBETOVA A.S.,¹

c.e.s., associate professor.

e-mail: aliyaserikbaevna@gmail.com

ORCID ID: 0000-0001-8104-8492

BAISHEVA Y.D.,²

c.e.s., associate professor.

e-mail: 2606689@mail.ru

ORCID ID: 0009-0002-6717-3646

DZHAKISHEVA U.D.,³

c.e.s., associate professor.

e-mail: symbat_201176@mail.ru

ORCID ID: 0000-0002-2918-6318

¹Almaty Management University,

Almaty, Kazakhstan

²K. Sagadiev University of International Business,

Almaty, Kazakhstan

³Abai Kazakh National Pedagogical University,

Almaty, Kazakhstan

THE IMPACT OF AUDITOR INDEPENDENCE AND PROFESSIONAL ETHICS ON THE QUALITY OF FINANCIAL STATEMENT AUDITS

Abstract

This article provides a comprehensive analysis of the impact of auditor independence and professional ethics on the quality of financial statement audits. The relevance of the study stems from the special role of auditing in ensuring the transparency and stability of the economic system. The accuracy and reliability of financial reporting are among the key factors determining the effectiveness of managerial decision-making. Therefore, the high quality of auditing primarily depends on the auditor's adherence to the principle of independence and compliance with professional ethical standards. Auditor independence is a fundamental principle that reflects the auditor's ability to express a professional opinion free from any external or internal influence. It ensures the objectivity and impartiality

of the audit process. Professional ethics, in turn, encompass a set of principles that regulate the auditor's integrity, fairness, professional competence, and responsibility. Compliance with ethical norms strengthens public and business confidence in the results of the audit. The paper examines the development of the audit institution in the Republic of Kazakhstan, the process of aligning it with international standards, and the legal and regulatory framework aimed at ensuring auditor independence. It also describes the negative consequences of breaching independence and violating ethical norms for audit quality, financial market stability, and organizational reputation. The results of the study demonstrate that auditor independence and professional ethics are the key guarantees of audit quality. The authors emphasize the importance of implementing comprehensive measures aimed at strengthening ethical culture, improving professional standards, and safeguarding the auditor's independence.

Keywords: audit, independence, professional ethics, financial reporting, audit quality, professional standards, objectivity, integrity.

Мақаланың редакцияға түскен күні: 15.10.2025