

БУХГАЛТЕРЛІК ЕСЕП ЖӘНЕ СЫБАЙЛАС ЖЕМҚОРЛЫҚ: ЕЛАРАЛЫҚ ТАЛДАУ

С. Рейдолда*, А.К. Алпысбаева, Б.Н. Жабытай, К.Б. Байдаирова

Қ.Құлажанов атындағы Қазақ технология және бизнес университеті АҚ, Астана, Қазақстан,

e-mail: sau_1981@mail.ru

Мақаланың мақсаты бухгалтерлік есеп пен аудиттің сапасы мен сыбайлас жемқорлықтың болжамды деңгейі арасындағы байланысты зерттеу. Бұл байланыс бухгалтерлік есеп, аудит және сыбайлас жемқорлық сапасын өлшеу үшін жалпыға қол жетімді деректерді пайдалана отырып, еларалық талдау жүргізу арқылы зерттелді. Біздің болжамдарымызға сәйкес, бухгалтерлік есеп пен аудиттің сапасы елдегі болжамды сыбайлас жемқорлық деңгейімен айтарлықтай байланыстың бар екендігін дәлелдейді. Зерттеудің нәтижелері неғұрлым ашық есептілігі бар елдердің болжамды сыбайлас жемқорлық деңгейі төмен екенін және елдегі болжамды сыбайлас жемқорлық деңгейі бухгалтерлік есеп пен аудит сапасын жақсарту арқылы төмендетілуі мүмкін екенін көрсетеді. Зерттеу барысында Дириенцо және Трейсманнның регрессиялық моделдері қолданылды. Елдегі бухгалтерлік есеп пен аудиттің сапасы елдегі сыбайлас жемқорлық деңгейіне әсері Дириенцонның регрессиялық моделіне BIG 4 мен PAGE енгізу арқылы және Трейсманнның моделінде есептеліп, бухгалтерлік айналымылардың әр түрлі елдердегі сыбайлас жемқорлықты түсіндіру үшін маңызды екендігі тексерілді. Практикалық нәтижелер бухгалтерлік есеп пен аудит стандарттарын жетілдіру арқылы қаржылық есептіліктің ашықтығын арттыра отырып, елдердің болжамды сыбайлас жемқорлық деңгейін төмендету алатынын көрсетеді.

Түйін сөздер. бухгалтерлік есеп жүйелері, аудит, сыбайлас жемқорлық, қаржылық есептіліктің бұрмалануы, аудит сапасы, қаржылық есептілік.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И КОРРУПЦИЯ: МЕЖСТРАНОВЫЙ АНАЛИЗ

Рейдолда С*, Алпысбаева А. К., Жабытай Б. Н., Байдаирова К. Б.

Казахский университет технологии и бизнеса им.К.Кулажанова, Астана, Казахстан,

e-mail: sau_1981@mail.ru

Цель статьи изучить взаимосвязь между качеством бухгалтерского учета и аудита и предполагаемым уровнем коррупции. Эта связь была исследована путем проведения межстранового анализа с использованием общедоступных данных для измерения качества бухгалтерского учета, аудита и коррупции. Согласно нашим прогнозам, качество бухгалтерского учета и аудита свидетельствует о существенной связи с предполагаемым уровнем коррупции в стране. Результаты исследования показывают, что страны с более прозрачной подотчетностью имеют более низкий прогнозируемый уровень коррупции и что прогнозируемый уровень коррупции в стране может быть снижен за счет улучшения качества бухгалтерского учета и аудита. В исследовании использовались регрессионные модели Дириенцо и Трейсмана. Влияние качества бухгалтерского учета и аудита в стране на уровень коррупции в стране было рассчитано путем включения BIG 4 и PAGE в регрессионную модель Дириенцо и в модель Трейсмана, чтобы проверить, важны ли бухгалтерские переменные для объяснения коррупции в разных странах. Практические результаты показывают, что страны могут снизить прогнозируемый уровень коррупции за счет повышения прозрачности финансовой отчетности за счет улучшения стандартов бухгалтерского учета и аудита.

Ключевые слова. системы бухгалтерского учета, аудит, коррупция, искажение финансовой отчетности, качество аудита, финансовая отчетность.

ACCOUNTING AND CORRUPTION: CROSS-COUNTRY ANALYSIS

Raidolda S*, Alpysbaeva A.K., Zhabytai B.N., Baidairova K.B.

The purpose of the article is to study the relationship between the quality of accounting and audit and the estimated level of corruption. This relationship was investigated by conducting cross-country analysis using publicly available data to measure the quality of accounting, auditing, and corruption. According to our forecasts, the quality of accounting and auditing proves the existence of a significant relationship with the alleged level of corruption in the country. The results of the study show that countries with more transparent reporting have a lower level of projected corruption, and the level of projected corruption in the country can be reduced by improving the quality of accounting and auditing. The study used DiRienzo and Treisman regression models. The impact of the quality of accounting and auditing in the country on the level of corruption in the country was calculated by introducing BIG 4 and PAGE in DiRienzo's regression model and in Treisman's model, and it was verified that accounting variables are important to explain corruption in different countries. Practical results show that countries can reduce the level of projected corruption by increasing the transparency of financial statements by improving accounting and audit standards.

Keywords. accounting systems, audit, corruption, falsification of financial statements, audit quality, financial statements.

Кіріспе. Аудит және бухгалтерлік есеп стандарттары лауазымды билікке ие тұлғалардың этикаға жат, заңсыз немесе орынсыз тәсілдермен әрекет ету қаупін азайта отырып, қаржылық ақпаратты ашық етуге бағытталған. Бухгалтерлік есеп және аудит стандарттарының мақсаттарының бірі акционерлердің қалауымен ұйым басшыларының заңсыз іс-әрекет жасауын болдырмау болып табылады.

Сыбайлас жемқорлық бүкіл әлемдегі елдерге әсер ететін маңызды жаһандық проблема ретінде сипатталды. Сонымен қатар, сыбайлас жемқорлық тікелей шетелдік инвестициялар мен экономикалық өсуді төмендетеді, білім беру және денсаулық сақтау салаларына инвестицияларды азайтады және жемқорлық деңгейі аз елдермен халықаралық келісім-шарттар жасасу кезінде қолайсыз жағдайға душар етеді. Сонымен қатар, сыбайлас жемқорлық кейбір үкіметтердің дұрыс жұмыс істей алмауына ықпал ете отырып, салық салу арқылы алынған кірісті азайтады. Сыбайлас жемқорлық саяси жүйеге деген сенімді және қоғамдағы тұлғааралық сенімді төмендетеді. Сыбайлас жемқорлықтың алғашқы зерттеулері сыбайлас жемқорлықтың қоғамға әсерін анықтауға бағытталған болса, кейінгі зерттеулер сыбайлас жемқорлықтың себептерін зерттеуге бағытталған. Сыбайлас жемқорлықтың детерминанттарын түсіну арқылы қоғам сыбайлас жемқорлықпен қалай күресуге және оған қарсы тұруға болатындығын түсіндіреді. Жақында жүргізілген зерттеулер көптеген субъектілердің сыбайлас жемқорлық деңгейіне, соның ішінде протестантизм деңгейіне, Британдық басқару тарихына, Экономикалық даму деңгейіне, импорт деңгейіне, федералды басқару жүйесін пай-

далануға әсер ететіндігі туралы дәлелдер келтірілді [1], ақпараттың қол жетімділігі [2], кірістерді бөлу мен Үкіметтің мөлшеріндегі теңсіздік, Хофстедтің зерттеуі мәдени құндылықтар [3], экономикалық бостандық [4], және бәсекелестік [5]. Шынында да, көптеген айнымалылар сыбайлас жемқорлық деңгейіне әсер ететіні көрсетілген.

Қаржылық есептіліктің бұрмалану табиғаты өте күрделі, өйткені бұрмалану қаржылық есептіліктегі сәйкессіздіктің түріне және бұрмалау мақсаттарына байланысты орын алады. Қаржылық есептіліктің бұрмалануының құқықтық, бухгалтерлік, салықтық және этикалық астары бар. Осыған байланысты бұрмалауға келесідей ерекше сипаттар тән: өзге адамды алдау бойынша ымыраласқан іс-әрекет; қаржылық есептілік ақпараттарын тұтынушыларына белгілі бір зиян келтіру; бұрмалау әдістері – бухгалтерлік есеп стандарттарының ережелерін қасақана дұрыс емес қолдану немесе абайсызда қателік жіберу.

Жалпы бұрмалауды теориялық тұрғыдан қарастыратын болсақ, қаржылық есептілік тұтынушыларына зиян келтіретіндігі анықталған, алайда оның басқарушылық емес сипаты қарастырылмаған. Қаржылық есептілікті бұрмалау дегеніміз есептілік ақпараттарының ішкі және сыртқы тұтынушыларын адастыру немесе материалдық құндылықтарды ұрлау мақсатында алдын ала ымыраласа отырып жасалған іс-әрекетті айтамыз. Қаржылық есептіліктің бұрмалану табиғатын сипаттай отырып, оған тән келесі белгілерді атап айтуға болады: орындаушы субъекті, жүзеге асыру мақсаты, жүзеге асыру әдісі, бұрмалау түрлері [6].

Бұл мақалада біз әртүрлі елдердің деректерін пайдалана отырып, еларалық талдау жүргізілген. Бухгалтерлік есеп пен сыбайлас жемқорлық арасындағы байланысты елдер бойынша эмпирикалық түрде зерттеу керек. Сыбайлас жемқорлықты түсіндіретін модель құру қарастырылмайды, өйткені әдебиеттерде сыбайлас жемқорлықтың күрделілігін ескере отырып жасалған модельдер өте көп [7]. Белгілі бір елдегі сыбайлас жемқорлық пен бухгалтерлік есеп сапасының арасындағы байланыс зерттелген және дәлелденген. Атап айтқанда, бухгалтерлік есеп сапасының екі өлшемі мен сыбайлас жемқорлық арасындағы байланысты зерттей отырып, бұл көрсеткіштер өзара байланыстың бар екенін анықтаймыз. Содан кейін бухгалтерлік есеп пен аудит көрсеткіштерін және экономикалық даму көрсеткіштерін қолдана отырып, сыбайлас жемқорлық моделін құрамыз, экономикалық дамуды бақылау кезінде сыбайлас жемқорлықты түсіндіру үшін бухгалтерлік есептің екі маңызды көрсеткішін анықтаймыз. Сыбайлас жемқорлық пен бухгалтерлік есеп арасындағы байланысты одан әрі тексеру үшін әдебиетте бар сыбайлас жемқорлықтың екі моделін алып, оған бухгалтерлік есеп сапасының көрсеткіштерін қосу арқылы сыбайлас жемқорлықты түсіндіруге қосымша мүмкіндіктер беретіні анықталды. Бұл маңызды жаңалық, өйткені зерттеуіміз көрсеткендей, бухгалтерлік есеп пен аудиттің жетілдірілген жүйелері сыбайлас жемқорлықты аз қабылдаумен байланысты болса, онда үкіметтер бухгалтерлік есеп пен аудит стандарттарын жетілдіру арқылы сыбайлас жемқорлық деңгейін төмендетуі мүмкін, осылайша салынған инвестицияларды ынталандыру арқылы олардың іскерлік ахуалын жақсартуға, сондай-ақ жалпы өнімділік пен ЖІӨ арттыруға болады.

Қазіргі заманғы бухгалтерлік есептің негізгі мәселелерінің бірі – қаржылық есептіліктің бұрмалануы және ол аз зерттелген өзекті мәселе. Өйткені мұндай мәселе мықты қоғамдық кәсіби бірлестіктер қалыптасқан дамыған елдерде де кездеседі. Ал Қазақстан Республикасында мықты қоғамдық кәсіби бірлестіктер дамымаған, сонымен қатар ауқымды сыйбайлас жемқорлықты ескерсек, қаншама кәсіпорындар қаржылық есептілік мәліметтерін бұрмалауға әрекет ететінін аңғару қиын емес [8]. Қаржылық есептілік ақпараттарын тұтынушылардың қабылдаған шешіміне ықпал еткенімен қатар, бұрмалаушылық салық базасын азайту, мемлекеттік тендерлерге қатысуға да ықпал етеді. Қаржылық есептіліктің бұрмалануын зерттеудің негізгі мақсаты экономиканың тұрақты дамуын қалыптастыру

үшін кәсіпорындарды көлеңкелі экономикадан шығара отырып, оның қаржылық-шаруашылық қызметі туралы шынайы ақпараттарды тұтынушыларға ұсыну және тиімді инвестициялық шешімдерді қабылдау болып табылады [9].

Бұрмалау салдарынан қаржылық есептілік мәліметтерінің шынайылығы төмендейді, нәтижесінде есептілік ақпараттарына байланысты тәуекелділік туындайды, мемлекеттік емес экономика секторының ашықтығы мен жариялылығы төмендейді, мемлекеттік бақылау тиімділігін нашарлатып күрделендіреді. Осыған байланысты зерттеліп отырған тақырыптың өзектілігі есептіліктің бұрмалануының алдын алу міндетін туғызады.

Тақырыпты зерттеудің негізгі мақсаты – қаржылық есептіліктің бұрмалануының себебі мен оған ықпал ететін факторларды анықтау және бұрмалаудың алдын алу жолдарын қарастыру болып табылады. Мақсатқа сәйкес келесі міндеттердің шешілуі қарастырылды:

- 1) Қаржылық есептіліктің бұрмалану табиғатын зерттеу;
- 2) Қаржылық есептіліктің бұрмалануының тәуекелділік факторларын анықтау;
- 3) Бұрмалаудың алдын алу жолдарын қарастыру;
- 4) Бухгалтерлік есеп сапасының екі өлшемі мен сыбайлас жемқорлық арасындағы байланысты зерттеу.

Материалдар және әдістер. Әдебиеттерде бар сыбайлас жемқорлықтың екі моделін қарастырдық және маңыздылығын тексеру үшін бухгалтерлік есеп пен аудит айнымалыларын қостық. Дириенцо және Трейсман ұсынған екі модельді қарастырдық.

Дириенцонның сыбайлас жемқорлықты түсіндіру моделі экономикалық еркіндікке, белгілі бір мәдени факторларға және ақпаратқа қол жеткізуге бағытталған. Дириенцонның зерттеуі цифрлық ақпаратқа қол жетімділікті кеңейту сыбайлас жемқорлықты төмендететінін көрсетуге бағытталған. Модель барлық басқа айнымалыларды басқарушы ретінде пайдаланады. Дириенцо моделіне енгізілген басқару айнымалыларының қысқаша түсіндірмесін ұсынамыз [2, 322б].

Биліктің біркелкі бөлінбеуі және билік басындағы адамдарда басым биліктің болуы салдарынан қоғамдағы халықтың билікті сынауға және оған күмәндануға бейім келеді. Бұл билік басындағыларға өздерінің мемлекеттік жағдайын жеке басының пайдасы үшін оңды-солды пайдаланбауға әсер етеді.

Екіншіден, қоғамның индивидуализмі сыбайлас жемқорлықпен кері байланысты болады. Бұл қоғамның жеке жетістіктер мен жауапкершілікке жоғары мән беруінің нәтижесі болып саналады. Индивидуалистік қоғамда адамдар не істейтініне жауап береді, ал ұжымдық қоғамда жеке адамдар өздерінің жеке әрекеттері үшін аз жауап береді. Үшіншіден, өктем қоғамда ақша мен билікке үлкен мән беріледі [10], осыдан билік пен байлықтың өсуіне әкелетін сыбайлас жемқорлық әрекеттері туындайды, Хофстедтің белгісіздігінен аулақ болудың мәдени құндылығы сыбайлас жемқорлықпен байланысты, өйткені белгісіздіктен аулақ болатын қоғамдағы адамдар күтпеген жағдайларда өздерін жайлы сезінбейді. Бұл өзіндік белгісіз жағдайларға, мысалы, билік-

ке қарсы тұрудан бас тартуға әкеледі. Дириенцо моделінде қолданылатын айнымалылар 1-кестеде сипатталған.

Дириенцоның пікірінше экономикалық ақпаратқа қол жеткізу факторлары сыбайлас жемқорлыққа ықпал етеді. Сонымен қатар, біз елдердегі бухгалтерлік есеп пен аудиттің сапасы сыбайлас жемқорлық деңгейіне әсер етеді деп санаймыз. Мұны тексеру үшін біз Дириенцоның регрессиялық моделіне BIG 4 мен PACE көрсеткіштерін енгіземіз және әр түрлі елдердегі сыбайлас жемқорлықты түсіндіру үшін бухгалтерлік айнымалылардың маңызды екендігін тексереміз, модельдер үшін ең кіші квадраттар әдісімен әдеттегі бағалаудың нәтижелері 1- кестеде келтірілген:

Кесте 1 – Модельде қолданылатын сыбайлас жемқорлыққа әсер ететін факторлар

Айнымалы	Сипаттамасы
PDI қуат қашықтығы	Қоғамның аз ықпалды мүшелерінің биліктің біркелкі бөлінбегенін мойындау дәрежесін білдіреді. Басқаша айтқанда, билік қашықтығы қоғамдағы ізбасарлардың теңсіздік пен билікті қалай қолдайтынын көрсетеді (Дириенцо және т.б., 2007).
IDW индивидуализм	Жеке тұлғалардың топтарға интеграциялану дәрежесіне жатады. Индивидуализм тұрғысынан жеке адамдар арасындағы байланыс әлсіреді. Индивидуализмге қарама-қарсы ұжымшылдық болып табылады, онда адамдар күшті, біртұтас топтарға бірігеді. Индивидуализм сөзі мемлекетке емес, топқа қатысты (Дириенцо және т.б., 2007).
MAS Антифеминизм	Гендерлік рөлдердің таралуын білдіреді. Антифеминизмге феминизм қарама-қарсы қойылған. Антифеминизм деңгейі жоғары елдерде әйелдер талапшыл және бәсекеқабілетті, бірақ ерлер сияқты емес, сондықтан антифеминизм деңгейі жоғары елдерде ерлер мен әйелдер құндылықтары арасында алшақтық бар (Дириенцо және т.б., 2007).
UAI белгісіздіктен қашық болу.	Қоғамның белгісіздік пен түсініксіздікке төзімділік қабілетін білдіреді. Басқаша айтқанда, белгісіздіктен қашық болу мәдениеттің өз мүшелеріне белгісіз және құрылымдалмаған жағдайларда өздерін ыңғайсыз немесе жайлы сезінуге көмектесетін дәрежесін білдіреді (Дириенцо және т.б., 2007).
EFW Экономикалық еркіндік	Gwartney және басқаларында жарияланған Индекс (2002), онда Үкіметтің мөлшері, құқықтық құрылымы, меншік құқығын қорғау, сенімді ақшаға қол жеткізу, шетелдіктермен алмасу еркіндігі және реттеу сияқты факторлар ескеріледі
DAI сандық қол жетімділік индексі.	Бұл индекс цифрлық байланыс инфрақұрылымына, баға бойынша цифрлық байланысқа қолжетімділікке, цифрлық байланыс саласындағы білімге, ақпараттық-коммуникациялық технологиялардың сапасына және цифрлық ақпараттық-коммуникациялық технологияларға негізделген, мәні 0 - 1 аралығын көрсетеді.

GDP - жалпы ішкі өнім.	Жалпы ішкі өнім-бұл белгілі бір елдің экономикасындағы ұлттық табыс пен өндіріс көлемінің көрсеткіші. Бұл барлық резиденттердің жалпы қосылған құнының қосындысы
------------------------	--

$$Model - 1. CPI = \beta_0 \cdot \beta_1 PDI + \beta_2 IDV + \beta_3 MAS + \beta_4 UAI + \beta_5 EFW + \beta_6 GDP + \beta_7 DAI + \varepsilon \quad (1)$$

Біз Дириенцо нәтижелеріне ұқсас нәтижелерді аламыз, кез келген айырмашылықтар барлық елдер бойынша деректердің қолжетімділігіне байланысты. Содан кейін біз 2-модельге есептік айнымалыларды қосу арқылы модельді бағалаймыз және нәтижесі келесі 2-кестеде берілген:

$$Model - 2. CPI = \beta_0 \cdot \beta_1 PDI + \beta_2 IDV + \beta_3 MAS + \beta_4 UAI + \beta_5 EFW + \beta_6 GDP + \beta_7 DAI + \beta_8 PAQ + \beta_9 BIG4 + \varepsilon \quad (2)$$

Кесте 2 – Модельдер бойынша есептеу нәтижесі

Көрсеткіштер	1 модель		2 модель	
	коэффициенті	SE	коэффициенті	SE
Constant	-2.159	1.696	-6.351	2.261
Сынақ айнымалылары				
PAQ			0.72	0.352
BIG4			0.389	0.168
Бақылау айнымалылары Дириенцодан және т. б.				
PDI	-0.012	0.008	-0.012	0.01
IDV	-0.005	0.008	-0.011	0.009
MAS	-0.016	0.007	-0.014	0.007
UAI	-0.007	0.005	0.00	0.006
EFW	0.88	0.22	0.841	0.282
GDP	0.00	0.00	0.00	0.00
DAI	4.804	1.575	4.569	1.869
No. Obs	57		37	
F	58.36		36.36	
Adjusted R2	0.88		0.90	

2 модельдегі есеп айнымалыларының маңыздылығын зерттей отырып, біз Big 4 және PAQ екеуі де H1 және H2 растайтындығын 0,05 деңгейінде маңызды екенін анықтаймыз. Бұл нәтижелер белгілі бір елге тән бірнеше факторларды есепке алғаннан кейін бухгалтерлік ақпараттың сапасы елдегі сыбайлас жемқорлық деңгейіне айтарлықтай әсер ететіндігін көрсетті.

Нәтижелер және талқылаулар. Қаржылық есептіліктің бұрмалануының міндетті шарттарының бірі – тәуекелділік факторының болуы. Қаржылық

есептілікті бұрмалауға ықпал ететін факторлар сан алуын болады. Бұрмалау тәуекелділігін анықтауға жіктелік амал негіз болады. Жіктелік амал талдамалық және тәжірибелік қолдану артықтықтарына ие, бұл амалдар аудит стандарттарында және аудит бағдарламасында енгізілген. Қаржылық есептіліктің бұрмалану тәуекелділігіне әсер ететін факторларды екі топқа бөлеміз: макро деңгейдегі және микро деңгейдегі факторлар.

Қаржылық есептіліктегі алаяқтық әрекеттерге салалық ерекшеліктің ықпалын біраз ғалымдар зертте-

ген, атап айтсақ С. Симпсон, М. Баукус, Д. Неар. Бұл ғалымдар АҚШ электроника өндірісінде, банктік салаларында, жоғары технологиялық өндеуші өнеркәсіп салаларында, энергетика секторларында қаржылық есептіліктің бұрмалануына жол берілгендігін атап көрсеткен.

Макроденгейдегі факторларға кәсіпорынның қаржылық-экономикалық жағдайы, өндірістік мүмкіншіліктері, бизнестің ұйымдық құрылымы, менеджменттер мен акционерлердің өзара қарым-қатынасы, біліктілігі, іскерлік беделі, моральдық-этикасы жатады. Кәсіпорын басшылары қаржылық есептілікке тікелей жауапты және бұрмалануға жол бермеуге тырысқанымен, олардың біліктілігі, іскер-

лік беделі, моральдық-этикасы маңызды рөл атқарады.

Қаржылық есептіліктің бұрмалану факторына кәсіпорынның ауқымы әсер етеді [11]. Американдық ғалымдар С. Симпсон, М. Баукус, Д. Неардың пікірінше ірі кәсіпорындар шағын кәсіпорындарға қарағанда екі есе артығымен бұрмалауға жол береді, ал шағын кәсіпорындарға қарағанда орта кәсіпорындардың бұрмалауға жол беруі 10% құрайды [12]. Ал Х. Силвеструнның пікірінше орта және шағын кәсіпорындар ең жиі бұрмалауға жол береді, ал ірі кәсіпорындар ауқымды көлемдегі бұрмалауға жол береді [13]. Қаржылық есептіліктің бұрмалану тәуекелінің факторлары келесі 3-кесте берілген:

Кесте 3 - Қаржылық есептіліктің бұрмалану тәуекелінің факторлары

	Тәуекел факторлары	Салдары
Макроденгейдегі факторлар		
Экономикалық саясат факторлары		
1.1	Жоғары пайыздық мөлшерлеме мен валюталық тәуекелділік	Несиеберушілерді тарту үшін кәсіпорындар қаржылық жағдайын жақсартып көрсетуге тырысады.
1.2	Арзан импорттық бәсекелестік	Егер кәсіпорын шетелдік өніммен бәсекелесетін болса, онда мемлекеттің қолдауына деген мұқтаждықтан өзінің табысын азайтып көрсетеді, сөйтіп өзін банкроттық жағдайда екендігін көрсеткісі келеді.
1.3	Сыбайлас жемқорлық	Мемлекет сыбайлас жемқорлыққа қарсы күрес жүргізбесе, онда көптеген кәсіпорындардың басшылары қаржылық бұрмалаушылыққа жол береді.
Бизнесті жүргізудің әлеуметтік-мәдени ерекшеліктері		
2.1	Әлеуметтік-мәдени орта	Әлеуметтік-мәдени орта адамның психологиясына қатты ықпал етеді, сондықтан әлеуметтік қолайсыздық қаржылық есептіліктің бұрмалану тәуекелділігін арттырады.
Салалық ерекшеліктер		
3.1	Бәсекелестік орта	Кәсіпорын бәсекелестік қысымға түссе, онда қаржылық есептілік көрсеткіштерін: пайда және табысты өсіріп көрсетеді.
3.2	Технологиялық өзгерістер	Кәсіпорын жаңа технологияларды енгізген кезде бірден активтердің құнын артығымен бағалап өсіріп көрсетеді.
3.3	Нарықтың монополизациялану деңгейі	Табиғи монополистер тарифтерді жоғарлату арқылы мол пайда табады. Табиғи монополистердің тарифті азайту саяси ойынның пәні. Тек халықтың қысымымен тарифті азайтуға тырысады және өз пайдаларын құпияда ұстайды.
Микродегейдегі факторлар		
Бухгалтерлік		

4.1	Елеулі инвестиция көлемі	Кәсіпорын үлкен көлемде инвестиция тартса, онда инвестициялық табыстылықты арттырып көрсетуге тырысады.
4.2	Айналым капиталының жеткіліксіздігі	Айналым капиталының жеткіліксіздігі кәсіпорынның несиелік рейтингісін төмендетеді, сондықтан айналым капиталын арттырып көрсетуге тырысады.
4.3	Күмәнді дебиторлық борыштың өсуі	Күмәнді дебиторлық борыштар қаржылық қиындыққа алып келеді. Сондықтан кәсіпорын қаржылық жағдайды жақсартып көрсетуге тырысады.
4.4	Ақша қаражатының тапшылығы кезінде жоғары пайда мөлшерін көрсетуі	Егер кәсіпорын ақша ағымы төмен кезде жоғары пайда мөлшерін көрсететін болса, онда пайданың мөлшерін асыра өсіріп көрсетіп отырғандығын аңғаруға болады.
Ескерту: [8] ақпарат көзі негізінде құрылған.		

Қаржылық есептілік ақпараттарын бұрмалап көрсету тұлпаты туралы ақпараттар келесі 4-кестеде көрсетілген:

Кесте 4 - Қаржылық есептіліктің бұрмалану тұлпаты

№	Қаржылық есептіліктің бұрмалану тұлпаты	Қаржылық есептілік ақпараттарын бұрмалау әрекеттері
1	Сандық мәліметтерді, жіктемелерді, ақпараттарды ұсыну және ашып көрсету кезінде бухгалтерлік қағидаларды дұрыс емес қолдану	Баланс элементтерін қате біріктіру. Активтер мен пассивтердің сальдосын қате есептеу. Активтерді шығынға немесе керісінше айналдыру. Бухгалтелік баланс элементтерін түсініксіз бөлшектеу. Есептен шығарылған соманы баланста ұстап көрсету.
2	Бухгалтерлік есеп шоттарындағы қалдықтарды бағалау кезінде негізсіз өзгертулерге жол беру	Қайта бағалау сомасын қате есептеу. Амортизациялық аударымдар сомасын қате бағалау. Дұрыс емес бағалау әдісін қолдану.
3	Бастапқы құжаттар мен тіркелімдердегі мәліметтерді өзгерту және жалған құжаттар жасау	Болмаған операцияларға бухгалтерлік жазба жазу. Түгендеу кезінде жалған сандарды көрсету.
4	Шаруашылық операцияларын әдейі тіркеуге алмай қою немесе есептілік құжаттарда көрсетпей қою	Кейбір баптарды балансқа енгізбеу
5	Қаржылық есептілікті бұрмалау үшін күрделі операцияларға қатысу	Авторлар әлі зерттемеген
Ескерту: [14] ақпарат көзі негізінде құрылған.		

Д.Р. Крессидің алаяқтық теориясы бойынша алаяқтық әрекетке бару шарттары мынаған негізделеді [15]:

- жеке тұлғаның саналы түрде алаяқтық әрекетті жасау мүмкіншілігі;
- қысым жағдайы мен ынталандыру факторларының болуы;

- жоғарыда аталған екі факторлардан өз әрекетін жасыру немесе ақтау мүмкіндігі туындайды.

Осы аталған үш элемент бірігіп алаяқтықтың үшбұрыштық үлгісін құрайды. Ал Ж. Даффилд және П. Грабосктің зерттеулері бойынша бриллианттық теория ұсынылған және алаяқтықтың үшбұрыштық үлгісінде қарастырылған үш элементке

төртінші элемент қабілеттілік енгізілді [16]. Сонымен қатар алаяқтықтың бесбұрыштық үлгісі де ұсынылған және оған мынандай элементтер енгізілді:

сенімділік, құзыреттілік, мүмкіндік, ынталандыру және өзін-өзі ақтау. Дириенцо және Трейсман моделдерінде есептеу нәтижелері 5-кесте келтірілген:

Кесте 5 – Дириенцо және Трейсман моделдерінде есептеу нәтижелері

	Бухгалтерлік есепті қабылдаудың орнына қолданылатын құрал			
	Агрессивтілік	Басқарудың ашықтығы	Мәнін ашу	Жан басына шаққандағы аудиторлар
А панелі: Дириенцо басқару айнымалыларын пайдалану				
PAQ	-0.152	1.291	1.109	2.493
PDI	-0.018	-0.007	-0.009	0.007
IDV	-0.001	-0.018	-0.017	-0.033
MAS	-0.031	-0.012	-0.013	-0.004
UAI	0.006	0.001	0.000	-0.002
EFW	2.107	0.685	0.761	0.189
GDP	0.000	0.000	0.000	0.000
DAI	1.755	6.359	6.157	6.187
const	-7.785	-8.324	-7.66	-12.177
В панелі: Трейсман басқару айнымалыларын пайдалану				
PAQ	2.246	265	2.692	-3.673
Жалпы құқық жүйесі	-1.498	-0.916	-0.998	1.398
Бұрынғы британдық колония немесе Ұлыбритания	0.375	-0.340	-0.306	2.028
Ешқашан колония болған емес	0.782	1.079	0.106	0.097
Протестанттар (%)	0.007	0.006	0.005	0.042
Этнолингвистикалық бөлім	0.003	-0.004	-0.003	-0.008
Отын, металдар және пайдалы қазбалар экспорты	0.009	0.011	0.011	0.027
Жан басына шаққандағы логарифмдік ЖІӨ	3.311	3.304	3.312	8.398
Федералдық	-0.668	-0.400	-0.417	-0.451
Үздіксіз демократия	-0.352	-0.442	-0.490	1.714
Constant	-18.914	-21.081	-21.3	-9.351

Бұл зерттеудің мақсаты бухгалтерлік есеп пен сыбайлас жемқорлық арасындағы байланысты эмпирикалық зерттеу жасау болды. Осы мақсатта біз бухгалтерлік есеп пен аудит сапасының деңгейі мен болжамды сыбайлас жемқорлық арасындағы байланысты зерттеу үшін 57 елдің деректерін пайдалана отырып, еларалық талдау жүргіздік. Корреляциялық талдау және регрессия арқылы Дириенцонның жұмысында кездесетін айнымалыларды бақылай отырып, біз гипотезаны қолдайтын дәлелдер табаптық (H1): big4 фирмаларының қатысуының артуы мен елдердегі сыбайлас жемқорлықтың қабыл-

данған деңгейі арасында кері байланыс бар және (H2): елдегі қабылданған бухгалтерлік есеп сапасы мен елдердегі сыбайлас жемқорлықтың болжамды деңгейі арасында кері байланыс бар. Тиісті құралдардың шектеулерін ескере отырып, біз төрт түрлі аспаптық айнымалыларды қолдану арқылы екі сатылы ең кіші квадраттық талдау жүргізіп, эндогендік мәселелерді шештік. Нәтижелер H2 үшін эндогендік бақылауға төзімді. Өзара байланысты емес айнымалылары бар әртүрлі модельдерді, сондай-ақ ең кіші квадраттардың екі сатылы әдісін және құралдар жиынтығын қолдана отырып, біз сәйкесінше өт-

кізіп алған айнымалылар мен эндогенділіктің орын-ауыстыру мәселелерін шешеміз. Бұл нәтижелер бухгалтерлік есеп пен аудиттің жақсаруы сыбайлас жемқорлық деңгейінің төмендеуімен байланысты деген жалпы гипотезамызды қатты қолдайды. Біздің модельдеріміздегі РАG байланысты коэффициенттердің мөлшері бухгалтерлік есептің қабылданған сапасы қабылданған сыбайлас жемқорлықпен статистикалық тұрғыдан ғана емес, сонымен бірге экономикалық тұрғыдан да маңызды екенін көрсетеді. Осыны ескере отырып, бухгалтерлік есепті жақсарту сыбайлас жемқорлықты азайтатын екі сатылы ең кіші квадраттық регрессия демонстрациясымен қатар, бұл тұжырымдар сыбайлас жемқорлықпен күрескісі келетін елдер үшін маңызды: бухгалтерлік есеп пен аудиттің сапасын жақсарту арқылы елдер сыбайлас жемқорлық деңгейін төмендетуге болады.

Қорытынды. Қаржылық есептіліктің бұрмалануының алдын алу үшін сыртқы аудитті жүргізу әдістерін жетілдіру керек. Сыртқы аудитте қолданылатын дәстүрлі әдістермен қатар жоғарыда аталған алаяқтықтың үшбұрыштық үлгісі мен бесбұрыштық үлгілері бойынша қаржылық есептілікті құруға жауапты тұлғаның алаяқтыққа жол беру ықтималдылығын анықтау қажет. Әдістемелік деңгейде жеке тұлғаның қабілетін, алаяқтыққа бару мүмкіндігін анықтайтын тәуекелділік факторларының индикаторларының тізімін жасау қажет. Бухгалтерлік есеп пен аудиттің сапасына да, бухгалтерлік есеп пен аудит стандарттарына да сілтеме жасаймыз. Бухгалтерлік есеп - бұл қаржылық ақпаратты жалпылау және көпшілікке жеткізу процесі болса, ал аудит - бұл бухгалтерлік ақпарат тексерілетін процесс. Олардың екеуі де бір процестің бөлігі болып

табылады, сондықтан олардың екеуі де ақпараттардың шынайы және нақты болуын қамтамасыз етеді.

Деректердің қол жетімділігі нәтижесінде біздің іріктеменің мөлшері мен нәтижесінде алынған елдер саны модельден модельге қарай өзгеріп отырды. Дириенцо 2 моделі біздің қол жетімділігі шектеулі үлгілеріміздің бірі болды, сондықтан қолданбада тізімделген елдер Дириенцо 2 моделінде пайдаланылған 20 елді сипаттады.

Аудит және бухгалтерлік есеп стандарттарын жақсарту сыбайлас жемқорлықпен байланысты екенін көрсететін бұл тұжырымдар маңызды. Сыбайлас жемқорлық елдердің де, ұйымдардың да дамуына кедергі келтіреді. Бұл прогресс қабілетсіздігі екі фактордан туындайды. Біріншіден, сыбайлас жемқорлық оның өсуіне көмектесу үшін экономикаға қайта инвестициялауға болатын қаражатты шығарады. Нәтижесінде ұтымсыз бөлінетін ресурстар сыбайлас жемқорлық дегеніміз ресурстар өндірістік активтерге, барлау жұмыстарына немесе өмір сүру деңгейін көтерудің басқа әдістеріне тиімсіз инвестицияланады. Басқа елдер өздерінің ЖІӨ-ні көбейтіп, бәсекелестік позицияларын жақсартқанымен, сыбайлас жемқорлық деңгейі жоғары елдер сыбайлас жемқорлықсыз болуы мүмкін жерге жетуге тырысып, үнемі артта қалады. Сыбайлас жемқорлықтың екінші жойқын әсері одан да маңызды болуы мүмкін. Шетелдік ұйымдар мен жеке тұлғалар өздерінің инвестициялары қауіпсіз болады деп сенбейтін немесе сыбайлас жемқорлық деңгейі жоғары деп санайтын елдерге инвестиция салғысы келмейді. Шетелдіктердің инвестицияларын қысқартудың және ұтымсыз бөлінген ресурстарды толтырудың экономикалық тетіктерін ашудың екі жақты кері салдары экономикаға зиян тигізуі мүмкін.

Әдебиеттер

1. Treisman D. The causes of corruption: a cross-national study // *Journal of Public Economics*.-2000.-Vol.76.-pp. 399-457.
2. DiRienzo C., Das J., Cord K. and Burbridge J. Corruption and the role of information // *Journal of International Business*.- 2007.- Vol. 38 No. 2.- pp. 320-32.
3. Davis, J. and Ruhe, J. Perceptions of country corruption: antecedents and outcomes// *Journal of Business Ethics*.- 2003.- Vol. 43 No. 4.- pp.275-88.
4. Goel R.K. and Nelson M.A. Economic freedom versus political freedom: cross-country influences on corruption// *Australian Economic Papers*.-2005.- Vol. 44 No.2.- pp. 121-33.
5. Ades A. and Di Tella R. Rents, competition and corruption // *American Economic Review*.-1999.- Vol. 89 No. 4.-pp. 982-93.
6. Арженовский С.В. Перспективы развития методологии оценки риска существенного искажения вследствие мошенничества в процессе аудита// *Вопросы регулирования экономики*. -Т 7. № 4.- 2016.- стр. 147-158.

-
7. Andvig J.C., Fjeldstad O. Corruption: a review of contemporary research. CMI Report R 2001:7.- Chr. Michelsen Institute for Development Studies and Human Rights, Bergen.-2001.-122 p.- ISSN 0805-505X, ISBN 82-8062-003-6.
 8. Рейдолда С., Бержанова А.М. Регулирование экономических отношений между субъектами государственно-частного партнерства в Казахстане// Вестник ЕНУ им. Л. Н. Гумилева, серия Экономика.- 2021.- Нур-Султан.- № 2.- стр. 55-67.
 9. Брюханов М.Ю. Риск фальсификации финансовой отчетности: классификация и описания факторов и моделирование// Вестник ТГУ.- № 11(55).- 2007.- стр. 30-37.
 10. Adler N. International Dimensions of Organizational Behavior. South Western, New York, NY.- 2002.- 398 p. ISBN 0-324-05786-5.
 11. Nguyen N.H., Phan H.V. & Simpson, T. Political corruption and mergers and acquisitions// Journal of Corporate Finance.- 2020.- 65, 101765.
<https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2020.101765>
 12. Davis M., Cox M. & Baucus M. Managerial aspirations and suspect leaders: The effect of relative performance and leader succession on organizational misconduct // Journal of Business Ethics .- 2021.- Vol.171(1).- pp.123-138. DOI: [10.1007/s10551-019-04245-1](https://doi.org/10.1007/s10551-019-04245-1)
 13. Silverstone H., Sheetz M., Pedneault S., Rudewicz F. Forensic accounting and fraud investigation for non-experts// John Wiley & Sons.-2012.- 336 p. ISBN 978-0-470-87959.
 14. Штефан М.А., Ферулева Н.В. Аудит фальсификации финансовой отчетности: специфические аспекты // Международный бухгалтерский учет.- 2017- № 2.- стр.88 - 105.
 15. Cressy D. Literacy and the social order: Reading and writing in Tudor and Stuart England// Cambridge University Press.-2006.- 260 p. ISBN 13 978-0521032469
 16. Vian T., McIntosh N., Grabowski A. It keeps us from putting drugs in pockets: how a public-private partnership for hospital management may help curb corruption// The Permanente Journal.-2017.- Vol.21 No 4.- pp. 16-11.
<https://doi.org/10.7812/TPP/16-11>

References

1. Treisman D. The causes of corruption: a cross-national study // Journal of Public Economics.-2000.-Vol.76.-pp. 399-457.
2. Di Rienzo C., Das J., Cord K. and Burbridge J. Corruption and the role of information // Journal of International Business.- 2007.- Vol. 38 No. 2.- pp. 320-32.
3. Davis, J. and Ruhe, J. Perceptions of country corruption: antecedents and outcomes// Journal of Business Ethics.- 2003.- Vol. 43 No. 4.- pp.275-88.
4. Goel R.K. and Nelson M.A. Economic freedom versus political freedom: cross-country influences on corruption// Australian Economic Papers.-2005.- Vol. 44 No.2.- pp. 121-33.
5. Ades A. and Di Tella R. Rents, competition and corruption // American Economic Review.-1999.- Vol. 89 No. 4.-pp. 982-93.
6. Arzhenovskij S.V. Perspektivy razvitiya metodologii ocenki riska sushhestvennogo iskazheniya vsledstvie moshennichestva v processe audita// Voprosy regulirovaniya jekonomiki. -T 7. № 4.- 2016.- str. 147-158. [In Russian].
7. Andvig J.C., Fjeldstad O. Corruption: a review of contemporary research. CMI Report R 2001:7.- Chr. Michelsen Institute for Development Studies and Human Rights, Bergen.-2001.-122 p.- ISSN 0805-505X, ISBN 82-8062-003-6.
8. Rejdolda S., Berzhanova A.M. Regulirovanie jekonomicheskikh otnoshenij mezhdu subъek-tami gosudarstvenno-chastnogo partnerstva v Kazahstane// Vestnik ENU im. L. N. Gumileva, serija Jekonomika.- 2021.- Nur-Sultan.- № 2.- str. 55-67. [In Russian].
9. Brjuhanov M.Ju. Risk fal'sifikacii finansovoj otchetnochni: klassifikacija i opisanija faktorov i modelirovanie//

Vestnik TGU.- № 11(55).- 2007.- str. 30-37. [In Russian].

10. Adler N. International Dimensions of Organizational Behavior. South Western, New York, NY.- 2002.- 398 p. ISBN 0-324-05786-5.

11. Nguyen N.H., Phan H.V. & Simpson, T. Political corruption and mergers and acquisitions // Journal of Corporate Finance.- 2020.- 65, 101765.

<https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2020.101765>

12. Davis M., Cox M. & Baucus M. Managerial aspirations and suspect leaders: The effect of relative performance and leader succession on organizational misconduct // Journal of Business Ethics .- 2021.- Vol.171(1).- pp.123-138. DOI: [10.1007/s10551-019-04245-1](https://doi.org/10.1007/s10551-019-04245-1)

13. Silverstone H., Sheetz M., Pedneault S., Rudewicz F. Forensic accounting and fraud investigation for non-experts // John Wiley & Sons.- 2012.- 336 p. ISBN 978-0-470-87959.

14. Shtefan M.A., Feruleva N.V. Audit fal'sifikacii finansovoj otchetnosti: specificheskie aspekty // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchët.- 2017- № 2.- str.88 - 105. [In Russian].

15. Cressy D. Literacy and the social order: Reading and writing in Tudor and Stuart England // Cambridge University Press.- 2006.- 260 p. ISBN 13 978-0521032469

16. Vian T., McIntosh N., Grabowski A. It keeps us from putting drugs in pockets: how a public-private partnership for hospital management may help curb corruption // The Permanente Journal.- 2017.- Vol.21 No 4.- pp. 16-11. <https://doi.org/10.7812/TPP/16-11>

Авторлар туралы мәліметтер

Рейдолда С.- магистр, К. Кулажанов атындағы Қазақ технология және бизнес университеті, Астана қаласы, Қазақстан, e-mail: Saulegul0408@gmail.com;

Алпысбаева А.К. -экономика ғылыми кандидаты, қауым. профессор м.а., К. Кулажанов атындағы Қазақ технология және бизнес университеті, Астана, Қазақстан e-mail: alpysbayeva.ainur77@mail.ru;

Жабытай Б.Н.- PhD, қауым. профессор м.а., К.Кулажанов атындағы Қазақ технология және бизнес университеті, Астана қаласы, Қазақстан, e-mail: bayana_7778@mail.ru;

Байдаирова К.Б. -магистр, К. Кулажанов атындағы Қазақ технология және бизнес университеті, Астана, Қазақстан, e-mail: bkb_78@mail.ru

Information about the authors

S. Reidolda – master, K. Kulazhanov Kazakh University of Technology and Business, Astana, Kazakhstan, e-mail: Saulegul0408@gmail.com

Alpysbayeva A.- candidate of Economic Sciences, K. Kulazhanov Kazakh University of Technology and Business, Astana, Kazakhstan, e-mail: alpysbayeva.ainur77@mail.ru;

Zhabytai B. N.- PhD, acting Associate professor in the specialty acting Associate Professor, K. Kulazhanov Kazakh University of Technology and Business, Astana, Kazakhstan, e-mail: bayana_7778@mail.ru;

Baidairova K.B.- Master of Economics, K. Kulazhanov Kazakh University of Technology and Business, Astana, Kazakhstan, e-mail: bkb_78@mail.ru