

ГОЛОВАЧ

Тетяна Анатоліївна

УДК 657.6

**ПРО ПИТАННЯ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ ІЗ ЗОВНІШНЬОЇ  
ОЦІНКИ КОРУПЦІЙНИХ РИЗИКІВ У ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ І  
АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ ДЕРЖАВНОЇ ФОРМИ ВЛАСНОСТІ:  
ПІДГОТОВКА ТА ПЛАНУВАННЯ**

**ON THE ISSUE OF PROVIDING THE AUDIT SERVICES OF THE  
EXTERNAL ASSESSMENT OF CORRUPTION RISKS IN THE ACTIVITY OF  
ENTERPRISES AND JOINT STOCK COMPANIES OF THE STATE FORM OF  
OWNERSHIP: PREPARATION AND PLANNING**

д.е.н., професор, аудитор,  
провідний науковий  
співробітник Наукової  
лабораторії з проблем  
кримінальної поліції, ННІ № 1  
Національної академії  
внутрішніх справ

DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2020.6.3>

**HOLOVACH Tetiana Anatoliivna** – Doctor of Economics, auditor, leading researcher of Scientific Laboratory for criminal police problems of the Educational and Scientific Institute of National Academy of Internal Affairs of Ukraine

Статтю присвячено питанням проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків у діяльності підприємств і акціонерних товариств державної форми власності, яку проводять організації, що надають аудиторські послуги. Акцентовано увагу на етапах та підетапах, а також їх сутнісному змісті та значенні, стосовно підготовки та планування зовнішньої оцінки корупційних ризиків. Наведено перелік можливих джерел інформації для зовнішньої оцінки корупційних ризиків. Виокремлено ряд проблем нормативн-правового, методичного та психологічного характеру, які виникають у проведенні зовнішньої оцінки корупційних ризиків у діяльності підприємств і акціонерних товариств державної форми власності.

\* \* \*

Статья посвящена вопросам проведения внешней оценки коррупционных рисков в деятельности предприятий и акционерных обществ государственной формы собственности, которую проводят организации, что предоставляют аудиторские услуги. Акцентировано внимание на этапах та підетапах, а также их сущностного содержания и значения, относительно подготовки и планирования внешней оценки коррупционных рисков. Приведен перечень возможных источников информации для внешней оценки коррупционных рисков. Выделено ряд проблем нормативно-правового, методического и психологического характера, которые возникают при проведении внешней оценки коррупционных рисков в деятельности предприятий и акционерных обществ государственной формы собственности.

\* \* \*

The article is devoted to the issues of external assessment of corruption risks, which is carried out by organizations that provide audit services, in the activity of enterprises and joint-stock companies of the state form of ownership. Corruption offenses in the activity of legal persons are quite common, which causes serious moral, economical and political problems, hinders development and distorts competition. They also have an extremely negative impact on the system of law enforcement and regulatory agencies, destroy independent justice. Corruption increases the doing business cost, reduces certainty in commercial relations, increases the value of goods and services, reduces their quality, destroys trust in government institutions and hinders fair and efficient market operations. It is legal persons that bear a significant part of the responsibility for the practical contribution to the fight against corruption, independently creating an appropriate atmosphere of corruption intolerance.

The purpose of the paper is to highlight the methodology and issues concerned to the practice of external assessment of corruption risks of enterprises' and joint stock companies' of state ownership activity by independent auditors in terms of preparation and planning.

This article focuses on the stages and sub-stages, as well as their essential content and significance, concerned to the preparation and planning of external assessment of corruption risks. The list of possible sources of information for external assessment of corruption risks is given. A number of problems of normative and legal, methodical and psychological character, which arise during the external assessment of corruption risks in activity of the enterprises and joint-stock companies of the state form of ownership are highlighted. The external assessment of corruption risks is a systematic work to identify the corruption risks in the enterprise and consists of the following stages: preparation and planning of corruption risk assessment; corruption risks assessment; determination the directions of individual corruption prevention; preparation of draft report, project discussion, and a final report on corruption risk assessment. In turn each of the stages consists of several sub-stages. The result of the corruption risks assessment and the determination of corruption prevention areas depends on the implementation quality of each sub-stage of the external assessment of corruption risks.

**Ключові слова:** корупція, підготовка та планування зовнішньої оцінки корупційних ризиків, антикорупційна програма юридичної особи, аудиторські послуги

**Ключевые слова:** коррупция, подготовка и планирование внешней оценки коррупционных рисков, антикоррупционная программа юридического лица, аудиторские услуги

**Keywords:** corruption, preparation and planning of external assessment of corruption risks, anti-corruption program of a legal person, audit services

## ВСТУП

За результатами аналізу індексу сприйняття корупції – 2018 України, розрахованого міжнародною організацією Transparency International Україна здобула 32 бали (на два більше ніж у 2017р.) та піднялася зі 130 на 120 місце в глобальному рейтингу "Індексу сприйняття корупції" за результатами 2018 р. Аналіз досліджень, на основі яких розраховувався Індекс, свідчить про певне зменшення рівня корупції у відносинах між бізнесом та державними структурами. Цьому могли сприяти запровадження автоматичного відшкодування податку на додану вартість, постійна робота інституту бізнесомбудсмена, функціонування електронних систем ProZorro та ProZorro-продажі. Поряд з цим показник України досі гірший ніж у країн сусідів: Польща – 60, Румунія – 47, Угорщина – 46, Білорусь – 44, Молдова – 33 [1]. На сьогодні (2020 р.) стверджувати, що боротьба з корупцією в Україні має дієвий характер, не варто.

Корупційні правопорушення у діяльності юридичних осіб є доволі поширеним явищем, яке викликає серйозні моральні, економічні і політичні проблеми, перешкоджає розвитку і спотворює конкуренцію. Вони також вкрай негативно впливають на систему правоохоронних і контролюючих органів, руйнують незалежне правосуддя. Корупція збільшує витрати на ведення бізнесу, зменшує визначеність у комерційних відносинах, збільшує вартість товарів і послуг, знижує їх якість, руйнує довіру до державних інститутів і перешкоджає чесній та ефективній діяльності на ринку. Саме юридичні особи несуть значну частину відповідальності за практичний внесок у протидію корупції, самостійно створюючи відповідну атмосферу нетерпимості до корупції [2].

Першим кроком на шляху зміцнення методичної бази для створення клімату добросовісності у діяльності юридичних осіб стало затвердження рішенням Національного агентства з питань запобігання корупції від 02 березня 2017 р. № 75 Типової антикорупційної програми юридичної особи (далі – антикорупційна програма). Основою для розвитку корпоративної культури, заснованої передусім на нульовій терпимості до корупції, є антикорупційна програма, що діє в юридичній особі. Подібна програма є критично важливою складовою успіху у протидії всім проявам корупції у практичному функціонуванні юридичної особи. Методичні рекомендації антикорупційної програми мають інформаційно-роз'яснювальний характер і розраховані для використання у роботі, насамперед, суб'єктами затвердження антикорупційних програм, які визначено у ч. 2 ст. 62 Закону України «Про запобігання корупції» від 14.10.2014р. № 1700 – VII, а також для осіб, відповідальних за реалізацію антикорупційних програм [3].

Відповідно до розд. 2 п. 9 антикорупційної програми юридична особа не рідше ніж один раз на три роки повинна проходити зовнішню оцінку корупційних ризиків, яку проводять організації, що надають аудиторські, юридичні чи консалтингові послуги, або незалежні експерти.

Зовнішня оцінка корупційних ризиків покликана забезпечити належну активність антикорупційних заходів та раціональне використання майна і грошових коштів підприємств.

Дане дослідження присвячене проведенню аудиторськими фірмами на замовлення клієнтів, зовнішньої оцінки корупційних ризиків.

Наукові публікації стосовно проблем протидії корупції свідчать про те, що механізм реалізації антикорупційної політики держави недостатньо розроблений, особливо для оцінки корупційних ризиків підприємств і акціонерних товариств державної форми власності. Дослідження які містять конкретні пояснення, методики майже відсутні. У написанні статті вивчалися праці О.О. Крайнова, А.В. Волошенко, П.А. Кабанова, Т.О. Каменської та інших українських та зарубіжних вчених.

**МЕТА** роботи полягає у висвітленні методики та встановленні проблемних питань стосовно практики проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків діяльності підприємств і акціонерних товариств державної форми власності незалежними аудиторами у частині підготовки та плануванні зовнішньої оцінки корупційних ризиків.

## МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові тематичні праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet, нормативно-правові акти, а також використано затверджені антикорупційні програми діючих підприємств в Україні, аудиторські звіти, рекомендації щодо проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків в діяльності підприємств та установ ПрАТ «Аудиторська фірма «Аналітик»».

## РЕЗУЛЬТАТИ

Питання змісту корупції є дискусійним. Кримінологи надають перевагу трактуванню корупції у вигляді хабарництва, підкупу та різних кримінальних проявів зловживання владою і службовим становищем. Інша категорія науковців розглядає корупцію у широкому аспекті з позиції порушень службової етики та посадових обов'язків. Проте всі дослідники визначають корупцію як деструктивне явище, що негативно впливає на державу, права і свободи людей. Як форма девіантної поведінки корупція спрямована на отримання особистої матеріальної або нематеріальної вигоди шляхом використання службових повноважень всупереч інтересам суспільства. Корупція, як правило, пов'язана з конфліктом інтересів. Згідно зі ст. 1 Закону України «Про запобігання корупції» під потенційним конфліктом інтересів розуміють наявність у особи приватного інтересу у сфері, в якій вона виконує свої службові чи представницькі повноваження, що може вплинути на об'єктивність чи неупередженість прийняття нею рішень, або на вчинення чи невчинення дій під час виконання зазначених повноважень. [4]

Під корупційними ризиками розуміють нормативно-правові, адміністративні, організаційні, а також інші фактори (чинники, умови) у діяльності посадових осіб, що сприяють або можуть сприяти вчиненню ко-

рупційних правопорушень, пов'язаних з корупцією.

Як свідчить досвід проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків у діяльності підприємств і акціонерних товариств державної форми власності головною проблемою є недостатнє розуміння змісту корупційних ризиків посадовими особами названих суб'єктів господарювання. Значна частина таких посадових осіб розглядають корупційні ризики в якості реальних підозр вчинення корупційних правопорушень. Будь-яким способом намагаються переконувати, що умови для можливих корупційних проявів на їх підприємствах відсутні. Як наслідок, у ході процесу проведення аудиторями зовнішньої оцінки корупційних ризиків у діяльності підприємств мають місце випадки некоректної поведінки начальників служб з реалізації антикорупційної програми підприємств, приховування інформації та документів з внутрішнього контролю, обмеження в спілкуванні з посадовими особами інших підрозділів підприємств тощо.

Згідно із розд. 2 п. 5 антикорупційної програми корупційні ризики у діяльності юридичної особи поділяються на внутрішні та зовнішні. Внутрішні корупційні ризики ідентифікуються в організаційно-управлінських, фінансово-господарських, кадрових, юридичних процедурах діяльності юридичної особи. Зовнішні корупційні ризики виявляються у діяльності ділових партнерів, у т.ч. органів державної влади, органів місцевого самоврядування, з якими юридична особа перебуває у ділових правовідносинах.

У широкому розумінні поняття ділові партнери – це будь-які особи, із якими юридична особа має договірні чи інші правовідносини. Як правило, юридична особа щодня працює у складній системі взаємовідносин з різними діловими партнерами, тим не менш у цілях антикорупційної програми до їх кола щонайменше можна віднести: постачальників, підрядників чи субпідрядників, споживачів, покупців, органи державної влади, агентів, представників, афілійованих осіб (в яких юридична особа володіє часткою акцій менше 50 %), дочірні компанії та спільні підприємства. Взаємодія з діловими партнерами є необхідною умовою для ведення бізнесу. Водночас вона може мати значний ризик втягування юридичної особи у корупційні практики.

Зовнішня оцінка корупційних ризиків являє собою системну роботу з виявлення корупційних ризиків на підприємстві та складається з наступних етапів:

- підготовка та планування оцінки корупційних ризиків;
- проведення оцінки корупційних ризиків;
- визначення напрямків індивідуальної профілактики корупції;
- складання проекту звіту, обговорення проекту, та заключного звіту з оцінки корупційних ризиків.

Зі свого боку кожен з етапів складається з декількох підетапів.

Основні труднощі у процесі проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків обумовлені відсутністю нормативно-правових актів і методичних рекомендацій із зовнішньої оцінки. Суб'єкти, які здійснюють зовнішню оцінку корупційних ризиків діяльності підприємств і акціонерних товариств державної форми власності форми власності, у своїх оцінках викорис-

товують загальні концептуальні положення, викладені у нормативно-правових актах і методичних рекомендаціях аналогічного спрямування. Тобто предметна конкретика відсутня, у наявності масив нормативно-правових документів, в яких у загальних рисах описується система заходів протидії корупції та її оцінка, що призводить залежно від професійного досвіду до використання тих чи інших положень законодавства.

Підготовка та планування зовнішньої оцінки корупційних ризиків може включати:

- підготовку до проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків;
- розуміння бізнесу;
- планування проведення аудиторями зовнішньої оцінки корупційних ризиків.

Після підписання договору про надання аудиторських послуг між аудиторською фірмою і замовником, формується робоча група аудиторів для проведення зовнішньої оцінки ризиків діяльності замовника. Водночас слід звертати увагу на конкретизацію предмету договору, в якому, наприклад, може бути передбачено, що проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків у діяльності підприємства полягає у встановленні сфер (об'єктів), причин виникнення та умов, що сприяють вчиненню корупційних правопорушень або правопорушень, пов'язаних з корупцією у діяльності підприємства, визначення корупційних ризиків, а також їх оцінка та розробка рекомендацій (заходів) з їх усунення.

Керівник підприємства має оприлюднити серед персоналу рішення (наказ) про проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків, в якому потрібно вказати:

- особисту підтримку та відповідальність за процес зовнішньої оцінки корупційних ризиків на підприємстві (персонал є учасниками процесу перевірки та може бути задіяний в анкетуванні, опитуванні, проведенні фахових оцінок управлінських процесів на вимогу аудиторів);
- назву суб'єкта проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків;
- цілі та завдання зовнішньої оцінки корупційних ризиків;
- формат проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків;
- строки проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків.

Найперше аудиторам необхідно ознайомитися із загальною інформацією про господарську діяльність замовника у відкритому доступі (на офіційному сайті) мережі Інтернет, а також з'ясувати, в який спосіб проводилась зовнішня оцінка корупційних ризиків за минулий період та вивчити звіт за результатами такої оцінки.

Відповідно до п. 2 Посібника з оцінки корупційних ризиків та розробки планів протидії корупції USAID/FINREP-II, методичний підхід до оцінки та управління корупційними ризиками передбачає детальний аналіз політик, функцій та процесів конкретної установи з метою виявлення та оцінки потенційних можливостей для корупційних вчинків (ризиків) та розробку і впровадження відповідних конкрет-

них заходів із усунення або зменшення цих ризиків [5]. Крім того, відповідно до МСА 315 (переглянутий), для оцінки та ідентифікації ризиків аудиторю необхідне розуміння суб'єкта та його середовища, включаючи внутрішній контроль. Також аудитори повинні отримати розуміння того, чи передбачено у суб'єкта господарювання процес для: ідентифікації бізнес-ризиків, оцінювання значущості ризиків, оцінювання ймовірності їх виникнення та прийняття рішень про механізми розгляду цих ризиків [6]. Частково таку інформацію аудитори можуть отримати з антикорупційної програми юридичної особи (замовника).

Отже наступним підетапом для незалежних аудиторів є процес вивчення та розуміння діяльності підприємства. Розуміння підприємства та середовища її функціонування (контекст) дозволяє виявити та зрозуміти, що або хто може впливати на корупційні ризики підприємства. Це передбачає визначення та аналіз зовнішніх та внутрішніх зацікавлених сторін, а також внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства. У проведенні зовнішньої оцінки корупційних ризиків береться до уваги специфіка діяльності кожного структурного підрозділу та обсяг повноважень працівників підприємства та філій.

У фактичному аналізі окремих сфер та видів діяльності підприємства, залежно від конкретних обставин, можуть застосовуватися й розроблятися специфічні методи їх попередження та усунення (мінімізації), більш характерні для певної, конкретної сфери діяльності кожного структурного підрозділу підприємства та філій.

На даному етапі аудитори проводять аналіз діяльності підприємства та середовища його функціонування. З'ясується, в чому саме полягає внутрішній та зовнішній контекст підприємства, які обставини і хто саме може впливати на існування корупційних ризиків у конкретних напрямках діяльності та прийнятті управлінських рішень. Встановлюються зовнішні та внутрішні зацікавлені сторони, які безпосередньо задіяні в управлінських процесах. Яким саме чином відбувається взаємодія внутрішніх та зовнішніх зацікавлених сторін.

Планування проведення аудитором зовнішньої оцінки корупційних ризиків передбачає складання плану, який підписується керівником робочої групи аудиторів та надається Замовнику для погодження.

Слід зазначити, що тільки після якісного виконання попередніх підетапів (підготовка до проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків та розуміння бізнесу) слід переходити до складання плану.

Можливими джерелами інформації для зовнішньої оцінки корупційних ризиків є основні документи підприємства:

- внутрішні інструкції, накази та розпорядження;
- звернення та скарги;
- матеріали перевірок та службових розслідувань;
- позови та судові рішення;
- повідомлення в ЗМІ;
- договори;
- бухгалтерські документи та фінансова звітність.

Також джерелами інформації можуть бути: анкетування та анонімне опитування, спеціальні аналітичні процедури, мозковий штурм та експертні оцінки.

Далі відбувається збір, систематизація та оцінка попередньо отриманої інформації. Складається опис зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства у вигляді відповідного контексту. Найперше приділяється увага інформації стосовно:

- основних напрямків діяльності;
- організаційної структури;
- фінансового стану;
- розподілу повноважень та підпорядкованості;
- процедури призначення та звільнення посадових осіб; осіб, які постійно або тимчасово обіймають посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських обов'язків; інших працівників Апарату управління та філій підприємства;
- зовнішнього та внутрішнього контролю;
- претензіям та судовим рішенням;
- штатному розкладу та дисциплінарній практиці;
- основним інформаційним потокам та зв'язкам.

У визначенні сфер ризиків та необхідних ресурсів для їх виявлення і дослідження, попередньо проводиться аналіз всіх напрямків діяльності підприємства. На основі отриманої інформації дослідження може бути зосереджено на конкретних сферах діяльності підприємства залежно від точних критеріїв:

- найбільш вразливих до проявів корупції;
- тих, що можуть мати найзначніші негативні наслідки;
- в яких можливо досягти результатів у короткий термін і з мінімальними витратами;
- раніше не проводилась оцінка ризиків;
- зниження ризиків може надати значного ефекту.

Обґрунтування вибору сфер діяльності, загальних та спеціалізованих функцій підприємства оформлюється письмово і погоджується з уповноваженою особою замовника.

## ВИСНОВКИ

Зовнішня оцінка корупційних ризиків покликана забезпечити належну активність антикорупційних заходів та раціональне використання майна і грошових коштів підприємств.

Як свідчить досвід проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків в діяльності підприємств і акціонерних товариств державної форми власності головною проблемою є недостатнє розуміння змісту корупційних ризиків посадовими особами названих суб'єктів господарювання. Значна частина таких посадових осіб розглядають корупційні ризики в якості реальних підозр вчинення корупційних правопорушень.

Основні труднощі у процесі проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків обумовлені відсутністю нормативно-правових актів і методичних рекомендацій. Суб'єкти, які здійснюють зовнішню оцінку корупційних ризиків діяльності підприємств і акціонерних товариств державної форми власності форми власності в своїх оцінках використовують загальні концептуальні положення, викладені в нормативно-правових актах і методичних рекомендацій аналогічного спрямування.

Підготовка та планування зовнішньої оцінки корупційних ризиків може включати:

- підготовку до проведення зовнішньої оцінки ко-

рупційних ризиків;

– розуміння бізнесу;

– планування проведення аудитором зовнішньої оцінки корупційних ризиків. Зі свого боку кожен з етапів складається з декількох підетапів. Від якісного виконання кожного з підетапів проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків залежить результат оцінки корупційних ризиків та визначення напрямків профілактики корупції.

#### **Список використаних джерел**

1. Національна доповідь щодо реалізації засад антикорупційної політики у 2018 р., схвалена Рішенням НАЗК 29.03.2019 р. № 885. URL: <https://www.nazk.gov.ua>

2. Методичні рекомендації щодо підготовки та реалізації антикорупційних програм юридичних осіб, затв. Рішенням НАЗК від 22.09.2017 р. № 734;

3. Типова антикорупційна програма юридичної особи, затв. Рішенням НАЗК 02.03.2017 р. № 75. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0326-17>

4. Закон України «Про запобігання корупції» від 14.10.2014р. № 1700-VII

5. Посібник з оцінки корупційних ризиків та розробки планів протидії корупції / С. Вінборн та ін. URL: [https://dpsu.gov.ua/upload/%D0%9Fosibnik\\_z\\_ocinki\\_korypcij\\_nih\\_rizikiv\\_ta\\_rozrobki\\_planiv\\_protidii\\_korypcii.pdf](https://dpsu.gov.ua/upload/%D0%9Fosibnik_z_ocinki_korypcij_nih_rizikiv_ta_rozrobki_planiv_protidii_korypcii.pdf)

6. Міжнародний стандарт аудиту 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності». Рішення Аудиторської Палати України № 122 від 18.04.2003 р.

#### **References**

1. National report on the implementation of the principles of anti-corruption policy in 2018, approved by the NAPC Decision on March 29, 2019. № 885 URL: <https://www.nazk.gov.ua> (in Ukrainian)

2. Methodical recommendations on preparation and implementation of anti-corruption programs of legal entities, approved. By the decision of the NAPC dated September 22, 2017. № 734 (in Ukrainian)

3. Typical anti-corruption program of a legal entity, approved. By the decision of the NAPC on March 2, 2017. № 75. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0326-17>

4. Law of Ukraine "On Prevention of Corruption" of 14.10.2014 № 1700-VII (in Ukrainian)

5. Manual on corruption risk assessment and development of anti-corruption plans / S. Vinborn et.al. URL: [https://dpsu.gov.ua/upload/%D0%9Fosibnik\\_z\\_ocinki\\_korypcij\\_nih\\_rizikiv\\_ta\\_rozrobki\\_planiv\\_protidii\\_korypcii.pdf](https://dpsu.gov.ua/upload/%D0%9Fosibnik_z_ocinki_korypcij_nih_rizikiv_ta_rozrobki_planiv_protidii_korypcii.pdf) (in Ukrainian)

6. International Standard on Auditing 240 "Auditor's Responsibility for Fraud in the Audit of Financial Statements". Decision of the Audit Chamber of Ukraine № 122 of 18.04.2003 (in Ukrainian)