

Київський національний торговельно-економічний університет  
Кафедра фінансового аналізу та аудиту

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

**Організація і методика антикорупційного аудиту  
діяльності комунального підприємства**

Студентки 2-го курсу, 3м групи,  
спеціальності 071 Облік та  
оподаткування  
спеціалізації "Фінансовий  
контроль та аудит"

Новогребельська А.О.

Новогребельська Анастасія Олексіївна

Науковий керівник  
Д-р екон. наук,  
професор

Назарова К.О.

Гарант освітньої програми  
Д-р екон. наук,  
професор

Назарова К.О.

Київ – 2021

**Київський національний торговельно-економічний університет**  
Факультет фінансів та обліку  
Кафедра фінансового аналізу та аудиту  
Спеціальність "Облік і оподаткування"  
Спеціалізація "Фінансовий контроль та аудит"

**Затверджую**

Зав. кафедри \_\_\_\_\_

К.О. Назарова

29 грудня 2020 р.

### **Завдання**

**на випускний кваліфікаційний проект (роботу) студента**

**НОВОГРЕБЕЛЬСКА АНАСТАСІЯ ОЛЕКСІВНА**

**1. Тема випускного кваліфікаційного проекту (роботи):** Організація і методика антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства (на фактографічних матеріалах комунального підприємства Білоцерківської міської ради "Білоцерківтепломережа").

Затверджена наказом ректора від 28. 12. 2020 р. № 3916.

**2. Строк здачі студентом закінченого проекту (роботи):** 01.11. 2021 р.

**3. Цільова установка та вихідні дані до роботи (проекту):**

**Метою роботи** є удосконалення організаційного та методичного забезпечення антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства.

**Об'єктом дослідження** є процес антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства Білоцерківської міської ради "Білоцерківтепломережа".

**Предметом дослідження** є теоретичні, методологічні та практичні підходи до антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства.

**4. Перелік графічного матеріалу (з точним визначенням обов'язкових креслень):** діаграми та графіки динаміки основних показників діяльності комунального підприємства Білоцерківської міської ради "Білоцерківтепломережа" з 2016 по 2020 роки; організаційно-інформаційна модель антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства; графік документообігу документів, в яких формується інформація, що використовується в процесі антикорупційного аудиту; модель антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства; обґрунтування професійного судження аудитора за результатами антикорупційного аудиту; інфографіка, в якій наведена динаміка основних показників діяльності та антикорупційного аудиту комунального підприємства Білоцерківської міської ради "Білоцерківтепломережа".

**5. Консультанти по роботі (проекту), із зазначенням розділів проекту, що стосуються їх:**

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв

**6. Зміст випускового кваліфікаційного проекту (роботи) - перелік питань по розділах, що належить розробити:**

**Вступ** (актуальність, сутність та стан проблеми, актуальність теми, обґрунтувати необхідність її дослідження, мету, завдання, об'єкт, предмет, методи дослідження, зазначити науковців та практиків, які здійснили внесок у дослідження обраного напрямку).

**Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АНТИКОРУПЦІЙНОГО АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА.**

1.1. Антикорупційний аудит як тренд відкритої економіки.

1.2. Місце антикорупційного аудиту в системі ефективного управління комунальної компанії.

1.3. Оцінка чинного законодавства та наукових розробок з питань антикорупційного аудиту комунального підприємства.

Висновки до розділу 1.

**Розділ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНТИКОРУПЦІЙНОГО АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА.**

2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності комунального підприємства Білоцерківської міської ради "Білоцерківтепломережа".

2.2. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційної бази антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства.

2.3. Організаційно - інформаційна модель антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства.

Висновки до розділу 2.

**Розділ 3. СТАН ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ АНТИКОРУПЦІЙНОГО АУДИТУ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА.**

3.1. Стан та напрями удосконалення організації антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства.

3.2. Стан та напрями удосконалення методики антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства.

3.3. Узагальнення та реалізація результатів антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства.

Висновки до розділу 3.

**Висновки та пропозиції.**

**Список використаних джерел.**

**Додатки.**

## 7. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів дипломної магістерської роботи	Термін виконання етапів роботи	
		за планом	фактично
1	Розробка плану дипломної магістерської роботи	06.01.21 р.	06.01.21 р.
2	Збір, обробка та систематизація спеціальної літератури	02.03.21 р.	02.03.21 р.
3	Подання наукової статті на кафедру	22.05.21 р.	22.05.21 р.
4	Написання 1 розділу дипломної магістерської роботи	21.06.21 р.	21.06.21 р.
5	Написання 2 розділу дипломної магістерської роботи	06.09.21 р.	06.09.21 р.
6	Написання 3 розділу дипломної магістерської роботи	04.10.21 р.	04.10.21 р.
7	Написання вступу та висновків по дипломній магістерській роботі	11.10.21 р.	11.10.21 р.
8	Доопрацювання дипломної магістерської роботи згідно до зауважень наукового керівника	27.10.21 р.	27.10.21 р.
9	Представлення роботи на кафедру	01.11.21 р.	01.11.21 р.
10	Підготовка доповіді та ілюстрованого роздавального матеріалів	11.11.21 р.	11.11.21 р.
11	Попередній захист дипломної магістерської роботи	25.12.21 р.	25.12.21 р.

**8. Дата видачі завдання**

30 грудня 2020 р.

**Керівник роботи (проекту)**

К. О. Назарова

**Гарант освітньої програми**

К.О. Назарова

Завдання прийняла до виконання студентка магістеріуму

А.О. Новогребельська

## **Відгук керівника випускної кваліфікаційної роботи**

Здобувачка вищої освіти Новогребельська Анастасія Олексіївна виконала випускну кваліфікаційну роботу на актуальну тему: "Організація та методика антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства". Представлене науково-практичного дослідження було проведено на фактографічних матеріалах комунального підприємства Білоцерківської міської ради "Білоцерківтепломережа" за п'ять років.

Загалом, як за змістом, так і за формою представлена робота відповідає вимогам Вищої школи та Методичним вказівкам до виконання випускних кваліфікаційних робіт КНТЕУ. Здобувачка вищої освіти зуміла показати на достатньому рівні як теоретичні знання, так і практичні навички з обліку, економічного аналізу та антикорупційного аудиту, отримані впродовж навчання в КНТЕУ.

Анастасія Олексіївна проаналізувала діяльність комунального підприємства за п'ять років, виявила позитивні та негативні відхилення й тенденції, "слабкі місця" в діяльності та антикорупційному аудиті комунального підприємства, опрацювала та оцінила достатню кількість нормативно-правових інформаційних джерел та спеціальної, фахової літератури з обраного інноваційного напрямку дослідження (як текстові, так і цифрові). Відповідно, впродовж основного тексту студентка робила на них посилання.

Серед низки позитивних моментів, притаманних роботі, є: 1) те, що студентка показала основні проблеми антикорупційного аудиту; 2) студентка має практичний досвід організації та проведення антикорупційного аудиту, що позитивно вплинуло на якість проведеного дослідження.

Здобувачка вищої освіти розкрила існуючу методику антикорупційного аудиту комунального підприємства, висвітлила особливості застосування антикорупційного аудиту з урахуванням його "закупівельних" акцентів.

Незважаючи на наявність обов'язкових складових, в роботі наявні окремі недоліки несуттєвого характеру, які не знижують якість роботи.

### **Керівник \_\_\_\_\_**

#### **Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну роботу.**

Випускну кваліфікаційну роботу переглянуто.

Здобувачка вищої освіти Новогребельська А.О. може бути допущена до захисту випускної кваліфікаційної роботи в екзаменаційній комісії.

Представлена робота заслуговує на позитивну оцінку.

**Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ д.е.н., проф. К.О. Назарова**

**Гарант магістерської програми \_\_\_\_\_ д.е.н., проф. К.О. Назарова**

25.10.21

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	7
<b>РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АНТИКОРУПЦІЙНОГО АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА</b> .....	9
1.1. Антикорупційний аудит в умовах відкритої економіки.....	9
1.2. Місце антикорупційного аудиту в системі ефективного управління комунальної компанії .....	13
1.3. Оцінка чинного законодавства та наукових розробок з питань антикорупційного аудиту комунального підприємства .....	17
<b>РОЗДІЛ 2 ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНТИКОРУПЦІЙНОГО АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА</b> .....	30
2.2. Організаційно-економічна характеристика діяльності комунального підприємства Білоцерківської міської ради "Білоцерківтепломережа" .....	30
2.2. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційної бази антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства.....	35
2.3. Організаційно-інформаційна модель антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства. ....	40
<b>РОЗДІЛ 3 СТАН ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ АНТИКОРУПЦІЙНОГО АУДИТУ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА</b> .....	45
3.1. Стан та напрями удосконалення організації антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства.....	45
3.2. Стан та напрями удосконалення методики антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства.....	53
3.3. Узагальнення та реалізація результатів антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства.....	60
<b>ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ</b> .....	72
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	75
<b>ДОДАТКИ</b> .....	82

## ВСТУП

**Актуальність** обраного напрямку дослідження полягає в тому що проблема протидії корупції для державних, великих і середніх приватних підприємств є актуальною й може бути вирішена шляхом розробки антикорупційних програм та організації на підприємствах відповідної системи внутрішнього контролю. Незалежне дослідження 130 Українських компаній, присвячене визначенню актуальності проблеми фінансового шахрайства в Україні показало, що 60% компаній виявили в себе шахрайство, 40% стикнулися з фактами крадіжки активів та завищенням фактичних витрат.

У сучасній економічній літературі аудит корупції розглядається дослідниками як складова аудиту шахрайства поряд з фактами фальсифікації бухгалтерської звітності та випадками крадіжки активів. В Україні цей вид аудиту знаходиться на початковій стадії розробки, а його проведення майже не відрізняється від звичайної аудиторської перевірки, крім того нема одностайності у розумінні сутності антикорупційного аудиту та особливостей методики його проведення.

Розробку антикорупційних програм для підприємств державної форми власності та державних установ передбачено Законом України «Про запобігання корупції». Статтями 62 та 63 Закону наведені складові антикорупційних програм, які повинні формуватися на підставі оцінки корупційних ризиків. Крім того обов'язковим для юридичних осіб є запровадження антикорупційних програм учасниками процедури закупівлі відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» за умови, що вартість предмета закупівлі товару (товарів), послуги (послуг) дорівнює або перевищує 200 тисяч гривень, а робіт - 1,5 мільйона гривень. При участі приватних підприємств у держаних закупівлях, при вартості контракту більше 20 млн також передбачено розробку антикорупційних програм.

Методичними рекомендаціями по впровадженню системи комплаєнс передбачено розробку системи відповідних дій запобігання та протидії корупції з урахуванням специфіки діяльності підприємства, яка спрямована на протидію

корупції у відносинах з агентами та представниками; при виконанні спільних проектів із суб'єктами, що вчиняють корупційні правопорушення; надання неправомірної вигоди працівникам підприємства з метою перемогти у тендері з вибору постачальника/підрядника певних товарів чи послуг.

Особлива роль у питаннях протидії корупційним та шахрайським діям належить антикорупційному аудиту, який повинен постійно здійснювати контроль за дотриманням антикорупційних обмежень та виконання антикорупційних заходів у конкретній установі, організації, органах державної влади чи місцевого самоврядування.

**Метою роботи** є удосконалення організаційного та методичного забезпечення антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства.

**Об'єктом дослідження** є процес антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства Білоцерківської міської ради "Білоцерківтепломережа".

**Предметом дослідження** є теоретичні, методологічні та практичні підходи до антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства.



## РОЗДІЛ 1

# ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АНТИКОРУПЦІЙНОГО АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

### 1.1. Антикорупційний аудит в умовах відкритої економіки

В умовах розвитку ринкової економіки загострюється питання формування громадянського суспільства, подолання найнебезпечніших загроз не тільки національній економічній безпеці держави, але й діяльності підприємств, серед загроз функціонування яких корупція знаходиться на першому місці. Перш за все це проявляється у матеріальних збитках, неможливості успішно вирішувати проблеми накопичення проблеми накопичення і економічного зростання, несприятливому інвестиційному кліматі внаслідок невисокого рейтингу країни на міжнародній арені [58].

Останні кілька десятиліть світ став свідком величезних змін в тому, як хабарництво і корупція сприймаються при веденні бізнесу. Не так давно «підкупляння» угод, особливо в країнах зі слабкими інститутами і верховенством закону, вважалося нормою. Наприклад, у Німеччині компанії, підкуповуючи іноземних чиновників, до недавнього часу могли використовувати ці платежі в якості податкових пільг. Ситуація почала розвиватися, коли міжнародні організації та інші зацікавлені сторони, які дотримуються принципів доброчесності, почали прикладати зусиль, щоб змінити статус-кво.

У 2008 році уряди Німеччини та США разом провели судові розслідування та оштрафували компанію Сіменс за підкуп іноземних посадових осіб на рекордну суму 1,6 мільярдів доларів. Конвенція Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) про боротьбу з підкупом іноземних державних посадових осіб у міжнародних ділових операціях, підписана в 1997 році, стала однією з таких важливих нових норм. Конвенція встановила юридично обов'язкові стандарти для криміналізації хабарництва іноземних державних посадових осіб і забезпечила відкритий механізм колегіального контролю з метою заохочення її імплементації. Важливо відзначити, що Конвенція охоплює території за межами країн ОЕСР, її

підписали ще 8 країн – не членів ОЕСР. Також вона вплинула на глобальне мислення про те, як використовувати міжнародні інструменти для вирішення проблеми з особами, які здійснюють підкупи. Цей підхід, орієнтований на приватний сектор, представлений в Принципі 10 Глобального договору Організації Об'єднаних Націй по боротьбі з корупцією, який був прийнятий у 2004 році. В ньому міститься заклик до компаній не тільки уникати хабарництва, злих дій та інших форм корупції, а й активно розробляти політики і програми по боротьбі з корупцією всередині самих компаній та серед їх безпосередніх контрагентів [31].

Хоча імплементація цих міжнародних угод і принципів залишається нерівномірною, їм уже вдалося створити важливе глобальне зрушення: хабарництво більше не є прийнятною формою ведення бізнесу. Хабарництво і корупція – це, звичайно, складні явища, які повністю важко викоринити. Однак нинішні глобальні норми роблять антикорупційний аудит чіткою рекомендацією для ведення бізнесу. Більш того, застосування законів з екстериторіальним охопленням, таких, як Закон США про іноземну корупційну практику і Закон про хабарництво Великої Британії, визначає ціну – часто дуже високу – за недотримання положень. Ці закони також створили потужні стимули для багатонаціональних компаній дивитися не тільки на поведінку їх власного керівника і працівників, але й вивчати поведінку своїх третіх сторін, де б вони не знаходилися у світі [22].

Нові та зростаючі очікування в міжнародному бізнесі – це сильний акцент на компаніях, які проводять активні заходи, спрямовані на зниження ризику корупції в своїй діяльності. Це створює чудову нагоду для України та інших подібних ринків, які зосереджують свою активність на пошуку партнерів та залученні іноземних інвестицій. Місцеві компанії, які роблять конкретні кроки по створенню або вдосконаленню своїх антикорупційних програм, забезпечують собі важливу конкурентну перевагу на світовому ринку.

Декларуючи серйозне ставлення до питання добросовісного ведення бізнесу і здійснюючи конкретні кроки для мінімізації корупційних ризиків, компанії мають більше можливостей залучати партнерів, які дотримуються таких же принципів. З

огляду на те, що Європейський Союз є найбільшим торговим партнером України, місцевим компаніям слід звернути увагу на вимоги антикорупційного аудиту, яких вони повинні дотримуватися. Щоб допомогти їм, Професійна асоціація корпоративного управління (ПАКУ) та інші зацікавлені сторони привносять міжнародний досвід і кращі практики в Україну за підтримки міжнародних організацій, таких як Центр міжнародного приватного підприємництва (CIPR) [7].

Надаючи практичні рекомендації щодо можливостей створення в українських компаніях ефективних антикорупційних систем, програми та ресурси ПАКУ, включаючи цей посібник, не тільки допомагають їм здобувати нові ринки, а й стабільніше працювати. Тому ефективне корпоративне управління та антикорупційний аудит також приносять користь невеликим компаніям, які не обов'язково є частиною глобальних бізнесових мереж [28]. Покращений процес прийняття рішень і внутрішні правила компанії, які відповідають її правовим вимогам і цінностям, є ключовими елементами стійкості. Компанії з ефективним управлінням можуть легше залучати фінансування, легше набирати та утримувати кращі кадри, уникати юридичних ризиків і штрафів й отримувати прибуток на основі вартості, яку вони надають.

Для більш глибокого розуміння теоретичних основ антикорупційного було визначено основні поняття, які наведено в таблиці 1.1.

*Таблиця 1.1.*

### **Основні визначення та поняття антикорупційного аудиту**

№ з/п	Поняття	Визначення
1.	Корупція	Використання особою, зазначеною у ч. 1 ст. 3 Закону України «Про запобігання корупції», наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття такої вигоди чи прийняття обіцянки/пропозиції такої вигоди для себе чи інших осіб або відповідно обіцянка/пропозиція чи надання неправомірної вигоди особі, зазначеній у частині першій статті 3 Закону України «Про запобігання корупції», або на її вимогу іншим фізичним чи юридичним особам з метою схилити цю особу до протиправного використання наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей [10].

## Закінчення табл.1.1.

2.	Корупційне правопорушення	Діяння, що містить ознаки корупції, вчинене особою, зазначеною у частині першій статті 3 Закону України «Про запобігання корупції», за яке законом встановлено кримінальну, дисциплінарну та/або цивільно-правову відповідальність [10].
3.	Неправомірна вигода	Грошові кошти або інше майно, переваги, пільги, послуги, нематеріальні активи, будь-які інші вигоди нематеріального чи негрошового характеру, які обіцяють, пропонують, надають або одержують без законних на те підстав [9].
4.	Комплаєнс	Система заходів, що застосовується на підприємстві, в установі чи організації з метою запобігання та попередження вчинення їх працівниками чи керівництвом корупційних та пов'язаних з ними правопорушень, а також з метою забезпечення відповідності діяльності підприємства, установи, організації вимогам антикорупційного законодавства та вимогам запобігання конфлікту інтересів [25].
5.	Комплаєнс-спеціаліст	уповноважений з антикорупційної програми, тобто, працівник (посадова особа) підприємства, що забезпечує реалізацію та функціонування системи комплаєнс на підприємстві (в установі, організації, органі державної або місцевої влади). комплекс правил, стандартів і процедур щодо виявлення, протидії та запобігання корупції у діяльності підприємства (установи, організації чи державного або місцевого органу влади) [25].
6.	Антикорупційна програма	Комплекс правил, стандартів і процедур щодо виявлення, протидії та запобігання корупції у діяльності підприємства (установи, організації чи державного або місцевого органу влади)[17].
7.	Реальний конфлікт інтересів	Суперечність між приватним інтересом особи та її службовими чи представницькими повноваженнями, що впливає на об'єктивність або неупередженість прийняття рішень, або на вчинення чи невчинення дій під час виконання таких повноважень [10].
8.	Потенційний конфлікт інтересів	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 таких повноважень [10].

*Джерело: розроблено автором*

Розглянувши основні визначення та поняття в антикорупційному аудиті, ми розуміємо що є необхідність брати до уваги теоретичні основи та нормативно-правове регулювання при проведенні комплаєнсу, окрім цього варто зауважити, що антикорупційний аудит – це не тільки правильна робота з юридичної і моральної точок зору; для цього існує серйозне економічне підґрунтя. Для будь-якого

підприємства вжиття заходів щодо обмеження ймовірності і впливу корупції, що може виникати в процесі її діяльності, є ключовим елементом ефективної системи управління ризиками [47]. Це також неодмінна умова виходу на західні ринки і встановлення довгострокових партнерських відносин з компаніями з США, Великої Британії, Німеччини та інших країн, які активізували дотримання правил боротьби з корупцією [2]. Сьогодні антикорупційний аудит став ключовим бізнес-імперативом на сучасному світовому ринку. Українські підприємці, які це вже сьогодні усвідомлюють, стануть переможцями завтра.

## **1.2. Місце антикорупційного аудиту в системі ефективного управління комунальної компанії**

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 [15].

Саме тому норми цілої низки міжнародних договорів, учасницею яких є і Україна, вимагають від урядів встановити відповідні стандарти доброчесності не лише у публічному, а й у приватному секторі, зокрема шляхом покладення обов'язку на керівництво юридичних осіб формувати корпоративну культуру, засновану на чесності, прозорості та відкритості.

З ухваленням Закону України “Про запобігання корупції” [10] Україна зробила значний крок вперед на шляху запровадження законодавчих антикорупційних стандартів, в тому числі у приватному секторі. Проте очевидно, що одного лише Закону недостатньо, щоб вирішити цю проблему. Адже саме юридичні особи приватного сектору несуть значну частину відповідальності за практичний внесок

у протидію корупції, самостійно створюючи відповідну атмосферу нетерпимості до корупції.

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 [17].

Кожна юридична особа, насамперед та, що виконує або має намір долучитися до виконання робіт та надання послуг за рахунок коштів державного бюджету, повинна мати відповідну систему менеджменту протидії корупції. Антикорупційні програми націлені на формування такої системи, допомагаючи юридичним особам не допустити або знизити втрати від причетності їх працівників до отримання чи пропозицій неправомірної вигоди та інших корупційних практик, сприяють довірі в ділових відносинах, покращують їх репутацію.

Першим кроком на шляху зміцнення методичної бази для створення клімату доброчесності у діяльності юридичних осіб стало затвердження рішенням Національного агентства з питань запобігання корупції від 02 березня 2017 року № 75 Типової антикорупційної програми юридичної особи (далі – Типова антикорупційна програма) [17].

Даний захід є необхідний, оскільки ризики, що супроводжують господарську діяльність підприємств і генерують загрози, об'єднуються в особливу групу корупційних ризиків, що відіграють найбільш суттєву роль в загальному портфелі ризиків компанії. Істотне зростання впливу корупційних ризиків на результати господарської діяльності викликано нестабільністю зовнішнього середовища, економічної ситуації в країні, розширенням сфери фінансових відносин, мінливістю кон'юнктури ринку та рядом інших факторів. Тому оцінка та відстеження рівня корупційних ризиків є одним з найактуальніших завдань у практичній діяльності фінансових менеджерів. На сьогоднішній день, однією із важливих складових діяльності служби економічної безпеки на підприємстві є запобігання корупції, а саме – виявлення корупційних ризиків в діяльності

підприємства (правових, організаційних та інших факторів та причин, які породжують, заохочують (стимулюють) корупцію), їх повне усунення або мінімізація [36]. Корупційним ризиком є обґрунтована ймовірність настання події корупційного чи пов'язаного з корупцією правопорушення або порушення вимог 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 ідентифікуються у діяльності ділових партнерів, у тому числі органів державної влади, органів місцевого самоврядування, з якими юридична особа перебуває у ділових правовідносинах.

Існування корупційного ризику тягне за собою необхідність аналізу всіх можливих альтернатив розвитку підприємства. Залежно від змісту діяльності і безпосередньо ризикової ситуації вибір варіанта рішення за критерієм оптимальності володіє різним ступенем складності, у зв'язку з чим для вирішення багатofакторних економічних задач з метою прийняття раціонального рішення часто вдаються до використання спеціальних методів аналізу [13].

Здійснення об'єктивної оцінки корупційних ризиків у діяльності підприємства є необхідним кроком у запобіганні порушенню антикорупційного законодавства на підприємстві. Оцінка дозволяє забезпечити відповідність антикорупційних заходів специфіці діяльності підприємства та раціонально 25 використовувати ресурси, що направляються на проведення роботи з попередження корупції. За результатами ідентифікації корупційних ризиків відповідно до порядку її діяльності здійснюються їхнє визначення та опис, класифікація за категоріями та видами та зображується у вигляді Таблиці 1.2.

Таблиця 1.2.

## Таблиця оцінених корупційних ризиків та заходів щодо їх усунення

№ з/п	Корупційний ризик	Заходи щодо усунення корупційного ризику	Особа відповідальна за виконання заходу	Строк виконання заходів щодо усунення корупційного ризику	Ресурси для впровадження заходів	Очікувані результати
1.	Можливість втручання у діяльність конкурсної комісії третіх осіб з метою впливу на прийняття нею рішень	Детальне документування процесу ухвалення рішень та обґрунтування прийнятого рішення за результатами проходження усіх етапів конкурсу шляхом оформлення протоколів засідань комісії з обов'язковим підписом усіма членами конкурсної комісії	Голова, адміністратор та члени конкурсної комісії	Протягом року, під час засідань комісії	Власні ресурси	Протоколи конкурсної комісії підписуються усіма членами комісії, що унеможлиблює прийняття комісією необґрунтованих рішень
2.	Дискреційні повноваження щодо визначення постачальників товарів, робіт та послуг під час здійснення допорогових закупівель	Оприлюднення інформації про проведення закупівлі зі встановленням розумних строків подання пропозицій постачальниками, критеріїв відбору (ціна, якість, час поставки тощо), а також публікація відомостей про постачальника, в якого здійснюватиметься закупівля	Начальник управління з фінансово-економічних питань апарату облдержадмін істрації – головний бухгалтер, керівники структурних підрозділів облдержадмін істрації	Протягом року, під час здійснення допорогових закупівель	Власні ресурси	Уникнення впливу приватного інтересу посадових осіб через прозорість здійснення закупівель товарів, робіт та послуг
3.	Можливість необ'єктивного висвітлення інформації в аудиторському звіті	Запровадження додаткового контролю з боку начальника управління шляхом підготовки висновку щодо діяльності кожного аудитора за результатом опрацювання аудиторського звіту	Начальник управління внутрішнього аудиту	Протягом року	Власні ресурси	Дієва система внутрішнього контролю за об'єктивністю інформації, викладеної в аудиторському звіті

Джерело: розроблено автором



В Таблиці 1.2. для прикладу були наведені деякі з найпопулярніших корупційних ризиків в комунальних підприємствах України, тож можемо констатувати, що оцінка корупційних ризиків – це діагностичний інструмент, направлений на визначення слабких сторін у рамках всієї системи, які можуть відкривати можливості для виникнення корупції.

Метою виявлення та оцінки корупційних ризиків є визначення конкретних бізнес-процесів і ділових операцій в діяльності підприємства, при реалізації яких існує висока ймовірність скоєння працівниками підприємства корупційних правопорушень як з метою отримання особистої вигоди, так і з ціллю отримання вигоди самим підприємством. Наприклад, отримання ліцензій, дозволів, погоджень, відшкодування ПДВ, забезпечення позитивних результатів перевірок контролюючих органів тощо [34].

### **1.3. Оцінка чинного законодавства та наукових розробок з питань антикорупційного аудиту комунального підприємства**

Однією із важливих проблем боротьби із корупцією є з'ясування правових основ такої діяльності. Як свідчить аналіз практики, то правові основи запобігання корупції помітно відстають від потреб практичної діяльності. Основною проблемою є те, що в них допускається нечіткість формулювань, неповнота розгляду загальних положень і окремих важливих тактичних питань. Все це породжує у практичних працівників незнання, неповноту використання наявних правових і тактичних можливостей, що тягне за собою серйозні прорахунки в роботі, негативно впливає на результат боротьби зі злочинністю [53].

Окрім цього теоретичні основи антикорупційного аудиту досліджувались багатьма науковцями, тож при розкритті даної було використано огляд наукових розробок в Таблиці 1.3.

## Огляд наукових розробок з антикорупційного аудиту

№ з/п	Науковець	Назва роботи	Використання для потреб антикорупційного аудиту
1.	Назарова К.О.	Антикорупційний аудит як імператив ефективного менеджменту	Запропоновано авторський підхід, як обов'язкову складову ефективного менеджменту, яка підвищує довіру професійних та не професійних користувачів інформації до прозорості інформаційних потоків компанії. [55]
2.	Кобалева Т.О.	Дослідження взаємозв'язку комплаєнс-контролю з внутрішнім аудитом та внутрішнім контролем на промисловому підприємстві	В роботі досліджено теоретико-методичні основи комплаєнс-контролю та його взаємодії з близькими по своїй сутності поняттями – внутрішнім контролем та внутрішнім аудитом, а також є процес забезпечення економічної безпеки промислового підприємства, зокрема, її важливої складової – комплаєнс-безпеки [30].
3.	Анна Надгродкевич, Фрэнк Браун, Пол Китсон, Джон Моррелл	Антикоррупционный комплаєнс: Руководство для средних компаний, функционирующих на развивающихся рынках	В науковій роботі широко розкриті завдання для великого малого та середнього бізнесу для запобігання корупційних проявів на підприємствах. Звернено увагу управлінського персоналу на ризики, які можуть виникнути при хибній політиці комплаєнсу [33].
4.	Слободяник Ю.Б. Матієнко-Зубенко І.І. Мариніч, І.О. Сиротенко, Н. А.	Державний аудит як сучасний інструмент попередження корупції	Обґрунтовано доцільність проведення державного аудиту як інноваційного інструменту в боротьбі з корупцією. Усунення передумов поширення корупції та чинників мотивування корупційних дій є ефективними запобіжниками в антикорупційній боротьбі. Проведення періодичних державних аудитів антикорупційної політики забезпечуватиме поінформованість суспільства щодо ефективності та результативності антикорупційної політики в цілому і дотримання політики доброчесності окремими суб'єктами державного сектору. Розроблено алгоритм державного аудиту антикорупційної політики. Запропоновано перелік заходів, реалізація яких дозволить забезпечити системний підхід, що позитивно позначиться на результативності та ефективності боротьби з корупцією в Україні [28].

Закінчення табл. 1.3.

№ з/п	Науковець	Назва роботи	Використання для потреб антикорупційного аудиту
5.	Волобуєва Л.В.	Методика державного аудиту попередження корупції за міжнародними стандартами державного аудиту ISSAI.	В дослідженні встановлено правильність наукової гіпотези про те, що вищий орган державного аудиту шляхом сприяння ефективному та добросовісному державному управлінню допомагає у боротьбі з корупцією та проаналізовано стандарт ISSAI 5700 «Керівництво з аудиту попередження корупції» і визначено особливості проведення аудиту ефективності антикорупційних заходів за його вимогами [32].
6.	Нонік В.В.	Базові методологічні складники формування та реалізації антикорупційної політики в Україні	В науковій роботі визначено складники формування та реалізації антикорупційної політики; висвітлено систему міжнародно-правових актів, які спрямовані на врегулювання відносин у досліджуваній сфері; окреслено пріоритетні напрями модернізації державної антикорупційної політики [27].
7.	Кобалева Т.О.	Антикорупційний комплаєнс-захист інноваційної діяльності	Наукова робота розкриває етапи виникнення корупції, аналізує роботи відомих всесвітніх вчених, які розробляли шляхи протидії корупції на мезорівні, а також надає рекомендації щодо захисту інноваційної діяльності суб'єктів господарювання від впливу корупції [25].

*Джерело: розроблено автором*

За результатами огляду наукових розробок стає зрозуміло, що багато науковців, освітян та спеціалістів в галузі комплаєнсу досліджували антикорупційний аудит в різноманітних сферах діяльності, як в державному так і в приватному секторах. Багато з наведених робіт брались за основу в розробці методологій виконання антикорупційного аудиту за запровадження комплаєнс політик в суб'єктах господарювання, що стало один з перших кроків в реформуванні системи протидії корупції в Україні.

Наявність корупції в Україні визнано з набуттям державою незалежності. На її протидію спрямовано ряд нормативно-правових актів, створено організаційну систему, вжито цілу низку практичних заходів. Так, 26 листопада 1993 року відповідно до Указу ПУ № 561/93 було створено Координаційний комітет по

боротьбі з корупцією і організованою злочинністю (ліквідований Указом ПУ від 8 лютого 2005 року № 208/2005). Координаційний комітет по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю здійснював координацію діяльності всіх державних органів, на які цим Законом покладалося обов'язки здійснювати заходи спрямовані на боротьбу з цим явищем. До компетенції Координаційного комітету по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю належало:

- а) координація і сприяння діяльності органів, які беруть участь у боротьбі з організованою злочинністю;
- б) розробка стратегії і рекомендацій щодо тактики боротьби з організованою злочинністю;
- в) організація співробітництва з питань боротьби з організованою злочинністю з відповідними органами інших держав та міжнародними установами;
- г) підготовка щорічних і спеціальних доповідей (інформацій) про стан організованої злочинності в Україні, основні напрями та результати боротьби з нею і внесення їх на розгляд ПУ та ВРУ;
- д) вирішення питань щодо розпорядження фондом сприяння боротьбі з організованою злочинністю [19].

Наступним кроком стало прийняття у жовтні 1995 року ВРУ ЗУ «Про боротьбу з корупцією», який визначав правові та організаційні засади запобігання корупції, виявлення та припинення її проявів. В даному законі вперше давалось законодавчо закріплене визначення поняття корупції та корупційних діянь, було визначено перелік суб'єктів корупційних діянь та інших правопорушень, пов'язаних з корупцією, окреслено коло органів, що спрямовують свою діяльність на боротьбу та попередження корупції, й притягнення до відповідальності за її вчинення [10].

Але незважаючи на застосовані заходи в боротьбі з корупцією, досягти помітних результатів не вдалося. Тому з метою підвищення ефективності боротьби з корупцією у квітні 1997 року Указом ПУ № 319/97 було затверджено Національну програму боротьби з корупцією. Нажаль низка передбачених заходів в даній

програмі не була виконана, тому масштаби корупції так і не зменшилися [11]. Корупція набувала ширшого масштабу та згодом була визнана як один із основних чинників, що створюють загрозу для національної безпеки держави та становить перешкоду для її демократичного розвитку. Тому було прийняте рішення про впровадження Концепції боротьби з корупцією на 1998–2005 роки, затвердженій Указом ПУ від 24 квітня 1998 року № 367/98. Важливим є те, що в ній вперше було сформульовано розуміння сутності корупції як соціального явища, визначено напрями запобіжного впливу на соціальні передумови корупції, комплекс політичних, економічних, правових, організаційно-управлінських, соціально-психологічних та інших заходів запобігання і протидії їй [20].

В подальшому було застосовано безліч організаційно-правових заходів, але на жаль вони не дали очікуваного результату та були неефективними. Наступна спроба подолати корупцію була 11 червня 2009 року, коли ВРУ з метою гармонізації українського законодавства з відповідними міжнародними нормами було ухвалено ЗУ «Про засади запобігання та протидії корупції». Цей Закон набрав чинності з дня його опублікування (18 липня 2009 року), а введення його в дію планувалося 1 січня 2010 року. Попри це, термін введення в дію означеного Закону переносився законодавцем двічі, спочатку до 1 квітня 2010 року, а потім – до 1 січня 2011 року [8].

Причиною такого «переносу» була неможливість практичної реалізації як його окремих положень, такі і положень ЗУ «Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень» та «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення», які були ухвалені одночасно із базовим Законом у цій сфері. І згодом, на підставі ЗУ «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких законів України щодо запобігання та протидії корупції» від 21 грудня 2010 року №2808–VI, перелічені вище законодавчі акти було визнано такими, що втратили чинність [8].

Однак, з огляду на те, що закон №2808–VI було офіційно оприлюднено лише 5 січня 2011 року, то 1 січня зазначені вище закони фактично почали діяти. У

зв'язку з цим «автоматична» втрата ними чинності (у тому числі й тих їхніх положень, якими вносилися зміни до інших законодавчих актів), а також «повернення в дію» ЗУ «Про боротьбу з корупцією» від 5 жовтня 1995 року було нічим іншим, як порушенням усталених правил законодавчої техніки.

Наступним кроком щодо подальшого удосконалення законодавства у сфері боротьби з корупцією стало прийняття парламентом 7 квітня 2011 року нового ЗУ «Про засади запобігання і протидії корупції», який набув чинності 1 липня 2011 року та значно розширив сферу діяльності щодо запобігання цьому явищу. В зазначеному законі були чітко вказані суб'єкти відповідальності за корупційні правопорушення, визначено види відповідальності (кримінальної, адміністративної, цивільно-правової та дисциплінарної), дискусія щодо запровадження відповідальності, особливо кримінальної (конкретизації діянь за статтями Кримінального кодексу), точилася тривалий час, було визначено процедуру спеціальної перевірки осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування тощо [5].

Варто зазначити, що протягом трьох років дії вказаного закону до нього було внесено численну кількість змін на підставі 13 законодавчих актів, до того ж, рішенням Конституційного суду України положення закону щодо заборони особам, зазначеним у п. 1 ч. 1 ст. 4 (ПУ, Голова ВРУ та ін.), брати участь у загальних зборах підприємства або організації, що має на меті одержання прибутку, було визнано неконституційними [1].

Але, зважаючи на високий рівень корупції в державі, в жовтні 2011 року Указом ПУ № 1001/2011 було підготовлено та схвалено Національну антикорупційну стратегію на 2011–2015 роки. В ній зазначалося, що корупція в Україні набула ознак системного явища, яке поширює свій негативний вплив на всі сфери суспільного життя, все глибше укорінюючись у повсякденному житті як основний, швидкий та найбільш дієвий протиправний засіб вирішення питань, досягнення певних цілей [11]. Відповідно до положень цієї стратегії було підготовлено Постанову КМУ від 28 листопада 2011 р. № 1240, що затвердила Державну програму щодо запобігання і протидії корупції на 2011–2015 роки, в її

основу було покладено впровадження механізмів зменшення рівня корупції в Україні [19].

Варто зазначити, що дана програма не виправдала себе, тому слід зазначити, що із 46 заходів, спрямованих на удосконалення нормативно-правової бази, у 39 термін виконання визначено 2011–2014 рр. Але варто зауважити, що переважна більшість з них так і залишилися не реалізованими. Це враховуючи те, що для кардинального поліпшення ситуації у сфері боротьби з корупцією в Україні, забезпечення узгодженості дій правоохоронних органів у цій сфері Указом ПУ від 26 лютого 2010 року № 275/2010 було утворено Національний антикорупційний комітет, який провадив свою діяльність до 14 жовтня 2014 р., як консультативно-дорадчий орган при ПУ [9].

Очолював Комітет особисто ПУ. Виконавчим секретарем було визначено спочатку Міністра юстиції України, а в подальшому Секретаря Ради національної безпеки і оборони України. Організаційно-технічним забезпеченням його діяльності займався Апарат РНБО України, а наукове супроводження покладалося на Національний інститут стратегічних досліджень при ПУ. За оцінками окремих експертів та громадської організації «Transparency International», в Україні цей Комітет був визнаний неефективним та недієвим [57].

Важливим в боротьбі з корупцією є залучення громадськості. Для забезпечення їх участі в антикорупційній діяльності в Україні зареєстровано цілу низку громадських організацій, зокрема: Антикорупційне бюро в Україні; Всеукраїнська громадська організація Антикорупційний комітет; Центр протидії корупції та ін. Їх основною метою є: зміна суспільного ставлення до корупції; здійснення інформаційної підтримки та координація діяльності громадських організацій, що працюють у сфері боротьби з корупцією; співпраця з органами державної влади, органами місцевого самоврядування та громадськими організаціями; участь у підготовці та публікації аналітичних матеріалів на тему корумпованості влади; реалізація просвітницьких заходів серед громадян України; проведення конференцій, «круглих столів», присвячених протидії корупції, тощо [20].

Можна зазначити, що найбільш дієві, на нашу думку, є заходи, вжиті в Україні останнім часом. Так, у вересні 2014 року ВРУ прийняла ЗУ «Про очищення влади», який набрав чинності з 16 жовтня 2014 року і визначає правовій організаційні засади проведення перевірки державних службовців та прирівняних до них осіб, посадових осіб органів місцевого самоврядування, перелік суб'єктів перевірки, тобто запроваджує конкретний механізм люстрації (очищення) влади. Органом, уповноваженим на забезпечення проведення перевірки, визначено Міністерство юстиції України [2].

Для забезпечення здійснення громадського контролю за процесом очищення влади (люстрації) та дотримання ЗУ «Про очищення влади» при Міністерстві утворено дорадчий громадський орган з питань люстрації (Громадський люстраційний комітет), що є позитивним з огляду на необхідність забезпечення конституційних прав і свобод громадян. Передбачається утворення таких представництв у областях. Для реалізації цього Закону КМУ 16 жовтня 2014 року прийняв Постанову «Деякі питання реалізації ЗУ «Про очищення влади» № 563 та 19 Розпорядження «Про затвердження плану проведення перевірок відповідно до зазначеного закону .

2014 рік став вирішальним для українського антикорупційного законодавства, адже ВРУ прийняла низку законів, спрямованих на посилення протидії корупції, у тому числі: ЗУ «Про запобігання корупції» прийнятий 14 жовтня 2014 року № 1700-VII. Вказаний закон чітко встановлює коло суб'єктів, на яких поширюється його дія (ст. 3):

а) особи, уповноважені на виконання функцій держави або місцевого самоврядування:

б) особи, які для цілей цього Закону прирівнюються до осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування:

в) особи, які постійно або тимчасово обіймають посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських обов'язків, або спеціально уповноважені на виконання таких обов'язків у юридичних особах приватного права незалежно від організаційно-правової форми,



а також інші особи, які не є службовими особами та перебувають з підприємствами, установами, організаціями в трудових відносинах [9].

Даний закон визначає правові та організаційні засади функціонування системи запобігання корупції в Україні, зміст та порядок застосування превентивних антикорупційних механізмів, правила щодо усунення наслідків корупційних правопорушень. Даний закон був прийнятий з метою комплексного реформування системи запобігання корупції, приведення антикорупційного законодавства до міжнародних стандартів та імплементації позитивного досвіду іноземних держав.

Наступним кроком стало прийняття ЗУ «Про Національне антикорупційне бюро України» від 14 жовтня 2014 року, який визначає правові основи організації та діяльності Національного антикорупційного бюро України (Далі – НАБУ). Завданням НАБУ є протидія кримінальним корупційним правопорушенням, які вчинені вищими посадовими особами, уповноваженими на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, та становлять загрозу національній безпеці. НАБУ є провідною інституційною гарантією забезпечення прав і свобод громадян у сфері запобігання та протидії корупції в Україні та є основним органом по виявленню та боротьбі з нею [19].

Також ще одним органом спрямованим на боротьбу з корупцією є НАЗК. Створення такого органу передбачено ЗУ «Про запобігання корупції» від 14.10.2014 року. Згідно даного закону НАЗК є центральним органом виконавчої влади України зі спеціальним статусом, який забезпечує формування та реалізує державну антикорупційну політику [9]. Особливістю НАЗК є те, що він має превентивну функцію, зокрема щодо перевірки декларацій державних службовців і стилю їх життя, розкриття будь-якої інформації з приводу фактів корупції чи зловживання посадою. Причиною створення та запуску його роботи була одна з вимог Європейського Союзу для надання Україні безвізового режиму.

Можна констатувати, що враховуючи прийняті нормативні документи, наша держава прямує шляхом реформування та удосконалення національного антикорупційного законодавства. Значним кроком в цій сфері стало прийняття ЗУ

«Про засади державної антикорупційної політики в Україні (Антикорупційна стратегія) на 2014-2017 роки» від 14 жовтня 2014 року, що визначив першочергові заходи із запобігання та протидії корупції, що повинні створити основу для подальшого проведення реформи у цій сфері, яка включає в себе формування та реалізацію державної антикорупційної політики; запобігання корупції; покарання за корупцію; формування негативного ставлення до корупції; оцінку результатів та механізм реалізації антикорупційної стратегії. Можна сказати, що дана програма протидії корупції була вперше прийнята у вигляді окремого закону, раніше подібні програми Кабінет Міністрів України ухвалював постановами [10].

Однак, найважливішим, на нашу думку, є доповнення Кримінального кодексу України (Далі – КК України) ст. 209-2 «Порушення вимог щодо подання інформації про кінцевого вигодоодержувача (вигодоодержувачів) юридичної особи», яка передбачає відповідальність керівника юридичної особи або особи, уповноваженої діяти від імені юридичної особи (виконавчого органу), за неподання державному реєстратору інформації про кінцевого вигодоодержувача (вигодоодержувачів) юридичної особи, передбаченої Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців», або подання ними державному реєстратору завідомо неправдивої інформації про кінцевого вигодоодержувача (вигодоодержувачів) юридичної особи. Такі діяння караються штрафом від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або громадськими роботами на строк від ста шістдесяти до двохсот сорока годин [5]

Останнім нововведенням, щодо боротьби з корупцією стало створення нового антикорупційного органу Вищого антикорупційного суду, відповідно до ЗУ «Про Вищий антикорупційний суд» від 7 червня 2018 року. Згідно зазначеного Закону Вищий антикорупційний суд є постійно діючим вищим спеціалізованим судом у системі судустрою України. Однією з основних переваг створення антикорупційного суду є те, що такі суди фактично будуть працювати лише на один орган, а саме – НАБУ [19]. Крім законів, прийнятих ВРУ, правове регулювання запобігання корупції здійснюється також указами ПУ, постановами і

розпорядженнями КМУ, міжвідомчими та відомими підзаконними нормативно-правовими актами.

Отже, правовою основою запобігання корупції є система державних законодавчих і підзаконних актів, що визначають суспільно-правову необхідність проведення комплексу передбачених законом заходів, їх правові, організаційно-тактичні основи, гарантії законності їх застосування. Правову основу запобігання корупції в Україні становлять Конституція України [1], КК України [5], ЗУ «Про запобігання корупції» [10], «Про Національне антикорупційне бюро»[19], та багато інших. Антикорупційне законодавство є досить розвиненим, але не достатньо ефективним та потребує радикальних змін. На жаль імплементація нового антикорупційного законодавства відбувається при відсутності політичної волі щодо ефективності протидії корупції. Про це свідчить факт складного формування складу новостворених інституцій боротьби з корупцією, зволікання з початком їх практичної роботи та труднощами, що виникають на шляху їх діяльності.

При проведенні аналізу нормативно-правових документів, що регулюють порядок проведення антикорупційного аудиту та порядок діяльності комунальних підприємств в антикорупційній сфері було здійснено оцінку основних нормативно-правових актів, яка висвітлена в Таблиці 1.4.

*Таблиця 1.4.*

#### **Оцінка нормативно-правових актів**

№ з/п	Джерело	Використання для потреб антикорупційного аудиту
1.	Закон України "про запобігання корупції"[9]	Основний нормативно-правовий акт, що регулює правову діяльність в сфері запобігання корупції
2.	Рішення Національного агентства з питань запобігання корупції "Про затвердження Типової антикорупційної програми юридичної особи"[16]	Регулює порядок затвердження та зміст Антикорупційної програми н підприємстві.
3.	Закон України "Про публічні закупівлі"[20]	Регулює порядок проведення тендерних закупівель, у тому числі в державних та комунальних підприємствах, задля запобігання прояву корупційних правопорушень в державних закупівлях.

## Закінчення табл.1.4.

4.	Конвенція Організації Об'єднаних Націй "Проти корупції"[21]	Міжнародний нормативно-правовий акт, ратифікований Верховною Радою України з метою імплементації норм ООН в чинне законодавство України з метою запобігання корупції не тільки на державному рівні, але й на рівні великого та середнього бізнесу.
5.	Цивільна конвенція Ради Європи про боротьбу з корупцією [22]	Міжнародний нормативно-правовий акт, ратифікований Верховною Радою України з метою регулювання заходів для боротьби з корупцією на макро-, мезо- та мікро- рівнях.
6.	Кримінальна конвенція Ради Європи про боротьбу з корупцією [6]	Міжнародний нормативно-правовий акт, ратифікований Верховною Радою України, що визначає кримінальну відповідальність осіб за порушення антикорупційного законодавства.
7.	Кримінальний кодекс України [5]	Визначає кримінальну відповідальність осіб, які вчинили корупційне правопорушення, або порушення пов'язане з корупцією.
8.	Кодекс України про адміністративні правопорушення [2]	Визначає адміністративну відповідальність осіб, які вчинили корупційне правопорушення, або порушення пов'язане з корупцією.
9.	Закон України «Про засади державної антикорупційної політики в Україні (Антикорупційна стратегія) на 2014-2017 роки» [10]	Визначає стратегічний напрямок України в сфері антикорупційної політики.
10.	Конвенція Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) «Про боротьбу з підкупом посадових осіб іноземних держав при проведенні міжнародних ділових операцій»[7]	Конвенція регулює питання запобігання корупційних проявів в співпраці посадових осіб, державного сектора та державних службовців з одної сторони та приватного сектору з іншої сторони.
11.	Рішення НАЗК України «Про затвердження Методології оцінювання корупційних ризиків» [12]	Рішенням регулюється порядок визначення корупційних ризиків на підприємстві, заходи щодо усунення корупційних ризиків, відповідальних осіб за виконання належних заходів, та визначення ресурсів для впровадження таких заходів.
12.	Рішення НАЗК України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо діяльності уповноважених підрозділів (уповноважених осіб) з питань запобігання та виявлення корупції» [13]	Визначає порядок дій, перелік повноважень, прав та обов'язків уповноважених осіб з питань запобігання корупції,
13.	Рішення НАЗК України «Про затвердження Методичних рекомендацій для тренерів щодо проведення антикорупційних навчань» [11]	Визначає необхідність провадження діяльності осіб, що проводять навчання в сфері антикорупційних норм, надають роз'яснення щодо правил провадження антикорупційної діяльності, як на рівні державного так і приватного секторів.

Джерело: розроблено автором

Як результат, аналізу антикорупційних норм, прийнятих, як на державному так і міжнародному рівні, можемо стверджувати, що сфера антикорупційного комплаєнсу має достатній рівень регулювання, тож очікувані від антикорупційної реформи зміни щодо зменшення корупційних проявів, утвердження стандартів доброчесної поведінки в діяльності представників владних структур та бізнесу, мінімізація в їх діяльності корупційних ризиків, підвищення прозорості та підзвітності як органів влади в цілому, так і окремих службових осіб перед суспільством і переважній більшості не знаходить свого реального втілення [21]. На нашу думку, важливим кроком на шляху подолання корупції є удосконалення існуючої законодавчої бази, усунення двозначного трактування норм закону та імплементація міжнародних норм в національне законодавство. Адже недосконалість, безсистемність, необґрунтованість та непродуманість, антикорупційного законодавства та його деяких положень є причиною неефективної антикорупційної політики та розвитку корупції в державі.

## РОЗДІЛ 2

### ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНТИКОРУПЦІЙНОГО АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

#### 2.2. Організаційно-економічна характеристика діяльності комунального підприємства Білоцерківської міської ради "Білоцерківтепломережа".

З метою забезпечення потреб опалення та гарячого водопостачання мешканців Білої Церкви та згідно з Розпорядженням № 134 Київської обласної державної адміністрації від 13 березня 1997 року «Про розмежування майна комунальної власності області» [9] було створено міжрайонне підприємство теплових мереж «Білоцерківтепломережа». 22 липня 1997 року підприємство було включено до об'єктів комунальної власності міста як комунальне підприємство Білоцерківської міської ради «Білоцерківтепломережа».

Власником підприємства є територіальна громада м. Біла Церква в особі Білоцерківської міської ради.

Майно КП БМР «Білоцерківтепломережа» належить територіальній громаді м. Біла Церква.

Підприємство у своїй діяльності керується Конституцією України, Законами України, постановами Верховної ради України, Указами та розпорядженнями Президента, постановами Кабінету Міністрів України, Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг України (далі - НКРЕКП), рішеннями Голови Київської обласної державної адміністрації та Голови міста Біла Церква, рішеннями виконкому Білоцерківської міської ради, іншими нормативними актами та статутом підприємства.

КП БМР «Білоцерківтепломережа» - комунальне підприємство, яке здійснює свою діяльність у сфері виробництва, транспортування, постачання та реалізації теплової енергії, а також надання послуг з централізованого опалення та гарячого водопостачання.

Керівництво господарською діяльністю Підприємства здійснює директор Підприємства, який призначаються на посаду за контрактом.

Підприємство самостійно визначає структуру апарату управління та витрати на його утримання.

КП БМР «Білоцерківтепломережа» є найбільшим в Київській області теплоенергетичним комплексом з виробництва, транспортування та постачання теплової енергії та надання послуг централізованого опалення всім групам споживачів за тарифами, які регулюються відповідно до чинного законодавства.

Підприємство має на балансі 12 центральних теплових пунктів (ЦТП), 29 - теплових пунктів (ТП), 7- індивідуальних теплових пунктів (ІТП), що призначені для підігріву води для потреб гарячого водопостачання (на даний час не експлуатуються).

Технологічне обладнання ЦТП, ТП, ІТП, яке функціонально призначено для приготування та подачі гарячої води споживачам на даний момент виведено з експлуатації.

За опалювальний період 2015-2016 рр. надання споживачам міста послуг гарячого водопостачання призвело до значних збитків, зокрема КП БМР «БЦТМ» понесло колосальні втрати на забезпечення функціонування системи гарячого водопостачання та обсяги втраченої нерозподіленої води. Що, в свою чергу, призвело до зростання борів на спожитий природний газ та нарахування штрафних санкцій, а також росту боргів перед ТОВ «Білоцерківвода».

Надання підприємством послуги гарячого водопостачання є не рентабельною та такою, що наносить збитки підприємству та міському бюджету в цілому [31].

Враховуючи вищевикладене, 30.03.2016 р. Виконавчим комітетом Білоцерківської міської ради було прийнято рішення №136 «Про закінчення опалювального періоду 2015 - 2016 р.р. в м. Білій Церкві» п. 2 - «із закінченням опалювального періоду, припинити надання послуг з централізованого гарячого водопостачання всім категоріям споживачів крім лікарняних закладів, дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів від індивідуальних джерел теплопостачання».

Окрім цього, для надання організаційно-економічної характеристики діяльності комунального підприємства Білоцерківської міської ради "Білоцерківтепломережа" було проаналізовано динаміку основних показників діяльності підприємства в Таблиці 1.2.

Таблиця 2.1.

**Динаміка основних показників діяльності КП БМР  
"Білоцерківтепломережа"**

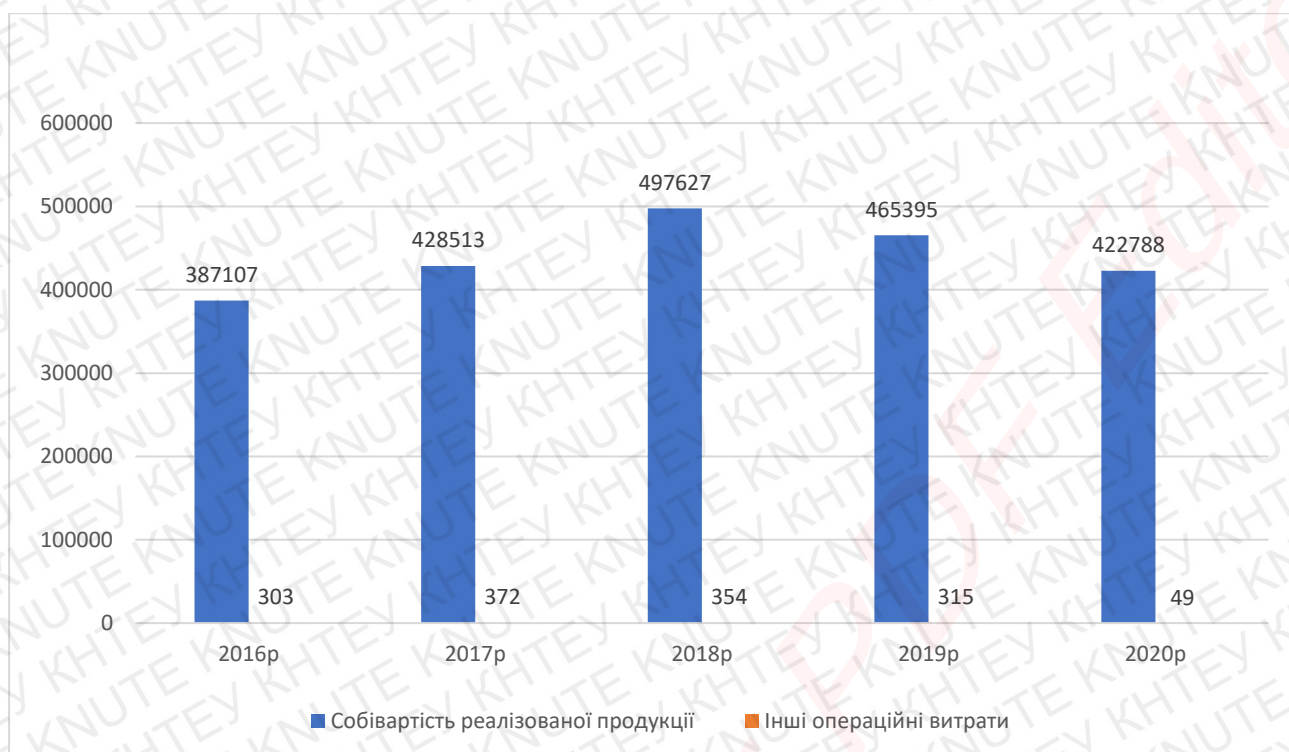
млн грн

№ з/п	Показники	Абсолютні значення					Абсолютні відхилення(+/-)			
		2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	2020р.	2017 від 2016	2018 від 2017	2019 від 2018	2020 від 2019
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації товарів, робіт, послуг	318,2	386,9	407,7	408,7	401,7	68,7	20,8	1,0	-7,0
2	Інші операційні доходи	2,0	24,9	2,4	6,2	1,1	22,9	-22,5	3,8	-5,1
3	Собівартість реалізованої продукції	387,1	428,5	497,6	465,4	422,8	41,4	69,1	-	-
4	Інші операційні витрати	0,3	0,4	0,4	0,3	0,05	0,1	0	-0,1	-
5	Чистий фінансовий результат (прибуток/збиток)	-103,1	-37,0	-86,2	-33,3	-36,5	66,1	-49,2	52,9	-3,2
6	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	70,3	70,2	113,9	137,6	148,4	-0,1	43,7	23,7	10,8
7	Довгострокові зобов'язання	105,1	149,0	15,0	31,0	23,5	43,9	-134,0	16,0	-7,5
8	Короткострокові зобов'язання	25,3	343,5	494,9	488,1	540,5	318,2	151,4	-6,8	52,4

*Джерело: розроблено автором на основі фінансової звітності КП БМР «Білоцерківтепломережа»*

Окрім цього, для оцінювання ефективності підприємницької діяльності передбачається перегрупування дохідних статей звіту про фінансові результати підприємства відповідно до типових напрямів доходів. Тож нами було проаналізовано динаміку та структуру доходів КП БМР «Білоцерківтепломережа», що зображено на Рисунок 2.1.





*Рис. 2.1. Динаміка та структура доходів КП БМР «Білоцерківтепломережа» за період 2016-2020рр.*

*Джерело: розроблено автором*

Також, важливою складовою частиною методики аналізу фінансового стану суб'єкта господарювання є аналіз фінансової стійкості. Основне його завдання - вивчення системи показників фінансової стійкості з метою її оцінки та регулювання.

Під фінансовою стійкістю розуміють здатність підприємства здійснювати і розвивати свою діяльність в умовах конкуренції та ринкової нестабільності, зберігаючи задовільну структуру капіталу та динамічну фінансову рівновагу активів і пасивів, що забезпечує нормальну ліквідність, поточну і перспективну платоспроможність.

Фінансова стійкість підприємства насамперед залежить від співвідношення власного капіталу і зобов'язань, темпів нагромадження власного капіталу і резервів, співвідношення довгострокових і поточних зобов'язань, достатності забезпечення матеріальних оборотних активів власним капіталом.

Необхідною передумовою забезпечення фінансової стійкості підприємства є його рентабельна робота і ефективне використання ресурсів у процесі господарської діяльності. Важливо також, щоб стан власного і позикового капіталу відповідав стратегічній меті розвитку підприємства, тобто щоб плани його

розвитку мали достатнє фінансове забезпечення, тож нами було проаналізовану динаміку фінансової стійкості підприємства за 2016-2020 роки та візуалізовано в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2.

**Динаміка фінансової стійкості КП БМР «Білоцерківтепломережа»  
методом коефіцієнтів за 2016-2020 роки**

Показники	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	2020р.	Абсолютні відхилення(+/-)	
						2020 від 2016	2020 від 2019
Коефіцієнт фінансової автономії	0,18	0,17	-0,06	-0,10	-0,19	-0,37	-0,09
Коефіцієнт фінансової заборгованості	0,82	0,90	1,06	1,10	1,19	0,37	0,09
Коефіцієнт співвідношення позикового та власного капіталу	4,70	8,68	-18,16	-10,63	-6,14	-10,84	4,49
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,21	0,12	-0,06	-0,09	-0,16	-0,37	-0,07

*Джерело: розроблено автором*

Також, варто згадати про платоспроможність підприємства, що характеризує фінансовий стан підприємства на певну дату. Вона є важливим показником фінансової стійкості. Підприємство вважається платоспроможним, якщо воно має можливість сплачувати свої платіжні зобов'язання наявними грошовими коштами. Саме з таких причин нами було досліджено динаміку платоспроможності підприємства, що зображена в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3.

**Динаміка платоспроможності КП БМР «Білоцерківтепломережа»  
методом коефіцієнтів за 2016-2020 роки**

Показники	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	2020р.	Абсолютні відхилення(+/-)	
						2020 від 2016	2020 від 2019
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,06	0,10	0,02	0,003	0,006	-0,054	0,003
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,04	0,08	0,004	-0,007	-0,002	-0,042	0,005
Коефіцієнт проміжної ліквідності	0,83	0,82	0,33	0,32	0,31	-0,52	-0,01
Коефіцієнт загальної платоспроможності	0,06	0,10	0,02	0,003	0,006	-0,054	0,003

*Джерело: розроблено автором*

Тож, за результатами проведеного аналізу організаційно економічна діяльності підприємства, можна визначити, що фінансово-економічні чинники державного рівня, відсутність державної стратегії розвитку та принципів існування підприємства галузі теплопостачання на рівні держави призвели до труднощів у питаннях життєдіяльності підприємства [31].

На жаль, результати дослідження фінансових показників підприємства демонструють неможливість реалізації напрацювань, необхідних для забезпечення повноцінної роботи підприємства.

## **2.2. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційної бази антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства**

З метою оцінки системи бухгалтерського обліку Підприємства було проаналізовано фінансову звітність підприємства, звіти незалежного аудитора та звіти про управління Підприємства.

Тож, за результатами аудиту фінансової звітності Підприємства що складається з Балансу (Звіту про фінансовий стан) станом на 31.12.2020 р., Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Звіту про власний капітал, Звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та Приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

Фінансова звітність Підприємства, складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) та відповідає вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»[9].

Аналізуючи діяльність підприємства, було з'ясовано, що Станом на 31.12.2020 р. на балансі Підприємства обліковуються основні засоби, залишкова вартість яких складає 183 085 тис. грн., первісна вартість – 527 629 тис. грн., нарахований знос – 344 544 тис. грн.

Згідно з Обліковою політикою Підприємства, необхідно проводити

переоцінку основних засобів, відповідно до П(С)БО № 7 «Основні засоби», якщо залишкова вартість основних засобів більше ніж на 10% відрізняється від їх справедливої вартості на дату Балансу.

Станом на 31.12.2020 р. на балансі Підприємства обліковуються основні засоби, первинна вартість яких становить 91 824 тис. грн., однак залишкова вартість яких дорівнює нулю чи їх ліквідаційній вартості, оскільки амортизація таких об'єктів вже повністю нарахована, що, у свою чергу, є ознакою доцільності проведення переоцінки. Остання переоцінка основних засобів проводилася 30.09.2013 р.

Варто зазначити, що переоцінка основних засобів за справедливою вартістю може призвести до збільшення або зменшення вартості активів та розміру власного капіталу відповідно.

Станом на 31.12.2020 р. на балансі Підприємства обліковується дебіторська заборгованість із населенням у розмірі 170 889 тис. грн., резерв сумнівних боргів у частині розрахунків із населенням становить 42 568 тис. грн.

Протягом попередніх років Підприємством не здійснювався перерахунок резерву сумнівних боргів у частині розрахунків із населенням, що не відповідає вимогам облікової політики та П(С)БО № 10 «Дебіторська заборгованість» [9].

Станом на 31.03.2020 р. було збільшено резерв сумнівних боргів у частині розрахунків із населенням на 28 670 тис. грн., однак, в порушення вимог П(С)БО № 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», вся сума витрат з формування резерву відображена у звітному періоді без відповідних коригувань попередніх періодів, внаслідок чого витрати з формування резерву сумнівних боргів поточного року потенційно завищені.

Крім того, відповідно до облікової політики Підприємства, величина резерву сумнівних боргів обчислюється методом абсолютної суми сумнівної заборгованості. Однак жодних критеріїв щодо віднесення заборгованості до складу сумнівної в обліковій політиці не прописано, у зв'язку з чим ми не можемо оцінити розмір резерву сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю з населенням,

проте вважаємо, що така сума буде суттєво відрізняться від тієї, яка обліковується на балансі Підприємства станом на 31.12.2020 р. Це призводить до недостовірного визначення чистої реалізаційної вартості дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги [31].

У результаті, виникає ризик суттєвого викривлення фінансової звітності, а саме: завищення активів, власного капіталу Підприємства станом на 31.12.2020 р.

Доходи та витрати Підприємства за 2020 рік візуалізовано в табл. 2.4 та в табл.2.5

Таблиця 2.4.

**Структура доходів КП БМР Білоцерківтепломережа у 2020 році**

Види доходів	Сума тис. грн	Частка, %
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт,	401 730	96,67
Інші операційні доходи	1117	0,27
Інші доходи	12 713	3,06
Всього доходів	41550	100

Джерело: фінансова звітність КП БМР "Білоцерківтепломережа"

Таблиця 2.5.

**Структура витрат КП БМР Білоцерківтепломережа у 2020 році**

Види витрат	Сума тис. грн	Частка, %
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	422 788	92.74
Адміністративні витрати	6 754	1,48
Інші операційні витрати	20 662	4,53
Фінансові витрати	5 648	1,24
Інші витрати	49	0,01
Всього доходів	455 901	100

Джерело: фінансова звітність КП БМР "Білоцерківтепломережа"

Згідно вищенаведених даних, можемо визначити фінансовий результат Підприємства за 2020 рік.

Визначення фінансового результату відбувалося згідно з чинним законодавством. Чистий збиток підприємства за 2020 рік склав 36 502 тис. грн. з

урахуванням коригувань фінансового результату за рахунок виправлення помилок минулих періодів, залишок не покритого збитку станом на 31.12.2020р. становить 293 735 тис. грн., що відповідає даним рядка 1420 Балансу. Зміст і форма (Звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) відповідають вимогам П(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності - затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 за №73.

Окрім цього, проаналізуємо причини виникнення збитків за 2020 рік:

- зменшення отриманих доходів за рахунок: збільшення температури зовнішнього повітря у порівнянні з нормативною, та збільшення частки об'єктів оснащених приладами обліку теплової енергії;
- проведення перерахунків відповідно до вимог постанови Кабінету Міністрів України від 24.12.20 19р. за №1082;
- нарахування штрафних санкцій згідно рішень суду за порушення строків сплати за енергоносії;
- наявність понаднормативних втрат енергоносіїв в наслідок значної зношеності основних засобів та відсутності обігових коштів у підприємства у необхідній кількості на проведення модернізації та капітальних і поточних ремонтів;
- встановлення тарифів на теплову енергію не співпадає в часу із збільшенням тарифів на енергоносії, матеріали, законодавчо передбаченим зростанням рівня заробітної плати, що як наслідок спричиняє збільшення збитковості підприємства. Крім того в тарифі врахована амортизація за податковим обліком яка значно менша за амортизацію нараховану на переоцінені до справедливої вартості необоротні активи;
- наявність додаткових втрат в наслідок законодавчого не врегулювання податкового законодавства (відсутність права на податковий кредит з податку на додану вартість за касовим методам при сплаті реструктуризованої заборгованості за природний газ.

Для порівняння, проаналізуємо фінансовий результат Підприємства за 2019 рік, що наведений в табл. 2.6. та в табл.2.7.:

Таблиця 2.6.

**Структура доходів КП БМР Білоцерківтепломережа у 2019 році**

Види доходів	Сума тис. грн.	Частка, %
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	408 711	92,61
Інші операційні доходи	6 175	1,40
Інші фінансові доходи	14 125	3,20
Інші доходи	12 300	2,79
Всього доходів	441 311	100

*Джерело: фінансова звітність КП БМР "Білоцерківтепломережа"*

Таблиця 2.7.

**Структура витрат КП БМР Білоцерківтепломережа у 2019 році**

Види витрат	Сума (тис.грн.)	Частка, %
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	465 395	97,96
Адміністративні витрати	8 174	1,72
Інші операційні витрати	1 190	0,25
Інші витрати	315	0,07
Всього доходів	475 074	100

*Джерело: фінансова звітність КП БМР "Білоцерківтепломережа"*

Визначення фінансового результату відбувалося згідно з чинним законодавством. Чистий збиток підприємства за 2019 рік склав 33 252 тис. грн. З урахуванням коригувань фінансового результату за рахунок виправлення помилок минулих періодів, залишок не покритого збитку станом на 31.12.2019р. становив 257 136 тис. грн., що відповідає даним рядка 1420 Балансу.

Тож, як бачимо, за результатами проведення аналізу фінансового результату Підприємство є збитковим, що може спричиняти додаткові корупційні ризики.

### 2.3. Організаційно-інформаційна модель антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства.

Реалізацію антикорупційного аудиту важко уявити без організаційно-інформаційної моделі, оскільки вона включає в себе найважливіші елементи аудиту та складається з пов'язаних між собою блоків, які включають мету та завдання, визначають об'єктів і суб'єктів антикорупційного аудиту, систему економічних показників, інформаційне забезпечення, методичні прийоми обробки інформації узагальнення та реалізацію результатів антикорупційного аудиту[32].

Для детальнішого розуміння організаційно-інформаційної моделі, розглянемо всі її блоки окремо.

Перший блок організаційно-інформаційної моделі наведено в Таблиці 2.8.

Таблиця 2.8.

<i>Мета і завдання антикорупційного аудиту підприємства</i>	
<i>Мета</i>	<i>Завдання</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Мета антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства є пошук корупційних ризиків та запобігання корупції на підприємстві (перевірка на відповідність антикорупційному законодавству, запобігання конфлікту інтересів тощо)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Аналіз первинних документів підприємства;</li> <li>• Аналіз фінансового результату підприємства;</li> <li>• Перевірка наявності конфлікту інтересів;</li> <li>• Перевірка системи внутрішнього контролю;</li> <li>• Аналіз антикорупційної програми;</li> <li>• Перевірка подання декларацій про доходи посадових осіб підприємства;</li> <li>• Аналіз проведення тендерних закупівель;</li> <li>• Аналіз тендерної документації;</li> <li>• Аналіз звіту за результатами проведення внутрішньої оцінки корупційних ризиків</li> </ul>

*Джерело: Розроблено автором*

Розглянувши таблицю 2.1., ми бачимо, що метою антикорупційного аудиту є пошук корупційних ризиків та запобігання корупції на підприємстві, проте завдання такого аудиту є досить широкими та потребують пояснення.

Тож розглянемо кожне завдання окремо:



- Аналіз первинних документів включає в себе перевірку статутних документів, наказів про призначення посадових осіб суб'єкта господарювання, актів приймання виконаних підрядних робіт, актів приймання-передачі, актів про списання, актів про втрату, відомостей про виплату грошей, відомостей обліку залишків, журналу обліку вантажів, касової книги, прибуткових касових ордерів та ін.
- Аналіз фінансового результату підприємства здійснюється на основі фінансової звітності цього підприємства;
- Перевірка наявності конфлікту інтересів здійснюється шляхом перевірки наявності працівників підприємства, які є членами родини чи близькими особами шляхом перевірки особових справ працівників.
- Перевірка системи внутрішнього контролю полягає в аналізі політик і процедур, прийнятих управлінським персоналом суб'єкта господарювання для досягнення цілей щодо забезпечення ефективного ведення господарської діяльності, у тому числі дотримання політики системи управління, забезпечення збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, їх виявлення, забезпечення точності і повноти облікових записів, забезпечення своєчасної підготовки достовірної інформації.
- Аналіз антикорупційної програми відбувається шляхом співвідношення наявної антикорупційної програми до Типової антикорупційної програми юридичної особи, яка затверджена рішенням НАЗК № 75 від 02.03.2017 року [17].
- Перевірка подання декларацій посадовими особами відбувається шляхом аналізу Реєстру декларацій на офіційному сайті НАЗК.
- Аналіз проведення тендерних закупівель проводиться шляхом ознайомлення з тендерною документацією та моніторингу тендерних закупівель на офіційному сайті ProZorro [29].
- Аналіз звіту за результатами проведення внутрішньої оцінки корупційних ризиків проводиться шляхом перевірки змісту звітів про проведення

внутрішньої оцінки корупційних ризиків, що згідно чинного законодавства проходить один раз в рік.

Окрім цього в організаційно-інформаційній моделі є обов'язковим визначення об'єктів і суб'єктів антикорупційного аудиту, що наведено в Таблиці 2.9.

Таблиця 2.9.

<b>Об'єкти і суб'єкти антикорупційного аудиту</b>	
<b>Об'єкти</b>	<b>Суб'єкти</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Декларації про доходи посадових осіб</li> <li>• Тендерні закупівлі;</li> <li>• Первинні документи підприємства</li> <li>• Антикорупційна програма</li> <li>• Звіт за результатами проведення внутрішньої оцінки корупційних ризиків</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Вищі посадові особи підприємства</li> <li>• Керівники функціональних та структурних підрозділів підприємства</li> <li>• Власники та акціонери</li> <li>• Зовнішні користувачі інформації</li> <li>• Уповноважений з антикорупційної програми</li> <li>• Особи, які уповноважені на проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків</li> <li>• Національне агентство з запобігання корупції</li> </ul>

*Джерело: розроблено автором*

Як ми можемо бачити, об'єкти антикорупційного аудиту складають собою сукупність інформації, яка необхідна для надання висновку про функціональний стан комплаєнсу на підприємстві, користувачами якого будуть саме суб'єкти антикорупційного аудиту [37].

Окрім цього, задля якісного проведення антикорупційного аудиту, ми маємо отримати достатню кількість якісної інформації, яка в свою чергу також має різні джерела походження та висвітлена в Таблиці 2.10

Таблиця 2.10.

<b>Інформаційне забезпечення антикорупційного аудиту</b>	
<b>Зовнішня інформація</b>	<b>Внутрішня інформація</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Правова</li> <li>• Нормативна</li> <li>• Довідкова</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Планова</li> <li>• Фактографічна</li> </ul>

*Джерело: Розроблено автором*

Варто зазначити, що аудитор при проведенні антикорупційного аудиту в першу чергу має впевнитись в достовірності інформації та градіювати її в

залежності від походження [52]. Прийнято вважати, що пріоритетною є інформація з зовнішніх джерел, оскільки надається незаінтересованими особами.

При цьому необхідно зазначити, що існують різні прийоми обробки первинної інформації, які наведені в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11.

<b>Методичні прийоми обробки первинної (вхідної) інформації</b>	
<b>Економіко-логічні методи</b>	<b>Економіко-математичні методи</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Порівняння</li> <li>• Деталізація</li> <li>• Елімінація</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Методи моделювання</li> </ul>

*Джерело: Розроблено автором*

Для більш детального розуміння наведемо визначення вищезазначених методів, отож:

- Метод порівняння – це метод наукового дослідження, пізнання дійсності, покликаний встановити спільні й відмінні ознаки між процесами, явищами, об'єктами.
- Метод деталізації полягає в розчленуванні показників, що характеризують досліджуваній об'єкт, на складові з метою їх ретельного вивчення, аналізу та синтезу [50].
- Метод елімінації - це логічний метод, за допомогою якого абстрагується вплив низки факторів, які впливають на зміну досліджуваного параметра, і залишається в оцінках один, вплив якого вимірюють шляхом послідовної заміни його базового значення на значення порівняльної характеристики та зіставлення з попереднім результатом [47].
- Методом моделювання називається такий загальнонауковий метод дослідження, при якому вивчається не сам об'єкт пізнання, а його зображення у вигляді так званої моделі, однак результат дослідження переноситься з моделі на об'єкт [53].

Окрім цього, за результатами проведення антикорупційного аудиту необхідно узагальнити інформацію та реалізувати результати, тож це є останнім, проте не менш важливим блоком організаційно-інформаційної моделі, що зображено в Таблиці 2.12.

Таблиця 2.12.

<b>Узагальнення і реалізація результатів антикорупційного аудиту</b>	
<b>Узагальнення результатів</b>	<b>Реалізація результатів</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Систематизація інформації</li> <li>• Оцінка ефективності впровадження антикорупційної програми</li> <li>• Визначення рівня дотримання чинного антикорупційного законодавства</li> <li>• Визначення рівня прозорості здійснення тендерних закупівель</li> <li>• Оцінка корупційних ризиків</li> <li>• Визначення наявності конфлікту інтересів</li> </ul> <p>Оцінка вірогідності виникнення потенційного конфлікту інтересів</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Розробка багатоваріантних заходів щодо поліпшення впровадження антикорупційної програми</li> <li>• Оформлення результатів аудиту і передача їх в управлінські структури для реалізації запропонованих заходів</li> <li>• Вибір оптимального варіанту заходів щодо поліпшення впровадження антикорупційних заходів</li> <li>• Прийняття рішення щодо реалізації обраного варіанту заходів</li> <li>• Доведення прийнятого рішення до виконавців</li> <li>• Забезпечення контролю за виконанням прийнятих рішень</li> </ul>

*Джерело: Розроблено автором*

За результатами проведення антикорупційного аудиту, необхідно систематизувати інформацію, оцінити ефективність впровадження антикорупційної програми, шляхом вимірювання рівня доступу працівників до інформації, яка стосується запобігання корупції, рівня розуміння чинного антикорупційного законодавства та порядку дій при виникненні конфлікту інтересів. Також, виконується оцінка прозорості проведення тендерних закупівель шляхом вивчення тендерної документації.

За результатами, здійснюється оцінка корупційних ризиків на підприємстві, розробляються заходи щодо поліпшення впровадження антикорупційної програми, підвищення прозорості діяльності підприємства та оформляється результат проведеного аудиту у вигляді звіту та передається в управлінські структури для реалізації визначених заходів [40].

Управлінський персонал та ті хто наділений найвищими повноваженнями в суб'єкті господарювання, обирають із запропонованих найоптимальніший варіант впровадження антикорупційних заходів, приймають рішення щодо їх реалізації, доводять прийняте рішення до виконавців та що найголовніше забезпечують контроль за виконанням прийнятих рішень.

## РОЗДІЛ 3

### СТАН ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ АНТИКОРУПЦІЙНОГО АУДИТУ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

#### 3.1. Стан та напрями удосконалення організації антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства

Важливим елементом антикорупційної системи на підприємстві є організація ефективного контролю та аудиту дотримання вимог антикорупційного законодавства працівниками та керівниками підприємства. Світова практика свідчить, що дієвим механізмом є призначення на підприємстві окремої особи, відповідальної за дотримання вимог антикорупційного законодавства на підприємстві (комплаєнс-спеціаліста) [49].

Українське законодавство прямо передбачає вимогу про наявність посади «особи, відповідальної за реалізацію антикорупційної програми». У великих компаніях комплаєнс-спеціалістом, як правило, призначається окрема особа, для якої ця посада є основною і єдиною та яка часто має декількох помічників/заступників. Однак, на підприємстві середнього розміру, з огляду на різницю в кількості працівників та бізнес-процесів, таку посаду може обіймати за сумісництвом юрист або інша особа, що має відповідну кваліфікацію.

В будь-якому випадку, важливо щоб комплаєнс-спеціаліст мав достатній рівень юридичних та практичних знань в антикорупційній сфері. Водночас, не рекомендовано призначати на посаду комплаєнс-спеціаліста осіб, що належать до керівників підприємства, оскільки в такому випадку існує суттєвий ризик співпадіння володільця процесу та контролера в одній особі [43].

Окремої уваги заслуговує питання повноважень комплаєнс-спеціаліста підприємства. З метою забезпечення максимально ефективної реалізації функції комплаєнс на підприємстві, комплаєнс-спеціаліста слід наділити максимально широкими повноваженнями, що мають бути закріплені у антикорупційній програмі, посадовій інструкції комплаєнс-спеціаліста та інших внутрішніх документах підприємства, до яких, зокрема, рекомендовано включати:

- повноваження контролю за усіма потенційно ризиковими бізнеспроцесами: право попереднього погодження прийняття рішень, контроль за ходом їх реалізації та вимогу про подання відповідної регулярної звітності щодо результатів реалізації рішень володільцями таких процесів [38];
- право здійснення контролю за дотриманням працівниками підприємства антикорупційних процедур та законодавства [42];
- повноваження проведення внутрішніх службових розслідувань щодо готування до чи вчинення корупційних правопорушень, включаючи прийом і розгляд повідомлень (в тому числі, анонімних) про випадки схилення працівників до скоєння корупційних правопорушень в інтересах або від імені іншої організації, а також про випадки скоєння корупційних правопорушень працівниками, контрагентами підприємства або іншими особами [38];
- повноваження (а також безпосередній обов'язок) щодо проведення регулярних тренінгів та інших навчальних заходів для працівників підприємства стосовно дотримання вимог антикорупційного законодавства та антикорупційної системи на підприємстві;
- повноваження щодо розробки та подання на затвердження керівнику підприємства проектів локальних нормативних актів підприємства, спрямованих на реалізацію заходів щодо запобігання корупції (антикорупційної програми, кодексу етики та службової поведінки працівників, положення про конфлікт інтересів і т. ін.) [41];
- здійснення контролю за економічною обґрунтованістю витрат у сферах з високим корупційним ризиком та вимогу про отримання згоди комплаєнс-спеціаліста на: обмін діловими подарунками, представницькі витрати, благодійні проекти, виплату винагороди зовнішнім консультантам та підрядникам тощо;
- встановлення форми та розгляд письмових форм (декларацій) працівників про конфлікт інтересів;
- взаємодія з уповноваженими представниками правоохоронних органів при проведенні ними розслідувань корупційних правопорушень, в тому числі слідчих

дій та оперативно-розшукових заходів [58];

- оцінювання результатів здійснених антикорупційних заходів і підготовка відповідних звітів керівництву підприємства;
- організація проведення оцінки корупційних ризиків;
- інші повноваження.

Керівникам та власниками підприємств слід знаходити розумний баланс між рівнем контрольованості бізнес-процесів (підпроцесів) та необхідністю оперативного прийняття рішень. Водночас, головним показником ефективності такого контролю є не кількість погоджень/візувань, а їх обґрунтованість, що полягає в глибокому аналізі наслідків прийняття тих чи інших рішень та їх відповідності вимогам чинного антикорупційного законодавства.

Загальний перелік заходів аудиту забезпечення та перевірки дотримання антикорупційного законодавства має бути визначений самим підприємством, з урахуванням сфери діяльності, чисельності працівників, наявності потенційно ризикових бізнес-процесів та ін. Перелік таких заходів та відповідні повноваження й обов'язки відповідальних осіб повинні бути викладені:

- в антикорупційній програмі підприємства та інших нормативних документах, які визначають антикорупційні процедури;
- у трудових договорах та посадових інструкціях працівників.

Рекомендується забезпечити безпосередню підпорядкованість комплаєнс-спеціаліста керівнику підприємства, а також наділити його повноваженнями, достатніми для проведення антикорупційних заходів щодо усіх осіб, які займають керівні посади на підприємстві. При створенні посади комплаєнс-спеціаліста необхідно приділити особливу увагу забезпеченню його діяльності необхідними ресурсами [36].

Надання працівникам підприємства можливості оперативно повідомляти керівників компанії та комплаєнс-спеціаліста про випадки порушення вимог антикорупційного законодавства є наріжним каменем системи комплаєнс. Світовий досвід полягає у створенні спеціальних каналів зв'язку між працівниками, комплаєнс-спеціалістом та керівництвом підприємства (так званої «гарячої лінії»).

Прикладами застосування «гарячої лінії» є: надіслання повідомлень на спеціальну адресу електронною поштою, спеціальні форми зв'язку на внутрішньому веб-сайті підприємства (feedback forms), окремий номер телефону, скринька для письмових повідомлень, тощо [37].

Засоби комунікації, що можуть бути використані з метою створення гарячої лінії, можуть бути досить різноманітними. Важливою є, власне, не форма такого каналу зв'язку, а сам факт надання працівникам можливості максимально оперативно повідомити відповідальних осіб про підготовку чи вчинення корупційного правопорушення, а також відповідний оперативний розгляд такого повідомлення.

Опитування являють собою важливий етап антикорупційної перевірки, у зв'язку з чим для їх проведення необхідно залучати старших фахівців, компетентних у питаннях протидії корупції. Опитування слід проводити на початковому етапі аудиту антикорупційної програми – на основі отриманої інформації можна буде ще раз проаналізувати вибірку на предмет включення до неї додаткових операцій. В першу чергу, опитування повинні бути націлені на з'ясування специфіки діяльності організації та властивих їй корупційних ризиків. Потрібно зустрітися як з фахівцями, відповідальними за дотримання вимог антикорупційної програми, так і з тими, хто працює в областях з підвищеним рівнем ризиків [44]. В рамках антикорупційної перевірки зазвичай проводяться бесіди з наступними фахівцями:

1. Керівники окремих напрямків діяльності.
2. Співробітники підрозділів розвитку бізнесу, продажів і державних замовлень.
3. Співробітники юридичних і антикорупційних підрозділів.
4. Співробітники підрозділів фінансів та бухгалтерії.
5. Співробітники підрозділів постачання і логістики.

Персонал повинен розуміти, що суть перевірки полягає в аналізі дотримання вимог антикорупційного законодавства, а не в проведенні розслідування після отримання будь-якої конкретної інформації. Результати інтерв'ю, в тому числі



виявлені в рамках опитування аспекти, які потребують додаткового вивчення, зазвичай документуються і включаються до складу матеріалів, зібраних в ході аудиту антикорупційної програми. [48]

Приведена форма робочого документа, який характеризує результати тестового аудиту антикорупційної програми компанії в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1.

**Контрольний лист результатів тестового аудиту антикорупційної програми**

№ з/п	Характеристика антикорупційної програми, що аналізується	Потрібне підкреслити
1	2	3
1	Антикорупційна програма узгоджується із основними положеннями чинного законодавства	Так/ Ні/ У процесі
2	Антикорупційна програма адаптована до конкретних вимог компанії	Так/ Ні/ У процесі
3	Впровадження та удосконалення антикорупційної політики та процедур засновані на підході, який передбачає участь як співробітників, так і зовнішніх заінтересованих сторін	Так/ Ні/ У процесі
4	Дотримання положень антикорупційної програми обов'язково на всіх рівнях	Так/ Ні/ У процесі
5	Інформація про антикорупційну програму та супроводжені матеріали легкодоступні	Так/ Ні/ У процесі
6	Політика та процедури антикорупційної програми прості для сприйняття та зрозумілі	Так/ Ні/ У процесі
7	Антикорупційна програма спрямована на формування індивідуальної корпоративної культури, заснованої на довірі	Так/ Ні/ У процесі
8	Антикорупційна програма застосовується по відношенню як до співробітників, так і до ділових партнерів	Так/ Ні/ У процесі
9	Антикорупційна програма постійно адаптується до мінливого ділового середовища з урахуванням накопиченого компанією досвіду	Так/ Ні/ У процесі
10	Компанія публічно повідомляє про свою програму по протидії з корупцією	Так/ Ні/ У процесі
11	Розроблена чітка, наочна та доступна політика, яка визначає права, обов'язки та повноваження по впровадженню, виконанню та постійному удосконаленню антикорупційної програми	Так/ Ні/ У процесі
12	Передбачена повна відповідальність уповноваженого за реалізацію антикорупційної програми та здійснення контролю	Так/ Ні/ У процесі
13	Передбачені функції вищого керівництва, що включають спостереження за повсякденним застосуванням положень	Так/ Ні/ У процесі
14	Передбачено, що Рада директорів або аналогічний орган отримує регулярні звіти про стан програми та оцінює результати діяльності вищого керівництва по впровадженню, здійсненню та постійному удосконаленню антикорупційної програми	Так/ Ні/ У процесі

## Закінчення табл.3.1.

1	2	3
15	Передбачено, що Рада директорів або аналогічний орган реагує на поточні порушення або проблеми, пов'язані реалізацією антикорупційної програми	Так/ Ні/ У процесі
16	Компаніє інформує спільноту про здійснення контролю за реалізацією антикорупційної програми	Так/ Ні/ У процесі
17	В антикорупційній програмі передбачена чітка, зрозуміла політика заборони на винагороди за спрощення формальних процедур	Так/ Ні/ У процесі
18	Антикорупційною програмою передбачено вимоги до вищого керівництва щодо розкриття інформації про отримані доходи та активи	Так/ Ні/ У процесі
19	В антикорупційній програмі приведений опис конфлікту інтересів	Так/ Ні/ У процесі
20	Антикорупційною програмою передбачено розкриття співробітниками та діловими партнерами можливого конфлікту інтересів	Так/ Ні/ У процесі
21	В антикорупційній програмі розкриті заходи щодо урегулювання конфлікту інтересів	Так/ Ні/ У процесі
22	Ділові партнери обізнані про антикорупційну програму компанії	Так/ Ні/ У процесі
23	Антикорупційною програмою передбачено проведення комплексної перевірки під час вибору нового ділового партнера	Так/ Ні/ У процесі
24	Антикорупційною програмою передбачено розробку та впровадження системи внутрішнього контролю за виявленням та усуненням корупційних ризиків	Так/ Ні/ У процесі
25	Система внутрішнього контролю направлена на виявлення та попередження корупції	Так/ Ні/ У процесі
26	Передбачена оцінка системи внутрішнього контролю як внутрішніми так і зовнішніми аудиторами на регулярній основі	Так/ Ні/ У процесі
27	Елементи системи внутрішнього контролю, порядок визначення відповідальних осіб та інформація, отримана в процесі функціонування системи, документується	Так/ Ні/ У процесі
28	Консультавання з виконання антикорупційної програми орієнтовано на всіх співробітників і ділових партнерів компанії	Так/ Ні/ У процесі
29	Консультавання з виконання антикорупційної програми проводиться на регулярній основі	Так/ Ні/ У процесі
30	Передбачено спеціалізоване консультування з виконання антикорупційної програми за необхідністю	Так/ Ні/ У процесі
31	Визначені можливі внутрішні та зовнішні джерела інформації, можуть бути використані для виявлення порушень	Так/ Ні/ У процесі
32	Антикорупційною програмою передбачено створення захищеної та доступної довідкової «гарячої лінії»	Так/ Ні/ У процесі
33	У політиці компанії чітко заявлено, що від співробітників і ділових партнерів очікується, що вони будуть заявляти про порушення, передбачені антикорупційною програмою	Так/ Ні/ У процесі
34	Компанія чітко повідомляє, що співробітники компанії та ділові партнери не будуть підвергатися дискримінації або звільненню, якщо сумлінно будуть повідомляти про порушення	Так/ Ні/ У процесі

## Закінчення табл. 3.1.

1	2	3
35	По відношенню до осіб, які повідомляють інформацію, а також осіб, які звинувачуються, передбачено дотримання режиму конфіденційності та доступ до юридичної допомоги	Так/ Ні/ У процесі
36	Компанією прийнята доступна, зрозуміла та чітка дисциплінарна політика по відношенню до співробітників та ділових партнерів	Так/ Ні/ У процесі
37	Дисциплінарна політика передбачає перелік санкцій, обов'язки з їх виконання та можливості оскарження	Так/ Ні/ У процесі
38	Санкції адекватні та застосовуються на практиці	Так/ Ні/ У процесі
39	Компанія надає компетентним органам відповідну інформацію та докази корупційних правопорушень	Так/ Ні/ У процесі
40	Вище керівництво регулярно переглядає антикорупційну програму та визначає найкращий план дій по внесенню змін	Так/ Ні/ У процесі
41	Трудовий колектив компанії може вплинути на внесення змін до антикорупційної програми підприємства	Так/ Ні/ У процесі
42	Внесені зміни до антикорупційної програми доводять до відома співробітників, а у відповідних випадках до ділових партнерів	Так/ Ні/ У процесі

*Джерело: розроблено автором*

Анкети (непряме опитування) та інтерв'ю персоналу (пряме опитування) – це найбільш використовувані методи та основні інструменти для збору даних про поточний стан діяльності суб'єкта господарювання. Поєднання обох методів дозволяє скористатися перевагами одного методу та уникнути недоліків іншого. Опитування, проведені за допомогою анкет та інтерв'ю – це систематичні заходи, які дозволяють дійти висновків, які потім аналізуються та оцінюються керівництвом. Звичайно, заохочується використання методів подвійної перевірки, а також використання аудиторських звітів, стратегічних планів, звітів після проведення заходів суб'єктом господарювання, місцевого досвіду і т. д [45].

Переваги використання обох методів:

- збір точних та кількісно визначених відповідей щодо вразливості кожного процесу до впливу корупційних ризиків;
- вища обґрунтованість та надійність даних;
- зміцнений механізм контролю похибки в процесі оцінки зниження ризиків, яку проводять оцінювачі;
- створення можливостей для співробітників активно брати участь у цьому процесі;

– інтерв'ю зі співробітниками установи можуть керівництву важливу інформацію та більш об'єктивну оцінку.

Як вже було зазначено, аналіз корупційних операцій на предмет їх відповідності законодавству є невід'ємною частиною проведеного аудиту. Збір та аналіз даних про операції з високим рівнем корупційного ризику здійснюються на етапах планування та виконання перевірки. Відомості, отримані в ході опитувань, також дозволяють виявити області, потребують аудиту [58]. В рамках аудиту антикорупційної комплаєнс-програми для аналізу зазвичай відбираються такі види платіжних операцій:

– Платежі торговим представникам / консультантам / посередникам, постачальникам та іншим контрагентам, що характеризується підвищеним рівнем ризику (в першу чергу це стосується державних замовлень).

– Платежі за отримання ліцензій та дозволів, інші платежі, вироблені в рамках взаємодії з державними органами влади.

– Витрачання коштів на подарунки, організацію поїздок і розважальних заходів (особливо для посадових осіб).

– Операції з готівковими коштами, включаючи авансові платежі та представницькі витрати.

– Платежі за спрощення формальностей.

– Пожертви на благодійність.

– Внески на політичні цілі.

– Платежі перевізникам / логістичним операторам.

– Платежі неясного призначення, наприклад зараховують на статтю «інші платежі».

Відбір корупційних операцій може супроводжуватися «наскрізним» тестуванням процесів фінансового контролю, націлених на запобігання корупції, у тому числі процесів звірки банківських рахунків і контролю за оплатою послуг постачальників, а також процесів, пов'язаних з авансовими платежами, представницькими витратами і відшкодуванням витрат працівникам. Вибірка

складається на основі оціночних суджень. Це – одна з головних особливостей перевірок антикорупційних комплаєнс-програм, яка нерідко стає проблемою для аудиторів, які не володіють достатнім досвідом. Уміння виносити правильні судження при виявленні зон ризику і платіжних операцій, які слід проаналізувати на предмет нормативно-правової відповідності, має принципове значення для підвищення ефективності проведеної перевірки [60]. Оцінка платежів передбачає перевірку певних документів, у тому числі істотних договорів (включаючи договори з торговими представниками, консультантами та логістичними операторами), а також накладних, чеків, квитанцій про грошові перекази і інших платіжних документів. Аналіз договорів проводиться з метою вивчення їх антикорупційних застережень та відповідності корпоративній політиці в цілому. Також необхідно проаналізувати платежі на вибірковій основі з точки зору виконання договірних зобов'язань.

### **3.2. Стан та напрями удосконалення методики антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства**

В більшості випадків антикорупційний аудит у комунальному підприємстві починається з проведення тендерної закупівлі на надання послуг з антикорупційного аудиту, оскільки саме це регламентується чинним законодавством України.

Згідно частини 2 статті 62 Закону України "Про запобігання корупції" [10], державні, комунальні підприємства, господарські товариства (у яких державна або комунальна частка перевищує 50 відсотків), де середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік перевищує п'ятдесят осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період перевищує сімдесят мільйонів гривень та юридичні особи, які є учасниками процедури закупівлі відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі», якщо вартість закупівлі товару (товарів), послуги (послуг), робіт дорівнює або перевищує 20 мільйонів гривень в обов'язковому порядку повинні затвердити антикорупційну програму,

призначити особу, відповідальну за реалізацію антикорупційної програми (далі - Уповноважений), правовий статус якої визначається Законом та не рідше ніж один раз на три роки повинна проходити зовнішню оцінку корупційних ризиків [1].

Хоча на сьогоднішній день, досить ретельно врегульовано питання впровадження антикорупційних заходів, як в органах державного управління, так і в юридичних осіб (державних комунальних підприємствах), проте, все ж таки наявні деякі прогалини в законодавстві. Останні стосуються суб'єктів з надання послуг антикорупційного аудиту, хоча в Антикорупційній стратегії і вказано, що проводити зовнішню оцінку корупційних ризиків можуть організації, що надають аудиторські, юридичні чи консалтингові послуги, або незалежні експерти, проте це досить розмита норма, яка не визначає компетентність таких суб'єктів [11].

На практиці, яка почала складатись в кінці 2019 на початку 2020 року, антикорупційний аудит може проводити організація, яка надає аудиторські юридичні чи консалтингові послуги згідно класифікації економічних видів діяльності, або фізична особа підприємець (далі - ФОП) до якого не встановлено жодних вимог.

Діючі норми не вимагають наявності досвіду, відповідної кваліфікації, певних сертифікатів чи будь якого документа, який підтверджує високий професіоналізм організації, її співробітників чи ФОП [21].

Згідно вищевикладеного, виникає питання щодо якості проведення антикорупційного аудиту, наскільки професійно зможе провести перевірку організація, до якої не ставиться жодних вимог та яка не несе жодної відповідальності. На основі великої пропозиції (існування багатьох організацій, які підпадають під вимоги законодавства) та малого попиту (обов'язкове проведення антикорупційного аудиту вимагається від малого відсотка підприємств), сформувалася картина демпінгування цін на послуги з проведення антикорупційного аудиту.

Закупівля таких послуг в більшості випадків відбувається через тендерну процедуру, отож інформація про учасників та рівень ціни є доступною для всіх бажаючих, Тож для більш детального висвітлення цієї проблеми, наведемо

декілька прикладів тендерних закупівель послуг з проведення антикорупційного аудиту (Зовнішньої оцінки корупційних ризиків) державними та комунальними підприємствами:

- *Тендерна закупівля № UA-2020-03-06-000894-a:* Консультаційні послуги з питань підприємницької діяльності та управління (Надання послуг з проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків у діяльності ПрАТ «Укргідроенерго»). Очікувана вартість цієї закупівлі становила 1 500 000.00 (один мільйон п'ятсот тисяч) гривень, проте за результатами торгів було сформовано найнижчу пропозицію учасником (переможцем) в сумі 310 000.00 (триста десять тисяч) гривень, тобто від очікуваної ціни, вартість зменшилась на 79.3%, що безумовно є проявом демпінгування цін на ринку послуг з антикорупційного аудиту.

Окремо, варто зазначити про кваліфікаційні вимоги до учасників закупівлі, які окрім стандартного набору документів, передбачених Законом України «Про публічні закупівлі» [2], містили лише вимогу щодо надання довідки у формі заповненої таблиці за підписом директора (уповноваженої особи), що містить інформацію про виконання аналогічного договору з надання консалтингових та/або юридичних (аудиторських) послуг підприємствам, які знаходяться у власності (корпоративному управлінні) держави, та відносяться до об'єктів критичної інфраструктури паливно-енергетичного комплексу.

- *Тендерна закупівля № UA-2020-08-10-004077-b:* Проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків у діяльності комунального підприємства «Водоканал». Очікувана вартість такої закупівлі становила 50 000.00 (п'ятдесят тисяч) гривень, проте за результатами торгів було сформовано найнижчу пропозицію учасником (переможцем) в сумі 14 400.00 (чотирнадцять тисяч чотиреста) гривень, що знову ж є аномально низькою ціною, оскільки зниження відбулось більше ніж на 71%. Та окрім заниження ціни, варто звернути увагу на переможця даною тендерної закупівлі, яким став суб'єкт аудиторської діяльності (далі - САД), який не пройшов перевірку контролю якості аудиторських послуг та

який виключений з реєстру на сайті Аудиторської палати України що може свідчити про недостатню компетентність та втрату доброї репутації компанії.

- *Тендерна закупівля № UA-2020-07-10-004221-с:* Консультаційні послуги з питань підприємницької діяльності та управління (послуги проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків) Державного підприємства «Укрметртестстандарт». Очікувана вартість закупівлі становила 200 000.00 (двісті тисяч) гривень, проте за результатами торгів було сформовано найнижчу пропозицію учасником (переможцем) в сумі 39 000.00 (тридцять дев'ять тисяч) гривень, де прослідковується заниження ціни на 80.5 %. Та окрім зниження ціни, цікавим фактом в даній закупівлі також є те, що переможцем став ФОП, що відповідав лояльним умовам тендерної закупівлі та в подальшому буде самостійно виконувати антикорупційний аудит одному з найбільших державних підприємств України [29].

Тож за результатами аналізу державних закупівель послуг з зовнішньо оцінки корупційних ризиків, можна сформулювати наступні висновки:

1. Вартість послуг з проведення антикорупційного аудиту суттєво демпінгується, оскільки від очікуваної до фактичної вартості, в середньому, відбувається зниження більше ніж на 75%, що візуалізовано в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2.

### Приклади аналіз тендерних закупівель послуг з антикорупційного аудиту в Україні

№ з/п	Тендерна закупівля	Очікувана вартість (грн)	Фактична вартість(грн)	Різниця між фактичною та очікуваною вартість (%)
1	№ UA-2020-03-06-000894-a: Консультаційні послуги з питань підприємницької діяльності та управління (Надання послуг з проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків у діяльності ПрАТ «Укргідроенерго»)	1 500 000.00	310 000.00	79.3%
3	№ UA-2020-08-10-004077-b: Проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків у діяльності комунального підприємства «Водоканал»	50 000.00	14 400.00	71%



Закінчення табл.3.2.

№ з/п	Тендерна закупівля	Очікувана вартість (грн)	Фактична вартість(грн)	Різниця між фактичною та очікуваною вартість (%)
4	№ UA-2020-07-10-004221-с: Консультаційні послуги з питань підприємницької діяльності та управління (послуги проведення зовнішньої оцінки корупційних ризиків) Державного підприємства «Укрметрестстандарт»	200 000.00	39 000.00	80.5 %.
Середнє значення:				76.9%

Джерело: розроблено автором з використанням [<https://www.dzo.com.ua>]

2. В тендерних закупівлях беруть участь не тільки аудиторські чи консалтингові фірми, але й оціночні компанії, громадські та адвокатські об'єднання та фізичні особи підприємці, компетенція яких викликає сумніви.

3. В більшості випадків, під час проведення тендерної закупівлі до суб'єкта не встановлюється вимог, які б вказували на високу кваліфікацію співробітників чи зобов'язували надати документи, які б підтверджували достатню компетентність такого суб'єкта.

Згідно вищевикладеного важливо відзначити реагування державних органів на проблеми тендерних закупівлі та корупційні ризики, які виникають під час таких закупівель. Національне агентство з питань запобігання корупції проаналізувало сферу публічних закупівель та ідентифікувало 25 типових корупційних ризиків. Ці ризики можуть бути властиві всім замовникам товарів, робіт і послуг для забезпечення потреб держави та територіальних громад.

В Україні закупівлі здебільшого проводять в електронній формі через систему ProZorro. Її ціль — мінімізувати корупційні схеми та забезпечити добросовісну конкуренцію. Система ProZorro визнана однією із найкращих практик у світових рейтингах прозорості публічних закупівель.

Водночас електронні закупівлі хоч і ускладнюють, але повністю не скасовують можливі корупційні зловживання. Саме тому публічні закупівлі відносять до сфер із високим рівнем корупційних ризиків.

Найпоширенішими корупційними ризиками в публічних закупівлях є:

- завищення очікуваної вартості закупівлі, її обсягів;

- штучне розділення предмету закупівлі для уникнення конкурентних процедур;
- дискримінаційні умови тендерної документації та обмеження конкуренції;
- необґрунтоване застосування переговорної процедури закупівлі;
- необ'єктивність та упередженість під час розгляду тендерної пропозиції;
- вимагання паперових документів у складі тендерної пропозиції та зразків товару (продукції);
- необґрунтоване внесення змін до договору про закупівлю через укладення додаткових угод;
- недопостачання товарів (робіт/послуг), приймання продукції, яка не відповідає умовам договору тощо.

Також Національне агентство з питань запобігання розробило рекомендації для усунення виявлених ризиків. Запропоновані заходи мають рекомендаційний та рамковий характер, а тому можуть бути адаптовані під специфіку органу влади, який здійснює закупівлю.

Тож ми бачимо, вчасне реагування державних органів влади, які намагаються розробити дієві засоби вирішення вищевикладених проблем. Проте все ж чинне законодавство України потребує змін в частині встановлення жорсткіших вимог до суб'єкта уповноваженого на проведення обов'язкового антикорупційного аудиту комунальних та державних підприємств. У разі встановлено вищих кваліфікаційних вимоги до такого суб'єкта, компанії чи ФОП, в яких наявна сумнівна чи недостатня кваліфікація не будуть мати змоги демпінгувати ціни на послуги з проведення антикорупційного аудиту (зовнішньої оцінки корупційних ризиків).

Проте, після проведення публічної закупівлі, визначення переможцем суб'єкта надання послуг з антикорупційного аудиту та заключення договору, цей суб'єкт розпочинає безпосередню перевірку суб'єкта господарювання. Саме на цьому етапі важливо згадати про систему методик проведення антикорупційного аудиту, яка на даний момент не затверджена жодним нормативно-правовим актом та не визначена стандартами аудиту, проте досліджуючи це питання, ми розробили власну методику антикорупційного аудиту, яка зображена на Таблиця 3.3.

Таблиця 3.3.

## Методика антикорупційного аудиту

№ з/п	Етап перевірки	Джерело інформації	Процедура аудиту
1	Аналіз первинних документів підприємства;	<ul style="list-style-type: none"> <li>- статутні документи</li> <li>- накази про призначення посадових осіб суб'єкта господарювання;</li> <li>- акти приймання виконаних підрядних робіт;</li> <li>- акти приймання-передачі;</li> <li>- акти про списання,</li> <li>- акти про втрату;</li> <li>- відомості про виплату грошей;</li> <li>- відомості обліку залишків;</li> <li>- журнал обліку вантажів;</li> <li>- касова книга;</li> <li>- прибуткові касові ордери;</li> <li>- та ін.</li> </ul>	Перевірка фактів державної реєстрації підприємства, наявності: свідоцтва про державну реєстрацію (оригінал), статуту (оригінал), засновницького договору (оригінал), довідки про внесення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій (оригінал), свідоцтва про реєстрацію платником ПДВ (оригінал), банківських рахунків, форми власності, органів управління З'ясування відповідності фактичної діяльності підприємства видам діяльності, що зареєстровані у статуті, засновницькому договорі, на яку видані ліцензії і відповідні патенти. З'ясування наявності на установчих документах всіх необхідних реквізитів юридичної адреси, а також мети, органів управління, прав трудового колективу, тощо
2	Перевірка наявності конфлікту інтересів;	Накази про призначення працівників підприємства	Перевірка наявності роботи в прямому підпорядкуванні близьких осіб, а саме членів сім'ї працівника, якими можуть бути чоловік, дружина, батько, мати, вітчим, мачуха, син, дочка, пасинок, падчерка, рідний та двоюрідний брати, рідна та двоюрідна сестри, рідний брат та сестра дружини (чоловіка), племінник, племінниця, рідний дядько, рідна тітка, дід, баба, прадід, прабаба, внук, внучка, правнук, правнучка, зять, невістка, тесть, теща, свекор, свекруха, батько та мати дружини (чоловіка) сина (дочки), усиновлювач чи усиновлений, опікун чи піклувальник, особа, яка перебуває під опікою або піклуванням зазначеного суб'єкта.
3	Перевірка системи внутрішнього контролю;	Господарські операції, оговори, угоди, накази про встановлення посадових окладів, надбавок та премій до заробітної плати	Перевірка здійснення контроль шляхом візування договорів і угод на отримання і відпуск матеріальних цінностей, виконання робіт і надання послуг; підготовки наказів про встановлення працівникам посадових окладів, надбавок до заробітної плати і про преміювання працівників підприємства тощо, а також аналізуються показники оперативної звітності

Закінчення табл.3.3.

№ з/п	Етап перевірки	Джерело інформації	Процедура аудиту
4	<ul style="list-style-type: none"> <li>Аналіз антикорупційної програми.</li> </ul>	Антикорупційна програма	Перевірка наявності всіх необхідних статей, що передбачені Типовою антикорупційною програмою.
5	<ul style="list-style-type: none"> <li>Перевірка подання декларацій про доходи посадових осіб підприємства</li> </ul>	Реєстр декларацій на офіційному веб-сайті НАЗК	Пошук декларацій посадових осіб в реєстрі та перевірка їх наявності.
6	<ul style="list-style-type: none"> <li>Аналіз проведення тендерних закупівель;</li> </ul>	Тендерна документація та офіційний веб-сайт Prozzoro	Аналіз порядку проведення тендерних закупівель на основі тендерної документації та встановлення відповідності всіх процедур відповідно до Закону України "Про публічні закупівлі".
7	<ul style="list-style-type: none"> <li>Аналіз звіту за результатами проведення внутрішньої оцінки корупційних ризиків</li> </ul>	Звіт про проведення внутрішньої оцінки корупційних ризиків	Аналіз звіту про проведення внутрішньої оцінки корупційних ризиків та встановлення достовірності визначених ризиків.

*Джерело: розроблено автором*

Залежно від мети аудиторського дослідження, завдань, які передбачені договором, та власних можливостей аудитор на свій розсуд обирає методику проведення антикорупційного аудиту. Основна мета обраної методики зводиться до встановлення об'єктивної істини про досліджуваний об'єкт.

### **3.3. Узагальнення та реалізація результатів антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства**

Взаємодія з представниками державних органів, які реалізують контрольно-наглядові функції щодо діяльності підприємства, традиційно пов'язується з високими корупційними ризиками. У зв'язку з цим, за результатами антикорупційного аудиту підприємствам та їх працівникам рекомендується приділити особливу увагу наступним аспектам.

Працівникам підприємств слід утримуватися від будь-якої незаконної та неетичної поведінки при взаємодії з державними службовцями, що реалізують контрольні-наглядові заходи. При цьому, необхідно враховувати, що на державних службовців поширюється ряд спеціальних антикорупційних обов'язків, заборон та обмежень. Окремі види взаємодії, прийнятні у відносинах між представниками приватного сектору, можуть бути прямо заборонені при взаємодії з державним службовцем (наприклад, спільні обіди в ресторані або відвідування розважальних заходів за рахунок працівника підприємства чи самого підприємства) [28].

Українське законодавство встановлює обмеження щодо можливості отримання державними службовцями подарунків. Зокрема, заборонено отримання подарунків державними службовцями (та їх близьким особами) у зв'язку зі здійсненням ними діяльності, пов'язаної з виконанням функцій держави або місцевого самоврядування, а також, у разі, якщо особа, яка дарує подарунок, підпорядкована такій особі. Виключення передбачені законом лише для подарунків, які:

- відповідають загально визнаним уявленням про гостинність;
- в жодному разі не пов'язані з виконанням публічних функцій обдарованим та не є подарунком підпорядкованої (підлеглої) особи;
- якщо вартість таких подарунків не перевищує одну мінімальну заробітну плату, встановлену на день прийняття подарунка, одноразово, а сукупна вартість таких подарунків, отриманих від однієї особи (групи осіб) протягом року, не перевищує двох прожиткових мінімумів, встановлених для працездатної особи на 1 січня того року, в якому прийнято подарунки [10].

Представницькі витрати при прийомі державних службовців на підприємстві чи заходах, що організуються підприємством, та представницькі витрати підприємства по відношенню до конкретного державного службовця в жодному разі не можуть перевищувати вказані вище порогові показники. Здійснення таких витрат та їх розмір у кожному конкретному випадку обов'язково повинні

погоджуватися і контролюватися комплаєнс-спеціалістом, працівниками бухгалтерського відділу та керівництвом підприємства. 58

Відповідно до чинного законодавства, державні службовці зобов'язані вживати заходів щодо недопущення будь-якої можливості виникнення конфлікту інтересів. Українське законодавство розмежовує поняття потенційного та реального конфлікту інтересів. Зокрема, закон передбачає, що особи, уповноважені на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, не можуть прямо чи опосередковано спонукати у будь-який спосіб підлеглих до прийняття рішень, вчинення дій або бездіяльності всупереч закону на користь своїх приватних інтересів або приватних інтересів третіх осіб. Окрім того, у випадку наявності у службової особи реального конфлікту інтересів, вона зобов'язана не вчиняти дій та не приймати рішень в умовах такого конфлікту [10].

Працівникам підприємства рекомендується утримуватися від будь-яких пропозицій, прийняття яких може поставити державного службовця в ситуацію конфлікту інтересів, у тому числі:

- пропозицій про прийом на роботу на підприємство (а також в афілійовані організації) державного службовця, який здійснює контрольні наглядні заходи, або його близьких осіб, включаючи пропозиції про прийом на роботу після звільнення з державної служби;
- пропозицій про придбання державним службовцем, що здійснює контрольні-наглядні заходи, або членами його сім'ї акцій або інших цінних паперів підприємства (або афілійованих організацій);
- пропозицій про передачу у користування державному службовцю, який здійснює контрольні-наглядні заходи, або членам його сім'ї будь-якої власності, що належить підприємству (або афілійованій організації);
- пропозицій про укладення підприємством договорів з організаціями, в яких працюють (яке контролюють) члени сім'ї державного службовця, який здійснює контрольні-наглядні заходи, і т. д.

Оскільки вищезазначені пропозиції породжують корупційні ризики, варто звернути увагу на методику управління такими ризиками, яка зображена на рисунку 3.1.



Рисунок 3.1. Методика управління ризиками

Джерело: розроблено автором.

Як ми бачимо при гармонійному управлінні ризиками управлінський апарат підприємства визначає та аналізує можливість виникнення корупційних ризиків, за тим планує та впроваджує заходи захисту та контролює виконання таких заходів з метою запобігання проявам корупції та дотримання чинного законодавства.

Оскільки, при порушенні державними службовцями вимог антикорупційного законодавства, а також у разі неправомірного прохання чи вимагання, що

призводить до отримання державними службовцями чи службовцями органів місцевого самоврядування неправомірної вигоди, працівникам рекомендується негайно звернутися до комплаєнс-спеціаліста чи керівництва підприємства, які можуть прийняти рішення про повідомлення про такий факт до правоохоронних органів [2],[4].

Обов'язковою умовою є негайне припинення будь-яких контактів чи співпраці з таким державним службовцем.

В жодному разі працівникам та підприємству не можна провокувати службовця на отримання неправомірної вигоди з метою «спіймати його на гарячому». Будь-які дії щодо розслідування фактів правопорушень мають виконуватися виключно правоохоронними органами.

Вищезгадані правила обов'язково потрібно передбачити в антикорупційній програмі підприємства.

Дотримання вимог антикорупційного законодавства необхідне також при роботі з приватними підприємствами, установами та організаціями. Основні ризики для підприємства містяться у таких сферах відносин з юридичними особами приватного права:

1. Відносини з агентами та представниками. Сюди входить представництво інтересів підприємства третіми особами у відносинах з державними органами, органами місцевого самоврядування або юридичними особами приватного права. Зокрема, існує ризик, що особи, які здійснюють представництво інтересів юридичної особи на підставі договорів доручення, агентських, брокерських чи інших форм відносин, можуть самотійно вчиняти корупційні правопорушення «від імені та на користь» підприємства (наприклад, надання зовнішнім юридичним консультантом неправомірної вигоди під час розгляду справи підприємства в суді, отримання для підприємства ліцензій/дозволів/погоджень, тощо) [35].

2. Перебування у партнерських відносинах, спільних проектах (наприклад, здійснення спільної діяльності) із суб'єктами, що вчиняють корупційні правопорушення з метою забезпечення вигоди для спільного проекту (наприклад,



здійснення підкупу державних службовців одним із акціонерів підприємства з метою отримання ліцензії/дозволу) [33].

3. Надання постачальниками/підрядниками підприємства неправомірної вигоди працівникам підприємства з метою перемогти у тендері підприємства з вибору такого постачальника/підрядника певних товарів чи послуг.

Ефективним засобом мінімізації корупційних ризиків у ситуаціях є включення до відповідних договорів (угод про спільну діяльність, акціонерних угод, тощо) так званих умов про недопущення корупції (anticorruption clauses) [36], які мають передбачати, що підприємство вступає у такі договірні відносини виключно з метою правомірної діяльності, а у випадку вчинення іншою стороною (сторонами) договору корупційних правопорушень, підприємство матиме право в односторонньому порядку розірвати договір та вимагати відшкодування збитків.

З метою мінімізації ризиків, пов'язаних із відносинами працівників підприємства з постачальниками / підрядниками та іншими контрагентами, підприємствам слід впроваджувати контроль за процедурою проведення тендерів, визначення порогових показників вартості закупівель, які вимагатимуть обов'язкового проведення тендеру, а також систему запобіжних заходів для попередження виникнення конфлікту інтересів у працівників, які відповідають за зовнішні закупівлі (постачання) підприємства.

Співпраця з правоохоронними органами є важливим показником дійсного впровадження підприємством антикорупційних стандартів поведінки. Таке співробітництво може здійснюватися в різних формах [61].

Підприємство може повідомляти відповідні правоохоронні органи про випадки вчинення корупційних правопорушень, про які підприємству (працівникам підприємства) стало відомо. Обов'язок повідомляти правоохоронні органи про випадки вчинення корупційних правопорушень пов'язаних із підприємством, може бути закріплений за комплаєнс-спеціалістом або керівництвом підприємства.

Підприємству слід утримуватися від будь-яких санкцій щодо своїх працівників, які повідомили правоохоронні органи про інформацію щодо підготовки або вчинення корупційного правопорушення. У випадку здійснення анонімного повідомлення, підприємство має також утримуватися від розкриття інформації про працівника, що здійснив таке повідомлення.

Співпраця з правоохоронними органами також може проявлятися у формі сприяння уповноваженим представникам правоохоронних органів при проведенні ними заходів по припиненню або розслідуванню корупційних злочинів, включаючи оперативно-розшукові заходи та слідчі дії на підприємстві.

Керівництву підприємства та його працівникам слід надавати підтримку у виявленні та розслідуванні правоохоронними органами фактів корупції, вживати необхідних заходів щодо збереження та передачі в правоохоронні органи документів і інформації, що містить дані про корупційні правопорушення. При підготовці матеріалів, заяв і відповідей на запити правоохоронних органів рекомендується залучати до цієї роботи комплаєнс-спеціаліста, а також відповідних фахівців підприємства.

Керівництво і працівники підприємства не повинні допускати втручання у виконання службових обов'язків посадовими особами судових або правоохоронних органів.

З метою врегулювання та запобігання конфлікту інтересів у діяльності працівників (а значить і можливих негативних наслідків конфлікту інтересів для самого підприємства) підприємству рекомендується прийняти окреме положення про конфлікт інтересів або включити відповідний розділ у чинний кодекс етики/поведінки підприємства чи антикорупційну програму[48].

Положення про конфлікт інтересів – це внутрішній документ підприємства, який встановлює порядок виявлення та врегулювання конфліктів інтересів, що виникають у працівників підприємства в ході виконання ними трудових обов'язків. При розробці положення про конфлікт інтересів рекомендується звернути увагу на включення до нього наступних розділів:

- цілі і завдання положення про конфлікт інтересів;
- коло осіб, на яких поширюється дія положення;
- основні принципи управління конфліктом інтересів на підприємстві;
- порядок розкриття конфлікту інтересів працівником підприємства та порядок врегулювання конфлікту інтересів, в тому числі можливі способи вирішення потенційного чи реального конфлікту інтересів;
- обов'язки працівників у зв'язку з розкриттям наявності і врегулюванням у них реального чи потенційного конфлікту інтересів;
- визначення осіб, відповідальних за прийом і розгляд відомостей про реальний чи потенційний конфлікт інтересів (наприклад, комплаєнс-спеціаліст та керівництво кадрової служби);
- дисциплінарна відповідальність працівників за недотримання положення про конфлікт інтересів.

Дію положення слід розповсюдити на усіх працівників підприємства, незалежно від займаної посади. Обов'язок дотримуватися положення також може закріплюватися за фізичними особами, що співпрацюють з підприємством на підставі цивільно-правових договорів. У цьому випадку, відповідні норми потрібно включити до тексту таких договорів [48].

Перед підприємством, яке планує вжити заходів щодо запобігання та врегулювання конфлікту інтересів, стоїть складне завдання дотримання балансу між інтересами підприємства як єдиного цілого і особистою зацікавленістю працівників підприємства. З одного боку, працівники підприємства мають право у вільний від основної роботи час займатися будь-якою не забороненою законом діяльністю, вступати у майнові відносини тощо. З іншого боку, така приватна діяльність працівників, а також наявні у працівників сімейні та інші особисті відносини можуть суперечити інтересами підприємства. Основним завданням діяльності підприємства щодо запобігання та врегулювання конфлікту інтересів є саме обмеження та усунення впливу приватного інтересу працівників на реалізацію

ними трудових функцій, зокрема, щодо прийняття ділових рішень, а не обов'язкова ліквідація обставин, що призводять до наявності конфлікту інтересів.

В основу роботи з управління конфліктом інтересів на підприємстві слід покласти наступні принципи:

- обов'язок працівників розкрити відомості про реальний або потенційний конфлікт інтересів;
- індивідуальний розгляд і оцінка матеріальних та репутаційних ризиків для підприємства при виявленні кожного конфлікту інтересів та його врегулюванні;
- конфіденційність процесів розкриття відомостей про конфлікт інтересів та його врегулювання;
- дотримання балансу інтересів підприємства і працівника при врегулюванні конфлікту інтересів;
- захист працівника від переслідування у зв'язку з повідомленням про конфлікт інтересів у іншого працівника, який був виявлений таким працівником.

Підприємству рекомендується розробити свій перелік типових ситуацій конфлікту інтересів, що відображають специфіку його діяльності. У положенні про конфлікт інтересів рекомендується закріпити обов'язки працівників щодо розкриття і врегулювання конфлікту інтересів, наприклад:

- при ухваленні рішень з приводу ділових питань і виконанні своїх трудових обов'язків керуватися інтересами підприємства без врахування своїх особистих інтересів, інтересів членів сім'ї чи інших близьких осіб;
- уникати ситуацій і обставин, які можуть призвести до конфлікту інтересів;
- негайно повідомляти про реальний або потенційний конфлікт інтересів, що виник;
- добросовісно сприяти врегулюванню конфлікту інтересів, що виник [54].

Підприємству слід встановити процедуру розкриття конфлікту інтересів та затвердити її шляхом прийняття положення про конфлікт інтересів, а також довести її зміст до відома усіх працівників підприємства (під підпис). Важливо, щоб таке положення було загальнодоступним для всіх працівників (наприклад, розміщене на внутрішньому веб-сайті підприємства).

Підприємству рекомендується встановити наступні форми розкриття конфлікту інтересів:

- розкриття відомостей про конфлікт інтересів при прийомі на роботу;
- розкриття відомостей про конфлікт інтересів при призначенні на нову посаду;
- розкриття відомостей по мірі виникнення ситуацій конфлікту інтересів;
- розкриття відомостей про конфлікт інтересів у ході проведення щорічних атестацій на дотримання етичних норм ведення бізнесу, прийнятих на підприємстві (включаючи заповнення форми щодо конфлікту інтересів).

Розкриття відомостей про конфлікт інтересів необхідно здійснювати у письмовому вигляді (у формі заяви чи повідомлення або протоколу про виявлення, у разі якщо факт наявності конфлікту був виявлений не самим працівником). Допустимим є початкове розкриття конфлікту інтересів в усній формі, з наступною фіксацією цього факту в письмовому вигляді.

Для підприємств середнього розміру може бути корисною практика щорічного заповнення працівниками форм щодо конфлікту інтересів. Коло осіб, на яких має поширюватися вимога заповнення форми щодо конфлікту інтересів, слід визначати комплаєнс-спеціалісту та керівництву підприємства, з урахуванням існуючих на підприємстві бізнес-процесів (підпроцесів) та їх важливості для діяльності підприємства [60].

Підприємству слід взяти на себе зобов'язання про конфіденційність розгляду поданих відомостей та врегулювання конфлікту інтересів. Отримана інформація повинна ретельно перевірятися уповноваженою на це посадовою особою

(комплаєнс-спеціалістом, працівниками кадрової служби) з метою оцінки можливих ризиків для підприємства і вибору найбільш придатної форми врегулювання конфлікту інтересів. Слід мати на увазі, що в результаті цієї роботи підприємство може прийти до висновку, що ситуація, відомості про яку були надані працівником, не є конфліктом інтересів і, як наслідок, не потребує спеціальних способів врегулювання.

Конфлікт інтересів може вирішуватися наступними способами:

- обмеження доступу працівника до певної інформації, яка може зачіпати його приватні інтереси;
- добровільна відмова працівника або його відсторонення (постійне або тимчасове) від участі в обговоренні та процесі ухвалення рішень з питань, які знаходяться або можуть опинитися під впливом конфлікту інтересів;
- перегляд і зміна функціональних обов'язків працівника;
- тимчасове відсторонення працівника від посади, якщо його особисті інтереси суперечать його функціональним обов'язкам;
- переведення працівника на посаду, що передбачає виконання функціональних обов'язків, не пов'язаних з конфліктом інтересів;
- відмова працівника від свого приватного інтересу, який породжує конфлікт інтересів з інтересами підприємства, та ін.
- звільнення працівника [10].

Наведений перелік способів вирішення конфлікту інтересів не є вичерпним. У кожному конкретному випадку, за домовленістю підприємства і працівника, який розкрив відомості про конфлікт інтересів, можуть бути знайдені інші форми його врегулювання.

При вирішенні наявного конфлікту інтересів слід обирати найбільш м'який захід врегулювання з усіх можливих, з урахуванням існуючих обставин. Більш жорсткі заходи слід використовувати у разі, коли це викликано реальною

необхідністю або у випадку, якщо більш м'які заходи виявилися недостатньо ефективними. При прийнятті рішення про вибір конкретного методу вирішення конфлікту інтересів важливо враховувати значимість приватного інтересу працівника і ймовірність того, що такий приватний інтерес буде реалізований із завданням шкоди інтересам підприємства.

Визначення працівників, відповідальних за збирання відомостей про реальний та потенційний конфлікт інтересів є істотним елементом в реалізації заходів запобігання корупції на підприємстві. Такою особою може бути безпосередній керівник працівника, працівник/керівник кадрової служби, комплаєнс-спеціаліст. Розгляд отриманої інформації про конфлікт інтересів доцільно проводити колегіально: в обговоренні можуть взяти участь згадані вище особи, представник юридичного підрозділу, вище керівництво підприємства, його власники та ін.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В результаті проведеного дослідження, метою якого було удосконалення організаційного та методичного забезпечення антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства, було встановлено теоретичні основи антикорупційного аудиту діяльності комунального підприємства, виокремлено місце такого аудиту в системі ефективного управління комунальної компанії, а також здійснена оцінка чинного законодавства та наукових розробок питань антикорупційного аудиту. Як результат, аналізу антикорупційних норм, прийнятих, як на державному так і міжнародному рівні, можемо стверджувати, що сфера антикорупційного комплаєнсу має достатній рівень регулювання, тож очікувані від антикорупційної реформи зміни щодо зменшення корупційних проявів, утвердження стандартів доброчесної поведінки в діяльності представників владних структур та бізнесу, мінімізація в їх діяльності корупційних ризиків, підвищення прозорості та підзвітності як органів влади в цілому, так і окремих службових осіб перед суспільством і переважній більшості не знаходить свого реального втілення. На нашу думку, важливим кроком на шляху подолання корупції є удосконалення існуючої законодавчої бази, усунення двозначного трактування норм закону та імплементація міжнародних норм в національне законодавство. Адже недосконалість, безсистемність, необґрунтованість та непродуманість, антикорупційного законодавства та його деяких положень є причиною неефективної антикорупційної політики та розвитку корупції в державі.

Окрім цього була надана організаційно-економічна характеристика діяльності та оцінка системи бухгалтерського обліку, як інформаційної бази комунального підприємства БМР "Білоцерківтепломережа". А також була розроблена організаційно-інформаційна модель антикорупційного аудиту діяльності підприємства.

Окрему увагу було приділено дослідженню стану організації та методики антикорупційного аудиту комунального підприємства, за результатами якого, важливо зазначити що при проведенні антикорупційного аудиту, необхідно систематизувати інформацію, оцінити ефективність впровадження



антикорупційної програми, шляхом вимірювання рівня доступу працівників до інформації, яка стосується запобігання корупції, рівня розуміння чинного антикорупційного законодавства та порядку дій при виникненні конфлікту інтересів. Також, виконується оцінка прозорості проведення тендерних закупівель шляхом вивчення тендерної документації.

За результатами, здійснюється оцінка корупційних ризиків на підприємстві, розробляються заходи щодо поліпшення впровадження антикорупційної програми, підвищення прозорості діяльності підприємства та оформляється результат проведеного аудиту у вигляді звіту та передається в управлінські структури для реалізації визначених заходів.

Управлінський персонал та ті хто наділений найвищими повноваженнями в суб'єкті господарювання, обирають із запропонованих найоптимальніший варіант впровадження антикорупційних заходів, приймають рішення щодо їх реалізації, доводять прийняте рішення до виконавців та що найголовніше забезпечують контроль за виконанням прийнятих рішень

Отож, антикорупційний аудит – це один із ефективних способів протидії корупції, в основі якого лежить законодавча база не лише України, а й передових держав світу. Проте корупція – складне явище, яке існує в певних рамках, в яких правові, економічні, політичні, соціальні процеси впливають на неї, а корупція в свою чергу, здійснює вплив на право, економіку, політику, ідеологію, суспільну психологію тощо, тому постійний моніторинг корупційних ризиків забезпечує ефективну діяльність підприємства, сприяє підвищенню результативності антикорупційної програми з урахуванням нових бізнес-завдань та її відповідність антикорупційній політиці, а також уможлиблює уявлення про картину корупційних ризиків у динаміці.

Антикорупційний аудит є частиною безперервного процесу моніторингу корупційних ризиків. Прийняття оперативних заходів за підсумками перевірочних заходів допомагає зберігати актуальність і підвищувати результативність антикорупційної програми з урахуванням нових бізнес-завдань і динамічно змінюється картини ризиків. Для створення ефективної антикорупційної програми

потрібні висококваліфіковані фахівці, ефективні процедури і технології. Тому, аудит такої програми суттєво відрізняється від інших перевірок, потребує іншого підходу та законодавчого підґрунтя.

Проте на сучасному етапі розвитку чинного антикорупційного законодавства України, ми спостерігаємо деякі прогалини, які призводять до зниження якості надання послуг з антикорупційного аудиту та демпінгування цін у зв'язку з низьким попитом та високою пропозицією. Встановлення жорсткіших вимог до суб'єктів надання таких послуг, шляхом внесення змін до законодавства України послужить вирішенням існуючих проблем та підвищить якість надання послуг з антикорупційного аудиту.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. - № 30. - ст.141 [електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
2. Кодекс України про адміністративні правопорушення [електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>
3. Кодекс законів про працю України [електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>
4. Конвенція ООН проти корупції (Ратифікована Законом № 251-V від 18.10.2006) [електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_c16#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_c16#Text)
5. Кримінальний кодекс України [електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>
6. Кримінальна конвенція Ради Європи про боротьбу з корупцією (ратифікована Законом України від 18 жовтня 2006 року № 252-16) [електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_101#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_101#Text).
7. Про боротьбу з підкупом посадових осіб іноземних держав при проведенні міжнародних ділових операцій Конвенція Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) [електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/998\\_154#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/998_154#Text)
8. Про бухгалтерський облік та звітність: Закон України [електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
9. Про визнання такими, що втратили чинність, деяких законів України щодо запобігання та протидії корупції: Закон України від 21 грудня 2010 року №2808–VI [електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2808-17#Text>
10. Про запобігання корупції: Закон України [електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text>

11. Про засади державної антикорупційної політики в Україні: Закон України (Антикорупційна стратегія) на 2014-2017 роки» України [електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1699-18#Text>
12. Про затвердження Методичних рекомендацій для тренерів щодо проведення антикорупційних навчань: Рішення Національного агентства з питань запобігання корупції [електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0738884-17#Text>
13. Про затвердження Методології оцінювання корупційних ризиків у діяльності органів влади: Рішення Національного агентства з питань запобігання корупції [електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1718-16#Text>
14. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо діяльності уповноважених підрозділів (уповноважених осіб) з питань запобігання та виявлення корупції: Рішення Національного агентства з питань запобігання корупції [електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0317884-17#Text>
15. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо підготовки антикорупційних програм органів влади: Рішення Національного агентства з питань запобігання корупції [електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0031884-17#Text>
16. Про затвердження Порядку надання згоди Національним агентством з питань запобігання корупції на звільнення особи, відповідальної за реалізацію антикорупційної програми: Рішення Національного агентства з питань запобігання корупції [електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1034-20#Text>
17. Про затвердження Типової антикорупційної програми юридичної особи: Рішення Національного агентства з питань запобігання корупції [електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0326-17#Text>
18. Про захист викривачів і розкриття інформації про шкodu або загрозу суспільним інтересам: Проект Закону України [електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://ips.ligazakon.net/document/ХН34668А>

19. Про Національне антикорупційне бюро України: Закон України [електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1698-18#Text>
20. Про першочергові заходи з реалізації Закону України «Про засади запобігання і протидії корупції»: Указ Президента України [електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/964/2011#Text>.
21. Про публічні закупівлі: Закон України [електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>.
22. Проти корупції: Конвенція Організації Об'єднаних Націй [електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_c16#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_c16#Text).
23. Цивільна конвенція Ради Європи про боротьбу з корупцією (ратифікована Законом України від 16 березня 2005 року № 2476-15) [електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_102#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_102#Text)
24. Антикорупційний аудит за даними міжнародної аудиторської компанії HLB Ukraine [Електронний ресурс] — Режим доступу: <https://www.hlb.com.ua>.
25. Антикорупційний комплаєнс-захист інноваційної діяльності / Кобалева Т.О., 2019 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/47864/1/Kobielieva\\_Antykoruptsiinyi\\_komplaiens\\_2020.pdf](http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/47864/1/Kobielieva_Antykoruptsiinyi_komplaiens_2020.pdf)
26. Всесвітній огляд економічних злочинів за даними міжнародної консалтингової агенції PwC. [Електронний ресурс]: — Режим доступу: [www.pwc.com/ua](http://www.pwc.com/ua)
27. Базові методологічні складники формування та реалізації антикорупційної політики в Україні / В. В. Нонік, 2019 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://biblio.umsf.dp.ua/jspui/bitstream/123456789/3573/1/11%3D86%20-%2094.pdf>
28. Державний аудит як сучасний інструмент попередження корупції. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики // Слободяник, Ю. Б., Матієнко-Зубенко, І. І., Мариніч, І. О., Сиротенко, Н. А., 2020. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://doi.org/10.18371/fcартр.v3i34.215465>
29. Державзакупівлі.онлайн [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.dzo.com.ua>.

30. Дослідження взаємозв'язку комплаєнс-контролю з внутрішнім аудитом та внутрішнім контролем на промисловому підприємстві / Кобалева Т.Т. – Наукові праці, 2019 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://economics.donntu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/03/13-Kobielieva-TO.pdf>
31. Звіт про управління за 2020 рік // КП БМР "Білоцерківтепломережа" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://bctm.com.ua/admin/bindata/i1327/Upravlinna2020.pdf>
32. Методика державного аудиту попередження корупції за міжнародними стандартами державного аудиту ISSA / Волобуєва Л.В., 2016 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.vtei.com.ua/doc/2018/konf18/9.pdf#page=139>
33. Антикоррупционный комплаєнс: Руководство для средних компаний, функционирующих на развивающихся рынках / Анна Надгродкевич, Фрэнк Браун, Пол Китсон, Джон Моррелл. – Центр международного частного предпринимательства, 1155 15th Street NW Ste. 700 Washington, DC 20005, 2014.
34. Руководство относительно 10-го принципа по борьбе с коррупцией: Глобальный договор ООН [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [www.pnud.or.cr/dmdocuments/UNGC\\_AntiCorruptionReporting.pdf](http://www.pnud.or.cr/dmdocuments/UNGC_AntiCorruptionReporting.pdf)
35. Руководство по оценке риска, связанного с противодействием коррупции Глобальный договор ООН. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [www.unglobalcompact.org/docs/issues\\_doc/Anti-Corruption/RiskAssessmentGuide](http://www.unglobalcompact.org/docs/issues_doc/Anti-Corruption/RiskAssessmentGuide)
36. Программа антикоррупционных этических норм и обеспечения соблюдения антикоррупционных требований для деловых предприятий: Практическое руководство: Организация объединенных наций. – Нью Йорк, США, 2013.
37. A Guide for Anti-Corruption risk Assessment: published by the United Nations Global Compact Office [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.corp-advanced.org/sites/default/files/docs/RESSOURCES/Lutte\\_contre\\_la\\_corruption/A\\_GuideforAntiCorruptionRiskAssessment.pdf](http://www.corp-advanced.org/sites/default/files/docs/RESSOURCES/Lutte_contre_la_corruption/A_GuideforAntiCorruptionRiskAssessment.pdf)

- 38.A Practical Handbook about Hotlines and Helplines [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.oceg.org/resources/handbook-hotlines-helplines/>
- 39.Almond S. Audit Quality Indicators / S. Almond. – 2018. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance/discussion/audit-quality-indicators>
- 40.Andrikopoulos A. International Collaboration in Auditing Research: A Note / A. Andrikopoulos, M. Bekiaris, C. Vadasi, S. Zounta // International Journal of Auditing. – 2015. - № 19. – P. 66-71.
- 41.Anti-Corruption Ethics And Compliance Handbook For Business [Электронный ресурс]. — Режим доступа :<http://www.ethic-intelligence.com/compliance-tools/anti-bribery-andanti-corruption-strategy/372-anti-corruption-ethics-and-compliancehandbook-for-business/>
- 42.Agbo S. Performance Audit: A Tool for Fighting Corruption in the Nigerias Public Sector Administration/S. Agbo, J.A. Aruomoaghe // International Journal of Management and Sustainability. -2014. – vol.3, issue 6. – P. 374-383.
- 43.Agbo S. Performance Audit : A Tool for Fighting Corruption in the Nigeria’s Public Sector Administration / S. Agbo, J. A. Aruomoaghe // International Journal of Management and Sustainability. – 2014. – vol. 3, issue 6. – P. 374–383.
- 44.Auditing Anti-bribery and Anti-corruption Programs: Practice Guide [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.iaa.nl/SiteFiles/Nieuws/PG-Auditing-Anti-bribery-and-Anti-corruption-Programs.pdf>
- 45.Building Blocks – Issue 31 – June 2017 Applying the Principles of Fraud Detection to Vendor Audit, Frank Callele, Major Capital Projects Advisory, Calgary. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.ey.com/ca/en/services/advisory/buildingblocks-june2017>
- 46.Building Blocks – Issue 31 – June 2017 Applying the Principles of Fraud Detection to Vendor Audit, Frank Callele, Major Capital Projects Advisory, Calgary [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.ey.com/ca/en/services/advisory/buildingblocks-june2017>

47. Dawn McGeachy Guide to Using ISAs in the Audit of SMEs, Fourth Edition / Dawn McGeachy. – 2018. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance/discussion/guide-using-isas-audit-smes-fourth-edition>
48. Code of Ethics. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.issai.org/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm>
49. Fundamental Auditing Principles. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.intosai.org/en/issai-executive-summaries/3-fundamental-auditing-principles.html>
50. General Auditing Guidelines. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.intosai.org/en/issai-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>
51. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 2015 Edition. Volume I, II, III. - New York: International Federation of Accountants, 2016.
52. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements/ The International Federation of Accounts. – 2012 ed. – New York, USA, 2012.
53. Henderson W. T. Anti-corruption internal audits: a crucial element of anti-corruption compliance / W. T. Henderson [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ey.com/>
54. Hoitash R. Auditing, internal control quality and audit pricing under the Sarbanes-Oxley Act / R. Hoitash, U. Hoitash, J. Bedard // Auditing: A Journal of Practice and Theory. – 2008. - № 27. – P. 105–126.
55. Leveraging COSO Across The Three Lines Of Defense By The Institute of Internal Auditors Douglas J. Anderson, Gina Eubanks [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.coso.org/Documents/COSO-2015-3LOD.pdf>
56. Nazarova K. Anti-corruption audit as an imperative of effective environmental management / K. Nazarova, M. Nezhyva, V. Hordopolov, V. Mysiuk // MATEC Web



<https://doi.org/10.1051/matecconf/202133901011>.

57. Prerequisites for the Functioning of Supreme Audit Institutions. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.intosai.org/en/issai-executive-summaries/2-prerequisites-for-the-functioning-of-supreme-audit-institutions.html>
58. Specific Auditing Guidelines. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.intosai.org/en/issai-executive-summaries/4-auditing-guidelines/specific-auditing-guidelines.html>
59. Transparency International Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ti-ukraine.org>
60. The Bribery Act 2010 – Guidance – Керівництво по застосуванню Закону Великої Британії «Про протидію корупції» Міністерства юстиції Великої Британії
61. UK Bribery Act – Закон Великої Британії «Про протидію корупції» від 01.07.2011

# ДОДАТКИ