



# АНТИКОРУПЦІЙНИЙ АУДИТ ЯК ЗАСІБ БОРОТЬБИ З КОРПОРАТИВНИМ ШАХРАЙСТВОМ

**Гнилицька Л. В.,**

доктор економічних наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

**А** Одна з найістотніших проблем країн пострадянського простору – високий рівень корупції в усіх сферах життєдіяльності суспільства. Не є винятком й Україна, де корупція та шахрайство набули масових масштабів, що істотно перешкоджає її економічному зростанню та загрожує національній безпеці. У зв'язку з цим постає першочергове завдання пошуку механізмів протидії цим явищам на рівні не лише держави, а й окремого суб'єкта господарювання. Одним із таких механізмів є антикорупційний аудит.

Отже, стаття присвячена обґрунтуванню сучасної концепції внутрішнього аудиту як функції антикорупційного менеджменту та засобу боротьби з корпоративним шахрайством. В результаті проведеного дослідження розкрито суть антикорупційного аудиту, визначено його функції та сформовано систему способів проведення контрольних процедур при виконанні завдань щодо протидії корупції та шахрайству.

Доведено, що антикорупційний аудит є дієвим механізмом протидії корпоративному шахрайству, який робить можливим зниження негативних тенденцій, спричинених незаконним використанням службових повноважень персоналом з метою одержання неправомірної вигоди. Однак впровадження антикорупційного аудиту в практичну діяльність підприємств України потребує закріплення на законодавчому рівні організаційно-правового забезпечення діяльності антикорупційного аудитора, а також удосконалення системи підготовки цих фахівців у вітчизняних навчальних закладах.

**К** корупція, антикорупційний аудит, профілактичний контроль, реактивний контроль, оцінка достовірності.

## АНТИКОРРУПЦИОННЫЙ АУДИТ КАК СРЕДСТВО БОРЬБЫ С КОРПОРАТИВНЫМ МОШЕННИЧЕСТВОМ

**Гнилицкая Л. В.,**

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета  
ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана»

**А** Одна из наиболее существенных проблем стран постсоветского пространства – высокий уровень коррупции во всех сферах жизнедеятельности общества. Не является исключением и Украина, где коррупция и мошенничество приобрели массовые масштабы, что существенно препятствует ее экономическому росту и угрожает национальной безопасности. В связи с этим возникает первоочередная задача поиска механизмов противодействия этим явлениям на уровне не только государства, но и отдельного субъекта хозяйствования. Одним из таких механизмов является антикоррупционный аудит.

Итак, статья посвящена обоснованию современной концепции внутреннего аудита как функции антикоррупционного менеджмента и средства борьбы с корпоративным мошенничеством. В результате проведенного исследования раскрыта суть антикоррупционного аудита, определены его функции и сформирована система способов проведения контрольных процедур при выполнении задач по противодействию коррупции и мошенничеству.

Доказано, что антикоррупционный аудит является действенным механизмом противодействия корпоративному мошенничеству, который делает возможным снижение негативных тенденций, вызванных незаконным использованием персоналом служебных полномочий с целью получения неправомерной выгоды. Однако внедрение антикоррупционного аудита в практическую деятельность предприятий Украины требует закрепления на законодательном уровне организационно-правового обеспечения деятельности антикоррупционного аудитора, а также совершенствования системы подготовки этих специалистов в отечественных учебных заведениях.

**К** коррупция, антикоррупционный аудит, профилактический контроль, реактивный контроль, оценка достоверности.

## ANTICORRUPTION AUDIT AS THE MEANS OF COMBATING CORPORATE FRAUD

**Gnilytskaya L. V.,**

Doctor of Economics, Professor, SHEE «Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman»

**A** The high level of corruption in all spheres of the life of society is one of the most significant problems of post-Soviet countries. Ukraine, where the corruption and fraud gained massive scale that considerably impedes its economic growth and poses threat to national security, is no exception either. In this regard, there raises the priority challenge on searching for mechanisms of countermeasures against these phenomena not only at the state level, but also at the level of a separate business entity. The anticorruption audit is one of such mechanisms.

Consequently, the article is dedicated to substantiation of a modern concept of internal audit as the function of anticorruption management and the means of combatting corporate fraud. As the result of conducted investigation, the insight into anticorruption audit has been provided, its functions have been determined and the system of methods of conducting control procedures while fulfilling anticorruption and antifraud tasks was formed.

It has been proved that the anticorruption audit is an effective mechanism of combatting corporate fraud, which enables the decrease of negative trends, caused by illegal abuse of office for obtaining unlawful benefit. However, the implementation of anticorruption audit in operational activities of the enterprises of Ukraine requires that the organizational and legal coverage of activities of the anticorruption auditor be enshrined in legislation, and the training system of these experts in national educational establishments be improved.

**K** corruption, anticorruption audit, preventive control, reactive control, assessment of reliability.

**Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Проблеми, пов'язані з корупцією та шахрайством, не сходять із сторінок засобів масової інформації протягом усього періоду існування незалежності України, при цьому постійно констатується негативний факт активного поширення цих явищ та посиленого їх проникнення в усі сфери життєдіяльності держави та суспільства.

В сучасних економіко-політичних умовах корупція та шахрайство набули ще більших масштабів, що істотно перешкоджає економічному зростанню України та загрожує її національній безпеці. Для подолання економічних злочинів у сфері бізнес-відносин підприємств України запроваджено Закон про антикорупційну діяльність [1], який спрямований на визначення загальних засад запобігання корупції та шахрайства у діяльності юридичних осіб.

Однак більшість антикорупційних заходів органів влади має формальний характер і зводиться до ухвалення документів політичного характеру. Між тим за результатами Всесвітнього огляду економічних злочинів рівень корпоративного шахрайства з кожним роком зростає. Як свідчать результати опитувань, з випадками шахрайства регулярно у своїй діяльності зіштовхуються 50 % респондентів у сфері фінансових послуг, 43 % – у сфері енергетики та гірничовидобування, 40 % – у галузі зв'язку.

Структура шахрайства також досить різноманітна. Зокрема, в 2015 році 73 % опитаних підприємств заявили, що постраждали від незаконного привласнення активів, 60 % респондентів регулярно у своїй діяльності зіштовхуються з наслідками конфлікту інтересів, а 30 % опитаних зазначають, що найістотніші збитки від шахрайських дій пов'язані з маніпулюванням звітними даними. При цьому 85 % жертв шахрайства не повертають свої кошти [2].

Під *шахрайством* розуміють умисні дії осіб зі складу управлінського персоналу, найманих працівників або третьої сторони, спрямовані на введення в оману власників підприємства, держави чи фізичної особи для отримання нечесної або незаконної переваги [1]. Відтак, шахрайство – це будь-які незаконні дії, що характеризуються обманом, приховуванням або зловживанням довірою, які здійснюються юридичними та фізичними особами з метою отримання грошей, власності або послуг, ухиляння від сплати грошових коштів в цілях особистої або корпоративної наживи.

За оцінками експертів, втрати компаній від шахрайства, скоєного власними співробітниками, досягають 90 % від загального збитку. Згідно з даними *Association of Certified Fraud Examiners* (міжнародна організація, яка займається боротьбою з шахрайством) західні компанії через шахрайство співробітників втрачають близько 6 % свого обороту. Результати досліджень, проведених в українських фірмах, дають ще гірші показники, що не дивно, адже на здійснення заходів з безпеки вітчизняні компанії витрачають в середньому менш, ніж 0,1 % від обороту. У наші дні шахраї володіють широким арсеналом прийомів, в той час як фахівці з безпеки тільки починають розробляти механізми запобігання та виявлення економічних зловживань [3, с. 185].

Згідно із світовими дослідженнями за рівнем корпоративного шахрайства Україна посідає шосте місце в рейтингу країн світу (45 % опитаних підприємств підтвердили випадки шахрайства), поступаючись лише таким країнам, як Росія (71 %), Південна Африка (62 %), Кенія (57 %), Канада (56 %) та Мексика, де зафіксовано випадки шахрайства у діяльності 51 % підприємств [2].

Зазвичай шахрайство у діяльності суб'єктів господарювання включає такі основні елементи:

1. фальсифікація фінансових показників, тобто внесення завідомо неправдивих даних у фінансову звітність. Метою є обман акціонерів, податкових органів чи контрагентів підприємства (*шахрайство топ-менеджменту*);
2. незаконне привласнення активів: крадіжки, розтрата; використання активів для власних потреб; оплата невідпрацьованого часу (*шахрайство безпосередніх виконавців*);
3. конфлікт інтересів, тобто наявність у особи приватного інтересу у сфері, в якій вона виконує свої службові чи представницькі повноваження, що може вплинути на об'єктивність чи неупередженість прийняття нею рішень або на вчинення чи невчинення дій під час виконання зазначених повноважень. Наприклад, використання інформації, що становить комерційну таємницю, з метою особистої вигоди, змова з контрагентами про надання їм виняткових умов з метою подальшого отримання «відкатів» (*шахрайство середньої ланки управління та безпосередніх виконавців*).

Опублікований звіт *Association of Certified Fraud Examiners* підтверджує той факт, що більшість шахрайств було здійснено найманими

працівниками (42 %), менеджерами (36 %) і тільки 19 % – власниками підприємств [4].

За даними опитування вітчизняних підприємств до основних видів шахрайств, скоєних топ-менеджментом та персоналом підприємства, належать:

- використання майна у власних інтересах та викрадення активів – 31 % опитаних;
- корупція – 24 % опитаних вказують на цю проблему;
- викривлення первинних облікових даних – 21 % опитаних вважає цю проблему пріоритетною;
- незаконне використання інтернету для власних потреб та інші види кіберзлочинності є пріоритетною проблемою 15 % опитаних;
- ведення паралельного бізнесу на базі підприємства практикується у діяльності 9 % респондентів.

Відтак, найпоширенішим серед комерційних шахрайств традиційно залишається *використання майна у власних інтересах та банальні крадіжки*. Цим займається майже кожен працівник підприємства: роздрукування паперів для власних потреб, застосування інтернет-ресурсів, використання службового авто вважається практично нормою, а не винятком із правил.

Другим за своєю популярністю є шахрайство, пов'язане з *корупцією*, під якою розуміють використання особою наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття такої вигоди [1].

Корупція всередині підприємства полягає в тому, що менеджер або співробітник компанії вступає в змову з тими, хто в цій організації не працює. До найбільш популярних та високо збиткових типів внутрішньої корупції відносять:

- комерційний підкуп працівників підприємства партнерами чи конкурентами з метою прискорення або стимуляції вирішення питання на свою користь;
- несанкціоновані грошові винагороди;
- умисне заниження цін на продукцію або завищення ціни придбання матеріальних цінностей за домовленістю з контрагентом з метою отримання подальших «відкатів» від них.

Використання співробітниками службового становища в особистих цілях перетворилося на першочергову внутрішню загрозу економічній безпеці підприємств. За даними *Pricewaterhouse Coopers* 62 % опитаних керівників заявили, що найбільшої шкоди завдають «відкати», які

одержують співробітники від підрядників або постачальників [3, с. 188]. «Відкат» дозволяє постачальнику необґрунтовано завищувати ціни або постачати неякісні товари та послуги, а покупцеві забезпечує привілейовані умови щодо відстрочки платежу, яка у більшості випадків перетворюється на безнадійну дебіторську заборгованість.

Третім за масштабністю є *шахрайство, пов'язане з підтасовуванням первинних облікових даних*. Найбільші можливості для здійснення цього виду шахрайства (77 %) мають працівники фінансового відділу, бухгалтерії, відділів продажів, закупівель, а також вище керівництво підприємства.

Зрозуміло, що рівень економічної злочинності на підприємствах України міг бути значно нижчим, якби кожен випадок шахрайства був виявлений, а шахрай покараний. Однак статистика показує, що 51 % корпоративних шахраїв здійснює понад 20 злочинів, перш ніж бути спійманими, а ще третина встигає здійснити понад 50 злочинів. У більшості випадків спіймати шахрая та довести його провину вдається (якщо взагалі вдається) через три роки, тоді як у 22 % випадків виявити шахрая вдається більше ніж за десять років. Як вказують дослідники [3, с. 189], за цей час на рахунки середньостатистичного корпоративного шахрая витікає близько 1 млн євро.

У вітчизняній та міжнародній практиці для боротьби з корпоративним шахрайством перманентно здійснюється значна кількість заходів, які мають різний ступінь ефективності. За результатами світових опитувань, проведених аудиторською компанією «Ернст енд Янг», у 2015 році до найбільш дієвих антикорупційних заходів респонденти віднесли антикорупційний аудит (контроль) – 72 % опитаних. За своєю популярністю він випередив такі традиційні антикорупційні заходи, як наявність «гарячої лінії» для анонімного повідомлення про випадки корупції та шахрайства (32 %) та юридична перевірка контрагентів (10 %).

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Незважаючи на істотне практичне навантаження антикорупційного аудиту при упередженні ризиків шахрайства, системних наукових досліджень щодо цього феномену не проводилося. Слід звернути увагу лише на поодинокі публікації, здійснені такими вітчизняними та зарубіжними дослідниками, як Л. Гречаник [5], Л. Руснак [6], Л. Сотникова [7], Л. Михальчишина та В. Калашник [8], В. Ченаш [9]. У своїх працях

автори розкривають окремі інструменти аудиту при виявленні та запобіганні прояву ризиків шахрайства.

#### **Формулювання мети і завдання дослідження.**

Метою написання цієї статті є обґрунтування концепції внутрішнього аудиту як функції антикорупційного менеджменту та засобу боротьби з корпоративним шахрайством. У зв'язку з цим виникає необхідність дослідження суті антикорупційного аудиту та визначення його методичного інструментарію.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Під *антикорупційним аудитом* розуміють систему перевірок, здійснюваних антикорупційним аудитором і спрямованих на ідентифікацію ризиків корпоративного шахрайства та оцінювання виконання антикорупційних заходів на підприємстві.

Для поглибленого розуміння суті антикорупційного аудиту у *таблиці 1* подані основні відмінності у функціях і методології проведення антикорупційного аудиту та аудиту господарської діяльності.

Контрольні заходи в системі антикорупційного аудиту мають профілактичний (упереджувальний), реактивний (поточний) та наступний характер. Зокрема, *профілактичний контроль* спрямований на зниження ризиків виникнення шахрайства шляхом запровадження кодексу корпоративної етики, проведення роз'яснювальних заходів та

встановлення персональної відповідальності за активи та рішення, які підконтрольні певній посадовій особі. Для цього у трудових угодах та посадових інструкціях слід виокремити пункти, які визначають каральні заходи при встановленні ознак шахрайства у поведінці співробітника.

*Реактивний контроль* передбачає запровадження системи контрольних процедур, що дозволять виявляти корупційні ризики та факти господарської діяльності, пов'язані з умисним порушенням співробітниками своїх обов'язків, шляхом проведення внутрішніх розслідувань, анонімних опитувань, непланових перевірок, бюджетного контролю показників, оцінювання динаміки змін у складі ключових фінансово-економічних показників на предмет раннього діагностування ризиків шахрайства, управління відхиленнями тощо.

*Наступний контроль* дозволяє оцінити ефективність здійснення контрольних процедур, спрямованих на упередження корпоративних ризиків шахрайства, та розробити заходи щодо недопущення в майбутньому фактів шахрайства.

Враховуючи склад економічних злочинів, спричинених корупцією та шахрайством, антикорупційний аудитор виконує такі завдання:

- проводить непланові (тематичні) перевірки фінансової документації та фактичної наявності активів;
- здійснює моніторинг ризиків корупції та шахрайства;
- бере участь у проведенні службових розслідувань виявлених випадків корупції

**ВІДМІННОСТІ АУДИТУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА АНТИКОРУПЦІЙНОГО АУДИТУ**

**ТАБЛИЦЯ 1**

ОЗНАКА РОЗБІЖНОСТЕЙ	АУДИТ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	АНТИКОРУПЦІЙНИЙ АУДИТ
Регулярність	Проводиться з чітко встановленою регулярністю	Здійснюється за наявності достатніх доказів виявлення випадків шахрайства, а тому не має регулярного характеру
Мета	Здійснення експертизи щодо достовірності фінансових даних, наданих у відповідних документах	Встановлення фактів корпоративного шахрайства, винуватця та ступеня його вини
Характер процесу здійснення аудиту	Процес проведення аудиту не має ворожого характеру	Процес виявлення випадків шахрайства є за своєю суттю ворожим, оскільки спрямований на встановлення винуватця та ступеня його вини
Методологія	В основу покладено традиційні методи дослідження достовірності даних бухгалтерського обліку	Окрім перевірки фінансових даних використовують способи фактичної перевірки активів, психологічні методи, спеціальні способи забезпечення економічної безпеки

та шахрайства (опитування свідків, пошук документальних доказів);

- здійснює оцінювання достовірності фінансової звітності з метою раннього діагностування маніпуляцій з фінансовими показниками.

Для виконання зазначених завдань антикорупційний аудитор використовує способи контролю, аналізу, менеджменту персоналу та безпекознавства, серед яких:

- обмеження доступу до інформації;
- непланова інвентаризація активів;
- непланова (вибіркова документальна перевірка діяльності окремих посадових осіб чи менеджерів середньої ланки управління);
- бюджетний контроль фактично досягнутих показників;
- фактична та документальна перевірка операцій та активів, що характеризуються найвищим рівнем ризику шахрайства (перевірка «нетрадиційних» угод, перевірка динаміки простроченої дебіторської заборгованості, перевірка змін у стані розрахунків з окремими дебіторами;

перевірка фактичного стану складського господарства тощо);

- запровадження «гарячої лінії»;
- участь в атестації персоналу (перевірка на лояльність);
- інформування колективу підприємства про факти виявлення корупційних схем та випадків шахрайства тощо.

Узагальнення способів та прийомів антикорупційного аудиту при виконанні завдань щодо протидії корупції та хабарництву в діяльності суб'єктів господарювання наведено в *таблиці 2*.

Діяльність антикорупційного аудитора неодмінно пов'язана з моніторингом не лише внутрішніх, а й зовнішніх ризиків шахрайства (особливо шахрайства з фінансовими показниками). Для виконання цього завдання антикорупційний аудитор має не лише зосередити свою увагу на традиційних джерелах інформації, як-то система звітних даних, а й орієнтуватися на альтернативні джерела інформації, які б надавали можливість виявити інші (відмінні від фінансових) фактори ризику фальшування облікових даних. До таких факторів належать:

## СПОСОБИ АНТИКОРУПЦІЙНОГО АУДИТУ ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ ЩОДО ПРОТИДІЇ КОРУПЦІЇ ТА ХАБАРНИЦТВУ

ТАБЛИЦЯ 2

ЗАВДАННЯ АНТИКОРУПЦІЙНОГО АУДИТОРА	СПОСОБИ АНТИКОРУПЦІЙНОГО АУДИТУ
Здійснення непланових (тематичних) перевірок фінансової документації та фактичної наявності активів	1) обмеження доступу до інформації; 2) непланова інвентаризація активів; 3) вибіркова документальна перевірка діяльності окремих посадових осіб чи менеджерів середньої ланки управління; 4) анкетування колективу підприємства з метою ідентифікації ризиків шахрайства
Моніторинг ризиків корупції та шахрайства	1) бліц-діагностика фінансового стану підприємства з використанням інструментарію вертикального та горизонтального (динамічного) аналізу; 2) оцінювання стану економічної надійності контрагентів, які потрапили до зони підвищеної уваги антикорупційного аудитора з використанням інструментів коефіцієнтного аналізу
Проведення службових розслідувань виявлених випадків корупції та шахрайства	1) запровадження «гарячої лінії»; 2) участь в атестації персоналу (перевірка на лояльність); 3) опитування свідків; 4) фактична перевірка; 5) пошук документальних доказів; 6) інформування колективу підприємства про факти виявлення корупційних схем та випадків шахрайства
Оцінювання достовірності фінансової звітності та раннє діагностування маніпуляцій з фінансовими показниками	1) використання коефіцієнтного аналізу для оцінювання достовірності фінансової звітності; 2) використання методики оцінювання достовірності облікової інформації шляхом її порівняння з неофіційними даними, отриманими у результаті вживання спеціальних методів бізнес-розвідки

1. Система корпоративного управління. При цьому слід звертати увагу на часті зміни організаційної структури, децентралізовану систему управління, відсутність служби внутрішнього контролю.
2. Кадровий склад та репутація керівництва компанії. Ознаками можливого шахрайства у звітності може бути часта зміна топ-менеджменту компанії, родинні чи дружні зв'язки між ними, негативна ділова репутація керівників компанії.
3. Взаємодія із зовнішніми аудитором. Фальшування звітності зазвичай здійснюють компанії, для яких характерна часта ротация зовнішніх аудиторів, розташування підрозділів у важкодоступних для аудиторів місцях (наприклад на території закритих територіальних утворень).

Для виявлення факторів ризику, пов'язаного з маніпулюванням звітними даними, антикорупційний аудитор має застосовувати у своїй практичній діяльності окрім традиційних методів контролю ще й методи конкурентної розвідки (бізнес-розвідки), зокрема методи особистого пошуку та спеціалізованого опитування.

Не викликає сумнівів те, що запровадження антикорупційного аудиту на підприємствах України стане дієвим механізмом протидії корпоративному шахрайству та сприятиме зниженню негативних тенденцій, спричинених неправомірним використанням службових повноважень їх персоналом з метою одержання неправомірної вигоди.

Однак, як показали дослідження сучасної практики господарювання вітчизняних підприємств, існує ряд серйозних проблем, які гальмують можливість запровадження антикорупційного аудиту, серед яких найбільш істотними є:

- відсутність організаційно-правового забезпечення діяльності антикорупційного аудитора на законодавчому рівні;
- безсистемний характер наявних методичних розробок, пов'язаних з використанням технологій контролю, аналізу, кадрового менеджменту та безпекознавства в антикорупційній діяльності;
- неадаптованість системи підготовки у вітчизняних навчальних закладах випускників, здатних виконувати функції антикорупційного аудитора.

На нашу думку антикорупційний аудитор, щоб виконувати свої функції, повинен мати базову економічну освіту, бажано за

спеціальністю «Облік та оподаткування», і на цій основі отримати спеціалізовані знання в галузі антикорупційного менеджменту та забезпечення економічної безпеки. Для цього вважаємо за доцільне при підготовці фахівців з обліку і аудиту впровадження дисциплін, в яких розкриваються шляхи забезпечення економічної безпеки підприємства та методи ідентифікації корпоративних ризиків шахрайства, що стане інноваційним кроком у галузі освіти і сприятиме модернізації вітчизняної економіки.

Як альтернатива можливий варіант удосконалення кваліфікаційних навичок бухгалтера або аудитора шляхом професійної сертифікації, що дозволяє отримати кваліфікацію «Сертифікований ревизор по боротьбі з шахрайством» (*Certified Fraud Examiner, CFE*) або «Сертифікований незалежний бухгалтер з виявлення фальсифікації фінансової звітності» (*ACFE*). Як зазначає у своєму дослідженні Л. Сотникова, така кваліфікація визнається в усьому світі та включає наявність знань і досвіду у сфері виявлення та запобігання шахрайству [7, с. 132].

**Висновки і перспективи подальших досліджень у цьому напрямі.** Проведені дослідження дають можливість сформулювати ряд узагальнюючих положень, що визначають сучасний формат функціональної спрямованості внутрішнього аудиту в системі антикорупційного менеджменту підприємства.

1. Під антикорупційним аудитом розуміють систему перевірок, здійснюваних антикорупційним аудитором і спрямованих на ідентифікацію ризиків корпоративного шахрайства та оцінювання ефективності виконання антикорупційних заходів на підприємстві.
2. З метою упередження ризиків корпоративного шахрайства антикорупційний аудитор виконує такі завдання: здійснює непланові (тематичні) перевірки фінансової документації та фактичної наявності активів; бере участь у проведенні службових розслідувань виявлених випадків корупції та шахрайства (опитування свідків, пошук документальних доказів); здійснює оцінювання достовірності фінансової звітності з метою раннього діагностування маніпуляцій з фінансовими показниками.
3. Однак дослідження сучасної практики господарювання вітчизняних підприємств вказують на існування проблем, що гальмують можливість запровадження

антикорупційного аудиту, серед яких найбільш істотними є: відсутність організаційно-правового забезпечення діяльності антикорупційного аудитора на законодавчому рівні; безсистемний характер наявних методичних розробок, пов'язаних з використанням технологій контролю, аналізу, кадрового менеджменту та безпекознавства у антикорупційній діяльності; неадаптованість системи підготовки у вітчизняних навчальних закладах випускників, здатних виконувати функції антикорупційного аудитора.

4. Для подолання кадрового «голоду» у фахівцях відповідного рівня вважаємо за доцільне при підготовці фахівців з обліку та аудиту запровадити ряд дисциплін, в яких розкриваються шляхи забезпечення економічної безпеки підприємства та методи ідентифікації корпоративних ризиків шахрайства, що стане інноваційним кроком у галузі освіти і сприятиме модернізації вітчизняної економіки. Як альтернатива можливий варіант удосконалення базових кваліфікаційних навичок бухгалтера або аудитора шляхом професійної сертифікації.

1. Закон про запобігання корупції від 14.10.2014 р. № 1700-VII.
2. Всесвітній огляд економічних злочинів [Електронний ресурс]: за даними міжнародної консалтингової агенції PwC. – Режим доступу: [www.pwc.com.ua](http://www.pwc.com.ua).
3. Климко Т. Ю. Корпоративне шахрайство: реалії сучасності / Т. Ю. Климко, О. О. Мельник // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2015. – С. 185–190.
4. Звіт Асоціації сертифікованих спеціалістів по розслідуванню шахрайств розміщений на офіційному сайті ACFE: <http://www.acfe.com>.
5. Гречаник Л. Фінансове шахрайство та протидія йому у компаніях / Л. Гречаник // Фінансовий ринок України. – 2010. – № 4. – С. 24–26.
6. Руснак Л. Р. Шахрайство як загроза економічній безпеці підприємництва в Україні / Л. Р. Руснак // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2014. – Вип. 1. – С. 166–173.
7. Сотникова Л. В. Мошенничество с финансовой отчетностью: выявление и предупреждение / Л. В. Сотникова. – М.: Бухгалтерский учет, 2011. – 208 с.
8. Михальчишина Л. Г. Внутрішній аудит у запобіганні помилок і шахрайства на підприємстві / Л. Г. Михальчишина, В. В. Калашник // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – № 2 (64). – С. 96–99.
9. Ченаш В. Аудит як засіб боротьби з шахрайством / В. С. Ченаш // Вісник Хмельницького національного університету. – 2016. – № 2. – С. 51–55.

1. Law on Preventing Corruption dd. 14.10.2014. № 1700-VII.
2. Global Economic Crime Survey [Electronic resource]: according to the data of the international consulting agency PwC. – Available at: [www.pwc.com.ua](http://www.pwc.com.ua).
3. Klymko, T.Y., Melnyk, O.O. (2015). «Corporate Fraud: Today's Realities», Scientific Bulletin of Uzhgorod University, pp. 185–190.
4. Report of the Association of Certified Fraud Examiners, placed on the official website of ACFE [Electronic resource]. – Available at: <http://www.acfe.com>.
5. Grechanyuk, L. (2010). «Financial Fraud and Its Prevention in Companies», Financial Market of Ukraine, no 4, pp. 24–26.
6. Rusnak, L.R. (2014). «Fraud as Threat to Company's Economic Security in Ukraine», Bulletin of the Chernivtsi Trade and Economic Institute. Economic Sciences, Edition 1, pp. 166–173.
7. Sotnykova, L.V. (2011). Fraud in Financial Reporting: Detection and Prevention. Moscow, Accounting Publishing House, 208 p.
8. Mykhalchyshyna, L.G., Kalashnyk, V.V. (2012). «Internal Audit in Prevention of Mistakes and Fraud in the Company», Collection of Scientific Works of VNAU, no 2 (64), pp. 96–99.
9. Chenash, V.S. (2016). «Audit as Antifraud Means», Bulletin of Khmelnytsky National University, no 2, pp. 51–55.

Дата подання рукопису: 06.06.2017