

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2024. № 9.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.9.62>

УДК 657.6

О. В. Боберський,

*здобувач вищої освіти ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» кафедри фінансового контролю та аудиту, Західноукраїнський національний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0005-7951-338X>*

ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ СИСТЕМИ КОМПЛІАЄНС ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

O. Boberskyu,

Postgraduate student degree of Doctor of Philosophy in specialty 071 «Accounting and taxation» Department of Financial Control and Audit, West Ukrainian National University

ORGANIZATION OF THE AUDIT COMPLIANCE SYSTEM DOMESTIC ENTERPRISES

У статті досліджено особливості організації аудиторського дослідження системи комплаєнс вітчизняних підприємств і організацій. Протягом 2016-2024 років в Україні значно зросла кількість правопорушень, що виникали на підприємствах і організаціях. Найбільшим піком їх зростання визначено 2020 рік (1981,98 % у порівнянні з попереднім роком). Така кількість правопорушень простежується з невеликим відхиленням протягом наступних чотирьох років. Найбільшу частку серед

становлять злочини проти власності, а саме близько половини загального обсягу правопорушень.

З метою попередження виникнення правопорушень запропоновано проведення аудиторської перевірки. Організація аудиту системи комплаєнс сформована на основі шести елементів. Ціллю такої перевірки є формування думки про відповідність показників чи фактів господарської діяльності встановленим нормам та розробка рекомендацій для покращення процесів господарської діяльності. Об'єктом дослідження визначено ліцензійні договори, дозвільна документація, господарські операції, виконання посадових обов'язків, оцінка стану внутрішньо-господарського контролю, прозорість отримання і виплати коштів. У статті визначено перелік нормативно-правових документів, що слугують джерелом для перевірки правильності даних. Фактографічна інформація міститься у Положенні про облікову політику підприємства, договорах, первинних документах, облікових регістрах, зведеній звітності, фінансовій звітності. Процес здійснення перевірки передбачає три етапи, а саме підготовчий (ознайомлення з роботою підприємства, тестування системи обліку й контролю, планування проведення перевірки і складання програми); безпосередньо проведення аудиторської перевірки (проведення аудиторських процедур, збір аудиторських доказів про елементи системи комплаєнсу, складання аудиторських документів) та заключний (узагальнення і оцінка результатів перевірки, складання аудиторського звіту і формування висновків). Для досягнення поставленої мети дослідження аудитор застосовує ряд методів: метод оцінювання, нагляд, обстеження, анкетування, опитування, імітація, документальна і фактична перевірка, аналітичні процедури, фактична перевірка, інвентаризація, вибіркоче спостереження, експеримент, документальне оформлення результатів.

The article examines the peculiarities of the organization of the audit study of the compliance system of domestic enterprises and organizations. From 2016 to 2024, the number of crimes committed at enterprises and organizations in Ukraine increased significantly. The year 2020 saw the highest peak in their growth, at 1981.98% compared to the previous year. This level of offenses continued with minor deviations over the following four years. Crimes against

property represent the largest share, accounting for approximately half of the total number of offenses.

In order to prevent the occurrence of offenses, it is proposed to conduct an audit. The organization of the compliance system audit is based on six elements. The purpose of such an inspection is to form an opinion about the compliance of indicators or facts of economic activity with the established norms and to develop recommendations for improving the processes of economic activity. The research focuses on several objects, including license agreements, permit documentation, business operations, performance of official duties, assessment of internal economic control, and transparency in the receipt and payment of funds. The article defines a list of normative legal documents that serve as a source for checking the correctness of data. Factual information is contained in the Regulation on the accounting policy of the enterprise, contracts, primary documents, accounting registers, consolidated statements, and financial statements. The process of carrying out the inspection involves three stages, namely preparatory (familiarization with the work of the enterprise, testing of the accounting and control system, planning of the inspection and drawing up the program); directly conducting an audit (conducting audit procedures, collecting audit evidence about the elements of the compliance system, compiling audit documents) and final (summarizing and evaluating the results of the audit, drawing up an audit report and forming conclusions). To achieve the research goals, the auditor employs various methods, including evaluation, supervision, surveys, questionnaires, simulations, documentary and factual verification, analytical procedures, inventories, selective observation, experiments, and result documentation.

Ключові слова: *аудиторська перевірка, організація аудиту системи комплаєнс, кримінальні правопорушення на підприємствах і організаціях, злочини проти власності, злочини у сфері господарської діяльності, етапи аудиту системи комплаєнс.*

Keywords: *audit, organization of audit compliance system, criminal offenses at enterprises and organizations, crimes against property, crimes in the field of economic activity, stages of the audit compliance system.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Впровадження системи комплаєнс вітчизняними підприємствами і організаціями має ряд актуальних причин. Основна функція системи комплаєнсу полягає у забезпеченні дотримання законів і регуляцій, що стосуються діяльності компанії. Це допомагає уникнути правових санкцій, штрафів, а також репутаційних ризиків. Комплаєнс сприяє підтримці прозорості в усіх операціях компанії, що підвищує довіру серед клієнтів, інвесторів та регуляторів. Система комплаєнсу допомагає виявляти та мінімізувати внутрішні ризики, такі як шахрайство, зловживання, корупція та інші внутрішні порушення. Він важливий для забезпечення сталого розвитку компанії, оскільки сприяє дотриманню екологічних, соціальних та корпоративних стандартів. Система комплаєнсу допомагає захистити компанію від зовнішніх загроз, таких як зміни в законодавстві, нові регуляції, та від негативного впливу на бізнес з боку зовнішніх факторів. Тому виникає необхідність незалежної та компетентної перевірки системи відповідності, а також розробка організації її проведення. Об'єктивну необхідність проведення аудиторського дослідження системи комплаєнс визначають законодавчі вимоги, вимоги регуляторних органів та інвесторів, зростаюча популярність функції аудиту, а також зацікавленість у реалізації концепції Трьох ліній захисту організації [2, с. 38].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Запровадження системи комплаєнс вітчизняними підприємствами та організаціями знаходить на етапі розвитку, що зумовлює необхідність розробки організаційних та методичних рекомендацій щодо впровадження системи відповідності та її незалежного дослідження аудиторами. Теоретичні та практичні розробки щодо організації аудиторської перевірки загалом є об'єктом дослідження вітчизняних науковців, проте особливості організації аудиту системи комплаєнс знаходиться у періоді дослідження та впровадження вітчизняними бізнес-структурами, що актуалізує дане дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Основною метою статті є дослідження особливостей організації аудиторського дослідження системи комплаєнс на вітчизняних підприємствах і організаціях. З метою досягнення поставленої мети визначено ряд завдань, а саме: проаналізувати необхідність аудиту систем комплаєнс, сформуванати організаційну модель аудиту системи комплаєнс та описати її основні складові.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ринкова економіка передбачає вільну конкуренцію та верховенство закону. Проте протягом останніх років внаслідок дестабілізуючих факторів виникає кризова ситуація на вітчизняних підприємствах. Провівши дослідження статистичної інформації на основі даних, що подає Генеральна прокуратура до Державної служби статистики України сформовано динаміку виявлених правопорушень протягом 2016-2024 років (рис.1).

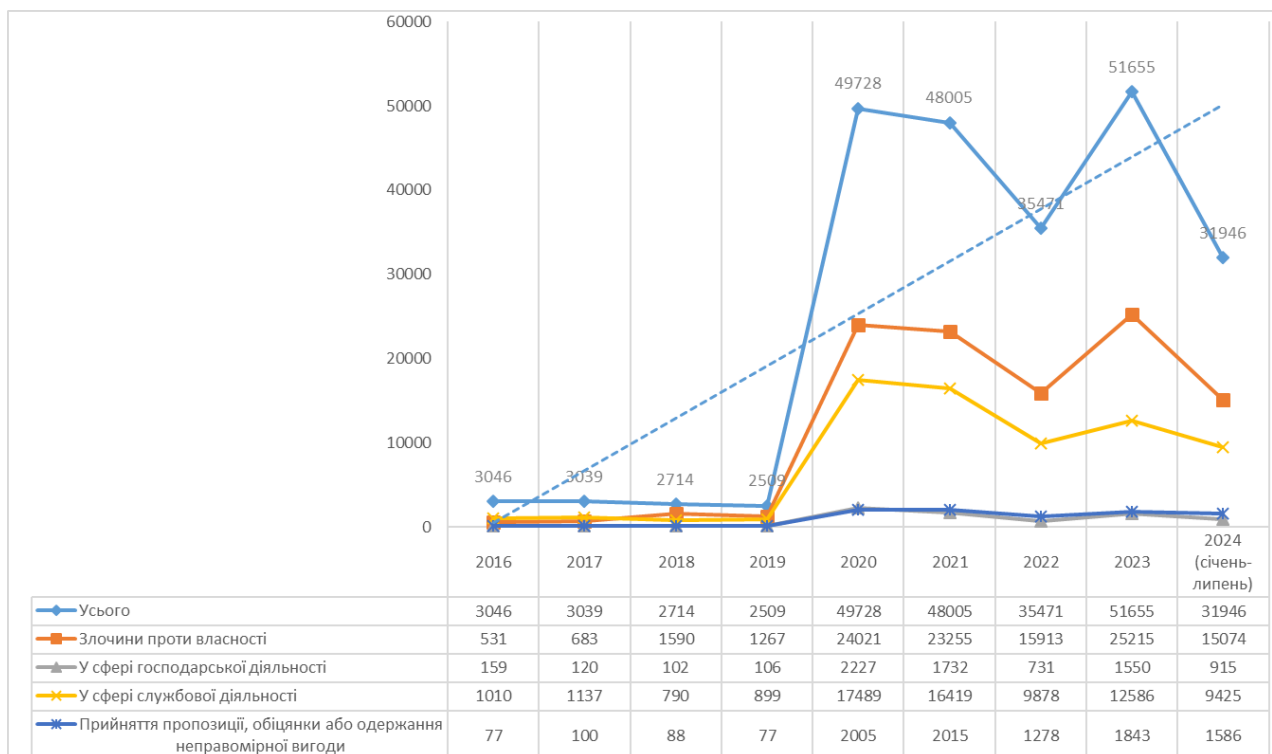


Рис. 1. Узагальнена інформація про кримінальні правопорушень на підприємствах, установах чи організаціях

Джерело: Систематизовано, узагальнено та згруповано за даними [8]

На основі поданого графіка, видно, що найбільшим піком зростання кримінальних правопорушень вітчизняними підприємствами, установами і організаціями є 2020 рік. Загальний приріст правопорушень становив 1981,98 % (47219 шт.), що найперше пов'язано з переходом підприємств на дистанційний метод виконання посадових обов'язків, відсутність належного ведення системи обліку та контролю внаслідок пандемії COVID-19. Цей період створив значні виклики для бізнесу, значно погіршивши ряд показників діяльності. Протягом попередніх чотирьох років показник кримінальних правопорушень на підприємствах, в установах, організаціях, за видами економічної діяльності становив в межах 2509-3046. Протягом 2021-2024 років показник виявлених правопорушень на підприємствах і організаціях залишився на високому рівні: 48005 у 2021 році; на 26,11 % менше у порівнянні з попереднім роком (35471) у 2022 році; на 45,63 % більше у порівнянні з попереднім роком (51655) у 2023 році. Саме у 2023 році виявлено найбільшу кількість кримінальних правопорушень протягом досліджуваного періоду. Побудована лінійна лінія тренду відображає тенденції збільшення правопорушень протягом досліджуваного періоду, що зумовлює необхідність розробки ефективних рішень як на рівні суб'єкта господарювання, так і на рівні державних органів влади, що сприятимуть зменшенню показника.

Найвагомішу частину у загальній сукупності кримінальних правопорушень на підприємствах, установах і організаціях, за видами економічної діяльності з 2018 року становлять злочини проти власності. Їх частка у загальній сукупності у 2018 році становила 58,59 % (1590); у 2020 р. – 48,30 %, у 2022 році – 44,86 %, а за січень-липень 2024 р. – 47,19 %. Протягом 2018-2024 років злочини проти власності складають близько половини усіх порушень (найменше у 2022 році – 44,86 %; найбільше у 2018 році – 58,59 %).

У 2016-2017 роках найбільшу частку у загальній сукупності злочинів становили злочини у сфері службової діяльності – 33,16 % у 2016 році та

37,41 % у 2017 році. Частка таких злочинів протягом досліджуваного періоду коливається від 24,37 % у 2023 році до 37,41 % у 2017 році.

Найменшу частку становлять злочини у сфері господарської діяльності та прийняття пропозицій, обіцянки або одержання неправомірної вигоди. Частка злочинів у сфері господарської діяльності становила від 2,06 % (у 2022 році) до 5,22 % (у 2016 році). Найменшу кількість пропозицій, обіцянок або неправомірних вигод було виявлено у 2016 році (2,53 %), а найбільшу кількість – у 2024 році (4,96 %).

С. Н. Баліна зазначає, що проблема криміналізації економіки є актуальною для переважної більшості країн світу, адже поширення тіньової економіки разом з макроекономічною розбалансованістю та обмеженістю ресурсів визнані ключовими глобальними ризиками майбутнього десятиліття [1, с. 134]. Незважаючи на тривалі дебати серед теоретиків та практиків, все ще існує багато невирішених питань, пов'язаних з корупційними правопорушеннями та їхніми наслідками. Це стосується, зокрема, визначення того, що включається в поняття корупції за українським законодавством та на міжнародному рівні, а також визначення корупційних злочинів і кримінально-правових наслідків їх скоєння з точки зору національного законодавства [3, с. 69].

З метою попередження та зменшення таких порушень вітчизняними підприємствами і організаціями необхідно визначити причини таких порушень і здійснити критичний аналіз з метою пізнання, як джерела вирішення окреслених проблем. Пізнання визначається як процес отримання знань про реальність та є сукупністю цих знань. Це поняття включає пізнавальні аспекти, сам процес здобування знань, а також результати цього процесу – систему відомостей (висловлювань, наукових знань) про характер об'єкта пізнання [4, с. 33]. В сучасній практиці аудиторська перевірка є однією з найбільш розвинених форм контролю з метою виявлення та попередження подій, що впливатимуть на фінансовий стан і господарську діяльність.

Основою організації інформаційної взаємодії слугують її організаційні, методичні та технічні компоненти. Аналізуючи виявлені зв'язки в контексті цих складових, можна визначити динаміку змін, рівень активності учасників інформаційної взаємодії, а також сформулювати розуміння можливих реакцій вищого управлінського ешелону. Це, в свою чергу, допомагає прийняттю рішень щодо змісту аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора) та для управлінського персоналу з огляду на якість внутрішнього контролю та системи обліку.

На рисунку 2 сформовано організаційну модель системи комплаєнс вітчизняних підприємств, яка відображає послідовність етапів здійснення перевірки. Така організаційна модель побудована на основі ризик-орієнтованого підходу до проведення аудиторської перевірки. Ризик-орієнтований підхід у аудиті, розглядаючи як наукову методологію, включає систематичні елементи, зокрема інтеграцію аспектів внутрішнього аудиту з загальною системою управління ризиками на підприємстві. Такий підхід дозволяє проводити глибоке оцінювання ризиків на рівні окремих підрозділів. Впровадження концепції «центрів відповідальності» сприяє використанню професійних оцінок та думок менеджерів і спеціалістів різних підрозділів під час формування ціннісного ланцюга підприємства, особливо під час оцінювання ризиків [6, с. 16].

А. О. Семенець зазначає, що необхідність розробки та вдосконалення методики і організації проведення аудиту полягає у підвищенні його якості, яка при неефективному його проведенні створить додаткові витрати для користувачів інформації [9, с. 127].

Кожен етап передбачає виконання спеціальних завдань в залежності від мети дослідження. На першому етапі визначається ціль аудиту системи комплаєнс, наприклад встановлення ризиків відхилення від норм, аналіз існуючої системи та інше. Наступною складовою організації аудиту системи комплаєнс є визначення об'єктів дослідження з метою розробки найбільш ефективного їх дослідження [5, с. 72].



Рис. 2. Організаційна модель аудиту системи комплаєнс вітчизняних підприємств*

Джерело: власна розробка автора

Під час проведення перевірки аудитор повинен керуватись Господарським, Цивільним, Податковим, Кримінальним і Бюджетним кодексами України, ДСТУ ISO 9001, Законом України «Про запобігання корупції», «Про захист економічної конкуренції» та ін., Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, Міжнародними стандартами фінансової звітності, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Основним джерелом отримання даних є Положення про облікову політику підприємства, договори, первинні документи, облікові реєстри, зведена звітність і фінансова звітність.

Процес проведення аудиту складається з трьох основних етапів: підготовчий, основний та заключний. На підготовчому етапі відбувається ознайомлення з діяльністю підприємства, тестування системи обліку і контролю, планування аудиту та розробка аудиторської програми. Основний етап передбачає безпосереднє проведення аудиторської перевірки, а саме здійснення аудиторських процедур, збір доказів про ефективність системи комплаєнсу та підготовку аудиторської документації. Заключний етап включає аналіз і оцінку зібраної інформації, складання аудиторського звіту та формулювання висновків щодо перевірки.

Для досягнення поставленої мети дослідження аудитор застосовує ряд методів: метод оцінювання, нагляд, обстеження, анкетування, опитування, імітація, документальна і фактична перевірка, аналітичні процедури, фактична перевірка, інвентаризація, вибіркоче спостереження, експеримент, документальне оформлення результатів.

Отож, організація процесу важлива з кількох причин, які стосуються ефективності, якості та продуктивності діяльності: добре організовані процеси дозволяють забезпечити оптимальне використання ресурсів,

зменшуючи витрати часу та фінансів; чітка організація процесів допомагає стандартизувати діяльність, що призводить до підвищення якості кінцевих продуктів чи послуг, що також уможливорює легше виявлення та виправлення помилок; організовані процеси дозволяють краще прогнозувати результати роботи та час, необхідний для виконання завдань, що важливо для планування та встановлення очікувань клієнтів; наявність організованих процесів дозволяє більш ефективно контролювати виконання робіт і управління змінами, що також сприяє кращому дотриманню стандартів та вимог.

Література

1. Баліна С. Н. Кримінологічний аналіз статистичних показників злочинності в установах, підприємствах, організаціях України за видами економічної діяльності за 2013-2015 рока. *Наука і правоохорона*, 2017. № 1 (35). С. 133-142.
2. Гойло Н. В. Організація роботи служби внутрішнього аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу. *Вчені записки університету "КРОК". Серія: Економіка*, 2020. Вип. 3. С. 38-45.
3. Ковальова Т. І. Актуальні питання притягнення до відповідальності за корупційні кримінальні правопорушення, вчинені під час дії правового режиму воєнного стану, а також запобігання вчиненню цих правопорушень. *Честь і закон*, 2023. № 4 (87). С. 67-72.
4. Лучко М. Р. Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*, 2015. Випуск 1 (45). Т. 2. С. 33-38.
5. Лучко М., Зюбрій Д. Роль внутрішнього аудиту у забезпеченні ефективності управління в закладах охорони здоров'я. *Матеріали XII Всеукраїнської науково-практичної дистанційної конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» 15 грудня 2023 року, м. Тернопіль*. 2023. С. 71-73.

6. Максимчук І. А., Уманець Т. М. Організація внутрішнього аудиту на підприємствах: ризик-орієнтований підхід. *Економіка. Фінанси. Право*, 2021. № 8. С. 15-18.

7. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. Дата оновлення: 20.06.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 21.18.2024).

8. Про кримінальні правопорушення, вчинені на підприємствах, в установах, організаціях, за видами економічної діяльності. URL: <https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-kriminalni-pravoporusennya-vcineni-na-pidприємствах-v-ustanovax-organizaciyah-za-vidami-ekonomichnoyi-diyalnosti-2> (дата звернення 13.08.2024).

9. Семенець А. О. Внутрішній аудит у системі управління підприємством торгівлі: монографія. Харків, 2019. 373 с.

References

1. Balina, S.N. (2017), "Criminological analysis of statistical indicators of crime in institutions, enterprises, organizations of Ukraine by types of economic activity for 2013-2015", *Nauka i pravookhorona*, vol. 1 (35), pp. 133-142.

2. Hojlo, N.V. (2020), "Organization of the work of the internal audit service based on a risk-oriented approach", *Vcheni zapysky universytetu "KROK"*. Serii: *Ekonomika*, vol. 3, pp. 38-45.

3. Koval'ova, T.I. (2023), "Current issues of prosecution for corruption criminal offenses committed during the legal regime of martial law, as well as prevention of the commission of these offenses", *Chest' i zakon*, vol. 4 (87), pp. 67-72.

4. Luchko, M.R. (2015), "Knowledge in the development of accounting theory", *Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho universytetu*. Seriiia «*Ekonomika*», vol. 1 (45), no. 2, pp. 33-38.

5. Luchko, M. and Ziubrij, D. (2023), "The role of internal audit in ensuring the effectiveness of management in healthcare institutions", *Materialy XII*

Vseukrains'koi naukovo-praktychnoi dystantsijnoi konferentsii «Oblik, opodatkuvannia i kontrol':teoriia ta metodolohiia» [Materials of the XII All-Ukrainian Scientific and Practical Remote Conference "Accounting, Taxation and Control: Theory and Methodology"], Ternopil', Ukraine, pp. 71-73.

6. Maksymchuk, I.A. and Umanets', T.M. (2021), "Organization of internal audit at enterprises: a risk-oriented approach", *Ekonomika. Finansy. Pravo*, vol. 8, pp. 15-18.

7. Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "About the audit of financial statements and auditing activities", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (Accessed 21.18.2024).

8. Office of the Prosecutor General (2024), "On criminal offenses committed at enterprises, institutions, organizations, by types of economic activity", available at: <https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-kriminalni-pravoporusennya-vcineni-na-pidprijemstvax-v-ustanovax-organizacijax-za-vidami-ekonomicnoyi-diyalnosti-2> (Accessed 13.08.2024).

9. Semenets', A.O. (2019), *Vnutrishnij audyt u systemi upravlinnia pidprijemstvom torhivli* [Internal audit in the trade enterprise management system], Kharkiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 22.08.2024 р.