

КОРПОРАТИВНА КОРУПЦІЯ ТА ФУНКЦІЇ АУДИТОРІВ: СВІТОВИЙ ДОСВІД

СЕРГІЙ ІВАХНЕНКОВ,
доктор екон. наук, професор
кафедри фінансів Національного
університету «Києво-
Могилянська академія»

Метою статті є з'ясувати сучасне поняття корупції, визначити її види та окреслити роль зовнішніх (незалежних) та внутрішніх аудиторів у боротьбі з корпоративною корупцією. Окремим завданням є почати дискусію з приводу розробки аудиторських стандартів та методів аудиту для виявлення корупції в бізнесі.

Ключові слова: корупція, аудит, хабарництво, стандарти аудиту, аудиторський ризик, аудиторські перевірки.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Корупція є однією з основних загроз, з якими стикаються як підприємства, так і країни. Корупція не лише руйнує життя людей і суспільств, але й знищує країни та організації. Боротьба з корупцією вимагає зусиль і взаємодії регулюючих органів, незалежних та внутрішніх аудиторів, правоохоронних органів та держави.

Боротьба з корупцією стала одним із пріоритетів українського суспільства (і, сподіваємося, влади). Приймаються закони, діють Національний антикорупційний комітет та Національне антикорупційне бюро, є Спеціалізована антикорупційна прокуратура. У НаУКМА з 2015 року активно діє Міждисциплінарний науково-освітній центр протидії корупції (ACREC) Києво-Могилянської академії.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ. МЕТА СТАТТІ

Проблеми корупції та аудиту досліджували такі автори, як М.Хан [8], Р. Кассем, А. Хігсон [7], Р.Малагено, Ч. Альбрехт та ін. [9], К. Пачіні, Дж. Свінген, Г. Роджерс [12].

Мета дослідження. Метою дослідження є з'ясувати визначення корупції, її види, а також з'ясувати поняття корпоративної корупції, прояснити роль зовнішніх (незалежних), а також внутрішніх аудиторів в антикорупційній діяльності, а також деякі проблеми та перешкоди в цьому напрямку, окреслити шляхи подальших досліджень.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Корупція є незаконною і заборонена законодавчо у той або інший спосіб у всьому світі. В Україні базовим законом є Закон України «Про запобігання

корупції» [2]. Порівняно нещодавно був прийнятий Британський закон «Про хабарництво» [5]. Відомий закон США «Про корупцію за кордоном» [13] забороняє фізичним особам та бізнесу в США здійснювати корупційні платежі іноземним державним чиновникам або політикам для стимулювання ділових угод.

Всесвітньо відомою є провідна міжнародна організація з подолання корупції – Transparency International, секретаріат якої розташований в Берліні, з більш ніж 100 регіональними підрозділами, в тому числі і в Україні (www.transparency.org). Гаслом цієї організації є «працювати разом з урядами, бізнесом та громадянами для того, щоб зупинити зловживання владою, хабарництво і таємні угоди». Питаннями протидії корупції займається також Організація економічного співробітництва та розвитку (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD, www.oecd.org).

ВИЗНАЧЕННЯ КОРУПЦІЇ

Історично корупцію розуміли як синонім хабарництва, а саме – як передачу хабара (грошей) посадовій особі, щоб ця особа зробила щось корисне для того, хто цей хабар дає [3, Т1, с.901; 11, с.48]. Наприклад, відомий тлумачний словник української мови визначає корупцію як «використання посадовою особою свого службового становища з метою особистого збагачення», а також як «підкупність, продажність урядовців і громадських діячів» [1, с.578].

Наразі таке розуміння вже можна вважати застарілим. Так, у визначенні англомовного он-лайн Cambridge¹ словника нічого не говориться про хаба-

¹ dictionary.cambridge.org/dictionary/english/corruption

рництво, а насамперед про «незаконну, погану, нечесну поведінку, особливо з боку людей, які наділені владою». Англomовний он-лайн словник Meriam-Webster² надає більше значень, а саме: а) порушення цілісності, доброчесності, або морального принципу; б) розкладання (в сенсі руйнування), розпад; в) примус до правопорушення шляхом неправомірних або незаконних засобів (таких як вимагання хабара); г) відступ від оригінального, справжнього, або ж від такого, що є незаплямованим або правильним. Отже, про хабарництво тут є, але не на першому місці. Натомість, насамперед йдеться про руйнування моральних принципів, відхід від ідеалів, демонтаж того хорошого, що існувало.

Transparency International визначає корупцію у загальному сенсі достатньо вузько як «зловживання довіреними повноваженнями з метою особистої вигоди»³. Законом України «Про запобігання корупції» [2, ст.1, пар.5] корупція визначається як «використання особою, зазначеною у частині першій статті 3 цього Закону⁴, 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 цього Закону, 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». При цьому «неправомірна вигода» – це 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 [2, ст.1, п.6]. Отже, хабарами у грошовій формі вигода згідно Закону не обмежується.

² www.merriam-webster.com/dictionary/corruption

³ <https://www.transparency.org/what-is-corruption/#define>

⁴ Список «осіб» також наведений у Законі. Цей список постійно оновлюється, і включає як керівників та працівників державних органів влади та служб різних рівнів, так і керівників різних рівнів недержавних (в тому числі комерційних, бізнесових) підприємств та організацій [2, ст.3]. Цікаво, що в цьому переліку – окремо особи, які не є державними службовцями, але надають публічні послуги, в то-му числі аудитори [2, ст.3, п.26]. Відповідно, українські аудитори, починаючи з 2017 року (за 2016 р.) повинні подавати електронні декларації про доходи та майно.

ВИДИ КОРУПЦІЇ

В Законі «Про запобігання корупції» в явному вигляді перелік видів корупції не наводиться. Transparency International на своєму сайті наводить як стислу класифікацію видів корупції, яку вони поділяють на «велику (*grand*)» – майнові зловживання на найвищому рівні влади в країні, «малу (*petty*)» – майнові на всіх інших рівнях роботи суспільних інститутів, а також «політичну (*political*)» яка має на увазі маніпулювання державними органами та встановленими процедурами для зростання особистої влади та багатства, так і наводить дуже великий перелік корупційних діянь – щонайменше 25(!) форм та видів корупції⁵.

Поруч з дуже цікавим анімованим зображенням різних форм корупції та методів боротьби з ними ані методи, ані форми корупції, на жаль, не класифіковані на сайті Transparency International належним чином. Спробуємо упорядкувати форми та ознаки корупції з цього переліку (див.нижче).

1. Хабарництво у різних формах та видах, а саме:
 - власне хабарництво;
 - платежі для спрощення та пришвидшення процедур – «підмазування»;
 - лобювання;
 - приховане фінансування політичних партій.
2. Крадіжки, пов'язані із зловживанням довірою:
 - розкрадання;
 - шахрайство.
3. Надання незаслужених переваг у веденні бізнесу, зайнятті посад тощо:
 - таємна змова;
 - конфлікт інтересів;
 - непотизм («кумівство»);
 - протекціонізм;
 - вплив окремих осіб, груп чи компаній на державні рішення.
4. Мінімізація оподаткування:
 - ерозія бази оподаткування та переміщення прибутку в юрисдикції з меншою ставкою податку;
 - офшорні фінансові центри;

⁵ Оригінальний перелік (мовою оригіналу) включає: 1) base erosion and profit shifting; 2) beneficial ownership secrecy; 3) bribery; 4) clientelism; 5) collusion; 6) conflict of interests; 7) embezzlement; 8) extortion; 9) facilitation payments; 10) fraud; 11) illicit financial flows; 12) lobbying; 13) money laundering; 14) nepotism; 15) nominee; 16) offshore financial centres; 17) patronage; 18) political contribution; 19) secrecy jurisdiction; 20) shell company; 21) solicitation; 22) state capture; 23) tax evasion; 24) tax haven; 25) transfer (mis) pricing.

- використання юрисдикцій, в яких можна не розкривати походження коштів;
- ухилення від сплати податків;
- використання юрисдикцій з низькими податками;
- трансферне ціноутворення.

5. Насильство над особою в різних формах, скероване на спонукання до здійснення корупційних дій:

- клієнтелізм (домінування у відносинах однієї із сторін – наприклад безпосереднього керівника);
- вимагання;
- спонукання інших осіб до вчинення корупційних дій.

6. Різні способи приховування вчинених корупційних дій:

- приховування кінцевого бенефіціару;
- організацію руху фінансових потоків від незалежної діяльності;
- відмивання грошей;
- використання фіктивного (номінального) керівника, власника або співвласника;
- підставні компанії («фірми-оболонки»).

КОРПОРАТИВНА КОРУПЦІЯ ТА АУДИТОРИ

Важливим для подальшого викладення є визначення видів корупційної діяльності, з якими потенційно можуть справу аудитори в бізнесі. Хоча Transparency International зазначає, що корупція пов'язана саме з державними органами, але в описі як форм корупції, так і методів її подолання зазначається, що корупція тісно пов'язана з бізнесом (корпоративна корупція). Загалом же хабарництво і корупція існують як в бізнесі, так і в державних та громадських організаціях (а також широко поширені у стосунках між ними).

Зазначимо, що за кордоном праці, що присвячені взаємному зв'язку корупції та бухгалтерського обліку та аудиту є, на загал, поодинокими. У праці зарубіжних авторів стверджується, що хабарництво руйнує прозорість у фінансовому звітуванні [12]. Також зарубіжні науковці досліджували питання взаємозв'язку між якістю бухгалтерського обліку та аудиту та передбачуваним рівнем корупції [9]. За підсумками дослідження було виявлено, що якість бухгалтерського обліку та аудиту в окремій країні достатньо

суттєво пов'язані з оціненим рівнем корупції в цій країні.

Однак, М. Хан [8] зазначає, що з такими видами корупції, як політична, соціальна та культурна аудитори справи не мають. Наприклад, аудитори в принципі не можуть впливати на ситуації, коли хабара дає звичайний громадянин дрібному посадовцю – лікарю або поліцейському. Але в бізнесі корумповані працівники підприємства можуть бути причиною того, що підприємство сплатило завищену ціну за товари та послуги від постачальників, в яких ці працівники мають прихований інтерес. Такий конфлікт інтересів також може спричинити те, що підприємство, наприклад, буде надавати покупцям необґрунтовані знижки. Відповідно, неадекватне розкриття інформації про операції з пов'язаними особами та щодо конфлікту інтересів також призводять до викривлень у фінансовій звітності.

З іншого боку, якщо підприємство дає хабарі, то воно не може показувати таку «статтю витрат» у своїх облікових та звітних документах. Відповідно, такі платежі маскуються як цілком легальні платежі за товари й послуги, що також спотворює показники фінансовій звітності. Наприклад, поширеною в Україні є конвертація безготівкових платежів (наприклад, за несправжні послуги) у готівку за допомогою кримінальних банків та фірм, а отримана готівка згодом використовується в тому числі й для давання хабарів. Надання кредитів в різних формах теж є різновидом хабара, особливо якщо такі кредити надаються з неринковою відсотковою ставкою.

Можна легко побачити, що корупційні дії в бізнесі мають багато спільного за формою та змістом з шахрайством. В Україні як за корупцію, так і за шахрайство передбачена кримінальна відповідальність. Так, у статті 368 Кримінального кодексу України наведено наслідки прийняття пропозиції, обіцянки або одержання неправомірної вигоди службовою особою. Стаття 190 Кримінального кодексу визначає шахрайство як «заволодіння чужим майном або придбання права на майно шляхом обману чи зловживання довірою». Загалом, шахрайство в бізнесі, як його визначають в стандартах аудиту – поняття вужче, ніж корупція. Корупція включає шахрайство (рис. 1).

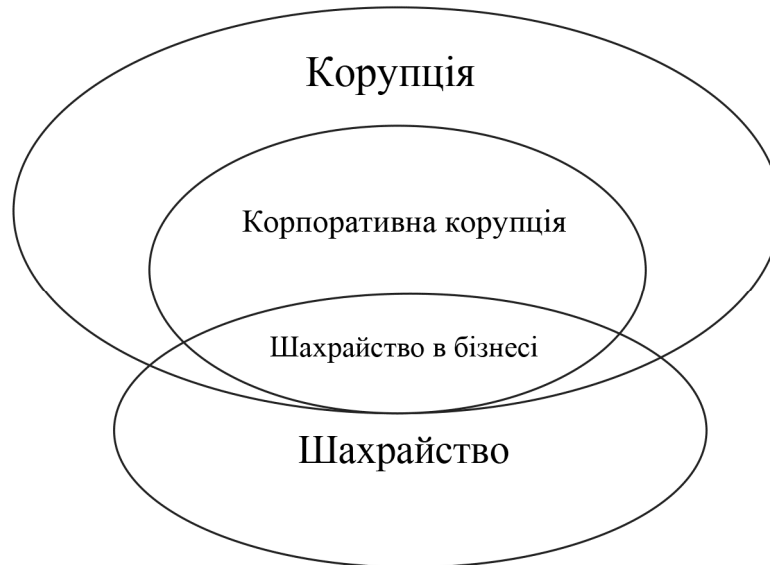


Рис. 1. Корупція та шахрайство в бізнесі

Шахрайство, як його розглядають стандарти аудиту, а саме «навмисна дія однієї особи або кількох осіб, які належать до управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх сторін із застосуванням омани для отримання неправомірної або незаконної вигоди» [6, Vol.1, с.30] як правило, обмежується крадіжками у підприємства (фактично, у його власників). Корпоративна корупція ж може зачіпати значно ширше коло осіб – таких, що мають відношення до інших підприємств, а також належать до широкої громадськості, суспільства. В свою чергу, корпоративна корупція є складовою корупції в широкому значенні, і охоплює корупційні діяння, здійснені будь-якими посадовими особами як в бізнесі, так і в державних установах, і які шкодять як суспільству в цілому, так і окремим його членам.

Постає питання щодо арсеналу методів, які можуть бути застосовані для боротьби проти корпоративної корупції. Чи можуть бухгалтерський облік і аудит бути корисними? З одного боку, Transparency International зазначає в числі методів боротьби з корупцією наступні: проведення перевірок (аудиту) в загальному розумінні (*audit*); перевірка на відповідність дотримання законодавства (*compliance*); підзвітність (*accountability*); доступ до інформації. Все це має стосунок до бухгалтерського обліку та аудиту. Автори [9] також висунули припущення щодо того, що країни можуть знизити рівень корупції за раху-

нок підвищення прозорості фінансової звітності шляхом вдосконалення стандартів бухгалтерського обліку та аудиту.

З іншого боку, у класичній праці Р. Мауца і Х. Шарафа [10], яка є філософським підґрунтям для сучасного незалежного аудиту, зазначається (в постулатах аудиту), що якщо у зовнішнього аудитора є підозри в тому, що шахрайство здійснюється власне керівництвом компанії, то ризики надання невідповідного висновку щодо фінансової звітності для аудитора є дуже великими, і краще не робити аудит взагалі. Корупційні дії з боку вищого керівництва підприємством стосовно державних чиновників якраз і належать до таких.

Таким чином, існує проблема. Професія незалежного аудитора виникла як функція щодо бізнесу, який залучав кошти приватних інвесторів. Власники підприємства в першу чергу зацікавлені у виявленні та попередженні шахрайства, яке пов'язане з крадіжками активів (власності) підприємства. Як правило, власників підприємства ситуації, коли топ-менеджмент дає хабарі державним чиновникам не дуже непокоїть, поки витрати менше ніж вигоди від таких хабарів. Як зазначається у [8], аудитор навряд чи буде зацікавлений викривати також і мінімізацію оподаткування, здійснену шляхом давання хабара з боку фірми, що перевіряється, податковому інспектору.

Але сьогодні цього недостатньо. Як зазначають автори [7], наразі очікування суспільства щодо ауди-

торів та органів, які регулюють аудиторську діяльність полягають в тому числі і в тому, щоб аудитори приділяли більше уваги ризикам, пов'язаним з корупцією. Відмова це робити може призвести не лише до серйозних наслідків з точки зору втрати довіри до аудиторської професії, а й щодо здатності аудиторської фірми вижити на ринку, в ситуації коли її репутація серйозно заплямована. Автори [7] також вважають, що останні резонансні корупційні скандали (наприклад, з корупцією у FIFA, чи у гігантській державній бразильській нафтогазовій корпорації Petrobras), виставили їх аудиторів (KPMG та PwC) далеко у не найкращому світі.

СТАНДАРТИ І МЕТОДИ АУДИТУ ТА КОРУПЦІЯ

Корупція – це незаконна діяльність, а стандарти аудиту зазначають відповідальність зовнішніх («незалежних») аудиторів щодо незаконних діянь. Так, у Міжнародному стандарті аудиту № 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» зазначається, що «Аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо дотримання вимог законодавчих і нормативних актів, які, як це загально визнано, безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум та розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання» [6, п.13]. Деякі положення законодавчих та нормативних актів можуть безпосередньо стосуватися конкретних показників у фінансовій звітності (наприклад, повноти забезпечень на податок на прибуток), тоді як інші можуть стосуватися фінансової звітності в цілому (наприклад, обов'язкові звіти, які становлять повний комплект фінансової звітності). Метою вимоги параграфа 13 стандарту № 250 є отримання аудитором прийнятних аудиторських доказів у достатній кількості щодо визначення сум і розкриття інформації у фінансовій звітності згідно з відповідними положеннями законодавчих та нормативних актів.

Недотримання інших положень таких законодавчих та нормативних актів, а також інших законодавчих і нормативних актів може призвести до штрафів, судових процесів або інших наслідків для суб'єкта господарювання, витрати на які потрібно передбачити у фінансовій звітності (хоча й не вважається, що вони мають безпосередній вплив на фінансову звітність). Схожими є вимоги й американського стандарту SAS 54. В підсумку, в жодному відомому наборі стандартів з незалежного аудиту немає прямих вка-

зівок, що робити з корупцією⁶, і, відповідно, немає прямих вказівок щодо обов'язків аудиторів стосовно корупції⁷. До речі, чітких вказівок для аудиторів для того, щоб розрізнити прямий та непрямий вплив порушення законодавчих актів на фінансову звітність також немає.

На рівні окремих підприємств допомогти вирішити проблему з корупцією можуть внутрішні аудитори, які виконують, в тому числі, й аудиторські перевірки на предмет дотримання нормативних актів. Так, в публікації компанії EY [4] зазначається, що оскільки багато американських компаній розглядають ризик корупції як найбільшу проблему стосовно дотримання нормативних актів всередині підприємства, то вони поєднують традиційні програми з аудиту дотримання нормативних актів (*compliance auditing*) з додатковими методами та заходами контролю щодо хабарництва та корупції. У зазначеній публікації наводиться ряд корисних рекомендацій щодо протидії корупції. Серед них можна виділити дві найсуттєвіші: наявність на підприємстві спеціальної антикорупційної програми та регулярний моніторинг її виконання. При цьому зауважується, що навички, потрібні для здійснення антикорупційного аудиту, значно відрізняються від тих, що потрібні для здійснення звичайного аудиту. Через це треба або навчати працівників внутрішнього аудиту відповідним чином, або знаходити можливість залучати спеціалізованих аудиторів.

У публікації EY наводяться наступні особливості такого аудиту для виявлення шахрайства [4, с.2]: 1) врахування індексу сприйняття корупції конкретної країни, де розташований певний підрозділ; 2) оцінювання ступеню взаємодії конкретного бізнесу з державою, зокрема обсяг угод з державними підприємствами й установами та 3) наскільки суворо діяльність підприємства регламентується державними нормативними актами.

⁶ У відомих стандартах з внутрішнього аудиту інституту внутрішніх аудиторів (theiia.com) прями вказівки щодо корупції також відсутні.

⁷ Термін «корупція» в Міжнародних Стандартах аудиту згадується лише двічі. Так, зазначається, що аудит, який здійснюють державні аудитори, може в тому числі бути призначений для боротьби з корупцією [6, ISA 220, A12], а також зазначається, що операції з неповними реквізитами можуть бути ознакою корупції або шахрайства [6, Vol.III, p.84]

Підсумовуючи, можна зазначити, що як внутрішній, так і незалежний аудит – це не розслідування, а на загал – регламентований бізнес-процес, якій передбачає здійснення набору попередньо визначених процедур для виявлення ознак потенційних проблем. У випадку, коли аудитори знайшли певні ознаки, що

можуть свідчити про корупційні діяння, повинні бути передбачені певні подальші дії, які мають юридичні наслідки. В цьому випадку мають бути залучені юристи компанії та відповідні керівники, а також прийняте рішення про можливе звернення до відповідних правоохоронних органів.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

І корупція, і шахрайство, на відміну, скажімо, від крадіжки або грабунку пов'язані із зловживанням довірою. Довірою до посадової особи, яка проявляється в тому, що цій особі доручили керівництво колективом, виконання суспільно корисних функцій, майно або інші ресурси.

Корпоративна корупція охоплює широке коло питань, що, як правило, стосуються незаконних та/або неетичних зв'язків бізнесу з державними урядовцями з метою отримати необґрунтовану перевагу, або ж змови декількох господарюючих суб'єктів для того, щоб отримати перевагу за рахунок інших гравців на ринку, а в кінцевому підсумку – за рахунок суспільства.

Корпоративна корупція безпосередньо стосується аудиту, оскільки внаслідок неї фінансова звітність може бути суттєво викривлена.

Зовнішні аудитори повинні розуміти природу корупції, види корупції, і як кожний з видів корупційних діянь може бути скоєно. (Що дуже важливо з огляду на те, що аудитори є одними з категорій посадових осіб, зазначених в ЗУ «Про запобігання корупції»). Такі знання необхідні аудиторам для того, щоб допомогти визначити потенційні можливості для корупції. Аудитори також повинні розуміти сферу своєї відповідальності в зв'язку з корупцією і оцінювати ризики її ігнорування.

Відсутність ясності щодо обов'язків зовнішніх аудиторів стосовно корпоративної корупції може спонукати зовнішніх аудиторів випустити з уваги свою відповідальність за виявлення корупції, яка могла б суттєвим чином вплинути на фінансову звітність, оскільки це не вимагається явно за стандартами аудиту. Це може в підсумку збільшити витрати аудиторів на судові справи за підсумками аудиту, а також може привести до неналежного виконання вимог стандартів аудиту щодо незаконних діянь.

Аудитори мають бути свідомими щодо ділянок обліку, які можуть вказувати на високий ризик щодо корупції, таких як закупівлі, одержання та надання товарних кредитів, готівка в касі, формування вартості наданих послуг, дебіторська заборгованість, витрати по кредитних картах, а також розкриття інформації у фінансовій звітності, особливо такої, що пов'язана з операціями з пов'язаними сторонами.

Аудитори також мають звертати особливу увагу на корпоративну культуру в конкретній організації. Якщо керівники явно артикулюють політику боротьби з корупцією (і аудитор знаходить підтвердження, що такої політики дотримуються), то це зменшує ризики від вчинення корупційних діянь.

Аудитори мають передбачати в плані проведення аудиту процедури, які передбачали б: 1) виявлення можливостей для корупції; 2) перевірку того, чи ці можливості були «використані» посадовими особами підприємства. Звичайно, для цього аудитору бажано розробити власну базу даних з прикладами як можливостей та індикаторів для здійснення корупції, так й аудиторських процедур та тестів.

Загалом, державним та громадським органам, що регулюють аудит, слід уточнити роль зовнішніх та внутрішніх аудиторів щодо корупції. Це вимагає чіткого зазначення в стандартах аудиту, що аудитори несуть відповідальність за виявлення суттєвих викривлень через корупцію і що необхідно оцінювати корупційні ризики і реагувати на них. Слід модифікувати стандарти аудиту у такий спосіб, щоб корупція розглядалася не лише як внутрішнє шахрайство, яке може суттєво вплинути на фінансову звітність, але і як незаконне діяння. Фактично, регулюючі органи, зокрема Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська Палата України мають регламентувати, як аудитори повинні оцінювати ризик корупції і реагувати на такі оцінені ризики. Корисним буде також розробити набір типових прикладів щодо того, як корупція та пов'язані незаконні дії можуть суттєво викривити фінансову звітність.

Науковці також можуть відігравати важливу роль в боротьбі з корупцією. Наприклад, шляхом проведення досліджень, на підставі яких могли б бути розроблені відповідні навчальні матеріали для зовнішніх аудиторів. Це може бути корисним для допомоги аудиторам в розумінні природи корупції, а також яким чином корупційні діяння можуть бути здійснені.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. **Великий** тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD) Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел.— К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2007. — 1736 с.
2. **Закон** України «Про запобігання корупції» [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1700-18>.
3. **Новий** тлумачний словник української мови (у 3 т.) / Уклад. Яремко В.В., Сліпущко О. М., 2-ге вид., випр.— Т.1. — К.: АКОНИТ, 2008. — 926 с.
4. **Anti-corruption** internal audits. A crucial element of anti-corruption compliance [Електронний ресурс] // Режим доступу: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-FIDS-Anti-corruption-internal-audits/\\$FILE/EY-FIDS-Anti-corruption-internal-audits.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-FIDS-Anti-corruption-internal-audits/$FILE/EY-FIDS-Anti-corruption-internal-audits.pdf).
5. **Bribery** Act 2010. U.K. Legislature. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/23/contents>.
6. **Handbook** of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. — New York, International Federation of Accountants. — 2015. — Vol. I, II, III. [www.ifac.org]
7. **Kassem**, Rasha; Higson, Andrew W. External Auditors and Corporate Corruption: Implications for External Audit Regulators. *Current Issues In Auditing*. — Vol. 10, No. 1, Spring 2016. pp. P1–P10.
8. **Khan**, Muhammad Akram. Role of Audit in Fighting Corruption. <https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKewiT5Pb51bfRAhXLCywKHTNVC0IQFggI MAE&url=http%3A%2F%2Funpan1.un.org%2Fintradoc%2Fgroups%2Fpublic%2Fdocuments%2FUN%2FUNPAN025122.pdf&usg=AFQjCNGuK1SrmBeVBtc2v-IZzRHv1rPKvw>
9. **Malagueño**, Ricardo; Albrecht, Chad; Ainge, Christopher; Stephens, Nate. Accounting and corruption: a cross-country analysis. *Journal of Money Laundering Control*. — Jan 01, 2010 13(4). — p.372-393.
10. **Mautz**, R. K. The Philosophy of Auditing // by R.K. Mautz and Hussein A. Sharaf. —American Accounting Association, 1964. — 212 p.
11. **New** Webster's Dictionary. 1992 edition. — Miami: P.S.I. & Associates, Inc., 1992. — 256 p.
12. **Pacini**, C., J. Swingen, and H. Rogers. The OECD convention and bribery in international business transactions: Implications for auditors. *Managerial Auditing Journal* 17 (4), 2002. — p. 205–215.
13. **The** Foreign Corrupt Practices Act of 1977, as amended, 15 U.S.C. §§ 78dd-1, et seq. ("FCPA"). [Електронний ресурс] // Режим доступу: <https://www.shrm.org/ResourcesAndTools/legal-and-compliance/employment-law/Documents/fcpa-english.pdf>.

Целью статьи является выяснить современное понятие коррупции, определить ее виды и определить роль внешних (независимых) и внутренних аудиторов в борьбе с корпоративной коррупцией. Отдельной задачей является начать дискуссию по поводу разработки аудиторских стандартов и методов аудита для выявления коррупции в бизнесе.

Ключевые слова: коррупция, аудит, взяточничество, стандарты аудита, аудиторский риск, аудиторские проверки.

The article aims to clarify the modern concept of corruption, to identify its type and define the role of external (independent) and internal auditors in the fight against corporate corruption. Another objective is to start a debate on the development of accounting standards and auditing techniques to detect corruption in business.

Keywords. Corruption, auditing, bribery, auditing standards, audit risk, audit.