DOI: [10.32702/2307-2105-2020.7.205](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.7.205)

УДК: 657.632.1:343.72

*А. А. Опанасюк,
здобувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку,
Державний університет «Житомирська політехніка», м. Житомир
ORCID ID: 0000-0002-2685-9468*

АУДИТ ЯК ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ ЗАПОБІГАННЯ ТА ПРОТИДІЇ ЕКОНОМІЧНІЙ ЗЛОЧИННОСТІ

*А. А. Opanasyuk
candidate of the department of information systems in management and accounting,
Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr*

AUDIT AS AN ELEMENT OF THE SYSTEM OF PREVENTION AND COMBATION OF ECONOMIC CRIME

У статті досліджено роль аудиту в системі запобігання та протидії економічній злочинності. В межах проведеного дослідження опрацьовано підходи до: визначення понять «системи», «запобігання злочинності», «протидія злочинності», ідентифікації складових системи запобігання та протидії злочинності, розглянуто авторські підходи та опрацьовано сукупність заходів в їх межах із запобігання та протидії економічній злочинності. Аналіз представлених позицій авторів щодо запобігання та протидії економічній злочинності засвідчив: часткове дотримання вищенаведеної загальної структури системи запобігання та протидії злочинності, певну відсутність конкретики, а також непослідовність, обтічність та декларативний характер заходів. Більш глибоке опрацювання вищевказаних джерел виявило практичну відсутність опрацювання фінансово-контрольного інструментарію системи запобігання та протидії економічній злочинності. Запропоновано визначення фінансового контролю як сукупності різноманітних контрольних заходів, що здійснюються відповідними суб'єктами контролю в фінансовій, господарській, бюджетній, податковій, митній сферах економіки країни та її інституційних одиниць, з метою забезпечення дотримання вітчизняного законодавства та інших нормативно-правових актів відповідної сфери дії; він виступає одним з найважливіших інструментів системи запобігання та протидії економічній злочинності. Задля ідентифікації ролі аудиту в системі запобігання та протидії економічній злочинності останню пропонується уявляти як сукупність видових заходів в межах загальносоціального, спеціально-кримінологічного, індивідуального та віктимологічного її сегментів, спрямованих на попередження, усунення і блокування економічної злочинності та механізмів і інструментів їх реалізації; при цьому до складу механізмів віднесено фінансово-економічний, організаційно-управлінський, кримінально-правовий, до складу інструментів – фінансові розслідування, фінансовий моніторинг, фінансовий контроль. Ідентифіковано роль аудиту як специфічного інструменту системи запобігання та протидії економічній злочинності в межах фінансового контролю.

The comprehensive nature of economic crime requires the construction of a modern system for preventing and combating economic crime. The article examines the role of audit in the system of preventing and combating economic crime. The research developed approaches to: defining the concepts of "system", "crime prevention", "crime prevention", identification of components of the system of crime prevention and counteraction, considered the author's approaches and developed a set of measures within them to prevent and combat economic crime. The analysis of the presented positions of the authors on the prevention and combating of economic crime showed: partial compliance with the above general structure of the system of prevention and combating crime, a certain lack of specificity, as well as inconsistency, fluency and declarative nature of measures. A more in-depth study of the above sources revealed a practical lack of elaboration of financial and control tools of the system for preventing and combating economic crime. It is proposed to define financial control as a set of diverse control measures carried out by the relevant subjects of control in the financial, economic, budgetary, tax, customs spheres of the country's economy and its institutional units, in order to ensure compliance with domestic legislation and other regulations. ; it is one of the most important tools in the system of preventing and combating economic crime. In order to identify the role of audit in the system of prevention and combating economic crime, the latter is proposed as a set of specific measures within the general social, special criminological, individual and victimological segments aimed at preventing, eliminating and blocking economic crime and mechanisms and tools and tools; At the same time, the mechanisms include financial and economic, organizational and managerial, criminal and legal, and the instruments include financial investigations, financial monitoring, and financial control. The role of audit as a specific tool of the system of prevention and counteraction of economic crime within the financial control is identified.

Ключові слова: економічна злочинність; фінансовий контроль; аудит; система запобігання та протидії економічній злочинності.

Key words: economic crime; financial control; audit; system of prevention and counteraction to economic crime.

Постановка проблеми. Всеохоплюючий характер економічної злочинності вимагає побудови сучасної системи запобігання та протидії економічній злочинності. Небезпечно загрозливий інтернаціональний характер економічної злочинності, якого вона набула в останні десятиріччя, призвів до необхідності формування відповідних профільних інституцій, центральною з яких стала Міжнародна група з протидії відмивання бручних грошей (FATF) – міжурядовий орган призначений на міжнародному рівні розвивати і впроваджувати стандарти та заходи щодо боротьби з економічною злочинністю. Саме вказаний орган в затвердженні пленарним засіданням від 16.02.2012 року та опублікованих Міжнародних стандартах з протидії відмиванню доходів, фінансуванню тероризму і розповсюдженню зброї масового знищення, закріпив положення щодо розширення дій вимог вказаних стандартів на діяльність аудиторів та включення до програм з протидії відмиванню коштів та фінансування тероризму незалежних аудиторських функцій.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання щодо протидії та запобігання економічній злочинності у різні часи в своїх наукових працях опрацьовували такі вітчизняні вчені як: Л.Абакіна-Пілявська, Ю.Александров, Б.Бараненко, П.Біленчук, О.Бусол, В.Василевич, С. Гасанов, Д.Грицишен, В.Глушков О. Глушенко, В.Голіна, С.Денісов, О.Джужа, А.Жалінський, С. Задорожний, А. Закалюк, А.Запотоцький, А.Зелінський, С. Івасенко, С.Князев, С. Котенко, Я. Котляревський, М.Коржанський, С. Кравченко, Я. Корженівський, Л. Кривonos, В.Кудрявцев, Н.Кузнєцова, І.Лановенко, В.Лихолоб, О.Литвак, О.Литвинов, А. Мазак, Е. Макаренко, В. Мартиненко, М.Месюк, А. Михненко, А. Мудров, Ю.Нікітін, Ю.Орлов, І. Пантелейчук, Е.Расюк, С. Романченко, О. Руснак, А.Савченко, С. Серьогін, М.Свірін, В.Соловійов, Л.Стрельцов, О.Тараненко, С.Чернявський, Н.Щур, та інші.

Виділення невирішених раніше проблем. Втім, жоден з них не акцентував на фінансовому контролі загалом та аудиті зокрема як інструментах протидії та запобігання економічній злочинності. Окремо варто виокремити праці вчених Д. Грицишена, А.Семенець, О. Сметанка, Л.Гуцайленко, Т.Каменська, С.Свірко, А.Крутова, В.Ченаш, Н.Шалімова, які певним чином фрагментарно опрацьовували ці питання. Такий стан справ потребує дослідження проблематики місця та ролі аудиту в системі протидії та запобігання економічній злочинності.

Формування цілей статті. Метою статті є формування загальної конструкції системи запобігання та протидії економічній злочинності та визначення ролі аудиту в ній.

Виклад основного матеріалу. Згідно сучасних підходів запобігання злочинності являє собою комплекс відповідних «видів діяльності і заходів у державі, спрямованих на вдосконалення суспільних відносин з метою усунення негативних явищ та процесів, що породжують злочинність або сприяють їй, а також недопущення вчинення злочинів на різних стадіях злочинної поведінки» [1]. Загалом вчені визначаються запобігання та протидія злочинності як одну з найважливіших функцій держави, що реалізовується з використанням широкого кола матеріально-технічних, фінансових, управлінських і правових засобів держави [4, С.393].

Загальна структура системи протидії та запобігання злочинності виглядає наступним чином (таблиця 1).

Таблиця 1.
Система протидії та запобігання злочинності

Складові системи	
Характеристика	Заходи
<i>Загальносоціальне запобігання злочинності</i>	
Комплекс перспективних суспільно значимих заходів державних органів, підприємств, установ, фірм, громадських організацій, спрямованих на подальший розвиток та вдосконалення суспільних відносин і усунення або нейтралізацію разом з тим причин та умов злочинності, метою якого є створення соціально-економічних та культурних підстав для ефективного здійснення спеціально-кримінологічного і індивідуального запобігання злочинам. Запобіжний потенціал цієї діяльності полягає в тому, що вона протидіє негативним явищам і процесам, які сприяють відтворенню або збільшенню рівня злочинів, стимулює законослухняну поведінку людини.	соціально-економічні, культурно-виховні
<i>Спеціально-кримінологічне запобігання та протидія</i>	
Сукупність заходів боротьби зі злочинністю, змістом яких є різноманітна робота державних органів, громадських організацій, соціальних груп і громадян, спрямована на усунення причин та умов, що породжують і сприяють злочинності, а також недопущення вчинення злочинів на різних стадіях злочинної поведінки; включає такі векторні спрямування діяльності: кримінологічної профілактики; відвернення злочинів; припинення злочинів. Кримінологічна профілактика являє собою комплекс заходів щодо завчасного виявлення та усунення негативних явищ, які виникли чи можуть виникнути і детермінувати злочинність або її окремі види. Відвернення злочинів - специфічний напрям спеціально-кримінологічного запобігання, що складається із сукупності заходів, спрямованих на окремі групи та конкретних осіб, які виношують злочинні наміри, замислюють вчинення злочинів і позитивно сприймають злочинний спосіб життя, з метою дискредитування злочинної поведінки, добровільної відмови від злочинної мотивації та наміру або продовження злочинної діяльності; має місце на етапі від формування злочинного мотиву до початку виконання злочину. Припинення злочинних проявів являє собою комплекс видів діяльності, спрямованих на недопущення завершення розпочатого злочину шляхом розроблення і здійснення спеціальних заходів.	профілактика, випередження, обмеження, усунення, захист, переорієнтації антисуспільної настановки, активні контрзаходи, опанування, обережності, активного втручання
<i>Індивідуальне запобігання злочинам</i>	
Різновид запобігання злочинності щодо конкретної особи, що полягає у запобіжній роботі на стадії, що передують виникненню злочинного наміру метою якої виступає усунення безпеки потенційного злочину.	переконання, надання допомоги, примус
<i>Віктимологічна профілактика</i>	
Система взаємопов'язаних, організаційно забезпечених державних, громадських й індивідуальних заходів, спрямованих на виявлення та усунення або нейтралізацію чинників, які формують особисту чи масову можливість стати жертвою злочину.	виховно-профілактичні, навчально-захисні, організаційно-управлінські, обмежувачий напрям, нормативне врегулювання питань, пов'язаних з віктимізацією, підвищення рівня правових знань

складено на підставі [1]

Розглядаючи заходи щодо запобігання та протидії економічним злочинам, автори, презентують і тлумачать їх по різному [4, 5, 6, 12]. Аналіз представлених позицій авторів щодо запобігання та протидії економічній злочинності свідчить про: часткове дотримання вищенаведеної загальної структури системи запобігання та протидії злочинності, певну відсутність конкретики, а також непослідовність, обтічність та декларативний характер заходів. Більш глибоке опрацювання вищевказаних джерел виявило практичну відсутність опрацювання фінансово-контрольного інструментарію системи запобігання та протидії економічній злочинності.

Ретельне опрацювання спеціалізованої літератури дало змогу винайти підходи до його визначення. Так, Сідор М. стверджує, що фінансовий контроль «це спеціальний державний контроль, що здійснюється як діяльність фінансових органів, їх посадових осіб та інших уповноважених суб'єктів з забезпечення законності, дотримання фінансової дисципліни та доцільності і ефективності при мобілізації, розподілі та використанні фондів грошових коштів та пов'язаних з ними матеріальних засобів.» [11, С.9]. Аналіз представленої позиції свідчить про певні неузгодженості, як то закріплені у визначенні державний характер фінансового контролю характер за умови, що автор надалі у класифікації за суб'єктами контрольних повноважень виокремлює державний та недержавний фінансовий контроль. Окрім того, автор незрозуміло ототожнює фінансовий контроль з відповідною діяльністю певних суб'єктів, що спрямована на досягнення сукупності результатів; таке понятійна конструкція вбачається штучно ускладненою.

Вчені Чернев В. та Чубенко А. визначають фінансовий контроль як «діяльність державних органів і недержавних організацій по забезпеченню законності, фінансової дисципліни й доцільності у процесі мобілізації, розподілу й використання централізованих та децентралізованих фондів коштів.». На відміну від попереднього підходу, автори доречно акцентують на державному та недержавному характеру фінансового контролю, втім, знов таки, прирівнюючи його до діяльності.

Колектив авторів Міжнародного центру перспективних досліджень відстоює точку зору, що «фінансовий контроль на відміну від інших видів державного контролю (екологічного, санітарного, адміністративного), має місце у всіх сферах суспільного відтворення і споживання, тому супроводжує весь процес руху грошових коштів і фондів, включаючи також стадію аналізу фінансових результатів.... Фінансовий контроль з боку держави недержавної сфери економіки зачіпає лише сферу виконання грошових зобов'язань перед державою, включаючи податки та інші обов'язкові платежі, дотримання законності і доцільності при витрачанні виділених їм бюджетних субсидій і кредитів, а також дотримання встановлених правил організації грошових розрахунків, ведення бухгалтерського обліку і звітності.» [14, С.8]. Надана характеристика фінансового контролю потребує обґрунтування в частині: фінансового контролю як одного з видів державного контролю та ідентифікації аудиту виключно в межах комерційного фінансового контролю.

Вчені Гуцайленко Л., Дерій В., Коцупатрій М. визначають фінансовий контроль як «комплексну і цілеспрямовану фінансово-правову діяльність органів фінансового контролю або їх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства ..і полягає у встановленні фактичного стану справ на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності і спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів з метою ефективного соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових правовідносин; останній передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх достовірності, законності, доцільності і ефективності.» [2, С.6].

Автори Казюк Я., Венцель В., Герасимчук І. наголошують на необхідності розуміння фінансового контролю як «комплексної і цілеспрямованої фінансово-правової діяльності органів фінансового контролю щодо встановлення фактичного стану справ на підконтрольному об'єкті з питань, які стосуються його фінансово-господарської діяльності..... він передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх достовірності, законності, доцільності і ефективності....спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів з метою ефективного соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових правовідносин.» [3, С.2-4].

Вчений Усач Б. стверджує, що фінансовий контроль, як одна із форм управління фінансами, є «особливою сферою контролю, що зумовлена формуванням і використанням фінансових ресурсів у усіх структурних підрозділах економіки держави» [13]. Таке визначення відповідає сучасній теорії та практиці фінансового контролю.

Зважаючи на вищенаведені підходи вбачаємо за необхідне запропонувати визначення фінансового контролю як сукупності різнорідних контрольних заходів, що здійснюються відповідними суб'єктами контролю в фінансовій, господарській, бюджетній, податковій, митній сферах економіки країни та її інституційних одиниць, з метою забезпечення дотримання вітчизняного законодавства та інших нормативно-правових актів відповідної сфери дії; він виступає одним з найважливіших інструментів системи запобігання та протидії економічній злочинності.

Задля ідентифікації ролі аудиту в системі запобігання та протидії економічній злочинності останню пропонується уявляти як сукупність видових заходів в межах загальносоціального, спеціально-кримінологічного, індивідуального та віктимологічного її сегментів, спрямованих на попередження, усунення і блокування економічної злочинності та механізмів і інструментів їх реалізації. Зауважимо, що такими механізмами є [6, С.281]: фінансово-економічний, організаційно-управлінський, кримінально-правовий.

Аудит, як елемент фінансового контролю, являє собою специфічний інструмент системи запобігання та протидії економічній злочинності; загальні його визначення наведені в таблиці 2.

Таблиця 2.
Визначення поняття «аудит» [9, 7,8]

<i>Джерело</i>	<i>Характеристика поняття</i>
Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ.	Перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів госпо-дарювання з метою визначення достовірності їх звіт-ності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам”
Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2012 року; [пер. з англ.]. К. : МФБ, АПУ, 2013. Ч. 1. 2013. 1018 с. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2012 року; [пер. з англ.]. К. : МФБ, АПУ, 2013. Ч.2. 2013. 364 с.	Незалежна перевірка фінансових звітів або фінансової інформації об'єкта (незважаючи на його прибутковість, розмір, організаційну форму) з метою висловлення думки про неї на предмет відповідності концептуальним основам фінансової звітності
Економічна енциклопедія: в 3 т. / відпов. ред. С. В. Мочерний. – Т. 1. – К.: Академія; Тернопіль: Академія народного господарства, 2000. – 863 с.	Незалежна експертиза фінансової звітності та іншої інформації про господарсько-фінансову діяльність суб'єкта господарювання для з'ясування його реального фінансового стану

За цих умов формалізована уява про аудит в системі запобігання та протидії економічній злочинності набуває такого вигляду (рис. 1).

Рис. 1. Роль аудиту в системі запобігання та протидії економічній злочинності

Висновки з даного дослідження та перспективи. Проведена ідентифікація ролі аудиту як специфічного інструменту системи запобігання та протидії економічній злочинності в межах фінансового контролю дозволила визначити останній як сукупність різних контрольних заходів, що здійснюються відповідними суб'єктами контролю в фінансовій, господарській, бюджетній, податковій, митній сферах економіки країни та її інституційних одиниць, з метою забезпечення дотримання вітчизняного законодавства та інших нормативно-правових актів відповідної сфери дії; він виступає одним з найважливіших інструментів системи запобігання та протидії економічній злочинності. При цьому останню визначено як сукупність видових заходів в межах загальносоціального, спеціально-кримінологічного, індивідуального та віктимологічного її сегментів, спрямованих на попередження, усунення і блокування економічної злочинності та механізмів і інструментів їх реалізації; до складу її механізмів віднесено фінансово-економічний, організаційно-управлінський, кримінально-правовий, до складу інструментів – фінансові розслідування, фінансовий моніторинг, фінансовий контроль.

Список літератури.

1. Голіна В.В. Кримінологія. URL: <http://mego.info/матеріал/кримінологія-україни-навчальний-посібник-голіна-2011p>
2. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцупатрий М. М. Державний фінансовий контроль: навч. посіб., К.: Центр учбової літератури, 2009. 424 с.
3. Казюк Я., Венцель В., Герасимчук І. Особливості фінансово-бюджетного контролю. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/10562>
4. Кримінологія : підручник / А. М. Бабенко, О. Ю. Бусол, О. М. Костенко та ін. ; за заг. ред. К82 Ю. В. Нікітіна, С. Ф. Денисова, Є. Л. Стрельцова. – 2-ге вид., перероб. та допов. – Харків : Право, 2018. – 416 с.
5. Кримінологія: Загальна та Особлива частини: підручник / І. М. Даньшин, В. В. Голіна, М. Ю. Валуйська та ін.; за заг. ред. В. В. Голіни. – 2-ге вид. перероб. і доп. – Х.: Право, 2009. – 288 с.
6. Кримінологія: Підручник / За заг. ред. Л. С. Сміяна, Ю. В. Нікітіна. – К.: Національна академія управління, 2010. – 496 с.
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2012 року; [пер. з англ.]. К. : МФБ, АПУ, 2013. Ч. 1. 2013. 1018 с.
8. Мочерний С. В. Економічна енциклопедія: в 3 т. Т. 1. К.: Академія; Тернопіль: Академія народного господарства, 2000. 863 с.
9. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12#Text>
10. Рудніцька Р. Державний аудит як частина системи фінансового контролю в Україні. URL: <http://www.nbuv.gov.ua>
11. Сідор М.І. Фінансовий контроль: навчальний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання). 2019. 145 с.
12. Ткаченко П.І., Кузьменко А.О. Детермінація злочинів в сфері економіки та їх запобігання. Протидія економічній злочинності: теоретичний, методичний та практичний аспекти : Матеріали наук.-практ. семінару (м. Дніпро, 28 листоп. 2019 р.). Дніпро : ДДУВС, 2019. С. 200-203
13. Усач Б.В. Контроль і ревізія: підручник\ Б.В.Усач. – К.: Знання-прес, 2008. – 263с.
14. Ярослав Ковальчук, Анатолій Октисюк, Ангела Бочі, Патрік Макгрет, Олена Захарова. Контроль за державними фінансами. Міжнародний центр перспективних досліджень (МЦПД). 2015. 36с.

References.

1. Holina, V.V. (2017), *Kryminolohiia* [Criminology], available at: <http://mego.info/матеріал/кримінологія-україни-навчальний-посібник-голіна-2011p>
2. Hutsalenko, L. V., Deriy, V. A. and Kotsupatryy, M. M. (2009), *Derzhavnyy finansovyy control* [State financial control], Tsentr u[hb□v□i literatury, Kyiv, Ukraine, P. 424.
3. Kaziuk, Ya., Ventsel V. and Herasymchuk I. “Features of financial and budgetary control”, available at: <https://decentralization.gov.ua/news/10562>
4. Babenko, A. M. Busol, O. Yu. Kostenko, O. M. and others (2018), *Kryminolohiia* [Criminology], Pravo, Kharkiv, P. 416.
5. Danshyn, I. M. Holina, V. V. and Valuyska M. Yu. (2009), *Kryminolohiia* [Criminology], Pravo, Kharkiv, P. 288.
6. Smiian, L. S. and Nikitin, Yu. V. (2010), *Kryminolohiia* [Criminology], Natsionalna akademiia upravlinnia, Kyiv, Ukraine, P. 496.
7. International standards for quality control, audit, inspection, other assurance and related services. 2012 edition; [trans. from English], MFB, APU, 2013. vol. 1, Kyiv, Ukraine, P. 1018.
8. Mochernyy, S. V. (2000), *Ekonomichna entsyklopediia* [Economic encyclopedia], Akademiia; Ternopil: Akademiia narodnoho hospodarstva, Kyiv, Ukraine, P. 863.
9. The Verkhovna Rada of Ukraine (1993), The Law of Ukraine “About auditing activity”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12#Text>

10. Rudnitska, R. "State audit as part of the financial control system in Ukraine", available at: <http://www.nbu.gov.ua>.
11. Sidor, M.I. (2019), *Finansovy kontrol* [Financial control], Odesa, Ukraine, P. 145.
12. Tkachenko, P.I. and Kuzmenko, A.O. (2019), "Determination of crimes in the field of economy and their prevention". *Protydiia ekonomichnii zlochynnosti: teoretychnyi, metodychnyi ta praktychnyi aspekty : Materialy nauk.-prakt. seminaru* [Scientific and practical seminar], DDUVS, Dnipro, Ukraine, pp. 200-203.
13. Usach, B.V. (2008), *Kontrol i reviziia* [Control and audit], Znannia-pres, Kyiv, Ukraine, P. 263.
14. Kovalchuk, Ia. Oktysiuk, A. Bochi, A. Makhret, P. and Zakharova, O. (2015), *Kontrol za derzhavnymy finansamy* [Control over public finances], Mizhnarodnyy tsentr perspektyvnykh doslidzhen (MTsPD), P. 36.

Стаття надійшла до редакції 20.07.2020 р.