УДК 657

Мельник Н.Г.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку
в державному секторі економіки та сфері послуг
Тернопільського національного економічного університету

Михайлишин Н.П.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу
Тернопільського національного економічного університету

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ ЗАХОДІВ БОРОТЬБИ З КОРУПЦІЄЮ

ACCOUNTING IN THE SYSTEM OF ANTICORRUPTION MEASURES

АНОТАЦІЯ

Корупція як явище притаманна усім країнам світу, призводить до зниження іноземних інвестицій, погіршує економічну, політичну та соціальну ситуацію. Заходи, які проводяться в Україні для подолання корупції, є недостатньо ефективними, а тінізація економіки та ситуація, яка склалася у державі, створили середовище для розвитку негативних явищ та зловживань у сфері бухгалтерського обліку. Рівень корумпованості посадових осіб, бізнесу, державної влади та користувачів бухгалтерської інформації зумовив причинно-наслідковий взаємозв'язок між неналежною якістю бухгалтерського обліку, його низькою транспарентністю та інформаційною асиметрією в суспільстві. З метою попередження та уникнення корупційних та злочинних дій кожна країна як в державному, так і в приватному секторах повинна вживати заходів щодо ефективного регулювання бухгалтерського обліку, посилювати відповідальність за зловживання, а також застосовувати дієві стандарти бухгалтерського обліку. Саме контролююча та превентивна функції обліку є складовими заходів щодо запобігання корупції з використанням методів внутрішнього і зовнішнього контролю.

Ключові слова: бухгалтерський облік, корупція, якість, транспарентність, інформація.

АННОТАЦИЯ

Коррупция как явление присуща всем странам мира, приводит к снижению иностранных инвестиций, ухудшает экономическую, политическую и социальную ситуацию. Меры, которые предпринимаются в Украине для преодоления коррупции, являются недостаточно эффективными, а тенизация экономики и ситуация, которая сложилась в государстве, создали среду для развития негативных явлений и злоупотреблений в сфере бухгалтерского учета. Уровень коррумпированности должностных лиц, бизнеса, государственной власти и пользователей бухгалтерской информации обусловил причинно-следственную взаимосвязь между ненадлежащим качеством бухгалтерского учета, его низкой транспарентностью и информационной асимметрией в обществе. С целью предупреждения и предотвращения коррупционных и преступных действий каждая страна как в государственном, так и в частном секторах должна принимать меры по эффективному регулированию бухгалтерского учета, усиливать ответственность за злоупотребления, а также применять действенные стандарты бухгалтерского учета. Именно контролирующая и превентивная функции учета являются составными мер по предотвращению коррупции с использованием методов внутреннего и внешнего контроля.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, коррупция, качество, транспарентность, информация.

ANNOTATION

Corruption as a phenomenon is common to all countries of the world, leads to decrease in the foreign investments, and affects the economic, political and social situation. The steps which are conducted in Ukraine to combat corruption are ineffective, and the shadow economy and the situation prevailing in the country, created an environment for the development of negative phenomena and abuse in accounting. The level of corruption of officials, businesses, public authorities and users of accounting information led to a causal relationship between inadequate quality of accounting, its low transparency and information asymmetries in society. In order to prevent and avoid corruption, each country, both in the government and private sectors, should take steps for the effective regulation of accounting, to strengthen the responsibility for the abuse, and use the effective accounting standards. Exactly preventive and control functions of the accounting are integral parts to prevent corruption using the methods of internal and external control.

Key words: accounting, corruption, quality, transparency, information.

Постановка проблеми. Корупція визнається серйозною глобальною проблемою, яка стосується всіх країн світу та призводить до зниження прямих іноземних інвестицій, негативно вливає на економічне зростання та імідж держав, погіршує соціальне становище населення та рівень довіри суспільства. Загалом корупція – це протиправна діяльність, яка полягає у використанні службовими особами їхніх прав та посадових обов'язків для особистого збагачення. Всесвітній банк визначає корупцію як «зловживання службовим становищем з метою особистої вигоди». Метою корупції є зазіхання на державну власність, рухоме і нерухоме майно, фінансові ресурси суспільства. Найчастіше термін застосовується щодо бюрократичного апарату і політичної еліти. Водночас прояви корупції притаманні й приватному бізнесу, можуть виявлятися на рівні підприємств та організацій, які задіяні у корупційних схемах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зауважимо, що як корупція, так і якість бухгалтерського обліку є темами багатьох наукових досліджень. Зокрема, поняття корупції як явища досліджують К.А. Бабенко, Т.М. Боголіб, О.Ю. Бусол, М.І. Копитко, С.Ж. Лазаренко, Є.В. Невмержицький, В.Я. Тацій С.В. П'ясецька-Устич.

Якість облікової інформації та її вагомість для прийняття управлінських рішень розглядають у своїх працях М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, С.В. Голов, М.С. Пушкар, В.З. Семанюк, Є.С. Соколова, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко.

Проте публікацій, які припускають наявність зв'язку між корупцією та бухгалтерським обліком (крім окремих досліджень зарубіжних авторів [1; 2; 15]), практично немає.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Високий рівень корупції, недоліки в правовому регулюванні, несприятливі умови для ведення бізнесу породжують інформаційну асиметрію, негативно впливають на транспарентність бухгалтерського обліку в Україні та суттєво погіршують імідж держави на міжнародному рівні.

Мета статті полягає у дослідженні взаємозв'язку між бухгалтерським обліком, якістю облікової інформації та рівнем корупції в країні, а також розробці шляхів удосконалення бухгалтерського обліку в контексті боротьби з корупцією.

Виклад основного матеріалу дослідження. Практично у кожній публікації щодо корупції з 1960 року по теперішній час науковці стикаються з проблемою її дефініції та вимірювання. Більшість дослідників цього явища розглядає корупцію з точки зору «порушення норм», «неправильності дій», «відхилення від правил в певному суспільстві» тощо [1].

Універсального визначення терміна «корупція» нині не існує принаймні з таких причин:

– корупція – це дуже давній, але розповсюджений феномен, який виникає у процесі постійної боротьби за владу; вона має багато різних форм, які важко (або навіть неможливо) звести до спільного знаменника;

– корупція – це міждисциплінарне явище і проблема (вона має різні історичні, психологічні, економічні, правові, політичні, соціологічні та інші аспекти);

– поведінка, яка вважається корумпованою в одній країні, може бути законною або принаймні соціально припустимою в іншій країні [2].

Незважаючи на певний прогрес в боротьбі з хабарництвом і корупцією в Європі, на Близькому Сході, в Індії та Африці, 51% респондентів, які брали участь в міжнародному дослідженні, проведеному компанією "Ernst & Young Global Limited" (EY) і присвяченому ризикам шахрайства в 2017 році, вважають цю проблему актуальною. У дослідженні взяли участь 4 100 представників великих компаній з 41 країни. Загалом 27% опитаних (включаючи 14% респондентів із Західної Європи) заявляють, що в бізнес-середовищі їхніх країн хабарництво є прийнятним засобом для отримання контрактів, лише 21% респондентів знають, що в їхніх компаніях є гарячі лінії для повідомлення про неетичну поведінку [3].

Корупцію як явище важко виміряти, але вона є аналітичною категорією, яка використовується для порівняльного аналізу. Найпоширенішим вважається дослідження корупції, яке здійснюється антикорупційною міжнародною громадською організацією "Transparency International", заснованою у 1993 році в Берліні колишнім директором Світового банку Пітером Айґеном. Нині "Transparency International" присутня більш ніж у 100 країнах світу та відома Індексом сприйняття корупції (Corruption Perceptions Index, CPI) та Глобальним корупційним барометром (Global Corruption Barometer).

Згідно з даними "Transparency International" Індекс сприйняття корупції для України у 2016 році становив 29 (аналогічний індекс мали Казахстан, Іран, Нікарагуа, Непал та Росія), отже, наша держава посідає 131 місце зі 176 досліджуваних країн. Протягом останніх років CPI для України залишається практично незмінним, незважаючи на кроки, які здійснюються урядовими та неурядовими організаціями для подолання корупції [4].

Результати опитування бізнесу в Україні підтверджують, що заходи для боротьби з корупцією не є ефективними сьогодні, оскільки кількість респондентів, які вважають, що в країні широко розповсюджені хабарництво і корупція, залишається на неприйнятно високому рівні – 88%. За даним показником Україна знаходиться на найнижчих позиціях серед усіх країн-учасниць дослідження, проведеного компанією "Ernst & Young Global Limited". Вочевидь, відсутність економічного зростання і поліпшення бізнес-клімату в нашій країні в поєднанні з відсутністю ефективної системи покарання може підштовхнути підприємців до порушення етичних норм. Необхідно суттєво посилити заходи боротьби з корупцією, важливими компонентами якої повинні стати запобігання конфлікту інтересів і прозорі практики корпоративного управління як в державному, так і в приватному секторах [3].

Як зазначають С.Ж. Лазаренко та К.А. Бабенко, корупцію як складне соціальне явище слід вивчати з урахуванням декількох аспектів, розглядаючи її соціологічну, правову, економічну, соціальну і психологічну сторони. Якщо врахувати, що корупційні дії здійснюються в різних галузях економіки, то можна сказати, що дослідження економічного аспекту цього явища, безумовно, служить основою для аналізу всіх складових даного виду злочинності. Загальновідомими є труднощі виявлення випадків корупції, а також те, що масштаби здійснюваних у всьому світі подібних діянь дуже високі. Водночас інтернаціоналізація корупції негативно відбивається на міждержавних зв'язках, перетворюючи її на серйозну міжнародну проблему [5, с. 150].

За результатами дослідження, проведеного зарубіжними науковцями, до причин корупції були віднесені такі чинники: високий рівень бюрократії та наявність неефективних адміністративних структур; низький рівень розвитку демократії; низький рівень політичної прозорості та участі громадськості; низький рівень свободи преси; низький рівень економічної свободи; етнічні розбіжності та гендерна нерівність; недостатня інтеграція у світову економі-

ку; низький рівень децентралізації управління; невисокий рівень ринкової і політичної конкуренції; бідність; політична нестабільність; недостатній захист прав власності; недостатня транспарентність та підзвітність; вплив корумпованих країн-сусідів; низький рівень освіти та доступу до мережі Інтернет [6].

Загалом корупцію можна визначити трьома факторами, запропонованими американським економістом Робертом Клітгаардом (Robert Klitgaard), якого вважають одним з найкращих світових експертів з оцінки корупції, а саме:

Монополія + Свобода Дій – Підзвітність = Корупція.

Отже, монополія (зокрема, державна) збільшує корупцію; жорсткий контроль на основі формальних критеріїв, які залишають мало місця для окремих чиновників приймати дискреційні рішення, призводить до зниження корупції; підзвітність, збільшення контролю та відповідальності будуть сприяти зменшенню проявів корупції. Всі три складові формули, безумовно, не є усталеними константами, адже вони можуть деталізуватися, розширюватися, наповнюватися новими складовими. Але загалом формула Роберта Клітгаарда охоплює базові фактори, на основі яких розроблено моделі, методи і приклади, які застосовуються країнами та міжнародними організаціями з протидії корупції.

Розглядаючи корупцію як явище, повністю погоджуємося з думкою С.В. П'ясецької-Устич, яка вважає, що всі економічні агенти є «гравцями» формального сектору економіки, коли їхні дії відповідають установленим «правилам гри» і захищені ними. І навпаки, коли ці правила не дотримуються, їх слід розглядати як «гравців» тіньового сектору економіки. Іншими словами, прихильність до встановлених правил є першочерговим критерієм участі в «законній» економіці, тоді як недотримання або відхилення від установлених правил є критерієм участі в тіньовій економіці [7, с. 6–7].

В умовах жорсткої конкурентної боротьби, виснаження природних ресурсів, розвитку інформаційно-інноваційних процесів на підприємстві, переходу до постіндустріального суспільства інформація стає затребуваною все більше, адже ускладнюються умови прийняття рішень, їх наслідки та ефективність [8, с. 305].

Оскільки облікова інформація формується під впливом запитів користувачів, рівень їх корумпованості негативно впливає на сутність облікової інформації, її наповнення, якість та перекручує саму мету бухгалтерського обліку – надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Водночас формальне застосування принципів або цілеспрямований вибір методів бухгалтерського обліку уможливлює так званий креативний облік з метою забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілям окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів. Професор С.Ф. Голов вважає, що основною причиною «креативного обліку» є можливість впливати на показники бухгалтерського обліку через професійне (суб'єктивне) судження посадових осіб підприємства [9, с. 154].

На наш погляд, такий «креативний підхід» межує з незаконними діями посадових осіб у сфері бухгалтерського обліку з метою задоволення власних потреб або вимог керівництва.

Професор З.А. Саліхов зауважує, що вагомою проблемою корупційних зловживань є участь працівників облікових та контролюючих служб. Адже бухгалтер знає методи і способи здійснення заходів контролю та є ефективною складовою запобігання корупції. Водночас він має необмежені можливості у складанні фіктивних документів, наданні різноманітних несправжніх договорів та угод на послуги чи роботи, які фактично не були виконані. Автор вважає, що належне ведення бухгалтерського обліку практично не залишає можливості для фіктивних операцій з руху матеріальних цінностей, грошових коштів та іншого майна, яке перебуває на балансі. Більше того, на стадії обробки первинних документів застосування елементарних способів попереднього та поточного контролю дасть змогу виявити ознаки незаконної діяльності і практично виключає можливість проведення сфальсифікованих операцій і угод [10, с. 51].

Важливим доказом на користь наявності взаємозв'язку між бухгалтерським обліком і корупцією є результати аналізу даних з 57 країн світу, який був здійснений колективом науковців з США та Англії. За допомогою кореляційного аналізу та регресії вони довели наявність зв'язку між розширенням присутності компанії «Великої четвірки», якістю бухгалтерського обліку та оцінкою рівня корупції в досліджуваних країнах [11].

Ці результати підтвердили гіпотезу про те, що покращення бухгалтерського обліку та аудиту веде до зниження корупції в країні. Іншими словами, облікова інформація є інструментом, за допомогою якого приватні компанії демонструють, що вони діють законно (тобто те, що вони не беруть участь в корупційних схемах і угодах), а їх керівники стають підзвітними громадськості.

Саме контролююча та превентивна функції обліку є складовими заходів щодо запобігання корупції з використанням методів внутрішнього і зовнішнього контролю. На рівні підприємства доцільно встановлювати чіткі правила та етичні норми щодо запобігання проявам корупції у всіх сферах діяльності, використовувати інститути зовнішніх бухгалтерів та аудиторів.

Конвенція ООН розглядає у системі заходів з боротьби з корупцією наявність у кожній країні ефективних стандартів обліку та аудиту, а також покращення прозорості звітності, яка ви-

користовується для прийняття рішень. Зазначимо, що ці заходи розглядаються не лише у системі державних фінансів, обліку та звітності у державному секторі, але й стосовно приватного сектору [12].

З метою запобігання корупції кожна держава повинна вжити заходів, які в межах чинного законодавства та діючих стандартів обліку і звітності унеможливлюють:

– створення неофіційної (неформальної) звітності;

– проведення необлікованих або неправильно зареєстрованих операцій;

– облік неіснуючих витрат;

– відображення неправильно ідентифікованих зобов'язань;

– використання фальшивих (підроблених) документів;

– навмисне знищення облікової документації раніше термінів, передбачених законодавством [12].

При цьому кожна держава повинна не лише вживати заходів для запобігання корупційним діям у сфері обліку та звітності, але й запроваджувати адміністративні чи кримінальні санкції за недотримання таких заходів.

Вагомими складовими боротьби з корупцією є прозорість бухгалтерського обліку на рівні суб'єкта господарювання, а також його транспарентність для зовнішніх користувачів. Здебільшого обов'язковість розкриття інформації про господарську діяльність через транспарентність облікової інформації, яка не становить комерційної таємниці, та її результати у формі публічної, відкритої звітності перешкоджають корупції і правопорушенням. Саме тому важливим є дотримання якісних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які забезпечують єдині вимоги та чіткі правила розкриття інформації, а також високий рівень прозорості для зовнішніх користувачів [13, с. 16].

Зауважимо, що державне регулювання обліку та звітності, яке визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», передбачає створення єдиних правил та прийняття стандартів, які, крім інших аспектів, встановлюють вимоги щодо розкриття інформації. Тим самим держава може забезпечити суттєвий вплив на транспарентність обліку з метою надання доступу користувачам до якісної, достовірної, повної, неупередженої інформації щодо будь-якого суб'єкта господарювання та створить правові, економічні та регуляторні умови для підвищення транспарентності обліку як складової антикорупційних заходів.

Висновки. Заходи, які проводяться в Україні для подолання корупції протягом останніх років, є недостатньо ефективними. Правила «гри», сформовані у корумпованій державі та тіньовій економіці, створили сприятливе середовище для розвитку негативних явищ та зловживань у сфері бухгалтерського обліку. Рівень корумпованості посадових осіб, бізнесу, державної влади та користувачів бухгалтерської інформації зумовлює причинно-наслідковий взаємозв'язок між неналежною якістю бухгалтерського обліку, його низькою транспарентністю та інформаційною асиметрією в суспільстві. З метою запобігання корупції кожна країна як в державному, так і в приватному секторах повинна вживати превентивних заходів щодо ефективного регулювання бухгалтерського обліку, надання фінансової звітності, посилювати відповідальність за зловживання, а також застосовувати ефективні стандарти бухгалтерського обліку для попередження та уникнення корупційних та злочинних дій.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Accounting for Corruption: Economic Structure, Democratic Norms, and Trade: CSD Working Papers / Sandholtz, Wayne; Koetzle, William [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://escholarship.org/uc/item/42w2c8b2.
2. Corruption Risk Assessment in Public Institutions in South East Europe Comparative Research and Methodology [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://rai-see.org/wp-content/uploads/2015/10/CRA_in_public_ins_in_SEE-WEB_final.pdf.
3. Згідно з дослідженням EY, керівникам не вдається ефективно формувати принципи ділової етики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ey.com/ua/uk/newsroom/news-releases/news-ey-senior-managers-failing-to-set-right-tone-on-business-ethics-finds-ey-fraud-survey.
4. Corruption perceptions index 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2016.
5. Лазаренко С.Ж. Корупція як результат системної неефективності державного управління / С.Ж. Лазаренко, К.А. Бабенко // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 24 – С. 149–151.
6. Causes and effects of corruption: what has past decade's empirical research taught us? A Survey / Dimant, E., Tosato, G. // Journal of Economic Surveys [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://mpra.ub.uni-muenchen.de/76445/1/MPRA_paper_76445.pdf.
7. П'ясецька-Устич С.В. Корупція як системне явище в економіці України / С.В. П'ясецька-Устич // Причорноморські економічні студії. – 2016. – Вип. 6. – С. 5–10. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_6_3.
8. Семанюк В.З. Інформаційні ресурси як інструмент підвищення ефективності бізнесу / В.З. Семанюк // Інноваційна економіка. – 2012. – № 10. – С. 304–307.
9. Голов С.Ф. Футурологія бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 794. – С. 153–157. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_794_23.
10. Салихов З.А. О роли бухгалтерского учета в борьбе с коррупцией / З.А. Салихов // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 1. – С. 51–53.
11. Accounting and Corruption: a Cross-Country Analysis / Malagueño Ricardo, Albrecht Chad, Ainge Christopher,

Stephens Nate // Journal of Money Laundering Control. – 2010. – № 13:4. – P. 372–393.
12. Конвенція Організації Об'єднаних Націй проти корупції : міжнародний документ від 31 жовтня 2003 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_c16.
13. Мельник Н.Г. Транспарентність обліку як складова сприятливості ведення бізнесу в Україні / Н.Г. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 4. – С. 10–17.
14. Мельник Н.Г. Бухгалтерський облік як складова боротьби з корупцією / Н.Г. Мельник // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту мпідприємства : Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції. – Львів, 2017. – С. 185–187.