

Є. Г. Черникова

ШАХРАЙСТВО В УМОВАХ КОКСОХІМІЧНОГО ВИРОБНИЦТВА: ОСНОВНІ СХЕМИ ТА МЕТОДИ ПРОТИДІЇ

Проаналізовано, на яких саме переділах коксохімічного виробництва і через які недоліки в обліку можуть виникати й функціонувати «шахрайські схеми», запропоновано методи боротьби з ними.

Вступ

Випадки корпоративного шахрайства негативно впливають на фінансовий стан підприємства та підривають довіру до облікової інформації. У той же час в законодавчих та нормативно-правових актах, що регулюють питання боротьби із шахрайськими діями, немає чітких вказівок щодо правильного функціонування системи внутрішнього контролю у відповідній галузі, а саме в коксохімічній. Про те, що шахрайство є проблемою більшості промислових підприємств, і взагалі невід'ємною складовою будь-якого бізнесу, свідчать щорічні звіти з питань шахрайства таких відомих аудиторських компаній як Ernst & Young [1], KPMG [2], Pricewaterhouse Coopers [3], Deloitte Touche Tohmatsu [4].

Так, за загальними підрахунками і оцінками експертів, збитки промислових підприємств від власних співробітників коливаються в межах 10...15 % від обігу і досягають 90 % від загальних збитків від шахрайства [5]. Враховуючи важливість даної проблеми, а відповідно, і затребуваність послуг з виявлення шахрайства всередині підприємства та з протидії шахрайству, цьому питанню приділили увагу зарубіжні та вітчизняні аудитори: Д. Уэллс [6], С. Єфімов [7], І. Лебедєв, Г. Махмудова, У. Сулейманов [8], В. Дьомін [5], В. Вареня [9], С. Єлисеєв, В. Панкратєв. Проте низка принципових питань, зокрема тих, що стосуються розробки системи протидії шахрайству та підвищення ефективності розслідування корпоративного шахрайства потребують удосконалення відповідно до коксохімічної галузі виробництва видів діяльності підприємства.

Метою статті є дослідження впливу основних галузевих особливостей коксохімічної промисловості на організацію шахрайських схем з подальшою розробкою на цій основі методів протидії цим схемам.

Основний текст

Традиційне тлумачення терміну «корпоративне шахрайство», використовуваний в економічній науковій літературі, передбачає розгляд таких його складових частин, як викривлення фінансової звітності, привласнення активів підприємства і корупція, що не повною мірою відповідає тлумаченню шахрайства в нормах кримінального кодексу України [10]. При цьому, виходячи з української практики протидії шахрайству, можна відмітити значне превалювання виявлених випадків розкрадання активів над виявленими випадками викривлення фінансової звітності і корупції [7]. В результаті ж аналізу практики організації обліку і калькулювання собівартості в умовах коксохімічної галузі можна зробити висновок, що більшість підприємств «потерпає» в обліковому плані саме від відсутності регламентації використання, переміщення та обліку матеріальних ресурсів, нормування їх відходів та невиробничих втрат, а не тільки через недостатність жорсткого контролю. Міжнародні стандарти аудиторської діяльності покладають відповідальність за попередження і виявлення фактів шахрайства на керівництво компанії, тобто на топ-менеджмент та раду директорів [11]. Проте на практиці функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, залучення зовнішнього аудиту дозволяє зменшити кількість фактів шахрайства тільки щодо фінансової звітності, а привласнення активів підприємства залишається зазвичай безкарним. Розкрадання сировини і матеріалів, «відкати» постачальникам і покупцям, випуск неврахованої готової продукції — практично на всіх стадіях коксохімічного виробництва можливі махінації з боку робітників

виробничих підрозділів чи адміністративного персоналу. Тому треба проаналізувати, на яких саме етапах виробничого циклу і через які недоліки в обліку і контролі можуть виникнути і функціонувати «шахрайські схеми».

По-перше, маніпуляції з цінами при закупівлях сировини і матеріалів (схема «відкатів»). Махінації з цінами на вугільну сировину можуть мати місце, коли відділ закупівель навмисно і необґрунтовано, віддає перевагу конкретному постачальнику, причому чи сировина буде постачатися не найвищої якості, чи на не вигідних для підприємства умовах або і те й інше разом. За такої схеми представник відділу закупівель отримує винагорода у вигляді «відкату», тобто відповідну частину від різниці між ринковою ціною на таку вугільну сировину та її закупівельною ціною для підприємства. Навіть такий, на перший погляд діючий і ефективний, метод боротьби з «відкатами» як конкурс (тендер) виявляється безсилим, бо лише узаконює махінацію з цінами наявністю конкурентного листа та відповідного ухваленого рішення керівництва про вибір постачальника. Ця схема може діяти за умов відсутності аналізу кон'юнктури цін на вітчизняне та закордонне вугілля. Аналогічно будується схема шахрайства у реалізації готової продукції (металургійного коксу, кам'яновугільної смоли, бензолу сирового кам'яновугільного тощо), з необґрунтовано високими знижками відповідним покупцям, тільки одержувачем «відкату» буде відділ реалізації. Така схема може функціонувати за умов відсутності дієвого механізму ціноутворення та його регламенту.

По-друге, приймання сировини з викривленням показників якості. На коксохімічні підприємства вугільна сировина надходить практично безперервно впродовж звітного періоду від значної кількості постачальників. Контроль якості і кількості має здійснюватися шляхом зважування та проведення лабораторних аналізів, проте на практиці саме ця стадія є першим етапом можливих зловживань та виникнення непродуктивних втрат. У шахрайстві беруть участь постачальники менш якісного вугілля (невідповідного за окремими параметрами: супровідній документації більші показники золи і сірки, гірша марка вугілля, засміченість породю) та робітник підприємства, що оформлює прийом вугілля не за реальними якісними показниками, а за показниками якості із супровідної документації. Недостатня кількість сировини у випадку переважування для досягнення необхідного тоннажу легко компенсується додаванням, наприклад, некондиційного вугілля, породи чи відходів збагачення до основної маси вугілля. За таких умов у постачальника неякісної вугільної сировини виникає додатковий дохід, за рахунок якого і виплачується винагорода робітникам підприємства, що здійснили приймання вугілля з викривленням його якісних та кількісних параметрів. Така схема працює на фоні слабкого вхідного контролю (за умов відсутнього або несправного контрольно-вимірного та лабораторного обладнання, при застосуванні вибіркового перевірочного ваги та якості вугільної сировини) та безконтрольного списання матеріальних витрат (разом з усіма нестачами та невиробничими втратами) на виробництво за всіма переділами.

По-третє, нормування витрат. Здавалося б, впровадження приватної власності мало б викоренити шахрайство і забезпечити максимально ефективне керівництво власником на підприємстві, проте замість цього можна побачити суцільну ліквідацію раніше існуючої системи нормування, контролю і обліку витрат товарно-матеріальних ресурсів на більшості українських промислових підприємствах. У той же час, до сьогодні збереглися незмінними «радянські» норми втрат вугільної сировини і металургійного коксу та відходності збагачення, незважаючи на новітні технології перевезення й виробництва. Відсутність зважування на більшості переділів та належним чином оснащених місць для зберігання призводить до того, що формуючи первинні документи, які відображають витрачання матеріальних ресурсів, та складаючи матеріальні баланси, за основу беруться розрахунково-аналітичні показники ваги, а не реальні.

По-четверте, випуск неврахованої в обліку готової продукції (невраховане виробництво). Виробництво неврахованого в обліку коксу, зазвичай, стає можливим через завищення технологічних норм витрачання сировини на виробництво готової продукції на усіх попередніх переділах виробничого циклу, тобто у ланцюгу «вугілля → концентрат → шихта → металургійний кокс (коксівий газ → хімічні продукти)». На коксохімічних підприємствах економічно обґрунтовані норми, найчастіше, відсутні. Так, на сьогодні і для новітнього закордонного, і

для застарілого вітчизняного обладнання у кращому випадку використовуються норми, якими користувалися ще за «радянських часів», у гіршому випадку — норми формально встановлюються, виходячи з підходу «від зворотного» в залежності від фактичних результатів коксування. Треба згадати, що встановлюючи «радянські» норми, керівники підприємств намагалися у будь-який спосіб їх завищити з метою покриття можливих під час виробництва втрат, нестач та дрібного розкрадання. Посилаючись на це деякі підприємства відмовилися від так званих «необґрунтованих радянських норм», але продовжують використовувати «завищені радянські норми» природного збитку, утворення відходності, інших втрат. Проте, на думку автора «радянські норми» викликають більше довіри ніж сучасні норми і нормативи, але і ті й інші потребують ретельного перегляду і економічного обґрунтування шляхом проведення контрольних запусків сировини у виробництво (контрольного збагачення, шихтування, коксування тощо) на сучасному обладнанні. Також випуск неврахованої продукції може здійснюватися за допомогою таких махінацій: 1) використання у підрахунках «теоретичної ваги» замість фактичної; 2) «нелегального коксування» — оформлення документально не всіх результатів коксування; 3) «несправжнього браку» — оформлення частини готової продукції як браку (наприклад, коксу-недопалу).

По-п'яте, виведення прибутків шахрайськими шляхами (вбудований, «кишеньковий» бізнес). Як правило організація схеми залежить від особи її організатора; так керівники відділів закупівель та збуту можуть володіти відповідно фірмою-постачальником та фірмою-покупцем, також володіти афільованими фірмами можуть комерційні чи фінансові директори.

На перший погляд протидією шахрайству на крупних коксохімічних підприємствах займається багато служб і відділів, а саме.

Служба безпеки — забезпечує охорону майна і економічну безпеку підприємства («+» є структурою незалежної від топ-менеджменту, що забезпечує незалежність під час розслідувань проти керівництва; «-» під час збору інформації застосовують незаконні дії відносно підозрюваних у злочині та, як правило, порушують законодавство щодо захисту персональних даних та комерційної таємниці).

Служба внутрішнього аудиту — здійснює оцінку імовірності ризику шахрайства і відповідним чином реагує на нього, застосовуючи адекватні і ефективні контрольні процедури («+» використовувані методи є законними: вивчення документів, застосування аналітичних процедур, опитування співробітників; «-» залежність від керівництва підприємства, відсутність розуміння основних ризиків галузі та галузевих видів шахрайства (через низький професійний рівень), оцінка загального ризику шахрайства без його розподілення за видами). На сьогодні в умовах існуючого стану організації обліку службі внутрішнього аудиту зібрати доказову базу на шахраїв практично неможливо. Недосконалість законодавчо-нормативної бази і методичного забезпечення обліку не дозволяють скласти матеріальні баланси за всіма виробничими процесами, визначити розміри втрат і провести якісне й результативне внутрішнє дослідження.

Контрольно-ревізійний відділ — функціонує в межах служби внутрішнього аудиту, має виявляти і розслідувати конкретні випадки розкрадання на підприємстві («+» займається безпосередньо заходами виявлення і розслідування конкретних випадків шахрайства, «-» через підпорядкованість службі внутрішнього аудиту має ті ж самі недоліки).

Зовнішній аудит (зовнішні консультанти) — висловлюють свою думку щодо достовірності фінансової звітності підприємства-клієнта («+» незалежні від топ-менеджменту підприємства, висока кваліфікація, досвід роботи з іншими підприємствами галузі, орієнтація на кращі світові облікові, контрольні та практичні рішення; «-» поступливість у судженнях через бажання втримати клієнта («висновок на осліп»), зацікавленість у максимальному заробітку з мінімальними втрати часу і зусиль, не виключена відсутність професіоналізму та застосування стандартного підходу перевірки без урахування галузевої специфіки). Після «приходу» на підприємства галузі «приватного власника» стару систему контролю було зруйновано, а нову не створено, хоча передбачалося, що зовнішній аудит замінить контрольно-ревізійні органи на промислових підприємствах. Але на практиці цього не сталося. На сьогодні зовнішні аудиторі виконують три функції, які прописані в законодавстві і мають: 1) перевірити правильність організації і ведення бухгалтерського обліку; 2) давати висновок щодо достовірності

звітності для надання в податкові органи; 3) захищати інтереси власника в податкових органах (слід зазначити, що ця функція на практиці майже не виконується). Як можна побачити з вищезазначеного, зовнішній аудит зовсім не спрямований на виявлення шахрайств і розкравдань ресурсів підприємств та не має передавати будь-яку інформацію стосовно виявлених правопорушень до правоохоронних органів. До того ж в українському аудиті існують такі поняття як «аудиторський допуск» та «істотність». Перше поняття означає, що якщо до 20 % первинної документації має виправлення, порушення, викривлення, то все одно бухгалтерський облік підприємства вважається достовірним. Друге поняття означає, що якщо обсяг розкравдань сировини і матеріалів менше 5 %, то з точки зору аудитора це неістотно [9]. Власник, як правило, і не замислюється, щодо цього і не уявляє, якими це обертається втратами для підприємства у грошовому виразі. Крім того, аудитор ніколи не напише у висновку, що має місце факт шахрайства, оскільки він не може давати правову оцінку. В аудиті існує термін «розрив очікувань», який означає таке: власник вважає, що зовнішній аудитор повинен провести перевірку всієї сукупності первинної документації і надати йому вичерпний звіт (аудиторський висновок). Аудитор же виконує ті завдання, які прописані в законі, а для визначення об'єктивності звітності зовсім не обов'язково в повному обсязі перевіряти всю документацію, тим більше, він і не в змозі це зробити.

Тож, кожна з наведених служб розглядає проблему корпоративного шахрайства дуже вузько в межах своїх посадових повноважень, через що комплексна проблема шахрайства не знаходить належного системного дослідження і розв'язання. Саме тому на великих українських коксохімічних підприємствах мають бути створені окремі незалежні підрозділи, що будуть здійснювати профілактику, виявлення і боротьбу з корпоративним шахрайством, розробляти та впроваджувати відповідні рекомендації.

Під час здійснення аудиту виробничих витрат слід розуміти, що підтвердження достовірності фінансової звітності полягає у перевірці первинної документації щодо вмісту реальної інформації про формування виробничих витрат, а не просто звірці звітності з первинними документами і обліковими регістрами. На сьогодні для запобігання чи боротьби з фактами шахрайства необхідно обов'язково поєднувати облік та контрольні заходи, бо існуючі недоліки в організації обліку на коксохімічних підприємствах унеможливають виявлення винних осіб чи стягнення з них нестач на підставі договору про матеріальну відповідальність, а також не мотивують до точного ведення обліку витрачання матеріалів та їх економії. Тому усі понаднормативні втрати та перевитрати матеріалів мають бути віднесені на керівництво конкретних виробничих цехів і їх робітників, й тим самим зменшувати фонд оплати праці відповідного підрозділу, що буде впливати на заробітну плату конкретного цеху, а не на собівартість готової продукції і фінансовий результат роботи підприємства. Матеріальна зацікавленість та мотивація кожного робітника до економії сировини і матеріалів дозволить значно знизити можливість безконтрольного списання матеріальних ресурсів на витрати виробництва. Що стосується норм витрачання сировини і матеріалів на готову продукцію, то вони мають бути знижені до реального економічно обґрунтованого розміру, бо лише у такому випадку можна говорити про оптимізацію і зниження витрат за елементом собівартості «Матеріальні витрати», який, до речі, у коксохімічній галузі займає найбільшу питому вагу — близько 90 %. Норми мають бути обов'язково знижені, бо вони спочатку їх встановлення знаходяться на верхній межі діапазону припустимих значень чи ще гірше — значно за нього виходять. Для цього повноваження з визначення норм витрачання сировини і матеріалів, їх втрат та утворення відходів доцільно покласти на висококваліфікованих технологів з відповідним стажем роботи у галузі та незалежних зовнішніх спеціалістів, а не на виробничих менеджерів, які підпорядковуються директору з виробництва.

В якості заходів щодо посилення контрольної функції переміщення продукції і напівфабрикатів по території підприємства має здійснюватися лише за наявності спеціальних супровідних документів з унікальними реквізитами і номерами. Адже в умовах безперервного коксохімічного виробництва керівництво може контролювати виробничий процес і зайнятих у ньому робітників лише на 30 % від часу їх роботи. «Управлінський» контроль взагалі не здійснюється у нічні зміни і вихідні дні: так аналіз порушення технології показав, що втрати в цей проміжок часу вище на 25–50 % [5]. Посилити контрольну функцію у вихідні дні та нічні

зміни можна спробувати за рахунок переведення керівників підприємства на гнучкий графік.

Як показує аналіз літературних джерел [1–4, 6, 7], не зважаючи на різноманіття варіантів корпоративного шахрайства і галузеві особливості коксохімічного підприємства, існує найбільш результативний метод виявлення, запобігання і припинення протиправних діянь — це створення ефективної системи внутрішнього контролю. Вона дозволить мінімізувати витрати зниженням рівня корпоративного шахрайства, що в результаті призведе до значної економії матеріальних ресурсів і грошових коштів. Для того, щоб створити результативну систему внутрішнього контролю, перш за все необхідно провести експрес-аналіз на підприємстві та виявити всі можливі шляхи відтоків матеріальних ресурсів і грошових коштів, побудувати бар'єри щодо цих відтоків, а для цього необхідно відповідним чином організувати бухгалтерський облік і підібрати співробітників, які займатимуться внутрішнім аудитом. Заздалегідь запобігти та істотно мінімізувати втрати від можливих схем шахрайства, що використовують безконтрольне списання сировини і матеріалів, допоможе складання матеріальних балансів за основними виробничими процесами на підставі результатів реального зважування або вимірювання.

Висновки

Підводячи підсумок викладеному, слід підкреслити, що лише глибоке знання специфіки вітчизняної коксохімічної галузі, поєднане з використанням міжнародного досвіду, а також впровадження передових комп'ютерних технологій дозволяють сформувати ефективну комплексну систему протидії корпоративному шахрайству, що відповідатиме вимогам керівників і власників сучасних промислових підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Европейское исследование по вопросам управления рисками мошенничества, 2011 год. Результаты для Украины // Ernst&Young. — К., 2011. — 18 с.
2. Analysis of global patterns of fraud who is the typical fraudster // KPMG. — М., 2011. — 28 р.
3. Исследование PricewaterhouseCoopers: Всемирный обзор экономических преступлений за 2011 год // PricewaterhouseCoopers. — М., 2012. — 17 с.
4. Борьба с корпоративным мошенничеством // Deloitte Touche Tohmatsu Limited. — М., 2011. — 23 с.
5. Демин В. Контроль дешевле воровства [Электронный ресурс] / В. Демин . — Режим доступа : <http://www.sostav.ru/articles/2009/01/12/ko3/>.
6. Джозеф Т. Уэллс. Справочник по предупреждению и выявлению корпоративного мошенничества / Под науч. ред. М. С. Суханова; пер. с англ. М. С. Суханов, Ю. Ю. Сими́рская, В. Л. Артемов. — М. : Маросейка, 2008. — 480 с.
7. Ефимов С. Эффективность противодействия корпоративному мошенничеству / С. Ефимов // Аудиторские ведомости. — 2009. — № 7. — С. 59—63.
8. Сулейманов У. Правила охоты на «крыс». Как бороться с внутрикорпоративными хищениями / У. Сулейманов. — М. : «Ось-89», 2007. — 144 с.
9. Вареня В. Аудит и мошенничество / В. Вареня // Учет и аудит Казахстана. — 2011. — № 3.
10. Преступления против собственности ст. 190 Уголовного кодекса Украины мошенничество [Электронный ресурс]. — Режим доступа : http://ugolovnoepravo.io.ua/s113402/prestupleniya_protiv_sobstvennosti_st_190_uk_ukrainy_moshennichestvo.
11. Останина Е. В. Международные стандарты аудита : учеб. пос. / Е. В. Останина. — Кемерово : «КузГТУ», 2012. — 231 с.

Рекомендована кафедрою фінансів та кредиту

Стаття надійшла до редакції 30.07.12
Рекомендована до друку 2.10.12

Черникова Євгенія Геннадіївна — асистент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту.
Донецький національний технічний університет, Донецьк