

5. Офіційний сайт компанії «Торговий дім «Західна молочна група». Режим доступу: <http://www.komo.ua>
6. Офіційний сайт компанії «Клуб Сиру». Режим доступу: <http://www.cheeseclub.com.ua>

*Литвиненко Н. О., аспірант.
Національний університет «Львівська політехніка»*

КОНТРОЛЬ ВНУТРІШНІХ РОЗРАХУНКІВ ЯК ПЕРЕДУМОВА ФОРМУВАННЯ ДОСТОВІРНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Операції з переміщення активів, здійснювані в межах одного підприємства або кількох підприємств, які належать до однієї економічної групи, у сфері внутрішніх розрахунків (як явних, так і прихованих) нерідко виступають засобом маніпуляцій з метою варіювання обсягом продаж, витрат, а, відтак – обсягом прибутку кожного окремого підприємства. За умови, що такі операції не відобразатимуться на рахунках, призначених для обліку внутрішніх розрахункових операцій (приховані внутрішні розрахунки), а обліковуватимуться як операції із зовнішніми контрагентами, фінансова звітність підприємства чи групи підприємств не буде репрезентативною, оскільки, з одного боку, доходи, зазначені у ній, можуть бути завищені, а з іншого – завищеним буде і розмір витрат за виплатами працівникам, оскільки показники виручки чи доходу здебільшого є базою для розрахунку додаткової заробітної плати у вигляді премій та бонусів найманих працівників.

Порядок формування фінансової звітності для прийняття та реалізації управлінських рішень досліджували такі вітчизняні вчені, як О. Бородкін, Ф. Бутинець, Б. Валуєв, М. Кужельний, В. Пархоменко, М. Пушкар, В. Сопко, а також зарубіжні автори М. Брюханов, Ч. Гаррісон, К. Друрі, Р. Ентоні, Р. Каплан, Р. Манн, Е. Майер, Б. Нідлз, Дж. Фостер, Д. Хан, Ч. Хорнгрен, А. Шеремет. У працях згаданих авторів здебільшого висвітлювалися аспекти аналізу показників фінансової звітності, в тому числі як інструментарію контролю, проте питання контролю за здійсненням та відображенням у фінансовій звітності розрахункових операцій у рамках підприємства чи їх групи упущено. Відсутність розробок щодо контролю внутрішніх розрахунків як передумови формування достовірної фінансової звітності визначає актуальність обраної теми та цільову спрямованість публікації, метою якої є узагальнення окремих можливих способів спотворення показників фінансової звітності та наведення стислої характеристики запровадження певних напрямів контролю внутрішніх розрахунків, нехтування яких може призвести до того, що фінансова звітність підпри-

емств із наявними відокремленими підрозділами чи економічних груп підприємств буде недостовірною.

Зважаючи на зростання ролі внутрішніх розрахунків у національному та міжнародному переливі капіталу, на особливу увагу заслуговує узагальнення найбільш поширених у світовій практиці способів спотворення фінансової звітності за наявності розрахункових операцій у межах певних економічних груп та об'єднань і адекватність їх відображення в обліку та фінансовій звітності. Наявність внутрішніх розрахунків та шахрайство із операціями, здійснюваними через такі розрахункові операції може призвести до спотворення фінансової інформації про:

- розмір виручки та прибутку компанії (шляхом невідображення понесених витрат у фінансовому обліку: відображення доходів в обліку головного підприємства (компанії), при фактичному проведенні в обліку частини здійснених витрат за рахунок підконтрольних компаній; включення до складу виручки від продажу роялті та комісійних зборів з асоційованих компаній) [1];
- обсяг активів та пасивів компанії (за рахунок необґрунтованого збільшення ціни власних акцій, які реалізуються дочірній компанії, може бути завищено суму гудвілу, який обліковують у складі активів [1]; варіювання обсягом зобов'язань та дебіторської заборгованості, що виникла внаслідок здійснення внутрішніх розрахунків із афілійованими, асоційованими чи дочірніми підприємствами, відображуваними на рахунках фінансового обліку інших, ніж передбачено для обліку внутрішніх операцій, призводить до зміни структури балансу в частині оборотних активів та поточних зобов'язань).

Безумовно, що ні фінансова звітність окремих підприємств, які належать до однієї групи ні, тим більше, консолідована чи зведена за таких умов не будуть достовірними та репрезентативними. Тому, як внутрішній, так і зовнішній фінансовий контроль повинен базуватись на незалежності осіб, причетних до його проведення, а безпосередньо документальний контроль потрібно розпочинати із вивчення облікової політики групи підприємств (чи підприємства із наявними, виділеними на самостійний баланс підрозділами) та проведення співставності окремих показників фінансової звітності, висвітлення яких є обов'язковим у примітках до фінансової звітності, наведеним в обліковій політиці. До таких показників, за умови наявних внутрішніх розрахунків, належить перелік кола пов'язаних сторін (оскільки, у випадку, якщо виручка від операцій із пов'язаними сторонами становить суттєву частину від загальної виручки компанії, то існує ймовірність того, що інтересам акціонерів нанесено збиток); застосовувані методи ціноутворення при здійсненні операцій в рамках однієї групи підприємств; процедури складання фінансової звітності відокремленими структурними підрозділами, процедури консолідації (в тому числі й з врахуванням наявних зведених балансів в рамках однієї економічної групи). Проте,

першопочатковим при вивченні облікової політики повинно бути дослідження цього документу на предмет його «відповідності специфіці бізнес-процесів компанії», відтак перевірка того, «чи не є вона набором скопійованих стандартних положень та витягів з правил ведення фінансового обліку» [2, с.45].

Однак, вже на етапі попереднього контролю внутрішніх розрахунків службі внутрішнього контролю компанії доцільно перевіряти не лише коректність відображення фінансових операцій, здійснюваних у межах таких розрахункових операцій, а й вживати заходів щодо запобігання шахрайству. Наприклад, «щоб мінімізувати у звітності факти відображення фіктивної виручки можна увести багатоступінчасту систему авторизації договорів. До процесу прийняття рішень залучаються фінансовий контролер, фінансовий та генеральний директори» [1]. Залежно від масштабу компанії та обсягу бізнесу, доцільно встановлювати розмір суми угод та їх кількість на основі встановленої (лімітованої) суми із однією і тією ж пов'язаною стороною, за якою не може бути прийнято одноосібного рішення. Крім того, кожна група підприємств, як з метою здійснення поточного та подальшого контролю, так і з метою ведення фінансового та управлінського обліку, перш за все, повинна запровадити певні форми внутрішньої звітності. Слід зазначити, що структура та показники внутрішньої періодичної звітності (як фінансової, так і управлінської) повинні бути продумані з урахуванням можливості порівнянності їх даних зі звітами територіальних представників і бути співставними (або містити обґрунтовані розбіжності) із даними, що відображаються на рахунках (субрахунках), призначених на підприємстві (групі підприємств) для узагальнення господарських операцій, здійснюваних у межах внутрішніх розрахунків та відображуваних у фінансовій звітності в розрізі звітних періодів.

Усі способи контролю за здійсненням внутрішніх розрахунків, які виступають індикатором ефективної роботи топ-менеджменту, можна умовно поділити на традиційні (зовнішній і внутрішній контроль) та нетрадиційні (непрямі або опосередковані). Нетрадиційні способи контролю зводяться до того, що з метою посилення контролю на підприємстві працюють осіб-інформаторів, здійснюють періодичну ротацию менеджерів, налагоджують приятельські чи дружні стосунки із окремими контрагентами [3, с.76]. Поява в Україні таких нетрадиційних способів контролю, на нашу думку, є ще одним свідченням того, що метою жорсткої регламентації обліку в Україні і запровадження нових видів контролю є сприяння достовірності та прозорості фінансової інформації, усунення шахрайств при її складанні, і, перш за все, є забезпечення інтересів транснаціональних корпорацій.

Результати дослідження свідчать про можливі помилки та шахрайства у фінансовій звітності суб'єктів господарювання із внутрішніми розрахунками (як явними, так і прихованими), а неправильне відображення в облі-

ку призводить до спотворення показників фінансової звітності, особливо у частині визначення суми прибутку (збитку). Також частково втрачається контрольна функція обліку, як наслідок, фінансова звітність складена без врахування обліково-правових особливостей операцій, здійснюваних між пов'язаними сторонами, не є репрезентативною. З метою мінімізації та недопущення помилок і шахрайства при відображенні в обліку та фінансовій звітності внутрішніх розрахунків підприємства чи групи підприємств, перш за все, повинна бути створена адекватна система мотивації менеджерів та працівників, відповідальних за складання фінансової звітності і запроваджена дієва методика як традиційного внутрішнього і зовнішнього контролю, так і нетрадиційна, окремі аспекти впровадження якої було охарактеризовано вище. Варто зазначити, що запозичення та імплементація нетрадиційних напрямів контролю за здійсненням внутрішніх розрахунків є закономірними та такими, що спрямовані на збереження капіталу й забезпечення інтересу транснаціональних корпорацій.

Відтак, передумовами формування ефективної системи контролю за здійсненням внутрішніх розрахунків, як запоруки формування достовірної фінансової звітності, повинно стати вивчення специфіки організаційної структури та бізнес-процесів компанії, узагальнення на прикладі підприємств галузі типових помилок, що можуть бути допущені при відображенні в обліку та фінансовій звітності результатів здійснення того чи іншого бізнес-процесу (у тому числі процесу переливу капіталу та результатів його здійснення); визначення переліку внутрішніх організаційно-розпорядчих документів та форм звітності, які повинні бути запроваджені на підприємстві (групі підприємств), що в подальшому підлягатимуть обов'язковому контролю у розрізі його етапів (попередній, поточний, подальший). До перспектив подальших наукових розвідок слід віднести потребу в розробці моделі контролю внутрішніх розрахунків, яка б ґрунтувалася на узгодженні видів контролю за часом його здійснення (попереднього, поточного і наступного) та етапами і процесами фінансового обліку, спрямованими на максимальне усунення можливих облікових помилок, що призводять до спотворення фінансової звітності підприємств із відокремленими підрозділами та економічних груп підприємств.

Література:

1. Брюханов М. Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество / М. Брюханов // Финансовый директор. – 2006. – № 6 – Режим доступу до журн.: <http://www.intalev.ru/index.php?id=23208>
2. Колисник М. Сигнальные флажки / М. Колисник // Бизнес. – 2010. – № 13. – С.45 – 47.
3. Курячая Е. Достать на расстоянии / Е. Курячая // Бизнес. – 2007. – № 41. – С.76 – 79.