

В.М. Іванков, к.е.н.

Науково-дослідна судово-експертна установа

## Фінансові результати бюджетної установи як предмет судової економічної експертизи

Статтю присвячено дослідженню фінансових результатів бюджетних установ як предмета судово-економічної експертизи для судового розгляду справ про розкрадання та привласнення державних коштів і майна. На основі декомпозиційного поділу процесу обліку фінансового результату за двома етапами було визначено процеси і підпроцеси, які визначають предмет судово-економічної експертизи фінансового результату. Встановлено, що перший етап охоплює процеси закриття субрахунків доходів і витрат за обмінними і необмінними операціями. Виявлені підпроцеси облікового відображення доходів і витрат, які полягають у формуванні підсумкових значень сальдо відповідних рахунків бухгалтерського обліку. Встановлено процеси другого етапу відображення фінансових результатів бюджетної установи у формах фінансової звітності. Запропоновано виокремити точки експертного дослідження фінансового результату, які відповідають алгоритмам його формування в обліку на обох етапах. Зроблено висновок про доцільність застосування такої послідовності експертного дослідження фінансового результату бюджетної установи, яка відповідає алгоритмам його облікового формування і відображення у фінансовій звітності. Доведено, що побудова експертного дослідження у спосіб, який не відтворює послідовності формування фінансового результату на рахунках бухгалтерського обліку, може призвести до неправильних висновків, викривлення оцінки співвідношення доходу – витрати у формах фінансової звітності. Корисність та практичне застосування визначеного предмета судово-економічної експертизи полягає у можливості його адаптації до зміни норм чинного законодавства через уточнення процесів і підпроцесів бухгалтерського обліку формування фінансового результату через ідентифікацію точок експертного дослідження, а у випадку розширення завдань експертизи іншими показниками, наприклад, фінансового стану бюджетної установи, – їх доповнення та розширення.

**Ключові слова:** судово-економічна експертиза; предмет судово-економічної експертизи; фінансові результати; бюджетна установа; фінансова звітність; точки експертного дослідження.

**Актуальність теми.** Судова економічна експертиза, що проводиться у процесі розслідування або судового розгляду справ про розкрадання та привласнення державних коштів і майна, досліджує не лише діяльність бюджетних установ та підприємств різних форм власності, але й окремі її показники. При цьому слідчими діями охоплюються фінансові результати бюджетної установи, які формуються під впливом негативних наслідків економічних подій, що розслідуються правоохоронними органами з метою покарання винних у вчиненні злочинів та запобігання їм у майбутньому. Порядок формування в обліку фінансових результатів бюджетної установи, їх відображення у формах фінансової звітності є методологічно новим обліковим процесом для розпорядників коштів державного та місцевого бюджету в умовах, впроваджених Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі НП(С)БОДС) [1].

Лише декілька останніх років відповідно до законодавства бюджетна установа почала складати, подавати і оприлюднювати фінансову звітність [2], в якій, попри інші нові показники, відображаються фінансові результати [3]. Під час проведення судової економічної експертизи фінансового стану та фінансових результатів бюджетної установи необхідно враховувати методологію формування показників фінансового результату і специфіку їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, у регістрах аналітичного та синтетичного обліку та у фінансовій звітності. Отже, для судово-економічного експерта ці питання є важливими як з точки зору виконання завдання, так і через отримання агрегованих даних про стан майна та результатів діяльності бюджетної установи під час виконання кошторису. Тому розгляд фінансових результатів бюджетної установи судовою економічною експертизою потребує використання спеціальних знань як предмета дослідження.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор.** Проблематика дослідження фінансового результату бюджетної установи як предмета судової експертизи акцентує питання методології його формування в бухгалтерському обліку та відображення у формах фінансової звітності. Модернізація системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі, яка відбувається за висновками А.С. Колесніченко в умовах «дієвого та адаптивного інституціонального середовища» [4, с. 140], ще потребує суттєвих доопрацювань. На це звертає увагу багато практиків та

науковців. Більшість досліджень у цих питаннях, зроблених відомими вченими С.В. Свірко, Н.І. Сушко, С.О. Левицькою, Л.Г. Ловінською, А.М. Любенко, О.О. Дорошенко та ін., відображають загальні підходи до формування фінансових результатів, визначених чинними НП(С)БОДС. Разом з тим концепція відображення показників про фінансовий стан та фінансові результати у звітності не надає повної інформації про витрати бюджетних установ, зокрема собівартості державних послуг. На це звертає увагу Л.П. Коритник [4] і пропонує додати в чинну форму фінансової звітності суб'єктів державного сектору інформацію про напрями використання державних фінансових ресурсів у розрізі прямих і загальнопромислових витрат. Такі слушні пропозиції свідчать, що методологія формування та відображення показників доходів, витрат і фінансового результату бюджетної установи знаходиться в динамічному процесі її удосконалення. Тому судово-економічному експерту, який працює над завданням дослідження фінансового результату бюджетної установи необхідно враховувати ці обставини. Разом з тим методики щодо судово-економічної експертизи, які б враховували норми і положення чинних НП(С)БОДС, на сьогодні майже відсутні, а науковці лише в розрізі окремих облікових об'єктів досліджували цю проблематику.

**Метою статті** є визначення предмета судово-економічної експертизи фінансових результатів бюджетної установи, які в умовах реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі відповідно до НП(С)БОДС мають складний процес формування та відображення.

Для досягнення мети виокремлено такі завдання: по-перше, декомпозиційно розподілити процес обліку фінансового результату бюджетної установи як предмета експертного дослідження на окремі завдання його складових для успішного досягнення мети експертизи, і по-друге, визначити ключові точки експертного дослідження, що дозволять отримати більш точні оцінки судової економічної експертизи.

**Викладення основного матеріалу.** Бюджетні установи, попри їх неприбутковий статус, з часу впровадження стандартів обліку та звітності в державному секторі мають розраховувати фінансовий результат як показник діяльності, як і будь-який інший суб'єкт бухгалтерського обліку. До складу бюджетних установ за статтею 2 Бюджетного кодексу України належать «органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету» [5]. Розрахунок фінансового результату став можливим через впровадження методу нарахування, коли обліковий процес виконується з використанням принципу відповідності доходів та витрат. Тому наприкінці звітного періоду в бюджетній установі в обліку зіставляються доходи, отримані за звітний період з витратами, які були понесені за цей час. Тому стадія визначення фінансових результатів в обліковому процесі є підсумковою. Оскільки доходи і пов'язані з ними витрати, передбачені кошторисними призначеннями, відображаються в обліку за принципом першої події, тобто в момент їх виникнення, фінансовий результат відображає реальний стан справ щодо розпорядження бюджетною установою коштами та майном держави в межах їх повноважень. Тому для судового економічного експерта важливою є інформація не лише стосовно відображення фінансових результатів у фінансовій звітності, але й процес їх формування на рахунках доходів і витрат бухгалтерського обліку. У кримінальному розслідуванні та судовому провадженні спеціальні економічні знання використовуються як інформаційна база під час визначення предмета дослідження [7, с. 381–382].

Але і метод нарахування, і фінансова звітність з відображенням фінансового результату все ще залишається певною методологічною новацією для бюджетних установ [8, с. 436].

Дослідження судово-економічного експерта в цій сфері мають ґрунтуватися на визначенні алгоритмів відображення фінансового результату в процесі підготовки до складання річної або проміжної фінансової і бюджетної звітності. Особливої уваги ці питання набувають в умовах воєнного стану, коли відбувається суттєва зміна бюджетного законодавства в частині джерел фінансування, що впливає на методику формування фінансового результату.

Звітним періодом для бюджетних установ згідно з бюджетним законодавством є місяць (складається бюджетна звітність, фінансовий результат в ній не відображається), квартал, коли розрахунок фінансових результатів наприкінці звітного періоду відображають у проміжній фінансовій звітності (бюджетна звітність також складається), і рік, де у фінансовій звітності відображають підсумки звітного року. Таким чином, розрахований за відповідний звітний період фінансовий результат відображає виконання кошторису бюджетної установи за звітний період, а не лише дефіцит чи профіцит, як розрахункові значення, показані у відповідних Балансі (форма № 1-дс), Звіті про фінансові результати (форма № 2-дс) [3].

Судово-економічний експерт, досліджуючи фінансовий результат бюджетної установи, враховує поетапний механізм його визначення. На першому етапі досліджуються суми, сформовані за субрахунками бухгалтерського обліку, які закриваються підсумковими оборотами наприкінці звітного періоду (року). На другому етапі вивчається розрахований фінансовий результат, відображений у формах у фінансовій звітності бюджетної установи. Важливим є уточнення обґрунтованості розрахунків та аналіз їх зіставності за даними форм фінансової і бюджетної звітностей. Декомпозиційно нами розмежовано зазначені облікові процеси, що виконуються за чинними нормами і правилами. Виходячи зі змісту

процесів, експерт може проводити дослідження за двома напрямками сформованої інформації про закриття рахунків: закриття рахунків доходів та закриття рахунків витрат. Це в свою чергу дозволило виокремити точки експертного дослідження процесу закриття рахунків.

Експерт проводить дослідження процесів закриття рахунків заключних оборотів за залишками субрахунків бухгалтерського обліку класу 7 «Доходи» та класу 8 «Витрати» згідно з Порядком застосування Плану рахунків № 1219 [9]. На кожному із рахунків класу обліковується інформація про доходи за обмінними та необмінними операціями. Таке групування доходів є також відносно новим для бюджетного обліку. Воно з'явилося з впровадженням стандартів обліку і звітності для державного сектору, тому судовому експерту, який визначає суми доходів за бюджетними асигнуваннями, доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), доходів від продажу активів, фінансові доходи, необхідно вивчати відповідні субрахунки за обмінними операціями. Натомість усі податкові та неподаткові надходження, суми трансфертів – субрахунки за необмінними операціями тощо). Експертом вивчається, яким чином в обліку було зроблено їх закриття.

Значну кількість часу експертного дослідження потрібно виділити для вивчення витрат за тими самими групами операцій – обмінними та необмінними. Такі витрати відображаються на рахунках класу 8, що підлягають закриттю.

Основним джерелом інформації про облік фінансових результатів бюджетної установи є рахунок 55 «Фінансовий результат». Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі передбачено на цьому рахунку обліковувати та узагальнювати інформацію про виконання кошторисів суб'єктами державного сектору [10]. У Порядку застосування Плану рахунків № 1219 визначено, які саме операції обліковують за кредитом рахунку 55 «Фінансовий результат», яким чином обліковують суми в процесі закриття рахунків обліку доходів [9]. На суми витрат, облік яких проводиться за дебетом цього рахунку, судовий експерт звертає більш ретельну увагу. Облік витрат здійснюється згідно з процедурою закриття рахунків обліку витрат і включенням суми профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів. Також враховуються суми фінансових результатів виконання кошторису минулих періодів, якщо загальна накопичена сума дефіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його профіциту. Крім того, враховуються суми витрат державного (місцевого) бюджету, які були здійснені протягом поточного року, а також суми проведених коригувань та фінансові результати виконання державного (місцевого) бюджету у попередніх бюджетних періодах, якщо загальна накопичена сума дефіциту за ці періоди перевищує накопичену суму його профіциту.

Судово-економічний експерт вивчає формування оборотів рахунку 55 «Фінансовий результат» за його субрахунками, де накопичується інформація про виконання кошторису окремо за звітний період (5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»), окремо за накопиченими фінансовими результатами за попередні звітні періоди (5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»). Тут, виходячи із експертного завдання, слід враховувати часові періоди облікових даних. Ці субрахунки мають активно-пасивний характер, тому залишок на них може бути як дебетовим, так і кредитовим, проте завжди відображається в розділі I пасиву Балансу. Облік закриття рахунків доходів та витрат і формування фінансових результатів відображається такою кореспонденцією рахунків, що слугує цілям виділення точок експертного дослідження фінансових результатів [9] (табл. 1).

Таблиця 1

Формування фінансових результатів бюджетних установ як точка експертного дослідження

Точка експертного дослідження	Кореспонденція рахунків	
Закриття рахунків доходів	Суми коштів, які обліковуються на рахунках класу 7: Дебет рахунків 7011, 7111, 7211, 7311, 7411, 7511	Кредит рахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»
Закриття рахунків витрат	Дебет рахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	Суми коштів, які обліковуються на рахунках класу 8: Кредит рахунків 8011 (8111), 8012 (8112), 8013 (8113), 8014 (8114), 8115, 8211, 8212, 8221, 8222, 8311, 8411, 8511, 8521

Джерело: складено автором за даними [3, 9–11]

Судово-економічний експерт, досліджуючи формування фінансового результату, має проаналізувати суми списання дебіторської і кредиторської заборгованості та їх правомірність, а також наявність простроченої заборгованості, строк позовної давності якої минув, та які дії було застосовано для її стягнення. Суми дебіторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, зменшують фінансовий результат за дебетом субрахунку 5512 з одночасним зарахуванням на позабалансовий субрахунок 071.

Списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, судовим економічним експертом переглядається за кредитом субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», суми заборгованості за яким збільшують результат виконання кошторису попередніх звітних періодів.

В обліку такий механізм відображається за допомогою проведень, що наведено в таблиці 2 і виділено нами як наступні точки експертного дослідження.

Таблиця 2

*Точка експертного дослідження фінансових результатів за рахунком 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» щодо списання заборгованостей*

Точка експертного дослідження	Кореспонденція рахунків	
Завершений строк позовної давності і реалізовані всі можливості щодо повернення: дебіторська заборгованість списана	Дебет рахунку 5512	Кредит рахунків 2113, 2115, 2117
Завершений строк позовної давності і реалізовані всі можливості щодо сплати: кредиторська заборгованість списана	Дебет рахунків 2113, 2115, 2117	Кредит рахунку 5512
Списана депонентська заборгованість	Дебет рахунку 6412	Кредит рахунку 5512

*Джерело:* складено автором за даними [3, 9–11]

Повнота відображення фінансового результату встановлюється шляхом підтвердження правильності відображення сум первісної вартості основних засобів та нематеріальних активів, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні, та списання запасів, придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки, які відчужуються шляхом реалізації згідно із законодавством з віднесенням до накопичених фінансових результатів та закриття відповідних рахунків (табл. 3).

Таблиця 3

*Точка експертного дослідження операцій щодо накопичених фінансових результатів*

Точка експертного дослідження: включення до накопичених фінансових результатів	Кореспонденція рахунків щодо відображення фінансових результатів на рахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	
	Дебет рахунку	Кредит рахунку (рахунків)
Основні засоби, які були придбані або безоплатно отримані внаслідок внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності – за первісною вартістю у момент списання	51	5512
Нематеріальні активи, які були придбані або безоплатно отримані внаслідок внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності) – за їх первісною вартістю у момент списання	51	5512
Запаси, придбані або виготовлені за попередні звітні періоди, за вартістю у момент їх реалізації, передбачену нормами законодавства	5512	151 1811, 1812

*Джерело:* складено автором за даними [3, 9–11]

Однак інформація про формування фінансового результату внаслідок таких операцій буде неповною без закриття рахунків витрат на суму нарахованого зносу на основні засоби, що отримані або передані безоплатно за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, та суми накопиченої амортизації на нематеріальні активи, що отримані або передані безоплатно від суб'єктів державного сектору. Тому дослідження кореспонденції рахунків, показаної в таблиці 4, є невід'ємним завданням судово-економічного експерта і наступною точкою експертного дослідження фінансових результатів.

Судово-експертне дослідження відображення на рахунках фінансових результатів зносу

Точка експертного дослідження: закриття рахунків витрат	Кореспонденція рахунків щодо відображення фінансових результатів на рахунках:	
	Дебет рахунку (рахунків)	Кредит рахунку (рахунків)
Враховується сума нарахованого зносу на основні засоби, які були отримані безоплатно в результаті операцій з внутрішнього переміщення	5511, 5512	8014, 8114
Враховується сума нарахованого зносу на основні засоби, які були передані безоплатно в процесі операцій з внутрішнього переміщення.	8014, 8114	5511 5512
Враховується сума накопиченої амортизації на нематеріальні активи, які були отримані безоплатно від інших бюджетних установ	5511, 5512	8014, 8114
Враховується сума накопиченої амортизації на нематеріальні активи, які були безоплатно передані іншим бюджетним установам	8014, 8114	5511, 5512

Джерело: складено автором за даними [3, 9–11]

Обліковий процес результату виконання кошторису завершується в кінці звітної періоду, однак потрібно враховувати випадки коригування результату виконання кошторису в поточному періоді. Сума поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів, нематеріальних активів відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі коригує результат виконання кошторису через кореспонденцію рахунків, що також доцільно виокремити як точку експертного дослідження фінансових результатів (табл. 5).

Таблиця 5

Судово-експертне дослідження фінансових результатів бюджетної установи у випадку їх коригування

Точка експертного дослідження	Кореспонденція рахунків: 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітної періоду»; 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	
	Дебет рахунку (рахунків)	Кредит рахунку
Проведення коригування результату виконання кошторису (враховані поточні витрати попередніх звітних періодів, які були включені до первісної вартості об'єкта основних засобів та нематеріальних активів)	5511, 5512	54

Джерело: складено автором за даними [3, 9–11]

Кінцевою точкою експертного дослідження нами визнана алгоритмізація процесу розрахунку дефіциту або профіциту як різниці між залишками рахунків доходів та витрат за звітний період. При цьому судово-економічному експерту обов'язково необхідно врахувати фінансовий результат попередніх звітних періодів та віднесення їх сум до накопичених фінансових результатів.

Структуру відображення цього процесу за рахунками бухгалтерського обліку наведено в таблиці 6.

Джерелом інформації щодо таких бухгалтерських проведення є Меморіальний ордер № 17 та записи у книзі «Журнал-Головна» [11], та наступне відображення залишків за субрахунками на звітну дату.

Дані, сформовані за рахунками (табл. 6), враховуються до складу інформаційної бази експертного дослідження.

## Судово-експертне дослідження накопичених фінансових результатів бюджетної установи

Точка експертного дослідження	Кореспонденція рахунків	
	Дебет рахунку	Кредит рахунку
Профіцит: суму профіциту звітного періоду враховують до накопичених фінансових результатів	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
Дефіцит: суму дефіциту звітного періоду враховують до накопичених фінансових результатів	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»

Джерело: складено автором за даними [3, 9–11]

На нашу думку, проведення судово-економічної експертизи фінансових результатів вимагає від експерта виділення другого етапу, яким є процес відображення фінансових результатів як показника у відповідних формах фінансової звітності. У цьому випадку точкою експертного дослідження може бути показник фінансового результату, перенесений з бухгалтерського обліку у вигляді сальдо відповідного рахунку у рядки двох форм фінансової звітності (табл. 7).

## Судово-експертне дослідження звітних даних про фінансові результати бюджетної установи

Код статті	Назва статті	Точка експертного дослідження	Зміст статті
Баланс (форма № 1-дс)			
1420	«Фінансовий результат»	Залишки по субрахунку 5511 та субрахунку 5512	Бюджетні установи відображають фінансові результати виконання кошторису (бюджету)
Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс)			
2390	«Профіцит / дефіцит за звітний період»	Залишки по субрахунку 5511	Розрахунок здійснюється шляхом віднімання витрат від доходів. Профіцит: доходи за сумою перевищують витрати. Дефіцит: доходи за сумою є меншими, ніж понесені витрати.

Джерело: складено автором за даними [3, 9–11]

Фінансова звітність бюджетних установ складається як у розрізі окремого розпорядника бюджетних коштів, так і в цілому по мережі головного розпорядника бюджетних коштів у консолідованому вигляді. Важливість фінансової звітності для цілей судово-бухгалтерської експертизи пояснюється тим фактом, що вона відображає (за нормами її складання) систему облікових показників про всі фінансові операції та події, що мали місце протягом звітного періоду. На практиці судово-економічні експерти не часто використовують показники фінансової звітності як доказову інформацію для розгляду справ у суді або підготовки матеріалів під час досудового слідства. Разом з тим той факт, що форми фінансової звітності складаються на підставі бухгалтерських документів та підписуються керівником і головним бухгалтером розпорядника коштів державного бюджету, надає вагомого підґрунтя доказам та одночасно чітко окреслює відповідальних осіб.

Виокремлення фінансових результатів як предмета судово-економічної експертизи потребує розгляду структури їх елементів у фінансовій звітності. Подання інформації про показники однорідних фактів діяльності бюджетної установи у фінансовій звітності здійснюється за допомогою алгоритмізації даних про процеси діяльності, спрямованої в тому числі і на розкриття елементів, що характеризують структуру кінцевого фінансового результату.

Як було зазначено вище, фінансовий результат бюджетної установи відображається в пасиві балансу, в розділі I «Власний капітал та фінансовий результат». А от алгоритм формування фінансового результату у Звіті про фінансові результати (форма № 2-дс) розкривається більш детально за рахунок інформації про надходження грошових коштів, отримуваних установами за рахунок державних коштів, для виконання кошторису доходів і видатків, витрат, тобто зменшення грошових коштів чи збільшення зобов'язань для виконання повноважень бюджетної установи [12, 13].

Судово-економічний експерт, досліджуючи показники фінансових результатів бюджетних установ в формі № 2-дс «Звіт про фінансові результати», звертається за детальними обґрунтуваннями їх формування до інформаційних аналітичних та синтетичних облікових регістрів, таких як картки аналітичного обліку асигнувань та видатків, меморіальний ордер № 14, книга «Журнал-Головна».

Доходи від обмінних операцій зазначаються за статтями, яким чітко відповідають рядки 2010–2050 звіту, такі як бюджетні асигнування (крім асигнувань капітального характеру), доходи від надання послуг (виконання робіт), доходи від продажу активів, інші доходи за обмінними операціями, які не розкрито у статтях за рядками 2010-2040 (п. 2 розд. II Порядку № 307) [3].

Джерела інформації щодо сум доходів від необмінних операцій бюджетних установ містять аналітичну та синтетичну облікову інформацію, сформовану щодо податкових та неподаткових надходжень, трансфертів та інших доходів.

Інформація про витрати є також достатньо деталізованою за видами витрат бюджетної установи [3].

Інформація про витрати бюджетної установи формується у бухгалтерському обліку за НП(С)БОДС 135 «Витрати» [13]. Витрати у розділі I «Фінансовий результат діяльності» так само відображаються за двома групами їх використання – витрати за обмінними операціями та витрати за необмінними операціями. У складі цих груп витрати узагальнюються за елементами з урахуванням напрямів діяльності бюджетної установи, за якими вони проводилися (п. 2, 3 розд. II Стандарту 135).

До складу витрат за обмінними операціями належить інформація про витрати, які обліковувалися під час їх фінансування за загальним фондом та за спеціальним фондом у розрізі програм, але лише тих, які виконувалися коштом інших надходжень цього фонду.

Елементами витрат за необмінними операціями, які відображають у цьому звіті, є витрати за наданими трансфертами та інші витрати за необмінними операціями (Порядок № 307) [3]. Тому згідно з п. 20 Методрекомендацій № 1170 розрахунок фінансового результату у вигляді профіциту або дефіциту (на відміну від традиційних категорій прибутку і збитку) за звітний період розраховують як різницю між сумою доходів за статтею «Усього доходів» (рядок 2200) та сумою витрат за статтею «Усього витрат» розділу I форми № 2-дс [14].

Під час проведення судово-економічної експертизи звітний період формування показників фінансових результатів має вагомe значення. За цією ознакою у бухгалтерському обліку виділяється інформація про фінансові результати минулих років, доходи і витрати звітного періоду, а також доходи майбутніх періодів. Елементами інформаційної бази, у яких формуються зазначені дані, є і відповідні рахунки бухгалтерського обліку і наведені вище форми фінансової звітності – Баланс (форма 1 дс) і Звіт про фінансові результати (форма 2 дс). Фінансові результати звітного року і минулих звітних періодів акумулюються на субрахунках 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду» та 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», що регламентовано Порядком застосування Плану рахунків № 1219 [9] (табл. 7). При цьому повнота інформації про фінансові результати різних звітних періодів, яка постачається за допомогою зазначених елементів інформаційної системи бухгалтерського обліку, визначає дані про фінансові результати саме з позицій охоплення періодів їх обліку. Найбільш повною, достовірною та нейтральною інформацією про фінансові результати є дані, сформовані у звітному періоді. Ці показники за винятком наявності випадків шахрайства не можуть зазнавати серйозної деформації.

Фінансові результати бюджетної установи, на відміну від фінансових результатів суб'єктів господарювання, мають особливості виробництва їх судово-економічної експертизи, оскільки тут немає такої точки експертного дослідження, як значення податку на прибуток через неприбутковий статус бюджетної установи.

Розглядаючи предмет експертного дослідження з позицій історичного підходу, слід зазначити, що процес розширення меж обліку фінансових результатів охоплює різні за своїм характером об'єкти бухгалтерського обліку в одну підсистему. Це стосується насамперед розкриття інформації про показник собівартості державних послуг, його структуру за видами та детермінанти відхилень від планових значень. При цьому частина з них не відображається у системному бухгалтерському обліку і відповідно у звітності. Так Л.П. Коритнік пропонує додатково розкривати інформацію щодо собівартості державних послуг у вигляді окремого показника, який структуровано в розрізі видів собівартості та детермінант відхилень планових і фактичних значень у Примітках до річної фінансової звітності [5, с. 107–108].

Викладене вище означає, що у виробництві судово-економічної експертизи показники потрапляють у поле зору експерта як на рівні бухгалтерського обліку, так і зведених показників фінансової звітності, що посилює достовірність висновків експерта.

Відповідно до виокремлених нами класифікаційних ознак складу показників формування кінцевого фінансового результату, як профіциту чи дефіциту, предметом судово-економічної експертизи суб'єктів сектору державного управління можуть бути й інші точки експертного дослідження, пов'язані з цією категорією, наприклад, прибуток до оподаткування для тих установ, які є платниками податку на прибуток. У зв'язку з цим доходи та витрати за окремими видами діяльності виділяються у самостійні елементи оподаткування прибутку. Специфіка предмета судово-економічної експертизи в цій частині підкреслювалась у дослідженні Т.О. Кривцової [15, с. 49–50].

Запропонована система показників, що є точками експертного дослідження фінансових результатів, спрямована на побудову на її основі інформаційних масивів, що задовольняють судово-економічного експерта. Це дозволить визначити різні проміжні та результуючі показники доходів та витрат від обмінних та необмінних операцій, які з урахуванням інших елементів визначають фінансові результати бюджетної установи.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Чинні моделі експертизи, що передбачають сталість формування предмета експертного дослідження та його волатильності, втрачають свою актуальність у сьогодишніх реаліях. Нові підходи в обліку і звітності бюджетних установ, що реалізовані на основі Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, визначають не лише удосконалений відповідно до міжнародних норм порядок відображення діяльності бюджетної установи, але й нові для державного сектору економіки показники, зокрема фінансовий результат.

Нами поставлено завдання дослідити особливості предмета судово-економічної експертизи фінансових результатів бюджетної установи та виокремити ключові точки експертного дослідження. Для цього ми застосували декомпозиційний поділ бухгалтерського обліку фінансового результату на окремі завдання за складовими облікового процесу для успішного досягнення мети експертизи. В роботі було досліджено два основних етапи формування фінансового результату: за субрахунками бухгалтерського обліку, які закриваються підсумковими оборотами після закінчення звітного періоду, і відображення фінансового результату у формах фінансової звітності. За першим етапом нами окремо було виділено підпроцеси відображення доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями з деталізацією суттєвих оборотів по рахунках бухгалтерського обліку. За другим етапом – сконцентровано увагу на особливості формування показника фінансового результату в формах фінансової звітності. У підсумку було отримано такі результати.

По-перше, було виявлено послідовність облікових процесів формування фінансового результату та його обліковий інструментарій, покладені як предмет судово-економічної експертизи, як детермінована множина задач експертного дослідження. Це стало підставою для визначення точок експертного дослідження відповідно до кожного підпроцесу формування фінансового результату та підсумкове його відображення в формах фінансової звітності. Разом з цим виокремлено інформаційну базу кожного з підпроцесів на рівні облікових даних.

По-друге, зроблено висновок про доцільність застосування такої послідовності під час експертного дослідження фінансового результату бюджетної установи. За інших алгоритмів побудови предмета експертизи порушується облікова логіка його формування, що може призвести до неправильних висновків, викривлення оцінки співвідношення доходу – витрати при розрахунку та відображенні фінансового результату.

На нашу думку, результати цього дослідження роблять внесок у вивчення природи предмета судово-експертної експертизи і його сутності як детермінованого процесу формування і відображення фінансового результату бюджетної установи. Основні висновки можуть бути корисними під час проведення судово-економічних експертиз бюджетних установ. Описаний інструментарій вивчення фінансових результатів бюджетної установи як предмета експертного дослідження можна використовувати при оцінках інших показників діяльності та фінансового стану бюджетних установ. При цьому використання інформації про обліковий процес дозволить досягати точності результату судово-економічної експертизи, використовуючи різноманітні інструменти її проведення.

#### Список використаної літератури:

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5293>.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.11.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
3. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17#Text>.
4. Колесніченко А.С. Інституціональні аспекти модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі / А.С. Колесніченко // Фінанси і облік, банківська справа та страхування. – 2020. – № 4 (20). – С. 136–143. DOI: 10.15802/item2020/228859.
5. Коритник Л.П. Удосконалення звітності суб'єктів державного сектору в умовах транспарентності бюджетного процесу / Л.П. Коритник // Наукові праці НДФІ. – 2021. – № 1. – С. 101–110.
6. Бюджетний кодекс України : Закон, Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.



7. Євдокіменко С.В. Форми використання спеціальних економічних знань у кримінальному розслідуванні та судовому провадженні / С.В. Євдокіменко // Вісник Чернівецького факультету національного університету «Одеська юридична академія». – 2016. – № 2/2016. – С. 372–384.
8. Свірко С.В. Бюджетна звітність як елемент управлінського обліку в контексті субординаційної системи ДЗВО / С.В. Свірко, Т.М. Тростенюк // Бізнес Інформ. – 2018. – № 11 (490). – С. 434–440.
9. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text>.
10. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>.
11. Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектора : Наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2018 р. № 755 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text>.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text>.
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>.
14. Методичні рекомендації з перевірки співставності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектора : Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2017 р. № 1170 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://document.vobu.ua/doc/3874>.
15. Кривцова Т.О. Судово-економічна експертиза розрахунків, пов'язаних із податком на доходи фізичних осіб: теоретико-методологічні аспекти / Т.О. Кривцова // Економіка розвитку. – 2015. – № 1 (73). – С. 46–53 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecro\\_2015\\_1\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecro_2015_1_8).

#### References:

1. Stratehiiia modernizatsii systemy bukhhalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti v derzhavnomu sektori na period do 2025 roku, [Online], available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5293>
2. VRU (1999), *Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini*, Zakon Ukrainy vid 16.11 No. 996-XIV, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
3. MFU (2017), *Pro zatverdzhennia Poriadku zapovnennia form finansovoi zvitnosti v derzhavnomu sektori ta Zmin do Natsionalnoho polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 101 «Podannia finansovoi zvitnosti»*, Nakaz vid 28.02. No. 307, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17#Text>
4. Koliessnichenko, A.S. (2020), «Institutsionalni aspekty modernizatsii systemy bukhhalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti v derzhavnomu sektori», *Finansy i oblik, bankivska sprava ta strakhuvannia*, No. 4 (20), pp. 136–143, doi: 10.15802/rtem2020/228859.
5. Korytnyk, L.P. (2021), «Udoskonalennia zvitnosti subiektiv derzhavnogo sektoru v umovakh transparentnosti biudzhethnoho protsesu», *Naukovi pratsi NDFI*, No. 1, pp. 101–110.
6. VRU (2010), *Biudzhethnyi kodeks Ukrainy*, Zakon, Kodeks vid 08.07. No. 2456-VI, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
7. Yevdokimenko, S.V. (2016), «Formy vykorystannia spetsialnykh ekonomichnykh znan u kryminalnomu rozsliduvanni ta sudovomu provadzhenni», *Visnyk Chernivetskoho fakultetu natsionalnoho universytetu «Odeska yurydychna akademiia»*, No. 2/2016, pp. 372–384.
8. Svirko, S.V. and Trosteniuk, T.M. (2018), «Biudzhethna zvitnist yak element upravlinskoho obliku v konteksti subordynatsiinoi systemy DZVO», *Biznes Inform*, No. 11 (490), pp. 434–440.
9. MFU (2015), *Poriadok zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori*, Nakaz vid 29.12. No. 1219, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text>
10. MFU (2013), *Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori*, Nakaz vid 31.12., No. 1203, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>
11. MFU (2018), *Poriadok skladannia typovykh form memorialnykh orderiv ta inshykh oblikovykh rehistriv subiektiv derzhavnogo sektora*, Nakaz vid 08.09. No. 755, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text>
12. MFU (2010), *Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 124 «Dokhody»*, Nakaz vid 24.12. No. 1629, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text>
13. MFU (2012), *Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 135 «Vytraty»*, Nakaz vid 18.05.2012 No. 568, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>
14. MFU (2012), *Metodychni rekomendatsii z perevirky spivstavnosti pokaznykiv finansovoi zvitnosti subiektiv derzhavnogo sektora*, nakaz vid 28.12. No. 1170, [Online], available at: <https://document.vobu.ua/doc/3874>
15. Krivtsova, T.O. (2015), «Sudovo-ekonomichna ekspertyza rozrakhunkiv, poviazanykh iz podatkom na dokhody fizychnykh osib: teoretyko-metodolohichni aspekty», *Ekonomika rozvytku*, No. 1 (73), pp. 46–53, [Online], available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecro\\_2015\\_1\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecro_2015_1_8)

**Іванков** Володимир Миколайович – кандидат економічних наук, директор Науково-дослідної судово-експертної установи міста Києва.

<https://orcid.org/0000-0001-5513-4290>.

Наукові інтереси:

- судово-економічна експертиза;
- аудит.

E-mail: drozdirina@ukr.net; rec1@sova.ua.

**Ivankov V.M.**

**Financial results of a budgetary institution as the subject of a forensic economic examination**

The article is devoted to the study of the financial results of budgetary institutions when they become the subject of forensic economic examination under the trial of cases of embezzlement and misappropriation of public funds and property. The author described accounting processes and sub-processes based on the decompositional division of the process of forming the financial result in budgetary organizations into two stages. The latter are the foundation of the subject of forensic economic examination of the financial result. As revealed, the first stage covers the processes of closing sub-accounts of income and expenses for exchange and non-exchange transactions. The sub-processes of accounting reflection of income and expenses are identified, which determine the final values of the balance of the corresponding accounts. The processes of the second stage of reflecting the financial results of a budgetary institution in the forms of financial statements are determined. It is proposed to highlight the points of expert study of the financial result, corresponding to the algorithms for its development in accounting. As concluded, it is expedient to use such a sequence of expert research of the financial result of a budgetary institution that meets the algorithms for its accounting formation and reflection in financial statements. It is proved that the construction of an expert study in a way that does not reproduce the sequence of formation of the financial result on the accounts can lead to incorrect conclusions, distortion of the assessment of the income-expense ratio in the forms of financial statements. The usefulness and practical application of such a subject of forensic economic expertise lies in the possibility of its adaptation to changes in the norms of the current legislation. Adaptation is proposed to be carried out by clarifying the processes and sub-processes of accounting for the formation of financial results via the identification of points of expert study, and in the case of expanding the tasks of examination with other indicators, for example, the financial condition of a budgetary institution, their addition and expansion.

**Keywords:** forensic economic examination; subject of forensic economic examination; financial results; budget institution; financial reporting; points of expert research.

Стаття надійшла до редакції 05.06.2023.