

the process of implementation of the knowledge economy are outlined. It was determined that at the macro-level of management, a significant factor inhibiting the process of implementing the knowledge economy is the insufficient systematicity and coherence of state policy. An important task is the implementation of the national policy for the implementation of regulatory documents, which form the basis of the knowledge economy. However, the actual implementation process in Ukraine is still at an initial stage, and it has inherent systemic problems.

The authors proposed a logical model of the knowledge management system of the corporation, which represents the intellectual space of the corporate structure (or knowledge space), which includes the processes of knowledge transformation and unification of people, and at the same time provides open and permanent access to all information resources and the possibility of repeatedly referring to them, and accordingly, in this way, a certain complex of knowledge is formed in the corporation. And the process of knowledge management is a qualitatively new level of management of the intellectual assets of the corporation, which allows not only to open regulated access of personnel to individually formalized knowledge, but also to administer the main volume of corporate knowledge (both formal and informal). Thus, knowledge management acts as a link of the corporation's strategy and is the basis of the formation of powerful competitive advantages of the corporation in the international market, and is also in relationship with all its strategic goals and objectives, focusing on their constant changes in the conditions of the external changing environment.

knowledge economy, intellectualization of the economy, knowledge management, corporate strategies, competitiveness

Одержано (Received) 19.05.2022

Прорецензовано (Reviewed) 24.05.2022

Прийнято до друку (Approved) 30.05.2022

УДК 343.98

JEL Classification: H50, M41

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2022.8\(41\).271-285](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2022.8(41).271-285)

В. М. Іванков, канд. екон. наук

Науково-дослідна судово-експертна установа, м. Київ, Україна

Фінансові результати бюджетної установи як предмет судової економічної експертизи

Статтю присвячено дослідженню фінансових результатів діяльності бюджетних установ в якості предмету судово-економічної експертизи для судового розгляду справ про розкрадання та привласнення державних коштів та 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 виділити 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 послідовність формування фінансового результату на рахунках бухгалтерського обліку, може призвести до неправильних висновків, викривлення оцінки співвідношення доходи-витрати у формах фінансової звітності.

Корисність та практичне застосування визначеного предмету 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 задач експертизи іншими показниками, наприклад фінансового стану бюджетної установи, - їх доповнення та розширення.

судово-економічна експертиза, предмет судово-економічної експертизи, фінансові результати, бюджетна установа, фінансова звітність, точки експертного дослідження

Постановка проблеми. Судова економічна експертиза, що проводиться у процесі розслідування або судового розгляду справ про розкрадання та привласнення державних коштів та 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 Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі НП(С)БОДС)[15].

Лише декілька останніх років відповідно до законодавства бюджетна установа почала складати, подавати і оприлюднювати фінансову звітність [12], в якій попри інші нові показники, відображаються фінансові результати [13]. При проведенні судової економічної експертизи фінансового стану та фінансових результатів бюджетної установи необхідно враховувати методологію формування фінансового результату і специфіку його 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 в якості предмету дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематика дослідження фінансового результату бюджетної установи в якості 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. Колесніченков умовах «дієвого та адаптивного інституціонального середовища» [3, с. 140], ще потребує суттєвих доопрацювань. На це звертають увагу багато практиків та науковців. Більшість досліджень в 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., що 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 загальновиробничих 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 дану проблематику.

Постановка завдання. Метою статті є визначення предмету 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 виділено наступні 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.

Виклад основного матеріалу. Згідно із статтею 2 Бюджетного кодексу України бюджетні установи – 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 [1]. Бюджетні установи є неприбутковими, разом з тим вони мають розраховувати фінансовий результат в якості показника діяльності, як і будь-який суб'єкт бухгалтерського обліку. Визначення фінансових результатів звітного періоду бюджетної установи є однією із заключних стадій обліку, яка здійснюється за принципом відповідності доходів та витрат, коли для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей, тобто за методом нарахування. Іншими словами, фінансова звітність бюджетних установ відображає результати розпорядження коштами та майном держави уповноваженими на це суб'єктами відносин у сфері господарювання. У кримінальному розслідуванні та судовому провадженні спеціальні економічні знання використовуються як інформаційною базою при визначенні предмета дослідження [2, с. 381-382].

Але і метод нарахування, і фінансова звітність з відображенням фінансового результату все ще залишається певною методологічною новацією для бюджетних установ [14, 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.

Бюджетні установи визначають фінансові результати наприкінці звітного періоду, тобто підбиваються підсумки в кінці кожного кварталу та в кінці звітного року. Результат виконання кошторису є фінансовим результатом бюджетної установи за звітний період, який відображається у таких формах фінансової звітності, як Баланс (форма № 1-дс), Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс) згідно Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2017 № 307 [13].

Судово-економічний експерт, досліджуючи фінансовий результат бюджетної установи, враховує поетапний механізм його визначення. На першому етапі досліджуються субрахунки бухгалтерського обліку, які підлягають закриттю підсумковими оборотами після закінчення року, а на другому – відображення фінансового результату у фінансовій звітності установи, процес звіряння та аналіз цього показника за даними інших форм звітності. Декомпозиційно нами розмежовано

зазначені облікові процеси, що виконуються за чинними нормами і правилами. Виходячи із 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 виділити точки експертного дослідження процесу закриття рахунків.

Експерт проводить дослідження процесів закриття рахунків заключних оборотів по залишкам субрахунків бухгалтерського обліку класу 7 «Доходи» та класу 8 «Витрати». Рахунки доходів 7011 «Бюджетні асигнування», 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», 7411 «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями» класу 7 згідно Порядку застосування Плану рахунків № 1219 [10] призначені для відображення інформації про доходи за обмінними (доходи за бюджетними асигнуваннями, доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), доходи від продажу активів, фінансові доходи тощо) та необмінними операціями (податкові та неподаткові надходження, трансферти тощо). Експертом вивчається, яким чином в обліку було зроблено їх закриття.

Значний обсяг часу експертного дослідження потрібно виділити для вивчення витрат за обмінними та необмінними операціями, які відображають на рахунках класу 8, що підлягають закриттю: 8011, 8111 «Витрати на оплату праці», 8012 8112 «Відрахування на соціальні заходи», 8013, 8113 «Матеріальні витрати», 8014, 8114 «Амортизація», 8115 «Інші витрати», 82 «Витрати з продажу активів», 8311 «Фінансові витрати», 8411 «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями», 8521 «Витрати на утримання апарату фонду».

Основним джерелом інформації про облік фінансових результатів бюджетної установи є рахунок 55 «Фінансовий результат», який призначено для обліку й узагальнення інформації результатів виконання бюджету (кошторису) суб'єктами державного сектору [9]. У Порядку застосування Плану рахунків №1219 визначено, що за кредитом цього рахунку ведеться облік сум у порядку закриття рахунків обліку доходів, віднесення результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно нарахованій амортизації та віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) попередніх звітних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту, суми доходів державного (місцевого) бюджету, які надійшли в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінансових результатів виконання державного бюджету (місцевих бюджетів) попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту [10].

За дебетом рахунку ведеться облік сум в порядку закриття рахунків обліку витрат та віднесення сум профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів виконання кошторису попередніх періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його профіциту, суми витрат державного (місцевого) бюджету, які проведено в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінансових результатів виконання державного (місцевого) бюджету попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його профіциту.

Судово-економічний експерт вивчає формування оборотів рахунку 55 «Фінансовий результат» за субрахунками: 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису». Тут виходячи із експертного завдання, слід враховувати часові періоди

облікових даних. Так, на субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» розпорядниками бюджетних коштів ведеться облік фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) за звітний період. Водночас на субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» розпорядники бюджетних коштів ведуть облік фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) за попередні звітні періоди. За характеристикою ці субрахунки є активно-пасивними, тому залишок на них може бути як дебетовим, так і кредитовим. Однак він завжди відображається в пасиві Балансу.

Відповідно до Типової кореспонденції від 29.12.2015 № 1219[10] облік закриття рахунків доходів та витрат та формування фінансових результатів відображається такою кореспонденцією рахунків, що слугує цілям виділення точок експертного дослідження фінансових результатів (табл. 1).

Таблиця 1 – Облік доходів, витрат та фінансових результатів бюджетних установ як точок експертного дослідження

Точка експертного дослідження	Кореспонденція рахунків	
Закриття рахунків доходів	7011 «Бюджетні асигнування», 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», 7411 «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»
Закриття рахунків витрат	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8011 (8111), «Витрати на оплату праці», 8012 (8112) «Відрахування на соціальні заходи», 8013 (8113) «Матеріальні витрати», 8014 (8114) «Амортизація», 8115 «Інші витрати», 82 «Витрати з продажу активів», 8311 «Фінансові витрати», 8411 «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями», 8521 «Витрати на утримання апарату фонду»

Джерело: складено автором за даними [13; 10; 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, строк позовної давності якої минув, 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 проведення, що наведено в таблиці 2 і виділено нами як наступні точки експертного дослідження.

Таблиця 2 – Облік списання кредиторської та дебіторської заборгованостей, як точка експертного дослідження фінансових результатів

Точка експертного дослідження	Кореспонденція рахунків	
Списання сум дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків», 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»
Списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків», 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
Списання сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув	6412 «Розрахунки з депонентами»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»

Джерело: складено автором за даними [13; 10; 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 – Облік операції віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості основних засобів та нематеріальних активів, при їх списанні (точка експертного дослідження фінансових результатів)

Точка експертного дослідження	Кореспонденція рахунків	
Віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості основних засобів, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні	51 «Внесений капітал»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»,
Віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості 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	51 «Внесений капітал»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»,
Списання запасів, придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки, які відчужуються шляхом реалізації згідно із законодавством	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»

Джерело: складено автором за даними [13; 10; 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.

Таблиця 4 – Облік закриття рахунків витрат на суму нарахованого зносу на основні засоби та нематеріальні активи, які безоплатно отримані (передані) за операціями з внутрішнього переміщення

Точка експертного дослідження	Кореспонденція рахунків	
Закриття рахунків витрат на суму нарахованого зносу на основні засоби, що <i>отримані</i> безоплатно за операціями з внутрішнього переміщення	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	8014, 8114 «Амортизація»
Закриття рахунків витрат на суму нарахованого зносу на основні засоби, які безоплатно <i>передані</i> за операціями з внутрішнього переміщення	8014, 8114 «Амортизація»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
Відображення нарахованої суми накопиченої амортизації на нематеріальні активи, що <i>отримані</i> безоплатно від суб'єктів державного сектору	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	8014, 8114 «Амортизація»
Відображення нарахованої суми накопиченої амортизації на нематеріальні активи, що безоплатно <i>передані</i> суб'єктам державного сектору	8014, 8114 «Амортизація»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»

Джерело: складено автором за даними [13; 10; 9; 11]

Обліковий процес результату виконання кошторису завершується в кінці звітного 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 виділити в якості точки експертного дослідження фінансових результатів (табл. 5).

Таблиця 5 – Облік коригування результату виконання кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах як точка експертного дослідження фінансових результатів

Точка експертного дослідження	Кореспонденція рахунків	
Коригування результату виконання кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів, нематеріальних активів	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	54 «Цільове фінансування

Джерело: складено автором за даними [13; 10; 9; 11]

Оскільки завершальним етапом визначення фінансових результатів є розрахунок дефіциту або профіциту, то завершальною точкою експертного дослідження визнана алгоритмізація процесу їх розрахунку як різниці між залишками рахунків доходів та витрат за звітний період, при цьому обов'язково необхідно врахувати фінансовий результат попередніх звітних періодів та віднесення їх сум до накопичених фінансових результатів.

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

Таблиця 6 – Облік віднесення сум дефіциту (профіциту) до накопичених фінансових результатів як точка експертного дослідження фінансових результатів

Точка експертного дослідження	Кореспонденція рахунків	
Віднесення суми профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
Віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»

Джерело: складено автором за даними [13; 10; 9; 11]

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 (таблиця 6), включаються до складу інформаційної бази експертного дослідження.

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 рахунка у рядки двох форм фінансової звітності (табл. 7).

Таблиця 7 – Відображення фінансових результатів за звітний період у формах фінансової звітності

Код статті	Назва статті	Точка експертного дослідження	Зміст статті
Баланс (ф. №1-дс)			
1420	«Фінансовий результат»	Сальдо субрахунків 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду» + 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	Відображається результат виконання кошторису (бюджету) розпорядниками бюджетних коштів
Звіт про фінансові результати (ф. №2-дс)			
2390	«Профіцит/дефіцит за звітний період»	Сальдо субрахунку 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду»	Розраховується як різниця між доходами та витратами. Профіцит визначається за умови, що доходи перевищують витрати. Дефіцит визначається тоді, коли витрати перевищують отримані доходи.

Джерело: складено автором за даними [13; 10; 9; 11]

Фінансова звітність бюджетних установ, якими є міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать установи, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном установ, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів, складається і подається щодо всіх установ, що належать до сфери їхнього управління. Важливість фінансової звітності для цілей судово-бухгалтерської експертизи пояснюється тим фактом, що вона повинна (за нормами її складання) містити інформацію про всі операції та події, які відбулися у звітному періоді. Тому основними джерелами для складання звітності будуть всі планові та бухгалтерські документи, що розкривають стан обліку на звітну дату. І ця інформація є офіційною, оскільки форми звітності підписує керівник бюджетної установи та головний бухгалтер, а зведену звітність – керівник установи вищого рівня (або його заступник) та головний бухгалтер (або його заступник).

Виділення 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.

У Балансі (ф. № 1-дс), як було зазначено вище, фінансовий результат відображається в єдиному рядку, в Розділі І. «Власний капітал та фінансовий результат» пасиву балансу. А от алгоритм формування фінансового результату у Звіті про фінансові результати (форма № 2-дс) розкривається більш детально за рахунок інформації про доходи, витрати та видатки установи [7;8].

Основними джерелами для заповнення «Звіту про фінансові результати» є меморіальний ордер № 14, картки аналітичного обліку асигнувань та видатків, обороти по субрахунках доходів, видатків та результатів виконання кошторису, книга «Журнал-головна».

Бюджетні установи обліковують доходи за НП(С)БОДС 124 «Доходи», і включають у Звіт про фінансові результати (розділ I) інформацію про доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій згідно п. 2 розділу II Порядку № 307 [13]. 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)[13].

Доходи від необмінних операцій бюджетних установ формуються з податкових та неподаткових надходжень, трансфертів та інших доходів. До цих доходів включаються доходи за статтею «Надходження до державних цільових фондів», де відображаються надходження до державних цільових фондів від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інші надходження, статтею «Трансферти», статтею «Інші доходи від необмінних операцій», зокрема доходи розпорядників бюджетних коштів від безоплатно отриманих активів, робіт (послуг).

Інформація про витрати є також достатньо деталізованою за видами витрат бюджетної установи і наводиться у розділах I. «Фінансовий результат діяльності» та IV. «Елементи витрат за обмінними операціями» Звіту про фінансові результати (ф. № 2-дс)[13].

Інформацію про витрати бюджетної установи формується у бухгалтерському обліку за НП(С)БОДС 135 «Витрати»[8]. 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 проводились (п. 2, 3 розд. II Стандарту 135).

До складу витрат за обмінними операціями відносять інформацію про витрати, проведені під час виконання програм за загальним фондом та програм за спеціальним фондом, але лише тих, які виконувались коштом інших надходжень цього фонду, витрати, пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг, виконанням робіт, відображається собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та витрати, пов'язані з реалізацією майна, фінансові витрати та інші витрати за необмінними операціями, які не було включено до попередніх статей витрат.

Елементами витрат за необмінними операціями, які відображають у цьому звіті є витрати за наданими трансфертами та інші витрати за необмінними операціями (п. 2 розд. II Порядку № 307)[13]. Тому розрахунок фінансового результату у вигляді профіциту або дефіциту (на відміну від традиційних категорій прибутку і збитку) за звітний період зазначається як різниця між доходами, наведеними у статті «Усього доходів» (рядок 2200), та витратами, зазначеними у статті «Усього витрат» розділу I Звіту ф. № 2-дс (п. 20 Методрекомендацій № 1170)[6].

Під час проведення судово-економічної експертизи звітний період формування показників фінансових результатів має вагоме 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). Так, відповідно до Порядку застосування Плану рахунків № 1219 [10] інформація про фінансові результати звітного періоду і минулих років акумулюються на субрахунках 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду» та 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису (таблиця 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 відсутня така точка 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 знаходить відображення у системному бухгалтерському обліку і відповідно, у звітності. Так, Л.П. Коритнік пропонує додатково розкривати інформацію про показник собівартості державних послуг і його структуру в розрізі видів собівартості та детермінант відхилень планових і фактичних значень у формі № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності»[4, 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 виділених нами класифікаційних ознак складу показників формування кінцевого фінансового результату, як профіциту чи дефіциту, предметом судово-економічної експертизи суб'єктів сектору державного управління можуть бути і інші точки експертного дослідження, пов'язані з цією категорією, наприклад прибуток до оподаткування для тих установ, які являються платниками податку на прибуток. У зв'язку з цим доходи та витрати за окремими видами діяльності виділяються у самостійні елементи оподаткування прибутку. Специфіка предмету судово-економічної експертизи в цій частині підкреслювалась у дослідженні Т.О. Кривцової [5, 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. Діючі моделі експертизи, що передбачають сталість формування предмету експертного дослідження та його волатильності, втрачають свою актуальність у сьогоденних 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.

У підсумку були отримані наступні результати.

По-перше, була виявлена послідовність облікових процесів формування фінансового результату та його обліковий інструментарій, покладені в якості предмету судово-економічної експертизи, як детермінованої множини 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, виділена інформаційна база кожного з підпроцесів на рівні облікових даних.

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

Перспективи подальших досліджень полягають у розробці методик аналізу інших критичних об'єктів діяльності суб'єктів державного сектору в рамках проведення судових економічних експертиз.

Список літератури

1. Бюджетний кодекс України: Закон, Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 19.11.2022).
2. Євдокіменко С. В. Форми використання спеціальних економічних знань у кримінальному розслідуванні та судовому провадженні. *Вісник Чернівецького факультету національного університету «Одеська юридична академія»*. 2016. № 2/2016. С. 372–384.
3. Колесніченко А. С. Інституціональні аспекти модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі. *Фінанси і облік, банківська справа та страхування*. 2020. № 4 (20). С. 136-143. DOI: 10.15802/rtem2020/228859 (дата звернення: 18.11.2022).
4. Коритник Л. П. Удосконалення звітності суб'єктів державного сектору в умовах транспарентності бюджетного процесу. *Наукові праці НДФІ*. 2021. № 1. С.101–110.
5. Кривцова Т.О. Судово-економічна експертиза розрахунків, пов'язаних із податком на доходи фізичних осіб: теоретико-методологічні аспекти. *Економіка розвитку*. 2015. №1(73). С. 46-53. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/egro_2015_1_8 (дата звернення: 25.11.2022).
6. Методичні рекомендації з перевірки співставності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2017 р. № 1170 URL: <https://document.vobu.ua/doc/3874> (дата звернення: 23.11.2022).
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text> (дата звернення: 19.11.2022).
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 №568. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text> (дата звернення: 19.11.2022).
9. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text> (дата звернення: 18.11.2022).
10. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text> (дата звернення: 18.11.2022).
11. Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2018 р. № 755 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text> (дата звернення: 18.11.2022).

12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.11.1999 № 996-XIV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 19.11.2022).
13. 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. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17#Text> (дата звернення: 18.11.2022).
14. Свірко С. В., Тростенюк Т. М. Бюджетна звітність як елемент управлінського обліку в контексті субординаційної системи ДЗВО. *Бізнес Інформ*. 2018. № 11 (490). С. 434–440.
15. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5293> (дата звернення: 18.11.2022).

References

1. Biudzhetni kodeks Ukrainy: Zakon, Kodeks vid 08.07.2010 № 2456-VI [Budget Code of Ukraine: Law, Code of 07/08/2010 No. 2456-VI]. (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> [in Ukrainian].
2. Yevdokimenko, S.V. (2016). Formy vykorystannia spetsialnykh ekonomichnykh znan u kryminalnomu rozsliduvanni ta sudovomu provadzhenni [Forms of using special economic knowledge in criminal investigation and court proceedings]. *Visnyk Chernivetskoho fakultetu natsionalnoho universytetu «Odeska yurydychna akademii» – Bulletin of the Chernivtsi Faculty of the National University "Odesa Law Academy"*, 2, 372–384 [in Ukrainian].
3. Koliesnichenko, A.S. (2020). Instytutsionalni aspekty modernizatsii systemy bukhgalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti v derzhavnomu sektori [Institutional aspects of modernization of the accounting and financial reporting system in the public sector]. *Finansy i oblik, bankivska sprava ta strakhuvannia – Finance and accounting, banking and insurance*, 4 (20). Retrieved from <https://doi.org/10.15802/rtem2020/228859> [in Ukrainian].
4. Korytnyk, L.P. (2021). Udoshkonalennia zvitnosti subiektiv derzhavnoho sektoru v umovakh transparentnosti biudzhethnoho protsesu [Improvement of reporting of public sector entities in conditions of transparency of the budget process]. *Naukovi pratsi NDFI – Scientific works of NDFI*, 1, 101–110 [in Ukrainian].
5. Krivtsova, T.O. (2015). Sudovo-ekonomichna ekspertyza rozrakhunkiv, poviazanykh iz podatkom na dokhody fizychnykh osib: teoretyko-metodolohichni aspekty [Forensic economic examination of calculations related to personal income tax: theoretical and methodological aspects]. *Ekonomika rozvytku – Development economics*, 1(73), 46–53. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecro_2015_1_8 [in Ukrainian].
6. Ministry of Finance of Ukraine Metodychni rekomendatsii z perevirky spivstavnosti pokaznykiv finansovoi zvitnosti subiektiv derzhavnoho sektoru (Order No. 1170, Desember 28) [Methodological recommendations for checking the comparability of financial reporting indicators of public sector entities: order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 12/28/2017 No. 1170]. (2017). [document.vobu.ua](https://document.vobu.ua/doc/3874). Retrieved from <https://document.vobu.ua/doc/3874> [in Ukrainian].
7. Ministry of Finance of Ukraine. National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 124 "Income" (Order No. 1629, Desember 24). (2010). [zakon.rada.gov.ua](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text> [in Ukrainian].
8. Ministry of Finance of Ukraine. National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 135 "Costs" (Order No. 568, May 18). (2012). [zakon.rada.gov.ua](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text). Retrieved from [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text) [in Ukrainian].
9. Ministry of Finance of Ukraine. Plan rakhunkiv bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori. [Chart of accounts of accounting in the public sector]. (Order No. 1203, Desember 31). (2013). [zakon.rada.gov.ua](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text> [in Ukrainian].
10. Ministry of Finance of Ukraine. Poriadok zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori. [Procedure for applying the Plan of accounting accounts in the public sector]. (Order No. 1219, Dezember 29). (2015). [zakon.rada.gov.ua](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text> [in Ukrainian].
11. Ministry of Finance of Ukraine. Poriadok skladannia typovykh form memorialnykh orderiv ta inshykh oblikovykh rehistriv subiektiv derzhavnohospektora. [The procedure for drawing up standard forms of memorial orders and other accounting registers of public sector entities] (Order No. 755, September 8). (2018). [zakon.rada.gov.ua](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text> [in Ukrainian].

12. Pro bukhghalterskyj oblik ta finansovu zvitnistj v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. # 996-XIV (zi zmin. Ta dopov.) [About accounting and financial reporting in Ukraine]. (n.d.). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14?find=1&text=%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%BD%D1%86%D0%B8%D0%BF#w1_1 [in Ukrainian].
13. Ministry of Finance of Ukraine. (2017). On approval of the Procedure for filling in the forms of financial reporting in the public sector and Amendments to the National Regulation (standard) of accounting in the public sector 101 "Submission of financial statements" [On the approval of the Procedure for filling out financial reporting forms in the public sector and Amendments to the National regulation (standard) of accounting in the public sector 101 "Submission of financial reporting"] . (Order No. 307, February 28). (n.d.). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17#Text> [in Ukrainian].
14. Svirko, S.V., & Trosteniuk, T.M. (2018). Biudzhethna zvitnist' iak element upravlins'koho obliku v konteksti subordynatsijnoi systemy DZVO [The Budget Reporting as an Element of the Managerial Accounting in the Context of the Subordinate System of the SOIHE]. *Biznes Inform – Business Inform*, 11 (490), 434–440 [in Ukrainian].
15. Strategiia modernizatsiyi systemi bukhgalterskogo obliku ta finansovoyi zvitnosti v derzhavnomu sektori na period do 2025 [Strategy for modernization of the accounting and financial reporting system in the public sector until 2025]. (n.d.). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80> [in Ukrainian].

Volodymyr Ivankov, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

Forensic research institution, Kyiv, Ukraine

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.

forensic economic examination, subject of forensic economic examination, financial results, budget institution, financial reporting, points of expert research

Одержано (Received) 19.05.2022

Прорецензовано (Reviewed) 24.05.2022

Прийнято до друку (Approved) 30.05.2022