

в будь-якому разі експерт повинен зіставити з даними офіційної документації з бухгалтерського обліку за цими самими господарськими операціями.

Отже, при проведенні судово-економічних досліджень чорнові записи, свідчення учасників процесу використовуються для визначення напрямків досліджень, за якими експерту необхідно досліджувати документи бухгалтерського обліку. Експерт не має права давати категоричні висновки на основі одних тільки чорнових записів або неофіційних бухгалтерських документів. Він може лише провести додаткові розрахунки, виходячи із записів, які містяться в неофіційній бухгалтерській документації, але висновки експертизи надаються в умовній формі. Експерт повинен указати: якщо взяти до уваги чорнові записи, то розмір збитку підлягає збільшенню (або зменшенню). Остаточне вирішення цього питання належить до компетенції слідчого та суду.

Т. М. Рибкіна, старший науковий співробітник Харківського НДІСЕ

ДОСЛІДЖЕННЯ ДОСТОВІРНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ, ВІДОБРАЖЕНОЇ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Узагальнено й сформовано основні положення сучасних підходів до визначення достовірності фінансової звітності. Запропоновано тлумачення поняття «достовірність інформації, відображеної у фінансовій звітності».

Обобщены и сформированы основные положения современных подходов к определению достоверности финансовой отчетности. Предложено толкование понятия «достоверность информации, отображенной в финансовой отчетности».

На сучасному етапі вдосконалення судової економічної експертизи, закладеної в законодавстві України, виключно важливого значення набуває пошук нових шляхів розв'язання проблеми комплексного оцінювання формування об'єктивної інформації про використання державних коштів, відображеної у фінансовій звітності та реєстрах бухгалтерського обліку підприємства. Це є особливо актуальним, оскільки дозволяє контролюючим органам, аудиторським службам, органам досудового слідства й судам виявляти ступінь достовірності цієї інформації.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є надання користувачам для ухвалення рішень повної, правдивої й неупередженої інформації про

фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. У п. 8 ст. 9 цього Закону визначено, що відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку й достовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи¹.

Господарські операції підприємств відображаються в первинних документах, показники яких є підставою для здійснення записів у бухгалтерському обліку. Це правило лежить в основі роботи експерта-економіста: будь-які факти здійснення господарської операції, відображені в документах, можуть бути досліджені, причому як сукупність текстової та цифрової інформації – за допомогою первинних документів, так й у вигляді записів у бухгалтерському обліку.

Для виявлення достовірності даних, відображених у первинному документі, реєстрах бухгалтерського обліку та звітності, застосування методу формальної й арифметичної перевірки недостатньо, тому виникає необхідність у встановлення фактичних обставин господарських операцій, що виходить за межі компетенції експерта-економіста та проводиться органами слідства або суду. Застосування у висновку експерта-економіста терміна «достовірність» даних, відображених в первинному документі, реєстрах бухгалтерського обліку та звітності, у будь-якому разі повинно супроводжуватися поясненням того, що розуміється під достовірністю.

Нині експерти-економісти на поставлені питання про достовірність даних, відображених у фінансовій звітності й бухгалтерській документації, обмежуються відповіддю про те, що ця інформація є незаконною або не відповідає дійсності, без кваліфікації даного факту про її недостовірність.

На нашу думку, рівень оцінювання достовірності інформації завжди є суб'єктивним і вимагає підтвердження та перевірки того, що від джерела до одержувача інформація дійшла без викривлень.

Проблемі достовірності фінансової звітності особливу увагу приділяють економісти Російської Федерації. Так, в роботі О. М. Домбровської узагальнено й сформовано основні положення сучасних підходів до визначення достовірності фінансової звітності, де «під достовірністю фінансової звітності слід розуміти спосіб зменшення або зняття невизначеності інформації відносно фінансово-господарської діяльності, майнового стану організації та її кінцевих результатів і можливості прийняття на основі інформації адекватних управлінських рішень»². Тут автор стверджує, що під поняттям «достовірність»

¹ Див.: Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : ЛІГА: ЗАКОН ЕЛІТ 8.1.5 // Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА». — 05.03.2010.

² Домбровская Е. Н. Достоверность как императив финансовой отчетности в условиях инфляции [Електронний ресурс] / Е. Н. Домбровская // Науч. электрон. журнал КУБГАУ. — 2006. — № 4(20). — Режим доступу : <http://ej.kubagro.ru/2006/04/18/p18.asp>. — 22.09.2010.

розуміється спосіб регламентації інформації. З нашої точки зору, взагалі достовірність є не спосіб, а форма існування істини, обґрунтованої чим-небудь для пізнання суб'єкта, об'єкта або того чи іншого явища. Що ж стосується достовірності використання державних коштів на підприємстві, то тут поняття «достовірність» і є формою адекватного відображення у фінансовій звітності дійсного (істинного) стану справ на підприємстві, пов'язаного з використанням державних коштів. Крім того, позначення ступеня невизначеності інформації й «можливості прийняття на основі такої інформації адекватних управлінських рішень», як стверджує О. М. Домбровська взагалі не належить до дослідження даної проблематики та вимагає окремого розгляду.

Раніше проведений нами аналіз законодавчих і нормативних актів України, показав, що чітке поняття достовірності інформації, відображеної у фінансовій звітності та бухгалтерській документації, яке можливо застосовувати в практиці проведення судових економічних експертиз, відсутнє¹.

Тут важливо також відзначити, що існуючі нині методична основа й інформаційна база оцінювання даних, відображених у фінансовій звітності, не дозволяють вирішувати практичні завдання в цій галузі. Отже, відсутність достатньо повних теоретичних і практичних досліджень у галузі експертного оцінювання достовірності інформації, відображеної у фінансовій звітності, а також відсутність переконливих чинників, що впливають на достовірність тих чи інших відомостей, зафіксованих контролюючими органами, аудиторами, органами досудового слідства, зумовило розроблення при безпосередній участі автора «Методики встановлення достовірності фінансових показників витрачання державних коштів»².

У зазначених методичних рекомендаціях висвітлюються правові й організаційні положення формування показників фінансової звітності державних підприємств України. Наведено склад і структуру звітності, способи визначення впливу встановлених недоліків при організації бухгалтерського обліку на достовірність формування фінансових показників діяльності державних підприємств. Обґрунтовано, що інформація визнається достовірною, якщо вона правдиво в усіх аспектах відображає господарську діяльність підприємства, а також не містить суттєвих помилок (викривлень) і необ'єктивних оцінок. При цьому достовірність тісно пов'язується з надійністю, яка

¹ Див.: Рибкіна Т. М. Застосування поняття достовірності фінансової звітності в судовій економічній експертизі / Т. М. Рибкіна // Сучасні проблеми розвитку судової експертизи : зб. матер. засід. «круглого столу», присвяч. 10-річчю створення Севастоп. відділення Харків. наук.-дослід. ін-ту суд. експертиз ім. Засл. проф. М. С. Бокаріуса (Севастоп., 10–11 черв. 2010 р.) / МЮУ, ХНДІСЕ. — Х. : ХНДІСЕ, 2010. — С. 167–169.

² Див.: Методика встановлення достовірності фінансових показників витрачання державних коштів : звіт про НДР (закл.) / Харківський НДІСЕ ; кер. Т. М. Рибкіна, виконавці: І. В. Губанова [та ін.]. — Х., 2009. — № ДР 0109U001201. — 255 с.

у свою чергу забезпечується сукупністю п'яти ознак: правдиве подання, перевага суті над юридичною формою, нейтральність; передбачуваність; повнота.

На підставі викладеного можна зробити висновок про те, що наведене нами тлумачення поняття достовірності інформації є адекватнішим і може бути використане при експертному оцінюванні. Практично це означає, що інформаційні дані, відображені в первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку й фінансовій звітності, є достовірними, коли вони не містять істотних помилок, що можуть вплинути на остаточний фінансовий результат діяльності підприємства, тобто він є достатньо повним, більш надійнішим і сформований відповідно до норм ведення бухгалтерського обліку.

Наостанці відзначимо, що запропоноване тлумачення терміна «достовірність інформації» може бути використано на практиці при експертному оцінюванні, оскільки, з нашої точки зору, воно є більш точнішим і відображає сутність поставлених перед відповідними органами завдань. Більш того, використання запропонованого нами поняття достовірності інформації дає можливість у подальшому створити так звану шкалу недостовірності даних (коєфіцієнтів відхилень), які дозволять з достатньою точністю визначити кількість неточностей у фінансовій звітності.