

тим доходом від надання виробничого капіталу в тимчасове користування орендареві. Але оскільки цей вид капіталу не бере участь у виробничому процесі, що організований власником, його легко можна вважати тим, що інвестується за його межі. І це наближає оренду до портфельних інвестицій.

**Висновки.** Отже, валовий прибуток є сукупністю різних форм чистого доходу, які він набуває в процесі здійснення господарської діяльності. Кожна з цих форм вказує на сферу свого походження, але всі вони мають загальну основу – чистий дохід. Тому ключовим поняттям у характеристиці цього показника необхідно вважати його валове, тобто сумове обчислення. Термін "прибуток" застосовується в цьому випадку скоріше лише для відмінності цього показника від показника валового доходу. У всякому разі валовий прибуток є поняттям ширшим, ніж підприємницький прибуток.

Прибуток відображає первинний етап розподілу чистого доходу. На відміну від іншої форми такого розподілу – непрямих податків і платежів у позабюджетні фонди, – його розмір цілком і повністю залежить від ефективності комерційної діяльності підприємства навіть за умови, що порядок його обчислення регулюється державою.

Реалізація є головною ознакою, завдяки якій чистий дохід відрізняється від всіх інших категорій, що відображають вартісний склад як окремого товару, так і сукупного суспільного продукту.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – [3-е изд.]. – М.: Инфра-М, 2002. – 478 с.
2. Morris M. The entrepreneur's business model: toward a unified perspective / Morris M., Schindehutte M., Allen J. // Journal of Business Research. – 2005. – 58 (6). – P. 726–735.
3. Measuring the Value of Corporate Citizenship, Council on Foundations, Inc. [Електронний ресурс]. – Washington, DC, 1996. – 626 p. – Режим доступу: <http://www.docstoc.com/docs/102319786/MEASURING-THE-BUSINESS-VALUE-of-CORPORATE-PHILANTHROPY>
4. Доходи і заощадження в перехідній економіці України / за ред. С. Панчишина та М. Савлука. – Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2003. – 406 с.
5. Роденко Д. Идеология управления доходами [Електронний ресурс] / Д. Роденко. – Режим доступу: <http://www.marketingua.com/artcles.pdp?artcleld=348>
6. Гоголь Т.А. Облік та аудит доходів підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук / Т.А. Гоголь. – К.: КНЕУ, 2006.
7. Полянко В.В. Стратегія управління доходами торговельного підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук / В.В. Полянко. – К.: КНЕУ, 2002. – 24 с.

*Стаття надійшла до редакції 12.03.2012.*

УДК 657.6

**Крот Ю.М., к.е.н., доцент**

Черкаський державний технологічний університет

### ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

*В статье рассматриваются особенности проведения судебно-бухгалтерской экспертизы финансовых результатов деятельности предприятий. Определены объекты, основные направления и источники судебно-бухгалтерской экспертизы финансовых результатов деятельности предприятий.*

**Ключевые слова:** *судебно-бухгалтерская экспертиза, информационно-методическое обеспечение, методические приемы, объекты, финансовые результаты, прибыль, убыток, доход.*

*The methods of forensic accounting expertise of enterprises financial performance are considered in the article. The objects, main directions and sources of forensic accounting expertise of enterprises financial performance are determined.*

**Key words:** *forensic accounting expertise, information and methodological support, methodological techniques, facilities, financial results, profit, loss, income.*

**Постановка проблеми.** Рівень ефективності господарської діяльності будь-якого підприємства визначають фінансові результати, отримані внаслідок цієї діяльності. Це можуть бути як прибуток, так

і збитки. Загалом дані про фінансовий результат підприємства (порівняння доходів і витрат) є одним із найпростіших об'єктів для фальсифікації. Це пов'язано зі значною кількістю документів, рахунків обліку, що використовуються для їх визначення і відображення. Тому правильність їх відображення в обліку є запорукою ефективної діяльності підприємства у майбутньому. А для перевірки правильності відображення фінансових результатів необхідне проведення судово-бухгалтерської експертизи, яка дасть повну інформацію про стан обліку фінансових результатів загалом, про допущені помилки і навмисні зловживання. Тому актуальність цієї теми полягає як в практичному, так і в теоретичному значенні пов'язаного з визначенням методики проведення судово-бухгалтерської експертизи фінансових результатів діяльності підприємства, необхідності створення досконалої системи фінансового контролю для забезпечення фінансової дисципліни.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Висвітленню питань, пов'язаних з організацією та методикою проведення судово-бухгалтерської експертизи фінансових результатів діяльності підприємств, присвячено праці таких науковців, як: Мумінова-Савіна Г.Г., Камлик М. І., Савченко Л. І., Понікаров В. Д., Ялдин І. В., Стаматіна М. В., Андрейченко Ж. О. та інші. Але виникає необхідність у визначенні особливостей проведення судово-бухгалтерської експертизи фінансових результатів діяльності підприємства в сучасних умовах.

**Формування цілей статті.** Мета написання статті полягає у визначенні сутності фінансового контролю, методичних прийомів та методики проведення судово-бухгалтерської експертизи фінансових результатів діяльності підприємств, дослідженні основних джерел, на які спирається експерт-бухгалтер у ході експертизи.

**Виклад основного матеріалу.** Фінансовий контроль є важливою функцією держави, що забезпечує умови нормального функціонування фінансової системи. Ринкові умови не відмінюють необхідності систематичного контролю фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ усіх форм власності.

Метою державного фінансового контролю є виявлення відхилень від прийнятих норм і стандартів, порушень принципів законності, ефективності і економії витрачання матеріальних ресурсів на найбільш ранній стадії для того, щоб мати можливість вжити коригувальних заходів, а в окремих випадках – притягти винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення подібних порушень у майбутньому [5].

В Україні не існує конституційно визначеної системи державного фінансового контролю (ДФК), яка б могла адекватно і дієво реагувати на численні фінансові правопорушення та злочини, повною мірою відповідала природі ДФК, охоплювала всі сторони та рівні економіки і була цілісною, самостійною та побудованою на єдиних організаційно-методологічних принципах.

Відсутні належна координація та єдина інформаційна база між існуючими органами ДФК. Орган зовнішнього державного фінансового контролю в Україні законодавчо не має статусу вищого органу ДФК, а разом із тим і відповідних повноважень, розгалуженої системи та повноцінних гарантій незалежності (за європейськими стандартами).

Вищенаведені фактори стали чи не найголовнішими причинами загрозливого зростання тіньової економіки, активізації корупційних процесів, що на сьогодні серйозно загрожують економічній безпеці України. У такій ситуації логічно виникає необхідність пошуку шляхів вирішення цих проблем, одним із яких є створення єдиної та чітко структурованої системи державного фінансового контролю, обґрунтування стратегії її розвитку, формування методологічних і методичних основ функціонування її вищого органу, вдосконалення форм і методів здійснення контрольно-аналітичних дій, спрямованих на підвищення ефективності використання державних ресурсів. Одним із таких методів контролю є проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Різні напрями діяльності підприємства, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт послуг), а також фінансової та інвестиційної діяльності дістають остаточну грошову оцінку в сукупності показників фінансових результатів. Проведення судово-бухгалтерської експертизи фінансових результатів необхідне при вирішенні кола питань, що стосуються перевірки правильності визначення і відображення в обліку доходів за видами діяльності, правильності визначення і відображення в обліку доходів за джерелами надходження, правильності визначення та відображення в обліку доходів за періодом надходження та інші.

Експертиза цих елементів дає повну інформацію про стан обліку фінансових результатів загалом, про допущені помилки і навмисні зловживання. Тому сукупність експертиз по визначених напрямках і надання висновку є метою судово-бухгалтерської експертизи фінансових результатів будь-якого підприємства.

Основними джерелами, спираючись на які бухгалтер-експерт має дослідити фінансову діяльність підприємства, є [2, с. 268]:

- законодавчі акти про підприємства і підприємництво;
- нормативно-методичні документи, що регламентують ведення бухгалтерського обліку;
- наказ про облікову політику підприємства;
- нормативні документи з виробництва і реалізації продукції;
- розрахунок собівартості реалізованої продукції;
- договори, якими оформлено операції з реалізації продукції (робіт, послуг) та іншого вибуття активів (договори купівлі-продажу та ін.);
- розрахункові документи (рахунки, виставлені покупцям на оплату відвантаженої продукції);
- податкові накладні (для визначення обсягів зобов'язань з ПДВ);
- реєстри аналітичного та синтетичного обліку;
- первинні документи, зокрема «Акт на списання основних засобів», «Накладна на відпуск матеріалів», товарно-транспортні накладні, накладні на відвантаження готової продукції та ін.;
- документи, що засвідчують факти здійснення інвестиційної та фінансової діяльності;
- розрахунок обґрунтованості понесених підприємством витрат від надзвичайних подій та отриманих у результаті цих подій доходів;
- форми фінансової звітності (Ф.1, Ф.2);
- декларація про прибуток підприємства;
- матеріали попередніх ревізій і перевірок правильності визначення фінансових результатів;
- останній аудиторський висновок;
- рішення судів про визнання дебітора неплатоспроможним;
- інформація правоохоронних органів.

Методичні прийоми та методика проведення судово-бухгалтерської експертизи фінансових результатів діяльності підприємства включають:

1) розрахунково-аналітичні (економічний аналіз; аналітичні та статистичні розрахунки; економіко-математичні);

2) документальні (відповідність відображених операцій вимогам чинного законодавства; формальна й арифметична перевірка документів, в яких відображається здійснення господарських операцій, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, фінансової звітності; зустрічна перевірка документів; логічний контроль правильності відображення взаємозв'язаних операцій та ін.);

3) органолептичні (контрольні заміри робіт; технологічні експертизи; суцільні (безперервні) спостереження тощо);

4) прийоми узагальнення, оцінювання і реалізації результатів експертизи (аналітичне групування доказів; групування проміжних результатів експертизи; узагальнення результатів дослідження та складання висновку експерта; розробка пропозицій з профілактики правопорушень; вручення висновку бухгалтера-експерта правоохоронним органам; реалізація пропозицій із профілактики правопорушень; реалізація результатів експертизи у суді) [4, с. 239].

Загалом дані про фінансовий результат підприємства (порівняння доходів і витрат) є одним із найпростіших об'єктів для фальсифікації. Це пов'язано зі значною кількістю документів, рахунків обліку, що використовуються для їх визначення і відображення. Тому перед бухгалтером-експертом постає завдання з'ясувати правильність відображення і зіставлення доходів і витрат (рис. 1).

Фінансовий результат може бути значно спотворений у результаті:

– неправильного визначення собівартості реалізованої продукції (віднесення до її складу витрат, що покриваються за рахунок фінансового результату діяльності, завищення норм витрат сировини та матеріалів, неправомірного завищення норм списання від природних втрат, завищення цін на сировину та матеріали, використані у виробництві, неправильність списання понаднормативних витрат, неправильний розподіл загальновиробничих витрат та ін.);

– неповноти відображення отриманих підприємством доходів;

– помилок у розрахунку податку на прибуток;

– неточного відображення сплачених штрафів, пені, неустойки;

– неправомірного списання дебіторської заборгованості до завершення терміну позовної давності;

– завищення витрат на позареалізаційні операції (сплачені штрафи, фінансові витрати, втрати від інвестиційної діяльності, надзвичайних подій) [1, с. 187].

**Завдання та об'єкти дослідження фінансових результатів.** Згідно з П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків влас-

ників); витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення чи розподілу між власниками); прибуток – перевищення доходів звітної періоду над витратами звітної періоду; збиток – перевищення витрат звітної періоду над доходами звітної періоду.

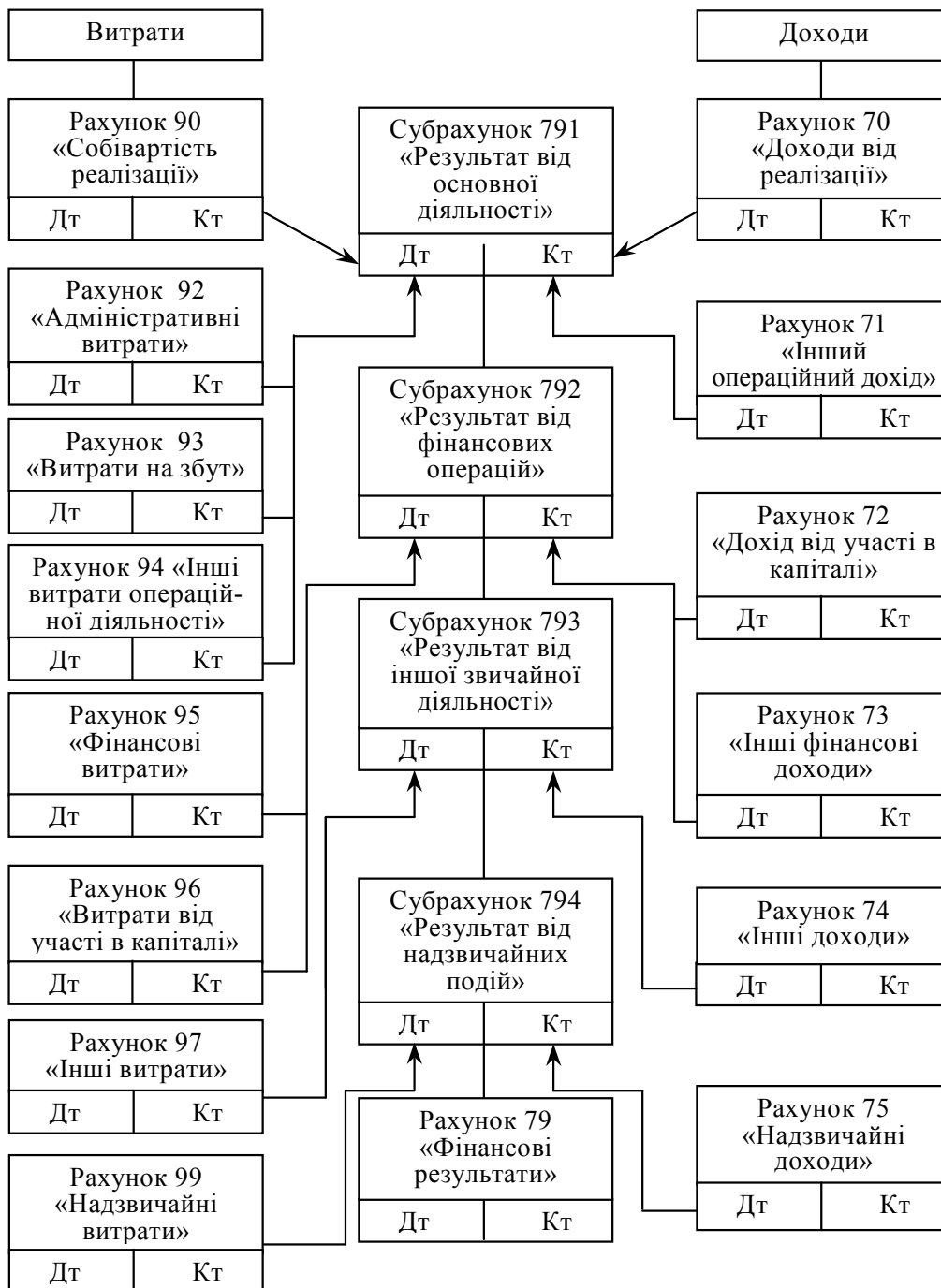


Рис. 1. Схема формування фінансового результату на рахунках бухгалтерського обліку

Визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітної періоду. З цією метою передбачається послідовне зіставлення доходів та витрат. Загальні правила формування інформації про доходи та витрати встановлені Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, 16 “Витрати”, що застосовуються підприємствами та організаціями.

До основних завдань, які виконуються в процесі судово-бухгалтерської експертизи операцій, що пов’язані з формуванням доходів та фінансових результатів діяльності, є [3, с. 148]:

1. Перевірка правильності визначення і відображення в обліку доходів за видами діяльності:
  - доходи від операційної діяльності;
  - доходи від фінансової діяльності;

- доходи від інвестиційної діяльності;
  - доходи від надзвичайної діяльності.
2. Перевірка правильності визначення і відображення в обліку доходів за джерелами надходження:
    - доходи від реалізації продукції, товарів, основних засобів, інших активів;
    - доходи від реалізації послуг;
    - нереалізовані доходи тощо.
  3. Перевірка правильності визначення та відображення в обліку доходів за періодом надходження.
  4. Перевірка правильності визначення та відображення в обліку доходів за періодом визнання.
  5. Установлення причин, що сприяли корисливим зловживанням.

Основними об'єктами судово-бухгалтерської експертизи в дослідженні операцій, пов'язаних з формуванням доходів та фінансових результатів підприємства, є:

1). Обсяги виробництва та реалізації продукції, товарів, інших активів у разі дослідження результатів від операційної діяльності.

2). Обсяги інвестицій, характер та види здійснених фінансових операцій за експертизи результатів фінансової діяльності.

3). Витрати на виробництво продукції.

4). Інші операційні витрати.

5). Розрахунок собівартості продукції.

6). Первинна документація з обліку доходів та фінансових результатів;

7). Дані бухгалтерського обліку та звітності.

8). Регістри аналітичного та синтетичного обліків й ін.

Отже, об'єктами експертного дослідження фінансових результатів є:

- визнання та правова регламентація: легітимний – нелегітимний;

повнота відображення в системі обліку та фінансовій звітності;

- склад за сегментами;

- склад за видами діяльності;

- додержання нормативно-правового забезпечення методології відображення фінансового результату в системі обліку та фінансовій звітності;

- тенденції розвитку.

Судово-бухгалтерська експертиза фінансових результатів діяльності підприємства є одним з найтриваліших процесів. Вона потребує перевірки не лише окремих сторін діяльності підприємства, а всієї сукупності операцій, оскільки вони формують фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання.

**Висновки.** На підставі проведених досліджень можна дійти висновку, що:

- фінансовий контроль є важливим інструментом виявлення відхилень від прийнятих норм та стандартів, порушень принципів законності, ефективності і економії витрачання матеріальних ресурсів на найбільш ранній стадії для того, щоб мати можливість вжити коригувальних заходів, а в окремих випадках – притягти винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення подібних порушень у майбутньому;

- судово-бухгалтерська експертиза фінансових результатів є трудомістким процесом, який вимагає не лише вичерпних знань з обліку фінансових результатів, але й чіткого дотримання методики проведення з визначенням завдання, методичних прийомів і необхідної інформації;

- якість проведеної експертизи залежить від виконання завдань, методики аналізу та кваліфікації і знань експерта-бухгалтера.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Камлик М.І. Судова бухгалтерія: підручник / М.І. Камлик. – К.: Атіка, 2005. – С. 187.
2. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / Г.Г. Мумінова-Савіна. – К.: КНЕУ, 2007. – С. 268.
3. Савченко Л.І. Судово-бухгалтерська експертиза: навч.-метод. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 148.
4. Судово-бухгалтерська експертиза / [Понікаров В.Д., Ялдин І.В., Стamatіна М.В., Андрейченко Ж.О.]. – Харків, 2005. – С. 239.
5. Басанцов І.В. Державний фінансовий контроль / І.В. Басанцов. – К.: Видавничий дім «Корпорація», 2006. – 234 с.

*Стаття надійшла до редакції 05.03.2012.*