



СТАТИСТИКА, ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 343.98
JEL Classification: M49

DOI: 10.37332/2309-1533.2023.2.16

Іванков В.М.,
канд. екон. наук,
директор,
Науково-дослідна судово-експертна установа, м. Київ

ЕКСПЕРТНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОТИПРАВНИХ ДІЙ З ДЕБІТОРСЬКОЮ ЗАБОРГОВАНІСТЮ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

Ivankov V.M.,
PhD in Economics,
director,
Scientific and research forensic institution, Kyiv

EXPERT INVESTIGATION OF ILLEGAL ACTIONS WITH RECEIVABLES OF A BUDGET INSTITUTION

Постановка проблеми. У діяльності будь-якого підприємства чи установи дебіторська та кредиторська заборгованість є закономірним економічним явищем. Воно виникає внаслідок розрахунків за реалізовані товари, роботи, послуги, розрахунків з бюджетом, за надані кредити та інші операції, які супроводжують звичайну господарську діяльність підприємств та установ усіх секторів економіки. Разом з тим, саме ці суми стають об'єктами досудового розслідування й судового провадження злочинів у сфері господарської діяльності, коли виникають питання щодо суспільно небезпечних діянь в порушення засад господарської діяльності через формування дебіторської чи кредиторської заборгованостей.

Дуалізм проявів природи дебіторської заборгованості у різних секторах економіки – підприємств приватного сектору економіки та установ державного сектору визначають сутність злочинних дій щодо коштів, пов'язаних з заборгованістю. Так, дебіторська заборгованість, сформована на підприємствах приватного сектору, призначена для отримання коштів, істотно впливає на фінансове становище підприємства, величину коштів у складі оборотних коштів, платоспроможність та розмір прибутку. Подібна властивість дебіторської заборгованості нерідко використовується для здійснення протиправних дій, пов'язаних з умисним спотворенням фінансового стану та фінансових результатів. Разом з тим, установи державного сектору обмежені у формуванні величини дебіторської заборгованості законодавчо [1], злочинні дії здійснюють в основному з метою привласнення державних коштів або майна, спрямованих на ці цілі. Визначення обставин скоєння злочину з бюджетними коштами у вигляді дебіторської заборгованості є об'єктом судової економічної експертизи. Через більш ризикову природу бюджетних коштів [2] з точки зору злочинних намірів з їх привласнення, судові розслідування за участю експертів в цій сфері є поширеною практикою.

Обсяги поточної дебіторської заборгованості бюджетних установ за розрахунками за товари, роботи і послуги за даними консолідованого балансу станом на 1 січня 2021 року (Форма №1 – кдс) у складі фінансових активів складала 3 млрд 218 млн грн, а вже інша поточна дебіторська заборгованість складала 25 млрд 093,1 млн грн [3]. Довгострокова дебіторська заборгованість на початок 2021 року становила 170 млрд 220,5 млн грн, і це в умовах законодавчого обмеження випадків можливості здійснювати платежі. Вагомість відхилень, що можуть призвести до виявлення складу злочинних намірів в цій сфері, можна оцінити, аналізуючи звіти державних зовнішніх аудитів, що проводить Рахункова палата. Так, за результатами лише одного фінансового аудиту Укрдержфонду (2021 рік) виявлено недостовірну інформацію щодо дебіторської заборгованості за надані кредити фермерським господарствам, яка документально підтверджує 63895,5 тис. грн, що суперечить фактичним обліковим даним по виданим кредитам у сумі 281315,0 тис. грн станом на

01.11.2020 [4]. Ми не ставимо за мету проаналізувати кожний індивідуальний випадок відхилення документального підтвердження існування та величини дебіторської заборгованості, адже варто розглядати єдиний методологічний аспект таких досліджень в рамках вивчення питання під час досудового розгляду.

Разом з тим, на сьогоднішній день обмежено представлені відомі або оприлюднені дослідження методик розслідування за участю судових економічних експертів питань дебіторської заборгованості бюджетних установ. Ця обмеженість досліджень дає можливість випередити та закласти основу для реагування на практичні запити за даним напрямком. Важливо розуміти, як облікова і звітна практика відображення дебіторської заборгованості бюджетних установ забезпечує інформаційно запити досудового розслідування, особливо тих, де об'єктом злочину виступають бюджетні кошти, спрямовані на розрахунки за товари, роботи і послуги, які класифіковані в якості дебіторської заборгованості та усіх операцій з нею.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасний стан досліджень особливостей застосування методики судової експертизи в сфері оцінки дебіторської заборгованості установ державного сектору свідчить про обмеженість публікацій та аналітичних матеріалів. Одними із найперших джерел, які хоча б частково відображали дії судового експерта стосовно дослідження облікових документів в частині розрахунків, були роботи Белкіна Р. С. [5], Вінберга А. І. [6], Ароцкер Л. Е. [7], Гордона Б. Е. [8], Бахіна В. П. [9], Бичкової С. Ф. [10]. На додаток до цих публікацій, найбільш релевантне нашому дослідженню було проведено в частині висвітлення облікового відображення розрахунків з дебіторської заборгованістю Цегельник Н. І. [11], Гайдучок Т. С. [12].

Нещодавні наукові роботи щодо криміналістичного аспекту дебіторської заборгованості показують питання розрахунків та заборгованостей підприємств приватного сектору, зокрема в частині оцінки платоспроможності та доведення до банкрутства [13], маніпулювання дебіторською заборгованістю у корисливих цілях для скоєння економічних та податкових правопорушень [14], розробки систем розрахунку та контролю належного рівня дебіторської та кредиторської заборгованості як протидії її криміналізації [15].

У фаховій літературі питання проведення судової економічної експертизи дебіторської заборгованості розкривалось в основному на прикладі підприємств та організацій приватного сектору, де злочинні дії оцінювались експертом за даними бухгалтерського обліку, складеному за Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Проте питання протиправних дій в цій сфері є актуальними і для бюджетних установ, де діють інші стандарти облікового відображення, а саме Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, що потребує окремого висвітлення. На даний час питання економічної та юридичної сутності формування та наслідків дебіторської заборгованості в діяльності бюджетної установи при проведенні судових економічних експертиз залишається недостатньо розробленим, тому дослідження в цьому напрямі представляє собою важливе науково-практичне завдання.

Постановка завдання. Метою статті є поглиблення методичного забезпечення судової економічної експертизи процесу облікового відображення, оформлення дебіторської заборгованості бюджетних установ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Дослідження судово-економічним експертом дебіторської заборгованості бюджетних установ ґрунтується на правилах її облікового відображення, передбачених у Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затвердженому наказом Міністерства фінансів від 02.04.2014 № 372 [16] (надалі – Порядок № 372). Дебіторська заборгованість є активом бюджетної установи, яка відображається у формі розрахунків з покупцями, замовниками та різними дебіторами (розрахунки у порядку планових платежів, з підзвітними особами, з відшкодування завданих збитків, з іншими дебіторами та державними цільовими фондами), відображає суму заборгованості дебіторів установи на певну дату. Обліковими правилами, затвердженими в Національних стандартах бухгалтерського обліку в державному секторі, визначені критерії облікового визнання активу, що поширюється і на дебіторську заборгованість. Критеріями її визнання в обліку є:

- існування ймовірності отримання установою майбутніх економічних вигід або досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи;
- достовірно визначеність суми.

З урахуванням практичних умов проведення розрахунків у бюджетній сфері та норм законодавства [17] сформувались такі види дебіторської заборгованості, як поточна, прострочена, заборгованість, строк позовної давності якої минув та безнадійна.

Поточною, відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, визнається дебіторська заборгованість, яка утворюється внаслідок авансування надання послуг, матеріальних цінностей або коли після проведеної оплати товар чи послуги ще не надійшли до бюджетної установи [18]. Дебіторська заборгованість не може бути списаною в такій установі. Лише у випадку визнання її в якості безнадійної за рішенням керівника проводиться списання. Разом з тим, судово-економічний

експерт розглядає випадки, коли внаслідок претензійно-позовної роботи відбувалось списання дебіторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності. Необґрунтованість таких випадків може розглядатись як нанесена шкода за вартістю втрачених активів.

Залежно від поставлених завдань судово-економічний експерт може досліджувати обороти по рахунку 20 «Довгострокова дебіторська заборгованість» за наступними субрахунками:

–2011 «Довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди» – обліковується довгострокова дебіторська заборгованість, що виникла за операціями з оренди, зокрема за переданими у лізинг активами;

–2012 «Довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів» – ведеться облік довгострокових кредитів, наданих розпорядниками бюджетних коштів відповідно до законодавства. Аналітичний облік заборгованості за кредитами (фінансовою допомогою на поворотній основі), виданими з бюджету, судово-економічний експерт може дослідити в розрізі бюджетів, кодів бюджетної класифікації, позичальників;

–2013 «Інша довгострокова дебіторська заборгованість» – відображається довгострокова дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, яка відповідає критеріям визнання активу та не включена до субрахунків 2011–2012.

Облік дебіторської заборгованості, що виникає протягом звичайної діяльності і погашення якої очікується протягом дванадцяти місяців з дати балансу проводиться на рахунку 21 «Поточна дебіторська заборгованість» [18].

Визнання поточної дебіторської заборгованості відображають за дебетом рахунку, за кредитом – її погашення чи списання в розрізі субрахунків:

–2110 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» – обліковується дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом за податками, зборами тощо;

–2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» – ведеться облік розрахунків з покупцями та замовниками за надані послуги, виконані роботи, виготовлену продукцію;

–2112 «Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими розпорядниками бюджетних коштів» – обліковуються короткострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів відповідно до законодавства, та їх погашення;

–2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги» – відображаються розрахунки з постачальниками, підрядниками у разі попередньої оплати товарів, робіт, послуг;

–2114 «Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування» – обліковуються розрахунки з державними цільовими фондами, зокрема розрахунки за нарахованими сумами допомоги у зв'язку із тимчасовою непрацездатністю тощо;

–2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків» – ведеться облік сум недостач і крадіжок грошових коштів та матеріальних цінностей, сум збитків за псування матеріальних цінностей, віднесених на винних осіб;

–2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами» – обліковуються операції з авансування працівників бюджетної установи;

–2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість» – відображається інша поточна дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів, що відповідає критеріям визнання активу та не відображена на субрахунках 2110–2116. Зважаючи на практику облікових операцій бюджетних установ, саме цей субрахунок містить заборгованість, яка не відповідає сутності субрахунку за Планом рахунків. Тому особливу увагу судово-економічному експерту необхідно приділити первинним документам, на підставі яких сформувалась заборгованість за цим субрахунком. Розрахунки з іншими дебіторами відображаються розгорнуто: дебетове сальдо – у складі оборотних активів, а кредитове – у складі зобов'язань;

–2118 «Розрахунки із спільної діяльності» – обліковуються розрахунки за операціями, пов'язаними із провадженням спільної діяльності (без створення юридичної особи), зокрема відображається заборгованість за переданими активами як вкладками у спільну діяльність та її погашення чи списання.

Облік коштів на господарські потреби або видатки на відрядження не завжди є значними сумами, порівняно з заборгованістю за розрахунками за товари, роботи і послуги, – але ці операції також можуть бути об'єктом завдань судово-економічного експерта. Під час дослідження він встановлює на які цілі видавались і яким чином оформлялись кошти у підзвітність тієї чи іншої особи, а також цільове призначення цих коштів.

Правильно оформлені документи щодо відрядження посадової особи можуть бути цінними свідченнями про достовірність і законність таких операцій [19]. Судово-економічний експерт встановлює, яким із способів проводилась виплата авансу відрядженому працівнику (перерахування коштів на поточний рахунок працівника, платіжну картку тощо). Якщо аванс надавався готівковим способом, наприклад, в установах, пов'язаних з військовими формуваннями, особлива увага

звертається на обґрунтованість авансових звітів підзвітної особи, строки подання якого визначено нормами пп. 170.9.2, 170.9.3 ПКУ [20] та Порядком № 841 [21].

У поточному звітному році може обліковуватись повернення дебіторської заборгованості, яка виникла у попередніх бюджетних періодах. У такому випадку судово-економічний експерт досліджує зараховані на реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в органах Державної казначейської служби України, кошти. Крім того, кошти по поверненій заборгованості можуть зараховуватись на поточні рахунки банків (крім власних надходжень). Згодом в обліку вони включаються до доходів загального фонду відповідного бюджету.

Кошти поверненої дебіторської заборгованості, яка виникла у попередніх бюджетних періодах, впливають на результат виконання кошторису поточного року, тому передбачає його коригування в частині збільшення доходів поточного періоду за рахунок власних надходжень бюджетних установ.

Операції з розрахунків між головними розпорядниками коштів і розпорядниками нижчого рівня обліковують та узагальнюють на рахунку 27 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» субрахунку 2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» згідно Плану рахунків [18].

Для дослідження аналітичного обліку розрахунків із різними підприємствами, установами та організаціями, які є дебіторами бюджетної установи, судово-економічний експерт використовує дані меморіального ордеру (далі – МО) № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами» [22].

Порядок проведення попередньої оплати (авансу) за товари (роботи, послуги), поставка яких передбачена після отримання платежу, регламентовано законодавчими нормами (п. 1.2 Порядку № 372) [16]. Тут судовому експерту слід враховувати чітко визначені терміни щодо такого авансування:

- товарів, робіт і послуг за поточними видатками – на строк не більше трьох місяців;
- товарів, робіт і послуг за капітальними видатками та державними контрактами (договорами); періодичних видань – на строк не більше 12 місяців;
- товарів, робіт і послуг, що закуповуються за зовнішньоекономічними контрактами (договорами), укладеними на виконання міжнародних зобов'язань; товарів, робіт і послуг, що закуповуються для забезпечення національної безпеки та оборони держави – на строк не більше 24 місяців [1].

Згідно норм Постанови № 1070 (п. 4), діє заборона попередньої оплати тим установам, які раніше порушували умови вчасної оплати під час закупівлі товарів, робіт і послуг за бюджетні кошти, укладених із розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів у мережі безпосереднього головного розпорядника бюджетних коштів. Разом з тим, в умовах воєнного стану ця норма була послаблена для державних замовників у сфері оборони та військових адміністрацій [23].

Авансові платежі з приводу орендних розрахунків за договорами оренди бюджетних установ судово-економічний експерт має досліджувати з урахуванням дії спрощеного механізму управління державним та комунальним майном у воєнний період згідно норм Постанови Кабінету Міністрів України від 27.05.2022 № 634 «Про особливості оренди державного та комунального майна у період воєнного стану» (далі – Постанова № 634) [24]. Цим документом скорочено випадки автоматичного звільнення орендаря (без відповідно рішення орендодавця чи уповноваженого органу місцевого самоврядування) з чотирьох категорій державного майна до двох (п. 1–3 Постанови № 634).

Ці норми поширюються лише на договори оренди, які були чинними станом на 24.02.2022 р. або укладені після цієї дати за результатами аукціонів, що відбулися 24.02.2022 або раніше. Разом з тим, залишаються механізми для прийняття рішень органів місцевого самоврядування з питань оренди, визначених п. 1 Постанови № 634, з урахування повноважень Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 № 280/97-ВР [25].

Плата за оренду комунального майна передбачена лише у грошовій формі (ч. 1 ст. 17 Закону про оренду) і вона має бути більше 0 грн (безоплатна передача в користування заборонена ч. 2 ст. 9 Закону про оренду) [26].

Орендна плата визначається в ході аукціону. Але протягом дії договору орендна плата коригується на індекс інфляції (ч. 3 ст. 17 Закону про оренду) в порядку, визначеному для комунального майна – методикою, затвердженою місцевою радою. Якщо такої методики немає, то застосовують Методику розрахунку орендної плати за державне майно, затверджену постановою Кабінету Міністрів України № 630 від 28.04.2021 р. [27]. Виняток складає орендна плата в розмірі 1 грн, яка не індексується.

Орендна плата загалом є об'єктом оподаткування ПДВ за ставкою 20 % (оренда відноситься до постачання послуг з огляду на визначення, наведене у п.п. 14.1.185 ПКУ) [20]. Поки балансоутримувач не є платником ПДВ, він не повинен збільшувати орендну плату на суму ПДВ.

Джерело дослідження судовим експертом нарахованої орендної плати балансоутримувача є акт виконаних робіт на надання орендних послуг, де вона відображена на підставі визнання дебіторської заборгованості та доходів.

Підтвердженням відображення таких нарахувань у бухгалтерському обліку є бухгалтерське проведення:

Дт 2117 – Кт 7411 (п.п. 9.10 Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами) [28].

Доходами не визнають (п. 2.1 розд. II НП(С)БОДС 124):

- суми ПДВ;
- надходження, що належать іншим особам, бюджету [29].

В частині відображення дебіторської заборгованості в складі доходів бюджетної установи судово-економічному експерту слід керуватись наступними нормами. Оскільки певна частина орендної плати не належить балансоутримувачу (перераховується у відповідний бюджет), то в установі:

– або частину, що є доходами бюджету, не визнають доходами установи (доречно, якщо балансоутримувач не отримує цих коштів, тобто орендар сам проводить розподіл);

– або потім на цю суму зменшують нараховані доходи (Дт 7411 – Кт 6312). Аналогічно з ПДВ: спочатку за актом цю суму відображають у записі Дт 2117 – Кт 7411, а потім, нараховуючи податкові зобов'язання, зменшують доходи: Дт 7411 – Кт 6311.

Балансоутримувач здійснює оплату орендних послуг за первинною документацією (акт про надання комунальних послуг). Бюджетні установи мають затверджувати в кошторисах обсяг коштів для проведення розрахунків за комунальні послуги, земельний податок, майна, наданого в оренду, а потім орендар компенсує свою частину і установа проводить відновлення касових видатків поточного року відповідно до п. 11 розд. I Порядку № 44 [30].

Балансоутримувач проводить видатки відповідно до сутності платежу:

– комунальні послуги – за категорією КЕКВ 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»;

– земельний, екологічний податки – за КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки»;

– послуги охорони та інші – за КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» тощо.

І за такими ж КЕКВ потім відновлює протягом року видатки, коли орендар сплачує компенсацію.

Порядок списання дебіторської заборгованості визначено у Порядку № 372 [16].

За умови, коли є впевненість, що зобов'язання дебітор не виконає, дебіторську заборгованість не можна визнавати безнадійною до спливу строку позовної давності. Ця заборгованість обліковується на рахунку бухгалтерського обліку 21 «Поточна дебіторська заборгованість».

Списання дебіторської заборгованості в бухгалтерському обліку відображається лише у разі завершення строку позовної давності, коли дебіторська заборгованість визнана безнадійною. Таке списання відбувається на підставі інвентаризації розрахунків. Сума цієї заборгованості відображається у довідці до акту інвентаризації розрахунків про дебіторську і кредиторську заборгованість, щодо яких минув строк позовної давності та акті інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами.

Перш ніж списати дебіторську заборгованість, у протоколі інвентаризаційної комісії має бути зазначено рішення комісії щодо списання з обліку такої заборгованості чи продовження її обліку як активу (хоч це й сумнівно).

Якщо прийнято рішення щодо списання, після затвердження керівником установи протоколу інвентаризаційної комісії і видання відповідного наказу, бухгалтер проводить списання дебіторської заборгованості в бухгалтерському обліку.

Отже, необхідними документами для списання дебіторської заборгованості є підписані і затверджені протокол інвентаризаційної комісії, акт інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами, довідка до нього, наказ про результати інвентаризації.

Після закінчення терміну позовної давності списання дебіторської заборгованості відображають кореспонденцією (табл. 1).

Таблиця 1

Списання безнадійної дебіторської заборгованості в бухгалтерському обліку

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дебет	Кредит (обирається один з субрахунків)
Віднесення на фінансовий результат дебіторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	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»

Джерело: складено автором за матеріалами [16; 18; 21]

Судово-економічний експерт, який досліджує списану дебіторську заборгованість бюджетної установи, не має вважати факт списання боргу внаслідок неплатоспроможності боржника як підставу для скасування заборгованості. Дебіторська заборгованість після списання зараховується на позабалансовий рахунок 071 «Списана дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів». Відповідно до Порядку застосування Плану рахунків, дебіторська заборгованість на цьому рахунку може обліковуватися протягом трьох років з моменту списання для спостереження за можливістю її стягнення в разі змін майнового стану неплатоспроможних дебіторів [31]. Дебіторська заборгованість остаточно списується з субрахунку 071 або після надходження суми в порядку відшкодування, або у зв'язку із закінченням строку обліку такої заборгованості. Такий порядок обліку безнадійної дебіторської заборгованості передбачений в п. 3.5 Порядку № 372 [16].

Судово-економічний експерт досліджує документи, де відображено претензійно-позовну роботу, яку керівник установи зобов'язаний організувати щоб не допускати утворення безнадійної дебіторської заборгованості. Якщо все ж таки прострочена заборгованість з'явилась, то навіть після закінчення договору дебіторам направляються листи-претензії. Для цього в установі має проводитись інвентаризація розрахунків з періодичністю, визначеною керівником бюджетної установи. Документи щодо організації інвентаризації, її проведення має дослідити судово-економічний експерт.

У разі непідтвердження суми дебіторської заборгованості або невиконання листа-претензії готується позовна заява до суду. Списання дебіторської заборгованості бюджетної установи не проводиться під час розгляду справи в суді. Причина тому – перерва перебігу строку позовної давності. Випадки такого переривання визначає стаття 264 Цивільного кодексу України [17]. Новий відлік строку позовної давності розпочинається з дати подання претензії, позову або дати визнання дебітором суми заборгованості.

Якщо згодом кошти на погашення раніше списаної заборгованості надійшли, то згідно з п. 2.4 Порядку № 372 їх подальше відображення залежить від того, до якого фонду кошторису вони відносяться [16]. Кошти на погашення раніше списаної дебіторської заборгованості загального фонду бюджету перераховують до доходів відповідного бюджету (табл. 2).

Таблиця 2

**Бухгалтерський облік дебіторської заборгованості бюджетних установ
за загальним та спеціальним фондами**

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дебет	Кредит (обираємо один з рахунків)
Дебіторська заборгованість загального фонду бюджету		
Надходження коштів – погашення дебіторської заборгованості	2313	6312
Перерахування до бюджету	6312	2313
Дебіторська заборгованість спеціального фонду бюджету		
Надходження коштів: погашення дебіторської заборгованості, коригування результату кошторису з одночасним збільшенням доходів поточного періоду	5512	71–75

Джерело: складено автором за матеріалами [16–18; 29]

Кошти на погашення раніше списаної дебіторської заборгованості спеціального фонду бюджету залишаються в розпорядженні установи. Їх відображають в обліку шляхом коригування результату кошторису з одночасним збільшенням доходів поточного періоду бухгалтерським проведенням, відображеним в табл. 2. Отже, якщо кошти надходять на погашення заборгованості спеціального фонду, то їх установа може використати в поточному періоді на свою діяльність у межах вимог законодавства.

Продемонструємо на прикладі порядок відображення в обліку операцій з дебіторською заборгованістю (табл. 3). Якщо в бюджетній установі була списана дебіторська заборгованість, утворена внаслідок наданих установою послуг в сумі 20000,00 грн, у результаті інвентаризації щодо якої встановлено, що вона є безнадійною до стягнення, її строк позовної давності минув. Через рік надійшли кошти для погашення цієї заборгованості. Приклад наведено для установи, яка є неплатником ПДВ.

Відповідаючи на поставлені в ході слідства питання щодо протиправних операцій з дебіторською заборгованістю, судово-економічний експерт ідентифікує декілька основних способів їх облікового відображення:

а) незаконне списання дебіторської заборгованості, коли в процесі аналізу правомірності списання дебіторської заборгованості враховуються два основні чинники: реальність погашення заборгованості дебітором і санкціонування її списання;

б) заниження (завищення) суми дебіторської заборгованості, коли аналізу та зіставленню піддаються: накладні (товарно-транспортні накладні) на відпуск товарно-матеріальних матеріальних цінностей, рахунків-фактур, якими оформляють купівлю-продаж, облікові реєстри, що фіксують процес та результати продажів;

в) невідображення факту наявності заборгованості у фінансовій звітності підприємства-кредитора. Подібна дія, як правило, супроводжується повним або частковим знищенням або вилученням документів, що супроводжують господарську операцію.

Таблиця 3

Бухгалтерський облік нарахування та списання безнадійної дебіторської заборгованості

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для запису	Сума, грн
	дебет рахунку	кредит рахунку			
Нарахування дебіторської заборгованості					
1. Надано послуги	2111	7111	4 та 14	Акт наданих послуг	20000,00
2. Списано на фінансовий результат нараховані у звітному періоді доходи	7111	5511	17	Бухгалтерська довідка	20000,00
3. Списано фінансовий результат звітного періоду	5511	5512	17	Бухгалтерська довідка	20000,00
Списання безнадійної заборгованості					
4. Списано заборгованість, визнану безнадійною до стягнення, за якою строк позивної давності минув	5512	2111	17	Акт інвентаризації дебіторської заборгованості, протокол комісії	20000,00
5. Віднесено на позабалансовий рахунок суму списаної заборгованості	071	—	16	Акт інвентаризації дебіторської заборгованості, протокол комісії	20000,00
Погашення заборгованості (загальний фонд кошторису)					
6. Списано з позабалансового рахунку суму заборгованості, за якою надійшли кошти	—	071	16	Акт інвентаризації дебіторської заборгованості, протокол комісії	20000,00
7. Надійшли кошти на погашення заборгованості, раніше визнаної безнадійною	2313	6211	2	Виписка з рахунку	20000,00
8. Перераховано до бюджету кошти	6211	2313	2	Платіжне доручення	20000,00
Погашення заборгованості (спеціальний фонд кошторису)					
6. Списано з позабалансового рахунку суму заборгованості, за якою надійшли кошти	—	071	16	Акт інвентаризації дебіторської заборгованості, протокол комісії	20000,00
7. Надійшли кошти на погашення заборгованості, раніше визнаної як безнадійна	2313	7111	14 та 3	Виписка з рахунку	20000,00

Джерело: складено автором за матеріалами [1; 16–18; 29]

Призначення судових експертиз з питань дослідження дебіторської заборгованості в установах державного сектору, ураховуючи межі компетенції експерта-економіста в галузі спеціальних економічних знань з бюджетного обліку, – отримати компетентні висновки за усім спектром поставлених питань.

Маючи в своєму розпорядженні таку аналітичну інформацію щодо обставин виникнення, формування, списання дебіторської заборгованості, співробітники правоохоронних органів мають можливість конкретизувати і підвищити дієвість наступної роботи. Отримана інформація дозволяє визначити спрямування подальшої пошукової діяльності і точно визначити перелік документів, що становитимуть документальну базу доказів можливих протиправних дій посадових осіб бюджетної установи. Разом з тим, наявні дані дають змогу виконати вимоги кримінально-процесуального законодавства про всебічне та повне дослідження обставин справи щодо незаконних дій з бюджетними коштами в частині операцій з дебіторською заборгованістю.

Висновки з проведеного дослідження. Дебіторська заборгованість установ сектору державного управління, виступаючи об'єктом дослідження судово-економічної експертизи, має відмінності не лише в обліковому відображенні операцій з її формування, але й законодавчого регламентування процесу її відображення. Наведене дослідження напряму економічної експертизи

дозволило відобразити специфіку облікового відображення процесу формування дебіторської заборгованості бюджетних установ, поетапне документування визнання, розрахунків, оцінки, списання та організацію експертизи достовірності проведених операцій.

Подальше впровадження в практичну діяльність правоохоронних органів процесу експертного дослідження дебіторської заборгованості дозволить моделювати взаємодію слідчих органів та експерта щодо спільних зусиль використання існуючих криміналістичних інструментів задля створення документальних доказів щодо протиправних дій з дебіторською заборгованістю бюджетних установ.

Література

1. Деякі питання здійснення розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти : Постанова Кабінету Міністрів України від 4 грудня 2019 р. № 1070. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1070-2019-%D0%BF#n17> (дата звернення: 17.05.2023).
2. Грицишен Д. О. Державна політика в сфері запобігання та протидії економічній злочинності : монографія. Житомир : Вид. О.О. Євенок, 2020. 384 с.
3. Державна казначейська служба України : офіційний сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua> (дата звернення: 17.05.2023).
4. Звіт Рахункової палати за 2021 рік : Рішення Рахункової палати від 28.04.2022 № 10-2. URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=1359> (дата звернення: 17.05.2023).
5. Белкин Р. С. Понятие методологии советской криминалистики в свете ленинской теории отражения. *Криминалистика и судебная экспертиза*. Киев: РИО МВД УССР, 1969. Вып. 6. С. 13-15.
6. Винберг А. И. Насущные вопросы теории и практики судебной экспертизы. *Сов. государство и право*. 1961. № 6. С. 77-78.
7. Ароцкер Л. Е. О "синтетической" форме производства судебных экспертиз. *Криминалистика и судебная экспертиза*. Киев, 1980. Вып. 20. С. 33-37.
8. Гордон Б. Е. К вопросу о системе судебной экспертологии. *Криминалистика и судебная экспертиза*. Киев, 1985. Вып. 31. С. 15-21.
9. Бахин В. П. Следственная практика: Проблемы изучения и совершенствования : автореф дис. д-ра юрид. наук / Киевский государственный университет им. Т. Г. Шевченко. Киев, 1991. 37 с.
10. Бычкова С. Ф. Судебная экспертиза: научные, организационно-правовые и методические основы. Теория и практика судебной экспертизы : учеб. пос. Алматы : Жет-жаргы, 2002. Т. 2. 432 с.
11. Цегельник Н. І. Формування облікової політики підприємства щодо обліку дебіторської заборгованості в системі розрахунків з покупцями. *Облік і фінанси*. 2014. № 4(66). С. 77-81.
12. Гайдучок Т. С., Цегельник Н. І. Основи бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній системі. *Економічні науки. Сер. Облік і фінанси*. 2012. Вип. 9(33). Ч. 1. С. 190-199.
13. Федчишина В. Особливості призначення судово-економічної експертизи з питань обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами. *Підприємництво, господарство і право. Криміналістика*. 2019. № 5. С. 318-322. DOI: <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2019.5.59>
14. Порошин Д. Ю., Семенова Н. Ю. Особливості бухгалтерського та податкового обліків операцій із переведення боргу. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2015. Випуск 15. С. 313-321.
15. Akçakanat Ö., Duran T. Overpayment and Undue Payment Operations in Public Sector Accounting and their Accounting Process, Grima S., Boztepe E. (Ed.) *Contemporary Issues in Public Sector Accounting and Auditing*, Emerald Publishing Limited, Bingley, 2021, P. 143-156. URL: <https://doi.org/10.1108/S1569-375920200000105010> (дата звернення: 17.05.2023).
16. Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 р. № 372. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14#Text> (дата звернення: 17.05.2023).
17. Цивільний кодекс України : Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 17.05.2023).
18. 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: 17.05.2023).
19. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон : Наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text> (дата звернення: 17.05.2023).
20. Податковий кодекс України : Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 17.05.2023).
21. Порядок складання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт : Наказ Міністерства фінансів України від 28.09.2015 № 841. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1248-15#Text> (дата звернення: 17.05.2023).

22.Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектора : Наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2018 р. № 755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text> (дата звернення: 17.05.2023).

23.Деякі питання здійснення оборонних та публічних закупівель товарів, робіт і послуг в умовах воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2022 № 169. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/169-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 17.05.2023).

24.Про особливості оренди державного та комунального майна у період воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.05.2022 № 634. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/634-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 17.05.2023).

25.Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 17.05.2023).

26.Про оренду державного та комунального майна : Закон України від 03.10.2019 № 157-ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-20#Text> (дата звернення: 17.05.2023).

27.Методика розрахунку орендної плати за державне майно : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.04.2021 р. № 630. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/630-2021-%D0%BF#Text> (дата звернення: 17.05.2023).

28.Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#Text> (дата звернення: 17.05.2023).

29.Доходи : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124, затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text> (дата звернення: 17.05.2023).

30.Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування : Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12#Text> (дата звернення: 17.05.2023).

31.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: 17.05.2023).

References

1. Cabinet of Ministers of Ukraine (2019), Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "Some issues regarding prepayment of goods, works and services purchased with budget funds by managers (recipients) of budget funds" dated 04.12.2019 no. 1070, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1070-2019-%D0%BF#n17> (access date May 17, 2023).

2. Hrytsyshen, D.O. (2020), *Derzhavna polityka v sferi zapobihannia ta protyidii ekonomichnii zlochynnosti* [State policy in the field of prevention and counteraction of economic crime], monograph, Vyd. O.O. Yevenok, Zhytomyr, Ukraine, 384 p.

3. "State Treasury Service of Ukraine : official site", available at: <https://www.treasury.gov.ua> (access date May 17, 2023).

4. Accounting Chamber (2021), Report of the Accounting Chamber for 2021 dated 04.28.2022 no. 10-2, available at: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=1359> (access date May 17, 2023).

5. Belkin, R.S. (1969), "The concept of the methodology of Soviet criminalistics in the light of Lenin's theory of reflection", *Kriminalistika i sudebnaia ekspertiza*, RIO MVD USSR, Kiev, Ukraine, Iss. 6, pp. 13-15.

6. Vinberg, A.I. (1961), "Urgent questions of the theory and practice of forensic examination", *Sov. gosudarstvo i parvo*, no. 6, pp. 77-78.

7. Arotsker, L.E. (1980), "About the "synthetic" form of production of forensic examinations", *Kriminalistika i sudebnaia ekspertiza*, Kyiv, Ukrainian SSR, Iss. 20, pp. 33-37.

8. Gordon, B.E. (1985), "Regarding the system of forensic expertise" *Kriminalistika i sudebnaia ekspertiza*, Kyiv, Ukrainian SSR, Iss. 31, pp. 15-21.

9. Bakhin, V.P. (1991), "Investigative practice: problems of study and improvement", Thesis abstract of Dr Sc. (Law), Kyiv, Ukrainian SSR, 37 p.

10. Bychkova, S.F. (2002), *Sudebnaia ekspertiza: nauchnye, organizatsionno-pravovye i metodicheskie osnovy. Teoriia i praktika sudebnoy ekspertizy* [Forensic examination: scientific, organizational, legal and methodological foundations. Theory and practice of forensic science], tutorial, Zhetzhargy, Almaty, Kazakhstan, Vol. 2, 432 p.

11. Tsegelnyk, N.I. (2014), "Formation of the accounting policy of the enterprise regarding the accounting of receivables in the system of settlements with buyers", *Oblik i finansy*, no. 4(66), pp. 77-81.

12. Haiduchok, T.S. and Tsehelnik, N.I. (2012), "Basics of accounts receivable accounting in the domestic and foreign system", *Ekonomichni nauky. Ser. Oblik i finansy*, Iss. 9(33), Part 1, pp. 190-199.

13. Fedchyshyna, V. (2019), "Peculiarities of appointing a forensic and economic examination on the accounting of settlements with debtors and creditors", *Pidpriemnytstvo, hospodarstvo i pravo. Kryminalistyka*. no. 5, pp. 318-322. DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2019.5.59>
14. Poroshyn, D.Yu. and Semenova N. Yu. (2015), "Peculiarities of accounting and tax accounting of debt transfer transactions", *Teoriia ta praktyka sudovoi ekspertyzy i kryminalistyky*, Issue 15, pp. 313-321.
15. Akçakanat, Ö. and Duran, T. (2021), "Overpayment and Undue Payment Operations in Public Sector Accounting and their Accounting Process", In: Grima, S. and Boztepe, E. (Ed.), *Contemporary Issues in Public Sector Accounting and Auditing (Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis*, Emerald Publishing Limited, Bingley, UK, pp. 143-156, available at: <https://doi.org/10.1108/S1569-375920200000105010> (access date May 17, 2023).
16. Ministry of Finance of Ukraine (2014), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "The accounting procedure of individual assets and liabilities of budget institutions" dated 02.04.2014 no. 372, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14#Text> (access date May 17, 2023).
17. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine "Civil Code of Ukraine" dated 16.01.2003 no. 435-IV, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (access date May 17, 2023).
18. Ministry of Finance of Ukraine (2013), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Plan of accounting accounts in the public sector" dated 31.12.2013 no. 1203, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text> (access date May 17, 2023).
19. Ministry of Finance of Ukraine (1998), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Instruction on official business trips within Ukraine and abroad" dated 13.03.1998 no. 59, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text> (access date May 17, 2023).
20. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine "Tax Code of Ukraine" dated 02.12.2010 no. 2755-VI, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (access date May 17, 2023).
21. Ministry of Finance of Ukraine (2015), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Procedure for drawing up the Report on the use of funds issued for a business trip or for a report" dated 09.28.2015 no. 841, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1248-15#Text> (access date May 17, 2023).
22. Ministry of Finance of Ukraine (2018), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Procedure for drawing up standard forms of memorial warrants and other accounting registers of public sector entities" dated 08.09.2018 no. 755, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text> (access date May 17, 2023).
23. Cabinet of Ministers of Ukraine (2022), Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "Some issues of defense and public procurement of goods, works and services under martial law" dated 28.02.2022 no. 169, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/169-2022-%D0%BF#Text> (access date May 17, 2023).
24. Cabinet of Ministers of Ukraine (2022), "On the peculiarities of leasing state and communal property during martial law" dated 27.05.2022 no. 634, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/634-2022-%D0%BF#Text> (access date May 17, 2023).
25. Verkhovna Rada of Ukraine (1997), Law of Ukraine "On Local Self-Government in Ukraine" dated 21.05.1997 no. 280/97-VR, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text> (access date May 17, 2023).
26. Verkhovna Rada of Ukraine (2019), Law of Ukraine "On the lease of state and communal property" dated 03.10.2019 no. 157-IX, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-20#Text> (access date May 17, 2023).
27. Cabinet of Ministers of Ukraine (2021), Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "Methodology for calculating rent for state property" dated 04.28.2021 no. 630, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/630-2021-%D0%BF#Text> (access date May 17, 2023).
28. Ministry of Finance of Ukraine (2015), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Standard correspondence of accounting sub-accounts for displaying transactions with assets, capital and liabilities by managers of budget funds and state trust funds" dated 12.29.2015 no. 1219, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#Text> (access date May 17, 2023).
29. Ministry of Finance of Ukraine (2010), National regulation (standard) of accounting in the public sector 124 "Revenues" dated 12.24.2010 no. 1629, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text> (access date May 17, 2023).
30. Ministry of Finance of Ukraine (2012), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Procedure for drawing up budget reporting by administrators and recipients of budget funds, reporting by mandatory state social and pension insurance funds" dated 24.01.2012 no. 44, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12#Text> (access date May 17, 2023).
31. Ministry of Finance of Ukraine (2015), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Procedure for applying the Plan of accounting accounts in the public sector" dated 12.29.2015 no. 1219, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text> (access date May 17, 2023).