

ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Федчишина Віолета Віталіївна

УДК: 657.92(043.3)

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ
РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Житомир – 2011

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України.

Науковий керівник – доктор економічних наук, професор
Бутинець Франц Францович,
Житомирський державний технологічний університет,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент
Бондар Валерій Петрович,
Національна академія статистики, обліку та аудиту
професор кафедри аудиту

кандидат економічних наук, доцент
Петренко Наталія Іванівна,
Житомирський державний технологічний університет,
доцент кафедри господарського і фінансового контролю

Захист відбудеться “15” червня 2011 р. о 14⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “12” травня 2011 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

І.В. Замула

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Розвиток глобалізації, котрий здійснює вплив на формування ринкових відносин в Україні, що проявляється в трансформації умов діяльності суб'єктів господарювання, в якості негативних проявів призводить до збільшення кількості економічних правопорушень та ускладнення форм і засобів їх здійснення. Постійне посилення функцій контролю суб'єктів податкового контролю дозволяє виявити порушення податкового законодавства, пов'язаних із заниженням бази оподаткування. У податковій системі України особливе місце належить податку на додану вартість (ПДВ), оскільки в структурі доходів державного бюджету цей податок складав в 2006 р. – 35 %, 2007 р. – 41 %, 2008 р. – 43 %, 2009 р. – 37 %, 2010 р. – 41 %. Значна кількість порушень податкового законодавства пов'язана з розрахунками за ПДВ. Однак для притягнення до відповідальності осіб, які своїми діями чи бездіяльністю призвели до здійснення порушень, необхідною є кваліфікація правоохоронними та судовими органами дій посадових осіб як злочинних та правопорушень як злочинів, що не може бути оцінено без використання спеціальних економічних знань у сфері бухгалтерського обліку, аналізу та контролю. Однією із дієвих форм застосування таких знань є проведення експертного дослідження, основне призначення якого полягає у встановленні фактичних обставин справи.

Відсутність єдиних організаційно-методичних засад здійснення експертного дослідження за розрахунками з ПДВ призводить до зниження його ефективності, а недостатнє облікове забезпечення процесу експертного дослідження впливає на достовірність результатів його дослідження. Враховуючи вищенаведене, необхідною є розробка комплексного підходу до процесу вивчення в ході проведення експертних досліджень сутності господарських операцій, пов'язаних з розрахунками суб'єктів господарювання за ПДВ, що ґрунтується на обліковому забезпеченні та організаційно-методичних засадах економічної експертизи.

Вагоме значення і науково-практичну роль відіграють дослідження проблем судово-бухгалтерської експертизи, її предмету, методу, об'єктів, принципів, яким присвятили наукові праці Г.А. Атанесян, М.Т. Білуха, В.П. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Ж.А. Кеворкова, С.А. Звягін, М.М. Ласкін, Н.І. Петренко, В.Д. Понікаров, П.Ю. Пошюнас, О.М. Ромашов, С.П. Фортинський, С.Г. Чаадаєв, О.Р. Шляхов. Вивчення загальних питань організації та методики судово-бухгалтерської експертизи здійснено у дисертаціях таких науковців: С.А. Звягін (Російська Федерація, 2003 р.), Л.В. Каширська (Російська Федерація, 2003 р.), Ж.А. Кеворкова (Російська Федерація, 2008 р.), Н.А. Остап'юк (Україна, 2006 р.), І.А. Панченко (Україна, 2007 р.).

Не применшуючи внеску зазначених науковців, що по-різному визначали окремі засади експертних досліджень, невирішеними залишаються питання узгодженості понятійного апарату облікового забезпечення експертного дослідження розрахунків з ПДВ, прогнозування можливостей попередження зловживань і порушень податкового законодавства з ПДВ, обґрунтування специфіки проведення експертних досліджень у справах з ПДВ, що в комплексі

знижує ефективність експертних досліджень. Відповідно, необхідною є розробка науково обґрунтованих теоретичних положень і практичних рекомендацій з удосконалення теорії і практики експертного дослідження розрахунків з ПДВ, що визначає та обґрунтовує актуальність теми дослідження, постановку мети і завдань.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету і є складовою державної програми досліджень на тему “Бухгалтерський облік і контроль у системі забезпечення адміністрування податків” (номер державної реєстрації 0110U006149) – автором виконані дослідження, пов’язані з теоретичним обґрунтуванням та удосконаленням облікового забезпечення експертного дослідження розрахунків з ПДВ; Київського науково-дослідного інституту судових експертиз за темою “Методика проведення судово-економічних досліджень операцій з надання послуг у сфері зовнішньоекономічної діяльності” (номер державної реєстрації 0110U002831) – індивідуальний внесок полягає в аналізі стану нормативного регулювання бухгалтерського обліку та ідентифікації етапів експертного дослідження розрахунків з ПДВ.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення облікового забезпечення експертного дослідження господарських операцій за розрахунками підприємств з бюджетом за ПДВ для встановлення їх відповідності вимогам чинного законодавства.

Для досягнення зазначеної мети визначені такі *завдання*:

- оцінити стан розрахунків суб’єктів господарювання з ПДВ для виявлення проблемних питань практичного характеру, що визначають методика експертного дослідження;

- проаналізувати існуючі підходи до розкриття сутності експертного дослідження, виходячи з його процесуальної форми та економічного змісту;

- провести аналіз підходів до класифікації методичних прийомів експертного дослідження для їх систематизації;

- визначити особливості облікового забезпечення експертного дослідження розрахунків з ПДВ;

- окреслити завдання експертного дослідження розрахунків з ПДВ для забезпечення його повноти та достатності з метою встановлення фактичних обставин справи;

- обґрунтувати особливості методичного забезпечення експертного дослідження розрахунків з ПДВ для розробки пропозицій з його удосконалення;

- оцінити дієвість існуючих методик дослідження експертами господарських операцій, пов’язаних з нарахуванням та сплатою ПДВ, для їх подальшого розвитку та оптимізації.

Об’єктом дослідження є облікове забезпечення експертного дослідження розрахунків з податку на додану вартість.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних питань експертного дослідження розрахунків з ПДВ.

Робоча гіпотеза ґрунтується на припущенні, що облікове забезпечення експертного дослідження у справах за розрахунками з ПДВ є базою отримання інформації для встановлення відповідності таких розрахунків чинному податковому законодавству.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання. Теоретико-методологічну базу дисертації становить система наукових методів, таких як пізнання та логіка, аналіз і синтез, індукція й дедукція. Гносеологічний метод застосовано для уточнення та поглиблення змісту понять й категорій щодо експертного дослідження розрахунків з ПДВ. При вивченні судової практики розгляду справ, пов'язаних зі сплатою ПДВ, та ідентифікації проблемних питань у сфері бухгалтерського обліку використано синтез і групування. За допомогою методів причинно-наслідкового зв'язку та моделювання розкрито механізм застосування документальних прийомів контролю в ході експертного дослідження розрахунків з ПДВ. Для наочного представлення результатів дослідження використано графічний метод.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографії, наукові статті, доповіді вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем розвитку господарського контролю, судово-бухгалтерської експертизи, бухгалтерського обліку, матеріали науково-практичних конференцій та семінарів); офіційні документи органів законодавчої та виконавчої влади (нормативні документи України з питань організації і ведення бухгалтерського обліку та судово-експертної діяльності); статистичні джерела (звіти та офіційні дані органів державної, регіональної відомчої статистики); довідкові та інформаційні видання професійних організацій, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення експертного дослідження розрахунків з податку на додану вартість в частині організаційно-методичних аспектів через розвиток механізму їх облікового забезпечення. Основні наукові результати полягають у наступному:

уперше:

– розроблено комплексне методичне забезпечення експертного дослідження розрахунків з ПДВ, яке представлено алгоритмами дій експерта-бухгалтера залежно від поставлених завдань і наданих об'єктів, що дозволяє повно й оперативно використовувати дані бухгалтерського обліку для встановлення фактичних обставин справи та створює можливості щодо підвищення достовірності експертних висновків;

удосконалено:

– облікове забезпечення експертного дослідження розрахунків з ПДВ в частині виділення питань, на які експерту необхідно звернути особливу увагу, та систематизації об'єктів експертизи за видами (основні, додаткові та спеціальні), що дозволяє визначити прийоми експертного дослідження, які є основою для формування ефективної методики експертного дослідження розрахунків з ПДВ;

– класифікацію методичних прийомів експертного дослідження на підставі

виділення класифікаційної ознаки залежно від належності до компетенції експерта-бухгалтера (прийоми і способи, застосування яких належить до компетенції експерта-бухгалтера, та застосування яких виходить за межі його компетенції), використання якої забезпечує адекватність методики процесуальної формі експертизи;

– порядок застосування прийомів документального контролю у ході експертного дослідження розрахунків з ПДВ шляхом розробки алгоритмів проведення формальної, арифметичної та нормативно-правової перевірок в умовах хронологічного способу, що дозволяє стандартизувати методичне забезпечення експертного дослідження;

дістали подальшого розвитку:

– фактори впливу на методику експертного дослідження у справах, пов'язаних з нарахуванням і сплатою ПДВ (ускладнення схем і методів можливих правопорушень, наявність протиріч у законодавстві, недостатній рівень економічних знань у суб'єктів призначення експертизи з питань оподаткування), що дозволило розробити заходи з її удосконалення;

– трактування поняття “експертне дослідження” з виділенням теоретичної складової (специфічна галузь знань, яка поєднує знання процесуального законодавства, економічних процесів і бухгалтерського обліку) та практичної складової (знання, що застосовуються експертом-бухгалтером на стадії досудового та судового слідства для встановлення фактичних обставин справи), що дозволило визначити особливості процесу експертного дослідження у справах, пов'язаних з нарахуванням і сплатою ПДВ;

– завдання експертного дослідження розрахунків з ПДВ, які згруповано за напрямками: завдання організаційного та методичного характеру нарахування й сплати ПДВ; завдання щодо встановлення відповідності документального оформлення розрахунків з ПДВ вимогам законодавства та законності застосовуваних спеціальних режимів оподаткування ПДВ; завдання, пов'язані з визначенням достовірності відображення операцій за розрахунками з ПДВ в бухгалтерському обліку та звітності.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення експертного дослідження розрахунків з ПДВ в частині організаційно-методичних аспектів. Основні теоретичні та прикладні розробки впроваджено в практичну діяльність законодавчих, правоохоронних органів, підприємницьких структур, науково-дослідних установ Міністерства юстиції України:

– рекомендації щодо розширення меж компетенції експерта-бухгалтера в частині обґрунтування переліку випадків призначення експертизи з питань розрахунків з ПДВ (Комітет з питань економічної політики Верховної Ради України, довідка № 04-17/12-57 від 09.02.2011 р.);

– рекомендації щодо алгоритмів дій експерта-бухгалтера залежно від поставлених завдань та наданих об'єктів у частині розрахунків з ПДВ (Слідчий відділ Податкової міліції Державної податкової адміністрації у м. Києві, довідка № 21/11-43 від 04.02.2011 р.; ТОВ “Центр правової допомоги “Правозахист”, довідка № 24 від 15.03.2011 р.);

– методичні підходи до застосування прийомів документального контролю у ході експертного дослідження розрахунків з ПДВ в частині алгоритмів проведення формальної, арифметичної, нормативно-правової та взаємної перевірок, що дозволяє стандартизувати методичне забезпечення експертизи (Київський науково-дослідний інститут судових експертиз, довідка № 19/01-06/90/1 від 08.02.2011 р.; аудиторська фірма ТОВ “Консалтинг Лтд”, довідка № 413/Д41 від 01.02.2011 р.);

– робочі навчальні програми та навчально-методичне забезпечення дисциплін “Бухгалтерський облік”, “Судова експертиза”, “Бюджетна система України”, “Фінанси підприємств”, “Податковий контроль і аудит”, “Дізнання та слідство” (Київський національний університет імені Тараса Шевченка, довідка № 056/054 від 26.01.2011 р.; Національний університет Державної податкової служби України, довідка № 1285/01-12 від 01.03.2011 р.).

Особистий внесок дисертанта. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням облікового забезпечення експертного дослідження розрахунків з ПДВ.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 3-х науково-практичних конференціях, зокрема: Науково-практичній міжвузівській конференції, присвяченій Дню Житомирського технологічного університету (Житомир, 2010 р.); Міжнародній науковій конференції “Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей” (Краматорськ, 2009 р.); Всеукраїнській науковій конференції, присвяченій ідеям проф. П.П. Німчинова та проф. І.В. Малишева (Житомир, 2010 р.).

Публікації. За результатами дисертаційної роботи опубліковано 7 статей у фахових виданнях загальним обсягом 5,01 друк. арк., з них 4,47 друк. арк. належить особисто автору, 3 тези доповідей загальним обсягом 0,23 друк. арк.

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел. Основний зміст викладено на 179 сторінках друкованого тексту. Дисертація містить 22 таблиці на 18 сторінках, 43 рисунки на 26 сторінках і 19 додатків, розміщених на 140 сторінках. Список використаних джерел нараховує 197 найменувань на 20 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, розкрито значимість дослідження для розвитку науки та практики, відображено зв’язок теми з науковими планами і програмами, визначено стан наукової розробки проблеми, мету і завдання дослідження. Сформульовано об’єкт і предмет дослідження, робочу гіпотезу, надано характеристику методів дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних результатів.

У першому розділі “Теоретичні засади експертного дослідження розрахунків з податку на додану вартість” досліджено види і механізм виявлення порушень податкового законодавства, сутність експертного дослідження у розслідуванні порушень податкового законодавства, теоретико-методичні засади реалізації експертного дослідження розрахунків з ПДВ.

Важелем забезпечення передбачених Конституцією прав і свобод людини є судова експертиза, оскільки висновок експерта-бухгалтера може бути доказом у суді. З переходом України до ринкових відносин у сфері господарювання з’явилися злочини, що кардинально відрізняються від тих, що притаманні командно-адміністративній системі. Для виявлення злочинних дій необхідні знання не лише правового характеру, а й спеціальні знання в галузі оподаткування, організації та ведення бухгалтерського обліку, фінансів. Судово-бухгалтерська експертиза є одним із інструментів, за допомогою якого виявляються правопорушення в організації та веденні бухгалтерського обліку.

Підтвердженням необхідності проведення експертних досліджень є показники формування ПДВ Державного бюджету України (табл. 1).

Таблиця 1

Частка ПДВ в доходах Державного бюджету України, млрд. грн.

Роки	Доходи Державного бюджету України				Податкові надходження				Податок на додану вартість			
	заплановані	фактичне виконання	абсолютне відхилення +/-	відносне відхилення, %	заплановані	фактичне виконання	абсолютне відхилення +/-	відносне відхилення, %	запланований	фактичне виконання	абсолютне відхилення +/-	відносне відхилення, %
2001	43,0	34,9	-8,1	-18,8	23,5	20,0	-3,5	-3,0	11,6	9,4	-2,2	-19,0
2002	45,4	39,9	-5,5	-12,1	29,6	26,0	-3,6	-3,2	12,9	12,1	-0,8	-6,2
2003	42,2	49,2	+7,0	16,6	34,4	32,2	-2,2	-2,1	13,6	12,2	-1,4	-10,3
2004	65,2	61,5	-3,7	-5,7	44,4	39,3	-5,1	-4,5	19,8	14,8	-5	-25,2
2005	106,1	93,9	-12,2	-11,5	74,9	66,4	-8,5	-7,5	33,4	30,5	-2,9	-8,7
2006	127,5	118,7	-8,8	-6,9	91,4	84,0	-7,4	-6,8	44,6	45,5	0,9	2,0
2007	157,3	147,4	-9,9	-6,3	115,4	102,9	-12,5	-11,1	65,1	53,6	-11,5	-17,7
2008	231,9	208,0	-23,9	-10,3	170,9	155,0	-15,9	-14,4	98,6	86,0	-12,6	-12,8
2009	245,3	дані не оприлюднено	–	–	175,5	дані не оприлюднено	–	–	94,8	дані не оприлюднено	–	–
2010	252,7	дані не оприлюднено	–	–	188,2	дані не оприлюднено	–	–	104,7	дані не оприлюднено	–	–
2011	281,6	–	–	–	234,3	–	–	–	108,3	–	–	–

Отже, практично кожного року з 2001 по 2008 рік, крім 2006 р., існує тенденція невиконання запланованих показників щодо ПДВ і податкових надходжень в цілому. Невиконання запланованих показників з ПДВ у 2001 р.

склало 19,0 %, 2002 р. – 6,2 %, 2003 р. – 10,3 %, 2004 р. – 25,2 %, 2005 р. – 8,7 %, 2007 р. – 17,7 %, 2008 р. – 12,8 %. Негативна динаміка щодо податкових надходжень до державного бюджету впливає на невиконання запланованих соціальних програм, недостатнє державне фінансування виробництва суспільних і соціальних благ, економічних програм. Для забезпечення стійкого розвитку економіки України необхідним є зменшення частки тіньової економіки, яка за підрахунками експертів сягає 60 %, через налагодження дієвої системи державного контролю. Причиною такого становища є недостатній рівень спеціальних знань щодо ПДВ у суб'єктів контролю, суб'єктів призначення експертиз та експертів-бухгалтерів, до повноважень яких входить дослідження питань з ПДВ; ускладнення тіньових схем незаконного відшкодування та несплати ПДВ.

Проведення оцінки стану відповідності чинному законодавству нарахування і сплати ПДВ суб'єктами господарювання дозволило встановити, що злочинні схеми здійснення податкових порушень ускладнюються, вдосконалюються засоби скоєння злочинів. Відповідно, методики виявлення незаконних операцій повинні вдосконалюватися, зокрема, на рівні суб'єктів зовнішнього державного контролю, внутрішнього контролю, а також суб'єктів проведення експертних досліджень.

За результатами розгляду схем незаконного відшкодування ПДВ (за допомогою фіктивних підприємств, вексельних розрахунків, безтоварних та експортно-імпорتنих операцій, під час реалізації запасів за ціною, нижчою від ціни придбання) встановлено причини, що призводять до такого стану: протиріччя чинного законодавства, що регулює економічну сферу; недостатність професіоналізму облікового персоналу підприємств, працівників досудового та судового слідства; відкриття кримінальних чи господарських справ без достатніх для цього підстав і призначення за ними експертних досліджень.

Аналіз існуючих порушень у сфері податкового законодавства, рівня тіньової вітчизняної економіки та кількості судових спорів з ПДВ дозволив встановити необхідність удосконалення методики експертних досліджень розрахунків з ПДВ як на теоретичному, так і практичному рівнях.

Обґрунтовано, що критерієм, який найбільш чітко характеризує експертне дослідження і водночас відокремлює його від господарського контролю, є сфера, галузь і знання, що повинні бути покладені в основу визначення. Запропоновано виділяти для трактування поняття “експертне дослідження” теоретичну (специфічна галузь знань, яка поєднує знання процесуального законодавства, економічних процесів і бухгалтерського обліку) та практичну складові (знання, що застосовуються експертом-бухгалтером на стадії досудового розслідування та судового слідства для встановлення фактичних обставин справи). Доведено, що завданнями експертного дослідження розрахунків з ПДВ є встановлення фактичних обставин конкретної справи, що надана експерту-бухгалтеру органами досудового та судового слідства, доведення або спростування наявності порушення, формування доказів для використання у судовому процесі. Безперервність або систематичність є властивістю контролю, яка не притаманна експертному дослідженню розрахунків з ПДВ. Основна відмінність у прийомах господарського контролю та експертного дослідження розрахунків з ПДВ полягає в тому, що

експерт-бухгалтер не використовує у своїй роботі прийоми фактичного контролю.

Запропоновано під методичним забезпеченням експертного дослідження розрахунків з ПДВ розуміти сукупність методів, прийомів, способів і процедур, які може застосовувати експерт-бухгалтер для дослідження розрахунків з ПДВ.

Досліджуючи конкретну справу, експерт-бухгалтер використовує лише окремі набір прийомів і способів. У зв'язку з цим, запропоновано класифікацію методичних прийомів експертного дослідження розглядати на підставі поділу їх за класифікаційною ознакою належності до компетенції експерта-бухгалтера (рис. 1).

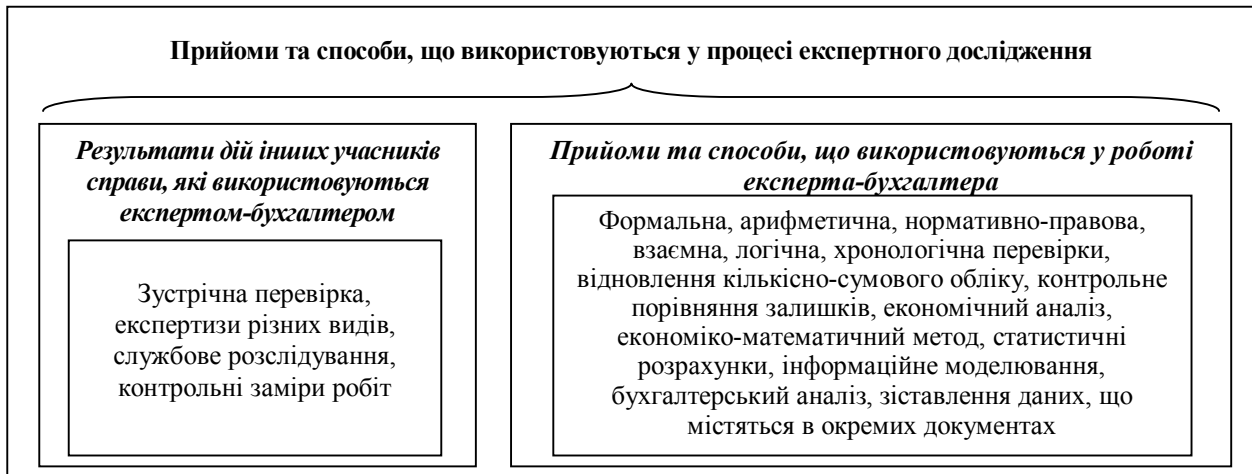


Рис. 1. Складові методики експертного дослідження розрахунків з ПДВ

Використання даних складових експертом-бухгалтером дозволяє обґрунтувати висновки фактичними даними, отриманими не лише у результаті дослідження документів, а й даними, отриманими іншими особами за дорученням суб'єктів призначення судово-бухгалтерської експертизи. Запропонована класифікація усуває проблему розбіжностей у підходах авторів щодо методики експертного дослідження, її використання забезпечує адекватність методики процесуальній формі експертизи.

У другому розділі **“Облікове забезпечення роботи експерта при вирішенні питань нарахування та сплати податку на додану вартість”** досліджено роль бухгалтерського обліку в забезпеченні експертного дослідження розрахунків з ПДВ, практику розв'язання спорів зі сплати ПДВ, визначено напрями проблемних питань і завдання експертного дослідження розрахунків з ПДВ.

Вивчення податкового законодавства в частині регулювання порядку нарахування та сплати ПДВ дозволило виділити: об'єкти оподаткування ПДВ; моменти виникнення права на формування податкового кредиту й податкового зобов'язання; ставки ПДВ та операції, звільнені від оподаткування; основні первинні й зведені документи та порядок їх оформлення.

Однією із причин виникнення порушень у розрахунках підприємств з ПДВ є недостатня компетентність облікового персоналу в даній сфері, про що свідчить велика кількість піднятих бухгалтерами питань. При розробці методики дослідження експерта-бухгалтера враховано не лише судову практику справ такої специфіки, а й питання, з якими зустрічаються бухгалтери у практичній діяльності, що є одним із факторів наявності помилок і порушень у розрахунках з ПДВ. Питання, що розглядалися, є досить різнобічними, проте їх систематизовано у декілька груп: організаційні питання реєстрації платника ПДВ; документальне відображення

нарахування та сплати ПДВ; проблемні питання щодо податкового кредиту та зобов'язань, порядку відшкодування ПДВ; спеціальний режим оподаткування.

З метою побудови алгоритмів застосування прийомів документального контролю в експертних дослідженнях розрахунків з ПДВ систематизовано об'єкти експертного дослідження розрахунків з ПДВ за видами: основні, додаткові та спеціальні (рис. 2), узагальнено перелік прийомів контролю та інформацію, яку можна отримати при їх застосуванні у ході дослідження перерахованих об'єктів.



Рис. 2. Класифікація об'єктів експертного дослідження розрахунків з ПДВ

Знання експертом-бухгалтером класифікації об'єктів експертного дослідження розрахунків з ПДВ є основою формування ефективної методики експертного дослідження для оперативного виявлення фактичних обставин справи.

На підставі наведеної на рис. 2 класифікації об'єктів надано характеристику обліково-аналітичного забезпечення експертного дослідження розрахунків з ПДВ, а також наведено перелік рекомендованих до застосування прийомів експертного дослідження щодо кожного об'єкта (табл. 2).

Аналіз судових справ Єдиного державного реєстру судових рішень України показав структуру питань, що виносилися експерту-бухгалтеру на розгляд, зокрема: питання щодо загальної суми ПДВ складають 44 %, податкових зобов'язань з ПДВ – 23 %, податкового кредиту – 33 %. Виходячи з предметної області експертизи, згруповано завдання експертного дослідження розрахунків з ПДВ за такими напрямками: 1) завдання організаційного та методичного характеру

Обліково-аналітичне забезпечення експертного дослідження розрахунків з ПДВ

№ з/п	Документ	Характеристика обліково-аналітичного забезпечення	Прийоми експертного дослідження
<i>Основні документи-об'єкти експертного дослідження</i>			
1	Декларація з ПДВ з додатками	Інформація про нараховані та сплачені суми ПДВ	Формальна, арифметична, нормативно-правова перевірки
2	Реєстр отриманих і виданих податкових накладних	Згрупована інформація щодо суми податкового зобов'язання та податкового кредиту	Формальна, арифметична, нормативно-правова, взаємна перевірки
3	Податкові накладні, накладні, рахунки-фактури, касові чеки	Сума, дата виникнення податкового зобов'язання та податкового кредиту	Формальна, арифметична, нормативно-правова, взаємна, зустрічна перевірки
<i>Додаткові документи-об'єкти експертного дослідження</i>			
4	Ф. № 1 "Баланс"	Сума заборгованості платника податку перед бюджетом (у тому числі, з ПДВ)	Формальна, арифметична, нормативно-правова, взаємна перевірки
5	Ф. № 2 "Звіт про фінансові результати"	Сума податкового зобов'язання з ПДВ	Формальна, арифметична, нормативно-правова, взаємна перевірки
6	Єдиний реєстр податкових накладних	Право на податковий кредит при здійсненні операції на відповідну суму, встановлену п. 11 підрозділу 2 Розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України	Зустрічна перевірка
7	Виписки банку, платіжні доручення, інші банківські документи	Кількість та види банківських рахунків, сума ПДВ, перерахована до бюджету платником податку	Формальна, арифметична, нормативно-правова, зустрічна, взаємна перевірки
8	Вантажно-митні декларації, супровідні документи	Характер експортованого товару, походження товару, наявність та якість супровідних документів, оголошена в документах вартість товару та її співставлення з цінами, встановленими реальними виробниками або експортерами	Зустрічна, формальна, взаємна, нормативно-правова, зустрічна перевірки
9	Документи, що свідчать про транспортування вантажу	Порядок транспортування товару, факт перевезення товару	Зустрічна, взаємна, формальна перевірки
10	Договори з контрагентами	Інформація про предмет договору, якісні характеристики товару (роботи, послуги), умови поставки, форми оплати	Взаємна, формальна перевірки
11	Акти приймання-передачі товарів	Підтвердження факту виконання договірних відносин	Взаємна, формальна перевірки
12	Установчі та реєстраційні документи	Інформація про підприємство, засновників, власників, керівників, головного бухгалтера, види статутної діяльності; внесення змін до установчих документів	Взаємна, формальна, нормативно-правова перевірки
13	Інші документи	Виробничі та господарські зв'язки; профіль діяльності; історія проведення операцій; інформація про контрагентів; порядок розрахунків тощо	Формальна, арифметична, нормативно-правова, взаємна, зустрічна перевірки

нарахування й сплати ПДВ в частині особливостей бюджетного відшкодування податку на додану вартість, документального оформлення обліку ПДВ, коригування нарахованих сум у суб'єктів, що перебувають на спеціальному режимі оподаткування, реєстрації платників податку та застосування ними систем оподаткування; 2) завдання щодо встановлення відповідності документального оформлення розрахунків з ПДВ вимогам законодавства та законності застосовуваних спеціальних режимів оподаткування ПДВ, що пов'язані з відображенням податку на додану вартість у податкових накладних, реєстрі отриманих і виданих податкових накладних, податковій звітності та інших об'єктах експертного дослідження; 3) завдання, пов'язані з визначенням достовірності відображення операцій за розрахунками з ПДВ в бухгалтерському обліку та звітності, які можуть стосуватися правомірності нарахування податкового кредиту, процесу формування та коригування його суми; дати виникнення податкових зобов'язань, правильності їх нарахування за певними операціями; відшкодування податку на додану вартість, терміну його сплати, а також специфіки оподаткування окремих операцій та звільнених від оподаткування ПДВ.

Визначення завдань експертного дослідження в частині ПДВ сприяє підвищенню працездатності працівників слідчих органів при визначенні необхідності призначення експертного дослідження, а також покладено в основу розроблених організаційно-методичних аспектів експертного дослідження, сприяє ідентифікації порушень податкового законодавства, пов'язаних з нарахуванням і сплатою ПДВ, забезпечує єдині підходи до формування доказової бази для справедливого вирішення судових спорів.

У третьому розділі **“Організаційно-методичні аспекти експертного дослідження розрахунків з податку на додану вартість”** розглянуто межі компетенції експерта-бухгалтера у судових спорах з ПДВ, методичне забезпечення експерта-бухгалтера та методика експертного дослідження у справах з ПДВ.

Для розширення правових функцій експерта-бухгалтера з'ясовано сутність понять “компетентність”, “права”, “обов'язки”, “повноваження”. Встановлено, що компетенція характеризує професійну діяльність, окреслюючи права та обов'язки особи, яка повинна володіти знаннями у певній сфері. Компетенція представлена безумовною (у формі повноважень, передбачених на законодавчому рівні) та умовною складовими (характеризує індивідуальні якості та знання, якими повинна володіти людина для виконання певного виду роботи).

Існування проблеми необізнаності експерта-бухгалтера, яка призводить до низької якості експертного дослідження, зумовлена її суб'єктивним характером, є досить індивідуальною, на відміну від прав і обов'язків, передбачених законодавством. Неоднозначність підходів до компетентності експерта-бухгалтера в сфері бухгалтерського обліку, аналізу та господарського контролю зумовлена неможливістю чіткого визначення меж зазначених галузей знань, оскільки вони є індивідуальними для кожного.

Встановлено, що компетенція експерта-бухгалтера характеризується наявністю певних меж як у сфері повноважень, так і у сфері обізнаності з економічних питань. Межі компетенції експерта-бухгалтера слід розглядати

відповідно до суб'єкта, що їх порушує. Формою вираження порушення здійсненого суб'єктом призначення експертного дослідження є формування питань, що виходять за межі спеціальних знань експерта бухгалтера. Експерт-бухгалтер може порушувати межі компетенції в частині оцінки фактів, що виходять за межі його спеціальних знань. Визначені форми порушення меж компетенції експерта-бухгалтера сприятимуть прискоренню призначення експертизи розрахунків з ПДВ та його проведенню відповідно до вимог процесуального законодавства.

Вивчаючи документи, експерт-бухгалтер застосовує різноманітні прийоми та способи. Встановлено, що на сьогодні відсутні чітко розроблені пропозиції щодо застосування прийомів документального контролю в експертних дослідженнях. Розроблено порядок застосування прийомів документального контролю у ході експертного дослідження питань, пов'язаних з ПДВ (табл. 3), а також представлено алгоритми проведення формальної, нормативно-правової, арифметичної перевірок та хронологічного способу, що сприяє повноті використання даних бухгалтерського обліку, дозволяє стандартизувати методичне забезпечення експертного дослідження, підвищити його якість, скоротити витрати на проведення.

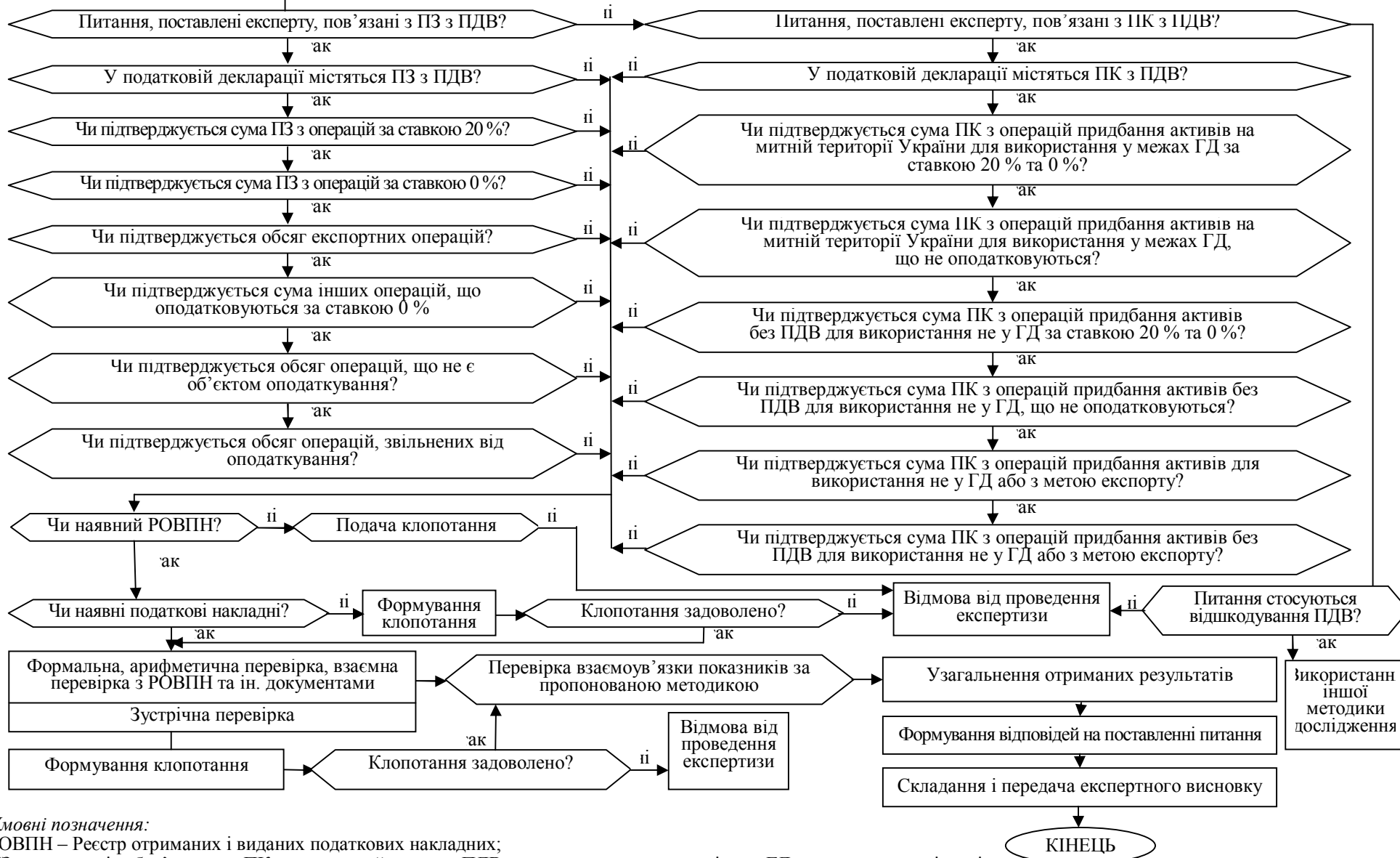
Таблиця 3

Етапи застосування прийомів і способів документального контролю в ході експертного дослідження розрахунків з ПДВ

<i>Приєм (спосіб) документального контролю</i>	<i>Етапи застосування прийому</i>
Формальна перевірка	1) чи оформлено документ правильно; 2) чи використано бланк необхідної форми; 3) чи заповнений документ повністю (наявність підписів, підтвердження відповідності підписів, інших обов'язкових реквізитів); 4) чи містить документ необгрунтовані виправлення
Нормативно-правова перевірка	1) чи підтверджується документально та чи відповідає нормам чинного законодавства операція; 2) чи відповідає зміст господарської операції чинним нормативним документам; 3) чи призводять виявлені порушення до відхилень і який їх розмір
Арифметична перевірка	1) чи ставиться під сумнів правильність розрахунку показників, 2) чи виявлені неправильні арифметичні дії; 3) помилки механічні чи мають ознаки умисного викривлення інформації
Взаємна перевірка	1) чи існує необхідність співставлення показників однієї операції за декількома документами; 2) чи достатньо необхідних підтверджуючих документів; 3) порівняння показників в межах основних документів; 4) проведення порівняння показників з додатковими документами
Хронологічний спосіб	1) чи існує необхідність вивчення документів у хронологічній послідовності (систематизація документів за економічною однорідністю, складання у хронологічній послідовності); 2) чи достатньо необхідних документів (якщо так, то проведення перерахунку у хронологічній послідовності показників, що містяться у документах з метою виявлення сум надходження, витрачань і залишків на певну дату)

Кожен з перерахованих алгоритмів передбачає можливість узагальнення отриманих результатів і визначення розміру відхилень, застосування інших прийомів та способів документального контролю, формування відповідей на поставлені питання, складання і передачу експертного висновку.

Запропоновано комплексне методичне забезпечення експертного дослідження розрахунків з ПДВ, яке ґрунтується на алгоритмах дій експерта-бухгалтера залежно від поставлених завдань і наданих об'єктів (рис. 3), а також розроблених методичних



Умовні позначення:

РОВПН – Реєстр отриманих і виданих податкових накладних;
 ПЗ – податкові зобов'язання; ПК – податковий кредит; ПДВ – податок на додану вартість; ГД – господарська діяльність

Рис. 3. Загальний алгоритм експертного дослідження розрахунків з ПДВ

вказівок щодо здійснення експертного дослідження розрахунків з ПДВ, що за своїм змістом охоплюють: загальні положення; завдання, предмет та об'єкти експертного дослідження розрахунків з ПДВ; прийоми та способи експертного дослідження розрахунків з ПДВ та порядок їх застосування; методику експертного дослідження розрахунків з ПДВ за напрямками (експертне дослідження загальних питань з ПДВ; експертне дослідження питань, пов'язаних з податковим зобов'язанням з ПДВ; експертне дослідження питань, пов'язаних з податковим кредитом з ПДВ).

Комплексне методичне забезпечення експертного дослідження сприяє скороченню витрат часу на проведення експертного дослідження та створює можливості щодо підвищення достовірності експертних висновків.

ВИСНОВКИ

У роботі сформульовано науково-обґрунтовані положення теоретичного та практичного характеру стосовно облікового забезпечення експертного дослідження розрахунків з ПДВ, що дозволило сконцентрувати зусилля на розробці комплексного методичного забезпечення експертного дослідження розрахунків з ПДВ. За результатами апробації методичних основ вирішення наукової проблеми експертного дослідження розрахунків з ПДВ зроблено такі основні висновки:

1. У результаті оцінки стану порушень податкового законодавства з розрахунків з ПДВ встановлено, що практично кожного року в Україні не виконуються заплановані показники щодо податкових надходжень з ПДВ. Факторами, що спричиняють такий стан є: тенденція до ускладнення видів правопорушень з ПДВ; високий рівень тінізації вітчизняної економіки; недостатній рівень економічних знань у суб'єктів призначення експертизи з питань оподаткування. Зазначені фактори впливають на методику експертного дослідження у справах, пов'язаних з нарахуванням і сплатою ПДВ, та дозволяють розробити заходи з її удосконалення.

2. Обґрунтовано, що критеріями, які найбільш чітко характеризують сутність поняття “експертне дослідження” і водночас вирізняють його серед інших категорій, є теоретична (галузь знань, яка поєднує знання процесуального законодавства, економічних процесів та бухгалтерського обліку) та практична складові (знання, які застосовуються експертом-бухгалтером на стадії досудового та судового слідства для встановлення фактичних обставин по справі, за якою призначена експертиза), що стало основою для розвитку організаційних і методичних засад експертизи. Завданнями експертного дослідження розрахунків з ПДВ є встановлення фактичних обставин конкретної справи, наданої експерту-бухгалтеру органами досудового та судового слідства, доведення або спростування наявності порушення, формування доказів для використання у судовому процесі. Безперервність або систематичність є властивістю господарського контролю, яка не притаманна експертному дослідженню розрахунків з ПДВ. Основною відмінністю у прийомах господарського контролю та експертного дослідження розрахунків з ПДВ є невикористання експертом-бухгалтером у своїй роботі прийомів фактичного контролю.

3. Існуючі підходи до класифікації прийомів дослідження, що можуть

застосовуватися у роботі експерта-бухгалтера, ускладнюють її та вимагають уточнення. Запропоновано класифікувати методичні прийоми експертного дослідження за ознакою їх належності до компетенції експерта-бухгалтера на: 1) прийоми і способи, застосування яких належить до компетенції експерта-бухгалтера (формальна, арифметична, нормативно-правова, логічна перевірки, відновлення кількісно-сумового обліку тощо); 2) прийоми, застосування яких виходить за межі компетенції експерта-бухгалтера, але результати яких використовуються в експертному дослідженні (зустрічна перевірка, експертизи різних видів, контрольні обміри ремонтних, будівельних, монтажних робіт тощо). Використання такого підходу забезпечує дотримання процесуальних вимог при побудові методики експертного дослідження.

4. Бухгалтерська документація з нарахування і сплати ПДВ є обліковим забезпеченням об'єктів дослідження експерта-бухгалтера. Систематизовано об'єкти експертного дослідження розрахунків з ПДВ за видами: основні (податкові декларації з ПДВ та додатки до них, реєстри отриманих і виданих податкових накладних, податкові накладні, накладні, рахунки-фактури, касові чеки), додаткові (довіреності, договори, облікові реєстри, фінансова звітність, товарно-транспортні, установчі, реєстраційні документи, акти приймання-здачі виконаних робіт) та спеціальні (висновки експертів інших спеціальностей, документи, що характеризують обставини справи). Наведено інформацію, яку можна отримати при їх дослідженні, та прийоми, які слід застосовувати, що є основою формування ефективної методики експертного дослідження для оперативного виявлення фактичних обставин справи з метою протидії зловживанням і правопорушенням податкового законодавства.

5. Діапазон практичних проблемних питань з формування бази оподаткування ПДВ, які виникають у суб'єктів господарювання, судова практика, пов'язана з ПДВ, сприяли визначенню завдань експертного дослідження розрахунків з ПДВ, які з урахуванням предметної області експертизи згруповано за напрямками: завдання організаційного та методичного характеру нарахування та сплати ПДВ; завдання щодо встановлення відповідності документального оформлення розрахунків з ПДВ вимогам законодавства та законності застосовуваних спеціальних режимів оподаткування ПДВ; завдання, пов'язані з визначенням достовірності відображення операцій за розрахунками з ПДВ в бухгалтерському обліку та звітності, що полегшує роботу органів досудового та судового слідства при визначенні необхідності проведення експертного дослідження.

6. Розроблений порядок застосування прийомів документального контролю у ході експертного дослідження питань, пов'язаних з ПДВ, представлений алгоритмами проведення формальної, нормативно-правової, арифметичної перевірок та хронологічного способу, складається із основних питань, що вивчаються в ході застосування прийомів і способів, можливості узагальнення отриманих результатів та визначення розміру відхилень, застосування інших прийомів та способів документального контролю, формування відповідей на поставлені питання, складання і передачу експертного висновку, що сприяє повноті

використання даних бухгалтерського обліку, дозволяє стандартизувати методичне забезпечення експертного дослідження, підвищити його якість і скоротити витрати на проведення.

7. Запропоновано комплексне методичне забезпечення експертного дослідження розрахунків з ПДВ, яке ґрунтується на алгоритмах дій експерта-бухгалтера залежно від поставлених завдань і наданих об'єктів, а також розроблених методичних вказівок щодо здійснення експертного дослідження розрахунків з ПДВ, що сприяють подальшому розвитку і вдосконаленню методик судової експертизи, скороченню витрат часу на проведення експертного дослідження, повному і всебічному дослідженню фактичних обставин справи та створюють можливості підвищення достовірності експертних висновків для забезпечення правосуддя України незалежною, висококваліфікованою та об'єктивною судовою експертизою.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях

1. Федчишина В.В. Судово-бухгалтерська експертиза та контроль: взаємозв'язок категорій / В.В. Федчишина // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3(15). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ. – 2009. – № 3(15) – С. 307-316 (0,92 друк. арк.).

2. Федчишина В.В. Методика судово-бухгалтерської експертизи: підходи до визначення / В.В. Федчишина // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 4(50). – С. 173-176 (0,71 друк. арк.).

3. Бучинський Й. Закон – один для всіх / Й. Бучинський, О. Годуєв, В. Федчишина, Є. Вакуленко // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 25. – С. 18-21 (0,71 друк. арк., з них індивідуально автора 0,17 друк. арк.: розкрито підстави порушення кримінальної справи в частині недотримання податкового законодавства).

4. Федчишина В.В. Деякі аспекти експертного дослідження операцій з управління майном / В.В. Федчишина // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 1 (51). – С. 139-142 (0,67 друк. арк.).

5. Федчишина В.В. Методичне забезпечення експерта-бухгалтера у справах з ПДВ / В.В. Федчишина // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 2 (52). – С. 204-211 (0,78 друк. арк.).

6. Федчишина В.В. Методика експертного дослідження у справах з податку на додану вартість / В.В. Федчишина // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (17). / Відповідальний

редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 346-353 (0,65 друк. арк.).

7. Федчишина В.В. Деякі аспекти порядку реєстрації суб'єктів господарювання в процесі судово-бухгалтерської експертизи / А. Сіцінський, В. Федчишина // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 33. – С. 1-4 (0,57 друк. арк., з них індивідуально автора 0,28 друк. арк.: розкрито випадки невизнання права платника податків на податковий кредит, пов'язані з недійсними установчими документами контрагента).

Тези та тексти виступів на конференціях:

8. Федчишина В.В. Судово-бухгалтерська експертиза: підходи до визначення / В.В. Федчишина, І.І. Пашинська // Тези XXXV наук.-практ. міжвуз. конф., присвяченої Дню університету, 25-28 трав. 2010 р., м. Житомир / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 167 (0,08 друк. арк., з них індивідуально автора 0,04 друк. арк.: розкрито сутність судово-бухгалтерської експертизи у теоретичному та практичному аспектах).

9. Федчишина В.В. Методика судово-бухгалтерської експертизи: підходи до визначення / В.В. Федчишина // Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей: матеріали V-ї міжнар. наук. конф., 9-10 вересня, 2009, м. Краматорськ. Ч. III / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – С. 110-112 (0,11 друк. арк.).

10. Федчишина В.В. Судово-бухгалтерська експертиза у сфері оподаткування // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: зб. тез та текстів виступів на VIII всеукр. наук. конф., присвяченій видатним вченим в галузі бух. обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову, 24-25 лют. 2010 р., м. Житомир / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С.121-122 (0,08 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Федчишина В.В. Облікове забезпечення експертного дослідження розрахунків з податку на додану вартість. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет. Житомир, 2011.

Дисертація присвячена обґрунтуванню теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з облікового забезпечення експертного дослідження розрахунків підприємств з податку на додану вартість.

У роботі уточнено зміст поняття “експертне дослідження”, що дало можливість визначити особливості експертного дослідження розрахунків з ПДВ, систематизувати об'єкти та завдання експертного дослідження розрахунків з ПДВ. Удосконалено класифікацію методичних прийомів експертного дослідження на

підставі виділення класифікаційної ознаки залежно від компетенції експерта-бухгалтера. Обґрунтовано фактори, що впливають на методику експертного дослідження у справах, пов'язаних з нарахуванням і сплатою ПДВ. Розроблено порядок застосування прийомів документального контролю у ході експертного дослідження розрахунків з ПДВ, комплексне методичне забезпечення експертного дослідження розрахунків з ПДВ, яке представлене алгоритмами дій експерта-бухгалтера залежно від поставлених завдань і наданих об'єктів, що дозволяє повно та оперативно використовувати дані бухгалтерського обліку для встановлення фактичних обставин справи та створює можливості щодо підвищення достовірності експертних висновків.

Ключові слова: облікове забезпечення, експертне дослідження, судово-бухгалтерська експертиза, податок на додану вартість.

АННОТАЦІЯ

Федчишина В.В. Учетное обеспечение экспертного исследования расчетов по налогу на добавленную стоимость. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет. Житомир, 2011.

Диссертация посвящена обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по учетному обеспечению экспертного исследования расчетов по налогу на добавленную стоимость.

Объектом исследования является учетное обеспечение экспертного исследования расчетов по налогу на добавленную стоимость. Предмет исследования – совокупность теоретических и практических вопросов экспертного исследования расчетов по налогу на добавленную стоимость (НДС).

Установлено, что НДС занимает наибольший удельный вес в доходах общегосударственного отечественного бюджета, практически каждый год в Украине не выполняются запланированные показатели относительно налоговых поступлений по НДС. Определены факторы, влекущие такое состояние, в частности: ненадлежащий уровень специальных знаний по НДС субъектов, назначающих экспертизу, и экспертов-бухгалтеров, к полномочиям которых входит исследование вопросов по ПДВ; усложнение теневых схем незаконного возмещения и неуплаты ПДВ.

Уточнено содержание понятия “экспертное исследование”, что дало возможность определить особенности экспертного исследования расчетов по НДС, систематизировать объекты экспертного исследования расчетов по НДС по видам: основные (налоговые декларации по НДС и приложения к ним, реестры полученных и выданных налоговых накладных, налоговые накладные, накладные, счета-фактуры, кассовые чеки), дополнительные (доверенности, договора, спецификации, учетные регистры, товарно-транспортные, учредительные,

регистрационные документы) и специальные (выводы экспертов других специалистов, документы, которые характеризуют обстоятельства дела).

С учетом классификации объектов экспертного исследования расчетов с НДС представлено характеристику учетно-аналитического обеспечения, а также приведен перечень рекомендованных к использованию приемов экспертного исследования по каждому объекту.

Определены задачи экспертного исследования расчетов по НДС: задачи организационного и методического характера начисления и уплаты НДС; задачи относительно установления соответствия документального оформления расчетов по НДС требованиям законодательства и законности применяемых специальных режимов налогообложения НДС; задачи, связанные с определением достоверности отображения операций по расчетам НДС в бухгалтерском учете и отчетности, что облегчит работу органов досудебного и судебного следствия при определении необходимости проведения экспертного исследования.

Предложено классифицировать методические приемы экспертного исследования по признаку принадлежности к компетенции эксперта-бухгалтера на 1) приемы и способы, применение которых принадлежит к компетенции эксперта-бухгалтера (формальная, арифметическая, нормативно правовая, логическая проверки, восстановление количественно-суммового учета и т.п.); 2) приемы, применение которых выходит за пределы его компетенции, но результаты, которых используются в экспертном исследовании (встречная проверка, экспертизы других видов, контрольные обмеры ремонтных, строительных, монтажных работ и т.п.). Использование такого подхода обеспечивает соблюдение процессуальных требований при построении методики экспертного исследования.

Разработаны порядки применения приемов документального контроля в ходе экспертного исследования вопросов, связанных с НДС, представленные алгоритмами проведения формальной, нормативно правовой, арифметической проверок и хронологического способа. Определены основные вопросы, которые изучаются в ходе применения приемов и способов, возможности обобщения полученных результатов и определения размера отклонений, применения других приемов и способов документального контроля, формирования ответов на поставленные вопросы, формирования экспертного вывода, который способствует полноте использования данных бухгалтерского учета, позволяет стандартизировать методическое обеспечение экспертизы, повысить его качество и сократить расходы на проведение экспертного исследования.

Предложено комплексное методическое обеспечение экспертного исследования расчетов с НДС, которое основывается на алгоритмах действий эксперта-бухгалтера в зависимости от поставленных заданий и предоставленных объектов, а также разработанных методических указаниях относительно осуществления экспертного исследования расчетов с НДС (охватывают общие положения, задания, предмет и объекты экспертного исследования расчетов с НДС,

приемы и способы экспертного исследования, методику экспертного исследования по направлениям: экспертное исследование общих вопросов с НДС, экспертное исследование вопросов, связанных с налоговыми обязательствами по НДС, экспертное исследование вопросов, связанных с налоговым кредитом по НДС), которые способствуют сокращению расходов времени на проведение экспертного исследования и создают возможности повышения достоверности экспертных выводов.

Ключевые слова: учетное обеспечение, экспертное исследование, судебно-бухгалтерская экспертиза, налог на добавленную стоимость.

ANNOTATION

Fedchyshyna V.V. Accounting Support of Expert Investigation of Value-Added Tax Settlements. – Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University. – Zhytomyr, 2011.

Dissertation is dedicated to the grounding of the theoretical statements and working out of practical recommendations on accounting support of expert investigation of value-added tax settlements.

Essence of the concept “expert investigation” has been specified in the thesis, which has enabled to determine the peculiarities of expert investigation of VAT settlements, systematize objects and tasks of expert investigation of VAT settlements. Classification of methodic ways of expert investigation has been improved on the ground of the singled out classification criterion depending on the competence of an accountant expert. Factors influencing the methods of expert investigation in cases, connected with the accrual and payment of VAT, have been grounded. Succession of applying methods of documentary control in the course of expert investigation of VAT settlements, complex methodic support of expert investigation of VAT settlements, which is presented in the form of algorithms of expert-accountant’s actions depending on the tasks set and objects given, have been worked out, which enables to use accounting data completely and promptly for the establishment of factual circumstances of the case as well as creates the possibilities concerning the increase of the expert conclusions’ reliability.

Key words: accounting support, expert investigation, forensic accounting expertise, value-added tax.