

МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКСПЕРТА-БУХГАЛТЕРА У СПРАВАХ З ПДВ

Розроблено методику дослідження експерта-бухгалтера документів щодо правильності обліку податку на додану вартість, яка розкриває послідовність використання методичного інструментарію судово-бухгалтерської експертизи у справах такої специфіки

Постановка проблеми. Процес будь-якого дослідження реалізується шляхом використання певної методики, – методів, прийомів та способів пізнання, що застосовуються у конкретній послідовності. Не є виключенням і процес судово-бухгалтерської експертизи, яка виступає як дослідження, спрямоване на виявлення фактичних обставин справи. Проте, звертаючи увагу на судово-бухгалтерську експертизу у її загальному розумінні як на дослідження досить широкого спектру, не можливо визначити послідовність використання всіх методів і прийомів пізнання, адже слід враховувати будь-які особливості кожної зі справ.

На противагу вище зазначеному, розглядаючи даний процес у розрізі певних об'єктів, формування методики набуває більш чітких рис. Це пояснюється звуженням обсягів судово-бухгалтерської експертизи, що дає можливість встановити послідовність застосування різних методів, прийомів та способів дослідження, їх взаємозв'язок та взаємообумовленість. Звісно і тут не можливо врахувати всіх особливостей, проте загальну специфіку процесу можна визначити.

Побудова ефективної методики дослідження справ, пов'язаних зі сплатою податку на додану вартість, обумовлює необхідність розгляду процесу застосування методичного інструментарію у справах такої специфіки.

Мета дослідження: розглянути механізм застосування документальних прийомів контролю для визначення фактичних обставин справи.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Проведений аналіз наукової та навчально-методичної літератури дає можливість стверджувати, що існує велика кількість підходів авторів щодо переліку і класифікації методів дослідження, які можуть використовуватися у роботі експерта-бухгалтера. Ці питання у своїй праці розглядали М.Т. Білуха [1], Л.І. Бочкова, О.Є. Новак, С.В. Савінов [2], Ф.Ф. Бутинець [12], І.А. Волкова [3], Є.С. Дубоносов [4], М.І. Камлик [5], І.А. Каштанова [6], Ж.А. Кеворкова, А.А. Савін [7], В.С. Рудницький [9], М.Ф. Сафонова, О.І. Швирьова [10], Є.Р. Россінская [11].

Аналіз підходів до визначення поняття "методика судово-бухгалтерської експертизи" дозволив визначити доцільність її трактування як сукупності методів, прийомів і способів, які можуть використовуватися при дослідженні об'єкта експертизи, що розкрито нами у попередній статті [13]. Але, слід звернути увагу на те, що порядок застосування методів, прийомів і способів судово-бухгалтерської експертизи в частині дослідження спорів з нарахування і сплати ПДВ не знайшов свого розкриття на сторінках наукової та практичної літератури.

Викладення основного матеріалу дослідження.

Методика як категорія пізнання передбачає не лише сукупність методів, прийомів і способів, а й стадії їх застосування у процесі дослідження. Тому, перш ніж перейти до її формування, слід виявити послідовність зміни етапів будь-якого процесу. З огляду на це, представимо основні етапи проведення судово-бухгалтерської експертизи (рис. 1).

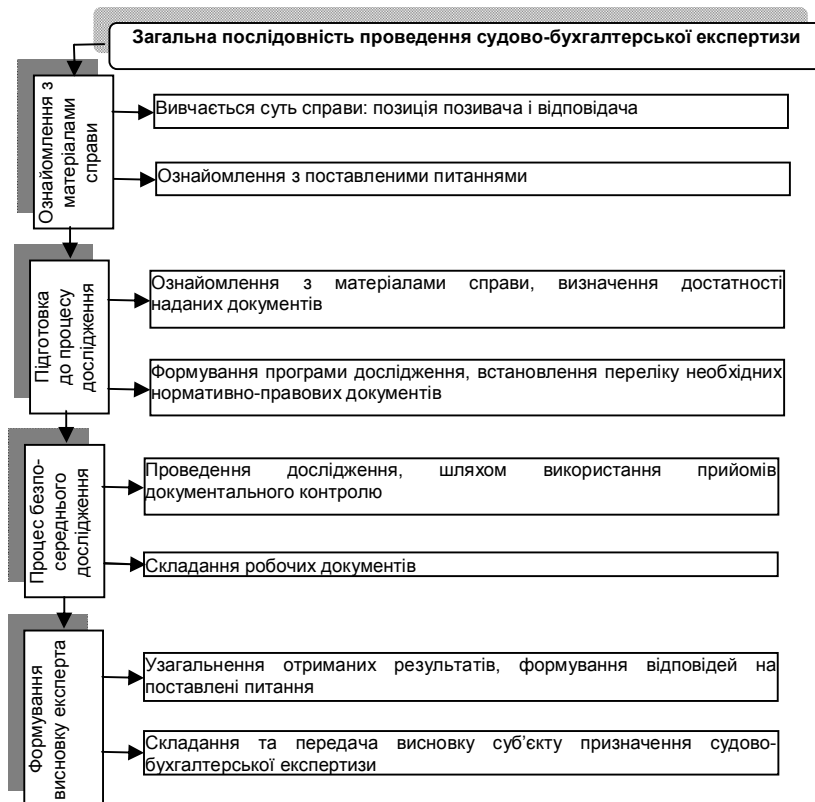


Рис. 1. Загальна послідовність проведення судово-бухгалтерської експертизи

Визначаючи перелік дій експерта-бухгалтера у процесі дослідження, об'єднуємо їх у чотири загальні стадії (рис. 1), які характеризують логічну послідовність його роботи. Слід зауважити, що запропонована інтерпретація процесу судово-бухгалтерської експертизи не є стандартною, оскільки на хід дослідження впливає не лише специфіка певної справи, а й особливості роботи експерта. Останнє, у першу чергу, залежить від досвіду діяльності.

Основним етапом судово-бухгалтерської експертизи є процес безпосереднього дослідження, у ході якого застосовуються різноманітні методи та прийоми, результатом використання яких є виявлення фактичних обставин справи. Важливе місце у даному процесі займають об'єкти експертизи – документи, що передані слідчим або суддею для вивчення. Існує багато підходів до їх класифікації. Так, доц. Н.А. Остап'юк у дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, визначає наступні класифікаційні ознаки об'єктів судово-бухгалтерської експертизи:

- суб'єкти складання;
- ступінь розкриття відомостей щодо предмету експертизи;
- форма наданих документів;

– час отримання [8, с. 72].

Проте, запропоновані науковцем ознаки визначають загальний підхід до класифікації об'єктів судово-бухгалтерської експертизи. Розглядаючи дослідження експерта-бухгалтера, з точки зору вивчення окремого предмету слід систематизувати об'єкти, які він вивчає в залежності від специфіки судових справ. Оскільки переважна робота експерта спрямована на вивчення документів як об'єктів судово-бухгалтерської експертизи, то вони є базою встановлення фактичних обставин справи. Таким чином, дослідження документів становить основу методики у цій сфері.

Так, у процесі судово-бухгалтерської експертизи спорів, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податку на додану вартість, доцільно класифікувати документи відповідно до зазначеної тематики, що становитиме певну базу при формуванні методики такого дослідження. Крім того, сформована класифікація повинна передбачати перелік документів відповідно до усіх можливих операцій, які слід дослідити експерту-бухгалтеру у процесі судово-бухгалтерської експертизи справ, пов'язаних з обліком ПДВ. Представимо класифікацію документів, характерну для процесу проведення експертизи у цій сфері (рис. 2).

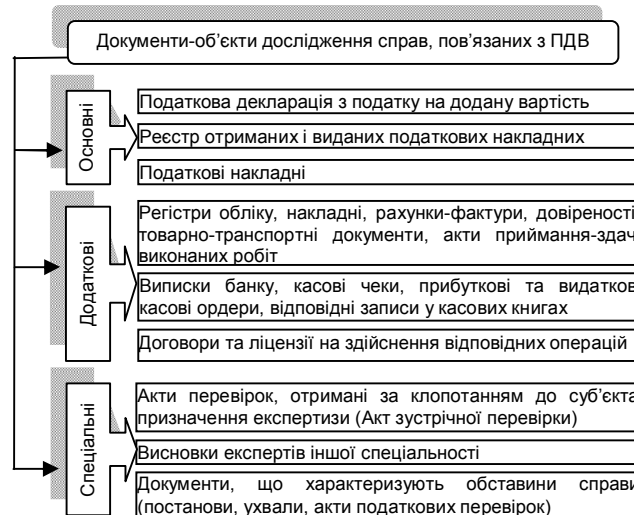


Рис. 2. Класифікація документів-об'єктів дослідження у справах, пов'язаних зі сплатою податку на додану вартість

Обґрунтовуючи запропоновану вище класифікацію, слід зазначити, що всі об'єкти судово-бухгалтерської експертизи справ, пов'язаних зі сплатою податку на додану вартість, систематизовані на основі рівня їх використання. Декларація з ПДВ, реєстр отриманих і виданих податкових накладних та податкові накладні виступають основними документами у процесі дослідження справ такої специфіки, оскільки є безпосереднім джерелом не лише спорів між сторонами, а й необхідної інформації.

Вивчаючи основні об'єкти на предмет порушень у сфері розрахунків з податку на додану вартість, експерт-бухгалтер досить часто потребує підтверджуючої або доповнюючої інформації, що міститься у документах, об'єднаних у групу "додаткові об'єкти". Наведемо приклад: на розгляд експерту поставлене питання щодо правильності визначення суми податкового кредиту з певної операції придбання; вивчаючи це питання, експерт-бухгалтер проводитиме дослідження не лише конкретної податкової накладної, застосовуючи прийоми формальної та арифметичної перевірки, а й договору постачання, в якому

вказуватиметься договірна ціна товару, що, у свою чергу, є базою визначення суми податкового кредиту з ПДВ; крім того експерт-бухгалтер проведе взаємну перевірку показників податкової накладної та накладної, у якій відображено факт передачі товару, або ж документів, що засвідчуватимуть виплату грошових коштів контрагенту.

Третя група об'єктів об'єднує документи, складені іншими фахівцями, або ж суб'єктами призначення судово-бухгалтерської експертизи. Вони мають не менш важливе значення у процесі дослідження, оскільки виступають безпосереднім джерелом інформації. Наприклад, вивчаючи матеріали справи, експерт-бухгалтер виявив невідповідність підписів у двох аналогічних документах. Проте, у межах своєї компетенції, він не має права визначати це як підробку підписів та обґрунтовувати у висновку. З метою підтвердження його здогадок, експерт-бухгалтер формує клопотання до суб'єкта призначення судово-бухгалтерської експертизи, у якій обумовлює необхідність проведення криміналістичної експертизи, як важливого аспекту для встановлення фактичних

обставин справи. І лише у випадку задоволення клопотання, експерт має право спиратися на отримані висновки у процесі подальшого дослідження.

Вивчаючи документи, експерт-бухгалтер застосовує різноманітні методи, прийоми та способи. Основними з них виступають прийоми документального

контролю, які, в свою чергу, застосовуються у ревізії та аудиті. Проте використання таких прийомів у судово-бухгалтерській експертизі має деякі особливості. Розглянемо специфіку використання першого з них – прийому формальної перевірки (рис. 3).

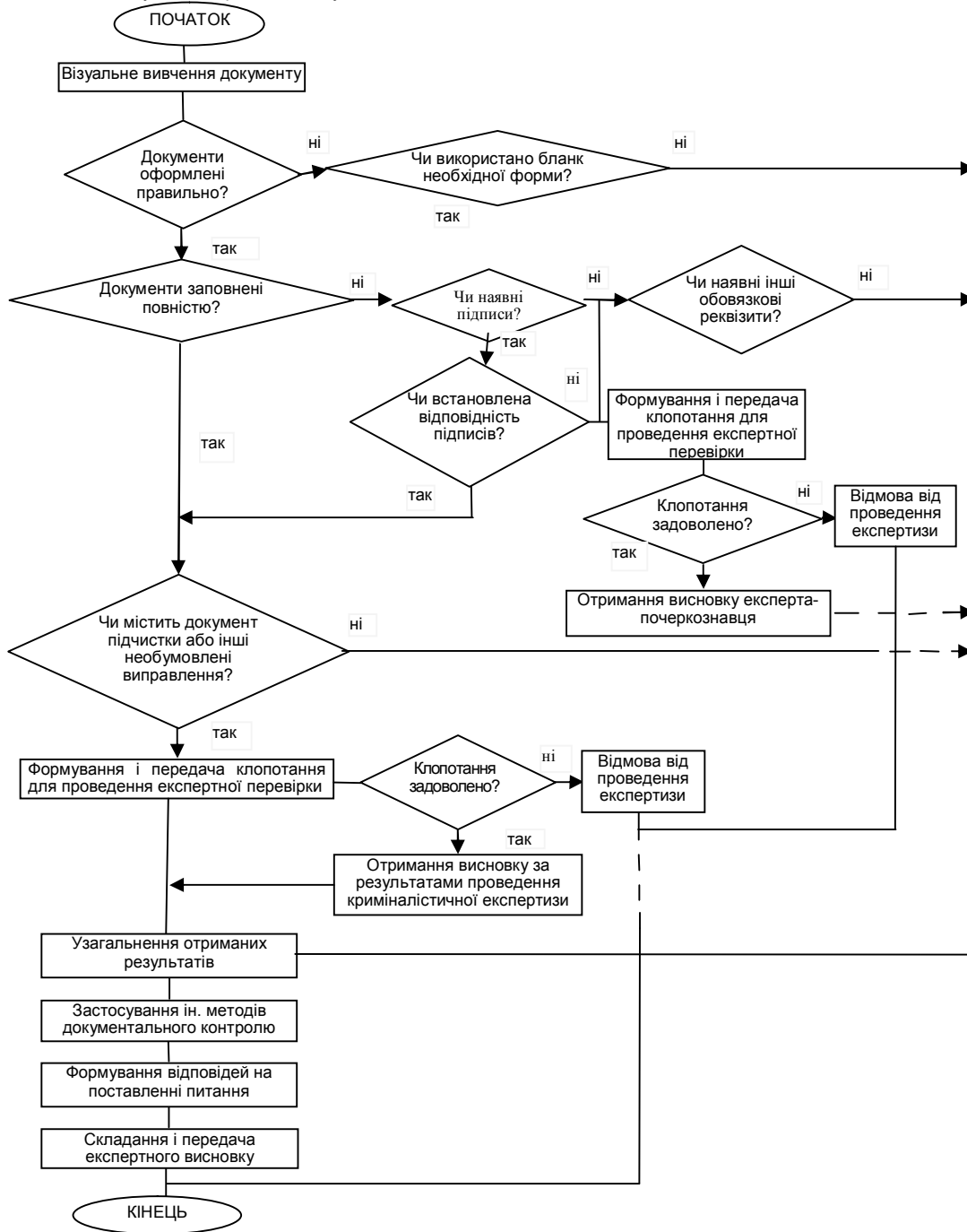


Рис. 3. Послідовність проведення формальної перевірки

Проаналізуємо представлений вище алгоритм. Суть формальної перевірки полягає у візуальному вивченні документів, у процесі якого можна виділити три умовні аспекти. По-перше, це правильність їх оформлення, що полягає у використанні бланка відповідної форми, якщо останнє передбачено на законодавчому рівні. Так, сформована у довільній формі податкова накладна не матиме юридичної сили, і тим самим не буде підставою для формування податкового кредиту з ПДВ.

Наступним етапом формальної перевірки є визначення повноти заповнення документів. Зокрема, експерт-бухгалтер перевіряє документ на заповнення усіх обов'язкових реквізитів. З них окремо слід приділити увагу наявності та відповідності підписів. При виявленні невідповідності підписів на аналогічних документах, формується клопотання з метою призначення експертної перевірки, у випадку задоволення якого буде отримано висновок фахівця відповідної спеціальності, який використовуватиметься у подальшому дослідженні експерта-бухгалтера.

Поряд з вище зазначеним, при візуальному вивченні документа можуть бути виявлені підписки або певні необумовлені виправлення. Така ситуація також є причиною формування клопотання з метою проведення криміналістичної експертизи, у ході якої буде підтверджено, або ж спростовано наявність відповідних фактів.

Аналізуючи запроповану послідовність проведення формальної перевірки (рис. 3), слід відмітити, що досить часто у процесі її проведення

виявляються факти, які є передумовою залучення до роботи експертів інших спеціальностей (експерти-почеркознавці). Таким чином, у судово-бухгалтерській експертизі, експертні перевірки виступають додатковим прийомом у процесі проведення формальної перевірки.

Наступним етапом дослідження документа є проведення нормативно-правової перевірки, у процесі якої експерт-бухгалтер визначає відповідність здійсненої операції правовим нормам. Представимо послідовність застосування такого прийому (рис. 4).

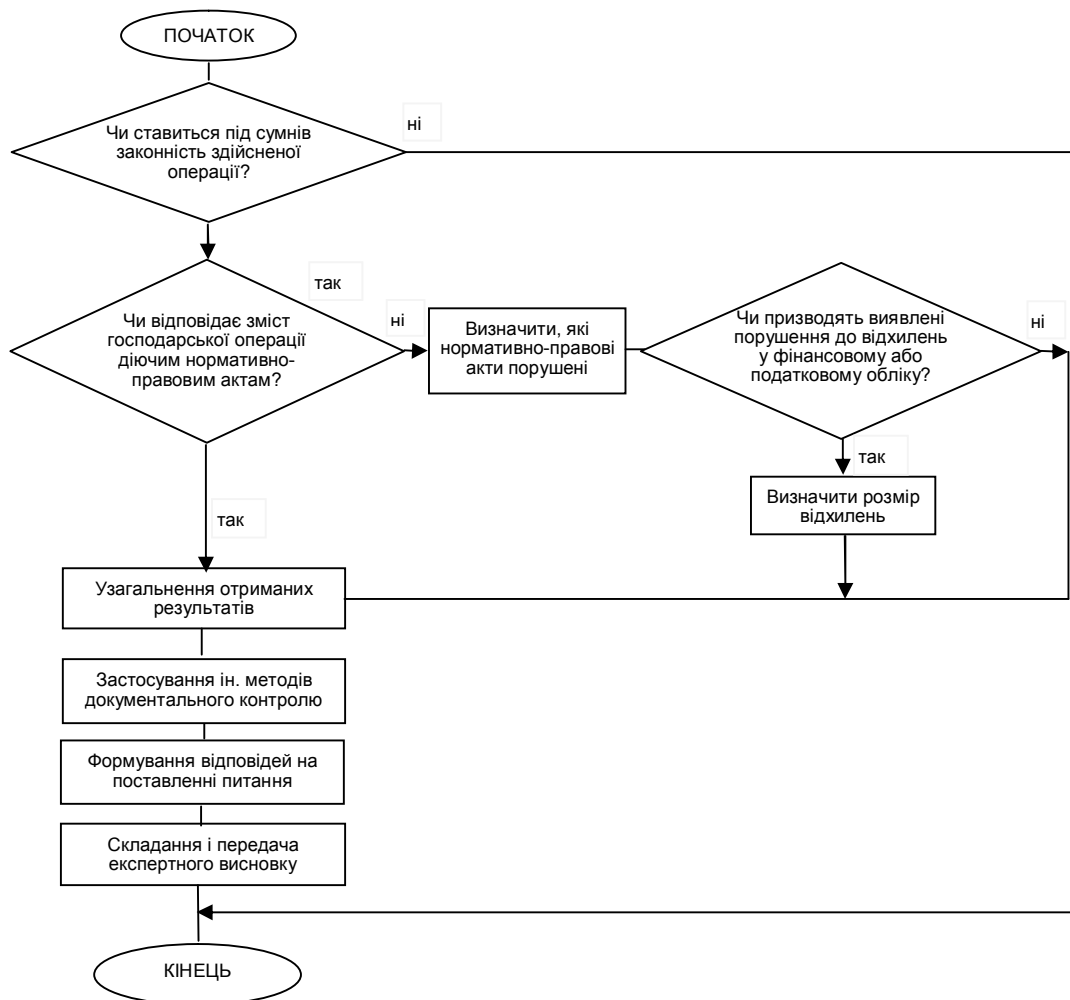


Рис. 4. Послідовність проведення нормативно-правової перевірки

Наведемо приклад, відповідно до зазначеного вище алгоритму. На розгляд експерту поставлене питання: "Чи правильно визначена сума податкового кредиту у податковій накладній №_ , від ____?", що є підтвердженням факту придбання учнівських зошитів. Досліджуючи даний документ експерт-бухгалтер виявив його невідповідність нормам Закону України "Про податок на додану вартість", де статтею 5, пунктом 5.1, підпунктом 5.1.2 передбачено, що поставки зошитів учнівських відносяться до операцій, звільнених від оподаткування. Визначивши які саме нормативно-правові акти порушені, слід виявити, чи впливають вони на відхилення у фінансовому, або податковому обліку. Так, неправомірно виділена сума податкового кредиту призводить до збільшення його загальної суми за період, та, відповідно, до зменшення податку на додану вартість до сплати, або збільшення його суми до відшкодування. Отримані результати потребують узагальнення та обґрунтування у висновку експерта-бухгалтера.

Наступним прийомом, який застосовується у процесі судово-бухгалтерської експертизи є арифметична перевірка, послідовність використання якої представлена на рисунку 5.

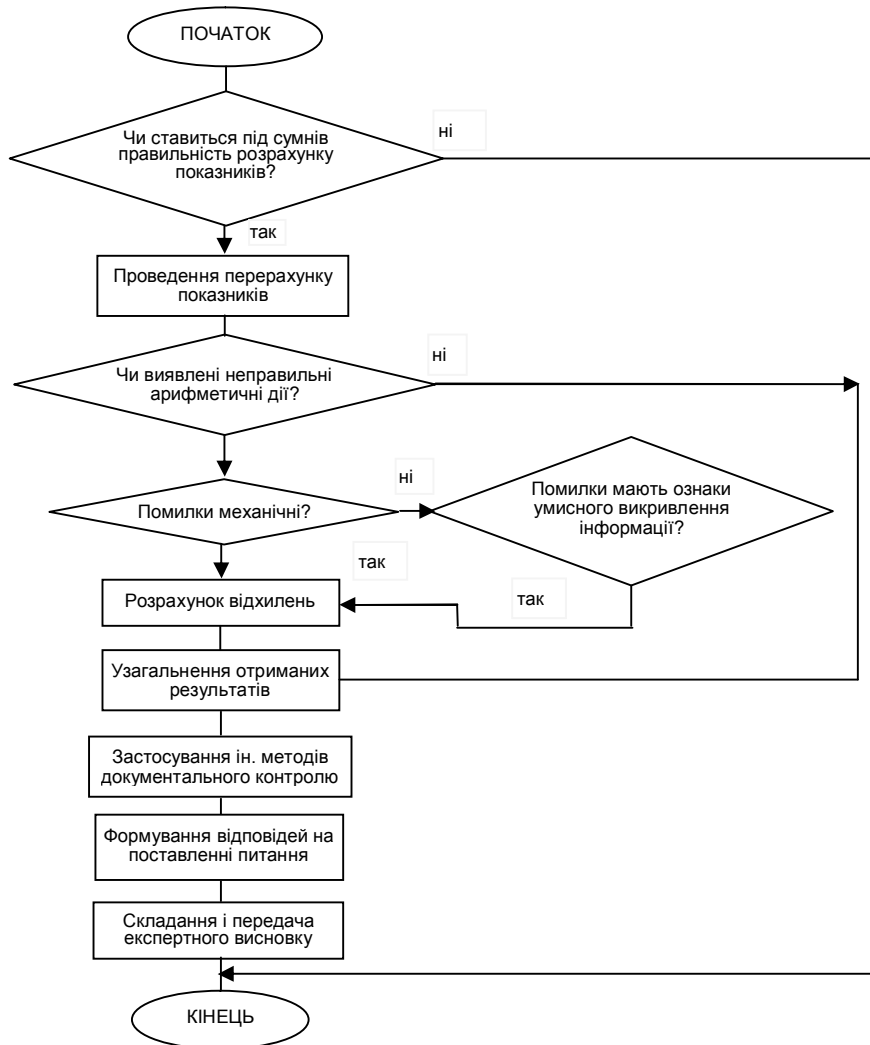
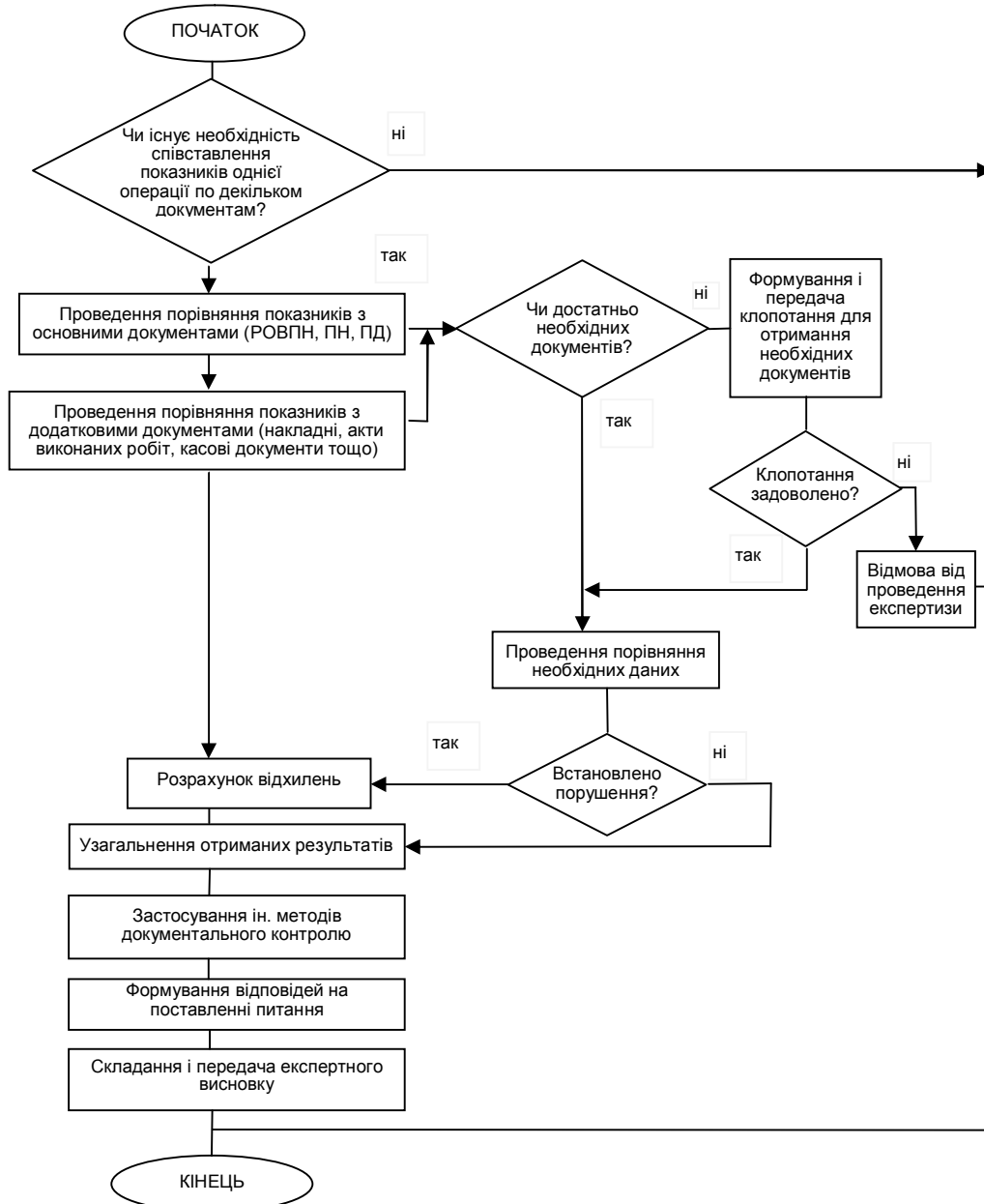


Рис. 5. Послідовність проведення арифметичної перевірки

Проаналізуємо представлений рисунок. Наприклад, перед експертом поставлено питання щодо правильності розрахунку загальної суми податку на додану вартість, – таким чином, під сумнів ставиться правильність її розрахунку. У процесі дослідження податкової накладної експерт-бухгалтер перераховує всі зазначені у ній показники, що мають вплив на загальну суму ПДВ. Виявивши помилки, слід звернути увагу на те, чи є вони механічними (здійснені одноразово та переважно є подібними до правильного показника), або ж носять ознаки навмисного викривлення інформації (здійснені по декільком показникам, з метою приховування реальних даних). Проте не завжди такі аспекти є очевидними. Після вивчення документу експерт-бухгалтер розраховує відхилення; отриману інформацію узагальнює та в подальшому обґрунтовує її у висновку.

Арифметична перевірка є одним із основних прийомів дослідження у процесі судово-бухгалтерської експертизи справ, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податку на додану вартість. Це пов'язано з тим, що переважна більшість питань, що постають перед експертом, стосуються правильності визначення сум податкового кредиту, податкового зобов'язання та сум ПДВ до відшкодування, – все це потребує здійснення перерахунків з метою встановлення фактичних обставин справи.

Досить часто для реалізації зазначеного вище прийому використовується взаємна перевірка, що полягає у співставленні показників різних документів, пов'язаних з однією і тією ж операцією. Застосування такого прийому є одним із основних аспектів дослідження, оскільки допомагає виявити невідповідності даних у документах, що підтверджують факт здійснення певної операції. Представимо послідовність проведення взаємної перевірки у процесі судово-бухгалтерської експертизи справ, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податку на додану вартість (рис. 6).



Умовні позначення:
 РОВПН – Реєстр отриманих і виданих податкових накладних;
 ПН – податкова накладна;
 ПД – податкова декларація

Рис. 6. Послідовність проведення взаємної перевірки

Щоб проаналізувати представлений вище алгоритм наведемо приклад: на розсуд експерта поставлено питання: “Чи підтверджується сума податкового зобов’язання з ПДВ, визначена у податковій накладній № _ від ___?”. У даному випадку дослідження експерта-бухгалтера полягатиме у порівнянні даних податкової накладної та накладної, що відображає факт здійснення відповідної поставки активів. Крім того, слід провести співставлення показників, зазначених у прибуткових касових документах, або виписках банку, які засвідчуватимуть надходження грошових коштів від певного контрагента. Обов’язковим аспектом такого дослідження є вивчення договору (якщо такий існує), укладеного між підприємством та контрагентом, де вказуватиметься відпускна ціна активу (договірна ціна), що, у свою чергу, є базою для розрахунку суми податку на додану вартість.

Наведені вище алгоритми перевірки є основними у роботі експерта-бухгалтера. Проте у судово-

бухгалтерській експертизі має місце використання інших прийомів контролю, щодо яких компетенція експерта-бухгалтера є обмеженою. Це зустрічна та експертна перевірка – методи які є не менш дієвими у процесі виявлення фактичних обставин справи.

Зустрічна перевірка – це прийом документального контролю, що полягає у співставленні даних по однорідним документам, які містяться на різних підприємствах. При існуванні необхідності проведення зустрічної перевірки, формується клопотання до суб’єкта призначення судово-бухгалтерської експертизи, за умови задоволення якого, експерт отримає необхідні йому документи для реалізації такого прийому, або ж акт зустрічної перевірки, який використовуватиме у подальшій роботі. Застосування даного прийому є безпосереднім фактором виявлення фіктивних документів, у яких відображено операції, що фактично не були здійсненні. Таким чином встановлюються факти привласнення грошових коштів та інших активів підприємства.

Не менш важливим прийомом документального контролю, який дозволяє виявити фіктивні документи є експертна перевірка. Досить часто вона виступає доповнюючим елементом формальної перевірки. Межі компетенції експерта-бухгалтера виключають право на самостійне застосування такого прийому. Експертні перевірки проводять фахівці відповідних спеціальностей. Причиною їх проведення є задоволення клопотання експерта-бухгалтера щодо призначення експертної перевірки певного документу.

Ще одним прийомом документального контролю, що застосовується у роботі експерта-бухгалтера є логічна перевірка, яка полягає у вивченні об'єктивної можливості здійснення операції, відображеної у певному документі. Такий прийом реалізується шляхом співставлення фактичних результатів з аналогічними або пов'язаними даними документів.

Хронологічна перевірка – прийом документального контролю, який допомагає виявити недоліки чи порушення у хронологічній послідовності здійснення операцій. Наведемо приклад: експерту-бухгалтеру слід підтвердити правомірність виділення податкового кредиту з ПДВ за певною операцією придбання

цінностей, оплата яких проводиться у готівковій формі. Підтвердженням цього може бути накладна, у якій засвідчено факт придбання, або ж видаткові касові документи, які б підтверджували факт сплати грошових коштів постачальнику. Визначимо умовно, що факту поставки ще не відбувалося, проте був сплачений авансовий платіж постачальнику, що дає право на податковий кредит. Таким чином експерту-бухгалтеру доцільно дослідити видаткові та прибуткові касові ордери за певний період у хронологічній послідовності. Це дасть можливість визначити залишок грошових коштів на певну дату, що допоможе оцінити можливість їх видачі у певній сумі з каси підприємства у конкретний день. Звісно застосування даного прийому не дає гарантії об'єктивного визначення фактичних обставин справи, оскільки у результаті його використання може виявитися достатній залишок готівки у касі для її видачі, що не дасть змоги підтвердити або спростувати факти розкрадання. Не зважаючи на це, хронологічна перевірка застосовується у практиці експертів-бухгалтерів. Представимо схематично послідовність її проведення (рис. 7).

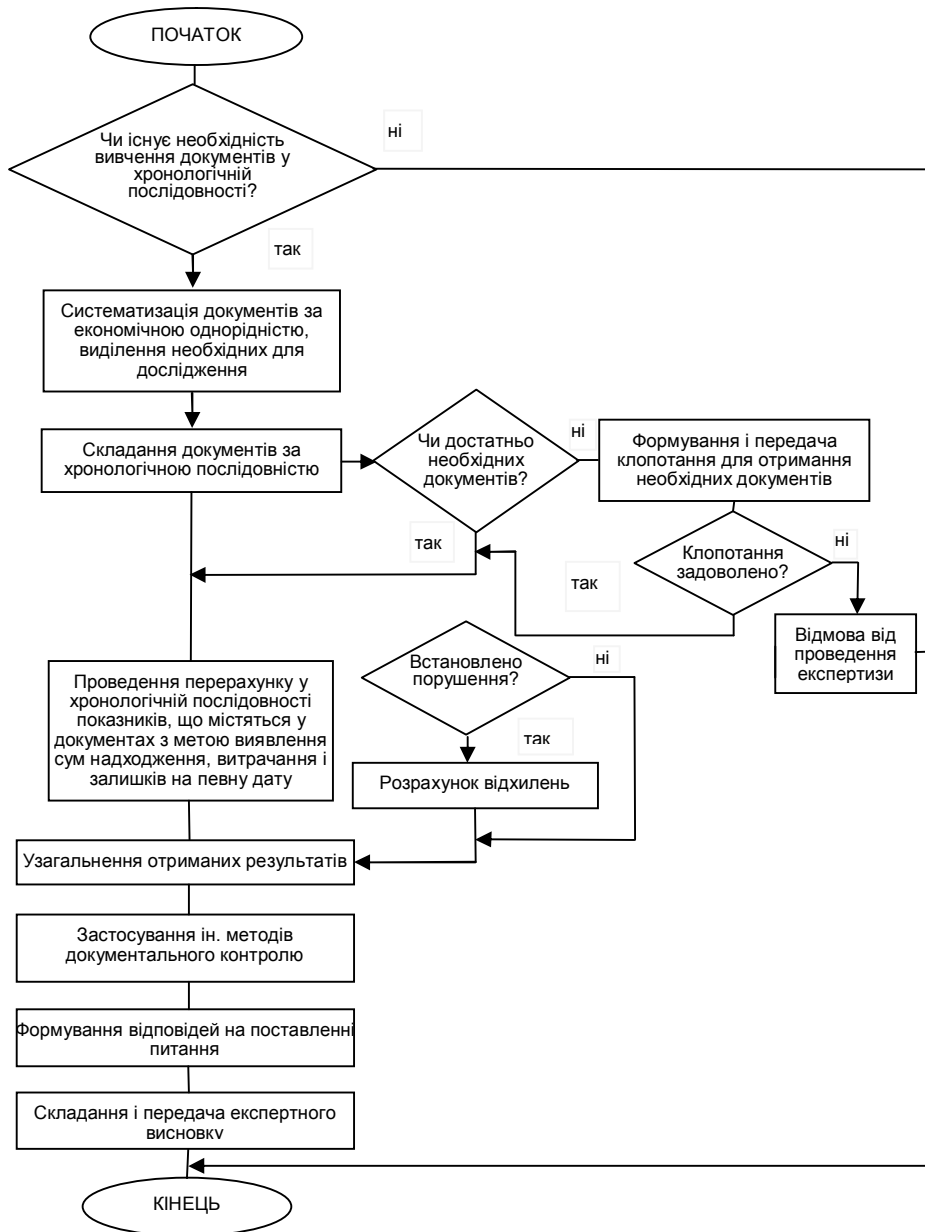


Рис. 7. Послідовність проведення хронологічної перевірки

Обґрунтуємо представлений алгоритм. Якщо у роботі експерта-бухгалтера існує необхідність вивчення певних документів у хронологічній послідовності, він розпочинає їх систематизацію за економічною однорідністю. Після того, обирає необхідні документи та складає їх у хронологічній послідовності з метою подальшого вивчення. На даному етапі слід ознайомитись з наданими об'єктами дослідження та визначити їх достатність для виявлення фактичних обставин справи. Якщо документів не достатньо, експерт-бухгалтер формує клопотання до суб'єкта призначення експертизи з метою їх отримання. При задоволенні клопотання, проводиться перерахунок показників, що дає змогу виявити надходження, витрачання та залишок певного активу на конкретну дату. Якщо виявлені порушення, експерту-бухгалтеру слід розрахувати відхилення. Отримані результати узагальнюються та обґрунтовуються у висновку.

Слід зазначити, що даний прийом не знайшов широкого відображення на сторінках навчальної літератури. Так, серед тридцяти вивчених джерел, суть хронологічної перевірки розкривається лише у підручнику "Судово-бухгалтерська експертиза" за редакцією Ф.Ф. Бутинця [12, с. 201].

Подібним до хронологічної перевірки є метод зворотного рахунку. Основною відмінністю у процесі його застосування є те, що перерахунок показників по певному виду документів відбувається у зворотній послідовності до хронологічності їх оформлення.

Поряд з розглянутими вище прийомами документального контролю, що застосовуються у процесі судово-бухгалтерської експертизи, слід звернути увагу на відновлення кількісно-сумового обліку та контрольне порівняння залишків. Суть першого з них полягає у відновленні руху певного виду активів, ґрунтуючись на показниках видаткових і прибуткових документів, що містяться у матеріалах справи. Прослідковуючи таким чином рух майна підприємства, експерт-бухгалтер має можливість виявити недостачі певного товару, що фактично виявлені, проте перекрыті вартістю цінностей, які були у лишку. Так, наприклад, якщо у процесі судово-бухгалтерської експертизи ставиться під сумнів операція з реалізації певного товару за межами митної території України, провівши відновлення кількісно-сумового обліку, експерт-бухгалтер може виявити його фактичну недостачу на конкретну дату, що виключає можливість проведення такої операції – все це може впливати на формування суми податку на додану вартість.

Контрольне порівняння – це прийом який полягає у визначенні максимально можливого залишку, шляхом підсумовування залишків товарно-матеріальних цінностей на початок періоду з надходженням товарів за мінусом їх вибуття протягом певного періоду [12, с. 203]. Використання такого прийому характерне для експертиз, що спрямовані на дослідження операцій торговельних підприємств, де зазвичай ведеться сумовий облік. Джерелом усіх даних є документи надходження і вибуття товару та акти проведених інвентаризацій.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Формування ефективної методики обумовлюється необхідністю її відповідності процесу конкретного дослідження. З огляду на це, виділено основні етапи проведення судово-бухгалтерської експертизи: ознайомлення з матеріалами справи; підготовка до процесу дослідження; процес безпосереднього дослідження; формування висновку експерта. Основною стадією судово-бухгалтерської експертизи є процес безпосереднього дослідження, у ході якого застосовуються різноманітні методи та прийоми, результатом використання яких є виявлення фактичних обставин справи. Базовими з них є: формальна, нормативно-правова, арифметична, взаємна, хронологічна перевірки, відновлення кількісно-сумового обліку та контрольне порівняння залишків.

Проведене дослідження дало змогу виявити механізм застосування методичного інструментарію у процесі судово-бухгалтерської експертизи справ, пов'язаних з податком на додану вартість. Розглянуті вище прийоми документального контролю є основними у процесі судово-бухгалтерської експертизи. Поряд з ними застосовуються розрахунково-аналітичні методи, які у своєму складі передбачають методи економічного аналізу, економіко-математичні і статистичні методи. Проте документальні прийоми і до сьогодні залишаються найважливішими у процесі виявлення фактичних обставин справи.

Поряд з цим, виявлення фактичних обставин справи вимагає застосування прийомів контролю, які не входять до компетенції експерта-бухгалтера, зокрема експертні та зустрічні перевірки. У процесі дослідження розкрито механізм застосування основних методів і прийомів судово-бухгалтерської експертизи у справах, пов'язаних зі сплатою ПДВ.

Дослідження експерта-бухгалтера передбачає не лише правильне застосування методичного інструментарію, а й врахування всіх питань, що можуть поставати у процесі дослідження справ відповідного спрямування. Тому даний напрямок є перспективою подальших досліджень.

Список використаної літератури:

1. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: [підручник] / М.Т. Білуха. – К.: Видавнича компанія "Воля" – 2004. – С. 656.
2. Бочкова Л.И. Судебная бухгалтерия. Общая часть: [учебное пособие] / Л.И. Бочкова, Новак О.Э., Савинов С.В. – М.: Издательство-торговая корпорация "Дашков и К"; Саратов: ООО "БизнесВолга", 2007. – С. 320.
3. Волкова І.А. Судово-бухгалтерська експертиза: [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / І.А. Волкова – К.: Центр учбової літератури, 2009. – С. 84.
4. Дубонос Е.С. Судебная бухгалтерия: [учебно-практическое пособие] / Е.С. Дубонос. – М.: Книжный мир, 2006. – С. 252.
5. Камлик М.І. Судова бухгалтерія / М.І. Камлик. – К.: Атіка, 2003. – С. 592.
6. Каштанова І.А. Судебная бухгалтерия: [учеб. пособие для студентов специальности "Правоведение учреждений, обеспечивающих получение высшего образования"] / И.А. Каштанова. – Минск: ИВЦ Минфина, 2006. – С. 132.
7. Кеворкова Ж.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: [учебное пособие] / Ж.А. Кеворкова, А.А. Савин. – М.: Вузовский учебник, 2007. – С. 129.
8. Остап'юк Н.А. Обліково-аналітичне забезпечення бухгалтерської експертизи: теорія і методика: дис. на здобуття наук ступеня кандидата економічних наук: 08.06.04 / Наталія Анатоліївна Остап'юк. – К., 2006. – С. 186.
9. Рудницький В.С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень / Рудницький В.С., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. – К.: ВД "Професіонал", 2004. – С. 304.
10. Сафонова М.Ф. Судебно-бухгалтерская экспертиза / М.Ф. Сафонова, О.И. Швырева. – Ростов н/Д: Феникс, 2008. – С. 377.
11. Судебно-бухгалтерская экспертиза: [учеб. пособие для студентов вузов] / [Е.Р. Россинская и др.]; под. ред. Е.Р. Россинской, Н.Д. Эриашвили. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2009. – С. 383.
12. Судово-бухгалтерська експертиза: [навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 "Облік і аудит"] / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, – Житомир: ПП "Рута", 2004. – С. 460.
13. Федчишина В.В. Методика судово-бухгалтерської експертизи: підходи до визначення / В.В. Федчишина // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Економічні науки. – 2009. – № 4(50). – С. 173

ФЕДЧИШИНА Віолета Віталіївна – здобувач Житомирського державного технологічного університету