

**Тимченко О.М.,**

кандидат економічних наук, доцент,  
докторант Київського національного економічного  
університету імені Вадима Гетьмана

**Пислиця А.В.,**

старший викладач кафедри фінансів  
Київського національного економічного  
університету імені Вадима Гетьмана

## **ОБЛІК І КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ: ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК, НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ**

*Розглянуто систему обліку у процесі адміністрування ПДВ, обґрунтовано її взаємозв'язок із контрольно-перевіральною роботою податкових органів, запропоновано схему електронної перевірки податкових зобов'язань та податкового кредиту на основі взаємозв'язку електронних баз даних.*

*The authors examine the system of accounting in the process of VAT administering, motivates its interconnection with the control and check work of tax organs and suggest a scheme of electronic checkup of tax obligations and tax credit based on the interconnection of electronic data bases.*

Облік є однією з вихідних, першочергових функцій податкових органів, отож рівень його виконання впливає на інші складові роботи податківців, зокрема на результативність податкового контролю. Облік необхідний, насамперед, для створення якнайповнішої бази даних.

Значні обсяги інформації потребують відповідної її систематизації, наявності зв'язків між окремими масивами для забезпечення зручності користування та швидкості пошуку потрібної інформації в кожному конкретному випадку. Створити таку чітко організовану систему обліку досить складно, і проблема не лише в технічному забезпеченні облікових процедур. Треба розробити концепцію обліку, визначити зміст інформації, яка має міститися в базах даних, структурувати її за певними критеріями, побудувати логічні ланцюги окремих видів або сукупностей даних, а це потребує наукового підходу.

На сьогодні у фаховій економічній літературі питання ведення обліку в податкових органах висвітлюються лише з точки зору опису, техніки виконання й автоматизації тих чи інших облікових процедур. Здебільшого це навчальні та навчально-методичні посібники — В.М. Антонова, В.А. Антонюк, М.С. Каранфілова, В.А. Онищенко, Р.Е. Островерхої, С.П. Ріппи, І.Ф. Рогача, М.А. Сендюка. Але в цих працях не порушуються проблеми обліку, не аналізуються недоліки, які фактично перетворюють облік на функцію, не пов'язану з податковим контролем, що, в свою чергу, знижує його ефективність. Це зумовлює актуальність проведення наукових досліджень у цій сфері.

© Тимченко О.М., Пислиця А.В., 2007

Облікова робота в податкових органах ведеться за різними напрямками (облік юридичних осіб, облік фізичних осіб, облік платників ПДВ, облік неприбуткових організацій та установ тощо), кожний із яких має специфічні особливості, а отже, потребує відповідних підходів до побудови системи обліку. В рамках однієї статті неможливо охопити всі напрями обліку, тому увагу буде зосереджено на дослідженні системи обліку у сфері справляння ПДВ. Вибір зумовлений фіскальною значимістю цього податку, частими випадками ухилення від сплати, незаконних відшкодувань та інших порушень, яким можна запобігти за умови створення відповідної системи обліку. Актуальність теми підсилюється тим, що “запровадження якісно нової моделі адміністрування податку на додану вартість, яка базується на автоматизації процесів збору та аналізу інформації про рух сум податку в розрізі контрагентів, що має надходити як від суб’єктів господарювання, так і від банківських установ та органів Державного казначейства України”<sup>1</sup>, визначено одним із пріоритетних напрямів реформування системи адміністрування ПДВ.

Отже, мета статті — розробити модель взаємозв’язку автоматизованих баз даних у сфері справляння ПДВ, здатну забезпечити користувача (контролюючу особу) необхідною інформацією і можливість її оперативного використання у процесі контролю цього податку.

Для досягнення поставленої мети насамперед розглянемо, як побудована нинішня система обліку платників і податкових надходжень ПДВ.

З 1997 року платники ПДВ заносяться до окремого Реєстру, який було створено з метою:

- забезпечення єдиних принципів ідентифікації платників ПДВ та їх реєстрації в органах Державної податкової служби;
- забезпечення податкових органів інформацією з Реєстру для здійснення контролю за справлянням ПДВ;
- організації суцільного й вибіркового аналізу;
- надання відомостей, що містяться в Реєстрі платників ПДВ, іншим державним органам відповідно до чинного законодавства України<sup>2</sup>.

Реєстр ведеться з допомогою різного програмного забезпечення залежно від рівня податкового органу. На районному рівні, на який припадає основне навантаження контрольно-перевіральної роботи, Реєстр функціонує у програмі “FOX PRO”. Результат запиту користувач отримує у програмі “MS Excel”. При вході в Реєстр користувачеві пропонується ввести реквізити платника, інформацію про

---

<sup>1</sup> Указ Президента України від 28 грудня 2006 року № 1154/2006 “Про рішення Ради національної безпеки і оборони України” від 15 грудня 2006 року “Про заходи щодо попередження і нейтралізації загроз національній безпеці, пов’язаних із нестабільністю правового регулювання відносин у сфері адміністрування податку на додану вартість”.

<sup>2</sup> Наказ ДПА України № 79 від 01.03.2000 р. “Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість”.

якого потрібно знайти (наприклад, код за ЄДРПОУ). У середовищі “Excel” вибірка з Реєстру платників ПДВ становить електронну таблицю, де у стовпчиках наведені види даних, а в рядках — інформація щодо платника (див. табл. 1).

Таблиця 1. Види даних, що заносяться до Реєстру платників ПДВ

№ з/п	Назва стовпчика в Реєстрі	Розшифровка назви стовпчика
1	KOD	Код платника згідно з ЄДРПОУ
2	NAME	Назва платника
3	KOD_PDVB	Індивідуальний податковий номер платника ПДВ
4	NOM_SVD	Номер свідоцтва платника ПДВ
5	DAT_SVD	Дата взяття на облік як платника ПДВ (не збігається з датою видачі свідоцтва)
6	DAT_POST	Дата отримання платником свідоцтва поштою
7	DAT_ANUL	Дата анулювання як платника ПДВ
8	KOD_ANUL	Код причини, з якої анульована реєстрація платника ПДВ
9	NOM_ZAYAV	Номер заяви про взяття на облік як платника ПДВ
10	DAT_ZAYAV	Дата подання заяви про взяття на облік як платника ПДВ
11	RES_KOD	
12	RES_KOD 1	
13	KOD_ZAPRS	
14	UP_DATE	Дата внесення даних у базу
15	ID	
16	ANU_ZAP	
17	IMF	
18	DAT_IMF	
19	DAT_IMFV	
20	NOMP	
21	DAT_NOMP	
22	SV_ZN	Сума плати за видачу свідоцтва платника ПДВ
23	DAT_ZOB	

Як видно з таблиці, показники, передбачені в Реєстрі, за своєю сутністю є лише анкетними, реєстраційними, календарними й не можуть бути використані для проведення комплексу контрольно-перевірочних дій. Дані, наведені в рядках 11–13, 15–21, 23, практично не використовуються інспектором, котрий проводить камеральну перевірку декларації з ПДВ. Усі спроби з’ясувати, як розшифровуються латинські абрєвіатури в зазначених рядках, виявилися марними. Таким чином, із 23 передбачених видів даних інспекторові відомий зміст 12-ти. При цьому для контролю він використовує до 10-ти. Як правило, камерального інспектора цікавлять індивідуальний податковий номер платника ПДВ, дата взяття на облік, зняття з обліку та причина останнього.

Інформацію, що міститься в Реєстрі, запитують також інші державні органи, такі як СБУ, прокуратура, ДПС. Але їх цікавлять лише окремі реєстраційні дані, а саме: дата реєстрації платником ПДВ, його індивідуальний податковий

номер та номер свідоцтва, дата та причина зняття з обліку платників ПДВ. Але ці дані можна було б відобразити й у інших, вже існуючих, реєстрах — Єдиному банку даних платників податків — юридичних осіб і Державному реєстрі фізичних осіб (ДРФО). До речі, якщо порівняти зміст Єдиного банку даних платників податків — юридичних осіб і Реєстру платників ПДВ, то частина даних дублюється (наприклад, код платника згідно з ЄДРПОУ, назва платника.)

Проведений аналіз дає змогу резюмувати, що із чотирьох пунктів мети створення Реєстру платників ПДВ забезпечено лише єдині принципи ідентифікації та реєстрації платників ПДВ, а також надання інформації іншим державним органам. А що стосується суцільного й вибіркового аналізу, то за видами даних, передбаченими в Реєстрі, можна лише аналізувати динаміку загальної кількості платників ПДВ, співвідношення взятих та знятих з обліку платників, а також причини зняття з реєстрації, якщо остання мала місце. Реєстр містить дуже обмежену інформацію щодо можливостей здійснення податкового контролю. Надаючи змогу встановити факт існування платника ПДВ і часові межі його функціонування, що потрібно під час проведення зустрічних перевірок або перевірок правильності оподаткування у випадках, коли контрагент не є платником ПДВ, Реєстр аж ніяк не допомагає класифікувати платників ПДВ за групами ризиків, щоб відібрати їх для здійснення перевірок. На сьогодні для розподілу платників за категоріями уваги податковий інспектор змушений звертатися до різних, не пов'язаних між собою, інформаційних систем та баз даних, а саме: даних податкової звітності “Бест-Звіт”, вантажно-митних декларацій, автоматизованих інформаційних систем “Реєстр платників податків”, “Облік податків і платежів”, “Форма № 1ДФ”, “Аудит”, “Пільги”, “Реєстрація фізичних осіб — платників податку на додану вартість”, “Розширений пошук у схемах, що використовуються суб'єктами господарювання з метою мінімізації об'єктів оподаткування і ухилення від сплати податків”, “Пошук”, баз даних “Фіктивні суб'єкти господарювання”, “Злочини”.

Паралельно з Реєстром платників ПДВ, що ведеться на загальнодержавному рівні, існують також бази даних обласного та районного рівнів, які дають змогу отримати інформацію про платника ПДВ. Прикладом бази даних обласного рівня є автоматизована інформаційна система (АІС) “Податки” (див. табл. 2). Із перелічених 16-ти пунктів меню в ДПІ можна активувати лише 7. Причому не кожен із активованих пунктів меню може надати потрібну інформацію.

Крім того, пункт меню “Інтегрований образ платника”, який передбачає надання важливих для контролю відомостей, таких як обсяги експорту та імпорту, баланс підприємства (Форма 1), звіт про фінансові результати (Форма 2), показники декларації про прибуток, показники та аналіз декларації з ПДВ, розрахунки з бюджетом (нараховані та сплачені суми), суми податкового боргу та переплат, пільги в оподаткуванні, результати проведених перевірок, також не працює в ДПІ. Натомість щодо конкретного платника видається реєстраційно-анкетна інформація, згрупована у три блоки:

Таблиця 2. Види даних, передбачені у АІС “Податки”

№ з/п	Пункт меню (вид даних)	Підпункти меню
1	Реєстраційні дані	Основні реєстраційні дані платника Адресні дані платника Головне підприємство Реєстр платників ПДВ Об'єкти Відокремлені підрозділи Документи
2	Банківські рахунки	
3	Дані управління статистики	неактивний
4	Вантажно-митні декларації	
5	Пільги	неактивний
6	Бухгалтерська звітність	неактивний
7	Декларації	
8	Розрахунки з бюджетом	неактивний
9	Економічні показники	неактивний
10	Аудит	неактивний
11	Контракти ЗЕД	неактивний
12	Касові апарати й торгові об'єкти	неактивний
13	Історія платника	
14	Система оцінки ризиків	
15	Фінансово-майнові операції	неактивний
16	Інтегрований образ платника	

1. Реєстраційні дані (основна ДПІ, ідентифікаційний код, повна назва СПД, дата реєстрації в ДПІ, основний вид діяльності, орган управління, організаційно-правова форма, форма власності, форма фінансування, статутний фонд, кількість працівників, фактична та юридична адреси).

2. Дані про посадових осіб (посада, ПІБ, телефон директора та головного бухгалтера).

3. Інформація щодо свідоцтва платника ПДВ (номер свідоцтва, дати видачі й анулювання свідоцтва, причина анулювання свідоцтва)\*.

На районному рівні працює АІС “РПП”, яка містить лише реєстраційні, адресні дані про платника, зокрема чи є суб'єкт господарювання платником ПДВ, коли він був зареєстрований. Вважається, що “РПП” є більш “живою” базою, ніж Реєстр платників ПДВ, оскільки останній оновлюється приблизно раз на три дні, а АІС “РПП” — щодня.

Зауважте, АІС “Податки”, так само як і “РПП”, встановлена у відділі камеральних перевірок ДПІ поки що тільки на комп'ютері начальника відділу. Інспектори, котрі безпосередньо здійснюють перевірки, не мають постійного доступу до цих інформаційних систем. Кожна з них містить відомості лише про

\* Стосовно цього блоку показників дані в режимі перегляду інтегрованого образу платника податків не наводяться (тобто є лише назви стовпчиків, а самих даних немає).

платників, зареєстрованих у відповідній ДПА або ДПІ. Таким чином, податковий інспектор не може отримати з цих інформаційних систем дані про контрагента, який перебуває на обліку в іншій ДПІ.

Отже, існування окрім Реєстру платників ПДВ ще декількох систем, де міститься інформація про платників цього податку, призводить лише до дублювання даних. Накопичена в них інформація не може використовуватись при перевірках достовірності податкових зобов'язань та податкового кредиту, а отже, й суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету або відшкодуванню. Саме встановлення достовірності заявленої до відшкодування суми ПДВ на сьогодні є однією з найгостріших проблем адміністрування цього податку.

Тому постає питання: чи потрібна така система обліку у сфері справляння ПДВ узагалі? Якщо Реєстр платників ПДВ і надалі слугуватиме лише для фіксування реєстраційних, календарних та анкетних даних, то їх можна заносити до Єдиного банку даних, якщо платник ПДВ — юридична особа, або до ДРФО, якщо платник є фізичною особою. Для зручності завжди можна виділити список платників ПДВ із Єдиного банку даних або з ДРФО окремо, здійснивши відповідний запит. А якщо дані Реєстру використовувати для подальшого контролю у сфері справляння ПДВ, слід суттєво змінити зміст інформації, що буде до нього заноситися. Це мають бути дані, які характеризують ступінь ризику несплати ПДВ чи декларування недостовірних даних.

Накопичуючи відповідну інформацію в Реєстрі, можна завжди швидко виділити групу платників, для яких характерний той чи інший вид ризику. Наприклад, вважається, що певний ризик для держави становлять платники ПДВ, котрі займаються експортними операціями. Отже, доцільно передбачити відповідну позначку для виокремлення за потреби даної групи платників. Ризик для держави становить також група платників, які постійно заявляють суми ПДВ до відшкодування з бюджету або декларують до сплати незначні суми ПДВ, маючи при цьому великі обороти з реалізації товарів, робіт, послуг. Відповідні позначки щодо таких платників також слід передбачити в Реєстрі. Можливість виокремлення групи платників за відповідним видом ризику допоможе правильно відібрати суб'єктів господарювання для проведення тематичних та комплексних документальних перевірок.

Як зазначалося вище, однією з нагальних проблем є встановлення достовірності податкового кредиту та сум ПДВ, заявлених до відшкодування. Як відомо, зараз ця проблема розв'язується шляхом проведення зустрічних перевірок. Для цього до відповідного податкового органу електронною поштою надсилається запит, де вказуються номери податкових накладних, наявність яких слід перевірити в контрагента. Але, по-перше, наявність накладних не є остаточним доказом, що зазначена в них сума ПДВ надійшла до бюджету. По-друге, зустрічна перевірка належить до категорії позапланових — її проведення порушує звичайний графік роботи як податкового органу, так і платника. У зв'язку з цим виникає

питання: чи можливо здійснити перевірку податкового кредиту та заявлених до відшкодування сум ПДВ у податковому органі без запрошення платника з відповідними підтверджуючими документами? Щоб відповісти, спробуємо відтворити послідовність етапів такої перевірки.

Згідно з механізмом функціонування ПДВ в Україні, сума, котра підлягає відшкодуванню з бюджету, спочатку має бути сплачена в бюджет суб'єктом господарювання, який є контрагентом платника, що претендує на відшкодування. Отже, при перевірці треба встановити факт такої сплати. Стан розрахунків із бюджетом відображається в особовому рахунку платника (автоматизоване робоче місце "ТАХ"). Нарахована до сплати сума за декларацією становить різницю податкових зобов'язань і податкового кредиту. Обидва показники, у свою чергу, складаються із сум ПДВ, зазначених у податкових накладних.

Розглянемо ситуацію, коли податковий кредит платника, що претендує на відшкодування, складається із суми ПДВ, відбитої в одній податковій накладній (рис. 1). Тоді сума ПДВ, зазначена у другому примірнику цієї накладної, що знаходиться в контрагента, має бути відбита в його податкових зобов'язаннях. Якщо при перевірці встановлено наявність відповідної податкової накладної в контрагента й сума ПДВ, нарахована в його особовому рахунку, сплачена в бюджет, то підстав для відмови у відшкодуванні немає. При цьому слід пам'ятати, що податкові зобов'язання та податковий кредит платників ПДВ зазвичай складаються із сум, зазначених у численних податкових накладних, тож перевірку треба робити окремо по кожній накладній.

Перевірка може здійснюватись за такою схемою (рис. 2). Податковий інспектор за даними електронної декларації розшифрує суми податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі податкових накладних. Далі за рекві-

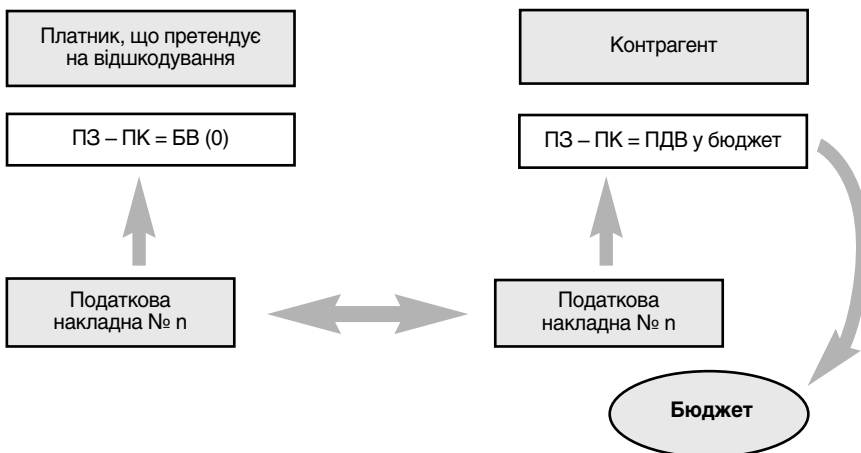


Рис. 1. Схема взаємозв'язку податкових зобов'язань та податкових кредитів платників податків — контрагентів

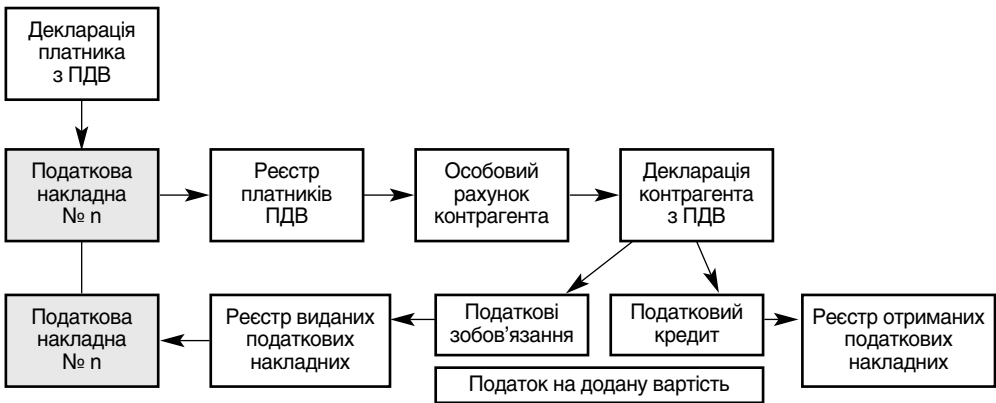


Рис. 2. Схема перевірки достовірності суми ПДВ, заявленої до відшкодування

зитами конкретної накладної він ідентифікує контрагента і встановлює, чи перебуває останній на обліку платників ПДВ. Потім податковий інспектор звертається до особового рахунку контрагента й аналізує стан розрахунків із бюджетом. Якщо встановлюється наявність заборгованості, прийняття рішення про відшкодування призупиняється. Якщо заборгованості немає, то від особового рахунку слід перейти до податкової декларації контрагента, щоб виокремити його податкові зобов'язання та податковий кредит. Далі потрібно розшифрувати суму податкових зобов'язань у розрізі податкових накладних і встановити, чи є з-поміж них накладна, яка цікавить контролюючу особу.

Аби здійснити таку перевірку в електронному режимі, необхідно мати файли Реєстру платників ПДВ, декларацій з ПДВ, особових рахунків платників, а також реєстру податкових накладних. На жаль, останній поки що існує лише у проєкті. На думку фахівців-практиків, запровадження електронної звітності, зокрема реєстру податкових накладних, — один зі шляхів поліпшення адміністрування податку на додану вартість. Подання до податкової інспекції звітності та реєстрів податкових накладних у електронному вигляді дасть змогу істотно скоротити строки проведення перевірок щодо правомірності заявлених до відшкодування сум ПДВ, а також своєчасно провести саму процедуру відшкодування<sup>3</sup>.

При розробці такого реєстру слід продумати, яка інформація буде до нього заноситись і чи буде вона достатньою для проведення перевірки. На нашу думку, обов'язково має зазначатися номер податкової накладної, дата її виписки, назва та податковий номер платника, оподатковувані обороти та суми ПДВ.

<sup>3</sup> Подання звітності в електронному вигляді — реальна вимога часу // Податковий, банківський, митний консультант. — 2007. — № 29 (612) від 16 липня 2007 року. — С. 2.



АІС “Перевірка ПДВ”	
Реєстр платників ПДВ	Код платника за ЄДРПОУ
Декларації з ПДВ	
Картка особового рахунку платника	
Реєстри виданих та отриманих податкових накладних	

Рис. 3. Макет WEB-сторінки “Перевірка ПДВ”

Крім того, має бути передбачено можливість переходу від одного електронного документа до іншого з допомогою гіперпосилань. Наприклад, аби від Реєстру платників ПДВ перейти до особового рахунку, в першому для кожного платника має зазначатися номер цього рахунку із властивістю гіперпосилання. Показник нарахованої в особовому рахунку суми ПДВ до сплати повинен мати зв'язок із декларацією з ПДВ. Показники податкових зобов'язань і податкового кредиту слід пов'язати з реєстром податкових накладних.

Реалізація запропонованого алгоритму електронної перевірки можлива шляхом створення WEB-сторінки, макет якої наведено на рис. 3. У меню цієї WEB-сторінки передбачено всі пункти, необхідні для проведення перевірки. Користуючись відповідним пунктом, податковий інспектор може знайти потрібну йому інформацію на кожному етапі перевірки.

Слід зазначити, що пропозиція об'єднати оперативні інформаційні ресурси державних органів і створити на рівні виконавчої влади єдиний інтегрований банк оперативних даних та побудувати автоматизовану систему адміністрування податку на додану вартість із запровадженням сучасних наукових методів прогнозування, аналізу й адміністрування ПДВ була висунута ще декілька років тому<sup>4</sup>. Але на сьогодні цю ідею ще не реалізовано. Наша пропозиція пов'язати окремі бази даних між собою з метою забезпечення можливості електронної перевірки достовірності суми ПДВ, що підлягає сплаті й, особливо, відшкодуванню з бюджету, є фактично першим і, мабуть, не єдиним варіантом розв'язання цієї проблеми. Тому науковий пошук створення ефективної системи взаємозв'язку обліку та контролю у сфері адміністрування ПДВ не завершується. Окрім суто економічного обґрунтування він потребує також серйозних розробок у сфері програмного забезпечення та створення потужної комп'ютерної бази.

<sup>4</sup> Інформаційні технології в адмініструванні податку на додану вартість: Навч. посіб. — Ірпінь: Нац. акад. ДПС України, 2004. — 342 с. — С. 24.