

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Кафедра аудиту, державного фінансового контролю та аналізу

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА
на тему: Податковий контроль розрахунків з бюджетом ПДВ
(за матеріалами АТ "Укрпошта")

добувача вищої освіти другого
магістерського) рівня
І курсу, групи ОМА-21-3
спеціальності 071 «Облік і
податкування»; освітня програма
Державний аудит; судово-
економічна експертиза у фінансових
розслідуваннях»

Шимічевої Ангеліни
Ярославівни

Науковий керівник

Салямон-Міхєєва К.Д.

Гарант освітньо-
професійної програми

Лісовий А.В.

Допущено до захисту за рішенням кафедри аудиту, державного фінансового контролю та
аналізу протокол від «25» 01 2023 № 6/2

Завідувач кафедри

А.В. ЛІСОВИЙ, д.е.н.,
професор

Ірпінь – 2023

Ресстрація № 16 25.05.23
(дата)

[Signature]
(підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту
(до захисту, на доопрацювання)

[Signature]
(дата)

Результат захисту 43/С/4
(оцінка)

08.06.23
(дата)

[Signature]
(підпис)

Голова комісії: [Signature]
(підпис)

Суверов О.І.
(ініціали, ПІБ)

Члени комісії:

[Signature]
(підпис)

Лісовий А.В.
(ініціали, ПІБ)

[Signature]
(підпис)

Ланасюк О.В.
(ініціали, ПІБ)

[Signature]
(підпис)

Рябчук О.І.
(ініціали, ПІБ)

Фактич

14.2021
18.202
03.2022
11.2023
01.2023
01.2023
-26.01.202
01.2023
01.2023
08.01.2023

БАЛІВ	ВІД 0 ДО 30	20	0	19.12.22
-------	-------------	----	---	----------

ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМПІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
Товідь	від 0 до 10	10		
Датковий матеріал	від 0 до 5	5		
Іннн теоретичного та ічного матеріалу, вміння відати на запитання	від 0 до 25	20		
Робадія	від 0 до 10	—		
ІМ БАЛІВ	від 0 до 50	35		
ІЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	43		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬОВОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ				
Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною Шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
44	C	4	08.02.23	

ELTC

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС		
Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	3 (задовільно)
60-69	D	
50-59	E	
35-49	EX	2 (незадовільно)

ЗМІСТ

ВСТУП.....	
РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи податкового контролю розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість	
1.1. Економіко-правовий аналіз діючої нормативної бази та критичний огляд спеціальної літератури з податкового контролю розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість.....	
1.2. Характеристика фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства “Укрпошта”.....	
РОЗДІЛ 2. Організація та методика податкового контролю розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість на підприємстві АТ “Укрпошта”	
2.1. Облік розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість на підприємстві АТ “Укрпошта”.....	
2.2. Організація, планування та методика податкового контролю з податку на додану вартість на підприємстві АТ “Укрпошта”.....	
РОЗДІЛ 3. Удосконалення податкового контролю розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість на підприємстві АТ “Укрпошта”	
ВИСНОВКИ	
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Упровадження податку на додану вартість обумовлено цілим рядом його позитивних характеристик. Насамперед це можливість охопити більш широкую базу оподаткування порівняно з нижчими формами універсальних акцизів. Також ПДВ пристосований і до експортно-імпортних операцій. Немало важливо й те, що ПДВ практично не залишає шансів ухилитись від сплати. Надходження з ПДВ доволі рівномірно розподіляються по території країни, що спрощує проблему взаємовідносин між центральним та місцевими бюджетами.

Мета дипломної роботи полягає в опрацюванні оцінки діяльності АТ “Укрпошта”, дослідженні науково-методичних основ і практичних рекомендацій щодо обліку і аудиту ПДВ із метою підвищення його ефективності на підприємстві.

Для досягнення цієї мети вирішується ряд завдань:

- розгляд теоретичних основ податкового контролю розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість;
- економіко-правовий аналіз діючої нормативної бази та критичний огляд спеціальної літератури з податкового контролю розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість;
- характеристика фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства “Укрпошта”;
- розгляд організації та методики податкового контролю розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість на підприємстві АТ “Укрпошта”;
- облік розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість на підприємстві АТ “Укрпошта”;
- напрями удосконалення податкового контролю розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість на підприємстві АТ “Укрпошта”.

Об'єктом дипломної роботи є податковий контроль розрахунків з бюджетом ПДВ на підприємстві АТ “Укрпошта”.

Предметом дослідження є організація та методика податкового контролю розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість на підприємстві АТ “Укрпошта”.

Базою дослідження є діяльність АТ “Укрпошта”.

Інформаційну базу дипломної роботи склали законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, статистична інформація, первинна документація, реєстри обліку та форми фінансової звітності АТ “Укрпошта”.

Наукова новизна одержаних результатів роботи полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні, апробації та практичному вирішенні завдань, пов'язаних з удосконаленням податкового контролю з податку на додану вартість на підприємстві АТ “Укрпошта”.

Методи дослідження. Для вирішення поставлених завдань у роботі використовувалися загальнонаукові і спеціальні методи пізнання. У процесі дослідження історичних аспектів функціонування ПДВ використано метод наукової абстракції; для визначення ролі та сутності ПДВ - методи якісного аналізу і синтезу, індукції і дедукції; для характеристики структури і динаміки фінансових відносин між суб'єктами господарювання і державою у процесі справляння ПДВ - методи кількісного аналізу економічних показників (спостереження, порівняння, групування, структурування та узагальнення).

Однією з глобальних проблем стосовно ПДВ є його ставка. В сучасних умовах низької заробітної платні переважної частини населення, тяжкої економічної ситуації ставка ПДВ все-таки завищена. Доцільно було б на період подолання економічної кризи знизити ставку до 10-15% з метою розширення сукупного суспільного попиту. А також можна було б ввести декілька податкових ставок для різних груп товарів. При зменшеній ставці податку у суб'єктів господарювання можуть з'явитися додаткові стимули для збільшення обсягів виробництва продукції та надання послуг, в результаті чого буде мати місце розширення бази оподаткування та, у кінцевому рахунку, зростання загальної суми доходів бюджету. Нарешті, зменшення податкового

тиску може сприяти збільшенню доходів населення та зростанню сукупного попиту.

Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, загального висновку дипломної роботи, списку використаних джерел і додатків. Вона викладена на 80 сторінках, ілюстрована 11 таблицями, та 20 додатками.

Список використаної літератури включає 40 найменування.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. Економіко-правовий аналіз діючої нормативної бази та критичний огляд спеціальної літератури з податкового контролю розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість

На сьогодні основними законодавчими та нормативно-правовими актами, які регулюють питання нарахування й сплати податку на додану вартість, його облікового відображення, є Податковий кодекс України (далі – ПКУ) [2], Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств й організацій .

Загалом, методика бухгалтерського обліку ПДВ та відображення інформації про нього у фінансовій та податковій звітності регулюється Податковим Кодексом України, постановами Кабінету Міністрів України, Наказами Міністерства фінансів України та Наказами Державної податкової адміністрації.

Податок на додану вартість (ПДВ) - це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до продажної ціни на товари (роботи, послуги) і сплачується кінцевим споживачем [2].

Визначення поняття “податок на додану вартість” згідно податкового кодексу та погляди вчених, щодо його трактування наведені в додатку Б (таблиця 1.1.).

Таблиця 1.1.

Визначення поняття “податок на додану вартість”

Джерело, автор	Визначення
Податковий кодекс України (ПКУ) (пп.14.1.178 п. 14.1 ст.14)	“ПДВ – це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ” [2].

Продовження таблиці 1.1.

М. І. Бондар, Л. Г.Ловінська, Н.М.Лисенко	“ПДВ є загальнодержавним непрямим податком на споживну вартість, що справляється з юридичних та фізичних осіб і є основним джерелом наповнення Державного бюджету України” [25, с. 218].
Бухгалтерський словник	“ПДВ – це непрямий податок на споживання товарів і послуг, крім тих, що оподатковуються за нульовою ставкою або звільнені від оподаткування. ПДВ не є витратами для виробника чи членів ланцюга розподілу, а тягар повністю покладається на кінцевого споживача” [37].
Американський економічний словник	“ПДВ – це податок, котрий стягується в міру проходження благ, починаючи зі стадії сировини в процесі виробництва і розподілу цих благ. Кожний учасник процесу сплачує податок у відповідності з тим, на скільки він збільшив вартість сировини і матеріалів, що надійшли до нього” [40].
Сидоренко Р. В.	“ПДВ є одним з найбільш прогресивних непрямих податків, який в умовах ринкової економіки є найбільш ефективним. Він є економічно нейтральним, оскільки податок стягується за однаковою ставкою практично зі всієї споживчої бази” [26, с. 234].
Семенко Т.М.	“ПДВ – це непрямий податок, який є частиною новоствореної вартості товарів (робіт, послуг), яка формується на кожному етапі виробництва, обігу та включається до ціни товару і сплачується кінцевим споживачем. ПДВ є податком на внутрішнє споживання продукції, фактично, надбавкою до ціни товарів (робіт, послуг), які споживаються на митній території України” [31].
Лесько М.В.	“ПДВ - фіскальний податок, який стягується на стадії виробництва і руху товарів із суми доданої вартості незалежно від фінансових результатів господарської діяльності” [15, с. 13].

Характерною рисою сплати ПДВ є те, що до бюджету сплачується не вся нарахована сума, виходячи з оборотів по реалізації, а лише різниця між нарахованою сумою і сумою ПДВ, яка оплачена або підлягає оплаті конкретним платником при купівлі сировини, матеріалів, товарів. Це

забезпечує оподаткування не всіх оборотів, а лише величини вартості, що додається до матеріальних затрат та закупівельних цін. Додана вартість як об'єкт оподаткування ПДВ – це вартість, створена окремою господарською одиницею. Вона може бути визначена двома способами:

- як сума окремих елементів: заробітної плати, прибутку, відсотків тощо;
- як різниця між вартістю реалізованої продукції та вартістю сировини, матеріалів, послуг виробничого характеру тощо, придбаних в інших суб'єктах господарювання.

Економічна сутність ПДВ полягає у сплаті податку продавцем (виробником, постачальником) товарів, робіт, послуг з тієї частини вартості, яку він додає до вартості своїх товарів (робіт, послуг) до стадії реалізації їх. Додана вартість створюється в процесі всього циклу виробництва і обігу товарів, починаючи із стадії виготовлення їх і закінчуючи реалізацією кінцевому споживачеві. Відповідно податок сплачується на кожній стадії виробництва та обігу.

ПДВ має широку податкову базу, практично охоплює всі види товарів і послуг. Продавець включає податок на додану вартість у вартість товарів та наданих послуг. Але й сам він сплачує ПДВ за придбані ним у процесі виробництва товари (роботи, послуги). Таким чином, сума сплаченого ним податку становить різницю між сумами податку, отриманими від покупців за реалізовані товари і послуги, та сумами податку, сплаченими постачальникам при придбанні тих товарів і послуг, які необхідні в процесі виробництва оподаткованих товарів (робіт, послуг).

Аналізуючи новий Податковий кодекс України, необхідно зазначити, що суттєвих змін в порядку обліку та звітності з ПДВ не відбулося. До того ж, Податковий кодекс, так як і діючий до цього Закон України “Про податок на додану вартість”, (втратив чинність з 1 січня 2011 р.) має ряд недоліків в частині організації обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ [2].

Прийняття ПКУ спричинило зміни як і в оподаткуванні податком на додану вартість так і в податковій системі України в цілому, про що зараз досить активно говориться в спеціалізованій літературі. Деяких змін зазнав механізм реєстрації платником ПДВ. Так у ПКУ збереглася 300-тисячна норма оподатковуваних поставок, передбачена Законом про ПДВ.

Суттєвих змін зазнав порядок добровільної реєстрації. Так щоб за власним бажанням стати платником податку, обсяг поставок іншим платникам ПДВ за останні 12 місяців повинен становити не менше ніж 50% загального обсягу поставок. Натомість у ПКУ зникли норми, що встановлюють необхідність обов'язкової реєстрації для поставальників товарів (послуг) на митній території України з використанням глобальної чи локальної комп'ютерних мереж.

Нульова ставка застосовується щодо операцій з продажу товарів, що були вивезені (експортовані) платником податку за межі митної території України. При цьому товари вважаються вивезеними (експортованими) платником податку за межі митної території України, якщо їх вивезення (експортування) засвідчено належно оформленою вантажною митною декларацією [2].

Важливим питанням є правильне ведення обліку податку на додану вартість. Це питання регулює Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість затверджена наказом Міністерства фінансів України від 01 липня 1997 року № 141 із змінами та доповненнями. Зокрема, цим документом регламентується правильність відображення сум податкового кредиту та податкових зобов'язань з податку на додану вартість на рахунках бухгалтерського обліку [4].

Крім зазначеної вище Інструкції №141 питання регулювання обліку ПДВ регламентується Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 [5] та Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського

обліку активів, капіталу, зобовязань і господарських операцій підприємств і організацій затвердженою наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999р. [6].

План рахунків встановлює перелік рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності, тобто кореспонденцію рахунків у бухгалтерському обліку, а Інструкція №291 - призначення і порядок ведення цих рахунків для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобовязань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій.

Ф.Ф. Бутинець [10; с. 459] в ряді публікацій висвітлює проблеми обліку ПДВ при реалізації продукції та рекомендує згідно з пунктом 2 Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість при умові надходження від покупців і замовників авансових платежів за цінності (передоплат) в бухгалтерському обліку на суми податкових зобовязань з податку на додану вартість робити записи:

Дт 643 “З податкових зобов’язань”;

Кт 641 “Розрахунки за податками”, аналітичний рахунок “З податку на додану вартість” - при зарахуванні коштів на рахунки в банку за цінності, що підлягають відвантаженню, і після відвантаження цінностей:

Дт 70 “Доходи від реалізації”;

Кт 643 “З податкових зобовязань” - на списання суми нарахованих при передоплаті покупцями і замовниками цінностей податкових зобовязань з ПДВ Аналогічно відображається в обліку акцизний збір.

Як правило, в сільському господарстві відвантажуються цінності на умовах наступної оплати (без передоплати); тоді на суму податкового зобовязання з ПДВ необхідно скласти бухгалтерську проводку:

Дт 70 “Доходи від реалізації”;

Кт 641 аналітичний рахунок “З податку на додану вартість” - на суму ПДВ на відвантажені цінності, в оплату яких грошові кошти не одержано або одержано готівкою.

Інші бухгалтерські записи, пов'язані з відвантаженням і реалізацією продукції, автором не розкриваються.

Характерною рисою сплати ПДВ до бюджету в Україні є те, що не вся нарахована сума, виходячи з оборотів по реалізації, сплачується до бюджету, а лише різниця між нарахованою сумою і сумою ПДВ, яка оплачена або підлягає оплаті конкретним платником при купівлі сировини, матеріалів, товарів. Це забезпечує оподаткування не всіх оборотів, а лише величини вартості, що додається до матеріальних затрат та закупівельних цін.

Слід зазначити, що в умовах перехідного періоду, на початку 90-х років, наша економіка не була готовою до введення податку на додану вартість. Нездатність державних органів влади правильно використовувати фіскальні функції ПДВ та часті зміни податкової політики призвели до появи значних негативних наслідків його функціонування.

Зокрема, ставки ПДВ змінювалися три рази. Законом “Про податок на додану вартість” 1991 р. було встановлено ставку ПДВ в розмірі 28%, а вже через рік, однойменним урядовим декретом, ставку було знижено до 20% [2].

Розрахунки з бюджетом бухгалтерський облік розглядає, як зобов'язання. Порядок формування та відображення у звітності інформації про зобов'язання визначає П(С)БО 11 “Зобов'язання” [4].

Для визнання зобов'язань повинні бути дотримані дві умови:

- 1) оцінка їх може бути достовірно визначена;
- 2) існує ймовірність зменшення вигод внаслідок їх погашення.

В П(С)БО 11 “Зобов'язання” відсутнє визначення критеріїв визнання того чи іншого виду зобов'язань. Зобов'язання виникають на балансі підприємства та відображаються у фінансовій звітності в наступних випадках:

- при визнанні активу, придбаного в борг;
- при створенні забезпечення за рахунок витрат (резерв на оплату відпусток та інші забезпечення) звітного періоду, що супроводжується збільшенням витрат та збільшенням зобов'язань;
- при зменшенні забезпечення та збільшенні зобов'язання.

Поточні зобов'язання погашаються за рахунок поточних активів, до яких належать грошові кошти та інші ресурси, щодо яких можна вважати, що вони будуть перетворені на (продані за) грошові кошти чи використані протягом року з дати складання бухгалтерського балансу або протягом нормального операційного циклу підприємства (із двох термінів обирають триваліший). Окрім того, статті включаються до поточних зобов'язань, якщо вони оплачуються на вимогу кредитора. За П(С)БО 11 “Зобов'язання” в Балансі (ф. № 1) всі зобов'язання відображаються за сумою погашення, тобто у фінансовій звітності в розділі зобов'язань відображається сума, яка буде фактично сплачена при погашенні такого зобов'язання.

Розглядаючи методику обліку та звітності з ПДВ необхідно зазначити, що відповідно до чинного податкового законодавства України, в обліку та звітності з ПДВ вибраний найскладніший підхід щодо обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ. Він полягає у поєднанні системного бухгалтерського обліку та несистемного податкового обліку шляхом визнання доходів одночасно двома способами (за першою з подій).

Аналізуючи чинний порядок бухгалтерського обліку зобов'язань з ПДВ необхідно відмітити про громіздкість процесу відображення в бухгалтерському обліку зобов'язання з ПДВ та про певні суперечності з чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку.

16 січня 2014 року прийнято нове Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість. Відповідно до його норм спрощено процедуру реєстрації платником ПДВ [2], тому заяву про добровільну реєстрацію платника податку на додану вартість можна подати державному реєстратору. Скановану електронну копію заяви форми 1-ПДВ державний реєстратор надсилає до контролюючих органів одночасно з відомостями з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи-підприємця згідно із Законом України “Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців” [2].

Недоліки ПДВ передовсім пов'язані з проголошенням законодавства, яке регулює цей податок, зокрема є норми, що сприяють зловживанням у сфері оподаткування і навіть стимулюють їх. Недосконалою і громіздкою є система адміністрування ПДВ, також маємо низьку правову культуру та обізнаність усіх суб'єктів податкових відносин. Усунення цих недоліків, яке можна здійснити в досить короткі строки, дасть змогу зробити цей податок більш технологічним і придатним для застосування в Україні. Вважаємо, що для підвищення ефективності оподаткування і прозорості системи адміністрування ПДВ доречно внести такі зміни до законодавства:

- 1) Зменшити основну ставку податку на додану вартість.
- 2) Удосконалити процедуру адміністрування шляхом застосування принципу – “надання адміністративних послуг платнику податків відбувається в податковій службі, а не в окремому її підрозділі”.
- 3) Трансформувати механізм обліку платників податку на додану вартість, враховуючи нормативні недоліки та технічну недосконалість.
- 4) Упровадити застосування системи єдиного рахунку для сплати податків та зборів чи інших платежів на основі досвіду держав-членів ЄС у цій сфері.

На наступному етапі представимо узагальнену оцінку літературних джерел обліку предмета дослідження.

Питанням обліку і контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість присвячені дослідження багатьох вітчизняних науковців, серед яких Л.В. Нападовська [15], А.В. Алексєєва [29], О.А. Бакурова [29], С.Я. Король [29], Н.І. Морозова [29], А.П. Шаповалова [29], Т.М. Сльозко [30], С.Я. Салига [27], М.П. Войнаренко [27], Г.В. Пухальська [27].

Нападовська, О.А. Бакурова, А.П. Шаповалова та ін. висвітлюють основні методи відображення податкового зобов'язання та податкового кредиту при здійсненні операцій пов'язаних з торговельною діяльністю, а також підприємств ресторанного господарства.

Т.М. Сльозко давно цікавила економічна природа доданої вартості, яка декларується об'єктом оподаткування у однойменному податку, запровадженому в Україні з грудня 1992 року.

С.Я. Салига, Т.О. Меліхова зосереджують увагу на завданнях та етапах контролю ПДВ в цілому, а також етапах контролю податкових зобов'язань та податкового кредиту, передбачаючи залучення методів прямого документального контролю.

М.П. Войнаренко і Г.В. Пухальська зосереджують увагу на перевірці правильності визначення сум та дат виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту, а також на перевірці коригування податкових зобов'язань і податкового кредиту із застосуванням прийомів документальної перевірки відповідних первинних і облікових документів.

Протягом останніх років питання впровадження в практику обліку платників ПДВ інформаційних технологій та перспективних напрямів створення автоматизації обліку розрахунків з ПДВ висвітлено в працях відомих вітчизняних вчених: В.Л. Андрущенко [8], І. Головка [7], В. М. Мельника [8], Т.Н. Клементьєвої [8], Г.Н. Лазового [8]. Разом з цим багато аспектів організації обліку і контролю податкових платежів, зокрема ПДВ, розроблені недостатньо повно і вимагають подальших досліджень, а також уточнення з урахуванням сформованих конкретних умов і перспектив розвитку суб'єктів господарювання в Україні.

Серед питань, що досліджуються науковцями, найчастіше у спеціальній літературі зустрічаються такі:

- дослідження сутності податку на додану вартість та доцільності його застосування;
- проблеми обліку податку на додану вартість;
- проблеми законності бюджетного відшкодування ПДВ;
- реформування ПДВ;
- особливості оподаткування ПДВ у відповідності до ПКУ.

Більшість авторів присвячують увагу даті визнання податкового зобов'язання та кредиту. Головна проблема, яка виникає при відображенні ПДВ в бухгалтерському обліку пов'язана з тим, що правило першої події, яке використовується для визначення ПДВ не співпадає з моментом визнання доходів та витрат в бухгалтерському обліку.

Бухгалтерський облік податкових зобов'язань залежить від дати їх виникнення, якою є дата першої з подій, що сталася раніше [4]:

1) дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (послуг), що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів (послуг) за готівку - дата оприбуткування коштів у касі платника податку, в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

2) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів - дата оформлення вантажної митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Датою виникнення податкового кредиту з ПДВ є дата події, що відбулася раніше [2]:

- дата списання коштів з банківського рахунку платника податку;
- дата отримання платником податку товарів (послуг), що підтверджено податковою накладною.

Облік податкового кредиту при настанні першої події - передоплати за товари, роботи, послуги здійснюється за допомогою субрахунку 644 "Податковий кредит". На цьому субрахунку ведеться облік суми ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

Отже, у спеціальній літературі можна прослідкувати, що між окремими науковцями існує певна дискусія, щодо доцільності застосування ПДВ. Так, окремі дослідники сподіваються на те, що податку на додану вартість залишилося існувати недовго і незабаром його буде замінено на один із

різновидів податку з продажу - податку з реалізації або на симетричний ПДВ у формі “податок з односторонньої дії”.

Проте, методологічні аспекти облікових процесів в сукупності двох видів обліку недостатньо досліджуються в наукових працях, що негативно впливає на стан не лише теоретичних, так і практичних передумов ефективної організації адміністрування податку.

Також у навчальній літературі та наукових публікаціях щодо сплати ПДВ недостатньо уваги приділяється питанню його впливу на фінансово-господарську діяльність платників указанного податку, не до кінця розкривається механізм впливу або не розроблено дієвих заходів з мінімізації негативних наслідків такого впливу. Це зумовлює актуальність цієї проблеми та необхідність подальшого її дослідження.

Проаналізувавши особливості нарахування та сплати ПДВ в бухгалтерському обліку за Податковим кодексом України слід вказати на необхідність удосконалення методики бухгалтерського обліку ПДВ.

Проблеми, які виникають при відображенні ПДВ в бухгалтерському обліку, можна вирішити шляхом внесення змін до нормативно-правових актів в частині змін назви субрахунків 643 і 644 та внесення коригувань до їх характеристик.

Дійшла висновку, що в практичній діяльності підприємств слід використовувати аналітичні рахунки до субрахунку 644 “Податковий кредит” в частині підтверджених та непідтверджених сум податкового кредиту, що надасть детальну інформацію про стан розрахунків за ПДВ.

Ці зміни забезпечать управлінський персонал підприємства належною інформацією, що дасть можливість визначити податкове навантаження та шляхи оптимізації оподаткування на підприємстві.

1.2. Характеристика фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства “Укрпошта”

Зараз в період політичної та економічної нестабільності України є надзвичайно важливим контролювати фінансовий стан підприємств критичної

інфраструктури. Одним з найбільших таких підприємств є АТ “Укрпошта” - єдиний національний оператор поштового зв’язку в Україні, відділення якого забезпечують 100% покриття країни.

Конкуренція даного підприємства з сучасними аналогами, такими, як: “Нова Пошта”, “Джастін” та інші, - також вплинула на зацікавленість саме цим підприємством. Насамперед цікавий період у якому розглядається дане підприємство – період COVID-19, який активізував логістику у країні через колосальне збільшення купівлі товарів через онлайн магазини “Rozetka”, “Amazon” та інші торгівельні майданчики, що посприяло активній модифікації підприємства та його видозміни в кращу сторону. Саме тому для дослідження було обрано АТ “Укрпошта”.

Акціонерне товариство “Укрпошта” - це державне підприємство поштового зв’язку, підпорядковане Міністерству інфраструктури України, національний оператор поштового зв’язку.

Підприємство забезпечує надання універсальних послуг поштового зв'язку, перелік яких і відповідні тарифи затверджуються Національною комісією з питань регулювання зв'язку, а також має виключне право на видання, введення в обіг та організацію розповсюдження поштових марок, маркованих конвертів і карток, а також виведення їх з обігу в Україні.

Діяльність Укрпошти регламентується Законом України “Про поштовий зв’язок”, іншими Законами України, а також нормативними актами Всесвітнього поштового союзу, членом якого Україна є з 1947 року [1].

2 лютого 1994 року на підставі рішення Кабінету Міністрів України було створене Українське об’єднання поштового зв’язку “Укрпошта” як окрема державна структура у результаті реформування галузі зв’язку (розподілу на поштовий та електрозв’язок).

У липні 1998 року об’єднання було реорганізовано в УДППЗ “Укрпошта” (Українське державне підприємство поштового зв’язку “Укрпошта”). З 1999 року Українське державне підприємство поштового зв’язку “Укрпошта” перетворене в унітарне підприємство, що засноване на

державній власності та належить до сфери управління Міністерства інфраструктури України. Цього ж року введено нову 5-значну систему поштової індексації України [38].

В 2001 році прийнято Закон України “Про поштовий зв'язок” [1].

У 2002 році:

- підприємству надали статус національного оператора поштового зв'язку України згідно із розпорядженням КМУ;
- було затверджено Правила надання послуг поштового зв'язку;
- введено в дію корпоративний портал;
- впроваджено систему електронного контролю якості QUALITY TEST SYSTEM (QTS) з використанням тестових листів німецької фірми “Siemens Dematic AG” [1].

В 2005 році підприємство отримало Генеральну ліцензію Національного банку України на здійснення валютних операцій. 2006 рік - впроваджено систему сталого контролю “GPS” за рухом транспорту на магістральних маршрутах.

У лютому 2016 року уряд України прийняв рішення про реорганізацію УДППЗ “Укрпошта” в АТ .

У березні 2017 року Укрпошту було зареєстровано у формі ПАТ відповідно до законодавства України . Акції компанії не мають лістинг на міжнародних та національних фондових біржах .

У грудні 2018 року публічне акціонерне товариство змінено на приватне , та компанія перейменована в Акціонерне товариство “Укрпошта”.

Укрпошта сьогодні - це понад 13 тисяч поштових відділень по всій території країни, з них близько 10 тисяч - у сільській місцевості. Доставляючи споживачам пошту, пенсії, періодичні видання АТ “Укрпошта” виконує важливу соціальну місію держави.

Штат працівників підприємства понад 98 тисяч працівників (з них понад 41 тисяча листоноші) щороку здійснюють обробку та доставку споживачам майже 300 млн. поштових відправлень, 17,5 млн. посилок та

відправлень з оголошеною цінністю, 22 млн. переказів, доставляють понад 120 млн. пенсій та безпосередньо доставляють пошту до 15 млн. абонентських поштових скриньок [38].

В додатку Б (таблиця 1.2.) відображені основні економічні показники діяльності акціонерного товариства “Укрпошта” за 2019 - 2021 роки [38].

Таблиця 1.2.

Основні економічні показники діяльності
акціонерного товариства “Укрпошта” за 2019 - 2021 роки

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Зміни в абсолютних величинах 2021 р. порівняно з:		Темпи зростання (зниження) 2021 р. у % до:	
				2019	2020	2019	2020
1	2	3	4	5	6	7	8
Капітал (станом на кінець періоду)							
Валюта балансу, тис.грн.	41939	7986	127223	85284	119237	303,35	1593,07
Власний капітал, тис.грн.	2551675	2599719	2677889	126214	78170	104,95	103,006
нерозподілений прибуток (непокріті збитки), тис.грн	1287116	1335160	1413330	126214	78170	109,81	105,85
Позиковий капітал, тис.грн.	5355680	7237394	8089745	2734065	852351	151,04	111,77
Поточні зобов'язання і забезпечення, тис. грн.	4950816	6628501	696247	4254569	5932254	14,06	10,50
Необоротні активи, тис.грн	3571052	3556235	4327306	756254	771071	121,17	121,68
Нематер. активи, тис.грн.	25037	18857	55 518	30481	36661	221,74	294,41
Основні засоби, тис. грн.	3305771	3282534	3830 957	525186	548423	115,88	116,71
Інвестиційна нерухомість, тис. грн.	187724	173430	100 693	-87031	-72737	53,64	58,05

Продовження таблиці 1.2.

Довгострокові фінансові інвестиції, тис. грн.	13816	17925	19078	5262	1153	138,08	106,43
Довгострокова дебіторська заборгованість, тис. грн.	288	209	196	-92	-13	68,05	93,77
Оборотні активи, тис. грн	4336303	6182219	6364685	2028382	182466	8,41	102,95

у тому числі запаси, тис.грн.	195381	224322	293899	98518	69577	150,42	131,01
Економічні показники							
Чистий дохід від реалізації товарів тис. грн.	6635591	7777843	11181868	4546277	3404025	168,51	143,76
Собівартість проданої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	6207604	6596957	9536425	3328821	2939468	153,62	144,55
Валовий прибуток, тис. грн.	427987	1180886	1645443	1217456	464557	384,46	139,33
Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток), тис. грн.	657768	405357	201481	-456287	-203876	30,63	49,704

Валюта балансу становить на кінець 2021 року 127223 тис. грн. В порівнянні з 2020 роком валюта балансу збільшилася на 119237 тис. грн., це свідчить про приріст активів і пасивів підприємства.

Власний капітал становить на кінець 2021 року 2677889 тис. грн. За останній рік вартість власного капіталу збільшилася на 78170 тис. грн. В порівнянні з 2019 роком вартість власного капіталу збільшилася на 126214 тис. грн. Це свідчить про прибутковість на підприємстві.

Позиковий капітал становить на кінець 2021 року 8089745 тис.грн. В порівнянні з 2020 роком позиковий капітал збільшився на 852351 тис.грн. Це свідчить про те, що підприємство вкладає менше своїх коштів, так як використовує позикові ресурси. З погляду ефективності використання фінансових ресурсів, підприємству раціонально вкладати в оборотні кошти мінімум власних фінансових ресурсів у обсягах, достатніх для створення тільки мінімальних запасів товарно-матеріальних цінностей і витрат виробництва, а всі інші потреби в оборотних коштах доцільно задовольняти за рахунок позикових ресурсів.

В умовах ринкової економіки від прибуткової роботи залежить життєздатність підприємства, його можливості забезпечувати інтереси інвесторів, конкурувати з іншими суб'єктами господарювання. Прибутковість підприємства передбачає отримання прибутку та забезпечення певного його рівня відносно вкладеного капіталу, отриманих доходів чи здійснених витрат.

Для більш детального аналізу підприємства розрахуємо показники рентабельності акціонерного товариства “Укрпошта” за 2019 - 2021 роки відображені в додатку Б (таблиця 1.3.) [38].

Показники рентабельності характеризують відносну прибутковість підприємства з різних позицій і групуються згідно з інтересами учасників економічного процесу. Можливі зіставлення прибутку з факторами, які на нього впливають, формують множину показників рентабельності.

Таблиця 1.3.

Показники рентабельності акціонерного товариства “Укрпошта” за
2019 - 2021 роки

Показники	2019р.	2020р.	2021р.	Абсолютне відхилення 2021-2019р.	Абсолютне відхилення 2021-2020р.
Рентабельність власного капіталу, %	15,9	6,3	6,8	-9,1	0,5
Рентабельність активів, %	5,1	1,6	1,7	-3,4	0,1
Маржа валового прибутку	15,1	15,3	14,7	-0,4	-0,6
Маржа операційного прибутку	-1,3	-3,9	-7,07	-5,77	-3,17
Маржа чистого прибутку	5,2	1,7	1,6	-3,6	-0,1

Рентабельність власного капіталу = чистий прибуток / (власний капітал на початок + кінець періоду)*100%.

Рентабельність власного капіталу у 2019 році склала 15,9% (405357 / (2551675)*100%), у 2020 році - 6,3% (164923 / (2586049)*100%), у 2021 році – 6.8% (183582 / (2677889)*100%).

В порівнянні з 2019 роком ми спостерігаємо негативну динаміку спадання рентабельності власного капіталу у звітному періоді на 9,1%. Цей показник характеризує відсоток прибутковості власного капіталу і є критерієм ефективності інвестування коштів власників у дане підприємство.

Рентабельність активів = чистий прибуток / (активи на початок періоду + на кінець)*100%.

Рентабельність активів у 2019 році склала 5,1%(405357/(7907355)*100%), у 2020 році - 1,6% (164923 / (9909463)*100%), у 2021 році - 1,7% (183582 / (10767634)*100%).

Ефективність використання активів підприємства у 2021р. є негативним у порівнянні з 2019 роком, вона зменшилася на 3,4 %, це свідчить про спадання попиту на продукцію підприємства.

Маржа валового прибутку = валовий прибуток / виручку від реалізації.

Це здатність генерувати прибуток з меншими витратами або вищою ціною.

Маржа валового прибутку у 2019 році склала 15,1% (180886/7777873*100%), у 2020 році – 15,3% (1407872/ 9 182 437*100%), у 2021 році – 14,7% (1645443/ 11 181 868*100%).

У 2021 році порівняно з 2020 роком маржа валового прибутку зменшилася на 0,6% - це є негативним показником, адже чим вище відсоток валової маржі, тим більше компанія зберігає фінансів на кожну гривню продажів для обслуговування інших витрат і зобов'язань.

Маржа операційного прибутку – це відсоток прибутку після врахування вартості проданих товарів та операційних витрат / доходи з виручки. Маржа операційного прибутку = операційний прибуток / виручка від реалізації.

Маржа операційного прибутку у 2019 році склала -1.3% ((1180886-1285751)/7777873*100%), у 2020 році -3,9% ((1407872-1772916)/9182437*100%), у 2021 році -7,07% ((1645443-2437060)/11181868*100%).

Маржа операційного прибутку у 2021 році порівняно з попереднім зменшилась на 7,07%, це свідчить про менший відсоток виручки який залишається у компанії після вирахування собівартості, а також комерційних та адміністративних витрат.

Маржа чистого прибутку – це відсоток прибутку після врахування вартості проданих товарів, операційних витрат / доходів, інших фінансових

доходів та витрат, податку. Маржа чистого прибутку = чистий прибуток / виручка від реалізації.

Маржа чистого прибутку у 2019 році склала 5,2% (405357/7777873*100%), у 2020 році – 1,7% (164923/9182437*100%), у 2021 році – 1,6% (183582/11181868*100%).

У 2021 році порівняно з 2019 роком маржа чистого прибутку зменшилась на 3,6%, це не зовсім позитивно впливає на загальний фінансовий стан підприємства. Компанія може мати зростаючий дохід, але якщо її операційні витрати збільшуються швидше, ніж дохід, рентабельність чистого прибутку зменшиться. В ідеалі інвестори хочуть бачити досвід збільшення маржі, що означає, що рентабельність чистого прибутку з часом зростає.

Зважаючи на низку переваг серед конкурентів, доцільно провести SWOT-аналіз компанії. Додаток Б (таблиця 1.4.) [38].

Таблиця 1.4.

SWOT-аналіз компанії АТ “Укрпошта”

Сильні сторони	Слабкі сторони
1. Висока впізнаваність бренду. 2. Великий досвід роботи на вітчизняному ринку. 3. Стабільне фінансове становище. 4. Низька плинність кадрів. 5. Наявність флателії. 6. Велика частка на ринку фінансових послуг (виплата та доставка пенсій). 7. Широка клієнтська база. 8. Тенденція до розширення (поштомати). 9. Доставка за часовими інтервалами. 10. Низькі ціни.	1. Довгі терміни виконання послуги. 2. Практично відсутня маркетингова діяльність. 3. Відсутність сучасного технічного забезпечення на відділеннях. 4. Низька кваліфікація персоналу. 5. Відсутня програма заохочень та мотивації для співробітників. 6. Застаріле обладнання, транспорт.

Продовження таблиці 1.4.

Можливості	Загрози
1. Використання клієнтської бази для маркетингової діяльності. 2. Вихід на нові сегменти ринку. 3. Лідери на ринку фінансових послуг.	1. Зменшення частки на ринку, або вихід з нього, через відсутність інновацій. 2. Використання застарілого обладнання. 3. Витіснення з ринку конкурентами.

Серед лідерів операторів поштового зв'язку є АТ “Укрпошта”. До внутрішнього середовища належить величезний досвід роботи на

вітчизняному ринку, стабільне фінансове становище, низька плинність кадрів, наявність флателії, велика частка на ринку фінансових послуг, широка клієнтська база, доставка за часовими інтервалами, низькі ціни та низька собівартість послуги.

Одними з найслабших сторін є довгі терміни виконання послуги та відсутність сучасного технічного забезпечення, в тому числі, обладнання та транспорту. Зі сторони зовнішнього середовища виникають такі можливості, як використання клієнтської бази для маркетингової діяльності та захоплення нових сегментів ринку. Проте, постають загрози, основними з яких є зменшення частки ринку або вихід з нього через відсутність інновацій.

Основним видом діяльності підприємства є надання універсальних послуг поштового зв'язку та інших пов'язаних послуг населенню, комерційним підприємствам та державним організаціям, а саме :

Підприємство надає такі послуги :

- пересилання внутрішніх поштових відправлень, поштових карток, листів, бандеролей, сектограм, посилок;
- пересилання міжнародних поштових відправлень, поштів , листів, секторам, бандеролей, відправлень з оголошеною цінністю, пакетів, мішків та посилок;
- випуск та розповсюдження філателістичної продукції, випуск “ Власних марок” [38].

Укрпошта приймає активну участь у роботі міжнародних організацій у сфері поштового зв'язку , таких як:

- Всесвітнього поштового союзу (ВПС);
- Регіональної співдружності в галузі зв'язку (країни СНД);
- Асоціації європейських державних поштових операторів “ПостЄвропа”;
- Союзу у сфері культури , спорту та міжнародного туризму в сегменті пошти та телекомунікацій [38].

На сьогодні до складу Укрпошти входять 25 регіональних філій , Дирекція оброблення та перевезення пошти , “Автотранспошта” та ГНЦ “Зелена Буча”.

В Укрпошті функціонує одна з найбільших в Україні корпоративних інформаційних мереж , впроваджено ряд автоматичних систем для підтримки управлінських, технологічних бізнес - процесів та автоматизації процесу надання послуг. Достатньо швидкими темпами впроваджується комп'ютерна техніка на робочих місцях обслуговування клієнтів, що дає змогу розширювати номенклатуру послуг та підвищувати їх якість. Стрімко розвиваються послуги на основі інформаційних технологій, зокрема електронна пошта , грошовий переказ через Інтернет, електронний переказ, та передплата через Інтернет [38].

Стратегічним напрямком діяльності Укрпошти є забезпечення розвитку національного оператора в умовах лібералізації ринку поштового зв'язку України та її інтеграції у світовий простір. З метою вдосконалення структури підприємства здійснюється оптимізація мережі вузлів поштового зв'язку та реорганізація магістральної транспортної мережі.

На даний момент завдання №1 в Укрпошті - це вдосконалення та розвитку інфраструктури для надання найширшого спектра сучасних послуг шляхом:

- заміна операційних вікон відділень поштового зв'язку на комп'ютерно касові системи та інше обладнання;
- удосконалення інформаційно - комунікаційної мережі підприємства та підключення операційних вікон;
- створення пунктів надання комплексних послуг зв'язку;
- оновлення та спеціалізація автомобільного транспорту [22].

Укрпошта як національний оператор поштового зв'язку має виключне право на видання марок , карток та маркованих конвертів . Українська поштова марка здобула заслужене визнання, окремі випуски марок та супутньої

продукції неодноразово відзначалися престижними міжнародними нагородами.

За роки незалежності в Україні випущено понад 900 сюжетів поштових марок, які несуть інформацію про вітчизняні історичні, культурні надбання, науково - технічний розвиток нашої країни, спортивні події, її природу тощо.

Протягом останніх років економіка України демонструє ознаки відновлення та зростання після різкого спаду у 2014–2016 роках. Після покращення протягом 2016 - 2019 років у 2020 році економіка України зазнала негативного впливу глобальної економічної кризи, викликаной пандемією COVID 19. Після різкого обвалу економіки України в 2 кварталі 2020 року, спричиненого карантинном, показники економічного росту почали відновлюватись вже в третьому кварталі 2020 року, однак подальше зростання загальмувало восени із другою хвилею пандемії та посиленням карантинних заходів як в Україні, так і в інших країнах.

У контексті політичних змін останніх років ступінь невпевненості, у тому числі щодо майбутнього напрямку реформ, у 2020 році залишається вкрай високим. Крім того, негативні тенденції на світових ринках у зв'язку з пандемією коронавірусу можуть в майбутньому вплинути на економіку України. Незважаючи на певні покращення у 2019-2020 роках, остаточний результат політичної та економічної ситуації в Україні та її наслідки передбачити вкрай складно, проте, вони можуть мати подальший суттєвий вплив на економіку України та бізнес компанії.

У зв'язку з військовою агресією російської федерації проти України, що розпочалася 24 лютого 2022 року, президентом України було видано Указ від 24 лютого 2022 року No 64/2022 “Про введення воєнного стану в Україні”, який затверджено Законом України від 24 лютого 2022 року No 2102-IX “Про затвердження Указу Президента України “Про введення воєнного стану в Україні””.

У відповідності до прийнятої Постанови Кабінету Міністрів України від 17 березня 2022 р. No 305 “Про особливості роботи акціонерного товариства

“Укрпошта” в умовах воєнного стану” керівництвом було активовано оперативний план реагування на випадок ускладнення ситуації в регіонах України, яким зокрема передбачено:

- забезпечення технічної можливості здійснення доставки ліків, гуманітарної допомоги, поштових відправлень, тощо;
- забезпечення технічної можливості для доставки пенсій і грошової допомоги громадянам, в тому числі при евакуації;
- здійснення безоплатного перевезення майна вітчизняних суб’єктів господарювання згідно з переліком, який формується Міністерством економіки і передається до Міністерства інфраструктури [38].

Після початку повномасштабного вторгнення російської федерації в Україну бойові дії та обстріли продовжуються, спричиняючи жертви серед цивільного населення та знищення цивільної інфраструктури на всій Україні. Зруйнована інфраструктура, посилений пропускний режим та перебої з постачанням паливно-мастильних матеріалів значно ускладнюють логістику на території, підконтрольній українському уряду. Також частина території все ще залишається окупованою російською федерацією і Укрпошта немає доступу до активів на такій території. Через постійну зміну обстановки станом на дату затвердження цієї фінансової звітності керівництво продовжує оцінювати отримані збитки. Наразі, за первісної оцінки, збитки від пошкоджених та зруйнованих будівель та транспортних засобів приблизно складають до 30 мільйонів гривень [38].

Більшою мірою операційні збитки відбулися за рахунок недоотримання запланованих доходів, а саме через суттєве скорочення попиту на початку війни на послуги з доставки поштових відправлень як всередині країни, так і за її межами, а також поштові перекази. Водночас, меншою мірою зменшилися доходи з доставки пенсій, приймання платежів, торгівлі товарами та оформленні за передплатою періодичних друкованих видань. В цілому з початку війни керівництво вимірює недоотриманий дохід в понад 1 мільярд гривень.

Попри складну безпекову ситуацію, пов'язану з нападом російських загарбників на нашу країну, Укрпошта прийняла рішення відновити роботу частини відділень вже 25 лютого за умови забезпечення необхідного рівня безпеки для клієнтів і працівників.

Станом на дату затвердження цієї фінансової звітності (2022р.) тимчасово окупованими залишаються регіони таких областей: Донецької, Луганської, Херсонської, Запорізької та Харківської. На цих територіях знаходиться близько 12% відділень поштового зв'язку. На поточний час працюють майже 6 000 відділень поштового зв'язку [38].

Незважаючи на поточні обставини Компанія продовжує виконувати свої боргові зобов'язання перед кредиторами, включаючи погашення облігацій в травні 2022 року у сумі 74 мільйон гривень разом із відсотками [38].

На сьогодні поштовий зв'язок як один з ключових елементів інфраструктури суспільства перебуває в непростій фазі свого розвитку, переживаючи досить суттєві зміни.

В умовах нинішнього соціально економічного становища нашої країни, посилення конкурентної боротьби на ринку послуг перед поштою України постають завдання, від правильного розв'язання яких залежить її подальший розвиток.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ АТ “УКРПОШТА”

2.1. Облік розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість на підприємстві АТ “Укрпошта”

Правильно організований та методично побудований облік розрахунків за податком на додану вартість (далі – ПДВ) на підприємстві з урахуванням

галузових особливостей оподаткування є запорукою недопущення на практиці помилок, наслідком якого є нарахування штрафних санкцій.

Відповідно до пп. 3.1.1 ст. 3 Закону про ПДВ у редакції Закону України від 25.03.2005 р. N 2505-IV “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України” операції з поставки послуг, місце надання яких знаходиться на митній території України, є об'єктом оподаткування ПДВ [2].

Продажі товарів та послуг в Україні, як правило, оподатковуються податком на додану вартість (ПДВ) за ставкою 20%. Певні операції Компанії звільняються від оподаткування ПДВ або не підлягають оподаткуванню ПДВ (такі як продажі поштових марок, доставки пенсій, прийняття платежів та грошові перекази).

Зобов'язання з ПДВ виникає на дату постачання товарів/послуг або отримання платежів, залежно від того, що відбувається раніше.

Вхідний ПДВ визнається у момент реєстрації податкової накладної з ПДВ відповідно до встановленого порядку в Єдиному реєстрі податкових накладних. Вхідний ПДВ, сплачений Компанією при закупівлях товарів або послуг, що можуть бути безпосередньо віднесені на діяльність, яка оподатковується ПДВ, підлягає відшкодуванню з державного бюджету в повному обсязі, тоді як вхідний ПДВ, що безпосередньо пов'язаний із діяльністю, яка звільняється від оподаткування ПДВ або не підлягає оподаткуванню ПДВ, не відшкодовується з державного бюджету, отже, є витратою. Вхідний ПДВ, сплачений при закупівлях товарів та послуг, які використовуються в обох видах операцій (тобто які підлягають оподаткуванню ПДВ та звільнені від оподаткування ПДВ або не підлягають оподаткуванню ПДВ).

Проаналізуємо сплату податку на додану вартість на підприємстві АТ “Укрпошта” за 2019 – 2021 роки, додаток Б (таблиця 2.1.) [38].

Таблиця 2.1.

Податок на додану вартість на підприємстві АТ “Укрпошта”

за 2019 – 2021 роки.

Показники	2019 рік	2020 рік	2021 рік	Абсолютне відхилення 2021-2019р.	Абсолютне відхилення 2021-2020р.
Поточний податок на додану вартість, грн.	482973	564720	566960	83987	2240

Поточний податок на додану вартість на 2021 рік склав 566960 грн., порівняно з 2019 роком спостерігаємо збільшення на 83987 грн., а в порівнянні з минулим роком збільшення на 2240 грн., що свідчить про позитивну динаміку для держави, сплата ПДВ в бюджет справляє вплив на діяльність великої кількості суб'єктів підприємництва.

Облік ПДВ ведеться на окремому субрахунку рахунку 64 “Розрахунки із податків та платежів”, а також за субрахунками 643 “Податкові зобов’язання” та 644 “Податковий кредит”.

Субрахунки 643 та 644 призначені для обліку податкового зобов’язання та податкового кредиту відповідно. Незважаючи на назви субрахунків 643 “Податкові зобов’язання” і 644 “Податковий кредит”, відображені на них суми в “Податковій декларації з ПДВ” не зазначають. На субрахунку 643 обліковують суми податку на додану вартість у разі оплати (авансу) постачальникам (підрядникам) під майбутню поставку ТМЦ, виконання робіт (послуг). А на субрахунку 644 – у разі надходження від покупців попередньої оплати (авансу) за продукцію, товари, послуги. Якщо першою подією є відвантаження продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг, то податкове зобов’язання можна відразу відобразити за дебетом субрахунків 701, 702, 703 і кредитом субрахунку 641 “Розрахунки за податками”.

Типові господарські операції та кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за податками та платежами наведені в додатку Б (таблиця 2.2.).

Таблиця 2.2

Основні бухгалтерські проведення з обліку розрахунків з податку на додану вартість

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Податок на додану вартість			
Придбання (перша подія – надходження ТМЦ)			
1	Відображена сума податкового кредиту за отримані ТМЦ (роботи, послуги), нематеріальні активи	641/1 “Розрахунки за ПДВ”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”
2	Відображена сума податкового кредиту за отримані ТМЦ (роботи, послуги), нематеріальні активи	641/1 “Розрахунки за ПДВ”	372 “Розрахунки з підзвітним особами”
Придбання (перша подія – попередня оплата за ТМЦ)			
1	Відображена сума податкового кредиту у вартості отриманих робіт, послуг	641/1 “Розрахунки за ПДВ”	644 “Податковий кредит”
2	Списано суму раніше нарахованого податкового кредиту	644 “Податковий кредит”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”
3	Відображено суму податкових зобов’язань у складі вартості реалізованої готової продукції	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	641/1 “Розрахунки за ПДВ”
4	Відображено суму податкових зобов’язань у складі вартості реалізованих товарів	702 “Дохід від реалізації товарів”	641/1 “Розрахунки за ПДВ”

Продовження таблиці 2.2.

Реалізація (перша подія – надходження попередньої оплати (авансу))			
1	Відображена суму податкових	643 “Податкові зобов’язання”	641/1 “Розрахунки за ПДВ”

	зобов'язань у складі вартості реалізованої готової продукції		
2	Списано суму раніше нарахованого податкового зобов'язання	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	643 “Податкові зобов'язання”
3	Відображено суму податкових зобов'язань у складі вартості реалізованих товарів	643 “Податкові зобов'язання”	641/1 “Розрахунки за ПДВ”
4	Списано суму раніше нарахованого податкового зобов'язання	702 “Дохід від реалізації товарів	643 “Податкові зобов'язання”

Первинними документами для нарахування податків є розрахунки бухгалтерії, з розрахунків з податку на додану вартість – податкові накладні, для нарахування митних платежів – вантажно-митна декларація.

Синтетичний облік розрахунків з бюджетом по ПДВ на АТ “Укрпошта” здійснюється на синтетичному рахунку 64 “Розрахунки за податками та платежами” до нього відкритий спеціальний аналітичний субрахунок 641.31 “ПДВ”.

Податкове зобов'язанням та податковий кредит обліковуються на субрахунках 643 та 644 відповідно.

На 641.31 “ПДВ” аналітичному рахунку визначається сума ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету як різниця між його кредитовим і дебетовим оборотом, за виключенням суми, відображеної по дебету, щодо сплати податку за попередні звітній період. По кредиту рахунка 641.31 “ПДВ” відображається виникнення податкових зобов'язань, а по дебету – сума податкового кредиту і сума фактично перерахованого до бюджету ПДВ.

На субрахунку 643 “Податкові зобов'язання” ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності

та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню). По кредиту субрахунку 643 відображається сума нарахованих податкових зобов'язань з ПДВ в частині відвантаженої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), строк оплати яких ще не настав, а по дебету сума нарахованих податкових зобов'язань з ПДВ, строк оплати якого до бюджету настав.

На субрахунку 644 “Податковий кредит” ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання. По дебету даного субрахунку відображається сума ПДВ по отриманих товарах (роботах, послугах), вартість яких відноситься на валові витрати (або підлягає амортизації), але оплата яких у даному звітному періоді не здійснена або відсутні податкові накладні, незалежно від факту оплати за матеріали та послуги, а по кредиту – сума ПДВ по оплачених товарах, роботах, послугах та наявні податкові накладні.

Так як на АТ “Укрпошта” автоматизований облік, дані про операції за розрахунками по податку на додану вартість відображаються в оборотах рахунків 641.31, 643 та 644 і систематизуються в оборотно-сальдовій відомості.

При участі в доставці товарів від виробника до споживача кількох посередників таким способом визначити суму ПДВ за кінцевими даними неможливо. В аналітичному обліку відображення ПДВ також здійснюється різними способами. На одних підприємствах для цього пристосовували відомості аналітичного обліку реалізації в інших використовували аналітичні реєстри довільної форми.

Такий сумбур в обліковому забезпеченні звітності утруднював перевірку правильності розрахунків щодо податку на додану вартість і став однією з причин встановлення спеціальної податкової накладної для спрощення контролю за нарахуванням і сплатою цього податку.

Податкова накладна являє собою первинний податковий документ, підтверджуючий виникнення податкового зобов'язання у платника податку в

зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг), та одночасно підтверджуючий право на податковий кредит у покупця – платника податку в зв'язку з придбанням таких товарів (робіт, послуг).

Податкове зобов'язання – це загальна сума податку, отриманого платником податку у звітному періоді від продажу товарів.

Податковий кредит – це сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду. Він складається з сум податків, сплачених (нарахованих) платником податку в звітному періоді в зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат та основних засобів або нематеріальних активів, які амортизують.

Податкові накладні складають лише зареєстровані платники ПДВ, вони видаються тільки суб'єктам підприємницької діяльності, які сплачують такий податок. Податкові накладні можна виписувати вручну, користуючись бланками, виготовленими типографічним способом, або ж використовувати для цього комп'ютер, друкуючи їх за допомогою принтера.

Отже, доведено, що облік податку на додану вартість у системі рахунків передбачає розмежування податкових зобов'язань і податкового кредиту. При цьому таке розмежування проводиться не тільки з поділом на податкові зобов'язання і податковий кредит, але і за термінами їх виникнення. Це дозволяє складати декларації про податок на додану вартість без додаткового групування даних у позасистемному порядку, оскільки вони формуються у системі кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку. Це стало можливим завдяки введенню окремих субрахунків до рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” для відображення ПДВ, який належить до включення в декларацію у звітному періоді – 641 “Розрахунки за податками” та його суми, яка до загальної декларації не включається – 643 “Податкові зобов'язання” та 644 “Податковий кредит”.

Платники цього податку повинні вести окремий облік операцій з продажу і придбання, обкладених податком за ставкою 20% і звільнених від

оподаткування, та операцій, вартість яких не включають у валові витрати виробництва та які не підлягають амортизації, імпорتنих та експортних операцій.

Податкову декларацію приймає контролюючий орган без попередньої перевірки зазначених у ній показників. Декларацію з ПДВ підприємство подає до податкового органу за місцем його реєстрації. Подання ксерокопії не дозволяють. Декларацію подають незалежно від того, було у звітному періоді в підприємства податкове зобов'язання, чи ні, тобто незалежно від стану його фінансово-господарської діяльності.

Підприємство самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, зазначену в декларації. Дані, наведені в декларації, мають відповідати даним фінансового обліку та даним книг податкового обліку. До декларації вносяться дані податкового обліку платника окремо за кожний звітний період без зростаючого підсумку. На податковій декларації з податку на додану вартість вказують дату подання декларації, її підписують керівник і бухгалтер підприємства, завіряють печаткою та подають державній податковій інспекції, де ставлять дату отримання, вхідний номер і засвідчують це штампом ДПІ.

Виходячи із вищевикладеного можна зробити висновок, що правильна й продумана організація бухгалтерського обліку податкових розрахунків, зокрема за ПДВ, положення якої закріплені в обліковій політиці підприємства, є запорукою покращання податкової дисципліни суб'єкта господарювання та дозволяє підприємству уникнути витрат на сплату штрафів та інших видів фінансових санкцій, накладених податковими органами.

2.2. Організація, планування та методика податкового контролю з податку на додану вартість на підприємстві АТ "Укрпошта"

Сучасна система оподаткування податком на додану вартість підприємств передбачає розробку додаткових управлінських документів, які допомагають бухгалтеру розрахувати суму ПДВ до сплати у бюджет або відшкодування з бюджету. Проблеми в бухгалтерському обліку податку на

додану вартість виникають через неправильне відображення "першої події" перерахованої попередньої оплати постачальникам за отриманні матеріали або отримання авансів від покупців за відвантажену готову продукцію.

На підприємствах форми управлінських документів використовуються не тільки для правильного ведення обліку та складання декларації з ПДВ, а також вони допомагають у ефективному податковому плануванні.

Організація та методика обліку розрахунків за ПДВ на підприємстві АТ "Укрпошта" потребує удосконалення шляхом систематизації даних бухгалтерського обліку та обліку розрахунків за податками визначених відповідно до податкового законодавства, що дозволить досягти взаємозв'язку між ними: даними бухгалтерських документів, даними відображеними на рахунках обліку та даними представленими в податкових первинних, зведених та звітних документах.

Правильно організований бухгалтерський та податковий облік є однією з умов нормального функціонування підприємства. Функцією оподаткування є формування фінансових ресурсів країни. Основними завданнями контролю розрахунків з ПДВ є перевірка правильності визначення об'єкта оподаткування із дотриманням нормативного законодавства, оцінка правильності нарахування податку, своєчасності сплати його до бюджету, достовірності та повноти відображення податку в фінансовій та податковій звітності.

На початку формується загальний план контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ на підприємстві, який наведено в додатку Б (таблиця 2.3.) .

Таблиця 2.3.

План контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ

Етап	Мета	Перелік	Термін	Виконавець
------	------	---------	--------	------------

Продовження таблиці 2.3.

		процедур	виконання	
1	2	3	4	5
Підготовчий (здійснення)	Знайомство з бізнесом	Ознайомлення з діяльністю		

контрольних процедур до здійснення операцій, пов'язаних з нарахуванням та сплатою ПДВ)	клієнта, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку; планування аудиту розрахунків з бюджетом з ПДВ	підприємства: опитування та тестування		
Основний (проводиться як під час нарахування та сплати ПДВ, так і після того, як вони відбулися)	Перевірка правильності відображення в обліку податкового кредиту; перевірка правильності визначення суми ПДВ згідно із застосованими цінами, кількістю та ставкою ПДВ та відображення в обліку податкового зобов'язання; перевірка арифметичних підсумків реєстрів виданих та отриманих податкових накладних	Перевірка документів від постачальника та записи в книзі придбань; перевірка видаткових документів та записи в книзі продажу; перевірка складання декларації з ПДВ; перевірка ведення обліку ПДВ; перевірка сальдо на початок та кінець періоду		
Заключний	Підготовка заключного висновку	Систематизація отриманої інформації		

Далі пропонується програма контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ на підприємстві, яка одночасно є інструкцією та засобом контролю якості проведення процедур, додаток Б (таблиця 2. 4.).

Таблиця 2.4.

Програма контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ

№	Завдання	Перелік процедур	Критерії якості *	Метод перевірки	Код робочого документу	Період проведення	Виконавець
1	Перевірка нормативних документів						
	З'ясування статусу платника ПДВ	Перевірити наявність свідоцтва ПДВ та право нараховувати ПДВ	А,Б,В	Фактичний	Х		
	Встановлення наявності пільг	Перевірити наявність ліцензії та процентну ставку нарахування ПДВ					
2	Перевірка податкового кредиту						
	Переконатися в правильності внесення кількісних та грошових вимірників первинних документів при постачанні матеріалів або послуг	Перевірка вхідних документів від постачальника та записів у книзі придбання	А,Б,Г	Вибірковий, формальний, арифметичний	ПДВ-1		
3	Перевірка податкового зобов'язання						
	Переконатися в правильності розрахунку в бази	Перевірка видаткових документів покупцю та документів у записах	А,Г,Е	Вибірковий, арифметичний, наповненість	ПДВ-2		

Продовження таблиці 2.4.

	оподаткування та суми ПДВ у первинних документах на	книзі продажу					
--	---	---------------	--	--	--	--	--

	постачання покупцю						
44	Перевірка правильності податкового звіту						
	Впевнитись у правильності арифметичного нарахування підсумків реєстру виданих та реєстру прийнятих податкових накладних	Перевірка складання Декларації з ПДВ	А,Б,Г,Д,Е	Арифметичний, наповненість, фактичний, аналітичний	ПДВ- 3 ПДВ- 4		
55	Визначити кінцевий залишок суми з ПДВ для розрахунку з бюджетом	Перевірка ведення обліку з ПДВ	А,Б,Г	Аналітичний			
Критерії якості контрольної перевірки: А – наявність, Б – В – права та зобов'язання, Г – повнота, Д – вимірювання, Е – оцінка вартості.							

Наступний етап контролю правильності розрахунків за ПДВ є найбільш трудомістким, тому що його завдання — це перевірка правильності визнання та відображення в системі бухгалтерського обліку податкового зобов'язання з ПДВ, податкового кредиту та розрахунків з бюджетом за звітний період.

Для того щоб перевірка достовірності податкового кредиту була більш раціональною використовують документи наведені у таблицях 2.5, 2.6.

Таблиця 2.5.

Робочий документ з перевірки податкового кредиту

Період	Реєстр отриманих податкових накладних		2 розділ декларації з ПДВ		Відхилення (+/-)	Примітка
	20%	7%	20%	7%		

Таблиця 2.6.

Субрахунки податкового кредиту для контролю за термінами та причинами неотриманих податкових накладних на підприємстві

	Субрахунок	Назва субрахунку
--	------------	------------------

Податковий кредит непідтверджений	6443	Неотримані податкові накладні більше місяця
	6444	Неотримані податкові накладні внаслідок блокування ДПС України
	6445	Неотримані податкові накладні більш 1095 календарних днів

З метою контролю ліміту на ПДВ рахунку для реєстрації податкових зобов'язань на підприємстві та повернення таких коштів Казначейством на рахунок підприємства у випадку бюджетного відшкодування пропонується ввести рахунки та кореспонденцію, які наведені в додаку Б (таблиці 2.7.).

Таблиця 2.7.

Бухгалтерський облік руху коштів на ПДВ - рахунку

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
Поповнення ПДВ-рахунку грошовими коштами (для сплати погоджених ПЗ)	314	311
Списання коштів з ПДВ-рахунку для сплати ПЗ за звітною декларацією, а також у рахунок погашення податкового боргу з ПДВ	641	314
Повернення надміру перерахованих коштів з ПДВ-рахунку на поточний рахунок (на підставі додатка Д4)	311	314
Повернення надміру сплачених ПЗ з бюджету на ПДВ-рахунок (на підставі заяви згідно зі ст. 43 ПКУ)	314	641

Отже, для ефективного розподілення коштів на підприємстві треба вести планування сум ПДВ для своєчасної сплати.

Дотримання наведених правил може поліпшити контроль над фінансами підприємства в частині сплати ПДВ:

- 1) податкові платежі треба розраховувати завчасно;
- 2) податкове планування повинно бути підтверджено доказами, викладено у вигляді робочого документа та вбудовано в систему бюджетів;
- 3) обчислення дійсного показнику податкового навантаження та порівняння його з з планованим.

Враховуюче розглянуте вище, доведено, що застосування бухгалтерією запропонованих довідкових відомостей на підприємстві допоможе:

- забезпечити достовірність та законність здійснених господарських операцій щодо відображення сум ПДВ в обліку;
- визначити правильно об'єкт оподаткування, нарахувати податок з відповідною ставкою;
- здійснити внутрішній контроль розрахунків з ПДВ за рахунок конкретизації етапів його проведення та робочих таблиць;
- спростити складання досить складної податкової звітності;
- покращити фінансовий стан підприємства за рахунок збереження коштів через недопущення помилок у нарахуванні та сплаті ПДВ і, як наслідок, відсутність фінансових санкцій.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ АТ “УКРПОШТА”

Значною проблемою обліку розрахунків з бюджетом по ПДВ є те, що під час поділу бухгалтерського обліку на управлінський та фінансовий слід враховувати, що, відповідно до чинного законодавства, в Україні існує третій вид обліку, а саме податковий. Оскільки дані фінансового та податкового обліку з ПДВ відрізняються один від одного та ґрунтуються на даних різних нормативних актах, то виникає необхідність максимального наближення даних фінансового та податкового обліку ПДВ.

На погляд науковців, основною причиною розбіжностей у податковій та бухгалтерській звітності щодо податкових зобов'язань та податкового кредиту є момент їх виникнення. Так, у бухгалтерському обліку податкові зобов'язання відображаються на основі принципу нарахування, а в податковій звітності діє правило “першої події”. Отже, на відміну від податкової звітності, в бухгалтерському обліку отримані аванси не є підставою для збільшення податкових зобов'язань з ПДВ, а відображаються у складі поточних зобов'язань.

Правило “першої події” приводить до використання для обліку податкового кредиту і податкових зобов'язань з ПДВ кількох субрахунків до рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”, зокрема 643 “Податкові зобов'язання” та 644 “Податковий кредит”, а також різних підходів до порядку їх відображення у фінансовій звітності згідно з НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [2]. Проте окремі статті балансу, відображені відповідно до вимог зазначеного стандарту, через недосконалість методики їх формування можуть не відповідати таким принципам складання фінансової звітності, як обачність та превалювання сутності над формою, а також такій якісній характеристиці, як доречність. Внаслідок цього виникає потреба додаткового аналізу відповідності зазначених об'єктів критеріям визнання елементами фінансових звітів відповідно до НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [2].

Слід зазначити, що назви субрахунків 643 “Податкові зобов'язання” і 644 “Податковий кредит” невдалі, адже не відповідають своєму економічному

змісту і не дають чіткого уявлення про те, що саме на них обліковується. Під час складання Балансу (Звіту про фінансовий стан) суми ПДВ, що потрапляють до активів і зобов'язань, не відповідають критеріям визнання таких елементів фінансової звітності, оскільки не забезпечують надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних із цими статтями. Крім того, відбувається нелогічне включення сальдо субрахунку 644 до складу зобов'язань, а сальдо субрахунку 643 – до складу активів.

Специфікою податкового обліку відображення операцій з ПДВ є те, що не можна включати до податкового кредиту будь-які витрати, не підтверджені податковими накладними та митними деклараціями. У фінансовому обліку цієї заборони немає. Така ситуація приводить до тимчасового або постійного розриву у відображенні сум податкового кредиту з ПДВ у різних видах обліку. Відповідно, це відбивається також на загальній сумі ПДВ до сплати, оскільки покупець може визнати суму податкового кредиту лише за наявності підтвердження реєстрації податкової накладної в ЄРПН.

Також серед науковців часто виникають дискусії щодо відображення залишків за субрахунками 643 “Податкові зобов'язання” та 644 “Податковий кредит” до рахунка 64 “Розрахунки за податками і платежами”. Деякі науковці пропонують для визначення суми зобов'язань з ПДВ, яку слід відображати в рядку 1620 пасиву балансу “Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом”, а також для визначення сум, що вказуються у рядках “Усього податкових зобов'язань” та “Усього податкового кредиту” Податкової декларації з ПДВ, урахувати, крім даних за рахунком 641 “Розрахунки за податками” по субрахунку ПДВ, ще й обороти за субрахунками 643 “Поточні зобов'язання” і 644 “Податковий кредит”. В результаті таких розрахунків у фінансовій звітності, зокрема в Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства, інформація про нараховані та погашені суми ПДВ буде правдивою, повною і неупередженою, як цього вимагає Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [4], сальдо рахунка 64 (рядок 1620) буде показано з урахуванням нарахованих

зобов'язань з ПДВ як за рахунком 641 “Розрахунки за податками”, так і за рахунком 643 “Поточні зобов'язання” і 644 “Податковий кредит”, тобто будуть ураховані всі зареєстровані податкові накладні, в повній відповідності з декларацією. Але згідно чинного законодавства наявне сальдо за субрахунками 643 “Податкові зобов'язання” відображають в активі балансу, а за субрахунком 644 “Податковий кредит” – у пасиві. Ці суми вказують не як дебіторську і кредиторську заборгованість за розрахунками з бюджетом, а відображаються в рядку 1190 у статті “Інші оборотні активи” або ж в рядку 1690 у статті “Інші поточні зобов'язання”, що порушує принципи бухгалтерського обліку.

Отже, дані зміни не є актуальними, тому, що субрахунки 643 “Поточні зобов'язання” і 644 “Податковий кредит” є допоміжними й використовуються у випадках, коли податковий кредит і податкові зобов'язання з ПДВ будуть враховані в податковому обліку в наступних звітних періодах. А суми, відображені за цими рахунками не беруть участі при визначенні суми ПДВ, яка підлягає сплаті в бюджет у звітному періоді”.

Відповідно до НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [2]: у статті “Інші оборотні активи” наводиться сальдо субрахунку 643 “Податкові зобов'язання”, а у статті “Інші поточні зобов'язання” наводиться, сальдо субрахунку 644 “Податковий кредит”. Тому нелогічно враховувати дані за субрахунками 643 “Поточні зобов'язання” і 644 “Податковий кредит” при нарахуванні належних до сплати в бюджет сум ПДВ і відображати у рядку 1620 пасиву балансу “Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом”, оскільки ці субрахунки є транзитними і вказують, які суми податкових зобов'язань та податкового кредиту вже були або лише будуть враховані в інших звітних періодах. Все це призведе не до вдосконалення обліку, а лише до його ускладнення та викривлення інформації у фінансовій звітності.

Таким чином основною проблемою є ведення подвійною обліку розрахунків з бюджетом по ПДВ: і як бухгалтерський, і як податковий. Так, у

податковому обліку ПДВ нараховується за подією, що сталась першою: оплата чи відвантаження товару. Бухгалтерський облік передбачає, що ПДВ нараховують лише за фактом відвантаження продукції, без урахування факту оплати. Це не просто подвоює облік, а призводить до організації неефективного бухгалтерського обліку, адже він відривається від податкового. Назви субрахунків 643 “Податкові зобов’язання” і 644 “Податковий кредит” невдалі, адже не відповідають своєму економічному змісту і не дають чіткого уявлення про те, що саме на них обліковується.

Отже, задля вдосконалення обліку розрахунків з бюджетом по ПДВ в першу чергу потрібно прийняти нову Інструкцію з бухгалтерського обліку податку на додану вартість та доцільно було б змінити назву субрахунків 643 та 644.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі проведено узагальнення теоретичних положень та здійснено вирішення завдання удосконалення обліку контролю податку на

додану вартість. За отриманими результатами дослідження сформульовано ряд висновків, що відображають вирішення основних завдань відповідно до поставленої мети дослідження.

У результаті проведеного дослідження встановлено, що відповідно до основ бухгалтерського обліку додана вартість не є об'єктом бухгалтерського спостереження та відповідно до законодавства об'єктом оподаткування ПДВ. Вивчення концепції доданої вартості дозволило визначити місце податкового аспекту в ній, що дозволило обґрунтувати зв'язок доданої вартості з об'єктом та базою оподаткування ПДВ в системі бухгалтерського обліку.

В ПДВ співіснують суперечливі ознаки, гармонійно поєднані в єдине ціле. Так, ПДВ, виконуючи суто фіскальні функції, одночасно здійснює економічний вплив на важливі макроекономічні показники: є дефлятором, скорочує обсяг споживання, потенційно створює можливість зниження рентабельності майбутніх інвестицій. Одночасно зростання податкових надходжень зменшує бюджетний дефіцит, потребу в державних позиках, сприяє зниженню рівня відсотка і цим стимулює інвестування.

ПДВ має широку податкову базу, практично охоплює всі види товарів і послуг. Продавець включає податок на додану вартість у вартість товарів та наданих послуг. Але й сам він сплачує ПДВ за придбані ним у процесі виробництва товари (роботи, послуги). Таким чином, сума сплаченого ним податку становить різницю між сумами податку, отриманими від покупців за реалізовані товари і послуги, та сумами податку, сплаченими постачальникам при придбанні тих товарів і послуг, які необхідні в процесі виробництва оподаткованих товарів (робіт, послуг).

Питанням обліку і контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість присвячені дослідження багатьох вітчизняних науковців, серед яких Л.В. Нападовська [15], А.В. Алексєєва [23], О.А. Бакурова [23], С.Я. Король [23], Н.І. Морозова [23], А.П. Шаповалова [23], Т.М. Сльозко [24], С.Я. Салига [27], М.П. Войнаренко [27], Г.В. Пухальська [27].

Серед питань, що досліджуються науковцями, найчастіше у спеціальній літературі зустрічаються такі:

- дослідження сутності податку на додану вартість та доцільності його застосування;
- проблеми обліку податку на додану вартість;
- проблеми законності бюджетного відшкодування ПДВ;
- реформування ПДВ;
- особливості оподаткування ПДВ у відповідності до ПКУ.

Більшість авторів присвячують увагу даті визнання податкового зобов'язання та кредиту. Головна проблема, яка виникає при відображенні ПДВ в бухгалтерському обліку пов'язана з тим, що правило першої події, яке використовується для визначення ПДВ не співпадає з моментом визнання доходів та витрат в бухгалтерському обліку.

Аналіз розрахунків основних економічних показників АТ “Укрпошта” свідчить про те, що це надзвичайно велике підприємство в сфері послуг, яке володіє потужною матеріально технічною базою, є місцем роботи тисяч працівників, надає унікальні послуги по усій території України. У зв'язку з цим, серед стратегічних планів розвитку має бути підвищення конкурентоспроможності цього підприємства та нарощення його ринкової вартості.

Власний капітал становить на кінець 2021 року 2677889 тис. грн. За останній рік вартість власного капіталу збільшилася на 78170 тис. грн. В порівнянні з 2019 роком вартість власного капіталу збільшилася на 126214 тис. грн. Це свідчить про прибутковість на підприємстві.

Провівши дослідження з розрахунку рентабельності капіталу підприємства АТ “Укрпошта”, ми дізнались, що:

- в порівнянні з 2019 роком ми спостерігаємо негативну динаміку спадання рентабельності власного капіталу у звітному періоді на 9,1%. Цей показник характеризує відсоток прибутковості власного капіталу і є

критерієм ефективності інвестування коштів власників у дане підприємство.

- у 2021 році порівняно з 2020 роком маржа валового прибутку зменшилася на 0,6% - це є негативним показником, адже чим вище відсоток валової маржі, тим більше компанія зберігає фінансів на кожну гривню продажів для обслуговування інших витрат і зобов'язань [38].

Провівши SWOT-аналіз компанії АТ “Укрпошта” визначено сильні сторони:

1. Висока впізнаваність бренду.
2. Великий досвід роботи на вітчизняному ринку.
3. Стабільне фінансове становище.
4. Низька плинність кадрів.
5. Наявність флателії.
6. Велика частка на ринку фінансових послуг (виплата та доставка пенсій).
7. Широка клієнтська база.
8. Тенденція до розширення (поштомати).
9. Доставка за часовими інтервалами.
10. Низькі ціни.

Поточний податок на додану вартість на 2021 рік склав 566960 грн., порівняно з 2019 роком спостерігаємо збільшення на 83987 грн., а в порівнянні з минулим роком збільшення на 2240 грн., що свідчить про позитивну динаміку для держави, сплата ПДВ в бюджет справляє вплив на діяльність великої кількості суб'єктів підприємництва.

Облік ПДВ ведеться на окремому субрахунку рахунку 64 “Розрахунки із податків та платежів”, а також за субрахунками 643 “Податкові зобов'язання” та 644 “Податковий кредит”.

Субрахунки 643 та 644 призначені для обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту відповідно.

Документальною підставою відображення господарських операцій у фінансовому обліку є “товарні” документи – накладні, рахунки, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт тощо. А податкова накладна є первинним документом і підставою для нарахування податкових зобов’язань із ПДВ у зв’язку з постачанням (продажем) товарів (робіт, послуг) у продавця - платника ПДВ, і одночасно - документальним доказом права на віднесення до податкового кредиту витрат зі сплати ПДВ при придбанні товарів у покупця – платника податку. Тому податкова накладна не може існувати окремо від так званих “товарних” документів або інших документів підтверджуючих факти господарського життя підприємства [30, с. 88].

Назви субрахунків 643 “Податкові зобов’язання” і 644 “Податковий кредит” невдалі, адже не відповідають своєму економічному змісту і не дають чіткого уявлення про те, що саме на них обліковується.

Тому для покращення обліку ПДВ доцільно внести зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291, а саме змінити назви субрахунків 643 “Податкові зобов’язання” та 644 “Податковий кредит” на:

- 643 “Податкові розрахунки за податковими зобов’язаннями (за отриманими авансами)”;
- 644 “Податкові розрахунки з податкового кредиту (за виданими авансами)”.

Доречним буде складання Приміток до податкової звітності, котрі дадуть можливість деталізувати інформацію до рівня, необхідного для прийняття оптимальних управлінських рішень у сфері оподаткування, оскільки запропонований документ надаватиме інформацію керівництву підприємства про стан заборгованості за окремими податками та зборами, суми нарахованих та сплачених податків і зборів, нарахування штрафних санкцій щодо несплати або простроченої сплати податків та зборів тощо.

На сьогодні ПДВ є одним з головніших джерел формування бюджету та важливою фінансовою базою держави, тому будь-які зміни до порядку контрольно-перевірочної роботи мають здійснюватися вкрай обережно.

Адже, податок на додану вартість: стимулює зростання приватного підприємництва й забезпечує нейтральність для всіх секторів економіки; забезпечує значні надходження в державну казну.

Усі податкові накладні підлягають реєстрації в єдиному реєстрі податкових накладних та за формою, чинною на день такої реєстрації.

Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної до Єдиного реєстру податкових накладних є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня.

З метою отримання податкової накладної, зареєстрованої в єдиному реєстрі податкових накладних, як покупець, так і продавець надсилає в електронному вигляді запит до єдиного реєстру податкових накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної в єдиному реєстрі податкових накладних (витяг з єдиного реєстру податкових накладних) та податкову накладну в електронному вигляді. Така податкова накладна вважається зареєстрованою в єдиному реєстрі податкових накладних та отриманою покупцем та продавцем [30, с. 88].

Податкову накладну в електронній формі платник податку зобов'язаний скласти на дату виникнення податкових зобов'язань та зареєструвати її в єдиному реєстрі податкових накладних у термін:

- для податкових накладних, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, - до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені;

- для податкових накладних, складених з 16 по останній день (включно) календарного місяця, - до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені.

Проте, податкова накладна може складатися не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено постачання товарів, яке має безперервний або ритмічний характер, або для осіб, не зареєстрованих платниками ПДВ.

Податкова накладна може складена також за щоденними підсумками операцій (якщо не була складена на ці операції): якщо розрахунки здійснювались за готівку або у разі виписки документів (квитки, рахунки послуг, чеки на товар тощо) [30, с. 88].

Також, відповідно до норм ПКУ, платники податку мають право включати суму ПДВ до податкового кредиту без отримання податкової накладної (п. 201.11 ст. 201 ПКУ) [2].

Трансформаційні зміни податкового законодавства та державної податкової політики обумовлюють потребу в організації внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

Вище викладене дає можливість стверджувати про складність обліку ПДВ. Адже бухгалтерські проведення потребують великої кількості операцій, складності розрахунків, уточнень, коригувань тощо. Тому, на рівні законодавства України доречним є удосконалення та спрощення механізму справляння та обліку ПДВ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про поштовий зв'язок : Закон України від 03.11.2022 р. № 2722-IX.
2. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями

3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 19.07.2022 № 2435-IX .
4. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість затверджена наказом Міністерства фінансів України від 01 липня 1997 року № 141.
5. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок його застосування, затверджені Головним управлінням Державного казначейства України 10.12.1999 року № 114.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобовязань і господарських операцій підприємств і організацій затвердженою наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999р.
7. Аналіз нормативно-правового регулювання обліку грошових коштів та потоків / В. І. Головка, О. О. Безкоровайна // Молодий вчений. - 2018. - № 2(2). - С. 691-694.
8. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Податкова держава: [монографія] / В. Л. Андрущенко; Т. В. Тучак. – К.: Алерта, 2016. – 304 с.
9. Білобровенко Т.В. Бухгалтерський облік і контроль розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Київ, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2018. 280 с.
10. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: [навч.посібник, 2-е вид., доп. і перероб] / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова. – Житомир: ЖІТІ, 2010. – 576 с.
11. Василик О.О. Відображення сум ПДВ у фінансовій звітності / О.О. Василик // Фінанси України. – 2013. – № 6. – С. 103-105.
12. Волканов В.Д. Напрями розвитку форм та методів застосування ПДВ в Україні // Збірник наукових праць Тернопільської академії народного господарства, Вінницький інститут економіки – Вінниця, 2014. – 47 с.
13. Даценко Г.В., Сімакович М.В. Організація внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ на підприємстві, 2015. - 512 с.

14. Дубинська О.О., Костюченко О.О. Проблеми і напрями вдосконалення розрахунків із податку на додану вартість на підприємствах України. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2019.
15. Лесько М.В. ПДВ та його вплив на господарську діяльність суб'єктів підприємництва: автореф. дис.на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 “Гроші, фінанси і кредит” Київ, 2014. 21 с.
16. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескос& та Г.М. Аудит: навч.метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2016.
17. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескос та Г.М. Організація і методика аудиту: навч. метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2015.
18. Макаренко А. П., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Удосконалення облікових регістрів з метою своєчасного управління підприємством та контролю за його фінансовою безпекою. Економічний вісник університету. 2014. Вип. 22 (1). С. 85—95.
19. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Інформаційна база заповнення спрощеної звітності — інструмент управління та фінансової безпеки. Часопис економічних реформ. 2014. № 1. С. 26—32.
20. Меліхова Т.О., Бойко М.Ю. Розробка програми аудиту податку на додану вартість для підвищення фінансової безпеки підприємства. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 1. С. 34—39.
21. Меліхова Т.О., Федоров І.О. Внутрішній контроль виробничих запасів для своєчасного виявлення загроз в системі управління фінансової безпеки підприємства. Агросвіт. 2018. № 2. С. 63—70.
22. Міценко Н.Г. Економіка підприємства: теорія і практикум: навч. посіб. / Н.Г. Міценко. – К.: Ліра-К, 2014. – 688 с.
23. Нападовська Л. В. Базові принципи управлінського обліку / Л. В. Нападовська // Актуальні проблеми економіки. - 2013. - № 1. - С. 173-181. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2013_1_22.

24. Найдено О.Є. Податковий контроль : навчальний посібник / О.Є. Найдено. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2013. – 224 с.
25. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування : навч. посіб. / М. І. Бондар, Л. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко та ін. ; за заг. ред. М. І. Бондаря, Н. М. Лисенко ; передм. Т. І. Єфименко. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2012. – 584 с. – (Серія “Бюджетна і податкова системи: методологія, організація, навчання”).
26. Побудова моделі шляхів удосконалення організації та методики обліку витрат / Т. М. Сльозко, Р. В. Мошковецька // Міжнародний науковий журнал “Інтернаука” . - 2018. - № 4(2). - С. 55-59.
27. Податковий аспект обліку витрат: проблеми та шляхи вирішення / Г. В. Пухальська // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2014. - № 3(1). - С. 178-183.
28. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету / Азаров М.Я, Ярошенко Ф.О., Єфименко Т.І. – К.: НДФІ, 2015. – 334 с.
29. Подмешальська Ю.В., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч. метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2017. 400 с.
30. Подолянчук О.А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку О.А. Подолянчук Економіка. Фінанси.
31. Семенко Т.М. Податок на додану вартість як економічна категорія. Ефективна економіка. 2011.
32. Сидоренко Р.В. Визначення сутності податку на додану вартість та перспективи його розвитку . Економічні науки. Облік і фінанси. 2014. С.
33. Теоретичні засади соціального обліку / С. Я. Король // Облік і фінанси. - 2016. - № 2. - С. 29-34.
34. Уллубієва К.К. Додана вартість як об’єкт бухгалтерського обліку та база обкладання ПДВ / К.К. Уллубієва // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 2. – С. 200-203.
35. Шквір В.Д. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті: підручник / В. Д. Шквір, А.Г. Загородній, О.С. Височан. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 400 с.

36. Шигун М.М., Уллубієва К.К. Методичний інструментарій внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ. Вісник ХНУ. 2012. С. 83. URL: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2012_2_1/083&086.pdf.
37. Бухгалтерський словник. URL: <https://oblic.com.ua/glossary/page/2/>
38. Офіційна сторінка, сайт укрпошти, [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://www.ukrposhta.ua/ua>.
39. Податок на додану вартість [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://uk.wikipedia.org/wiki/Податок_на_додану_вартість.
40. https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/KONDOR/EKONOMIC_SL_2006.pdf