

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту
(найменування кафедри)

Допущено до захисту
Завідувач кафедри бухгалтерського
обліку, аналізу та аудиту
_____ Н.О. Лоханова
(підпис)
«_____» _____ 2024 р.

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня магістра**

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
за освітньою програмою професійного спрямування:
«Облік, аудит і оподаткування підприємницької діяльності»

на тему: «Облік, аналіз і аудит податку на прибуток підприємств
(на прикладі ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»)»

Виконавець:
студентка ЦЗВФН
Балтажи Раїса Віталіївна

Науковий керівник:
Докт. екон. наук, професор
Лоханова Наталія Олексіївна

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ.....	6
1.1. Сутність і особливості визначення податку на прибуток.....	6
1.2. Особливості бухгалтерського обліку доходів, витрат і податку на прибуток.....	8
РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ І АНАЛІЗ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК У ДП «МОРСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНИЙ ПОРТ «ЧОРНОМОРСЬК».....	24
2.1. Загальна економічна характеристика ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ».....	24
2.2. Особливості обліку податку на прибуток на підприємстві.....	25
2.3. Аналіз доходів, витрат і податку на прибуток за даними ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ».....	30
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК У ДП «МОРСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНИЙ ПОРТ «ЧОРНОМОРСЬК».....	49
3.1. Завдання і джерела аудиту податку на прибуток.....	49
3.2. Методика аудиторської перевірки розрахунків за податком на прибуток на підприємстві.....	52
3.3. Оцінка динаміки фінансових результатів ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ».....	60
ВИСНОВКИ.....	67
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	71
ДОДАТКИ.....	75

ВСТУП

Актуальність теми. Підприємства, що здійснюють свою господарську діяльність в Україні, зобов'язані сплачувати податки і збори відповідно до вимог Податкового кодексу України, з урахуванням обраної системи оподаткування: загальної чи спрощеної.

В основі загальної системи оподаткування лежить сплата податку на прибуток, який в Україні сплачується за ставкою 18%.

Порядок визначення податку на прибуток регламентовано Податковим кодексом України (далі ПКУ). Між тим, не зважаючи на те, що система оподаткування є жорстко регламентованою, в практичній діяльності виникають дискусійні питання обліку, аналізу і аудиту податку на прибуток, які пов'язані, зокрема, з визначенням податкових різниць з податку на прибуток внаслідок неспівпадіння підходів до визначення фінансового результату в бухгалтерському обліку і в обліку для цілей оподаткування. Тому не випадково, що в сучасній науковій літературі питанням обліку і аудиту податку на прибуток присвячено багато досліджень, в т.ч. таких авторів, як: Баширова Г. [1], Болдовська К., Костенко Ю., Хорошилова І. [2], Волошенюк І.Є. [3], Гавриленко Н.В., Грищенко О.В. [4], Головка О. [5] та інші.

У свою чергу наявність невирішених аспектів відповідної теми зумовлює необхідність подальших досліджень, а отже, тема кваліфікаційної роботи є актуальною.

Об'єктом дослідження в роботі обрано податок на прибуток підприємств на загальній системі оподаткування і розрахунки з бюджетом з відповідного податку.

Предметом дослідження в роботі обрано методичні питання обліку, аналізу і аудиту податку на прибуток на прикладі ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ».

Метою роботи є дослідження теоретичних і практичних засад обліку, аналізу і аудиту податку на прибуток.

Завданнями дослідження в роботі є:

- розгляд суті податку на прибутку і загального підходу до його визначення у вітчизняній практиці;
- ознайомлення з методикою обліку доходів, витрат, визначення фінансового результату для цілей складання фінансової і податкової звітності і розрахунку податку на прибуток;
- опис порядку нарахування і сплати податку на прибуток;
- освітлення загальної економічної характеристики базового підприємства, а саме ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»;
- критична оцінка діючої практики обліку доходів, витрат, фінансових результатів, визначення податку на прибуток і розрахунків з бюджетом зі сплати податку на прибуток;
- аналіз доходів, витрат і фінансових результатів, що використовуються в розрахунки податку на прибуток ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»;
- огляд мети, завдань і джерел аудиту податку на прибуток;
- освітлення методики проведення аудиторської перевірки податку на прибуток;
- розробка пропозицій з удосконалення діючої практики обліку і аудиту доходів, витрат, фінансових результатів і податку на прибуток ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» та інші.

Методи дослідження в кваліфікаційній роботі охоплюють системний підхід, методи індукції та дедукції, порівняльного аналізу, аналізу структури і динаміки показників, графічний метод, огляд нормативної бази, критичний аналіз наукової літератури з теми дослідження.

Інформаційну базу дослідження становлять діючі нормативно-правові акти, що регулюють питання ведення обліку, аудиту і оподаткування підприємств, вітчизняна і зарубіжна фахова наукова література з питань

обліку, аналізу, аудиту доходів, витрат, фінансових результатів і податку на прибуток; матеріали інформаційно-аналітичної платформи YouControl; матеріали обліку і звітності Державного підприємства «Морський торговельний порт «Чорноморськ» тощо.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (32 найменування). Основний текст роботи викладено на 70 сторінках. Робота містить 2 додатки, 17 таблиць та 5 рисунків.

Апробація результатів дослідження. Під час виконання кваліфікаційної роботи взято участь у Міжнародній студентській науково-практичній онлайн-конференції в квітні 2024 року в ОНЕУ.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Сутність і особливості визначення податку на прибуток

Податок на прибуток підприємств є одним з важливих податків в Україні, який сплачується на загальній системі оподаткування більшістю суб'єктів господарювання країни.

Податок на прибуток сплачується відповідно до вимог Податкового кодексу України, в якому цьому питанню присвячено розділ III.

Статтею 133 регулюється перелік платників податку на прибуток в Україні.

У статті 134 розкрито порядок визнання об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

У свою чергу стаття 135 надає визначення бази оподаткування податком на прибуток.

Стаття 136 встановлює розмір застосованих ставок податку на прибуток в Україні.

Стаття 137 присвячена порядку обчислення і сплати податку на прибуток.

Наступні статті розділу III Податкового кодексу України визначають перелік і порядок визначення податкових різниць за податком на прибуток.

Зокрема, стаття 138 описує, як визначаються різниці, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів, тоді як стаття 139 розкриває склад і порядок визначення різниць, що пов'язані з формуванням резервів (забезпечень), а стаття 140 – податкових різниць, що виникають в процесі здійснення фінансових операцій.

Стаття 141 розкриває особливостям оподаткування окремих видів діяльності.

А стаття 142 надає опис випадків звільнень від оподаткування податком на прибуток.

Між тим, складність податку на прибуток визначається тим, що він має дуалістичну природу, що передбачає наявність двох різних підходів до його визначення для цілей оподаткування і складання фінансової звітності підприємств.

Саме тому, коли мова йде про податок на прибуток недостатньо розглядати його як об'єкт тільки оподаткування за вимогами ПКУ, оскільки крім них існують вимоги щодо відображення податку на прибуток згідно бухгалтерськими стандартами, а саме МСБО 12 «Податок на прибуток» і НП(С)БО 17 «Податок на прибуток», які застосовуються відповідно до того, яка Концептуальна основа фінансової звітності застосовується підприємством.

Відповідно до ПКУ діє такий порядок визначення податку на прибуток.

Об'єктом оподаткування податком на прибуток постає прибуток, який отриманий як в Україні, так і за її межами, що визначається шляхом коригування показника фінансового результату до оподаткування, що визначається в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності суб'єкта господарювання згідно з діючою Концептуальною основою фінансової звітності – НП(С)БО або МСФЗ на податкові різниці, що встановлені нормами ПКУ.

Тобто в основі оподаткування податком на прибуток лежить фінансовий результат, що визначений в фінансовій звітності з подальшим його коригуванням. Між тим, ПКУ встановлює обов'язок визначення податкових різниць для тих підприємств, річний дохід яких від усіх видів діяльності перевищує 40 мільйонів гривень.

Якщо ж річний дохід підприємства менше 40 мільйонів гривень, то ПКУ дозволяє не здійснювати розрахунок податкових різниць, а отже, брати за основу оподаткування податком на прибуток фінансовий результат до оподаткування, що визначений в системі бухгалтерського обліку.

База оподаткування податком на прибуток визначена нормою 135.1 ПКУ і становить вартісне вираження об'єкта оподаткування.

Основна ставка податку на прибуток складає 18%, що застосовується до відповідної бази оподаткування.

Податковими періодами для сплати податку на прибуток є квартал, півріччя, 9 місяців, рік. При тому Декларація з податку на прибуток складається наростаючим підсумком з початку року.

Оскільки в основі визначення податку на прибуток лежить розрахунок фінансового результату в бухгалтерському обліку, розглянемо більш детально порядок обліку доходів, витрат і фінансового результату і їх вплив на визначення показників для цілей оподаткування прибутку.

Для цілей складання фінансової звітності для визначення податкових різниць застосовується так званий балансовий метод, який передбачає порівняння балансової вартості статей звітності і їх податкової бази.

При тому у випадку, коли балансова вартість активу перевищує його податкову базу виникають відстрочені податкові зобов'язання, а коли балансова вартість активу менше податкової бази, то виникають відстрочені податкові активи.

І навпаки, у випадку, коли балансова вартість зобов'язання перевищує його податкову базу виникають відстрочені податкові активи, а коли балансова зобов'язання активу менше його податкової бази, то виникають відстрочені податкові зобов'язання.

1.2. Особливості бухгалтерського обліку доходів, витрат і податку на прибуток

Для визначення податку на прибуток і забезпечення, по-перше, розрахунків з бюджетом, а, по-друге, нарахування витрат з податку на прибуток в бухгалтерському обліку необхідним є налагодження системи обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності.

Слід звернути увагу на те, що ПКУ за основу визначення об'єкту оподаткування бере саме фінансовий результат діяльності компаній, який визначається саме за правилами бухгалтерського обліку, а далі цей результат коригується на певні податкові різниці, визначені податковим законодавством (ст. 138-140).

У свою чергу для розрахунку фінансового результату в бухгалтерському обліку потрібно обрахувати доходи, витрати і фінансовий результат.

Розглянемо більш докладно порядок обліку доходів діяльності (табл.1.1) в бухгалтерському обліку.

Таблиця 1.1

Порядок бухгалтерського обліку доходів діяльності підприємства-платника податку на прибуток

№	Операції	Дебет	Кредит	Первинний документ	Наявність податкових різниць
1	2	3	4	5	6
1	Відображено дохід від продажу товарів, робіт, послуг вітчизняним покупцям за цінами з ПДВ	361	701, 702, 703	Видаткова накладна на відвантаження товарів, продукції; акт виконаних робіт, послуг	Ні
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ під час відвантаження товарів, продукції, робіт, послуг	701, 702, 703	641	Податкова накладна	-
3	Відображено дохід від продажу товарів, робіт, послуг іноземним покупцям за контрактними	362	701, 702, 703	Коносамент, інвойс, ВМД; акт виконаних робіт, послуг	Ні

	цінами				
Продовження табл.1.1					
1	2	3	4	5	6
4	Визнано дохід від первісного визнання активів за справедливою вартістю	27	710	Акт оприбуткування активів за справедливою вартістю	Так
5	Відображено дохід від реалізації іноземної валюти	311	711	Виписка банку	Ні
6	Нараховано дохід за відвантажені покупцям інші оборотні активи	377	712	Видаткова накладна на відвантаження інших оборотних активів	Ні
7	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ від суми доходу від реалізації інших оборотних активів	712	641	Податкова накладна	-
8	Нараховано дохід від здавання майна в операційну оренду в обліку орендодавця	377	713	Акт наданих послуг	Ні
9	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ від суми орендної плати від здавання в операційну оренду майна	713	641	Податкова накладна	-

Продовження табл.1.1

1	2	3	4	5	6
10	Відображено дохід від операційної курсової різниці від перерахунку монетарних статей в іноземній валюті при підвищенні валютного курсу, зокрема: - грошових коштів та їх еквівалентів - дебіторської заборгованості покупців - іншої дебіторської заборгованості в іноземній валюті	312 362 377	714 714 714	Розрахунок курсових різниць, виписка банку Розрахунок курсових різниць Розрахунок курсових різниць	Ні Ні Ні
11	Відображено дохід від операційної курсової різниці від перерахунку монетарних статей в іноземній валюті при зниженні валютного курсу, зокрема: - кредиторської заборгованості іноземних постачальників - іншої кредиторської заборгованості в іноземній валюті	632 685	714 714	Розрахунок курсових різниць Розрахунок курсових різниць	Ні Ні

Продовження табл.1.1

1	2	3	4	5	6
12	Відображено дохід від одержаних штрафів, пені, неустойок від контрагентів	36, 377	715	Договір, розрахунок штрафних санкцій, довідка бухгалтерії	Ні
13	Отримано відшкодування за раніше списані активи	375, 311	716	Розрахунок відшкодування, виписка банку	Ні
14	Відображено дохід від списання кредиторської заборгованості при завершенні строку позовної давнини	63, 685	717	Довідка бухгалтера	Ні
15	Відображені безоплатно отримані активи	31, 20, 22, 28 та інші	718	Виписка банку, акт приймання ТМЦ та інші	Ні
16	Відображено інші операційні доходи	31 20, 22, 28 та інші	719	Виписка банку, акт приймання ТМЦ та інші	Ні
17	Відображено дохід від участі в капіталі	14	72	Довідка бухгалтера	Так
18	Нараховані дивіденди до отримання	373	731	Повідомлення про нарахування дивідендів	Так
19	Нараховані відсотки до отримання	373	732	Виписка банку, довідка бухгалтера	Ні

Продовження табл.1.1

1	2	3	4	5	6
20	Нараховано дохід від продажу цінних паперів і інших фінансових інвестицій	377	741	Рахунок, акт приймання-передачі цінних паперів	Особливий порядок за фінансовими операціями
21	Відображено дохід від відновлення корисності необоротних активів	10, 11, 12	742	Довідка бухгалтера	Так
22	Відображено дохід від неопераційних курсових різниць під час збільшення валютного курсу за: короткостроковим кредитом в іноземній валюті - довгостроковим кредитом в іноземній валюті	602 502	744 744	Розрахунок курсових різниць Розрахунок курсових різниць	Особливий порядок оподаткування фінансових операцій
23	Відображено дохід від безоплатно отриманих необоротних активів	424	745	Довідка бухгалтера	Ні
24	Відображені інші доходи від неопераційної діяльності	209	746	Акт приймання матеріалів (відходів від ліквідації основних засобів)	Особливий порядок відображення результату ліквідації основних засобів

Джерело: складено автором.

Ми розглянули облік доходів діяльності з акцентом на порядок їх відображення в обліку для цілей оподаткування прибутку підприємств.

Далі зупинимося на розгляді обліку витрат діяльності.

При тому також проаналізуємо кожну операцію на предмет того, як вона впливає на облік для цілей оподаткування прибутку через віднесення чи не віднесення до податкових різниць відповідно до вимог ПКУ.

Порядок бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства-платника податку на прибуток представлено в табл.1.2.

Таблиця 1.2

Порядок бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства-платника податку на прибуток

№	Операції	Дебет	Кредит	Первинний документ	Наявність податкових різниць
1	2	3	4	5	6
1	Відпущені матеріали на: - основне виробництво - загальновиробничі цілі - адміністративні цілі - збутові цілі - соціальні невиробничі цілі	 23 91 92 93 949	 20 20 20 20 20	 Видаткові накладні	 Ні Ні Ні Ні Так
2	Нарахована заробітна плата за: - основне виробництво - загальновиробничі цілі - адміністративні цілі - збутові цілі - соціальні невиробничі цілі	 23 91 92 93 949	 661 661 661 661 661	 Розрахунково-платіжна відомість	 Ні Ні Ні Ні Так

Продовження табл.1.2

1	2	3	4	5	6
3	Нарахований єдиний соціальний внесок по заробітній платі працівників за: - основне виробництво - загальновиробничі цілі - адміністративні цілі - збутові цілі - соціальні невикробничі цілі	23 91 92 93 949	651 651 651 651 651	Розрахунок єдиного соціального внеску	Ні Ні Ні Ні Так
4	Нараховане забезпечення на відпустки по заробітній платі працівників за: - основне виробництво - загальновиробничі цілі - адміністративні цілі - збутові цілі - соціальні невикробничі цілі	23 91 92 93 949	471 471 471 471 471	Розрахунок забезпечень	Ні Ні Ні Ні Так
5	Нарахована амортизація: - виробничого обладнання - приміщень загальновиробничого призначення - основних засобів адміністративного призначення - основних засобів збутового призначення - невикробничих основних засобів	23 91 92 93 949	131 131 131 131 131	Відомість нарахування амортизації основних засобів	Так Так Так Так Так

Продовження табл.1.2

1	2	3	4	5	6
6	Нарахована амортизація нематеріальних активів: - виробничого обладнання - загальновиробничого призначення - адміністративного призначення - збутового призначення - невиробничих нематеріальних активів	23 91 92 93 949	133 133 133 133 133	Відомість нарахування амортизації нематеріальних активів	Так Так Так Так Так
7	Отримані рахунки за спожиті комунальні послуги (воду, електроенергію, теплопостачання та інші): - на прямі виробничі цілі - на загальновиробничі цілі - на адміністративні цілі - на збутові цілі - на невиробничі цілі - ПДВ	23 91 92 93 949 641	63, 685 63, 685 63, 685 63,685 63, 685 63, 685	Рахунки, акти виконаних робіт та інші	Ні Ні Ні Ні Так Ні
8	Надано авансові звіти підзвітних осіб за кошти, використані на: - на прямі виробничі цілі - на загальновиробничі цілі - на адміністрацію - на збутові цілі - на невиробничі цілі	23 91 92 93 949	372 372 372 372 372	Авансові звіти з доданими первинними документами	Ні Ні Ні Ні Так

	- ПДВ	641	372		Ні
Продовження табл.1.2					
1	2	3	4	5	6
9	Нараховано забезпечення на: - обтяжувальний виробничий контракт - гарантійний ремонт і гарантійне забезпечення - судові позови - реструктуризацію бізнесу	23, 91 93 92 92	472 472 472 472	Розрахунок забезпечень	Так Так Так Так
10	Відображено собівартість реалізованих продукції, товарів, робіт, послуг	901 902 903	26 28 23	Розрахунок собівартості готової продукції, товарів, робіт, послуг	Ні
11	Відображені витрати на проведення наукових досліджень і розробок	941	20, 661, 65, 63 та інші	Видаткові накладні, розрахунково- платіжні відомості, рахунки, акти виконаних робіт та інше	Ні
12	Списана собівартість реалізованої валюти	942	334	Виписка банку	Ні
13	Списана собівартість реалізованих інших оборотних активів: - виробничих запасів - необоротних активів виведених на продаж	943 943	20, 22 286	Видаткова накладна Видаткова накладна	Ні Особливий порядок обліку реалізації необоротних активів
14	Нараховано резерв сумнівних боргів (резерв під очікувані кредитні збитки)	944	38	Розрахунок резерву	Так

Продовження табл.1.2

1	2	3	4	5	6
15	Відображено витрати за операційною курсовою різницею при зменшенні валютного курсу від перерахунку: - грошових коштів на рахунках в іноземній валюті - дебіторській заборгованості іноземних покупців - іншій дебіторській заборгованості	945 945 945	312 362 377	Виписка банку Розрахунок курсових різниць	Ні Ні Ні
16	Відображено витрати за операційною курсовою різницею при збільшенні валютного курсу від перерахунку: - кредиторської заборгованості іноземних постачальників - іншій кредиторській заборгованості	945 945	632 685	Розрахунок курсових різниць	Ні Ні
17	Відображені втрати від знецінення - виробничих запасів - товарів	946 946	20 28	Розрахунок втрат від знецінення запасів	Ні Ні
18	Відображені втрати від нестач запасів: - в межах норм природного збитку - понад норм природного збитку	947 947	20, 28 20,28	Акт інвентаризації, розрахунок збитків від нестач	Ні Так
19	Відображені нараховані штрафи, пені, неустойки на користь: - контрагентів	948	685	Розрахунок штрафних санкцій, пені	Так

	- бюджету	948	641	тощо	Так
Продовження табл.1.2					
1	2	3	4	5	6
20	Відображені різні невиробничі витрати	949	20, 661, 651, 685 та інші	Видаткові накладні, РПВ, розрахунок ЄСВ, рахунки, накладні та інші	Так Так Так Так
21	Нараховані до сплати відсотки за позиками банку	951	684	Розрахунок відсотків	Особливий порядок за фінансовими операціями
22	Нараховані відсотки за облігаціями та іншими фінансовими інструментами	952	684	Розрахунок відсотків	Особливий порядок за фінансовими операціями
23	Відображені втрати від участі в капіталі дочірніх, спільних, асоційованих підприємств у випадку застосування методу участі в капіталі	96	14	Розрахунок втрат від участі в капіталі	Так
24	Списана собівартість реалізованих цінних паперів та інших фінансових інвестицій	971	14, 35	Розрахунок собівартості реалізованих фінансових інвестицій	Особливий порядок за фінансовими операціями
25	Відображені втрати від зменшення корисності необоротних активів	972	10, 11, 12	Розрахунок втрат від зменшення корисності	Так
26	Відображено втрати від неопераційних курсових різниць під час збільшення валютного курсу за: - короткостроковим кредитом в іноземній валюті - довгостроковим кредитом в іноземній валюті	974 974	602 502	Розрахунок курсових різниць	Особливий порядок оподаткування фінансових операцій

Продовження табл.1.2

1	2	3	4	5	6
27	Проведена уцінка: - основних засобів - інших необоротних матеріальних активів - нематеріальних активів	975 975 975	10 11 12	Акт уцінки ОЗ Акт уцінки МНМА Акт уцінки нематеріальних активів	Так Так Так
28	Списана залишкова вартість списаних основних засобів	976	10	Акт списання основних засобів	Так
29	Списана залишкова вартість списаних нематеріальних активів	976	12	Акт списання нематеріальних активів	Так
30	Відображені різні інші витрати неопераційної діяльності	977	63, 685, 661, 651 та інші	Рахунки, акти виконаних робіт, РПВ, розрахунок ЄСВ та інші документи	Для окремих випадків встановлено особливий порядок оподаткування

Джерело: складено автором.

Таким чином нами досліджені різні випадки формування витрат діяльності і проаналізовано, в яких із них виникають податкові різниці для цілей оподаткування прибутку підприємств з урахуванням норм ПКУ.

Між тим, слід мати на увазі, що враховуючи, що в ПКУ передбачено особливий порядок відображення цілої низки операцій для цілей оподаткування податком на прибуток, то не можна автоматично відносити суми по тих чи інших операціях в Декларацію з податку на прибуток підприємств, а необхідно проводити більш глибокий аналіз.

Так, звернемо, наприклад, увагу на операції з основними засобами.

У цілому амортизація основних засобів є важливою статтею витрат і в бухгалтерському обліку і в обліку для цілей оподаткування, між тим, правила

нарахування амортизації в обліковій політиці підприємства для складання фінансової звітності і в ПКУ можуть розрізнятися.

Зокрема для цілей складання фінансової звітності можуть бути встановлені інші терміни корисного використання об'єктів основних засобів, ніж ті, що передбачені в ПКУ, і таким чином витрати на амортизацію потрапляють до складу тимчасових податкових різниць.

При нарахуванні податку на прибуток необхідно додати суму витрат на бухгалтерську амортизацію до суми фінансового результату і вирахувати суму витрат на податкову амортизацію.

Так само не співпадають між собою підходи до відображенні операцій з реалізації, ліквідації основних засобів та інші. Всі вони потрапляють до переліку податкових різниць, що має бути детально досліджено в процесі складання податкової Декларації з податку на прибуток.

Після визначення доходів, витрат, фінансового результату, відображення податкових різниць має бути нараховано податок на прибуток.

При тому складаються бухгалтерські записи наведені в табл.1.3.

Таблиця 1.3

Порядок бухгалтерського обліку нарахування і сплати податку на
прибуток

№	Операції	Дебет	Кредит	Первинний документ
1	2	3	4	5
1	Нараховано податок на прибуток в бухгалтерському обліку	98	641	Розрахунок податку на прибуток
2	Нараховано відстрочені податкові активи з податку на прибуток	17	641	Розрахунок відстрочених податкових активів
3	Нараховано відстрочене податкове зобов'язання	98	54	Розрахунок відстрочених податкових зобов'язань
4	Перераховано податок на прибуток в доход			Платіжне доручення,

	бюджету	641	311	виписки банку
--	---------	-----	-----	------------------

Джерело: складено автором.

Висновки до розділу 1

На підставі дослідження теоретичних аспектів обліку податку на прибуток було встановлено, що:

1. Податок на прибуток є одним з найбільш важливих податків вітчизняних підприємств, що сплачується на загальній системі оподаткування за ставкою 18%.

2. Особливість нарахування податку на прибуток стосується того, що за основу береться фінансовий результат, який визначений за даними бухгалтерського обліку відповідно до МСФЗ (або НП(С)БО) і далі коригується на певні суми податкових різниць, які визначені нормами Податкового кодексу України.

3. Складність податку на прибуток визначається тим, що він має дуалістичну природу, що передбачає наявність двох різних підходів до його визначення для цілей оподаткування і складання фінансової звітності підприємств. Тому при нарахуванні податку на прибуток мають враховуватися не лише норми діючого податкового законодавства, а й норми МСБО 12 чи НП(С)БО 17.

4. При складанні Декларації з податку на прибуток підприємств всі суми податкових різниць мають бути розгорнуто представлені в Додатку Р1 до декларації.

Тоді як для цілей складання фінансової звітності для визначення податкових різниць застосовується так званий балансовий метод, який передбачає порівняння балансової вартості статей звітності і їх податкової бази.

При тому у випадку, коли балансова вартість активу перевищує його податкову базу виникають відстрочені податкові зобов'язання, а коли

балансова вартість активу менше податкової бази, то виникають відстрочені податкові активи.

І навпаки, у випадку, коли балансова вартість зобов'язання перевищує його податкову базу виникають відстрочені податкові активи, а коли балансова зобов'язання активу менше його податкової бази, то виникають відстрочені податкові зобов'язання.

Таким чином, можна зробити загальний висновок, що враховуючи, що в ПКУ передбачено особливий порядок відображення цілої низки операцій для цілей оподаткування податком на прибуток, то не можна автоматично відносити суми по тих чи інших операціях в Декларацію з податку на прибуток підприємств, а необхідно проводити більш глибокий аналіз.

РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ І АНАЛІЗ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК У ДП «МОРСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНИЙ ПОРТ «ЧОРНОМОРСЬК»

2.1. Загальна економічна характеристика ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Базою дослідження податку на прибуток і розрахунків з бюджетом в роботі обрано Державне підприємство «Морський торговельний порт «Чорноморськ».

Ідентифікаційний код 01125672 [6].

Органом управління підприємства є Міністерство інфраструктури України.

Отже, власником підприємства є держава.

Засновником підприємства є Міністерство розвитку громад, територій та інфраструктури України з часткою 100,00%.

Код ЄДРПОУ засновника: 37472062

Статутний капітал складає 238 094 474,96 грн

.Місце розміщення підприємства: Україна, 68001, Одеська обл., місто Чорноморськ, вул. Праці, будинок 6.

ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» відноситься до державних унітарних підприємств.

Основним видом діяльності є:

52.22 Допоміжне обслуговування водного транспорту

Інші види діяльності:

77.34 Надання в оренду водних транспортних засобів

93.11 Функціонування спортивних споруд

93.19 Інша діяльність у сфері спорту

50.10 Пасажирський морський транспорт

50.20 Вантажний морський транспорт

52.10 Складське господарство

52.21 Допоміжне обслуговування наземного транспорту

52.24 Транспортне оброблення вантажів

52.29 Інша допоміжна діяльність у сфері транспорту

55.10 Діяльність готелів і подібних засобів тимчасового розміщування

55.20 Діяльність засобів розміщування на період відпустки та іншого тимчасового проживання

55.90 Діяльність інших засобів тимчасового розміщування тощо [6].

Підприємство розташоване в глибоководному лимані міста Чорноморськ з природним захистом від хвиль.

Підприємство в своїй діяльності використовує причали, завдяки яким здійснюється цілодобове навантаження/розвантаження вантажів.

Підприємство має добре налагоджену інфраструктуру, систему розвиненого енергопостачання і, що важливо для прийняття суден, гарні і зручні морські підходи.

Загальна площа акваторії складає 11991 га.

Підприємство знаходиться на загальній системі оподаткування і сплачує податок на прибуток на загальних підставах за ставкою 18%.

Є платником ПДВ, податку на землю та інших податків і зборів.

Оскільки підприємство відноситься до суспільно значущих, для ведення обліку і складання фінансової звітності застосовуються МСФЗ, а звітність підлягає обов'язковому аудиту.

ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» має в своєму користуванні 43 об'єкта нерухомості, 129 земельних ділянок, 117 об'єктів транспортних засобів у власності і 131 транспортний засіб у користуванні.

2.2. Особливості обліку податку на прибуток на підприємстві

Підприємство є платником податку на прибуток, для розрахунку якого забезпечує належний бухгалтерський облік доходів, витрат і фінансового результату, а також податкових різниць, що враховуються відповідно до вимог ПКУ.

Доходи підприємства визнаються в міру того, як забезпечується задоволення зобов'язань до виконання під час передачі товарів чи послуг клієнту.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг розраховується виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату складання балансу, якщо є можливість достовірно оцінити результат відповідної операції.

Підприємство головним чином забезпечує саме надання послуг. Між тим, визнання доходу від надання послуг, як правило, здійснюється на конкретний момент часу завершення надання послуги, що підтверджується актом наданих послуг (виконаних робіт), підписаним сторонами договору.

Що стосується витрат, то їх визнання також здійснюється за методом нарахування, як і доходів.

Собівартість реалізованих послуг складається як сума виробничої собівартості наданих послуг, нерозподілених загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат.

Витрати підприємства формуються в розрізі структурних підрозділів, які виконують роботи та послуги відповідно до основного виду діяльності, а саме: вантажно-розвантажувальні роботи, перевалка вантажів, послуги зі складського зберігання, роботи зі сепарації, роботи та послуги службово-допоміжного флоту та інші. Витрати акумулюються в розрізі структурних підрозділів, видів і статей калькуляції (прямі матеріальні, прямі трудові, загальновиробничі тощо).

У складі витрат підприємства представлені не лише виробничі витрати, що відносяться до складу собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг, а й витрати, що не входять до собівартості і безпосередньо списуються на фінансовий результат звітного періоду і беруть участь в розрахунку суми

податку на прибуток з урахуванням вимог ПКУ, це, зокрема адміністративні витрати, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати.

До складу фінансових витрат підприємства відносяться суми витрат на сплату відсотків за користування банківськими позиками, а також інші відсотки за фінансовими зобов'язаннями, крім тих, що підлягають капіталізації.

Усі доходи і витрати враховуються підприємством на рахунках 7 і 9 класу відповідно, з подальшим їх списанням на фінансовий результат звітного періоду – рахунок 79 «Фінансові результати».

Після того, визначений в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності фінансовий результат коригується при складанні Декларації з податку на прибуток підприємств на суми податкових різниць, що встановлені вимогами ПКУ.

Для відображення податкових різниць застосовується додаток Р1.

Відповідний додаток Р1 має таку структуру: його 1 розділ призначений для відображення податкових різниць, що виникають з амортизації основних засобів, НМА та інших необоротних активів відповідно до вимог розділу III Податкового кодексу України; розділ 2 – забезпечує узагальнення даних щодо різниць внаслідок нарахування забезпечень (також відповідно до вимог розділу III ПКУ); розділ 3 додатку Р1 – призначений для накопичення інформації щодо різниць внаслідок трансфертного ціноутворення, (відповідно до розділів I і II ПКУ, а також збитків попередніх звітних періодів і суми від'ємного значення підприємства, що реорганізоване (ряд.3.2.4 і 3.2.4.1 відповідно); розділ 4 – узагальнює інші види податкових різниць.

З урахуванням стану і результатів діяльності аналізованого підприємства в 2021-2022 році були визначені кілька видів податкових різниць.

1. Податкові різниці внаслідок нарахування амортизації та здійснення інших операцій з основними засобами, НМА і іншими необоротними

активами. При тому в даному випадку розмежовуються податкові різниці, що виникають відносно виробничих і невиробничих основних засобів і НМА.

Фінансовий результат до оподаткування, з одного боку, збільшується на суму амортизації основних засобів і НМА, що нарахована відповідно до правил бухгалтерського обліку за МСБО 16, а з іншого боку, зменшується на суму амортизації основних засобів і НМА, що нарахована відповідно до правил п.138.3 Податкового кодексу України з урахуванням мінімально встановлених строків корисного використання для податкових цілей.

Також можливих чинником виникнення податкової різниці за основними засобами і НМА є проведення операцій переоцінки та/або знецінення (зменшення корисності) чи навпаки відновлення корисності з урахуванням вимог МСБО 36.

При тому фінансовий результат, з одного боку, збільшується на суму уцінки чи зменшення корисності основних засобів і НМА, з іншого боку, зменшується на суму дооцінки у межах попередньої цінки чи відновлення корисності основних засобів і НМА.

Окремі види коригувань виникають внаслідок проведення операцій ліквідації, продажу чи іншого вибуття основних засобів і НМА.

Ще один вид податкових різниць пов'язаний з тим, що для цілей оподаткування за невиробничими основними засобами і НМА амортизація не нараховується, а також не визнаються витрати щодо їх ремонту

2. Податкові різниці, які пов'язані з формуванням і використанням забезпечень (резервів).

У даному випадку податкові різниці виникають, по-перше, через відображення операцій з сумнівними і безнадійними боргами відповідно до п. 139.2 ПКУ, а також, по-друге, через нарахування і використання забезпечень майбутніх витрат і платежів, що створюються відповідно до МСБО 37. При тому слід мати на увазі, що по забезпеченнях на оплату відпусток чи інших забезпеченням витрат відносно оплати праці згідно з п.139.1 ПКУ податкові різниці не виникають. А відносно забезпечень на

гарантійні ремонти, на реструктуризацію бізнесу, за обтяжувальними контрактами тощо передбачено коригування на податкові різниці. Відповідно, при нарахуванні таких забезпечень витрати на їх створення додаються до фінансового результату, а суми використання забезпечення навпаки віднімаються.

Відносно резерву під очікувані кредитні збитки, як і резерву сумнівних боргів, слід мати на увазі, що на суми витрат на формування резерву збільшується фінансовий результат, а на суму використання резерву чи списання безнадійної дебіторської заборгованості, у т.ч. за рахунок створення резерву – зменшується фінансовий результат, однак при тому, дебіторська заборгованість має відповідати ознакам, що визначені пп. 14.1.11 ПКУ в частині визнання безнадійної заборгованості (пп. 139.2.2 ПКУ).

3. Податкові різниці, що стосуються штрафів, пені, неустойок

Фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму штрафів, пеней, неустойок, які були сплачені на користь неплатників податку на прибуток, крім фізичних осіб, що сплачують податок на доходи фізичних осіб, а також на користь платників податку на прибуток, що сплачують його за ставкою 0.

4. Податкові різниці, що виникають внаслідок коригувань на суми доходів і втрат від участі в капіталі, дивідендів отриманих, бюджетних грантів, що включені до витрат звітного періоду та деякі інші.

5. Окрему складову податкових різниць становлять суми визначені від збитків звітного періоду, для обрахунку яких потрібно застосовувати алгоритм, передбачений ПКУ.

Враховуючи, що діяльність ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ», на жаль, в останні роки збиткова, саме ця податкова різниця мала місце в податковій і фінансовій звітності компанії.

Розглянемо більш докладно порядок визначення суми, на яку може бути зменшено фінансовий результат до оподаткування у випадок наявності збитків.

Слід звернути увагу, що порядок врахування збитків попередніх періодів в наступних періодах відповідно до ПКУ залежить від того, чи відноситься підприємство до великих, чи ні.

Враховуючи, що аналізоване нами підприємство відноситься до великих, воно користується нормою ПКУ, передбаченою в п.140.4.4 для великих підприємств.

Відповідна норма передбачає, що великі платники податків мають право на зменшення фінансового результату до оподаткування лише на частку від'ємного значення збитку попередніх періодів до повного погашення.

Підприємство має право зменшити свій фінансовий результат до оподаткування не більше ніж, на суму 50% від непогашеного від'ємного значення збитку попередніх податкових періодів.

Між тим, у випадку, якщо непогашена сума від'ємного значення об'єкта оподаткування (збитку) минулих років становить величину, не більше 10 відсотків прибутку звітного періоду, без урахування непогашеного збитку минулих податкових періодів, то така сума збитку в повному обсязі зменшує фінансовий результат до оподаткування цього податкового періоду.

Саме за таким підходом здійснюється зарахування збитків під час нарахування податку на прибуток ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ».

2.3. Аналіз доходів, витрат і податку на прибуток за даними ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Аналіз динаміки доходів основної діяльності за даними ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» проведемо в табл.2.1.

Таблиця 2.1

Аналіз динаміки доходів основної діяльності
ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

№	Показники	2021, тис. грн.	2022, тис. грн.	Відхилення (+,-)	
				тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6
1	Дохід від реалізації товарів	656	117	-539	-82,16

Продовження табл.2.1

1	2	3	4	5	6
2	Дохід від реалізації робіт і послуг	463890	561479	+97589	+21,04
3	Доходи допоміжних підрозділів	1880	796	-1084	-57,66
4	Інші доходи	7	-	-7	-100,00
	Всього доходи від основної діяльності	466433	562392	+95959	+20,57

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Висновки: В 2022 році доходи від основної діяльності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» склали 562392 тис. грн, що на 95959 тис. грн. і на 20,57% перевищило рівень 2021 року.

При тому доходи від реалізації робіт і послуг в 2022 році становили 561479 тис. грн., що перевищило рівень попереднього 2021 року на 97589 тис. грн. або на 21,04%.

Доходи від реалізації товарів становили в 2022 році 117 тис. грн., тобто несуттєву величину.

При тому доходи від реалізації товарів в звітному 2022 році порівняно з 2021 роком зменшилися на 539 тис. грн., або на 82,16%.

Доходи допоміжних підрозділів також зменшилися в 2022 році і становили 796 тис. грн., що на 1084 тис. грн. або на 57,66% менше попереднього року.

Аналіз структури доходів основної діяльності наведено в табл.2.2.

Таблиця 2.2

Аналіз структури доходів основної діяльності
ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

№	Показники	2021		2022		Відхилення (+,-)	
		тис. грн.	%	тис. грн	%	тис. грн.	зміна структури, %
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Дохід від реалізації товарів	656	0,14	117	0,02	-539	-0,12
2	Дохід від реалізації робіт і послуг	463890	99,45	561479	99,84	+97589	+0,39
3	Доходи допоміжних підрозділів	1880	0,40	796	0,14	-1084	-0,26
4	Інші доходи	7	0,01	-	-	-7	-0,01
	Всього доходи від основної діяльності	466433	100,00	562392	100,00	+95959	-

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Далі зупинимося на аналізі інших операційних доходів підприємства (табл.2.3.).

Таблиця 2.3

Аналіз динаміки інших операційних діяльності
ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

№	Показники	2021, тис.	2022, тис.	Відхилення (+,-)
---	-----------	------------	------------	------------------

		грн.	грн.	тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6
1	Дохід від здачі майна в операційну оренду	45701	17871	-27830	-60,90

Продовження табл.2.3

1	2	3	4	5	6
2	Дохід від операційних курсових різниць	-	1701	1701	100,00
3	Отримані штрафи, пені і неустойки	61	897	836	1370,49
4	Дохід від реалізації необоротних активів, що були виведені на продаж	2743	42	-2701	-98,47
5	Дохід від списання кредиторської заборгованості по завершенню терміну позовної давнини	113	3422	3309	2928,32
6	Отримане відшкодування витрат на судові справи	6242	737	-5505	-88,19
7	Відшкодування податку на землю	23121	1731	-21390	-92,51
8	Доходи соціальної сфери	4360	5015	655	15,02
9	Податковий кредит згідно перерахунку	1704	4	-1700	-99,77
10	Інші операційні доходи	2568	1762	-806	-31,39
	Всього інші операційні доходи	86613	33182	-53431	-61,69

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Висновки: В 2022 році інші операційні доходи підприємства склали 33182 тис. грн, що на 53431 тис. грн. на 61,69% менше 2021 року.

У складі інших операційних доходів підприємства представлені різні, в певній мірі специфічні доходи операційної діяльності, а саме дохід від здачі майна в операційну оренду, дохід від операційних курсових різниць, отримані штрафи, пені і неустойки, дохід від реалізації необоротних активів, що були виведені на продаж, дохід від списання кредиторської заборгованості по завершенню терміну позовної давнини, отримане відшкодування витрат на судові справи, відшкодування податку на землю, доходи соціальної сфери, податковий кредит згідно перерахунку та інші операційні доходи.

Дохід від здачі майна в операційну оренду в 2022 році склав 17871 тис. грн., що на 27830 тис. грн. або на 60,9% менше, ніж в попередньому році.

Дохід від операційних курсових різниць в 2022 році склав 1701 тис. грн. Відповідних доходів в 2021 році не було, оскільки була інша динаміка курсів валют, отже, дохід від операційних курсових різниць збільшилася на 100%.

Отримані штрафи, пені і неустойки в 2022 році склали 897 тис. грн., що на 836 тис. грн. або на 1370,49% більше, ніж в 2021 році.

Дохід від реалізації необоротних активів, що були виведені на продаж, в 2022 році склав всього 47 тис. грн., що менші рівня попереднього року на 2701 тис. грн. або на 98,47%.

Дохід від списання кредиторської заборгованості по завершенню терміну позовної давнини склали в 2022 році 3422 тис. грн., що на 3309 тис. грн., або на 2928,32% більше, ніж в попередньому році.

Отримане відшкодування витрат на судові справи склало в 2022 році 737 тис. грн., що на 5505 тис. грн. або на 88,19% менше, ніж в 2021 році.

Відшкодування податку на землю в 2022 році склало 1731 тис. грн., що на 21390 тис. грн. або на 92,51% менше, ніж в попередньому році.

Доходи соціальної сфери підприємства в 2022 році склали 5015 тис. грн., що на 655 тис. грн. або на 15,02% більше, ніж в 2021 році.

Податковий кредит згідно перерахунку в 2022 році склав всього 4 тис. грн., що на 1700 тис. грн. або на 99,77% менше, ніж в 2021 році.

Інші операційні доходи в 2022 році склали 1762 тис. грн., що на 806 тис. грн. або на 31,39% менше, ніж в попередньому році.

У табл.2.4 проведемо аналіз структури інших операційних доходів ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ».

Таблиця 2.4

Аналіз структури інших операційних доходів
ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

№	Показники	2021		2022		Відхилення (+,-)	
		тис. грн.	%	тис. грн	%	грн	зміна структури, %
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Дохід від здачі майна в операційну оренду	45701	52,76	17871	53,86	-27830	1,09
2	Дохід від операційних курсових різниць	-	0,00	1701	5,13	1701	5,13
3	Отримані штрафи, пені і неустойки	61	0,07	897	2,70	836	2,63
4	Дохід від реалізації необоротних активів, що були виведені на продаж	2743	3,17	42	0,13	-2701	-3,04
5	Дохід від списання кредиторської	113	0,13	3422	10,31	3309	10,18

	заборгованості по завершенню терміну позовної давнини						
6	Отримане відшкодування витрат на судові справи	6242	7,21	737	2,22	-5505	-4,99

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4	5	6	7	8
7	Відшкодування податку на землю	23121	26,69	1731	5,22	-21390	-21,48
8	Доходи соціальної сфери	4360	5,03	5015	15,11	655	10,08
9	Податковий кредит згідно перерахунку	1704	1,97	4	0,01	-1700	-1,96
10	Інші операційні доходи	2568	2,96	1762	5,31	-806	2,35
	Всього інші операційні доходи	86613	100,00	33182	100,00	-53431	-

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

У графічному вигляді структура інших операційних доходів наведена на рис.2.1.



Рис.2.1. Структура інших операційних доходів у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» в 2022 році.

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Висновки: У структурі інших операційних доходів в 2022 році основну частку складала доходи від здачі майна в операційну оренду з часткою 53,86%, що в звітному році збільшилася на 1,09% порівняно з попереднім роком.

На другому місці в структурі інших операційних доходів в 2022 році займають доходи соціальної сфери – 15,11%, частка яких в звітному році порівняно з 2021 роком зросла на 10,08%.

На третьому місці в структурі інших операційних доходів в 2022 році дохід від списання кредиторської заборгованості по завершенню терміну позовної давнини, частка якого склала 10,31%, що на 10,18% більше, ніж в попередньому році.

Далі проведемо аналіз інших доходів у табл.2.5.

Таблиця 2.5

Аналіз динаміки інших доходів діяльності
ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

№	Показники	2021, тис. грн.	2022, тис. грн.	Відхилення (+,-)	
				тис. грн	%
1	2	3	4	5	6
1	Дохід від модифікації договорів оренди за МСФЗ 16	-	64266	+64266	+100,00
2	Дохід від безоплатно отриманих активів	1258	1227	-31	-2,46
3	Інші доходи	269	1	-268	-99,62
	Всього інші доходи	1527	65494	+63967	+4189,06

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Висновки: В 2022 році у підприємства суттєво зросли інші доходи – на 63967 тис. грн. за рахунок того, що був отриманий дохід від модифікації договорів оренди за МСФЗ 16 в сумі 64266 тис. грн.

Це пов'язано з необхідністю перегляду договорів оренди внаслідок впливу війни, яку розпочала РФ проти України 24.02.2022 року.

Також у складі інших доходів в 2021-2022 роках були представлені дохід від безоплатно отриманих активів, який в 2022 році становив 1227 тис. грн., що на 31 тис. грн. або на 2,46% менше, ніж в 2021 році.

Також в 2022 році порівняно з 2021 роком суттєво скоротились інші доходи – на 268 тис. грн., або на 99,62%.

Що стосується фінансових доходів підприємства, то вони представлені лише однією статтею – доходом від фінансової оренди, які в 2022 році становили 16679 тис. грн., а в 2021 році – 13051 тис. грн., отже, відбулося зростання за звітний рік на 3628 тис. грн.

Ми докладно проаналізували доходів від усіх видів діяльності підприємства, а далі перейдемо до аналізу витрат діяльності.

Аналіз структури собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг наведено в табл.2.6 і на рис.2.2.

Таблиця 2.6

Аналіз структури собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг

№	Показники	2021		2022		Відхилення (+,-)	
		тис. грн.	%	тис. грн.	%	грн	зміна структури, %
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Матеріали	112649	18,51	89028	19,62	-23621	1,11
2	Послуги	81900	13,46	38087	8,39	-43813	-5,06
3	Заробітна плата	301502	49,54	227889	50,22	-73613	0,68
4	Амортизація необоротних активів	48053	7,89	44787	9,87	-3266	1,97
5	Соціальне страхування	64552	10,61	54018	11,90	-10534	1,30
	Всього витрат за видами	608656	100,00	453809	100,00	-154847	0,00

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»



Рис.2.2. Аналіз структури витрат за видами у складі собівартості реалізації в 2022 році

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Висновки: В 2022 році основну частку у собівартості реалізації товарів, робіт, послуг займають витрати на заробітну плату, а саме 50,22%. При тому в звітному році частка заробітної плати збільшилася порівняно з попереднім роком на 0,68%. Водночас в абсолютному вимірі в звітному році відбулося зменшення витрат на оплату праці на 73613 тис. грн.

На другому місці за часткою є витрати на матеріали, які в 2022 році становили 19,62%, а в 2021 році – 18,51%, отже, частка витрат на матеріали збільшилася на 1,11%, хоча в абсолютному вимірі відбулося зменшення витрат на матеріали на 23621 тис. грн.

На третьому місці за часткою у собівартості займають витрати на придбання послуг, яка в 2022 році становила 8,39%, в 2021 році – 13,46%. Отже, частка витрат на придбання послуг в звітному році зменшилася на 5,06%.

Частка витрат на соціальне страхування в 2022 році становила 11,9%, в 2021 році – 10,61%, отже, відбулося збільшення частки витрат на соціальне страхування на 1,3%.

Витрати на амортизацію необоротних активів у 2022 році становили 9,87%, в 2021 році – 7,89%, тобто відбулося збільшення частки витрат на амортизацію на 1,97%.

Далі зупинимося на аналізі структури адміністративних витрат підприємства (табл.2.7).

Таблиця 2.7

Аналіз структури адміністративних витрат

№	Показники	2021		2022		Відхилення (+,-)	
		тис. грн.	%	тис. грн	%	грн	зміна структури, %
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Послуги	17045	24,79	20495	28,26	3450	3,47
2	Заробітна плата	29876	43,45	27595	38,05	-2281	-5,40
3	Послуги банку	201	0,29	135	0,19	-66	-0,11
4	Амортизація	127	0,18	116	0,16	-11	-0,02

	необоротних активів						
5	Матеріали	2399	3,49	1883	2,60	-516	-0,89
6	Соціальне страхування	6288	9,15	5852	8,07	-436	-1,08
7	Інші витрати	12818	18,64	16448	22,68	3630	4,04
	Всього адміністративних витрат	68754	100	72524	100	3770	0,00

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

У схематичному вигляді структура адміністративних витрат наведена на рис.2.3.



Рис.2.3. Структура адміністративних витрат в 2022 році

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Аналіз структури інших операційних витрат наведено в табл.2.8.

Таблиця 2.8

Аналіз структури інших операційних витрат

№	Показники	2021	2022	Відхилення (+,-)
---	-----------	------	------	------------------

		тис. грн.	%	тис. грн.	%	грн.	зміна структури, %
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Собівартість реалізованих виробничих запасів	2644	1,96	42	0,03	-2602	-1,93
2	Знецінення дебіторської заборгованості	8015	5,94	33849	21,32	25834	15,38
3	Матеріали	10014	7,42	7225	4,55	-2789	-2,87
4	Втрати від операційних курсових різниць	941	0,70	-	-	-941	-0,7
5	Знецінення запасів	1383	1,03	3809	2,40	2426	1,37

Продовження табл.2.8

1	2	3	4	5	6	7	8
6	Нестачі і втрати від псування цінностей	109	0,08	3982	2,51	3873	2,43
7	Заробітна плата	28422	21,07	17241	10,86	-11181	-10,21
8	Визнані штрафи, пені, неустойки	2729	2,02	13410	8,45	10681	6,42
9	Послуги	32466	24,07	49789	31,36	17323	7,29
10	Соціальне страхування	6320	4,69	3930	2,48	-2390	-2,21
11	Амортизація	7955	5,90	7561	4,76	-394	-1,14
12	Податок на землю	30093	22,31	13509	8,51	-16584	-13,80
13	Інші витрати	3798	2,82	4430	2,79	632	-0,03
	Всього інших операційних витрат	134889		158777	100	23888	0,00

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Структура інших операційних витрат наведена на рис.2.4.



Рис.2.4. Структура інших операційних витрат в 2022 році

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Висновки: У складі інших операційних витрат основну частку займають витрати на послуги, які в 2022 році становили 31,36%, в 2021 році – 24,07%, отже, частка послуг в звітному році збільшилася на 7,29%.

На другому місці за часткою і значущістю знаходиться знецінення дебіторської заборгованості. Так, втрати від знецінення дебіторської заборгованості в 2022 році склали 21,32%, в 2021 році – 5,94%, тобто збільшення відповідної статті витрат в звітному році становило 15,38%.

На третьому місці за часткою у складі інших операційних витрат знаходяться витрати по заробітній платі, зокрема, в 2022 році ця частка становила 10,86%, в 2021 році – 21,07%. Таким чином частка заробітної плати скоротилася на 10,21%.

На четвертому місці за часткою знаходяться суми податку на землю, частка яких в 2022 році становила 8,51%, в 2021 році – 22,31%. Таким чином сума витрат зі сплати податку на землю зменшилася на 13,8%.

Також у складі інших операційних витрат представлені суми знецінення запасів, нестач і втрат від псування цінностей, матеріалів,

собівартості реалізованих запасів, але ці витрати є незначними за обсягом і часткою.

Далі проаналізуємо власне статтю «Податки на прибуток».

При тому звернемо увагу, що діяльність підприємства була збитковою, а отже, у зв'язку з цим рух податку на прибуток пов'язаний з нарахуванням податкових різниць.

Аналіз показників, що пов'язані з податком на прибуток і податковими різницями наведено в табл.2.9.

Таблиця 2.9

Аналіз компонентів витрат з податку на прибуток

№	Показники	2021, тис. грн.	2022, тис. грн.	Відхилення (+,-) тис. грн
1	2	3	4	5
1	Прибуток (збиток) до оподаткування за даними фінансової звітності	(244714)	(6406)	238308

Продовження табл.2.9

1	2	3	4	5
2	Розрахункове значення економії з податку на прибуток (ставка 18%)	44048	1153	-42895
3	Вплив постійних різниць	(4060)	(2162)	1898
4	Вплив невизнаних відстрочених податкових активів з податкових збитків	(39348)	8023	47371
	Витрати / економія з податку на прибуток	640	7014	6374

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Висновки: Сума збитків від діяльності підприємства в 2022 році склала 6406 тис. грн., що на 238308 тис. грн. менше, ніж в 2021 році.

Відповідно розрахункове значення економії з податку на прибуток в 2022 році становило 1153 тис. грн., що на 42895 тис. грн. менше, ніж в 2021 році.

Вплив постійних різниць становив в 2022 році - 2162 тис. грн., в 2021 році – 4060 тис. грн., тобто він збільшився на 1898 тис. грн.

Вплив невизнаних відстрочених податкових активів з податкових збитків становив в 2022 році 8023 тис. грн., а в 2021 році -39348 тис. грн., отже, він збільшився на 47371 тис. грн.

У цілому витрати з податку на прибуток в звітному році становили 7014 тис. грн., що на 6374 тис. грн. більше, ніж в попередньому 2021 році.

Аналіз витрат з податку на прибуток наведено в табл.2.10.

Таблиця 2.10

Аналіз витрат з податку на прибуток ДП «Морський торговельний порт
«Чорноморськ»

№	Показники	2021, тис. грн.	2022, тис. грн.	Відхилення (+,-) тис. грн
1	2	3	4	5
1	Витрати з поточного податку на прибуток	-	-	-
2	Витрати з відстроченого податку на прибуток	640	7014	+6374
	Витрати/економія з податку на прибуток	640	7014	+6374

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Висновки: Сума витрат з поточного податку на прибуток в 2022 і 2021 роках дорівнювала нулю.

Сума витрат з відстроченого податку на прибуток в 2022 році склала 7014 тис. грн, в 2021 році – 640 тис. грн., тобто відбулося зростання на 6374 тис. грн.

Далі проведено докладний аналіз відстроченого податку, який був визнаний підприємством в 2022 і 2021 роках (табл.2.11).

Таблиця 2.11

Аналіз динаміки відстроченого податку на прибуток в розрізі статей за даними ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

№	Показники	2021, тис. грн.	2022, тис. грн.	Відхилення (+,-)	
				тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6
1	Резерв під очікувані кредитні збитки	51239	56648	5409	10,56
2	Резерв на судові позови	3346	5958	2612	78,06

Продовження табл.2.11

1	2	3	4	5	6
3	Основні засоби	(22540)	(15239)	-7301	-32,39
4	Нематеріальні активи	(118)	(59)	-59	-50,00
5	Інвестиційна нерухомість	(7998)	(8410)	412	5,15
	Всього відстрочені податкові активи	23929	38898	14969	62,56

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Висновки: У складі відстрочених податків ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» в 2021-2022 році були представлені різні податкові різниці, а саме: відстрочені податкові активи за статтями «Резерв під очікувані кредитні збитки», «Резерв на судові позови» і відстрочені податкові зобов'язання за статтями «Основні засоби», «Нематеріальні активи», «Інвестиційна нерухомість».

За статтею «Резерв під очікувані кредитні збитки» сума відстрочених податкових активів у 2022 році склала 56648 тис. грн., в 2021 році 51239 тис. грн., отже, сума відстрочених податкових активів в звітному році збільшилася на 5409 тис. грн. або на 10,56%.

За статтею «Резерв на судові позови» в 2022 році сума відстрочених податкових активів склала 5958 тис. грн., в 2021 році – 3346 тис. грн., отже, зростання відстрочених податкових активів за відповідною статтею склало в звітному році порівняно з попереднім роком 2612 тис. грн. або 78,06%.

За статтею «Основні засоби» сума відстрочених податкових зобов'язань в 2022 році склала 15239 тис. грн., в 2021 році – 22540 тис. грн., отже, зменшення відстрочених податкових зобов'язань за даною статтею в звітному році склало 7301 тис. грн. або 32,39%.

За статтею «Нематеріальні активи» сума відстрочених податкових зобов'язань в 2022 році склала 59 тис. грн., в 2021 році – 118 тис. грн., отже,

зменшення відстрочених податкових зобов'язань за даною статтею в звітному році склало 59 тис. грн. або 50,00%.

За статтею «Інвестиційна нерухомість» сума відстрочених податкових зобов'язань в 2022 році склала 8410 тис. грн., в 2021 році – 7998 тис. грн., отже, збільшення відстрочених податкових зобов'язань за даною статтею в звітному році склало 412 тис. грн. або 5,15%.

У цілому відстрочені податкові активи в 2022 році становили 38898 тис. грн., а в 2021 році – 23929 тис. грн. Таким чином збільшення згорнутого значення відстрочених податкових активів у 2022 році порівняно з 2021 роком становило 14969 тис. грн. або 62,56%.

Висновки до розділу 2

На підставі проведеного дослідження було встановлено, що:

1. Базою дослідження податку на прибуток обрано Державне підприємство «Морський торговельний порт «Чорноморськ», основним видом діяльності якого є допоміжне обслуговування водного транспорту. Підприємство розташоване в глибоководному лимані міста Чорноморськ з природним захистом від хвиль. Підприємство в своїй діяльності використовує причали, завдяки яким здійснюється цілодобове навантаження/розвантаження вантажів, має добре налагоджену інфраструктуру, систему розвиненого енергопостачання і, що важливо для прийняття суден, гарні і зручні морські підходи.

2. Підприємство є платником податку на прибуток, для розрахунку якого забезпечує належний бухгалтерський облік доходів, витрат і фінансового результату, а також податкових різниць, що враховуються відповідно до вимог ПКУ. Дохід, пов'язаний з наданням послуг розраховується виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату складання балансу, якщо є можливість достовірно оцінити результат відповідної операції.

Визнання витрат також здійснюється за методом нарахування, як і доходів. Собівартість реалізованих послуг складається як сума виробничої собівартості наданих послуг, нерозподілених загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат.

3. Усі доходи і витрати враховуються підприємством на рахунках 7 і 9 класу відповідно, з подальшим їх списанням на фінансовий результат звітного періоду – рахунок 79 «Фінансові результати». Після того, визначений в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності фінансовий результат коригується при складанні Декларації з податку на прибуток підприємств на суми податкових різниць, що встановлені вимогами ПКУ.

Для відображення податкових різниць застосовується додаток Р1.

Основними видами податкових різниць підприємства є суми резерву під очікувані кредитні збитки, а також сума збитків звітного періоду, які переносяться на наступні податкові періоди і зменшують фінансовий результат до оподаткування наступних звітних періодів.

РОЗДІЛ 3. АУДИТ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК У ДП «МОРСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНИЙ ПОРТ «ЧОРНОМОРСЬК»

3.1. Завдання і джерела аудиту податку на прибуток

Актуальність перевірки податку на прибуток під час проведення аудиту пов'язана з тим, що податки являють собою частину відносин економічного суб'єкта з державними та контролюючими органами, і порушення в цій сфері можуть спричинити суттєві наслідки для економічного суб'єкта.

Цілі аудиту фінансової звітності у сфері податку на прибуток визначаються за такими якісними аспектами звітності.

Існування - витрати з податку на прибуток і податкове зобов'язання перед бюджетом, відображені у фінансовій звітності, реально існують і відносяться до звітного періоду, що перевіряється.

Повнота - витрати з податку на прибуток і податкове зобов'язання перед бюджетом відображені у фінансовій звітності в повному обсязі.

Оцінка (вимір) - витрати з податку на прибуток і податкове зобов'язання перед бюджетом, зазначені у фінансовій звітності, правильно розраховані та правдиво відображають результат діяльності організації.

Класифікація - податкове зобов'язання підприємства правильно розподілено на поточне та відстрочене.

Подання та розкриття - зобов'язання зі сплати та повернення податків, а також витрата з податку на прибуток правильно класифіковані та інформація щодо них розкрита у фінансовій звітності з достатнім ступенем деталізації.

Критерії, що використовуються аудитором в оцінці доказів при проведенні перевірки податку на прибуток і зобов'язань перед бюджетом:

- 1) вимоги законодавчо-нормативних актів України з бухгалтерського обліку;
- 2) податкового законодавства, зокрема Податкового кодексу України;
- 3) МСФЗ.

Завданнями аудиту податків на прибуток є:

- 1) контроль правильності визначення доходів, витрат і фінансових результатів і податків на прибуток, що визначається на цій основі;
- 2) перевірка податкової бази відповідно до діючого Податкового кодексу України;
- 3) перевірка правильності визначення податкових різниць і їх відображення в податковій і фінансовій звітності;
- 4) перевірка повноти і правильності розрахунків з бюджетом з податку на прибуток;
- 5) перевірка повноти розкриття інформації щодо розрахунків за податком на прибуток і витрат з податку на прибуток у фінансовій звітності та інші.

Джерелами перевірки є:

- 1) облікова політика підприємства;
- 2) податкова звітність з податку на прибуток підприємств (Декларація з податку на прибуток зо всіма додатками до неї);
- 3) фінансова звітність з Примітками до неї;
- 4) аудиторський висновок за попередній звітний період;
- 5) акти перевірок ДПС з податку на прибуток за попередні звітні періоди;
- 6) реєстри бухгалтерського обліку за рахунками доходів, витрат, фінансових результатів, податку на прибуток, розрахунків з бюджетом тощо;
- 7) договори, акти, видаткові, прибуткові накладні та інші документи за конкретними господарськими операціями та інше.

Під час здійснення аудиту виділяють такі етапи аудиторської перевірки податків на прибуток.

1. Планування аудиту:

- оцінка аудиторського ризику та допустимої помилки (рівня суттєвості);
- аналіз облікової політики стосовно податків на прибуток;

- складання програми аудиту по суті, вибір аудиторських процедур для перевірки податків на прибуток.

2. Проведення аудиту податків на прибуток:

- проведення аудиторських процедур по суті з перевірки податків на прибуток;

- детальне тестування операцій з формування доходів, витрат, податків на прибуток;

- аналітичні процедури;

- збір аудиторських доказів;

- оформлення робочих документів.

3. Завершення аудиту:

- узагальнення та оцінка результатів аудиту;

- документальне оформлення результатів аудиту.

Особливе місце в наведених етапах становить вивчення облікової політики. Фактично для забезпечення ефективного підходу до проведення аудиту в сфері податку на прибуток і зобов'язань перед бюджетом аудитор має отримати уявлення про облікову політику особи, що аудидується, та оцінити вплив на прибуток наявних розбіжностей у методиці бухгалтерського та податкового обліку.

Аналіз облікової політики здійснюється з метою:

- 1) установлення відмінностей у визначенні бази для розрахунку прибутку для бухгалтерського обліку та для цілей оподаткування через різницю в оцінці та визнанні активів, зобов'язань, доходів і витрат;

- 2) виявлення постійних і тимчасових різниць при розрахунку прибутку;

- 3) виявлення ключових за ризиком елементів;

- 4) висловлення думки з питання застосовуваної облікової політики особи, що перевіряється, для цілей оподаткування.

На етапі проведення аудиту по суті необхідно здійснити процедури зі збору достатніх і належних аудиторських доказів для висловлення думки, документувати аудиторські докази.

Аудитор самостійно визначає обсяг документації по кожній конкретній роботі та галузі аудиту, керуючись своєю професійною думкою. Водночас обсяг документації має бути таким, щоб у разі, якщо виникне потреба передати роботу іншому аудиторіві, який не має досвіду роботи за цим завданням, новий аудитор зміг би винятково на основі даних робочих документів зрозуміти виконану роботу та обґрунтованість рішень і висновків попереднього аудитора.

3.2. Методика аудиторської перевірки розрахунків за податком на прибуток на підприємстві

В 2022 році у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» проводилася аудиторська перевірка, в ході якої були встановлені деякі недоліки і викривлення, що були зафіксовані в Звіті незалежного аудитора.

Зокрема стосовно розрахунків з бюджетом з податку на прибуток було встановлено таке.

Під час розрахунку відстрочених податкових активів управлінський персонал ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» не провів оцінку того, чи отримає Державне підприємство в майбутньому достатній податковий прибуток, який дозволить перекрити визнані суми відстрочених податкових активів.

В нинішніх умовах здійснення господарської діяльності, для якої характерна активна фаза військових дій в Україні, внаслідок повномасштабного воєнного вторгнення РФ в Україну, ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» потерпає від значних збитків.

При тому Підприємство мало збитки вже кілька років поспіль, починаючи з 2021 року. Відповідно, відстрочені податкові активи можуть не мати джерела для їх покриття в майбутньому.

Під час проведення аудиторської перевірки в частині перевірки податку на прибуток мають бути виконані певні аудиторські процедури, які в систематизованому вигляді викладені в табл.3.1.

Таблиця 3.1

Основні аудиторські процедури, що складають основу методики
перевірки податку на прибуток підприємств для застосування в ДП
«Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Перелік процедур по суті	Твердження	Відмітка про виконання
1	2	3
1. Аналітичні процедури		
Розробіть і задокументуйте очікування щодо залишків заборгованості з податку на прибуток на кінець періоду, на основі інформації, отриманої, виходячи з розуміння діяльності суб'єкта господарювання.	Існування	Виконано
Ідентифікуйте суттєві зміни або тенденції в:		
а. Ефективній ставці податку на прибуток порівняно з попереднім періодом (періодами). Врахуйте будь-які зміни до офіційної ставки податку на прибуток.	Існування	Не змінювалися
б. Узгодження офіційної ставки податку на прибуток із ефективною ставкою. Задокументуйте результати.	Існування	Виконано
2. Облік податків на прибуток		
Задокументуйте значні зміни в структурі залишків заборгованості з податку на прибуток або управлінських практиках, пов'язаних із плануванням податків. Виконайте огляд податкових декларацій попереднього періоду та зробіть запит управлінському персоналу, щоб виявити:		
Зміни в корпоративній структурі або діяльності, які можуть вплинути на податкову позицію суб'єкта господарювання.	Існування, оцінка	Виконано
Зміни в податкових законах або ставках.	Існування, оцінка	Не змінювалися
Результати останнього податкового аудиту або оцінювання майна для оподаткування тощо.	Існування, оцінка	Податкова перевірка проведена за період 2021 року
Задокументуйте результати запитів, включаючи імена осіб, з якими було проведено обговорення, та дату.	Існування	Проведено бесіди з головним бухгалтером

Продовження табл.3.1

1	2	3
Узгодьте роботу з процедурами, проведеними щодо інших розділів фінансової звітності, які можуть мати податкові наслідки (основні засоби, запаси, доходи, витрати тощо).	Існування, оцінка	Проведено бесіди з заступником фінансового директора і головним бухгалтером
3. Реєстр		
Отримайте аналіз рахунків, що стосуються поточного податку на прибуток, і деталі забезпечення під поточний податок на прибуток, якщо воно створюється:		
а. Переконайтеся, що залишки узгоджуються з обліковими записами та робочими документами аудиту попереднього періоду.	Існування, повнота, оцінка	Виконано
б. Виконайте огляд податкових операцій протягом періоду (тобто, платежі в бюджет) на предмет повноти. Звірте виплати з відповідною документацією, такою як оцінки суми податку на прибуток та виписки банку щодо сплати.	Існування, повнота, оцінка	Виконано
с. Зробіть запит управлінському персоналу, чи відомо йому про будь-які незакриті податкові перевірки або оцінки, або чи відомо йому про будь-яке недотримання вимог чинного податкового законодавства. Задokumentуйте результати цих запитів, включаючи імена осіб, з якими було проведено обговорення, та дату.	Існування, повнота, оцінка	Податкова перевірка проведена за 2021 рік
д. Виконайте огляд розрахунків і складових забезпечення податку на прибуток, який підлягає сплаті або відшкодуванню, щоб переконатися в обґрунтованості забезпечення. Це включатиме вивчення допоміжних розрахунків та реєстрів, таких як звірка фінансового прибутку до оподаткування до податкових даних, а також податкову базу активів та зобов'язання для виявлення тимчасових різниць.	Існування, повнота, оцінка	Не створювалися забезпечення
е. Якщо аудитор залучений до огляду податкових забезпечень та/або якщо фірма формує податкове забезпечення, додайте перехресні посилання на деталі їх огляду та інші контрольні переліки, використані для перевірки дотримання вимог.	Існування, повнота, оцінка	Не створювалися забезпечення

Продовження табл.3.1

1	2	3
f. Переконайтеся, що сформовано належне забезпечення щодо оцінок або повторних оцінок суми податку на прибуток у попередньому періоді, якщо потрібно. Обговоріть з управлінським персоналом вплив і хід незавершених податкових перевірок. Питання, які слід врахувати, включають спірні питання в поточному або незакриті в попередньому періоді та ймовірність повторних оцінок суми податку на прибуток, штрафів та відсотків. Задokumentуйте результати цих запитів, включаючи імена осіб, з якими було проведено обговорення, та дату.	Існування, повнота, оцінка	Не створювалися забезпечення
4. Інші податкові юрисдикції		
Переконайтеся, що стосовно будь-яких інших податків до сплати (наприклад, інших країн), було сформовано відповідне забезпечення та подано відповідні податкові декларації.	Існування, повнота, оцінка	Не створювалися забезпечення
5. Відстрочені/майбутні податки на прибуток		
Якщо прийнята концептуальна основа фінансової звітності вимагає обліковувати відстрочені/майбутні податки на прибуток, отримайте аналіз рахунків відстрочених податкових активів та зобов'язань:	Існування, оцінка	Виконано
a. Виконайте огляд компонентів балансу та податкових декларацій попередніх періодів, щоб переконатися, що всі тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню/оподатковуванню, невикористані податкові збитки та вирахування податку на прибуток були виявлені незалежно від того, визнані вони чи не визнані в попередніх періодах.	Існування, оцінка	Виконано
b. Переконайтеся, що сума, визнана для тимчасових різниць, які підлягають вирахуванню, невикористаних податкових збитків та вирахувань із податку на прибуток, обмежується сумами, які, за очікуванням, будуть реалізовані.	Існування, оцінка	Виконано

с. Виконайте огляд ставок податку, використаних при розрахунку відстрочених/ майбутніх податків на прибуток, і переконайтеся, що використані ставки були прийнятними, враховуючи використану концептуальну основу фінансової звітності (тобто майбутні ставки податку базуються на чинних або в основному чинних ставках).	Існування, оцінка	Виконано
--	-------------------	----------

Продовження табл.3.1

1	2	3
d. Переконайтеся, що витрати або вигода від поточних та відстрочених податків на прибуток належним чином розподілена у звіті про прибутки та збитки.	Існування, оцінка	Виконано
6. Облікові політики		
Переконатися, що облікові політики є прийнятними та застосовуються послідовно.	Оцінка	Облікові політики не змінювалися в звітному періоді і застосовуються послідовно
7. Подання та розкриття інформації		
Переконайтеся, що фінансова звітність містить розкриття всієї доречної інформації, якої вимагає прийнята концептуальна основа фінансової звітності.	Розкриття	Виконано
8. Облікові оцінки		
Для цього розділу фінансової звітності, виявіть облікові оцінки, резерви, нарахування, передоплати та інші забезпечення, які базуються на методах оцінки, а не на конкретній фактичній інформації:	Оцінка	Виконано
a. Оцінити потенційний діапазон ймовірних результатів процесу оцінювання для цієї суми.	Існування, повнота, оцінка	Виконано
b. Якщо потенційне відхилення від кількісної величини, яку використовує суб'єкт господарювання, перевищує величину, розраховану в робочих документах, що стосуються визначення суттєвості, заповніть РД "Справедлива вартість та оцінки". та задокументуйте оцінену суму облікової оцінки.	Існування, повнота, оцінка	Виконано
9. Упередженість управлінського персоналу		
a. Виконайте огляд РД "Визначення ознак упередженості щодо облікових оцінок та відповідних ризиків", що стосується забезпечень, облікових оцінок, резервів та нарахувань в цьому розділі фінансової звітності, здійснених у попередніх періодах, та оновіть на результати у поточному періоді.	Існування, повнота, оцінка	Виконано

b. Станом на поточний момент розгляньте результати виявлення будь-яких ознак упередженості при розрахунку забезпечень, облікових оцінок, резервів і нарахувань, здійснених в результаті роботи окремих працівників та відділів.	Існування, повнота, оцінка	Виконано
---	----------------------------	----------

Продовження табл.3.1

1	2	3
c. Шляхом посилання на особу, відповідальну за їх розрахунок та відповідний відділ, додайте до РД "Визначення ознак упередженості щодо облікових оцінок та відповідних ризиків" забезпечення, облікові оцінки, резерви та нарахування, які відносяться до цього розділу фінансової звітності, отримані в цьому періоді, що перевищують порогове значення, зазначене в документах про суттєвість.	Існування, повнота, оцінка	Виконано
d. Оцініть потенційну суттєвість впливу будь-якого виявленого випадку упередженості.	Існування, повнота, оцінка	Виконано
e. Визначити потрібні заходи у відповідь на ознаки упередженості, включаючи повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та застосування додаткових аудиторських процедур.	Існування, повнота, оцінка	Виконано
10. Експерти, залучені суб'єктом господарювання		
У випадках, коли робота експертів, залучених суб'єктом господарювання, є важливою для аудиту цього розділу фінансової звітності:		Експерт не залучався
a. Визначити, чи має фірма необхідну кваліфікацію з метою оцінки її роботи для цілей аудиту.		Експерт не залучався
12. Оцінка роботи експерта, залученого суб'єктом господарювання		
Якщо в аудиторській фірмі недостатньо спеціальних знань для оцінки роботи експерта, залученого суб'єктом господарювання для цього розділу фінансової звітності, тоді щодо питань, які є потенційно значущими:		Експерт не залучався
a. Визначте та залучіть (на контрактних умовах) необхідного експерта, який буде діяти від імені фірми.		Експерт не залучався
b. Отримайте "Підтвердження незалежності та спеціальних знань експерта".		Експерт не залучався
c. Заповніть РД "Використання роботи експерта"		Експерт не залучався

d. Розглянути результати експерта фірми і, якщо вони значно відрізняються від результатів суб'єкта господарювання, отримати пояснення розбіжності та оцінити наслідки і величину відповідних невизначеностей.		Експерт не залучався
---	--	----------------------

Джерело: складено автором.

На завершальному етапі аудиторської перевірки здійснюється аналіз виконання програми аудиту, класифікація виявлених помилок і порушень, узагальнення та оформлення результатів перевірки, формулюються види застережень з податку на прибуток для аудиторського висновку щодо фінансової звітності.

У підсумкових робочих документах аудитора відображаються:

- 1) причини порушень норм податкового законодавства з податку на прибуток;
- 2) податкові наслідки цих порушень для особи, що перевіряється;
- 3) практичні рекомендації щодо усунення негативних наслідків виявлених порушень.

Під час проведення аудиту можуть бути встановлені різні види порушень.

Розмежовують таку класифікацію порушень з податку на прибуток:

- 1) За характером дій можуть бути допущені помилки внаслідок ненавмисних дій або недобросовісності.
- 2) За характером виникнення існують помилки у визначенні бази з податку на прибуток і зобов'язань перед бюджетом, пов'язані з необґрунтованістю облікових записів, періодизацією, оцінкою, класифікацією, визнанням і поданням.
- 3) За наслідками - помилки, що прямо чи опосередковано впливають на правильність розрахунку податку на прибуток.
- 4) За значущістю - помилки в розрахунках податку на прибуток, що мають подальше значення на результати діяльності та фінансове становище особи, яка перевіряється.

За підсумками аудиту проводиться документальне оформлення результатів перевірки.

Результати проведення аудиту за розділом податку на прибуток і зобов'язань перед бюджетом знаходять своє відображення в аудиторському звіті (при наявності суттєвих помилок) або в окремому документі - Звіті керівництву.

Письмова інформація (звіт) аудитора керівництву та (або) власникам має містити відомості про виявлені в процесі перевірки:

- 1) порушення облікової політики для цілей оподаткування;
- 2) недоліки в системі податкового обліку та внутрішнього контролю, які призвели або можуть призвести до порушень під час розрахунку податку на прибуток і виконання зобов'язань перед бюджетом;
- 3) кількісних відхилень при формуванні бази з податку на прибуток відповідно до податкового законодавства;
- 4) викривленнях у поданні та розкритті інформації з податку на прибуток і зобов'язань перед бюджетом у фінансовій звітності.

У письмовій інформації (звіті) аудитором має бути надано посилання на законодавчі та нормативні акти, порушення яких виявлено під час перевірки, і надано пропозиції щодо усунення цих порушень.

При проведенні аудиту за спеціальним завданням (податкового аудиту) у звіті аудитором висловлюється думка про ступінь повноти і правильності обчислення, відображення в податкових регістрах і податкових деклараціях даних з податку на прибуток, а також своєчасності розрахунків з бюджетом з цього податку.

Крім того, можуть бути відображені висновки та пропозиції з питань оптимізації податкової політики, побудови системи податкового обліку, автоматизації облікового процесу тощо.

В аудиторському висновку щодо суттєвих викривлень та обмежень, які впливають на думку аудитора про достовірність фінансової звітності, може бути надано такі застереження, що стосуються податку на прибуток:

щодо розбіжностей стосовно податкової політики та методів податкового обліку;

щодо розбіжностей стосовно розкриття інформації з податку на прибуток і зобов'язань перед бюджетом у фінансовій звітності (класифікації податкових зобов'язань на поточні та довгострокові, дотримання принципу обачності щодо податкових активів);

за подіями, що виникли після звітної дати, та умовними фактами в господарській діяльності, пов'язаними із зобов'язанням перед бюджетом з податку на прибуток (за судовими справами та податковими перевітками);

за істотними сумами заниження витрат з податку на прибуток і зобов'язань перед бюджетом;

щодо обмежень в обсязі роботи аудитора та інші.

3.3. Оцінка динаміки фінансових результатів ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Аналіз фінансових результатів ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» проведемо на підставі показників фінансової звітності, а саме форми 2 «Звіт про фінансові результати (сукупний дохід)» (табл.3.2.).

Таблиця 3.2

Аналіз динаміки фінансових результатів ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

№	Показники	2021, тис. грн.	2022, тис. грн.	Відхилення (+,-)	
				тис. грн	%
1	2	3	4	5	6
1	Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг	466433	562392	95959	20,57
2	Собівартість реалізації товарів, робіт, послуг	(608656)	(453809)	-154847	-25,44
3	Валовий прибуток	(142223)	108583	250806	-176,35

	(валовий збиток)				
4	Інші операційні доходи	86613	33182	-53431	-61,69
5	Адміністративні витрати	(68754)	(72524)	3770	5,48

Продовження табл.3.2

1	2	3	4	5	6
6	Інші операційні витрати	(134889)	(158777)	23888	17,71
7	Збиток від операційної діяльності	(259253)	(89536)	169717	-65,46
8	Інші фінансові доходи	13051	16679	3628	27,80
9	Інші доходи	1527	65494	63967	4189,06
10	Інші витрати	(39)	(1224)	1185	3038,46
11	Фінансовий результат до оподаткування	(244714)	(8587)	236127	-96,49
12	Витрати (дохід) з податку на прибуток	640	7014	6374	995,94
13	Чистий фінансовий результат (збиток)	(244074)	(1573)	-242501	-99,36

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Висновки: Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг в 2022 році склав 562392 тис. грн., що на 95959 тис. грн. або на 20,57% більше, ніж в попередньому році.

Собівартість реалізації товарів, робіт, послуг в 2022 році склала 453809 тис. грн., що на 154847 тис. грн. або 25,44% нижче, ніж в 2021 році.

У 2022 році підприємству вдалося отримати валовий прибуток в сумі 108583 тис. грн. Тоді як в 2021 році підприємство мало валовий збиток в сумі 142223 тис. грн. Таким чином зростання валового прибутку в звітному році становило 250806 тис. грн. або 176,35%, що є вельми позитивним чинником.

Між тим, інші операційні доходи в 2022 році склали лише 33182 тис. грн., що на 53431 тис. грн. або 61,69% менше, ніж в 2021 році.

Адміністративні витрати в 2022 році становили 72524 тис. грн., тобто вони зросли порівняно з попереднім роком на 3770 тис. грн. або на 5,48%.

Інші операційні витрати в 2022 році порівняно з 2021 роком також зросли – на 23888 тис. грн., або на 17,71%.

У цілому від операційної діяльності був отриманий збиток в 2022 році в сумі 89536 тис. грн., і в 2021 році – 259253 тис. грн. Тобто в звітному році скорочення збитків від операційної діяльності становило 169717 тис. грн., або 65,46%.

Також в 2022 році відбулося суттєве зростання інших фінансових доходів, які становили 16679 тис. грн., тоді як в 2021 році вони складали 13051 тис. грн. Таким чином зростання інших фінансових доходів в звітному році склало 3628 тис. грн., або 27,8%.

Інші доходи також вельми суттєво зросли і в 2022 році склали 65494 тис. грн., тоді як в 2021 році вони складали 1527 тис. грн., тобто зростання становило 63967 тис. грн.

Фінансовий результат до оподаткування в 2022 році був збитковим і склав 8587 тис. грн. Між тим, оскільки в 2021 році сума збитку від операційної діяльності становила 244714 тис. грн., то можна зазначити, що підприємству вдалося подолати тенденцію збитків і суттєво скоротити їх – на 236127 тис. грн. або 96,49%.

Водночас, в 2022 році, як і в 2021 році підприємство мало доходи від податку на прибуток внаслідок визнання тимчасових податкових різниць через перенесення збитків. Сума визнаних доходів від податку на прибуток в 2022 році становила 7014 тис. грн., в а 2021 році – 640 тис. грн., отже, сума доходів від податку на прибуток внаслідок визнання податкових різниць через перенесення збитків попередніх періодів збільшилася в 2022 році порівняно з 2021 роком на 6374 тис. грн., або на 995,94%.

За результатами діяльності в 2022 році сума чистого збитку склала 1573 тис. грн., в 2021 році – 244074 тис. грн. Отже, відбулося зменшення суми чистих збитків на 242501 тис. грн. або на 99,36%.

Далі проведемо аналіз показників рентабельності підприємства за період з 2019 по 2023 роки (табл.3.3).

Таблиця 3.3

Аналіз показників рентабельності ДП «Морський торговельний порт
«Чорноморськ», тис. грн.

№	Показники	2019	2020	2021	2022	2023	Відхилення (+,-)	
							2022 від 2021	2023 від 2022
1	2			3	4		5	6
1	Рентабельність діяльності (за чистим прибутком)	-17,8	-13,3	-52,3	-0,3	16,8	52	17,1
2	Рентабельність активів	-9,6	-7,4	-21,4	-0,1	5,0	21,3	5,1
3	Рентабельність власного капіталу	-10,2	-8,6	-23,9	-0,2	15,8	23,7	16
4	Рентабельність витрат за операційним прибутком	-14,4	-11,5	-31,9	-13,1	18,6	18,8	31,7
5	Рентабельність оборотних активів	-30,3	-22,3	-72,0	-0,4	25,3	71,6	25,7

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

У схематичному вигляді показники рентабельності представлені на рис.3.1.

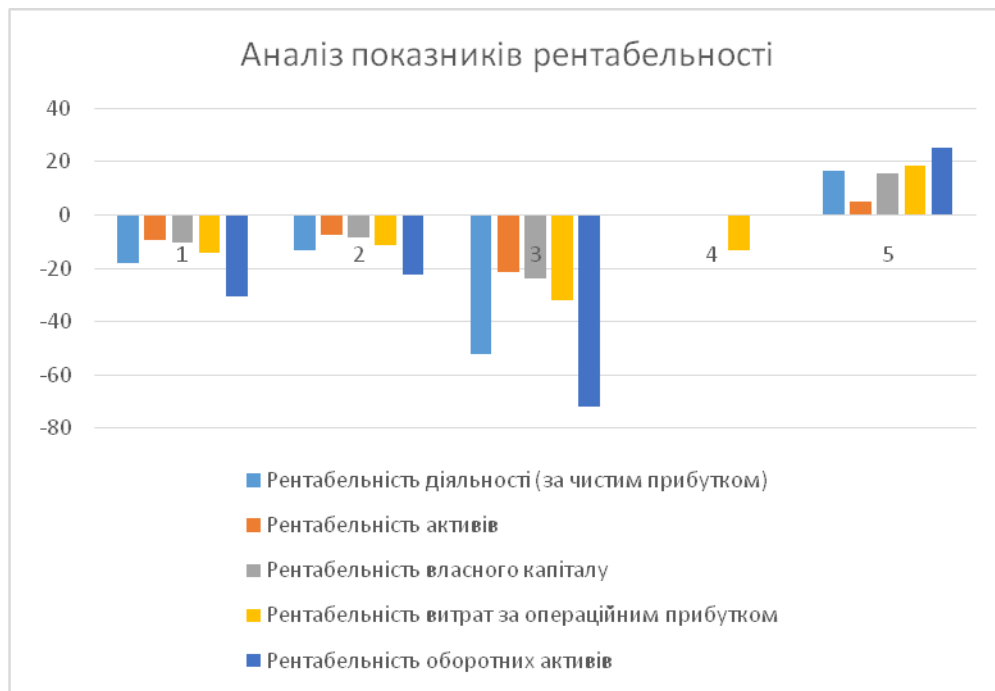


Рис.3.1. Динаміка показників рентабельності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Висновки: Як видно з рис.3.1 всі проаналізовані показники в 2019-2022 роках демонструють збитковість.

У 2023 році ситуація змінилася кардинальним чином. Зокрема, рентабельність діяльності за чистим прибутком в 2023 році склала 16,8%, тоді як в 2022 році діяльність була збитковою, при тому збитковість склала 0,3%.

Рентабельність активів у 2023 році склала 5%, в 2022 році мала місце збитковість активів 0,1%.

Рентабельність власного капіталу в 2023 році склала 15,8%, в 2022 році – збитковість власного капіталу становила 0,2%.

Рентабельність витрат за операційним прибутком становила в 2023 році 18,6%, в 2022 році – 13,1%.

Рентабельність оборотних активів в 2023 році склала 25,3%, в 2022 році – 0,4%.

Таким чином результати діяльності підприємства в 2023 році суттєво поліпшилися, була зламана тенденція збитковості, не зважаючи на складні умови роботи під час війни в Україні.

Висновки до розділу 3

На підставі дослідження питань аудиту податків на прибуток можна зробити такі основні висновки:

1. Податки являють собою частину відносин економічного суб'єкта з державними та контролюючими органами, і порушення в цій сфері можуть спричинити суттєві наслідки для економічного суб'єкта.

2. Метою аудиту податків на прибуток є підтвердження правильності і повноти їх відображення в обліку для цілей оподаткування і в фінансовій звітності.

3. Джерелами перевірки є податкова і фінансова звітність, акти попередніх перевірок ДПС, реєстри обліку за рахунками 7 і 9 класів, 641 «Розрахунки з податку на прибуток» та інші документи.

4. Під час проведення аудиту на підприємстві було встановлено, що при розрахунку відстрочених податкових активів управлінський персонал ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» не провів оцінку того, чи отримає Державне підприємство в майбутньому достатній податковий прибуток, який дозволить перекрити визнані суми відстрочених податкових активів.

В нинішніх умовах здійснення господарської діяльності, для якої характерна активна фаза військових дій в Україні, внаслідок повномасштабного воєнного вторгнення РФ в Україну, ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» потерпає від значних збитків.

При тому Підприємство мало збитки вже кілька років поспіль, починаючи з 2021 року. Відповідно, відстрочені податкові активи можуть не мати джерела для їх покриття в майбутньому.

У свою чергу в фінансовій звітності підприємства визнана значна сума відстрочених податкових активів, що виникла головним чином внаслідок визнання резерву під очікувані кредитні збитки за сумами дебіторської заборгованості.

Підприємство не провело оцінку того, чи зможе воно закрити відповідну суму відстроченого податкового активу в майбутньому, а отже, це є певним недоліком діючої системи обліку, який потребує усунення в майбутньому.

ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження питань обліку, аналізу і аудиту податку на прибуток підприємств можна зробити такі основні висновки:

1. Предметом дослідження в роботі обрано методичні питання обліку, аналізу і аудиту податку на прибуток на прикладі ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ».

Основним видом діяльності підприємства є 52.22 Допоміжне обслуговування водного транспорту

Підприємство в своїй діяльності використовує причали, завдяки яким здійснюється цілодобове навантаження/розвантаження вантажів.

Підприємство має добре налагоджену інфраструктуру, систему розвиненого енергопостачання і, що важливо для прийняття суден, гарні і зручні морські підходи.

Підприємство знаходиться на загальній системі оподаткування і сплачує податок на прибуток на загальних підставах за ставкою 18%.

Є платником ПДВ, податку на землю та інших податків і зборів.

Оскільки підприємство відноситься до суспільно значущих, для ведення обліку і складання фінансової звітності застосовуються МСФЗ, а звітність підлягає обов'язковому аудиту.

2. Підприємство головним чином забезпечує надання послуг. Визнання доходу від надання послуг, як правило, здійснюється на конкретний момент часу завершення надання послуги, що підтверджується актом наданих послуг (виконаних робіт), підписаним сторонами договору.

Визнання доходів і витрат здійснюється за методом нарахування.

Собівартість реалізованих послуг складається як сума виробничої собівартості наданих послуг, нерозподілених загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат.

Витрати підприємства формуються в розрізі структурних підрозділів, які виконують роботи та послуги відповідно до основного виду діяльності, а саме: вантажно-розвантажувальні роботи, перевалка вантажів, послуги зі складського зберігання, роботи зі сепарації, роботи та послуги службово-допоміжного флоту та інші. Витрати акумулюються в розрізі структурних підрозділів, видів і статей калькуляції (прямі матеріальні, прямі трудові, загальновиробничі тощо).

У складі витрат підприємства представлені не лише виробничі витрати, що відносяться до складу собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг, а й витрати, що не входять до собівартості і безпосередньо списуються на фінансовий результат звітного періоду і беруть участь в розрахунку суми податку на прибуток з урахуванням вимог ПКУ, це, зокрема адміністративні витрати, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати.

До складу фінансових витрат підприємства відносяться суми витрат на сплату відсотків за користування банківськими позиками, а також інші відсотки за фінансовими зобов'язаннями, крім тих, що підлягають капіталізації.

Усі доходи і витрати враховуються підприємством на рахунках 7 і 9 класу відповідно, з подальшим їх списанням на фінансовий результат звітного періоду – рахунок 79 «Фінансові результати».

Після того, визначений в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності фінансовий результат коригується при складанні Декларації з податку на прибуток підприємств на суми податкових різниць, що встановлені вимогами ПКУ.

Для відображення податкових різниць застосовується додаток Р1.

3. В 2019-2022 роках діяльність підприємства була збиткова.

Сума збитків від діяльності підприємства в 2022 році склала 6406 тис. грн., що на 238308 тис. грн. менше, ніж в 2021 році.

Відповідно розрахункове значення економії з податку на прибуток в 2022 році становило 1153 тис. грн., що на 42895 тис. грн. менше, ніж в 2021 році.

Вплив постійних різниць становив в 2022 році - 2162 тис. грн., в 2021 році – 4060 тис. грн., тобто він збільшився на 1898 тис. грн.

Вплив невизнаних відстрочених податкових активів з податкових збитків становив в 2022 році 8023 тис. грн., а в 2021 році -39348 тис. грн., отже, він збільшився на 47371 тис. грн.

Сума витрат з відстроченого податку на прибуток в звіті про фінансові результати в 2022 році склала 7014 тис. грн, в 2021 році – 640 тис. грн., тобто відбулося зростання на 6374 тис. грн.

У складі відстрочених податків ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» в 2021-2023 роках були представлені різні податкові різниці, а саме: відстрочені податкові активи за статтями «Резерв під очікувані кредитні збитки», «Резерв на судові позови» і відстрочені податкові зобов'язання за статтями «Основні засоби», «Нематеріальні активи», «Інвестиційна нерухомість».

4. У роботі було проведено аналіз показників рентабельності в 2019-2023 роках, який показав у 2019-2022 роках компанія демонструвала збитковість.

Але у 2023 році ситуація змінилася кардинальним чином. Зокрема, рентабельність діяльності за чистим прибутком в 2023 році склала 16,8%, тоді як в 2022 році діяльність була збитковою, при тому збитковість склала 0,3%.

Рентабельність активів у 2023 році склала 5%, тоді як в 2022 році мала місце збитковість активів 0,1%.

Рентабельність власного капіталу в 2023 році склала 15,8%, в 2022 році – збитковість власного капіталу становила 0,2%.

Рентабельність витрат за операційним прибутком становила в 2023 році 18,6%, в 2022 році – 13,1%.

Рентабельність оборотних активів в 2023 році склала 25,3%, в 2022 році – 0,4%.

Таким чином результати діяльності підприємства в 2023 році суттєво поліпшилися, була подолана тенденція збитковості, не зважаючи на складні умови роботи під час війни в Україні.

5. У цілому позитивно оцінюючи систему обліку і контролю податку на прибуток на підприємстві, водночас були виявлені певні недоліки діючої практики.

Так, у 2022 році у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» проводилася аудиторська перевірка, в ході якої були встановлені деякі викривлення, що були зафіксовані в Звіті незалежного аудитора.

Зокрема стосовно розрахунків з бюджетом з податку на прибуток було встановлено таке.

Під час розрахунку відстрочених податкових активів управлінський персонал ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» не провів оцінку того, чи отримає Державне підприємство в майбутньому достатній податковий прибуток, який дозволить перекрити визнані суми відстрочених податкових активів.

В нинішніх умовах здійснення господарської діяльності, для якої характерна активна фаза військових дій в Україні, внаслідок повномасштабного воєнного вторгнення РФ в Україну, ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» потерпає від значних збитків.

При тому Підприємство мало збитки вже кілька років поспіль, починаючи з 2021 року. Відповідно, відстрочені податкові активи можуть не мати джерела для їх покриття в майбутньому.

Для усунення відповідних зауважень вважаємо за доцільне порекомендувати підприємству налагодити процес прогнозування діяльності і зокрема складати прогноз фінансових результатів, який дав би підстави для підтвердження того, що підприємство планує отримати джерело для покриття відстрочених податків в майбутньому.

При наявності відповідної прогностної інформації під час аудиторської перевірки можуть бути усунені відповідні зауваження аудиторів, а, отже, підприємство зможе отримати позитивний аудиторський висновок, замість модифікованого, що зробить його звітність більш привабливою для власника, інвесторів, банків та інших користувачів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Баширова Г. Податок на прибуток: генезис трактування поняття та об'єкт бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2020. № 3. С. 38–46. URL : <https://doi.org/10.31767/nasoa.3-2020.04> (дата звернення: 01.11.2024).

2. Болдовська К., Костенко Ю., Хорошилова І. Теоретичні аспекти податку на прибуток підприємств як облікової категорії. *Економіка та суспільство*, 2021. № 33. URL : <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-33-23> (дата звернення: 01.11.2024).

3. Волощенко І.Є. Удосконалення бухгалтерського обліку розрахунків з податку на прибуток. *Ефективна економіка*. 2017. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5701> (дата звернення: 01.11.2024).

4. Гавриленко Н.В., Грищенко О.В. Податкові витрати та контроль їх стану в системі обліково-податкового інформаційного простору. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 14. С. 922–927.

5. Головка О. Бухгалтерський облік податку на прибуток. *Журнал «АГРОПРО»*. 2024. URL : <https://agro-pro.com.ua/news/buhgalterskij-oblik-podatku-na-pributok> (дата звернення: 01.11.2024).

6. Інформаційно-аналітична платформа YouControl URL: <https://youcontrol.com.ua/>

7. Ковач С., Безверхий К. Облік і звітність розрахунків за податком на прибуток підприємства в умовах законодавчих змін. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 4. С. 34–43.

8. Лега О.В. Облік розрахунків за податками та платежами: систематизація поглядів. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2021. Вип. 54. С. 259–266. URL : <https://doi.org/10.32843/infrastruct54-41> (дата звернення: 01.11.2024).
9. Лукіна А.О. Особливості контролю розрахунків по податку на прибуток. URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=67892> (дата звернення: 01.11.2024).
10. Міжнародні стандарти фінансової звітності – теоретичні засади та практика впровадження в Україні : Монографія / За ред. Н.О. Лоханової. Харків: «Діса плюс», 2019. 234 с.
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності. [Чинний від 01.01.2022]. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%201_ukr_2021.pdf (дата звернення: 01.11.2024).
12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки [Чинний від 01.01.2022]. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS%208_ukr.pdf (дата звернення: 01.11.2024).
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 (МСБО 12). Податки на прибуток [Чинний від 01.01.2022]. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-12_ukr19-.pdf (дата звернення: 01.11.2024).
14. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 (МСФЗ 15). Виручка за договорами з клієнтами [Чинний від 01.01.2022]. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf (дата звернення: 01.11.2024).
15. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2017). Офіційний сайт Аудиторської палати України. URL: apu.com.ua/msa (дата звернення: 03.05.2024).

16. Мелень О.В., Майструк О.Д. Дослідження та аналіз проблемних питань організації обліку фінансових результатів. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 13. С. 1385–1390.

17. Набока А.В., Деньга С.М. Фінансова звітність : теоретико-методологічні проблеми. Збірник наукових статей магістрів Інституту економіки, управління та інформаційних технологій. Полтава : ПУЕТ, 2018. Ч. 1. С. 67-73. URL: <http://dspace.puet.edu.ua/handle/123456789/8303> (дата звернення: 01.11.2024).

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 28 груд. 2000 р. № 353. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text> (дата звернення: 01.11.2024).

19. Непочатенко О. О. Оподаткування прибутку підприємств в Україні / О. О. Непочатенко, П. М. Боровик, Б. Р. Щепелюк. *Економіка. Управління. Інновації*. 2015. № 1. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2015_1_28 (дата звернення: 01.11.2024).

20. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. / С. О. Кузнецова, І. Б. Чернікова. Х. : Видавництво «Лідер», 2016. 318 с.

21. Ошурков С. Податок на прибуток: проводки. *Бухоблік*. URL : <https://www.buhoblik.org.ua/uchet/zadolzhennosti/2627-oblik-podatku-na-pributok.html> (дата звернення: 01.11.2024).

22. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 01.11.2024).

23. Подзєга О. П. Порядок здійснення податкових розрахунків з податку на прибуток підприємства / О. П. Подзєга // Економічний форум. – 2011. – № 2. – С. 16–19.

24. Прокопович Л.Б., Шевчук С.В. Раціоналізація облікових процедур визначення оподатковуваного прибутку підприємств. Наукові праці

Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія». 2016. Т. 275. Вип. 263. С. 84–89.

25. Соловйов О.В. Особливості формування витрат (доходів) з податку на прибуток. *Облік і фінанси АПК* : Освітній портал. URL : <https://magazine.faaf.org.ua/osoblivosti-formuvannya-vitrat-dohodiv-z-podatku-na-pributok.html> (дата звернення: 01.11.2024).

26. Скора Н.Є., Свічкарь Н.М., Загорельська Т.Ю. Контроль розрахунків із податку на прибуток. *Приазовський економічний вісник*. 2022. № 1. С.126–132.

27. Чалий І. Облік податку на прибуток: Unclear! *Практика МСФЗ*. 2023. № 5. С.31–33.

28. Чалий І. Бухгалтерський облік податку на прибуток. *Все про бухгалтерський облік*. 2015. № 11. С. 11–16.

29. Шеремета В.П. Бухгалтерський облік податку на прибуток та відображення його у фінансовій звітності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2018. 24 с.

30. Шевчук С.В. Методика внутрішнього контролю операцій з формування оподаткованого прибутку підприємств. *Вісник Національного університету кораблебудування ім. адм. Макарова*. 2012. № 3(24). С. 537–547.

31. Шкуліпа Л. Методика визначення податкового прибутку згідно норм національного законодавства та МСБО 12 «Податки на прибуток». *Економічний аналіз*. 2020. Том 30. № 4. С. 182–194. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2020.04.182> (дата звернення: 01.11.2024).

32. Шовкопляс Т.С. Податок на прибуток підприємств – проблеми контролю за його сплатою з боку держави. *Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»*. 2017. № 24. С. 145–148.

ДОДАТКИ