

Майданевич П.М.

УДК 338.51:338.433

## ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВІДРАХУВАНЬ

**Постановка проблеми.** Амортизаційна політика підприємства представляє собою процес розробки норм та правил нарахування амортизації, встановлення певного порядку використання амортизаційного фонду, метою якої є збільшення за рахунок внутрішніх джерел потоку власних фінансових ресурсів. Але в практиці бухгалтерського обліку амортизацію використовують з метою мінімізації податку на прибуток, що скорочує відрахування до бюджету.

**Аналіз досліджень та публікацій.** Незважаючи на те, що існує достатньо досліджень стосовно питань податкового аудиту амортизаційних відрахувань, наприклад, можна згадати публікації Самойленко Р.Л., Сука П., Хотомлянського О. та Колосюка В., Чумаченко М.Г., Бутинець Ф.Ф., Огійчук М.Ф. тощо існують питання, що потребують подальшого вивчення, що обумовлює встановлену мету.

**Мета статті** - визначення проблем податкового аудиту амортизаційних відрахувань та напрямків їх вирішення.

Актуальністю дослідження проблеми податкового аудиту амортизаційних відрахувань підтверджується необхідністю спрощення та удосконалення механізму нарахування суми зносу основних засобів та його узгодження з потребами підприємства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Амортизаційна політика підприємства представляє собою процес розробки норм та правил нарахування амортизації, встановлення певного порядку використання амортизаційного фонду.

Основна мета розробки амортизаційної політики підприємства – збільшення за рахунок внутрішніх джерел потоку власних фінансових ресурсів. В практиці господарювання це, як правило, здійснюється двома шляхами:

- формуванням амортизаційного фонду підприємства;
- зменшення суми податку на прибуток.

Різні види оцінки основних засобів та методи нарахування амортизації Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та податкового законодавства мають і різний вплив на постійні та змінні витрати, що обумовлює і різний обсяг маржинального прибутку підприємства.

Положенням (стандартом) 7 „Основні засоби” внесено: нову класифікацію необоротних активів; поняття зменшення корисності основних засобів; новий механізм переоцінки основних засобів, запроваджено нові методи нарахування амортизації основних засобів.

Різне визначення амортизації в бухгалтерському обліку (систематичний розподіл амортизаційної суми активу впродовж строку його корисної експлуатації) і в податковому обліку (поступове віднесення витрат, пов'язаних з придбанням, виготовленням чи покращенням основних фондів на зменшення скоригованого доходу в межах встановлених норм амортизаційних відрахувань) обґрунтовує різний підхід до розрахунку суми зносу.

Підприємство самостійно вибирає метод амортизації застосовуючи до кожного об'єкту необоротних активів виходячи із П(С)БО 7 „Основні засоби”. Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій). Нарухування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

В податковому обліку амортизації підлягають витрати підприємства, підприємство керується Податковим кодексом України. Відповідно до пп. 145.1.2 п. 145.1 ст. 145 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено в пункті 145.1, і призупиняється на період його виведення з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації. Нарухування амортизації з метою оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику для складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання (п.п. 145.1.9 п. 145.1 ст. 145 Кодексу).

Підприємства можуть розраховувати амортизацію використовуючи наступні методи: прямолінійний, виробничий, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний.

Крім вказаних методів, підприємства також можуть застосовувати норми і методи нарахування амортизації, що передбачені податковим законодавством. Кожен із методів нарахування амортизації має свої недоліки і переваги. І кожен із цих методів визначає різні суми амортизації. Для підприємства у даній роботі виконано розрахунок амортизації для придбаних основних засобів за всіма методами і виконано їх порівняння. Це допоможе бухгалтерам зробити доцільний вибір.

Всі методи можна вважати рівноцінними, вони мають одну мету, але кожний з них для відповідних періодів корисного використання визначає різні суми амортизації.

Як видно, прискорені методи нарахування амортизації дійсно відповідають своїй природі в порівнянні із прямолінійним. Виробничий метод не має чіткої природи в результаті коливання обсягів виробництва. По відомим причинам відокремлюється із загальної тенденції метод зменшення залишкової вартості за податковим законодавством.

При застосуванні прискореної амортизації відрахування проводять не від залишкової, а від первісної вартості, збільшеної на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням основних фондів. Порівнюючи розміри амортизаційних відрахувань, доходимо висновку, що у перші роки розміри амортизації за умови застосування прискореного методу значно вищі порівняно із звичайною нормою. Це дає можливість набагато швидше використати для зменшення оподаткованого прибутку суми витрат на придбання основних фондів.

Згідно з п.1 ст.145 ПКУ кількість груп основних засобів та інших необоротних активів збільшено до 16, що значно наближає таку класифікацію до бухгалтерської. Крім того для кожної групи (підгрупи) з метою нарахування податкової амортизації вперше наведено поняття «мінімально припустимого строку корисного користування». Однак це спричинило зміну у положеннях бухгалтерського обліку, тобто у П(С)БО 7, «нарахування амортизації може здійснюватись з урахуванням мінімально припустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку виробничого методу)».

У бухгалтерському і податковому обліку визначено, що амортизація основних засобів проводиться до досягнення залишкової вартості об'єкта його ліквідаційної вартості.

У ПКУ наведено однаковий механізм нарахування податкової амортизації для бібліотечних фондів і необоротних матеріальних активів.

Однак не зважаючи на це, залишається перелік питань взагалі не висвітлених у ПКУ.

Щоб налагодити облік основних засобів та провести податковий аудит за новими правилами Податкового кодексу варто зробити ряд перетворень, що визначаються в Розділі XX «Перехідні положення».

Перш за все, необхідно:

1. Провести інвентаризацію основних засобів за даними бухгалтерського обліку станом на 1 квітня 2011р.
2. На основі інвентаризації скласти перелік всіх об'єктів основних засобів та визначити приналежність кожного із них до однієї із 16 груп що подані в ПКУ.

3. Визначити вартість, яка амортизується, по кожному об'єкту основних засобів. Ця вартість визначається з урахуванням капіталізованих витрат на модернізацію, модифікацію, добудову, реконструкцію. Важливим є те що до переоціненої вартості основних засобів не включається сума дооцінки основних засобів, що проведена після 1 січня 2010 року.

4. Визначити суму накопиченої амортизації по кожному об'єкту основних засобів за даними бухгалтерського обліку станом на 1 квітня 2011р.

5. На основі проведеної інвентаризації порівнюємо дані бухгалтерського і податкового обліку:

– Якщо загальна вартість усіх груп основних засобів за даними **бухгалтерського обліку менша**, ніж загальна вартість усіх груп основних фондів за даними **податкового обліку** на дату набрання чинності розділом III цього Кодексу, то тимчасова **податкова різниця**, яка виникає в результаті такого порівняння, **амортизується** як окремий об'єкт із застосуванням прямолінійного методу протягом трьох років.

– Якщо загальна вартість усіх груп основних засобів за даними **бухгалтерського обліку більша**, то сума, яка виникає, амортизується на загальних підставах.

6. Визначаємо строк корисного використання по кожному об'єкту, але не менше мінімально допустимого строку, що визначений в ПКУ(ст. 145.1).

7. Визначаємо метод амортизації кожного об'єкту основних засобів у відповідності з обліковою політикою підприємства.

Виконавши алгоритм переходу, отримані дані щодо груп, строків корисного використання та вартості об'єктів основних засобів використовуємо для нарахування амортизації в податковому обліку.

**Висновки.** При проведенні податкового аудиту правильності нарахування амортизаційних відрахувань необхідно добре володіти Податковим кодексом. Бухгалтеру слід своєчасно і досконально вивчати нормативні документи, знайомитися зі всіма змінами і доповненнями до них, а аудиторам слід в першу чергу приділяти увагу виявленню даних помилок.

#### Джерела та література:

1. Бухгалтерський облік у Україні : навч. посіб. / за ред.: Р. Л. Хом'яка, В. І. Лемішовського. – Львів : Нац. ун-т „Львівська політехніка”; Інтеллект – Захід, 2005. – 1072 с.
2. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/SH000099.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/SH000099.html)
3. Податковий кодекс України (зі змінами і доповненнями), від 02.12.2010 № 2755-VI : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України, прийнятий Верховною Радою України від 16.07.99 № 996 - XIV(зі змінами і доповненнями) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
5. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підруч. для студ. / Ф. Ф. Бутинець. – 2-е вид., перер. і доп. – Житомир : ПП “РУТА”, 2004.
6. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика : навч. посіб. для вузів / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. – К. : Алерта, 2010.
7. Онищенко В. А. Податковий аудит : навч. посіб. / В. А. Онищенко, А. О. Чугаєв. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2003. – 398 с.
8. Самойленко Р. Л. Питання ефективного використання амортизації суб'єктами господарювання / Р. Л. Самойленко // Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. праць / наук. ред. І. К. Бондар. – К., 2002. – Вип. 17. – С. 136-138.
9. Сук П. Облік амортизаційного фонду / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2004. – № 8. – С. 8-10.
10. Хотомлянський О. Амортизаційний фонд як джерело відтворення основних засобів / О. Хотомлянський, В. Колосюк // Економіка України. – 2004. – № 3. – С. 38-42.
11. Чумаченко М. Г. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства / М. Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 3-7.