

РОЗДІЛ 8 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.421

Бездушна Ю. М.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ВИТРАТ НА РЕМОНТ ТА ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

У статті розкрито окремі проблеми обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів та їх вплив на аудиторський процес, а також визначено особливості аудиту. Як джерела інформації використано аудиторські докази, процедури аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів.

Ключові слова: аудит, основні засоби, ремонт основних засобів, поліпшення основних засобів, витрати.

Постановка проблеми. Нині на більшості підприємствах України спостерігається тенденція до нарощення застарілих основних засобів. І чим більше їх буде на підприємстві, тим більше коштів потрібно витратити на їх ремонт. З огляду на це необхідно вдосконалювати систему обліку витрат на поліпшення основних засобів, яка б дозволяла приймати ефективні управлінські рішення та запобігати нераціональним витратам. Перевірка витрат на ремонт і поліпшення є ключовими завданнями аудиту основних засобів в умовах обмеженості фінансових ресурсів. Актуальність цих питань особливо зросла після чергових змін податкового законодавства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у розробку теоретичних положень та методологічних підходів до проблеми обліку й аудиту витрат на ремонт і поліпшення зробили провідні вчені-економісти: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.О. Гура, І.А. Дерун, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Лінник, Т.Г. Мельник, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.Я. Савченко, Л.С. Шатковська, В.Г. Швець та інші. Однак питання методики аудиту з урахуванням оновлених законодавчих вимог та особливостей їх врахування в обліковій практиці сучасних підприємств потребують поглибленого дослідження.

Метою статті є дослідження методичних аспектів аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів у контексті гармонізації національної системи бухгалтерського обліку та податкового законодавства.

Результати досліджень. Основні засоби складають велику групу в активах більшості підприємств. Рівень технічної оснащеності виробництва забезпечується постійними ремонтами, поліпшенням. Перевірка витрат на ремонт і поліпшення основних засобів є однією зі складових комплексу завдань у ході проведення аудиту на підприємствах.

Перед тим, як розпочати перевірку, аудитору необхідно чітко визначитись із джерелами інформації. Глибина й ефективність аудиту витрат на поліпшення основних засобів підприємства багато в чому залежать від обсягу і якості інформації, яка використовується при його проведенні. До інформаційного забезпечення аудиту витрат на поліпшення основних засобів належать нормативні документи та законодавчі акти, первинні документи, регістри аналітичного і синтетичного обліку, фінансова та податкова звітність, матеріали попередніх перевірок тощо.

До джерел нормативно-правового характеру належать закони, постанови, інструкції, положення тощо. Основними нормативно-правовими джерелами аудиту витрат, пов'язаних з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів, є П(С) БО 7 «Основні засоби» (п.п. 14, 15) та Податковий кодекс України [1; 2].

До безпосередніх джерел отримання аудиторських доказів відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази» [3] належать наказ про облікову політику в частині обліку основних засобів (зокрема в частині витрат на їх ремонт і поліпшення), накази керівника підприємства про виведення об'єкта основних засобів з експлуатації, розпорядження, первинні документи, регістри аналітичного і синтетичного, фінансова та податкова звітність (баланс – Звіт про фінансовий стан), Примітки до річної фінансової звітності (р.р. II, XIII, XVI), Декларація з податку на прибуток), матеріали попередніх перевірок, результати опитувань працівників підприємства, третіх осіб (наприклад, представників сторонніх організацій, які виконували ремонт основних засобів) тощо.

Найбільшою групою інформаційного забезпечення є фактографічна інформація, що є основоположною при проведенні аудиту витрат на поліпшення основних засобів. Фактографічна інформація є основою контролю в системі доказів фактів господарських операцій і процесів, що створили конфліктні ситуації у правовідносинах між об'єктами і суб'єктами права. Методика використання фактографічної інформації в процесі аудиту включає такі процедури: перевірка, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, повторне виконання, підрахунок наданих звітів на арифметичну точність, звіряння відповідності даних фінансових звітів підприємства.

Методика аудиту витрат на поліпшення основних засобів передбачає здійснення процедур відповідно до МСА 520 «Аналітичні процедури» [4]: перевірка наявності первинної документації за всіма господарськими операціями з поліпшення основних засобів; перевірка наявності документів на поліпшення основних засобів; перевірка санкціонування операцій з основними засобами; перевірка обґрунтованості й достовірності відображення в обліку витрат на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів.

Отже, ефективне розв'язання аналітичних завдань стає можливим якщо є необхідне інформаційне забезпечення, яке всебічно характеризує

Таблиця 1

Витрати на ремонт і поліпшення основних засобів у межах 10-відсоткового ліміту

Види витрат	ПКУ	Межа	Напрямок визначення витрат	
			До 01.07.2012 р	Після 01.07.2012р.
Сума витрат, пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, зокрема орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером	п. 146.12	у розмірі, що не перевищує 10% від сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітнього року	належить до витрат того звітнього податкового періоду, у якому такий ремонт та поліпшення були здійснені	зараховується платником податку до складу витрат
Сума витрат, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів	п. 146.11	перевищує 10% від сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітнього податкового року	на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення	

Джерело: [4]

об'єкт аудиту та своєчасно надходить до аналітичної функції системи управління підприємством.

Стратегія проведення аудиту витрат на поліпшення основних засобів розробляється, виходячи з норм МСА 300 «Планування» [5]. Програма аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів може містити такі напрями, як встановлення виду ремонту, поліпшення; встановлення способів їх здійснення; перевірка правильності використання коштів на ремонт або поліпшення; порядок списання ремонтних матеріалів; перевірка правильності оформлення документації, які засвідчують витрати на ремонт, поліпшення основних засобів, правильності їх віднесення на рахунки бухгалтерського обліку, відображення відповідно до чинного податкового законодавства. Слід зауважити, що ми зазначили лише основні напрями перевірки. Однак і обсяг, і зміст, і послідовність їх реалізації залежатимуть від комплексу факторів, характерних для кожного окремого підприємства-клієнта. Найбільш важливе значення мають зміст запитів та вимог, які ставить перед аудитом власник (керівництво) підприємства-клієнта, а також професійна майстерність, компетентність і досвід самого аудитора.

Розглянемо основні напрями аудиту витрат на ремонт та поліпшення основних засобів та розкриємо їх особливості та проблеми реалізації на практиці. Як і порядок аудиту, так і порядок відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів, і, відповідно, перевірка їх достовірності залежать від специфічних чинників. Аудитору слід з'ясувати, чи були у підприємства основні засоби на початок звітнього періоду та встановити, які основні засоби ремонтуються (власні чи орендовані). Має значення також перевірка ідентифікації виду робіт (ремонт чи поліпшення), чи приводять такі ремонти й поліпшення до збільшення майбутніх первісно очікуваних економічних вигод від використання об'єкта чи забезпечують його підтримання у робочому стані. Зокрема, відповідно до п. 14 П(С)БО 7 вартість робіт, що приводять до збільшення майбутніх первісно очікуваних економічних вигод, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів [1]. Тобто у бухгалтерському обліку такі витрати включаються до собівартості шляхом нарахування амортизації (п. 8 П(С)БО 16 «Витрати») [6]. Отже, об'єктами аудиту є записи, що мали місце за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» в розрізі окремих субрахунків з наступним списанням з кредиту рахунку 15 «Капітальні інвестиції» в дебет рахунку 10 «Основні

засоби» [7]. Вивчення цих записів слід здійснювати за окремим об'єктом, що підлягав поліпшенню.

Відповідно до п. 15 П(С)БО 7 витрати для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання включаються до складу витрат звітнього періоду. Відповідно, об'єктами перевірки стають записи, що мали місце за дебетом рахунку 23 «Виробництво», або рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності» [7].

Складність аудиторських процедур у цьому напрямі полягає в тому, що витрати на ремонт і поліпшення основних засобів впливають на величину податку на прибуток для тих суб'єктів господарювання, що є його платниками. Порядок визнання таких витрат для цілей оподаткування є дещо відмінним від правил включення ремонтно-поліпшувальних витрат за вимогами П(С)БО 7 «Основні засоби». Якщо витрати на ремонт виробничих або загальновиробничих основних засобів повністю включаються до собівартості прямо або через загальновиробничі витрати за датою їх здійснення, то до витрат, що збільшують балансову вартість основних засобів відповідних груп належать лише ті витрати, які перевищують 10% від сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації на початок звітнього податкового року. А тому необхідним завданням є перевірка правильності визнання таких витрат, перевірка правильності ідентифікації кожної суми поліпшення з об'єктом основних засобів.

Причому така перевірка має розмежування: операції з ремонту та поліпшення, що мали місце до другого кварталу 2012 р. включно перевірялись з урахуванням вимог Податкового кодексу за нормами, що діяли до 1 липня 2012 р., а далі слід враховувати нові вимоги, що почали діяти після зазначеної дати (табл. 1).

Отже, перевіряючи витрати на ремонт та поліпшення у межах 10-відсоткового ліміту до 1 липня 2012 р., аудитору слід зібрати докази, щоб переконатися, що такі витрати включено у витрати того звітнього періоду, у якому такий ремонт або поліпшення були здійснені. Тобто відповідно до «старої» редакції п. 146.12 ПКУ платнику податку не варто було визнавати такі витрати за датою списання матеріалів або, для прикладу, за датою нарахування заробітної плати працівникам при господарському способі ремонту [2].

В оновленому Податковому кодексі спостерігаємо відсутність чітко встановленої дати, тобто в межах ліміту витрати на ремонт будь-яких (ви-

робничих і загальновиробничих) основних засобів визнаються за датою понесення таких витрат. Порядок перевірки правильності визнання витрат проводитиметься за такою схемою (табл. 2).

Таблиця 2
Порядок визначення витрат на ремонт і поліпшення основних засобів

Види основних засобів функціональним за призначенням	Порядок визначення витрат	Нормативне регулювання, ПКУ
Виробничі і загальновиробничі	прямо або шляхом розподілу загальновиробничих витрат. Формують собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) в період виникнення доходу від продажу таких	п. 14.1.228 п. 138.8.5 п. 138.9 п. 138.4
Адміністративні	адміністративні витрати	пп. 138.10.2 п.п. «В»
Основні засоби, задіяні у збуті продукції	витрати на збут	пп. 138.10.2 п.п. «Д»
Інші	інші витрати	пп. 138.10.4 пп. 138.10.6

Джерело: [7]

Слушне зауваження М.А. Толстих щодо існування проблем, які постають перед бухгалтерами в їх обліковій практиці щодо необхідності використання транзитного рахунку для накопичення витрат на ремонт основних засобів [8].

У разі наявності орендованих основних засобів, їх ремонтів та поліпшення аудиторі слід перевірити, чи враховано в баланс вартість ремонтів орендованих основних засобів в дотримання вимог п. 146.1 ст. 146 ПКУ (орендар не враховує балансову вартість об'єкта оперативного лізингу (оренди), за якою він обліковується на балансі орендодавця). Крім цього, потрібно вивчити умови орендних договорів у частині, яка визначає умови здійснення ремонтів та поліпшень. Особливу увагу звертають на операції за лізинговими/орендними договорами, термін дії яких завершився у звітному періоді, що перевіряється. Отже, аудитор має перевірити правомірність збільшення витрат – на суму вартості, яка амортизується, за вирахування сум накопиченої амортизації такого об'єкта основних засобів у разі повернення орендарем об'єкта оперативного лізингу/оренди орендодавцю внаслідок закінчення дії лізингового/орендного договору орендар).

Якщо ремонт основних засобів здійснювався господарським способом, то завданням аудитора є перевірити обсяг будівельно-ремонтних матеріалів, кількісний обсяг списаних матеріалів на об'єкт та відповідність нормам списання, якості матеріалів, порядок оцінки будівельно-ремонтних матеріалів при списанні; порядок відображення

списаних матеріалів на бухгалтерських рахунках, своєчасність виконання ремонтних робіт [9]. Якщо ремонт виконує стороння організація (підприємство), то аудиторі слід встановити правильність укладання договору, проектно-кошторисної документації на здійснення ремонтних робіт, перевірити якість і своєчасність ремонту; можливість завищення обсягів ремонтних робіт, вивчаючи розрахунки, кошториси, калькуляції, акти виконаних робіт тощо. Найчастіше до виконання таких процедур додатково залучають спеціалістів-експертів.

Значні витрати на ремонт або поліпшення основних засобів можуть вплинути на нестачу оборотних засобів, що, відповідно, негативно вплине на фінансовий стан підприємства [9]. Тому керівництво підприємства приймає рішення отримати позику в установі банку. Тож необхідно перевірити правильність відображення відсотків за кредитом, який використовується на ремонт основних засобів. Важливим джерелом аудиторських доказів при цьому є наказ про облікову політику. Якщо в обліковій політиці підприємства-клієнта передбачено капіталізацію фінансових витрат (відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»), пов'язаних з ремонтом основних засобів, то включення до первісної вартості об'єкта основних засобів сплачених відсотків за борговими зобов'язаннями, які фактично здійснено на дату придбання, створення таких основних засобів буде визнано правомірним [10]. Однак, якщо у наказі про облікову політику про це не йдеться, то дотримуючись вимог п. 141.1 ст. 141 ПКУ виплата відсотків за позиками, пов'язаними з придбанням, створенням, ремонтом основних засобів при визначенні об'єкта оподаткування податку на прибуток має відображатися у складі витрат у звітному періоді їх нарахування.

Заключним етапом аудиту є узагальнення результатів перевірки, встановлення відповідно до МСА 320 «Суттєвість в аудиті» суттєвості виявлених помилок і порушень, а також формулювання відповідного висновку. Порядок складання аудиторського висновку регламентується МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» [11; 12].

Висновки. Отже, аудит витрат на ремонт та поліпшення основних засобів є складним процесом та має ряд особливостей, що в основному зумовлено новими вимогами податкового законодавства та специфічністю обліку операцій з поліпшення й ремонту основних засобів та їх впливом на оцінку вартості об'єктів. Від результатів аудиту, тобто підтвердження достовірності витрат на ремонт і поліпшення основних засобів, залежить правильність визначення фінансового результату в бухгалтерському обліку та правильність визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток, в чому передусім зацікавлені власники та керівництво підприємства.

Список літератури:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Міжнародний стандарт аудиту (МСА 500) «Аудиторські докази» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.aru.com.ua.
4. Міжнародний стандарт аудиту (МСА 520) «Аналітичні процедури» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.aru.com.ua.
5. Міжнародний стандарт аудиту (МСА 300) «Планування аудиту фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.aru.com.ua.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

7. Інструкція з використання Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій від 30.10.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
8. Толстих М.А. Організаційно-методологічні аспекти обліку витрат на ремонт основних засобів відповідно до вимог податкового кодексу / М.А. Толстих // Формування ринкової економіки. – К.: КНЕУ, 2011. – Ч. 2. – С. 498–503.
9. Кузик Н.П. Особливості аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів / Н.П. Кузик // Облік і фінанси. – 2012. – № 3. – С. 28–31.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.
11. Міжнародний стандарт аудиту (МСА 320) «Суттєвість в аудиті» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.aru.com.ua.
12. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.aru.com.ua.

Бездушная Ю. Н.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ЗАТРАТ НА РЕМОНТ И УЛУЧШЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Резюме

В статье раскрыты отдельные проблемы учета расходов на ремонт и улучшение основных средств и их влияние на аудиторский процесс, а также определены особенности аудита. Как источники информации рассмотрены аудиторские доказательства, процедуры аудита расходов на ремонт и улучшение основных средств.

Ключевые слова: аудит, основные средства, ремонт основных средств, улучшения основных средств, расходы.

Bezduشنا Y. M.

Kyiv National University of Taras Shevchenko

FEATURES OF AUDIT OF COSTS FOR REPAIRS AND IMPROVEMENTS TO FIXED ASSETS

Summary

The article reveals some problems keeping the cost of repair and improvement of fixed assets and their impact on the audit process. Considered sources of information, audit evidence audit procedures cost of repairs and improvement of fixed assets. The features of the audit process costs for repair and improvement of fixed assets.

Keywords: audit, fixed assets, repairs of property, plant and equipment improvements, costs.