

*Н.П. КУЗИК, к.е.н., доцент,
Національний університет біоресурсів і природокористування України*

Особливості аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів

& Питання, які розглядаються:

- *Визначено особливості процесу аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів.*
- *Розкриваються окремі проблеми обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів та їх вплив на аудиторський процес.*

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

& Вопросы, которые рассматриваются:

- *Определено особенности процесса аудита расходов на ремонт и улучшение основных средств.*
- *Раскрываются отдельные проблемы отображения расходов на ремонт и улучшение основных средств в учете и их влияние на процесс аудита.*

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

& Issues that are examined:

- *Special features of the audit process for repairs and improvement of fixed assets were determined.*
- *The some problems of reflection of cost for repairs and improvement of fixed assets in accounting are disclosed. Their impact on the audit process is exposed.*

Keywords: *audit, fixed assets, repair of fixed assets, fixed asset improvement, expenses.*

Постановка проблеми. Основні засоби є важливим складовим елементом ресурсного потенціалу будь-якого підприємства, в тому числі і сільськогосподарського. Їх економічна сутність та матеріально-речовий зміст вказують на значимість у функціонуванні та розвитку агропромислового виробництва. Перевірка фактичної наявності і стану, витрат на ремонт і поліпшення є ключовими завданнями аудиту основних засобів в умовах обмеженості фінансових ресурсів. Актуальність цих питань особливо підвищилась після чергових змін податкового законодавства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. В економічній літературі питання обліку та аудиту основних засобів висвітлені як у теоретичному, так і в практичному аспектах. Вагомий внесок у розробку теоретичних положень та методологічних підходів до проблеми обліку і аудиту основних засобів сільськогосподарських підприємств зробили провідні вчені-економісти: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Лінник, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.Я. Савченко, Л.С. Шатковська та інші. Однак, питання методики аудиту з урахуванням оновлених законодавчих вимог та особливостей їх врахування обліковій практиці сучасних підприємств потребують поглибленого дослідження.

Метою статті є дослідження методичних аспектів аудиту основних засобів у контексті гармонізації

національної системи бухгалтерського обліку та податкового законодавства.

Вклад основного матеріалу. Основні засоби складають велику групу в активах переважної більшості агропромислових підприємств. Рівень технічної оснащеності виробництва забезпечується постійними ремонтами, поліпшенням. Звісно в ході проведення аудиту на практиці перевірка витрат на ремонт і поліпшення основних засобів є одним із складових комплексу завдань. Тому, перш за все, перед тим, як розпочати перевірку, аудиторю необхідно чітко визначитись із джерелами інформації. Їх варто розрізняти як джерела нормативно-правового характеру (Закони, постанови, інструкції, положення тощо) та безпосередні джерела отримання аудиторських доказів. До останніх 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 (за ними можна встановити зміст рішення про характер та ознаки здійснюваних підприємством робіт, які приймає його керівник з урахуванням результатів аналізу ситуації та суттєвості таких витрат), первинні документи (обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та ст. 138 ПКУ – за їх даними встановлюють якість ремонту основних засобів, затрати праці та витрачання цінностей на ремонт, якість реконструкції та

модернізації), реєстри (шляхом порівняння їх даних з даними первинних документів, Головної книги можна встановити реальність низки показників і (або) відповідність їх встановленим нормативам), звітність (отримують інформацію про сумарні залишки необоротних активів (ф. № 1), наявність основних засобів у первісній вартості на початок року, надходження за рік, суми переоцінки, вибуття за рік, втрати від зменшення корисності, суму нарахованої амортизації за рік, інші зміни за рік), матеріали попередніх перевірок (встановлюють своєчасність виправлення помилок, усунення недоліків, які були виявлені в результаті таких перевірок), результати опитувань працівників підприємства, третіх осіб (наприклад, представників сторонніх організацій, які виконували ремонт основних засобів) тощо.

Нормативно-правовими джерелами аудиту витрат, пов'язаних з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів, є П(С)БО 7 "Основні засоби" (п. 14 та п. 15), Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів (розділ VI), Податковий кодекс України [1, 3, 4].

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 і (або) поліпшення; порядку списання ремонтних матеріалів; перевірка правильності оформлення документації, які засвідчують понесені витрати на ремонт, поліпшення основних засобів, правильності їх віднесення на рахунки бухгалтерського обліку, відображення відповідно до чинного податкового законодавства.

Слід зауважити, що нами зазначено лише основні напрями перевірки. Однак, і обсяг, і зміст, і послідовність їх реалізації залежатимуть від комплексу факторів, характерних для кожного окремого підприємства-клієнта. Йдеться про організаційно-правову форму підприємства, галузеву приналежність, види і масштаби діяльності, чисельність працівників, обрану систему оподаткування; рівень ефективності системи бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю господарюючого суб'єкта, кваліфікацію і професіоналізм його кадрів тощо. Найбільш важливе значення мають зміст запитів та вимог, які висуваються до аудиту власником (керівництвом) підприємства-клієнта, а також професійна майстерність, компетентність і досвід самого аудитора.

Зупинимось на основних напрямках аудиту витрат на ремонт та поліпшення основних засобів з наступним розкриттям їх особливостей та проблем 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. Відповідно, аудиторі слід з'ясувати чи були у підприємства основні засоби на початок звітного періоду (як зазначено було вище, з фінансових звітів беруть інформацію про сумарні залишки основних засобів, які показані у балансі та Примітках до річної

фінансової звітності) 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 вигід 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 вигід, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів [3]. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів (до таких робіт відносять модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо) є збільшення строку корисного використання об'єкта, підвищення кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом. Тобто у бухгалтерському обліку такі витрати включаються до собівартості шляхом нарахування амортизації (п. 8 П(С)БО 16 "Витрати"). Таким чином, 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". Вивчення цих записів слід здійснювати за окремим об'єктом, що підлягав поліпшенню.

Відповідно до п. 15 П(С)БО 7 витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), включаються до складу витрат звітного 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".

Складність аудиторських процедур у цьому напрямі полягає в тому, що витрати на ремонт і поліпшення основних засобів мають вплив на величину податку на прибуток для тих господарюючих суб'єктів, 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 відносяться лише ті витрати, які перевищують 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації на початок звітного 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 (зокрема – в подальшому) буде мати розмежування: операції з ремонту та поліпшення, що мали місце по другий квартал 2012 року включно перевірятимуть із врахуванням вимог Податкового кодексу за нормами, що діяли до 01.07.2012 року, а далі слід враховувати нові вимоги, що почали діяти після зазначеної дати (табл. 1).

Таким чином, перевіряючи витрати на ремонт та поліпшення у межах 10 %-го ліміту до 01.07.2012 р., аудитор слід зібрати докази, щоб переконатися, що такі витрати включено у витрати того звітнього періоду, у якому такий ремонт або поліпшення були

здійснені. Достовірним доказовим джерелом при цьому є первинні документи, наприклад "Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів", (форма № ОЗСГ–2), за яким найпростіше можна встановити дату завершення ремонту. Тобто відповідно до "старої" редакції п. 146.12 ПКУ платнику податку не варто було визнавати такі витрати за датою списаних матеріалів або, для прикладу, за датою нарахування заробітної плати працівникам при господарському способі ремонту.

Таблиця 1

Витрати на ремонт і поліпшення основних засобів у межах 10 %- го ліміту [4]

Види витрат	ПКУ	Межа	Напрямок віднесення витрат	
			До 01.07.2012 р	Після 01.07.2012р.
Сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером	п. 146.12	у розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітнього року	відноситься до витрат того звітнього податкового періоду, у якому такий ремонт та поліпшення були здійснені	відноситься платником податку до складу витрат
Сума витрат, пов'язаних із 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 % 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	

В оновленому Податковому кодексі спостерігаємо відсутність чітко встановленої дати, тобто в межах ліміту витрати на ремонт будь-яких – виробничих і загальновиробничих основних засобів – визнаються

за датою понесення таких витрат. Порядок перевірки правильності визнання витрат буде проводитися за такою схемою (табл. 2):

Таблиця 2

Порядок віднесення витрат на ремонт і поліпшення основних засобів [4]

Види основних засобів функціональним за призначенням	Порядок віднесення 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

Слід відмітити слушність 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 [5].

У разі наявності орендованих основних засобів та здійснення їх ремонтів і поліпшень, аудитор слід перевірити чи враховується в балансі 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 в частині, яка визначає умови здійснення ремонтів та поліпшень. Особливу увагу звертають на операції по лізингового/орендним договорам, термін дії яких завершився у звітному

Облік і аудит

періоді, що перевіряється. Так, аудитор має перевірити правомірність збільшення:

витрат – на суму вартості, яка амортизується, за вирахуванням 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);

або

доходів, які зобов'язане визнати підприємство - орендар у тому випадку, якщо орендодавець здійснює компенсацію витрат, понесених орендарем на ремонт або поліпшення об'єкта оперативної оренди або лізингу, причому за датою їх визнання згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

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, якість матеріалів, порядок оцінки будівельно-ремонтних матеріалів при списанні; порядок відображення списаних матеріалів на бухгалтерських рахунках, своєчасність виконання ремонтних робіт [2]. Якщо ремонт виконує стороння організація (підприємство), то аудитору 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 [2]. Тому керівництво підприємства приймає рішення отримати позику в установі банку. Таким чином, необхідно перевірити правильність відображення відсотків за кредитом, який використовується на ремонт основних засобів. Важливим джерелом аудиторських доказів при цьому, про який згадувалось нами вище, є Наказ про облікову політику. Так, у разі, якщо у обліковій політиці підприємства-клієнта передбачено капіталізацію фінансових витрат (відповідно до П(С)БО 31 "Фінансові витрати"), пов'язаних із 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. 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 відобразитися у складі витрат у звітному періоді їх нарахування.

Висновки. Узагальнюючи слід відмітити, що аудит витрат на ремонт та поліпшення основних засобів є складним процесом та має ряд особливостей, що, головним чином, 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, в першу чергу, зацікавлені власники та керівництво підприємства.

4 Список використаних джерел

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 // Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в Україні. - К.: ННЦ "ІАЕ", 2012. - 636 с. – С. 483-495.
2. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика: Навчальний посібник / М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. - К.: Алерта, 2010. – 584 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами і доповненнями) // Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в Україні. - К.: ННЦ "ІАЕ", 2012. - 636 с. – С. 70-81.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами та доповненнями від 20.09.2011 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Толстих М.А. Організаційно-методологічні аспекти обліку витрат на ремонт основних засобів відповідно до вимог податкового кодексу / М.А. Толстих // Формування ринкової економіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ir.kneu.kiev.ua:8080/handle/2010/1207>.