

УДК 657 (075)

Мікрюкова Л.В.,

Клименко С.О., к.е.н.

Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського

РОЛЬ ВНУТРІШНОГО АУДИТУ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

Стаття розкриває проблему обліково-аналітичного забезпечення основних засобів підприємства, що ефективно вирішується при впровадженні на підприємстві служби внутрішнього аудиту. Обґрунтована та достовірна інформація забезпечує зростання ефективності управлінських рішень.

Ключові слова: бухгалтерський облік, основні засоби, внутрішній аудит, обліково-аналітичне забезпечення.

Mikryukova L., Klymenko S.

ROLE OF INTERNAL AUDIT IN THE ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR FIXED ASSETS

Modern accounting reform in Ukraine is accompanied by a number of pressing issues that must be solved. One issue that requires studying and generalizing is to improve internal audit as an important factor of an accounting and analytical support of the fixed assets of the company. The users want to get grounded, reliable, quality information about the state of the motion, the efficient use of the assets.

As the Instruction for use of the Plan of accounts [7] provides, if it is necessary an enterprise can open sub-accounts of the third order, so you can enter this grouping into additional sub-accounts, for example, 103.1 "Houses and buildings for production purposes," 103.2 "Houses and buildings for non-production purposes"; 104.1 "Machinery and equipment for production purposes," 104.2 "Machinery and equipment for non-production purposes" etc. This lets you combine the tax and financial accounting and make an accountant's calculation job easy, as in the financial accounting all objects of the fixed assets are tended to calculating depreciation and in the tax accounting only those objects that are involved in business enterprise are tended to calculating depreciation.

Another problem of the fixed assets is a reflection of the source of the object to an enterprise. Thus, sub-account 152 "Acquisition (manufacturing) of fixed assets" is provided for the account of costs for the acquisition or creation of fixed assets; sub-account 153 "Acquisition (manufacturing) of other non-current assets" is provided for the costs for the acquisition or creation of other non-current assets. Also, sub-account 151 "Capital construction" is provided for the account of costs for the capital construction by the contracting or economic means. For the purposes of control the information from which

channel and in what way the object of the fixed assets has come will be very useful. Therefore, in addition to account 152 "The acquisition (production) of the fixed assets" it is proposed to open analytical accounts of the third order, depending on the channel of the fixed assets' coming: 152.1 "Creating of the fixed assets by the own forces by the economic means"; 152.2 "Creating of the fixed assets by the contracting method"; 152.3 "Purchases of the fixed assets"; 152.4 "Gratuitous receipt of the fixed assets"; 152.5 "The receipt of the fixed assets as a contribution to the authorized capital"; 152.6 "Getting fixed assets in return."

In accordance with article 146.12 of the Tax Code of Ukraine the costs for the improvement of the fixed assets are included into the gross expenses, but not more than 10% of the aggregate book value of all groups of the fixed assets at the beginning of the year, and in P (S) 7 "Fixed Assets" all these costs are included in expenditure accounts. In order to correct identified violations in time, to prevent them in future and to operate efficiently with the fixed assets it is proposed to implement the enterprise internal audit of the fixed assets.

Being a form of control, an internal audit will solve the complex problems that will ensure the preservation of the objects of the fixed assets, the reliability of their assessment, timeliness and accuracy of the reflection of the data movement of the fixed assets in the account, the accuracy in the reporting.

We propose to combine bookkeeping and taxation accounting by opening a special account 156 "Expenditure on the improvement of the fixed assets", which complies with the legislation and enables an effective control of the expenditure on the improvement of the fixed assets, making financial and tax reports. In the debit of the account the expenses for repairs, modernization, renovation of the fixed assets, which are made by both economical and contracting methods should be accounted. According to the credit account their write-off under the current regulations and accounting policies should be accounted.

Keywords: accounting, fixed assets, internal audit, accounting and analytical support.

Микрюкова Л.В., Клименко С.А.

РОЛЬ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В УЧЁТНО-АНАЛИТИЧЕСКОМ ОБЕСПЕЧЕНИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЯ

Статья раскрывает проблему учётно-аналитического обеспечения основных средств предприятия, которая эффективно решается при внедрении на предприятии службы внутреннего аудита. Обоснованная и достоверная информация обеспечивает рост эффективности управленческих решений.

Ключевые слова: основные средства, внутренний аудит, учётно-аналитическое обеспечение.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Сучасне реформування бухгалтерського обліку в Україні супроводжується цілою низкою актуальних питань, які необхідно вирішувати. Однією з проблем, яка потребує вивчення і узагальнення, є удосконалення внутрішнього аудиту як важливого чинника обліково-аналітичного

забезпечення основних засобів підприємства. Користувачі прагнуть отримувати обґрунтовану, достовірну, якісну інформацію про стан руху, ефективне використання основних засобів.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Проблему застосування внутрішнього аудиту розглядали і досліджували Ф.Ф. Бутинець [1], П.М. Гарасим [2], С.Ф. Голов [3], Т.І. Дроздова [4], І.С. Павлюк [5], С.О. Хома [6], зарубіжні науковці. Але не вирішеною раніше частиною проблеми залишається те, що облік і фінансова звітність не завжди надають достовірну інформацію про операції з основними засобами, що впливає на прийняття ефективних управлінських рішень. Основними причинами є неузгодженість податкового і фінансового обліку об'єктів основних засобів, недотримання вимог діючих нормативно – правових актів, а також наявність допущених помилок при складанні фінансової звітності.

Цілі статті. Мета статті – дослідити застосування внутрішнього аудиту як важливого чинника обліково-аналітичного забезпечення основних засобів підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Для покращення контролю та організації бухгалтерського обліку основних засобів на досліджуваному підприємстві запропоновано використання наступних субрахунків, які рекомендує Інструкція по застосуванню Плану рахунків [7]. За нею підприємство при потребі може відкривати субрахунки третього порядку, тому можна ввести групування у вигляді додаткових субрахунків. Наприклад, 103.1 «Будинки та споруди виробничого призначення», 103.2 «Будинки та споруди невиробничого призначення»; 104.1 «Машини та обладнання виробничого призначення», 104.2 «Машини та обладнання невиробничого призначення» і т.д. Це дасть змогу об'єднати податковий та фінансовий облік і полегшити бухгалтеру облікову роботу, тому що у фінансовому обліку нарахуванню амортизації підлягають всі об'єкти основних засобів, а в податковому – лише ті об'єкти, які задіяні у господарській діяльності підприємства.

Ще однією проблемою обліку основних засобів є відображення джерела надходження об'єкта на підприємство. Так, для обліку витрат на придбання чи створення основних засобів передбачено субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»; витрат на

придбання чи створення інших необоротних активів — субрахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних активів». Також для обліку витрат на капітальне будівництво підрядним чи господарським способом передбачено субрахунок 151 «Капі-тальне будівництво». Для потреб управління буде корисною інформація, з якого саме каналу або яким чином надійшов об'єкт основних засобів. Тому пропонується до рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» відкривати аналітичні рахунки третього порядку залежно від каналу надходження об'єкта основних засобів: 152.1 «Створення основних засобів власними силами господарським способом»; 152.2 «Створення основних засобів підрядним способом»; 152.3 «Купівля основних засобів»; 152.4 «Безоплатне отримання об'єктів основних засобів»; 152.5 «Отримання об'єктів основних засобів у вигляді внеску до статутного капіталу»; 152.6 «Отримання основних засобів в обмін».

Згідно статті 146.12 Податкового Кодексу України витрати на поліпшення основних засобів включаються до валових витрат, але не більше 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, а в П(С)БО 7 «Основні засоби» всі ці витрати відносяться на витратні рахунки [8].

З метою своєчасного управління виявлених порушень, недопущення їх у майбутньому та ефективної роботи основних засобів запропоновано впровадити на підприємстві службу внутрішнього аудиту. Як одна з форм контролю, внутрішній аудит дозволить вирішити комплекс завдань, що забезпечить збереженість об'єктів основних засобів, достовірність їх оцінки, своєчасність і правильність відображення даних руху основних засобів в обліку, достовірність відображення у звітності.

При дослідженні виявлено, що ТОВ «Модуль» використовує діючий План рахунків для відображення бухгалтерських операцій, але з деяким порушенням стосовно витратного рахунку 92 «Адміністративні витрати». Витрати на поточний ремонт об'єктів основних засобів, які знаходяться в експлуатації адміністрації підприємства списуються на рахунок 93 «Витрати на збут», а рахунок 92 взагалі не використовується, що суперечить діючому Плану рахунків та Інструкції щодо правильності ведення Плану рахунків. Доцільно буде ввести рахунок 92 «Адміністративні витрати» та всі витрати, які пов'язані з адміністративним персоналом, списувати саме

на нього. Пропонуємо об'єднати бухгалтерський та податковий обліки, відкривши спеціальний рахунок 156 «Витрати на поліпшення основних засобів», що не суперечить чинному законодавству і дасть змогу ефективного контролю витрат на поліпшення основних засобів, складання фінансової та податкової звітності. По дебету цього рахунку слід обліковувати витрати на ремонти, модернізацію, реконструкцію основних засобів, які виконані як господарським, так і підрядним способами, а за кредитом рахунку - їх списання згідно діючим нормативним документам та облікової політики підприємства. Витрати на удосконалення основних засобів у розмірі 10 % балансової вартості всіх груп основних засобів, зосереджених на цьому рахунку будуть відноситись до складу валових витрат, а сума, яка перевищує даний 10 % поріг – буде відноситись на підвищення балансової вартості об'єктів, які знаходяться на капітальному ремонті, модернізації або реконструкції.

Передача об'єктів основних засобів іншим власникам і переміщення об'єктів у межах підприємства, згідно сучасних правил, однаково оформлюється Актом приймання-передачі (переміщення) основних засобів форми ОЗ-1. Вважаємо, що не можуть мати однакову форму два зовсім різні документи – Акт приймання-передачі основних засобів, згідно якого змінюється власник, та накладна на внутрішнє переміщення об'єктів основних засобів, тому що вони виконують різні функції. Під час передачі об'єкта іншому власникові необхідно вказати вартість продажу, термін корисного використання об'єкта, його комплектність, в той час як менше значення мають метод нарахування амортизації, що застосовувався до об'єкта, адже на іншому підприємстві він може бути змінений; витрати на ремонт, у зв'язку з тим, що оцінюється лише придатність до виконання своїх функцій. Для переміщення між підрозділами підприємства потрібна інша інформація про об'єкт. Необхідно зазначити метод нарахування амортизації, її суму, витрати на ремонти, здійснені раніше, а також відобразити балансову вартість об'єкта. На досліджуваному підприємстві варто застосовувати дві форми замість однієї: акт приймання-передачі основних засобів та накладну на внутрішнє переміщення об'єктів основних засобів.

Ще одним проблемним питанням залишається облік продажу об'єктів основних засобів. Починаючи з 30.03.2008 року, норми профільного П(С)БО 7 «Основні засоби» вже не поширюються на ті

об'єкти, які утримуються для продажу. Їх облік ведуть за правилами оновленого з метою відповідності міжнародним стандартам П(С)БО 27 «Необоротні активи, що утримуються для продажу, і припинена діяльність», який принципово змінив підходи до обліку основних засобів. Питання полягає в тому, що необоротні активи, утримувані для продажу, не можуть класифікуватись як запаси. Проте згідно з останніми змінами в Плані рахунків та Інструкції № 291 для цього тепер передбачено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу», на якому ведеться облік наявності та руху необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу. Цей субрахунок входить до рахунку 28 «Товари», який відповідно до Інструкції № 291 призначений для обліку матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу.

Висновки. Згідно з останніми змінами в законодавчих документах основні засоби, призначені для продажу, визнаються оборотними активами і обліковуються разом з виробничими запасами. Як свідчать дані, об'єднання на одному рахунку різних за економічними характеристиками об'єктів знизить поінформованість користувачів та не дасть їм можливості приймати обґрунтовані управлінські рішення. Тому доцільним буде повернути застосовувані раніше рахунки для обліку об'єктів основних засобів, які підлягають реалізації, на тих підприємствах, де здійснюється ця господарська операція. Для обліку доходів від такої операції з нематеріальними активами варто використовувати субрахунок 742 «Дохід від реалізації необоротних активів», а для обліку витрат – 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів». З метою запобігання у подальшому порушень обліку основних засобів необхідно організувати відділ внутрішнього аудиту. Це дозволить підприємству вдосконалити організацію обліку основних засобів.

1. Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки «Бухгалтерський облік»: реалії: Монографія. / Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 324 с.
2. Гарасим П. М. Курс фінансового обліку: Навчальний посібник / П.М. Гарасим - К.: Знання, 2009. – 566 с.
3. Голов С. Ф. Фінансовий облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів, напрям “Економіка і підприємництво”, спец. “Облік і аудит” / С. Ф. Голов - К.: Лібра, 2008. – 976 с.
4. Дроздова Т.І. Надходження основних засобів на підприємство: бухгалтерський і податковий облік / Т.І. Дроздова // Все про бухгалтерський облік. – 2008. -

№ 31 (1185). – С. 8 - 20

5. Павлюк І.С. Бухгалтерський облік витрат на поліпшення і збереження основних засобів / Павлюк І.С // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009.- № 5 - С. 12-16
6. Хома С. О. Забезпечення вибуття основних засобів з експлуатації з врахуванням вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності / С. О. Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 10 - С. 23 - 27
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій №291, зі змінами та доповненнями, [Електронний ресурс]. Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99
8. П(С)БО 7 «Основні засоби» зі змінами та доповненнями, [Електронний ресурс]. Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0288-00