

НАЦІОНАЛЬНІ ТА ЗАРУБІЖНІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ ПОЛІПШЕННЯ ТА РЕМОНТІВ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

©2023 ІЗМАЙЛОВ Я. О., ЄГОРОВА І. Г., МОРОЗЮК О. О.

УДК 657
JEL: M41; O14

Ізмайлов Я. О., Єгорова І. Г., Морозюк О. О. Національні та зарубіжні особливості обліку й оподаткування поліпшення та ремонтів необоротних активів

Метою статті є систематизація та обґрунтування національних і зарубіжних особливостей обліку й оподаткування поліпшення та ремонтів необоротних активів. Доведено, що через вкладення коштів у поліпшення необоротних активів досягається ефективність господарської діяльності підприємства, а порівняно з придбанням чи створенням нових об'єктів необоротних активів поліпшення та ремонті потребують значно менших витрат коштів та здатні за відносно короткі терміни і порівняно невеликі кошти підвищити продуктивність господарської діяльності підприємств. Запропоновано трактувати поліпшення як комплекс заходів, спрямованих на підтримання об'єктів необоротних активів у робочому стані з елементами поліпшення первісно очікуваних економічних вигод, а також на збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання таких об'єктів. Таке тлумачення поліпшення дозволить віднести до нього ремонті та технічне обслуговування з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта, що відповідає потребам сучасного виробництва та підвищує об'єктивність оцінки вартості необоротних активів, які зазнали відповідного поліпшення. Обґрунтовано національні та зарубіжні особливості обліку й оподаткування поліпшення та ремонтів необоротних активів. Визначено основні проблеми обліку й оподаткування поліпшення та здійснення поточних ремонтів необоротних активів, серед яких основними є: довільне тлумачення терміна «поліпшення» та різноманітна і неузгоджена класифікація видів поліпшення необоротних активів у практиці обліку й оподаткування за відсутності чіткого розкриття цього поняття в національних і міжнародних нормативно-правових актах; застарілі первинні документи; відсутність спеціально призначених рахунків для обліку витрат з ремонту необоротних активів та недостатня аналітична спрямованість субрахунків до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» для відображення поліпшення необоротних активів – через відсутність системної класифікації таких витрат; нерегламентованість у нормативно-правових актах процесу визначення випадків, коли здійснення того чи іншого виду робіт з ремонту чи поліпшення приводить, а коли не приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта, що ускладнює порядок обліку та встановлення величини можливої зміни оцінки необоротних активів. Запропоновано перелік основних напрямків розвитку цифрових соціально-економічних відносин в умовах глобальної співпраці. Для вдосконалення системи обліку й оподаткування поліпшення та ремонтів необоротних активів пропонується: доопрацювання нормативно-правових актів у частині розкриття поняття «поліпшення» та наведення єдиної обґрунтованої класифікації його видів, яке сприятиме адекватному поданню інформації про витрати з поліпшення необоротних активів і повнішому забезпеченню інформаційних потреб аналізу; визначення основних рахунків і методичних рекомендацій з обліку цих витрат, особливо з урахуванням видів поліпшення, що дозволить уникати можливих помилкових бухгалтерських записів і полегшити формування інформаційної бази аналізу. Розглянуті проблеми обліку й оподаткування поліпшення та ремонтів необоротних активів та запропоновані рекомендації щодо їх вирішення створюють базу для продовження досліджень у напрямку вдосконалення методики та організації обліку й оподаткування господарської діяльності підприємств в умовах обмеженості фінансових і матеріальних ресурсів.

Ключові слова: облік, оподаткування, поліпшення, необоротні активи, ремонт.

Рис.: 2. **Бібл.:** 12.

Ізмайлов Ярослав Олександрович – доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансового адміністрування, Державний податковий університет (вул. Університетська, 31, Ірпінь, 08205, Україна)

E-mail: izmyar@ukr.net

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4853-205X>

Scopus Author ID: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57215589520>

Єгорова Ірина Геннадіївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри міжнародної економіки, Державний університет економіки і технологій (вул. Медична, 16, Кривий Ріг, 50005, Україна)

E-mail: egorova-ira@ukr.net

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7800-2810>

Researcher ID: <https://www.webofscience.com/wos/author/record/3776632>

Scopus Author ID: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57189042042>

Морозюк Олександр Олександрович – аспірант кафедри обліку та консалтингу, Державний податковий університет (вул. Університетська, 31, Ірпінь, 08205, Україна)

E-mail: oleksamorozuk@gmail.com

UDC 657
JEL: M41; O14

Izmailov Ya. O., Yegorova I. G., Morozuk O. O. The National and Foreign Features of the Accounting and Taxation of the Renewal and Repair of Non-Current Assets

The purpose of the article is to systematize and substantiate the national and foreign peculiarities of accounting and taxation of the renewal and repair of non-current assets. It is proved that by investing in the renewal of non-current assets, the efficiency of economic activity of an enterprise is achieved, and compared to the acquisition or creation of new items of non-current assets, renewal and repairs require significantly less cost and are capable of increasing the productivity of economic activity of enterprises in a relatively short time and at relatively low cost. The authors propose to interpret renewal as a set of measures aimed at maintaining the items of non-current assets in working condition with elements of improvement of the initially expected economic benefits, as well as at increas-

ing future economic benefits initially expected from the use of such assets. Such an interpretation of renewal will allow to include repairs and maintenance with elements of modification or modernization of individual parts of the item, which meets the needs of modern production and increases the objectivity of assessing the value of non-current assets that have undergone appropriate improvement. The authors substantiate both the national and foreign peculiarities of accounting and taxation of the renewal and repairs of non-current assets. The main problems of accounting and taxation of the renewal and ongoing repairs of non-current assets are identified, among which the main ones are as follows: arbitrary interpretation of the term «renewal» and diverse and inconsistent classification of types of renewal of the non-current assets in accounting and taxation practice in the absence of a clear disclosure of this concept in the national or international regulations; outdated primary documents; lack of specially designated accounts for accounting for the costs of repairing non-current assets and insufficient analytical orientation of subaccounts to the account 15 «Capital investments» to reflect the improvement of non-current assets – owing to the lack of a systematic classification of such costs; unregulatedness in legal acts of the process of determining cases when the implementation of a particular type of repair or renewal leads, or does not lead to an increase in future economic benefits originally expected from the use of the item, which complicates the procedure for accounting and defining the amount of possible changes in the valuation of non-current assets. A list of the main directions of development of digital socioeconomic relations in the context of global cooperation is proposed. To improve the system of accounting and taxation of the renewal and repair of non-current assets, it is proposed the following: reworking of regulatory legal acts in terms of disclosure of the concept of «renewal» and providing a single reasonable classification of its types, which will contribute to an adequate presentation of information on the costs of the renewal of non-current assets and more fully meet the information needs of the analysis; definition of basic accounts and guidelines for accounting for these costs, especially taking into account the types of renewal, which will avoid possible erroneous accounting records and facilitate the formation of an analysis information base. The considered problems of accounting and taxation of the renewal and repair of non-current assets and proposed recommendations for their solution create the basis for continuing research in the direction of improving the methodology and organization of accounting and taxation of economic activity of enterprises in conditions of limited financial and material resources.

Keywords: accounting, taxation, renewal, non-current assets, repairs.

Fig.: 2. **Bibl.:** 12.

Izmailov Yaroslav O. – D. Sc. (Economics), Professor, Professor of the Department of Fiscal Administration, State Tax University (31 Universytetska Str., Irpin, 08205, Ukraine)

E-mail: izmyar@ukr.net

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4853-205X>

Scopus Author ID: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57215589520>

Egorova Iryna G. – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of International Economics, State University of Economics and Technology (16 Medychna Str., Kryvyi Rih, 50005, Ukraine)

E-mail: egorova-ira@ukr.net

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7800-2810>

Researcher ID: <https://www.webofscience.com/wos/author/record/3776632>

Scopus Author ID: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57189042042>

Moroziuk Oleksandr O. – Postgraduate Student of the Department of Accounting and Consulting, State Tax University (31 Universytetska Str., Irpin, 08205, Ukraine)

E-mail: oleksamorziuk@gmail.com

Поліпшення необоротних активів є однією з важливих складових господарської діяльності кожного підприємства. Поліпшення, ремонти та оновлення необоротних активів забезпечують технічний і технологічний рівень виробництва та комерційної діяльності, що визначає асортиментно-якісні характеристики продукції та послуг суб'єкта господарювання і продуктивність праці його персоналу

У кризових економічних умовах, особливо в умовах бойових дій на території України, підприємства намагаються раціонально підходити до здійснення й оптимізації інвестиційно-інноваційних витрат на оновлення та модернізацію матеріально-технічного забезпечення та всього процесу виробництва продукції (надання послуг).

Через вкладення коштів у поліпшення необоротних активів досягається ефективність господарської діяльності підприємства. Порівняно з придбанням чи створенням нових об'єктів необоротних активів поліпшення та ремонти потребують значно менших витрат коштів та здатні за відносно короткі терміни і порівняно невеликі кошти підвищити продуктивність виробничого устаткування. Ці форми відтворення необоротних активів дозволяють внести суттєві зміни конструктивного та технологічно-

го характеру до різних груп необоротних активів, що сприятливо позначається на обсягах і якості виготовленої продукції (послуг). Тому великого значення для підприємств набуває отримання своєчасної, вичерпної та достовірної інформації про такі витрати в системі обліку й оподаткування, яка використовується для потреб аналізу.

Підвищення об'єктивності аналітичної інформації можна досягти за умови формування чіткої та систематизованої методики обліку й оподаткування поліпшення необоротних активів підприємства. Вона може виступати логічним доповненням до методики проведення аналізу динаміки, структури й ефективності використання необоротних активів на підприємстві. Залишається актуальним питання оцінювання ефективності витрат на поліпшення діючих необоротних активів порівняно з витратами на придбання (створення) нових засобів виробництва, яке потребує створення відповідної методичної бази.

Недостатня методологічна розробленість і дискусійність багатьох питань обліку й оподаткування поліпшення та ремонтів необоротних активів визначають актуальність розгляду цієї теми.

Методологічно-організаційні питання бухгалтерського обліку, подання звітності та аналізу витрат

на відтворення необоротних активів у системі господарської діяльності підприємств досить широко та ґрунтовно висвітлені у працях багатьох українських і зарубіжних учених. Зокрема, вагомий внесок у методологію, методику й організацію обліку та аналізу витрат з поліпшення та ремонтів необоротних активів зробили вітчизняні науковці: В. Бабіч [1]; М. Бондарь; Т. Войтенко, О. Піроженко, О. Маханько [2], С. Голов; Р. Гончарова [4], З. Задорожний; М. Кужельний [5], С. Легенчук, С. Свірко [6]; П. Смоленюк [7]; М. Чумаченко тощо, а також закордонні автори: Х. Андерсон, Дж. Бейлі, Г. Бірман, Д. Колдуелл, Р. Холт, У. Шарп, Д. Шорт та інші. В їх роботах висвітлено різні аспекти обліку й оподаткування поліпшення та ремонтів необоротних активів та їх впливу на результати господарювання підприємств.

Метою статті є систематизація та обґрунтування національних і зарубіжних особливостей обліку й оподаткування поліпшення та ремонтів необоротних активів.

Р. Гончарова [4, с. 112] визначає ремонт необоротних активів як часткове відновлення окремих об'єктів для підтримання їх у робочому стані. При цьому авторка класифікує ремонти як поточні, середні та капітальні, а також планові та аварійні.

Т. Войтенко, О. Піроженко, О. Маханько під поліпшенням необоротних активів, для цілей бухгалтерського обліку, розуміють витрати, що приводять до зміни якісних характеристик об'єкта, у результаті чого підвищується ефективність його експлуатації, тобто збільшуються майбутні економічні вигоди від використання такого активу. Сюди ж віднесено і витрати на підтримання робочого стану активу й отримання в майбутньому первісних економічних вигод. Відповідно, до видів поліпшення включено: модернізацію, модифікацію, добудову, реконструкцію, дообладнання, всі види ремонту та технічне обслуговування [2, с. 91–107].

Під ремонтом науковці [1–4] розуміють роботи із систематичного та своєчасного збереження необоротних активів від передчасного зносу та підтримання їх у робочому стані. Заміну зношених конструкцій та деталей на більш тривалі й економічні, що поліпшують експлуатаційні можливості об'єктів, ідентифікують як капітальний ремонт.

Отже, у результаті огляду наукової літератури виділено два підходи до результатів поліпшення необоротних активів. Одна група авторів стверджує, що поліпшення приводить тільки до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувані від використання таких об'єктів. Друга група вчених доводить, що поліпшення приводить як до збільшення майбутніх економічних вигод, так і до отримання в майбутньому первісно очікуваних від використання об'єкта економічних вигод [6, с. 105–110].

Огляд наукових праць дозволив констатувати, що питання, пов'язані зі створенням систематизованої методики обліку й оподаткування витрат з поліпшення та ремонтів необоротних активів у системі господарської діяльності підприємств залишаються в дискусійній площині, потребуючи ретельного вивчення та розв'язання. На підставі облікової інформації є сенс у розробленні цілісної методики аналізу поліпшення та ремонтів необоротних активів, в якій були б визначено етапи, об'єкти, завдання, інформаційна база та методи такого аналізу. Тому постала і потребує вирішення проблема формування чіткого обліково-аналітичного механізму в частині поліпшення та ремонтів необоротних активів для забезпечення ефективної господарської діяльності підприємств.

У нормативно-правовій базі України визначення економічної категорії «ремонт» наведено тільки в наказі Міністерства транспорту України «Про затвердження Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту» від 30.03.1998 р. № 102 (зі змінами і доповненнями) [8]. Відповідно до цього наказу ремонт – це комплекс операцій щодо відновлення справності або роботоздатності виробів та відновлення ресурсів виробів чи їх складових частин; поточним вважається ремонт, який виконується для забезпечення або відновлення роботоздатності виробу і полягає в заміні та (або) відновленні окремих частин (може виконуватись заявочно або за результатами діагностування агрегатним, знеособленим та іншими методами); капітальним є ремонт, який виконується для відновлення справності та повного або близького до повного відновлення ресурсу виробу із заміною чи відновленням будь-яких частин, у тому числі базових.

Чіткого змістовного трактування поняття «поліпшення необоротних активів» у нормативно-правових документах, що регулюють систему бухгалтерського обліку в Україні, не наведено.

У п. 146.11 Податкового кодексу України зазначено, що до поліпшення слід відносити модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію необоротних активів. Виходячи з перелічених у податковому законодавстві видів поліпшення необоротних активів постає потреба у визначенні самого поняття «поліпшення необоротних активів» [9].

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» первісна вартість необоротних активів повинна збільшуватись на суму витрат, які пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта [10]. Хоча в бухгалтерському обліку до поліпшення необоротних активів нормативними документами віднесено модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання і реконструк-

цію, але, як і в податковому обліку, визначення поняття «поліпшення необоротних активів» відсутнє.

Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку необоротних активів» від 30.09.2003 р. № 561 (зі змінами і доповненнями) [11] у статті 6 «Облік ремонту та поліпшення необоротних активів» передбачено, що рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, незалежно від того, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що приведе в майбутньому до збільшення економічних вигод, чи проводяться для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат.

Вартість робіт, що зумовлюють збільшення очікуваних майбутніх вигод від об'єкта необоротних активів, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості необоротних активів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом. Витрати, які здійснюються для підтримання об'єкта необоротних активів у робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), включаються до складу витрат звітного періоду [10].

За Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) порядок відображення витрат з поліпшення необоротних активів та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається МСФЗ 16 «Основні засоби». Відповідно до п. 24 даного МСФЗ наступні видатки, що пов'язані з об'єктом необоротних активів і вже були визнані, повинні додаватися до балансової вартості цього активу, коли є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, які перевищують первісно оцінений рівень продуктивності існуючого активу, будуть надходити до підприємства. Всі інші наступні видатки повинні визнаватися як витрати періоду, коли вони були понесені. У п. 25 МСФЗ 16 «Основні засоби» визначено, що наступні видатки на основні засоби визнаються як актив тільки тоді, коли вони поліпшують стан активу, підвищуючи оцінений спочатку рівень його продуктивності. До варіантів поліпшення, що ведуть до збільшення майбутніх економічних вигод, відносять: модифікацію об'єкта з метою подовження строку корисної експлуатації, включно зі збільшен-

ням його виробничої потужності; поновлення частин машин для досягнення значного поліпшення якості продукції, що випускається; упровадження нових виробничих процесів, що надають можливість значно зменшити оцінені спочатку операційні витрати. Видатки на ремонт та обслуговування необоротних активів забезпечують відновлення або підтримання об'єкта в робочому стані. Оскільки в результаті їх здійснення не передбачено збільшення майбутніх економічних вигод, які підприємство може очікувати від оціненого спочатку рівня продуктивності активу, то вони здебільшого визнаються як витрати періоду, коли були понесені [12].

Порівняльний аналіз податкового законодавства, міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності виявив, що, крім відсутності чіткого визначення поняття «поліпшення необоротних активів», у кожному з розглянутих нормативно-правових актів є розбіжності в переліку видів такого поліпшення, що ускладнює обліковий процес (рис. 1).

Для розв'язання цієї проблеми доцільно ініціювати зміни до вищеперелічених нормативно-правових актів з бухгалтерського та податкового обліку, навівши в них запропоновану автором даної статті єдину класифікацію видів поліпшення необоротних активів. Рекомендується включати до поліпшення необоротних активів: 1) модернізацію; 2) модифікацію; 3) технічне переозброєння; 4) технічне обслуговування; 5) добудову (надбудову); 6) заміну окремих частин обладнання; 7) впровадження ефективнішого технологічного процесу; 8) дообладнання; 9) технічний огляд; 10) реконструкцію; 11) капітальний ремонт; 12) інші види поліпшення необоротних активів.

Пропонується ініціювати зміни до нормативно-правової бази обліку відтворення необоротних активів, де навести визначення поняття поліпшення необоротних активів, трактуючи поліпшення як комплекс заходів, які спрямовані на підтримання об'єктів необоротних активів у робочому стані з елементами поліпшення первісно очікуваних економічних вигод, а також на збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання таких об'єктів. Таке тлумачення поліпшення дозволить віднести до нього ремонти та технічне обслуговування із елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта, що відповідає потребам сучасного виробництва та підвищує об'єктивність оцінки вартості необоротних активів, що зазнали відповідного поліпшення.

Первинний облік поліпшення необоротних активів за окремими видами рекомендується вести за формою ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів», змінивши її назву на «Акт приймання-здачі відремонтованих та поліпшених об'єктів». Її слід складати по завершенню поліпшення необоротних активів. На підставі форми

ВИДИ ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ			
Податковий Кодекс України	П(С)БО 7 «Основні засоби»	Метод. рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів	МСФЗ 16 «Основні засоби»
<ul style="list-style-type: none"> • поточний ремонт; • капітальний ремонт; • реконструкція; • модернізація; • технічне переозброєння; • інші види поліпшення основних засобів 	<ul style="list-style-type: none"> • модернізація; • модифікація; • добудова; • дообладнання; • реконструкція; • інші види поліпшення 	<ul style="list-style-type: none"> • модифікація; • модернізація; • заміна окремих частин обладнання; • впровадження ефективнішого технологічного процесу; • добудова (надбудова); • технічний огляд; • технічне обслуговування; • ремонт 	<ul style="list-style-type: none"> • модифікація програмного забезпечення та об'єктів основних засобів, що збільшує термін їх корисного використання; • створення нового змінного елемента складного об'єкта основних засобів; • впровадження нових виробничих процесів, що забезпечать зменшення витрат; • удосконалення деталей, вузлів і машин для досягнення значного підвищення якості продукції; • ремонт та обслуговування обладнання

Рис. 1. Види поліпшення необоротних активів відповідно до національних і міжнародних нормативно-правових актів

ОЗ-2 бухгалтерією промислового підприємства повинні здійснюватись записи у книгах (картках) аналітичного обліку необоротних активів про вартість виконаного поліпшення. У випадках виконання ремонту чи поліпшення необоротних активів із залученням послуг сторонньої організації цей акт потрібно складати у двох примірниках. Далі має відбуватись узагальнення інформації про поліпшення необоротних активів у системі рахунків синтетичного обліку.

У бухгалтерському обліку передбачено, що витрати на здійснювані підприємством роботи для підтримання об'єкта в придатному для використання стані, які не призведуть до зростання майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта, не викликають збільшення балансової вартості необоротних активів. За дебетом такі витрати обліковують залежно від функціонального призначення необоротних активів на рахунку 23 «Виробництво» або витратних рахунках класу 9, зокрема 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» тощо. За кредитом відображають такі рахунки: 20 «Виробничі запаси», 65 «Розрахунки із страхування», 66 «Розрахунки з оплати праці», а також рахунки 8 класу (якщо підприємство їх використовує).

Витрати з робіт, що спрямовані на підвищення техніко-економічних можливостей об'єкта, які призведуть до зростання майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта (їх ідентифікують як витрати з поліпшення), потребують збільшення балансової вартості необоротних активів. Для відображення в обліку таких витрат де-

бетують рахунок 15 «Капітальні інвестиції» та кредитують рахунки залежно від підрядного або господарського способу здійснення поліпшення необоротних активів. Потім накопичені на рахунку 15 витрати з поліпшення капіталізують, тобто переносять у дебет рахунків необоротних активів, збільшуючи тим самим їх балансову вартість (рис. 2).

Оскільки бухгалтерський і податковий облік витрат з ремонту та поліпшення об'єктів необоротних активів залежить від того, відбувається чи не відбувається в результаті таких господарських операцій зміна майбутніх економічних вигод, що очікуються від таких об'єктів, то важливою проблемою є чітка регламентація процесу визначення випадків, коли здійснення того чи іншого виду робіт з ремонту чи поліпшення приводить, а коли не приводить до збільшення таких економічних вигод у перспективі. Для розв'язання цієї проблеми на підприємствах є сенс створити спеціальну експертну комісію на термін до двох років. До її складу мають увійти:

- 1) голова комісії – заступник керівника підприємства;
- 2) представник відділу центральної бухгалтерії підприємства;
- 3) представники технічного та технологічних відділів;
- 4) керівник підрозділу, де знаходиться об'єкт необоротних активів, який потребує поліпшення, або уповноважена ним особа;
- 5) матеріально-відповідальна особа;
- 6) представник відділу або підрядної організації, що здійснюватиме поліпшення необоротних активів тощо.

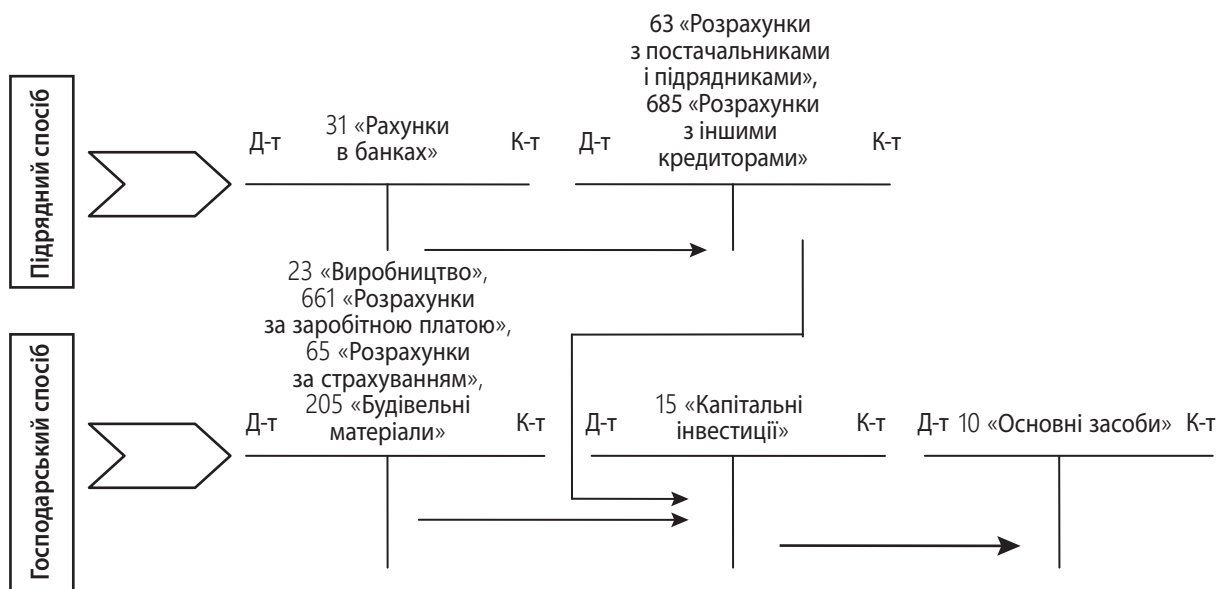


Рис. 2. Методика обліку витрат з поліпшення необоротних активів за способами здійснення

Така комісія зможе компетентно визначити, чи приведе поліпшення необоротних активів до зростання майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта, документально завіривши свій висновок, підписаний усіма членами комісії. Цей висновок варто прикріпити до вдосконаленої форми ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих і поліпшених об'єктів».

ВИСНОВКИ

У статті систематизовано та обґрунтовано національні та зарубіжні особливості обліку й оподаткування поліпшення та ремонтів необоротних активів.

Визначено, що серед проблем обліку й оподаткування поліпшення та здійснення поточних ремонтів необоротних активів найважливішими є:

- ✦ довільне тлумачення терміна «поліпшення» та різноманітна і неузгоджена класифікація видів поліпшення необоротних активів у практиці обліку й оподаткування за відсутності чіткого розкриття цього поняття в національних і міжнародних нормативно-правових актах;
- ✦ застарілі первинні документи;
- ✦ відсутність спеціально призначених рахунків для обліку витрат з ремонту необоротних активів та недостатня аналітична спрямованість субрахунків до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» для відображення поліпшення необоротних активів через відсутність системної класифікації таких витрат;
- ✦ нерегламентованість у нормативно-правових актах процесу визначення випадків, коли здійснення того чи іншого виду робіт з ремонту чи поліпшення приводить, а коли не при-

водить до зростання майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта, що ускладнює порядок обліку та встановлення величини можливої зміни оцінки необоротних активів.

Найважливішими напрямками розв'язання накопичених проблем і вдосконалення бухгалтерського обліку витрат з поліпшення та ремонтів необоротних активів є:

- ✦ доопрацювання нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський і податковий облік у частині розкриття поняття «поліпшення», та наведення єдиної обґрунтованої класифікації його видів, що сприятиме адекватному поданню інформації про витрати з поліпшення необоротних активів і більш повному забезпеченню інформаційних потреб аналізу;
- ✦ визначення основних рахунків та методичних рекомендацій з обліку цих витрат, особливо з урахуванням видів поліпшення, що дозволить уникати можливих помилкових бухгалтерських записів і полегшить формування інформаційної бази аналізу

Розглянуті проблеми обліку й оподаткування поліпшення та ремонтів необоротних активів, а також запропоновані рекомендації щодо їх вирішення створюють базу для продовження досліджень у напрямку вдосконалення методики та організації обліку, аналізу й оподаткування необоротних активів підприємств. ■

БІБЛІОГРАФІЯ

1. Бабіч В. В. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліковий та податковий аспекти. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 8. С. 10–13.

2. Войтенко Т., Піроженко О., Маханько О. Усе про облік основних засобів (фондів). 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : Фактор, 2008. 440 с.
3. Головачко В. М. Методика обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія «Економіка»*. 2014. Вип. 2. С. 95–98. URL: <http://dspace-s.msu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/2787/1/17-22-2014.pdf>
4. Гончарова Р. Енциклопедія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ : Знання, 2008. 411 с.
5. Кужельний М. В. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 8–9. С. 45–49.
6. Ізмайлов Я. О., Єгорова І. Г., Свірко С. В., Легенчук С. Ф. Облік та оподаткування в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку, цифровізації та глобалізації економічних відносин : монографія. Київ : Вадекс, 2021. 408 с.
7. Смоленюк П. С. Облік основних засобів в нових умовах господарювання. *Наука й економіка*. 2012. № 1. С. 108–116.
8. Наказ Міністерства транспорту України «Про затвердження Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту» від 30.03.1998 р. № 102. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98#Text>
9. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
11. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» від 30.09.2003 р. № 561 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>
12. International Accounting Standards. URL: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias>

REFERENCES

- Babich, V. V. "Vytraty na remont ta polipshennia osnovnykh zasobiv: oblikovyi ta podatkovyi aspekty" [Costs for Repair and Improvement of Fixed Assets: Accounting and Tax Aspects]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 8 (2012): 10-13.
- Holovachko, V. M. "Metodyka obliku vytrat na remont i polipshennia osnovnykh zasobiv" [Method of Accounting the Repairs and Improvement of Fixed Assets]. *Naukovyi visnyk Mukachivskoho derzhavnoho universytetu. Serii «Ekononika»*, iss. 2 (2014): 95-98. <http://dspace-s.msu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/2787/1/17-22-2014.pdf>
- Honcharova, R. *Entsyklopediia bukhhalterskoho obliku* [Encyclopedia of Accounting]. Kyiv: Znannia, 2008.
- "International Accounting Standards". <https://www.iasplus.com/en/standards/ias>
- Izmailov, Ya. O. et al. *Oblik ta opodatkuвання v umovakh investytsiino-innovatsiinoho rozvytku, tsyfrovizatsii ta hlobalizatsii ekonomichnykh vidnosyn* [Accounting and Taxation in Conditions of Investment and Innovation Development, Digitalization and Globalization of Economic Relations]. Kyiv: Vadeks, 2021.
- Kuzhelnii, M. V. "Teoretychni aspekty bukhhalterskoho obliku" [Theoretical Aspects of Accounting]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 8-9 (2005): 45-49.
- [Legal Act of Ukraine] (1998). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98#Text>
- [Legal Act of Ukraine] (2000). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
- [Legal Act of Ukraine] (2003). <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>
- [Legal Act of Ukraine] (2010). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
- Smoloniuk, P. S. "Oblik osnovnykh zasobiv v novykh umovakh hospodariuvannia" [Accounting for Fixed Assets in New Economic Conditions]. *Nauka i ekonomika*, no. 1 (2012): 108-116.
- Voitenko, T., Pirozhenko, O., and Makhanko, O. *Use pro oblik osnovnykh zasobiv (fondiv)* [All about the Accounting of Fixed Assets (Funds)]. Kharkiv: Faktor, 2008.