

УДК 657:330.522.2:005.52

Ю. Б. Скорнякова,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Запорізький національний університет, м. Запоріжжя
ORCID ID: 0000-0002-8433-0183

DOI: 10.32702/2306-6814.2019.12.37

ВИТРАТИ НА РЕМОНТ ТА ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ОБЛІКОВО-ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТ

Y. Skornyakova,
PhD in Economics, associate professor, associate professor of accounting and taxation chair,
Zaporizhzhya National University, Zaporizhzhya
ORCID ID: 0000-0002-8433-0183

EXPENSES FOR REPAIRS AND IMPROVEMENT OF FIXED ASSETS: ACCOUNTING AND TAX ASPECTS

У статті виконано критичний аналіз проблематики ідентифікації та обліку витрат на підтримку, відновлення та покращення технічних характеристик основних засобів. Встановлено, що чинні нормативні документи, а також наукова література містять суперечливі принципи розмежування поточних і капітальних витрат у складі витрат на відновлення та покращення технічних характеристик основних засобів, особливо у випадках із витратами на ремонт основних засобів. Водночас порядок розмежування витрат на ремонт основних засобів на поточні та капітальні здатен суттєво впливати на вартість окремих активів, розмір фінансових результатів, визначених в обліку та представлених у фінансовій звітності, а також на розмір прибутку до оподаткування, що передусім може спричинити конфлікти із податковими органами.

З метою вирішення зазначеної проблеми запропоновані окремі норми щодо підвищення якісного рівня розмежування витрат на відновлення та покращення технічних характеристик основних засобів на поточні і капітальні, а також обґрунтовано доцільність провадження, як мінімум у податкове законодавство щодо податку на прибуток підприємств, чітко прописаної норми вартісного відокремлення поточних витрат на відновлення та покращення технічних характеристик основних засобів від аналогічних капітальних витрат у межах 25 % від суми накопичених амортизаційних відрахувань за період експлуатації окремого об'єкта основних засобів. У площині бухгалтерського обліку пропонується передбачити норми, які б дозволили підприємствам самостійно визначати доцільність та встановлювати розмір відповідної вартісної межі витрат на відновлення та поліпшення технічних характеристик основних засобів, що можуть бути визнані поточними витратами, у відсотках від суми накопичених амортизаційних відрахувань за об'єктом основних засобів. Впровадження розроблених пропозицій дозволить підвищити якісний рівень обліку витрат на відновлення та покращення основних засобів, а також сприятиме вирішенню питань суб'єктивності та конфліктності врахування таких витрат при визначенні прибутку до оподаткування і податку на прибуток.

The article deals with the critical analysis of identification and cost accounting issues to support, recover and improve technical characteristics of fixed assets. It has been found out that current regulatory documents, as well as scientific literature, contain contradictory principles of current and capital expenditures distinction as a part of costs' recovery and improvement of fixed asset's technical characteristics, especially in case of costs of repair of fixed assets. At the same time, the procedure of cost distinction in repair expenses, current and capital ones, can significantly affect the value of individual assets, the size of financial results identified in Accounting and presented in financial statements, as well as the amount of profit before tax, which may cause conflicts with tax authority.

To solve the problem, certain standards have been proposed to improve the qualitative level of recovery and improvement of fixed asset's technical characteristics' cost distinction in current and capital. It is expedient to implement clearly stated standard of current cost distinction in recovery and improvement of fixed asset's technical characteristics from similar capital expenditures within 25% of the overall depreciation value of a certain fixed asset's service life in corporate tax laws. It is proposed to provide standards in the field of Accounting that would allow enterprises to determine by themselves the expediency and size of the appropriate cost limit of recovery and improvement of fixed asset's technical characteristics' cost that can be recognized as current expenses, as a percentage of overall depreciation value of a fixed asset. Thus, in the practice of accounting organization at domestic enterprises an additional element of accounting policy will be introduced — the cost limitation of the amount of current expenses for the restoration and improvement of technical characteristics of

fixed assets. Implementation of the developed proposals will allow to raise the qualitative level of recovery and capital improvement's cost accounting, and will minimize subjectivity and conflicts of these costs application when defining profit before tax and corporate tax.

Ключові слова: основні засоби, витрати, поточні витрати, капітальні витрати, облік, ремонт основних засобів, поліпшення основних засобів, прибуток, оподаткування прибутку підприємств.

Key words: fixed assets, costs, current expenses, capital expenditures, accounting, repair of fixed assets, improvement of fixed assets, profit, income tax.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Наявність відповідних основних засобів є принциповою необхідністю здійснення переважної більшості видів господарської діяльності. Технічний рівень основних засобів є одним із суттєвих факторів, що визначають ефективність діяльності та конкурентоспроможність підприємств. Основні засоби є активами тривалого використання, які під впливом різноманітних факторів зазнають фізичного та морального зносу. З метою хоча б часткового усунення наслідків зносу здійснюється певний комплекс робіт, спрямованих на підтримку та відновлення працездатності об'єктів основних засобів, а також на покращення їх технічних характеристик і подовження первісно визначеного терміну експлуатації.

Витрати на підтримку, відновлення та покращення технічних характеристик основних засобів мають бути відображені в обліку підприємства. Основне принципове проблемне питання, що актуалізує наявність таких витрат, полягає у тому, які з таких витрат мають бути капіталізовані, а які варто віднести до витрат поточного періоду. Відповідь на це питання є надзвичайно важливою, адже розмежування витрат на поточні та капітальні впливає на розмір витрат виробництва, вартість незавершеного виробництва та готової продукції і у підсумку на суму визнаних в бухгалтерському обліку фінансових результатів діяльності підприємства, а також на вартість необоротних активів, якщо частина таких витрат капіталізується і збільшує вартість основних засобів. Проблемні питання обліку провокують проблемні питання в оподаткуванні, адже об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств відповідно до пп. 134.1.1 Податкового Кодексу України є "прибуток..., який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитків), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу" [1]. Враховуючи, що жодних різниць, пов'язаних із витратами на ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення основних засобів, що використовуються у господарській діяльності підприємства, Податковий Кодекс не передбачає, відповідні витрати, визнані у фінансовому обліку поточними, призводять до зменшення прибутку до оподаткування у періоді визнання (або у періоді реалізації готової продукції, якщо вони включені до її виробничої собівартості), а витрати, що капіталізуються, зменшують прибуток до оподаткування поступово шляхом амортизації протягом тривалого періоду часу.

Таким чином, розмежування витрат на підтримку, відновлення та покращення технічних характеристик основних засобів на поточні та капітальні є надзвичайно важливим питанням організації обліку, адже його розв'язання впливає на показники фінансової звітності, а також на розміри прибутку до оподаткування та податку на прибуток.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Окремим питанням ідентифікації, методики та організації обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів присвячені дослідження багатьох вчених-економістів, зокрема таких: Ф. Бутинець, В. Головачко, Я. Крупка, І. Павлюк, Т. Плахтій, М. Самчик, В. Сопко, Л. Сук, Н. Ткаченко, П. Хомин, М. Чумаченко та багатьох інших. Водночас, незважаючи на велику кількість наукових досліджень щодо обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів, суперечливість вітчизняних нормативних документів, відсутність чітких принципів щодо розмежування таких витрат на поточні і капітальні, а також визначне практичне значення зазначеного питання обґрунтовує необхідність подальших наукових досліджень щодо обліку витрат на підтримку, відновлення та покращення технічних характеристик основних засобів.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою дослідження є аналіз проблематики ідентифікації та обліку витрат на підтримку, відновлення та покращення технічних характеристик основних засобів, а також розробка пропозицій щодо чіткого розмежування таких витрат на поточні і капітальні.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Досліджуючи питання розмежування витрат на підтримку, відновлення та покращення технічних характеристик основних засобів (або витрат на ремонт і поліпшення основних засобів) на поточні та капітальні, варто відзначити, що проблемним це питання є не внаслідок недосконалості та суперечливості вітчизняних нормативних документів (що наявне у вітчизняній практиці), а внаслідок, по-перше, складності цього питання вже на сутнісному, теоретичному рівні, а, по-друге, його конфліктності у практичній площині. Скоріше за все саме сутнісна складність і практична конфліктність, адже йдеться про прибуток, що є джерелом виплати дивідендів і об'єктом оподаткування, частково можуть пояснити суперечливість вітчизняних нормативних документів. Показово, що ще у середині XIX ст. Карл Маркс у другому томі Капіталу, досліджуючи відтворення, ре-

монт і накопичення основного капіталу, писав, що "межа між власне ремонтом і відшкодуванням, між витратами збереження і витратами відновлення більш-менш умовна. Звідси вічна суперечка, наприклад, на залізничному транспорті про те, чи є такі витрати витратами на ремонт або на відшкодування, чи слід покрити їх з поточних витрат або з основного капіталу акціонерного товариства. Віднесення витрат на ремонт на рахунок капіталу замість віднесення їх на рахунок доходу є відомим засобом, за допомогою якого правління залізничних товариств штучно роздувають свої дивіденди" [2, с. 201].

У сучасних умовах таке важливе питання як розмежування в обліку витрат, пов'язаних із основними засобами, на поточні та капітальні безперечно має бути врегульоване у правовій площині. Основним вітчизняним нормативним документом, що регулює питання обліку основних засобів, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби". Цей нормативний документ специфічно вирішує зазначене питання, виокремлюючи "витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані" і "витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта". Так, відповідно до п. 15 П(с)БО 7 "витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат" [3]. З іншого боку, п. 14 П(с)БО 7 визначено, що "первинна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта" [3].

Аналізуючи норми П(с)БО 7 "Основні засоби", окремо варто відзначити, що у нормативному документі відсутнє визначення такого поняття як "ремонт основних засобів", яке згадується лише як вид дій, спрямованих на "підтримання об'єкта в робочому стані". Водночас саме термін "ремонт основних засобів" активно використовується на практиці для ідентифікації робіт, спрямованих на підтримку, відновлення та покращення технічних характеристик основних засобів. Саме стосовно витрат на ремонт основних засобів в практиці обліку виникають проблемні та конфліктні питання щодо віднесення до поточних або капітальних витрат, адже витрати на технічне обслуговування зазвичай відносять до поточних витрат без додаткових запитань, а витрати, пов'язані із модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією аналогічно без додаткових запитань капіталізуються. Питання щодо обліку витрат на ремонт основних засобів не вирішується, а скоріше заплутується нормами іншого документу з обліку основних засобів — Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених Наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003. Так, з одного боку п. 30 Методичних рекомендацій № 561 визначено, що "витрати на капітальний ремонт об'єктів основних засобів визнаються витратами звітного періоду" [4], а з іншого боку, наступним пунктом зазначено, що "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" [4]. Таким чином, якщо внаслідок дій, що визначені на підприємстві як капітальний ремонт основного засобу, як мінімум збільшується термін його експлуатації або певні якісні характеристики, витрати на такий капітальний ремонт мають капіталізувати.

Суперечливість у нормативних документах, що регулюють питання обліку витрат, пов'язаних із відновленням і покращенням технічних характеристик основних засобів, призводять до аналогічних проблем у площині оподаткування прибутку підприємств. Враховуючи, що достатньо часто певні такі роботи призводять не лише до відновлення, а й одночасно до покращення технічних характеристик основного засобу внаслідок використання під час ремонтів більш сучасних матеріалів, запасних частин і прогресивних технологій, працівники Державної фіскальної служби під час перевірок наполягають, що йдеться саме про поліпшення основних засобів, витрати на які мають капіталізуватися, а не включатися до поточних витрат і зменшувати таким чином прибуток до оподаткування. Комплексне рішення даної проблеми потребує більш чіткого розмежування витрат, пов'язаних із відновленням та покращенням технічних характеристик основних засобів, на витрати, що можуть бути визнані поточними витратами, і на витрати, що мають бути капіталізовані, тобто віднесені до збільшення первісної вартості основних засобів.

Одним із варіантів вирішення даного завдання може бути уточнення відповідних нормативних документів. Для того, що встановити наскільки це можливо, варто повернутися до питання ідентифікації робіт, спрямованих на відновлення та покращення основних засобів, насамперед, до ідентифікації поняття "ремонт". Так, у Економічному словнику Й.С. Завадського, Т.В. Осовської і О.О. Юшкевич ремонт характеризується як "відновлення якісних характеристик об'єкта з метою його нормальної подальшої експлуатації" [5, с. 268]. М.Ю. Самчик зазначає, що "ремонт — це комплекс робіт щодо підтримування основних засобів у робочому стані протягом усього строку їх служби" [6, с. 130]. Аналогічне визначення наводить В.М. Головачко, ідентифікуючи ремонт, як "комплекс робіт щодо підтримування основних засобів у робочому стані протягом їх корисної експлуатації" [7, с. 96]. Л. Семеген у науковій статті наводить визначення, за яким "ремонт — це комплекс робіт, спрямованих на підтримання об'єктів матеріальних оборотних активів у робочому стані чи відновлення їхніх первісних технічних характеристик (заміна несправних деталей, агрегатів, вузлів, усунення недоліків, налагодження тощо) [8, с. 322]. Варто звернути увагу на те, що всі наведені вище визначення характеризують ремонт виключно як роботи з метою підтримки об'єкта у працездатному стані, певним чином виключаючи покращення його технічних характеристик. Ще більш радикально із зазначеного питання висловлюється В. Карєв, стверджуючи, що "ремонт є лише ремонтом, якщо він спрямований на відновлення або підтримання працездатності обладнання без будь-якого його технічного вдосконалення. Якщо в результаті проведених ремонтних робіт відбувається технічне вдосконалення об'єкта, то це є модернізацією чи модифікацією" [9, с. 24].

Водночас у вітчизняних нормативних документах наявні приклади ідентифікації ремонту, що не виключають можливості покращення характеристик об'єкту внаслідок ремонту, а саме "ремонт будинку — комплекс будівельних робіт, спрямованих на відновлення, з можливим поліпшенням експлуатаційних показників елементів будинку" [10]. А.Т.Д. Плахтій пропонує розрізняти "витрати на ремонт, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод" і "витрати на ремонт, що підтримують первинно визнані економічні вимоги" [11, с. 111].

Класифікація ремонтів за Т.Д. Плахтій наочно демонструє питання, що тісно пов'язане із ідентифікацією поняття "ремонт", а саме доцільність виокремлення поточних і капітальних ремонтів. Адже за умови визнання того факту, що будь-який ремонт спрямований лише на підтримку і відновлення (але у жодному випадку не на покращення характеристик об'єкту), така класична щодо ремонтів класифікація фактично втрачає сенс. Якщо аналізувати терміни як такі, тобто назви "поточний" ремонт і "капітальний" ремонт, то варто зробити висновок, що поточний ремонт пов'язаний із поточними витратами, а витрати на капітальний ремонт мають капіталізуватися. Водночас Наказ Міністерства № 561, як вже згадувалося вище, передбачає визнання витрат на капітальний ремонт витратами поточного періоду, але за умови відсутності поліпшення технічних характеристик об'єкту внаслідок ремонтних робіт. Цікавим з цього приводу є поняття, запропоноване в статті Л. Семеген — "капітальний ремонт без збільшення економічних вигод", витрати на який запропоновано вважати поточними, в той час, як капіталізувати передбачено витрати лише на реконструкцію, модернізацію, модифікацію, дообладнання, добудову та переозброєння [8, с. 321]. У класифікації, сформованій М.Ю. Самчик, витрати на капітальний ремонт віднесені до "витрат на роботи, пов'язані з удосконаленням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод" [6, с. 131]. Аналогічно Ю.О. Леонова, класифікуючи витрати на ремонт основних засобів, виокремлює "витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх вигод від його використання (поточний ремонт)" і "витрати, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта (капітальний ремонт)" [12, с. 874].

Таким чином, систематизація поглядів науковців лише підтверджує відсутність єдиного погляду на розмежування витрат на ремонт основних засобів на поточні і капітальні. Безперечно на практиці можна орієнтуватися на ліберальну тезу п. 29 Методичних рекомендацій № 561, відповідно до якої "рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигод, чи здійснюються вони 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" [4]. Безперечно при прийнятті рішення щодо віднесення витрат на певні ремонтні роботи до поточних або

капітальних витрат варто орієнтуватися на думку інженерно-технічних спеціалістів. Але все це не вирішує питання суб'єктності ідентифікації тих чи інших витрат, як поточних або капітальних, особливо у площині оподаткування. Як наслідок, вигідний, в певному сенсі, платникам податку на прибуток ліберальний підхід, який фактично дозволяє визнавати якомога більше витрат поточними витратами, під час документальних перевірок на практиці обертається постійними конфліктами із фіскальними органами, донарахуванням податку на прибуток до сплати і штрафними санкціями.

Певним кроком на шляху вирішення проаналізованої проблеми може бути системне впорядкування всього спектру вітчизняних нормативних документів, або шляхом визначення, що ремонтом, як таким, є роботи, спрямовані виключно на підтримку об'єкту в працездатному стані на його первинному технічному рівні (тобто без покращень технічних характеристик), або шляхом чіткого виокремлення поточного ремонту, що спрямований на відновлення об'єкта на первісному технічному рівні (навіть за наявності незначних технічних покращень), і капітального ремонту, до якого варто віднести роботи, спрямовані на відновлення технічних характеристик на більш високому технічному рівні, витрати на який відповідно мають капіталізуватися. Саме другий варіант є, на нашу думку, більш коректним та теоретично обґрунтованим. Але всі ці зміни, навіть якщо вони є доречними, проблему суб'єктивності на практиці не вирішать. Залишиться широкий спектр робіт, результат яких полягає як у відновленні, так й у певному покращенні технічних характеристик об'єкту. Навіть якщо метою є саме відновлення об'єкту, досить часто відновити технічні характеристики на первісному рівні або неможливо, або категорично економічно недоцільно, особливо у випадках, коли йдеться про основні засоби із тривалим терміном використання. Під час робіт можуть бути використані сучасні матеріали, запасні частини та технологія робіт. Так, наприклад, якщо здійснюється заміна старих дерев'яних рам, які вже пропускають навіть дощ та сніг, на нові металопластикові вікна, що краще тримають тепло і відрізняються кращими експлуатаційними характеристиками, то чи варто вважати це роботами, спрямованими на поліпшення, а не на відновлення експлуатаційних характеристик приміщення, як основного засобу.

Саме через надзвичайну суб'єктивність питання розмежування витрат на роботи, пов'язані із відновленням і покращенням технічних характеристик основних засобів, вважаємо за цільне запропонувати вирішення даної проблеми, як мінімум у площині податкового законодавства, принципово іншим шляхом, а саме шляхом визначення вартісної межі витрат, що можуть бути віднесені до поточних витрат, із капіталізацією витрат понад таку межу.

Варто зазначити, що такий підхід вже використовувався у вітчизняному податковому законодавстві до 1 січня 2015 року. Так, Податковий Кодекс України у варіанті, чинному станом на 31.12.2014., п. 146.12. передбачав, що "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 у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних

засобів на початок звітного року, відноситься платником податку до складу витрат" [13]. Витрати понад суму такого "ремонтного ліміту" відповідно до п. 146.11 капіталізувалися — відносилися до первісної вартості відповідного об'єкту із подальшою амортизацією. Така практика використовувалась із певними корективами кілька років, але з 1 січня 2015 року вищезгадані обмеження були скасовані та в подальшому платники податку на прибуток мали орієнтуватися на норми документів, що регулюють питання бухгалтерського обліку.

У сучасних умовах вважаємо за доцільне запропонувати доповнення ст. 138 Податкового Кодексу України нормою про те, що платник податку має право включати до поточних витрат витрати на відновлення та поліпшення технічних характеристик основних засобів, у тому числі витрати на ремонт, модернізацію та реконструкцію основних засобів, у розмірі не більше як 25 відсотків амортизаційних відрахувань, нарахованих за період експлуатації окремого об'єкту основних засобів, за мінусом вже врахованих таким чином витрат на попередні роботи щодо відновлення та поліпшення технічних характеристик даного об'єкту основних засобів. Витрати, що не віднесені до поточних витрат, мають капіталізуватися, тобто збільшувати первісну вартість основних засобів із подальшою амортизацією. Розмір так званого "ремонтного ліміту" пропонуємо визначати у відсотках не первинної або залишкової вартості об'єкту основних засобів, а у відсотках від накопичених протягом періоду експлуатації амортизаційних відрахувань, адже з часом із збільшенням ступеня зносу об'єкта основних засобів необхідність і вартість робіт щодо його відновлення об'єктивно збільшується.

Що стосується питання відображення таких витрат в бухгалтерському обліку, то слухним, на нашу думку, є внесення змін у П(с)БО 7 "Основні засоби", які дозволять підприємству самостійно визначати доцільність та встановлювати розмір відповідної вартісної межі витрат на відновлення та поліпшення технічних характеристик основних засобів, що можуть бути визнані поточними витратами, у відсотках від суми накопичених амортизаційних відрахувань за кожним об'єктом основних засобів. Витрати, понад встановлену межу, будуть вважатися капітальними, тобто такими, що збільшують первинну вартість. Відповідні елементи, таким чином, стануть додатковим елементом облікової політики підприємства. Варто також відзначити, що п. 31 Методичних рекомендацій № 561 досі містить тезу про те, "що первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством" [4], хоча за діючими нормами Податкового Кодексу ця норма жодного сенсу не має.

Окремо варто також відзначити, що за умови прийняття розроблених пропозицій, платники податку на прибуток, що здійснюють коригування прибутку, визначеного відповідно до норм бухгалтерського обліку на суму різниць з податку на прибуток, будуть зобов'язані здійснювати коригування на різниці, пов'язані із витратами на відновлення та поліпшення основних засобів. Якщо ж облікова політика підприємства щодо розмежування таких витрат буде повторювати норми податкового законодавства, то коригування буде формаль-

ним, адже не буде змінювати суму прибутку до оподаткування. Водночас, незважаючи на появу додаткової причини корегування прибутку до оподаткування, впровадження обгрунтованих пропозицій в податкове законодавство дозволить зняти питання суб'єктивності та конфліктності врахування витрат на відновлення та поліпшення основних засобів при визначенні розмірів прибутку до оподаткування та податку на прибуток.

ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Проведене дослідження дозволяє стверджувати про наявність істотних суперечок у чинних нормативних документах та науковій літературі щодо розмежування витрат на відновлення та покращення технічних характеристик основних засобів на поточні та капітальні витрати. Водночас вирішення даного питання варто визнати важливим для організації бухгалтерського обліку, адже порядок розмежування витрат на поточні та капітальні впливає на розмір поточних витрат діяльності, на вартість незавершеного виробництва і готової продукції, на розмір визнаних в обліку та представлених у фінансовій звітності результатів діяльності, а також на вартість необоротних активів, якщо частина таких витрат капіталізується і збільшує первісну вартість основних засобів. Найбільш проблемним є вплив розмежування в обліку витрат на відновлення та покращення технічних характеристик основних засобів на поточні та капітальні витрати в площині податкового законодавства, адже основою для визначення прибутку до оподаткування є фінансовий результат, визначений за правилами бухгалтерського обліку. Ліберальні норми Методичних рекомендацій № 561, які дозволяють включати витрати на капітальний ремонт до поточних витрат, на практиці призводять до постійних конфліктів із фіскальними органами, донарахування податку на прибуток до сплати і штрафних санкцій, що мотивується наявністю поліпшення технічних характеристик основних засобів за підсумками проведення ремонтних робіт.

З метою вирішення виявленої проблеми пропонується впорядкувати весь спектр вітчизняних нормативних документів шляхом чіткого виокремлення поточного ремонту, що спрямований на відновлення об'єкта на первісному технічному рівні (навіть за наявності незначних технічних покращень), і капітального ремонту, до якого варто віднести роботи, спрямовані на відновлення технічних характеристик на більш високому технічному рівні, витрати на який відповідно мають капіталізуватися.

Окрім того, враховуючи, що таке впорядкування принципово не вирішує питання суб'єктивності результатів робіт, спрямованих як на відновлення, так й на покращення технічних характеристик основних засобів, пропонуємо застосування в практиці податкового законодавства вартісної межі віднесення до поточних витрат діяльності витрат на відновлення та покращення основних засобів. А саме доповнити ст. 138 Податкового Кодексу України нормою про те, що платник податку має право включати до поточних витрат витрати на відновлення та поліпшення технічних характеристик основних засобів, у тому числі витрати на ремонт, модернізацію і реконструкцію основних засобів, у розмірі не більше як 25 відсотків амортизаційних відрахувань,

нарахованих за період експлуатації окремого об'єкту основних засобів, за мінусом вже врахованих таким чином витрат на попередні роботи щодо відновлення і поліпшення технічних характеристик даного об'єкту основних засобів. У площині організації бухгалтерського обліку пропонуємо передбачити, що підприємство має право самостійно визначити доцільність та розмір вартісної межі розмежування поточних і капітальних витрат на відновлення та поліпшення основних засобів, що призведе до появи додаткового елемента облікової політики.

Незважаючи на те, що впровадження розроблених норм у податкове законодавство призведе до появи додаткової причини корегування прибутку до оподаткування, пов'язаної із необоротними активами, в цілому це сприятиме вирішенню питання суб'єктивності та конфліктності щодо врахування витрат на відновлення та поліпшення основних засобів при визначенні розмірів прибутку до оподаткування і податку на прибуток.

Література:

1. Податковий Кодекс України: Закон України від 02.12.2011 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.06.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 05.06.2019).
2. Маркс К. Капітал. Київ: Видавництво політичної літератури України, 1964. Т. 2. 598 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. Дата оновлення: 05.01.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення 05.06.2019).
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. Дата оновлення: 30.12.2003. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561-201-03> (дата звернення 05.06.2019).
5. Завадський Й.С., Осовська Т.В., Юшкевич О.О. Економічний словник. Київ: Кондор, 2006. 356 с.
6. Самчик М.Ю. Особливості бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія Економічні науки. 2011. № 4 (58). С. 129—133.
7. Головачко В.М. Методика обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія Економіка. 2014. № 2 (2). С. 95—98.
8. Семеген Л. Методика обліку витрат на поліпшення та утримання інших необоротних матеріальних активів. Економічний аналіз. 2010. Вип. 6. С. 321—325.
9. Карєв В. Деякі аспекти застосування пунктів 14 і 15 П(С)БО 7 "Основні засоби". Бухгалтерський облік і аудит. 2003. № 6. С. 23—27.
10. Правила утримання жилих будинків та при будинкових територіях: Наказ Державного комітету України з питань житлово-комунального господарства від 17.05.2005 р. № 76. Дата оновлення: 17.05.2005. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0927-05> (дата звернення 05.06.2019).
11. Плахтій Т.Ф. Облік витрат на ремонт та модернізацію основних засобів: бухгалтерські та податкові наслідки. ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ:

актуальні питання науки і практики. 2017. № 4. С. 108—116.

12. Леонова Ю.О. Особливості обліку основних засобів в умовах дії Податкового кодексу України. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. Вип. 16. С. 872—876.

13. Податковий Кодекс України: Закон України від 02.12.2011 р. № 2755-VI. (редакція станом на 31.12.2014). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20141231> (дата звернення 05.06.2019).

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 5 June 2019).
2. Marx, K. (1964), Kapital [Capital], Vydavnytstvo politychnoi literatury Ukrainy, Kyiv, Ukraine.
3. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Regulation (standard) of accounting 7 "Fixed assets"", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (Accessed 5 June 2019).
4. Ministry of Finance of Ukraine (2003), "Methodical recommendations for the accounting of fixed assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03> (Accessed 5 June 2019).
5. Zavadsky, Y.S. Osovska, T.V. and Yushkevich, O.O. (2006), Ekonomichnyj slovnyk [Economic Dictionary], Kondor, Kyiv, Ukraine.
6. Samchik, M.Yu. (2011), "Features of accounting of expenses for repair of fixed assets", Visnyk Zhytomyr'skoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Serii Ekonomichni nauky, vol. 4 (58), pp. 129—133.
7. Golovchko, V.M. (2014), "Method of accounting the repairs and improvement of fixed assets", Naukovyj visnyk Mukachiv'skoho derzhavnoho universytetu. Serii Ekonomika, vol. 2 (2), pp. 95—98.
8. Semegen, L. (2010), "A method of account for charges on an improvement and maintenance of other irreversible assets", Ekonomichnyj analiz, vol. 6, pp. 321—325.
9. Kariev, V. (2003), "Some aspects of the application of paragraphs 14 and 15 Regulation (standard) of accounting 7 "Fixed assets"", Bukhgalters'kyj oblik i audit, vol. 6, pp. 23—27.
10. State Committee of Ukraine on Housing and Communal Services (2005), "Rules for the maintenance of residential buildings and residential areas", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0927-05> (Accessed 5 June 2019).
11. Plakhtii, T.F. (2017), "Accounting for the cost of repairs and modernization of fixed assets: accounting and tax consequences", EKONOMIKA. FINANSY. MENEDZHMEN: aktual'ni pytannia nauky i praktyku, vol. 4, pp. 108—116.
12. Leonova, Yu.O. (2017), "Features of fixed assets accounting in the conditions of the Tax Code of Ukraine", Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky, vol. 16, pp. 872—876.
13. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine" (edition as 31 December 2014), <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20141231> (Accessed 5 June 2019).

Стаття надійшла до редакції 08.06.2019 р.