

УДК 347.453(657)

Грищенко О. В.,

ostapgryshchenko@gmail.com, ORCID:0000-0002-0589-8716,

здобувач, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

ЕКОНОМІЧНА ПРИРОДА ПРОКАТУ МАЙНА СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРСЬКИХ ВІДНОСИН

Анотація. Підприємства, які здійснюють надання послуг прокату, є одним із головних суб'єктів господарювання в економіці країни у сучасних воєнних умовах господарювання. Забезпечення стабільності діяльності таких підприємств залежить у першу чергу від наявності предметів прокатного фонду, перелік яких із кожним роком розширюється та доповнюється. Досліджено проблему повноти та своєчасності визначення в бухгалтерському обліку предметів прокату майна. Охарактеризовано особливості визнання предметів прокату майна у сфері надання послуг. Визначено роль норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" в частині визнання предметів прокату майна. Визначено послідовність визнання об'єктів як складових основних засобів за певними критеріями. Обґрунтовано критерії оборотних та необоротних активів, які є основою для їх розмежування. Досліджено наукові погляди вітчизняних, зарубіжних вчених та норми нормативно-правових актів стосовно дефініції "предметів прокату майна". Розглянуто погляди вітчизняних вчених щодо визнання предметів прокату в бухгалтерському обліку. Подано авторське бачення визнання предметів прокату майна в умовах застосування національних й міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності). Досліджено законодавчі норми щодо критеріїв визнання запасів підприємства. Визначено місце предметів прокату в системі бухгалтерського обліку підприємств, які надають послуги прокату. Досліджено види класифікації предметів прокатного фонду. Зроблено висновок, що економічна сутність предметів прокату передбачає виокремлення окремих індивідуально визначених матеріальних цінностей, які придбані або виготовлені з метою передачі в тимчасове володіння та користування фізичним і юридичним особам з метою отримання доходу, які багаторазово беруть участь в процесі надання послуг.

Ключові слова: прокат, майно, основний засіб, необоротний актив.

Gryshchenko O. V.,

ostapgryshchenko@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-0589-8716,

Postgraduate, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

ECONOMIC NATURE OF PROPERTY RENTAL BY BUSINESS ENTITIES

Abstract. Enterprises that provide rental services are one of the main economic entities in the country's economy in modern military economic conditions. Ensuring the stability of the activities of such enterprises depends primarily on the availability of rental fund items, the list of which is expanded and supplemented every year. The problem of the completeness and timeliness of the definition of property rental items in accounting has been studied. The peculiarity of the recognition of property rental items in the field of service provision is characterized. The role of the norms of the National regulation (standard) of accounting 7 "Fixed Assets" in the part of recognition of leased property is defined. The sequence of recognition of objects as components of fixed assets according to certain criteria is determined. The criteria of current and non-current assets, which are the basis for their distinction, are substantiated. The scientific views of domestic and foreign scientists and the norms of normative legal acts regarding the definition of "objects of property rental" were studied. The author's vision of the recognition of leased property under the conditions of application of national and international accounting standards (financial reporting) is presented. The legislative norms regarding the criteria for recognizing the company's stocks have been studied. The place of rental items in the accounting system of enterprises that provide rental services is determined. Types of items classification of the rental fund were studied. It was concluded that the economic essence of rental items involves the separation of individually defined material values that are purchased or manufactured for the purpose of being transferred to temporary possession and use by individuals and legal entities for the purpose of obtaining income, who repeatedly participate in the process of providing services.

JEL Classification: M41

DOI: <https://doi.org/10.36477/2522-1205-2022-70-17>

Постановка проблеми. В сучасних умовах розвитку національної економіки важливе значення має економічний стан суб'єктів господарювання, які здійснюють виготовлення продукції, реалізацію товарів, виконання робіт, надання послуг, у тому числі послуг прокату. Саме підприємства, які здійснюють надання послуг прокату, є одним із головних суб'єктів господарювання в економіці країни у сучасних воєнних умовах господарювання. Забезпечення стабільності діяльності таких підприємств залежить у першу чергу від наявності предметів прокатного фонду, перелік яких із кожним роком розширюється та доповнюється. З розвитком економічних відносин виникає все більше проблем, які необхідно вирішити, щоб забезпечити стабільність та нормальне функціонування підприємств, які здійснюють надання послуг прокату, з метою отримання позитивного фінансового результату останніх. При цьому саме предмети прокату є особливою економічною категорією, яка потребує правильної ідентифікації та розуміння.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Слід зазначити, що питання визнання предметів прокату вивчали вітчизняні і зарубіжні учені, а саме: Т. В. Барановська, М. І. Бондар, П. О. Куцик, С. О. Левицька, В. А. Шпак та ін. Проте, на нашу думку, недостатньо вивченим є сучасне трактування економічної сутності предметів прокату.

Постановка завдання. Мета статті – дослідження дефініції “предметів прокату майна” з врахуванням особливостей діяльності підприємств, для достовірного відображення їх в бухгалтерському обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Предмети прокату є невід'ємною складовою діяльності підприємств, які надають послуги прокату, вони відіграють основну роль в економічних процесах, тому правильна термінологія має велике значення у відображенні предметів прокату у синтетичному та аналітичному обліку, звітності. Аналіз законодавчих джерел та наукової літератури на вітчизняному та зарубіжному рівнях дає підстави стверджувати про відсутність економічного обґрунтування визначення прокату. У більшості випадків послуги прокату ототожнюються з послугами короткострокової оренди чи найму. Тому сучасні умови господарювання дають підстави стверджувати про актуальність дослідження у сфері визначення економічної сутності предметів прокату.

У процесі діяльності підприємства перед управлінським персоналом підприємства постає питання ефективного формування матеріально-технічної бази підприємства, від якої буде залежати більшість економічних процесів на підприємстві. І якщо на підприємствах усіх видів економічної діяльності не є обов'язковою наявністю власної матеріально-технічної бази (основних засобів, предметів праці, запасів та ін.), то на підприємствах, які здійснюють надання послуг прокату, власна матеріально-технічна база є основною

прерогативою для здійснення ефективної їх діяльності.

Із законодавчої точки зору предмети прокату відносяться до складу основних засобів згідно з п. 4 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, за умови дотримання критеріїв їх визнання, тобто предмети прокату як основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких - більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [8].

У доповнення до цього п. 6 НП(С)БО 7 “Основні засоби” визначає: об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство/установа отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та його вартість може бути достовірно визначена [8].

Окрім того, тут варто згадати ще одну умову для визнання в бухгалтерському обліку основних засобів, а саме: підконтрольність. Адже згідно з п. 3 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання котрих, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому [7].

Так, підприємство може контролювати актив лише в разі володіння правами на отримання майбутніх економічних вигід від його використання та здатності обмежувати доступ інших суб'єктів господарювання до таких економічних благ. Як правило, контроль супроводжується наявністю права власності.

Отже, із зазначених норм маємо такі критерії для визнання предметів прокату як об'єктів основних засобів: 1) контрольованість; 2) матеріальність; 3) строк корисного використання (експлуатації) понад рік або операційного циклу, якщо він довший за рік; 4) отримання в майбутньому економічних вигід від використання такого активу; 5) можливість достовірної оцінки; 6) призначення – використання в процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій.

У Податковому кодексі України відповідно до класифікації груп основних засобів та інших необоротних активів передбачено включення предметів прокату до окремої групи – група 15 і встановлено мінімально допустимий строк корисного використання, який дорівнює п'ять років [11].

Таким чином, затвердження на вітчизняному нормативно-правовому рівні такого бачення щодо економічного визнання предметів прокату не є

достатньо обґрунтованим та потребує більш детального доопрацювання з боку законодавчих органів.

Враховуючи те, що відносини сторін за договором прокату врегульовано параграфами 1 “Загальні положення про найм (оренду)” і 2 “Прокат” глави 58 “Найм (оренда)” Цивільного кодексу України, предметом договору найму (прокату) може бути річ, яка визначена індивідуальними ознаками і яка зберігає свій первісний вигляд при неодноразовому використанні (неспоживна річ) [12].

Індивідуальними ознаками речі можуть бути характерні ознаки, що відрізняють її від інших подібних речей. Неспоживною є річ, яка призначена для неодноразового використання, яка зберігає при цьому свій первісний вигляд впродовж тривалого часу.

Виходячи з вищезазначеного, на нашу думку, під предметом прокату вважають річ, конкретний матеріальний об’єкт, що надається в тимчасове користування за визначену плату з метою задоволення певних потреб. Сукупність предметів, що надаються в прокат, формує прокатний фонд (парк предметів прокату) суб’єкта господарювання.

Відповідно до вищенаведеної чинної вітчизняної нормативно-правової бази предмети прокату є необоротними активами. З метою відображення в бухгалтерському обліку предметів прокатного фонду Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (з діючими змінами і доповненнями), передбачений окремий субрахунок на рахунку, призначеному для узагальнення інформації про інші необоротні матеріальні активи [6].

Щодо наукових поглядів вітчизняних вчених, які у своїх дослідженнях виокремлювали наукові погляди щодо економічної сутності предметів прокату, слід виділити наукове бачення Р. Грачової: прокат – це один з видів оренди. Але орендою прийнято називати послуги з надання активів у тимчасове користування юридичним особам, а послуги з оренди предметів домашнього вжитку (і не лише домашнього), що надаються населенню, називаються послугами прокату. Все, що відрізняє ці два види майнового найму, – це мета отримання майна наймачами [3]. Якщо особа-наймач бере майно іншого суб’єкта в тимчасове користування з метою провадження підприємницької діяльності, такий вид майнового найму називається орендою. Якщо особа-наймач бере майно іншого суб’єкта в тимчасове користування з метою використання його в особистому житті, такий вид майнового найму називається прокатом. Як правило, напрокат беруть предмети домашнього вжитку. Предмети прокату, що надаються у тимчасове користування громадянам, залишаються на балансі наймодавця.

Н. Верхоглядова вважає, що предметами проката називаються основні засоби, які передаються

громадянам у платне використання на певний термін [2]. У наукових дослідженнях А. Белоусов розглядає предмети прокату як активи, які передаються в тимчасове користування фізичній особі для її побутових потреб [1]. На думку В. Диби, предмети прокату – необоротні матеріальні активи, призначені для надання їх юридичним і фізичним особам у тимчасове користування за відповідну плату таких послуг [4].

Таким чином, наукові дослідження вчених у більшості випадків ґрунтуються на ідентичних нормах визнання предметів прокату як складових необоротних активів підприємства, а саме: інших необоротних матеріальних активів.

Проте у наукових дослідженнях В. Моссаковського у пунктах прокату для цілей обліку активів, призначених для видачі напрокат, потрібно використовувати рахунок 10 “Основні засоби” [9].

На нашу думку, практичне впровадження зазначеної пропозиції можливе за умови дотримання визнання критеріїв основних засобів при ідентифікації предметів прокату, особливо критерію “контролю”, за яким підприємство може контролювати актив лише в разі володіння правами на отримання майбутніх економічних вигід від його використання та здатності обмежувати доступ інших суб’єктів господарювання до таких економічних благ.

Відповідно до норм українського законодавства в сфері бухгалтерського обліку основним критерієм, який служить для розмежування активів на оборотні та необоротні, є термін корисного використання. Інакше кажучи, у наукових джерелах такий критерій характеризують як критерій малоцінності. Так, у 5.2 НП(С)БО 7 “Основні засоби” зазначено: підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів [8]. Описередковано на це вказують п. 2.1 й абз. 1 п. 2.6 р. II Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635.

Отже, підприємства самостійно встановлюють критерій малоцінності. І всі активи, вартість яких нижче цього критерію та які використовуються довше одного року, у бухгалтерському обліку потрапляють до малоцінних необоротних матеріальних активів. Своєю чергою, ті активи, які використовуються більш ніж рік і вартість яких вище критерію малоцінності, у бухгалтерському обліку визнаються основними засобами.

Такий вартісний критерій для цілей бухгалтерського обліку підприємство встановлює зазвичай у наказі про облікову політику (лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-0-5/27793). У цьому роз’ясненні зазначено, що повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення в розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку та процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант.

Як свідчить практика, предмети прокату підприємств включають предмети з різним строком служби, проте у складі оборотних активів відсутнє окреме трактування предметів прокату як об'єктів оборотних активів.

Одним із способів вирішення зазначеної проблеми є дослідження зарубіжного досвіду щодо трактування предметів прокату з бухгалтерської точки зору. Підходи щодо розуміння економічного змісту предметів прокату досить різноманітні та неоднозначні в інших країнах, що обумовлено встановленими на законодавчому рівні критеріями: вартісний, термін експлуатації або комбінований. Зокрема, у Казахстані предмети прокату незалежно від їх вартості й терміну використання кваліфікують як оборотні активи і включають до складу товарів [5]. В Республіці Молдова прокатне майно відносять до складу необоротних активів (інвестицій) або оборотних – товарно-матеріальних запасів [10].

Таким чином, за результатами проведеного дослідження бачимо різні бачення зарубіжних “нормотворців” у відображенні частини предметів прокатного фонду як складової оборотних активів. Тому насамперед варто ідентифікувати економічну сутність таких категорій як “виробничі запаси”. Запаси підприємства – це активи підприємства. Від інших активів їх відрізняють таких три критерії. Перший – очікуваний строк використання. У запасів він не перевищує одного року або операційного циклу. Це впливає з визначення оборотних активів, до яких належать запаси (НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”) [7]. Це відрізняє запаси від необоротних активів (основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів), де строк очікуваного використання – більше року (або операційного циклу, якщо він більший за рік). За цим критерієм предмети прокату можуть бути віднесені до складу запасів – метою утримання запасів є подальший продаж (розподіл, передача, обмін), споживання, обробка у процесі виробництва (п. 4 НП(С)БО 9 “Запаси”). Навіть об'єкти основних засобів, які планується продати впродовж 12 місяців, переводяться до складу запасів (товарів) – необоротних активів і груп вибуття, які утримуються для продажу (п. 6 розд. II НП(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”). За цим критерієм предмети прокату не є запасами, бо не утримуються для продажу.

Таким чином, предмети прокату не підлягають реалізації, адже повторно беруть участь в процесі обслуговування, частково переносять свою вартість на вартість послуг, а не одномоментно списуються на витрати, не змінюють своєї натурально-речової форми при наданні послуг. Окрім того, в результаті оборотності відбувається зношування предметів прокатного фонду. Відповідно, виникає необхідність амортизувати, тобто погашати вартість предметів прокату, які втрачають свою вартість в процесі їх використання. Тому вважаємо недоречним розглядати предмети прокату, термін корисного використання яких – менше одного року, з

позиції виробничих запасів. Враховуючи багаторазове використання одних і тих же предметів в процесі надання послуг прокату, однак швидкий фізичний знос, як правило до одного року, пропонуємо кваліфікувати такі предмети прокату в якості швидкозношуваних активів і відобразити на окремому субрахунку рахунку 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети”.

Однією з особливостей підприємств, що надають послуги прокату, є наявність значної номенклатури предметів прокатного фонду, що, в свою чергу, потребує їхньої належної класифікації. У результаті дослідження економічних літературних джерел було виявлено, що питання класифікації предметів прокату не знаходить свого висвітлення, відповідно ускладнюється порядок ведення бухгалтерського обліку, здійснення ефективного аналізу та контролю таких предметів на досліджуваних підприємствах та загалом процес управління ними. Така ситуація викликає необхідність визначення оптимальної кількості класифікаційних ознак, які є передумовою своєчасного одержання управлінської інформації.

Під класифікацією предметів прокату розуміємо систему розподілу об'єктів, що надаються в прокат, на певні види, групи тощо відповідно до визначених спільних ознак чи властивостей. Ознаки можуть бути різноманітними, що залежить від того, з якою метою здійснюється класифікація.

Для цілей кваліфікації предметів прокатного фонду в обліку першочерговою є часова ознака поділу таких предметів, в основі якої лежить термін їх служби. Тому у процесі дослідження у нас виробилася позиція щодо виділення двох категорій предметів прокату: 1) термін корисного використання яких більше одного року; 2) термін корисного використання яких менше одного року.

У зв'язку з необхідністю організації належного контролю за рухом предметів прокатного фонду об'рунтованим є їх розмежування на предмети, що знаходяться на підприємстві (у наймодавця), та предмети, видані напрокат (у наймача).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, підприємства, які надають послуги прокату, використовують у своїй діяльності основні групи активів – предмети прокату. Вважаємо, що економічна сутність предметів прокату передбачає виокремлення окремих індивідуально визначених матеріальних цінностей, які придбані або виготовлені з метою передачі в тимчасове володіння та користування фізичним і юридичним особам з метою отримання доходу, які багаторазово беруть участь в процесі надання послуг.

ЛІТЕРАТУРА

1. Белоусов А. Организация і облік діяльності пунктів прокату. URL: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid02676.html>.
2. Верхоглядова Н. І., Шило В. П., Ільїна С. Б. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2010. 536 с.

3. Грачова Р. Бухгалтерський облік предметів прокату. URL: <http://www.dtk.com.ua/debet/ukr/2001/42/42pr10.html>.

4. Дьба В. М. Облік та аналіз необоротних активів : монографія. К. : КНЕУ, 2008. 288 с.

5. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов : приказ Минфина Республики Казахстан от 19 сентября 2003 г. № 127 (с изменениями). URL: http://fmc.uz/legisl.php?n=21_26.

6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств : наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (із змінами). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

7. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, зі змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.

8. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92, зі змінами і доповненнями. URL: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu7/>.

9. Моссаковський В. Невирішені питання обліку непоточних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 5. С. 17-28.

10. Национальный стандарт бухгалтерского учета 16 “Учет долгосрочных материальных активов” : приказ Минфина Республики Молдова от 03 марта 2000 г. № 32 (с изменениями). URL: http://www.mf.gov.md/common/actnorm/contabil/standarts/NSBU_16.doc.

11. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI, зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

12. Цивільний кодекс України : від 16 січня 2003 р. № 435-IV, зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

REFERENCES

1. Bielousov A. Orhanizatsiia i oblik diial'nosti punktiv prokату, available at: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid02676.html>.

2. Verkhohliadova, N. I. Shylo, V. P. and Il'ina, S. B. (2010), Bukhhalters'kyj finansovyj oblik: teoriia ta

praktyka : navch. posib., Tsentr uchbovoi literatury, K., 536 s.

3. Hrachova R. Bukhhalters'kyj oblik predmetiv prokату, available at: <http://www.dtk.com.ua/debet/ukr/2001/42/42pr10.html>.

4. Dyba, V. M. (2008), Oblik ta analiz neobortnykh aktyviv : monohrafiia, KNEU, K., 288 s.

5. Ynstruktsiia po prymenenyiu Plana schetov bukhhalterskoho ucheta fynansovo-khoziajstvennoj deiatel'nosti khoziajstvuiuschykh sub'ektov : prykaz Mynfyna Respublyky Kazakhstan ot 19 sentyabria 2003 h. № 127 (s yzmenenyiamy), available at: http://fmc.uz/legisl.php?n=21_26.

6. Instrukttsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalters'koho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'iazan' i hospodars'kykh operatsij pidpryemstv : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30 lystopada 1999 r. № 291 (iz zminamy), available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

7. Natsional'ne polozhennia (standartu) bukhhalters'koho obliku 1 “Zahal'ni vymohy do finansovoi zvitnosti” : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 r. № 73, zi zminamy i dopovnenniamy, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.

8. Natsional'ne Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 7 “Osnovni zasoby” : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27 kvitnia 2000 r. № 92, zi zminamy i dopovnenniamy, available at: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu7/>.

9. Mossakovs'kyj V. (2010), Nevyrisheni pytannia obliku nepotochnykh aktyviv, *Bukhhalters'kyj oblik i audit*, № 5, s. 17-28.

10. Natsyonal'nyj standart bukhhalterskoho ucheta 16 “Uchet dolhosrochnykh materyal'nykh aktyvov” : prykaz Mynfyna Respublyky Moldova ot 03 marta 2000 h. № 32 (s yzmenenyiamy), available at: http://www.mf.gov.md/common/actnorm/contabil/standarts/NSBU_16.doc.

11. Podatkovyy kodeks Ukrainy : vid 2 hrudnia 2010 r. № 2755-VI, zi zminamy i dopovnenniamy, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

12. Tsyvil'nyj kodeks Ukrainy : vid 16 sichnia 2003 r. № 435-IV, zi zminamy i dopovnenniamy, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

Стаття надійшла до редакції 05 грудня 2022 року