

Бучко Н. В.,
здобувач, Львівська комерційна академія, м. Львів

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ПРЕДМЕТІВ ПРОКАТНОГО ФОНДУ ПІДПРИЄМСТВА

***Анотація.** У статті обґрунтовано необхідність удосконалення існуючої методики обліку предметів прокатного фонду підприємства з метою усунення виявлених недоліків. Розкрито порядок визнання активів, призначених для видачі на прокат, як об'єктів бухгалтерського обліку з урахуванням очікуваного терміну їх корисної служби. Розроблено практичні рекомендації щодо відображення в обліку операцій з надходження, експлуатації та вибуття предметів прокату, зокрема в частині швидкозношуваних, з використанням запропонованої системи субрахунків. Висвітлено особливості застосування та основні чинники, що впливають на вибір методів нарахування амортизації для різних груп досліджуваних активів.*

Ключові слова: предмети прокату, бухгалтерський облік, методика, амортизація.

Buchko N. V.,
Postgraduate, Lviv Academy of Commerce, Lviv

METHODS OF ACCOUNTING OBJECTS OF THE ENTERPRISE'S RENTAL FUND

***Abstract.** The article substantiates the need to improve existing methods of accounting objects of enterprises rental fund with the aim to eliminate identified weaknesses. Revealed the procedure for recognition of assets determined for hire as objects of accounting considering the estimated term of their service life. Developed the practical guidance on reporting in accounting of operations of receipt, exploitation and disposal of rental objects, particularly considering the wearing out ones, using the proposed system of sub-accounts. The specific features of the application and the main factors influencing the choice of methods of calculating depreciation for different groups of studied assets are highlighted.*

Keywords: rental objects, accounting, methods, depreciation.

Постановка проблеми. Здійснення діяльності будь-яким суб'єктом господарювання стає неможливим без належно сформованої матеріально-технічної бази. Зокрема, й надання послуг прокату вимагає наявності на підприємстві специфічного виду активів – предметів прокату. Передумовою якісного управління прокатним фондом є, власне, підсистема бухгалтерського обліку. Вона покликана створити умови для формування своєчасної та достовірної інформації з необхідним менеджменту рівнем деталізації про поточний стан, рух і ефективність використання досліджуваних активів, витрати на їх придбання та утримання.

Проте сучасний стан обліку предметів прокатного фонду характеризується недостатнім методичним забезпеченням. У чинній нормативно-правовій базі не повністю розкрито поняття “предмети прокату” та особливості відображення таких активів в обліку, що породжує суперечливі моменти. Оскільки на сьогоднішній день послуги прокату майна набувають все більшої популярності, то питання пошуку оптимального алгоритму їх облікового відображення є особливо актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Огляд наукових праць і спеціалізованих періодичних

видань свідчить, що останнім часом проблемні аспекти обліку майна, призначеного для видачі на прокат, не є самостійним предметом дослідження. Як правило, предмети прокату згадуються вітчизняними вченими лише в тих випадках, коли мова йде про особливості визнання, організаційно-методичні засади обліку та порядок нарахування амортизації основних засобів підприємства для цілей оподаткування, в якості однієї з груп. Відсутність комплексного підходу до ведення обліку таких активів призводить до значних ускладнень у процесі підготовки інформації та прийняття управлінських рішень.

Постановка завдання. Мета наукової роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення методики обліку предметів прокатного фонду підприємства задля ґрунтовного інформаційного забезпечення системи управління ними.

Виклад основного матеріалу дослідження. Предмети прокату являють собою специфічну облікову категорію, правильне розуміння економічного змісту та складу яких сприяє формуванню об'єктивної інформації на запити менеджменту підприєм-

ства. Загалом у ході дослідження методики обліку всі господарські операції з предметами прокатного фонду доречно умовно поділити на декілька етапів.

Перший етап – це надходження предметів прокату. Передусім труднощі виникають під час кваліфікації таких предметів в якості об'єктів бухгалтерського обліку. Загальновідомо, що порядок визнання та відображення в обліку активів визначається характером (метою) їх використання з урахуванням відповідних критеріїв. У момент оприбуткування предметів прокатного фонду підприємства варто пам'ятати, що вони призначені виключно для передачі за певну плату в тимчасове володіння та/або користування з метою отримання доходу. Тому в обліку їх потрібно відокремлювати від майна, яке безпосередньо використовується у власній господарській діяльності.

Для цих цілей Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [7] та Інструкцією про застосування плану рахунків [3] передбачено субрахунок 116 “Предмети прокату”. Тобто активи, призначені для видачі на прокат, виділені в окрему групу в складі основних засобів, зокрема інших необоротних матеріальних активів.

На перший погляд, задекларований підхід є методично обґрунтованим. Адже досліджувані активи є матеріальними цінностями, які зберігають свою натурально-речову форму в результаті багаторазового використання у процесі обслуговування клієнтів. Водночас прокатний фонд підприємств представлений значною номенклатурою, яка характеризується різним строком служби. Суб'єктам господарювання надано право самостійно встановлювати очікуваний термін експлуатації предметів прокату в залежності від виду, технічних характеристик, інтенсивності використання (перебування в прокаті) тощо. Він може й не перевищувати одного року. В такому випадку предмети прокату не відповідають критеріям визнання основних засобів, а саме: основному з них – термін корисного використання, що призводить до певних непорозумінь на практиці під час ідентифікації цих об'єктів в обліку.

Враховуючи міжнародний досвід обліку [4], позицію вітчизняних науковців [1, 6, 10] і ряд об'єктивних аргументів, наведених нами в попередніх публікаціях, вважаємо за доцільне відображати предмети прокатного фонду, термін корисного використання яких менше одного року, в складі малоцінних та швидкозношуваних активів. З цією метою пропонуємо до рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” відкрити окремий субрахунок 226 “Швидкозношувані предмети прокату”.

Віднесення предметів прокатного фонду до тієї чи іншої групи активів визначатиме методичні особливості їх подальшого обліку, а також Положення (стандарту) бухгалтерського обліку, якими необхідно керуватися: П(С)БО 7 “Основні засоби” або П(С)БО 9 “Запаси”. Зауважимо, що з огляду на економічну суть предметів прокату здійснення такого розмежування не цілком логічне. Але неможливо проігнорувати порядок відображення активів по відношенню до господарського процесу.

Отже, на відображення в обліку операцій з надходження предметів до прокатного фонду підприємства і формування їх вартості впливає характер процесу придбання (інвестування) – капітальний чи некапітальний – та спосіб отримання таких активів. Понесені витрати на придбання або створення цих активів слід попередньо акумулювати на окремих субрахунках: 1536 “Придбання (виготовлення) предметів прокату”, який використовується у разі оприбуткування предметів з очікуваним терміном експлуатації понад один рік; або 2261 “Швидкозношувані предмети прокату на складі” – для предметів, що підпадають під ознаку швидкозношуваних. Подальша передача в експлуатацію (користування) відображається за дебетом субрахунків 116 “Предмети прокату” або 2262 “Швидкозношувані предмети прокату в користуванні”.

З метою підвищення інформативності облікових даних і надання повної управлінської інформації вважаємо за доцільне впровадження системи аналітичних рахунків з обліку предметів прокату в розрізі груп, видів, структурних підрозділів (пунктів прокату), окремих об'єктів.

Наступним етапом є процес експлуатації предметів прокатного фонду. Предмети прокату, що надаються у тимчасове користування наймачам, залишаються на балансі наймодавця [2]. Це й зрозуміло, оскільки видача предметів на прокат не передбачає передачу права власності на них. На нашу думку, для отримання адекватної інформації про рух предметів прокату й організації належного контролю до субрахунків обліку цих активів – як у складі необоротних, так і оборотних – необхідно відкрити аналітичні рахунки: “Предмети прокату на підприємстві” та “Предмети прокату видані”. Здійснення внутрішніх записів за цими рахунками дозволить відокремити в обліку предмети прокатного фонду, які перебувають у клієнтів, від тих, що знаходяться на підприємстві, а також спростить процедуру виявлення предметів, які не користуються популярністю. Акцентуємо увагу, що порядок облікового відображення операцій з видачі предметів на прокат та їх повернення за такою схемою є виправданим відносно тих предметів, які передаються у тимчасове користування на термін, більший, ніж одна доба (в окремих випадках і місяць). Предмети, які видаються на прокат погодинно, тобто в межах однієї доби, немає сенсу відображати у бухгалтерському обліку шляхом подвійного запису, а лише оперативно. Автоматизація обліку в такій ситуації дозволить впорядкувати алгоритм відображення руху предметів прокату та відслідковувати їх стан (виданий, повернутий, зарезервований, на ремонті тощо).

Механізм віднесення вартості конкретного об'єкта на витрати підприємства залежить від групи активів, до якої його включено: або поступово – шляхом нарахування амортизації, або одночасно – шляхом одноразового списання на витрати.

Предмети прокату неодноразово беруть участь у процесі надання послуг. Тому виникає необхідність поступового розподілу їх вартості як засобів праці незалежно від того, на якому рахунку вони відображаються. Суму нарахованої амортизації пред-

метів прокатного фонду, які обліковують на субрахунку 116 “Предмети прокату”, рекомендуємо відображати на субрахунку 1326 “Знос предметів прокату”. Як влучно зазначили вчені П. О. Куцик і Р. Р. Шумило, метод, що передбачає списання вартості швидкозношуваних предметів з балансу під час їх передачі в експлуатацію, “викривляє” інформацію про стан майна підприємства [5]. Тому, що стосується швидкозношуваних предметів прокатного фонду, пропонуємо відкрити контраktivний аналітичний рахунок 2263 “Знос швидкозношуваних предметів прокату”. Така методика дозволить уникнути позабалансового обліку предметів прокату, термін корисного використання яких менше одного року.

На сьогоднішній день прерогативою амортизаційної політики досліджуваних підприємств є вибір оптимального методу нарахування амортизації як основного інструменту підтримання раціональної структури прокатного фонду. Вона повинна передбачати альтернативний підхід до визначення розмірів амортизаційних відрахувань, забезпечувати управління витратами та, відповідно, фінансовими результатами.

Режим відшкодування вартості об’єкта основних засобів визначається, враховуючи очікуваний спосіб отримання економічних вигод від його експлуатації. Національними стандартами бухгалтерського обліку [7] і Податковим кодексом України [9] встановлено певні обмеження. Зокрема, передбачається, що предмети прокату підлягають амортизації лише за одним із двох запропонованих методів – прямолінійним або виробничим. З нашої ж точки зору, всі методи нарахування амортизації можуть застосовуватися на підприємствах, що займаються прокатом майна. Для того, щоб зрозуміти, який метод нарахування амортизації найкраще відповідає особливостям функціонування предметів прокату та враховує характер їх участі в господарському процесі, необхідно звернути увагу на переваги і недоліки кожного з них, найбільш доцільні умови їх використання та вплив на собівартість послуг.

Умовно методи нарахування амортизації можна поділити на:

- методи, що ґрунтуються на часі використання основних засобів: методи рівномірної (прямолінійний) та прискореної (зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний) амортизації;

- метод, який базується на кількості одиниць, отриманих від використання основних засобів (виробничий).

При застосуванні прямолінійного способу амортизаційні відрахування розподіляються рівними частками впродовж встановленого терміну служби предметів, призначених для видачі на прокат. Даний метод відрізняється простотою розрахунку, забезпечуючи цим самим свою привабливість. Однак не береться до уваги моральний знос, а сума нарахуваної амортизації не залежить від обсягу наданих послуг. Тобто є сталою величиною, що не дозволяє реально визначити собівартість послуг з прокату. Вважаємо: його доречно застосовувати до пасивної частини основних засобів тривалого використання,

оскільки ступінь їх експлуатації залишається незмінним. В нашому ж випадку прямолінійний метод не завжди є виправданим, насамперед у зв’язку з неритмічністю використання предметів прокатного фонду підприємства в різні періоди часу.

Результати проведених досліджень свідчать, що окремі класифікаційні групи предметів прокату (для прикладу, обладнання та техніка) приносять найбільші доходи на початку терміну їх корисної служби. Відповідно, їх віддача є максимальною в перші роки, на які й повинна припадати основна частина амортизаційних відрахувань, і зменшується в наступні. А витрати на ремонт зазвичай зростають із часом у міру використання. Це пояснюється швидким моральним старінням подібних об’єктів. У такій ситуації рекомендується застосовувати прискорені (дегресивні) методи нарахування амортизації. Позитивним є прискорене повернення авансованого капіталу. Як наслідок – можливість забезпечити швидкий процес оновлення прокатного фонду підприємства. Водночас зауважимо: за умов використання методів прискореної амортизації не завжди прослідковується зв’язок між інтенсивністю експлуатації досліджуваних активів і сумою нарахуваної амортизації. В свою чергу, це призводить до завищення показника собівартості послуг у перші роки видачі предметів на прокат і зниження прибутковості.

Виробничий метод найбільш доречний при розрахунку амортизаційних відрахувань об’єктів, які: відносяться до активної (виробничої) частини основних засобів; використовуються для надання тих самих послуг; нерівномірно експлуатуються в різні періоди; беруть участь у формуванні доходів і зношуються тоді, коли експлуатуються, а не просто з часом. На підставі аналізу ми дійшли висновку, що зазначені критерії притаманні, зокрема, і предметам прокату (наприклад, транспортні засоби). За виробничим методом сума амортизації визначається з урахуванням інтенсивності використання предметів прокатного фонду пропорційно обсягу наданих послуг у відповідних одиницях виміру в залежності від виду предметів прокату. Цей спосіб особливо ефективний на підприємствах, які займаються прокатом майна сезонного характеру, адже дозволяє об’єктивно визначити фінансові результати конкретного періоду. Зрозуміло, що застосування даного методу передбачає відображення в бухгалтерському обліку амортизаційних відрахувань лише у період експлуатації предмета, тобто перебування в прокаті. Якщо ж послуги фактично не надавалися, то й амортизація дорівнюватиме нулю, на відміну від методів, які входять до першої групи. При використанні виробничого методу амортизація предметів прокатного фонду розглядається як змінні витрати та дотримується принцип відповідності доходів і витрат. На наш погляд, виробничий метод нарахування амортизації є найбільш оптимальним і еластичним щодо предметів прокату. Водночас практичне впровадження даного способу в більшості випадків викликає певні труднощі, оскільки важко з достатньою точністю спрогнозувати очікуваний загальний обсяг послуг, який може бути наданий за допомогою окремого предмета прокатного фонду, що обмежує сферу його застосування.

Вибір того чи іншого алгоритму розподілу вартості предметів прокатного фонду через амортизаційні відрахування повинен обов'язково супроводжуватися аргументами на його користь та враховувати всі чинники, які пов'язані з використанням досліджуваних активів. При цьому допускаємо використання диференційованого підходу до кожної з груп предметів прокату.

Процес вибуття активів, призначених для видачі на прокат, є завершальним у досліджуваному циклі. Порядок відображення господарських операцій, характерних для цього етапу, залежить від причини вибуття предмета з прокатного фонду підприємства, зокрема: ліквідація в результаті повного фізичного або морального зносу, втрата або псування в прокаті, реалізація і т. д. У бухгалтерському обліку відображають списання суми накопиченого зносу та залишкової вартості предмета прокату, а також інші витрати й доходи, які пов'язані з його вибуттям.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. У результаті проведених досліджень автором вирішено низку проблемних питань з метою оптимізації обліку активів, призначених для видачі на прокат. Порядок відображення господарських операцій на етапах надходження, експлуатації та списання предметів прокатного фонду підприємства залежить від розуміння їх економічної суті й відповідності визначеним критеріям, зокрема терміну служби відносно до одного року. Розроблена методика обліку, що реалізується за допомогою використання запропонованих субрахунків, дозволяє отримувати достовірну та релевантну інформацію про фактичний стан і рух предметів прокату для прийняття раціональних управлінських рішень. Її запровадження на досліджуваних підприємствах є основою для успішної реалізації заходів щодо вдосконалення організаційно-методичних аспектів внутрішнього контролю прокатного майна.

ЛІТЕРАТУРА

1. Белоусов А. Организация і облік діяльності пунктів прокату / А. Белоусов [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dtk.com.ua/show/1cid02676.html>.
2. Бикова Г. Прокат: податковий та бухгалтерський облік / Г. Бикова // Дебет-Кредит. – 2013. – № 41. – С. 16-20.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, зі змінами та доповненнями : наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
4. Куценко Н. В. Зарубіжний досвід обліку та внутрішньогосподарського контролю предметів прокату / Н. В. Куценко, П. О. Куцик // Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. – Вип. 7. – Ч. 3. – С. 547-555. – (Серія “Облік і фінанси”).

5. Куцик П. О. Облік малоцінних необоротних та швидкозношуваних активів: методичний аспект / П. О. Куцик, Р. Р. Шумило // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 1. – С. 18-21.

6. Моссаковський В. Невирішені питання обліку непоточних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 5. – С. 17-28.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu7/>.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” : наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

9. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

10. Прокат автомобілів: організаційні та облікові моменти [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter.com.ua/articles/details/319040>.

REFERENCES

1. Bielousov A. Orhanizatsiia i oblik diial'nosti punktiv prokatu, available at: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid02676.html>.
2. Bykova H. (2013), Prokat: podatkovyj ta bukhalters'kyj oblik, *Debet-Kredyt*, № 41, s. 16-20.
3. Instruksiiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhalters'koho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'язan' i hospodars'kykh operatsij pidpryemstv i orhanizatsij, zi zminamy ta dopovnenniamy : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30 lystopada 1999 r. № 291, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
4. Kutsenko, N. V. and Kutsyk, P. O. (2012), Zarubizhnyj dosvid obliku ta vnutrishn'ohospodars'koho kontroliu predmetiv prokatu, *Zbirnyk naukovykh prats' Luts'koho natsional'noho tekhnichnoho universytetu. Ekonomichni nauky*, vyp. 7, ch. 3, s. 547-555.
5. Kutsyk, P. O. and Shumylo, R. R. (2012), Oblik malotsinnykh neoborotnykh ta shvydkoznoshuvanykh aktyviv: metodychnyj aspekt, *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, № 1, s. 18-21.
6. Mossakovs'kyj V. (2010), Nevyrisheni pytannia obliku nepotochnykh aktyviv, *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, № 5, s. 17-28.
7. Polozhennia (standart) bukhalters'koho obliku 7 “Osnovni zasoby” : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27 kvitnia 2000 r. № 92, available at: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu7/>.
8. Polozhennia (standart) bukhalters'koho obliku 9 “Zapasy” : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 20 zhovtnia 1999 r. № 246, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
9. Podatkovyj kodeks Ukrainy : vid 2 hrudnia 2010 r. № 2755-VI, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. Prokat avtomobiliv: orhanizatsijni ta oblikovi momenty, available at: <http://buhgalter.com.ua/articles/details/319040>.