

ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ПРЕДМЕТІВ ПРОКАТУ ЯК ОБ'ЄКТА ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ

Досліджено підходи до трактування поняття "предмети прокату" та розкрито їх економічний зміст. Запропоновано власне бачення предметів прокатного фонду як облікової категорії на основі аналізу вітчизняного та зарубіжного досвіду. Розглянуто склад та аспекти класифікації предметів прокату для потреб раціональної організації внутрішньогосподарського обліку та контролю

Ключові слова: *предмети прокату, прокатний фонд, оборотні та необоротні активи, класифікація*

Постановка проблеми. Необхідною умовою забезпечення безперервного функціонування суб'єктів господарювання, що надають послуги прокату, є наявність предметів прокатного фонду. Вони відіграють чи не найважливішу роль в складі майна досліджуваних підприємств, оскільки від раціонального їх використання залежать кінцеві результати господарської діяльності. Предмети прокату являють собою специфічну облікову категорію, від правильного розуміння сутності та складу якої залежить формування об'єктивної інформації в системі управління. Відсутність теоретичних положень та практичних напрацювань щодо розкриття економічного змісту і підходу до класифікації предметів прокату призводить до значних ускладнень в організації та методиці обліку і контролю, що підкреслює актуальність обраної теми дослідження.

Стан вивчення проблеми. На сьогоднішній день проблема трактування поняття "предмети прокату", виокремлення ознак їх ідентифікації в складі активів підприємств та класифікації практично не знайшла належного розгляду ні на законодавчому рівні, ні на науковому. В окремих економічних джерелах прокат згадується лише при розгляді орендних відносин як один з різновидів короткострокового майнового найму. Незначна увага приділялась висвітленню питань пов'язаних з організацією надання послуг прокату та відображенням в обліку предметів прокатного фонду в працях вчених радянської доби. Проте зміна умов господарювання свідчить про необхідність подальших досліджень.

Мета дослідження. Вивчення та теоретичне обґрунтування економічної сутності категорії "предмети прокату", визначення їх особливостей та виділення ознак класифікації.

Викладення основного матеріалу. Здійснення діяльності будь-яким суб'єктом господарювання стає неможливим без належно сформованої матеріально-технічної бази. Якщо присутність основних засобів, запасів тощо не обумовлюється специфікою діяльності підприємств, то наявність предметів прокату є характерним лише для тих підприємств, основним або одним із видів діяльності яких є надання послуг прокату.

В історичному аспекті відповідно до норм вітчизняного законодавства підхід до визнання та відображення в обліку предметів прокату зазнавав змін. До 1 січня 2000 р. предмети, призначені для видачі напрокат, відносили до складу засобів обігу підприємств незалежно від їх вартості й терміну корисного використання. З прийняттям національного П(С)БО 7 "Основні засоби" [10] та затвердженням нового плану рахунків розуміння економічної сутності предметів прокату дещо змінилося: вони кваліфікуються як інші необоротні матеріальні активи і, таким чином, бухгалтерський облік таких предметів аналогічний обліку основних засобів. Податковим кодексом України [9], 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. Однак, затвердження на нормативно-правовому рівні такої позиції щодо обліку предметів прокатного фонду і надалі зумовлює певні труднощі при організації та методиці обліку та внутрішньогосподарського контролю.

В нормативно-правовій базі немає конкретного визначення облікової категорії "предмети прокату". Щоб перейти до розгляду економічного змісту досліджуваної категорії, в першу чергу необхідно визначитися з трактуванням окремих термінів: "предмети" та "прокат".

Поняття "предмет" має різні значення в залежності від контексту. Даний термін вживається для позначення: 1) будь-якого конкретного матеріального явища, що сприймається органами чуття; 2) логічного поняття, що становить зміст думки, пізнання; 3) певної речі або об'єкта, що задовільняє ті чи інші потреби; 4) того, на що спрямована пізнавальна, творча, практична діяльність кого-, чого-небудь; 5) кола знань, що становить окрему дисципліну викладання. З урахуванням економічного спрямування теми нашого дослідження, предмет доречно розглядати, ґрунтуючись на визначеннях, поданих в третьому та четвертому пунктах.

До тлумачення терміну "прокат" можна підходити з двох позицій, що залежить від галузі його використання. Так, в сфері послуг під прокатом розуміють надання чогось-небудь (майна) у тимчасове користування за угодою і певною оплатою, тобто різновид майнового найму. У виробничій сфері прокатом називають металеві заготовки чи вироби, одержані способом прокатування. Зрозуміло, що в нашому випадку прокат окреслюється з точки зору виду діяльності підприємств сфери послуг.

Передача предметів в прокат не передбачає передачу права власності на них, тобто зміну власника. Предмети прокату надаються споживачам в користування на конкретно визначений термін, тому мають поворотний характер. Відповідно прокатне майно значиться на балансі підприємства, що надає послуги прокату.

Характерною особливістю прокату в порівнянні з орендою є визначення економічної ролі об'єкта. Якщо в оренду здається майно, що тимчасово не використовується орендодавцем, то напрокат – майно, яке спеціально призначене для передачі в користування іншим особам. Тобто основним критерієм, який слугить для розмежування матеріальних цінностей, які використовуються для власних потреб суб'єкта господарювання та надання в прокат, є власне призначення таких цінностей.

Ґрунтуючись на результатах проведених досліджень, необхідно звернути увагу на подібність прокату та операційного лізингу з економічної точки зору, тобто прокат можна розглядати специфічним різновидом операційного лізингу як виду підприємницької діяльності. Відмінності між прокатом і операційним лізингом обумовлені переважно лише особливостями в юридичному аспекті.

Підприємства, що надають послуги прокату, дозволяють численним споживачам за порівнянну плату використовувати для задоволення певних потреб значний асортимент предметів, які мають значну вартість або недоцільно придбавати в зв'язку з короткостроковою необхідністю в них. Тобто прокат може виступати в якості форми майнової підтримки.

Однак, варто зауважити, що предмети, які надаються в прокат, об'єднує одна важлива умова – об'єктом прокату може бути лише рухоме майно. Виходячи з норм Цивільного кодексу України [12], предметом прокату є лише індивідуально визначена і неспоживна річ.

Індивідуально визначена – це річ, яка наділена тільки їй характерними ознаками, що відрізняють її від інших подібних речей. Неспоживною є річ, призначена для неодноразового використання, яка зберігає при цьому свій первісний вигляд впродовж тривалого часу. Таке твердження є цілком обґрунтованим, оскільки отримане наймачем у прокат майно підлягає поверненню.

Виходячи з вище зазначеного, під предметом прокату потрібно розуміти річ, конкретний матеріальний об'єкт, що надається в тимчасове користування за визначену плату з метою задоволення певних потреб. Сукупність предметів, що надаються в прокат, формують прокатний фонд (парк предметів прокату) суб'єкта господарювання.

Відповідно до чинної нормативно-правової бази предмети прокату являються необоротними активами. З

Таблиця 1. Підходи вітчизняних науковців до розуміння економічної сутності поняття “предмети прокату”

№ з/п	Науковець	Визначення предметів прокату
1.	Грачова Р. [3]	Предмети прокату – це необоротні активи, призначені для надання їх громадянам у тимчасове користування за відповідну оплату таких послуг. Це вид довгострокових активів, бо вони явно придбані з метою отримання інвестиційного доходу
2.	Верхоглядова Н.І. [2]	Предметами прокату називаються основні засоби, які передаються громадянам у платне використання на певний термін
3.	Белоусов А. [1]	Предмети прокату – це активи, які передаються в тимчасове користування фізичній особі для її побутових потреб
4.	Діба В.М. [4]	Предмети прокату – необоротні матеріальні активи, призначені для надання їх юридичним і фізичним особам у тимчасове користування за відповідну плату таких послуг

Однак, на переконання вченого Моссаковського В. у пунктах прокату для цілей обліку активів, призначених для видачі напрокат, потрібно використовувати рахунок 10 [7]. На нашу думку, практичне впровадження зазначеної пропозиції призведе до значних непорозумінь. Узагальнення інформації про основні засоби, які використовуються безпосередньо в процесі діяльності підприємства в якості засобів праці, та предмети, які утримуються з метою передачі в прокат, як об'єкти, що мають різне функціональне призначення, не дозволить здійснювати належний контроль в системі управління майном.

Відповідно до норм українського законодавства в сфері бухгалтерського обліку основним критерієм, який служить для розмежування активів на оборотні та необоротні, є термін корисного використання. Як свідчить практика, прокатний фонд підприємств включає предмети з різним строком служби. Законодавець не передбачає розмежування активів, які надаються в прокат, за часовою ознакою і розглядає їх виключно як вид довгострокових матеріальних активів. Тому перед нами постало питання: як кваліфікувати предмети прокату, якщо термін їх корисної експлуатації менше одного року?

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, в Республіках Білорусь та Узбекистан предмети прокату незалежно від їх вартості й терміну використання кваліфікують як оборотні активи і включають до складу товарів [5, 11]. В Республіці Молдова прокатне майно відносять до складу необоротних активів (інвестицій) або оборотних – товарно-матеріальних запасів [8].

Таким чином, ми спостерігаємо варіативність у відображенні частини предметів прокатного фонду як складової оборотних активів. Перш за все варто уточнити економічний зміст таких категорій як “товари” та “виробничі запаси”. Товари відносяться до предметів обігу, тобто це будь-які об'єкти призначені для подальшого продажу. Виробничі запаси являють собою предмети праці, під якими розуміють речі, на які спрямована праця і засоби праці з метою створення виробів в результаті подальшої переробки. Предмети праці беруть участь лише в одному технологічному

метою відображення в бухгалтерському обліку предметів прокатного фонду Інструкцією про застосування Плану рахунків [6] передбачений окремий субрахунок на рахунок, призначеному для узагальнення інформації про інші необоротні матеріальні активи.

Погляди окремих вітчизняних науковців, що фрагментарно досліджували питання обліку послуг прокату, стосовно трактування поняття “предмети прокату” як облікової категорії, представлені в табл. 1. Точки зору більшості науковців тісно переплітаються і вони акцентують увагу на тому, що предмети прокату є складовою необоротних активів підприємства, зокрема основних засобів, тобто дотримуються законодавчо регламентованої позиції їх відображення на субрахунок 116 “Предмети прокату”.

процесі, змінюють свої властивості шляхом перетворення в іншу форму і відразу повністю передають свою вартість на нову виготовлену продукцію.

Що ж стосується предметів прокату, то вони не підлягають реалізації, так як повторно беруть участь в процесі обслуговування, частково переносять свою вартість на вартість послуг, а не однооментно 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 не доречним розглядати предмети прокату, термін корисного використання яких менше одного року, з позиції товарів або 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 відображати 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. В 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 класифікації предметів прокатного фонду в обліку першочерговою є часова ознака поділу таких предметів, в основі якої лежить термін їх служби. Тому розділяємо точку зору науковця Белоусова А. [1] стосовно виділення двох категорій: предметів прокату, термін корисного використання яких більше одного року; предметів прокату, термін корисного використання яких до одного року.

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

Сукупність подібних за функціональним призначенням, технічними характеристиками та умовами використання активів, що видаються напрокат, формують окремі асортиментні групи предметів прокату. Проаналізувавши склад речей особистого користування та побутових виробів, призначених для видачі напрокат, зазначений галузевим класифікатором "Класифікація послуг і продукції у сфері побутового обслуговування" та класифікатором видів економічної діяльності, зауважимо, що він є неоднозначним і надто громіздким. Вважаємо за доцільне запропонувати узагальнення предметів прокату за однорідністю їх складу в розрізі наступних груп: транспортні засоби, спортивний інвентар і туристичне спорядження, одяг і білизна, побутова техніка та радіоелектронна апаратура, електронно-обчислювальна техніка, музичні інструменти, вимірвальні прилади, інструменти для будівельних і ремонтних робіт, вироби медичного призначення, обладнання для культурно-масових подій та дозвілля, посуд і столове приладдя, відеозаписи та диски, предмети дитячого асортименту, книги, предмети розкоші та декору, інші предмети. З метою оподаткування доречно класифікувати предмети прокату як дорожцінні або малоцінні, що обумовлюється встановленням вартісним критерієм, так як визначатиме порядок нарахування амортизації.

Кваліфікуючою ознакою предметів, що надаються в прокат, є мета їх використання. Зазвичай, в науковій літературі й нормативно-правових актах країн пострадянського простору предмети прокату розглядаються здебільшого в контексті предметів культурно-побутового та домашнього вжитку для задоволення особистих (невиробничих) потреб громадян. Вважаємо, що на сьогоднішній день не доречно обмежувати сферу надання предметів напрокат лише побутовим обслуговуванням. Предмети прокатного фонду можуть надаватися як фізичним, так і юридичним особам. Відповідно, на нашу думку, їх можна поділити на предмети, що використовуються для задоволення власних побутових потреб, і предмети, що задовольняють потреби господарського (підприємницького) характеру.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, предмети прокату являються специфічною групою активів і основним інструментом, за допомогою якого надаються послуги прокату. На нашу думку, під економічною категорією "предмети прокату" потрібно розуміти матеріальні цінності, 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. Обґрунтована класифікація та групування предметів прокату є передумовою формування необхідної інформації в управлінських цілях. Розмежування предметів прокатного фонду в залежності від терміну їх експлуатації суб'єктом

господарювання та інших ознак визначатиме особливості подальшої організації обліку та контролю і дозволить ефективніше використовувати такі предмети.

Список використаних літературних джерел:

1. Белоусов А. Організація і облік діяльності пунктів прокату / А. Белоусов : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid02676.html>
2. *Верхоглядова Н.І.* Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : [навч. посіб.] / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 536 с. 3. *Грачова Р.* Бухгалтерський облік предметів прокату / Р. Грачова: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dtk.com.ua/debet/ukr/2001/42/42pr10.html>
4. *Діба В.М.* Облік та аналіз необоротних активів : [монографія] / В.М. Діба. – К. : КНЕУ, 2008. – 288 с.
5. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов : утверждена приказом Минфина Республики Узбекистан от 09 сентября 2002 г. № 103 (с изменениями): [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://fmc.uz/legisl.php?n=21_2
6. Инструкция про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (із змінами): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
7. *Моссаковський В.* Невирішені питання обліку непоточних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 5. – С. 17 – 28.
8. Национальный стандарт бухгалтерского учета 16 "Учет долгосрочных материальных активов": утвержден приказом Минфина Республики Молдова от 03 марта 2000 г. № 32(с изменениями) : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.mf.gov.md/common/actnorm/contabil/standarts/NSBU_16.doc
9. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI, зі змінами і доповненнями : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92, зі змінами і доповненнями : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu7/>
11. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета: утверждены постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 (с изменениями) : [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/menu/business-accounting/plans/30_05_03_N89/
12. Цивільний кодекс України : від 16 січня 2003 р. № 435-IV, зі змінами і доповненнями : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

КУЦЕНКО Н.В. – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

Стаття надійшла до редакції: 28.08.2012 р.