

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-49-21>

УДК 657.24

ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД ПРОКАТУ МАЙНА: ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ

ACCOUNTING OF PROPERTY RENTAL INCOME: ORGANIZATIONAL ASPECT

Куцик Петро Олексійовичдоктор економічних наук, професор,
Львівський торговельно-економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5795-9704>**Грищенко Остап Володимирович**аспірант,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0589-8716>
Львівський торговельно-економічний університет**Kutsyk Petro, Gryshchenko Ostop**

Lviv University of Trade and Economics

Стаття присвячена сутності прокату майна, особливості надання послуг з прокату майна. Розглянуто підходи до розуміння суті доходів і подана загальна схема класифікації доходів від прокату майна та їх визнання. Розподіл доходів за класифікаційними групами сприятиме належній організації і методиці їх обліку, належній побудові управлінської звітності. Вивчено терміни прокату майна і як вони впливають на облік формування доходів від надання послуг прокату. Запропоновано окремі субрахунки обліку доходів від прокату майна та супутніх послуг, що дасть змогу оперативно реагувати на різні зміни, оцінити ефективність здійснення прокату у розрізі груп майна і напрямів послуг, проводити дієвий оперативний внутрішній контроль та управління діяльністю.

Ключові слова: майно, прокат, послуга, класифікація, договір, доходи, облік.

In the article, the essence of property rental, features of providing property rental services. I will consider approaches to understanding the essence of income and present a general scheme of classification of income from property rental and their recognition. The distribution of income by classification groups will contribute to the proper organization and method of their accounting, the proper construction of management reporting. The terms of property rental and how they affect the accounting of the formation of income from the provision of rental services are considered. Separate sub-accounts for recording income from rental of property and related services have been proposed, which will make it possible to quickly respond to various changes, evaluate the efficiency of rental in terms of groups of property and areas of services, and conduct effective operational internal control and management of activities.

Keywords: property, rental, service, classification, contract, income, accounting.

Постановка проблеми. Сучасний стан національної економіки висуває до бізнесу нові виклики та вимоги до ведення діяльності, без дотримання яких подальше функціонування підприємств є неможливим. Тому, діяльність будь-якого суб'єкта господарювання, зокрема і підприємств, що надають послуги з прокату, зосереджена на отриманні такої величини доходу, яка би давала можливість отримувати прибуток необхідний для адекватного функціонування та, у подаль-

шому, розвитку підприємства. Мінливість і невизначеність сучасного бізнес-середовища значно ускладнюють практику діяльності в бізнесі з прокату майна, що спонукає до оновлення, насамперед, системи управління формуванням доходів і їх структурою, ключовою складовою якої є цілісна облікова підсистема. Від своєчасності відображення і правильності визначення доходів від надання послуг з прокату майна в обліку залежать кінцеві результати діяльності підприємства і приріст

капіталу, що є основою фінансової стійкості. Зазначене свідчить про актуальність питання подальшого вдосконалення облікового інформаційного забезпечення, орієнтованого на потреби управління діяльністю з управління прокатом майна.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Теоретичні та практичні аспекти обліку доходів досліджували В. Г. Васильєва [1], Й. В. Канак [5], С. Ф. Легенчук, Я. Д. Крупка, Ф. Ф. Макарук [6], Р. А. Марценюк [6], І. Б. Садовська та ін. Проте, зробивши аналіз нормативно-правових актів і науково-економічних джерел, ми дійшли висновку, що формуванню доходів від прокату майна, які виникають у відповідності до договору прокату, мало приділяється уваги. Це ж стосується і їх обліку, так як підприємства, які надають послуги прокату не можуть реально оцінити отриманий дохід від прокату у розрізі відповідних джерел його утворення. А це в свою чергу призводить до прийняття необґрунтованих економічних рішень. Тому, питання реального визнання та методики обліку доходів, отриманих від наданням в прокат майна, є актуальним і важливим для належної організації обліку на підприємствах, які займаються такою діяльністю.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Дослідження сучасної системи обліку доходів, визначення можливих напрямів вдосконалення організаційних аспектів обліку доходів від наданих послуг з прокату майна з метою адаптації обліку їх до інформаційних потреб сучасної системи управління.

Виклад основного матеріалу дослідження. Доходи є стратегічно важливим об'єктом управління підприємства та складною обліковою категорією. Методологічні засади формування інформації про доходи в системі обліку підприємства регламентується нормами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" [9], відповідно до якого під доходами розуміють збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників), за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена.

Суб'єкти господарювання, які надають послуги з прокату майна, отримують доходи, формування яких як у кожній сфері економіки носить свій індивідуальний характер. Результат таких послуг може бути достовірно оцінений при наявності таких умов: достовірної оцінки доходу; імовірності надходження

економічних вигод від надання послуг; можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надаваних послуг на дату складання звітності; можливості належної оцінки витрат, здійснених для надання послуг. Враховуючи зазначене, значної уваги потребує класифікація доходів від прокату, яка є необхідним елементом прийняття релевантних управлінських рішень. Зокрема, розподіл доходів за класифікаційними групами сприятиме належній організації та методиці їх обліку, належній побудові управлінської звітності. З цією метою, пропонуємо класифікувати доходи від прокату за ознаками, поданими на рис. 1.

Класифікація доходів від прокату майна, як свідчать результати дослідження, дозволяє правильно зрозуміти їх суть, визначити структуру і склад у залежності від джерел утворення доходів і їх ідентифікації за відповідною послугою, що надається структурним підрозділом (центром доходів) підприємства (від місця надання послуг з прокату). Це дозволяє оперативно реагувати на різні зміни, оцінити ефективність надання майна прокату в тимчасове користування у розрізі груп і напрямів послуг, проводити дієвий оперативний аналіз і внутрішній контроль.

Впровадження в практичну діяльність підприємств, які надають послуги з прокату майна, запропонованої класифікації доходів, є важливим для розробки деталізованого (з відповідним рівнем) робочого плану рахунків, що дасть змогу задовільнити потреби системи управління підприємством у релевантній інформації щодо реалізації послуг у розрізі визначених груп споживачів, які володіють подібними ознаками та яким притаманна однотипна реакція на прокатну послугу.

Проблема своєчасності та повноти відображення в обліку доходів є однією з основних, а відтак, важливим є встановлення та обґрунтування моменту визнання доходів від прокату майна. Вирішення даної проблеми викликає окремі труднощі, пов'язані з тим, чи являється прокат майна послугою?

Розглянемо цю проблему з позиції норми Цивільного кодексу України [11]. Це дає підстави зробити висновок, що предметом договору про надання послуг і договору прокату майна як різновиду договору найму (оренди) є об'єкти цивільних прав – рухома річ. За договором прокату наймодавець, який здійснює підприємницьку діяльність [2] з передання речей у найм, передає або зобов'язується передати рухому річ наймачеві у володіння

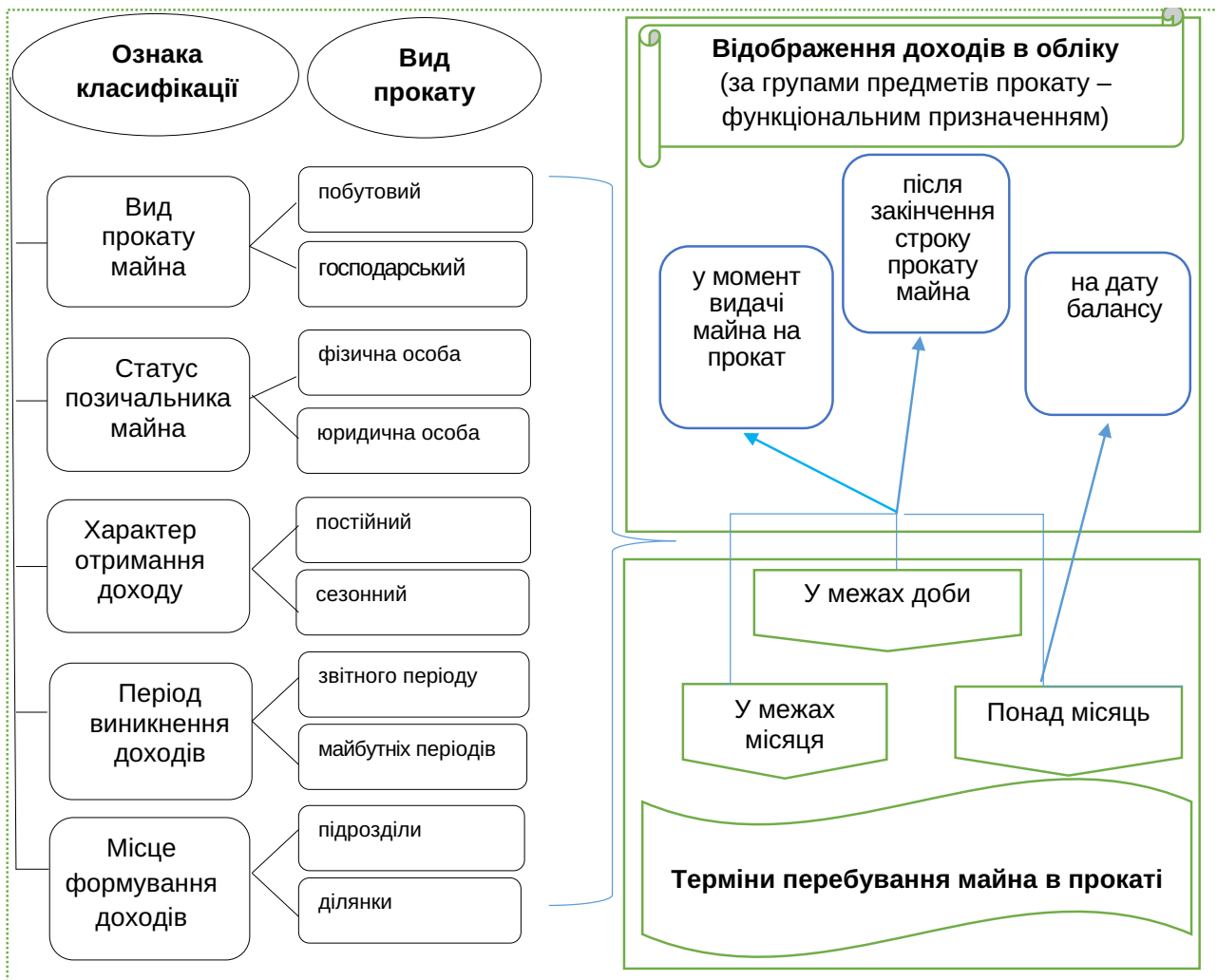


Рис. 1. Загальна схема класифікації доходів від прокату майна та їх визнання

та користування за плату на певний строк. Це специфічний вид оренди [8]. Плата за користування майном, як і інші істотні умови, визначається наймодавцем самостійно і не погоджується з наймачем. Отже, у контексті цивільного законодавства прокат не вважається послугою, але за суттю обліку – це дохід від надання послуг.

Аналіз норм Податкового кодексу України [10], свідчить, що він виокремлює лише дві категорії “товари” і “послуги (роботи)”. Оскільки прокат майна не є за суттю “постачання товарів” і передбачає надання наймодавцю права користування на певний строк об’єктом власності, що розглядається в рамках “продажу робіт (послуг)”, то він прирівнюється до надання послуги. Це свідчить, що поняття “послуги” у “податковому” розумінні є значно ширшим.

А з позиції Державного класифікатора продукції та послуг ДК 016:2010 прокат належить до сфери послуг [3].

Таким чином, немає єдиної думки щодо вирішення поставленого питання. Враховуючи результати дослідження і аналізу діючих нормативно-правових актів, вважаємо, що з позиції обліку й оподаткування та дотримуючись принципу превалювання сутності над формою, прокат майна необхідно розглядати як вид послуг. А для суб’єктів господарювання, які здійснюють таку діяльність, плата за надання майна в прокат є основним доходом від реалізації послуг.

Загалом дохід від надання послуг визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує факт надання послуг. Тобто, ключовим є документ, обмежуючи умови визнання доходу від реалізації послуг лише фактом передачі покупцеві результатів послуг. При прокаті майна – це документ, що засвідчує факт оплати за надане майно в прокат або передачі майна (наприклад, договір прокату).

МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами” [7] містить вимогу, що дохід визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції, що безпосередньо зазначається у договорі, у тому числі з надання послуг. Для виконання умови достовірності сума доходу від прокату майна повинна визначитися в сумі грошових коштів або визнаної дебіторської заборгованості.

Слід зазначити, що Класифікатор видів економічної діяльності (КВЕД-2010) надання послуг з прокату виділяє, як самостійний вид господарської діяльності в сфері обслуговування, який виведено в окрему групу 77.2 “Прокат побутових виробів і предметів особистого вжитку” [2]. Дослідження свідчать, що значна частина пунктів прокату майна функціонує як окрема юридична особа, яка надає такі послуги. Але значна частина послуг з прокату майна надається не профільними суб'єктами господарювання, а розвиваються на базі інших, як діяльність окремих структурних підрозділів. Такий вид діяльності у багатьох випадках супроводжує основний, в якості додаткового або як супутнього, наприклад: на ринках і в торговельних комплексах; на базах відпочинку, санаторно-курортних установах; об'єктах туризму; готелях; дилерських центрах і центрах технічного обслуговування транспортних засобів тощо.

Важливим при обліку доходів є дотримання принципу, що облік ґрунтується на принципі нарахування та відповідності доходів і витрат. Він передбачає відображення в обліку доходів і витрат при їх виникненні, незалежно від моменту отримання грошових коштів. Тобто, в обліку має значення, до якого періоду діяльності (звітного) відносяться операції з прокату, це завідчується багатьма дослідженнями [1; 5; 6]. Тому постає питання! Коли послуга з прокату майна вважається наданою: в момент передачі майна наймачу (користувачу) чи в момент закінчення строку прокату? Зазначене впливає на порядок визнання та відображення в обліку доходів від послуг прокату.

Слід зазначити, що характерною особливістю послуг прокату майна є відсутність процесу виробництва послуги. Прийом замовлення від наймача (споживача послуги), надання послуги та здійснення розрахунків за неї (повністю або частково) поєднуються і співпадають в часовому вимірі. Тобто, обов'язок з передачі майна в прокат відмежовується від самого майна та виступає у вигляді послуги. Отже, наймодавець вико-

нує свої зобов'язання перед наймачем, які обумовлені в договорі, і послуга вважається наданою. Слід зазначити, що це відноситься до короткострокового прокату майна.

Проте, в даному випадку не враховуються умови споживання як невід'ємної властивості послуги. Що ж стосується послуг прокату, наймач задовольняє свої потреби під час користування прокатним майном. Тому, якщо розглядати споживання як завершальний етап процесу надання послуги, то відобразити в обліку дохід від прокату потрібно після закінчення його терміну.

Дати однозначну відповідь досить проблематично! Однак не варто залишати поза увагою і термін прокату – важливий критерій визнання доходів від надання послуг. Так, за терміном дії договору прокат класифікуємо як короткостроковий (декілька годин, днів, тижнів) та довгостроковий (декілька місяців). Якщо термін перебування майна в прокаті короткостроковий – у межах одного звітного періоду, то момент визнання доходів – момент видачі майна чи після закінчення терміну прокату, в цілому, не має вагомого значення, якщо зазначені умови вписані в договорі. Тобто, облік доходів від наданих послуг прокату та його методика, залежатиме від конкретних умов укладеного договору прокату, який виступає не тільки правовою формою, що регулює взаємовідносини сторін у такій діяльності, а й фактором, який повністю впливає на порядок визнання доходів від надання послуг.

При укладанні довгострокового договору на прокат майна (на кілька звітних періодів), то доходи в обліку доцільно визнавати за кожний звітний період (місяць чи квартал), і це обумовлюється необхідністю дотримання принципу відповідності доходів і витрат. Суть його полягає в тому, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Тому доходи, отримані від прокату майна в звітному періоді, потрібно порівнювати з понесеними витратами, основною статтею яких, зокрема, є нарахований знос (амортизація) майна прокатного фонду підприємства. З метою розподілу доходу від надання послуг між звітними періодами можна скористатися одним із запропонованих методів НП(С)БО 15 “Дохід”: оцінки ступеня завершеності операції чи рівномірного нарахування. Враховуючи, що послуги прокату майна полягають у виконанні невизна-

ченої кількості дій за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного нарахування його впродовж строку дії договору прокату майна. Зазначене розкривається в наказі про облікову політику наймодавця.

У відповідності до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій та Інструкції про його застосування [4] для відображення доходів від надання послуг з прокату майна призначений субрахунок 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” за окремими аналітичними рахунками, наприклад: 7031 “Дохід від прокату майна у межах доби”, 7032 “Дохід від прокату майна у межах місяця” та 7033 “Дохід від прокату майна понад місяць”, з подальшим групуванням доходів за групами предметів прокату – функціональним призначенням. До субрахунку 7034 “Дохід від надання інших супутніх послуг” – за видами супутніх й додаткових послуг, що надаються суб'єктами дослідження у розрізі структурних підрозділів (автостоянка, хімчистка тощо). Це дасть можливість сформуванню деталізовану інформацію про суми отриманих доходів не лише за центрами відповідальності, а й за видами послуг, що реалізуються підприємством. Таким чином, формуватиметься аналітична інформація для потреб управління, яка є необхідною для планування основної діяльності підприємства.

Якщо ж прокат є додатковою діяльністю, а отримання доходів є нерегулярним, то вважаємо за доцільне такі доходи відображати на окремому субрахунку третього порядку до субрахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

Плата за користування прокатним майном встановлюється за тарифами суб'єкта господарювання, що надає послуги, та вноситься у готівковій або безготівковій формах як одноразово, так і періодично. Практика свідчить, що оплата в повному обсязі передбачається при короткостроковому прокаті. При укладанні договору прокату на тривалий строк, передбачаються періодичні платежі. У разі отримання плати за довгостроковим прокатом наперед, такі суми платежі в обліку кваліфікуються як доходи майбутніх періодів, які частинам зараховуються до доходів відповідного звітного періоду.

Розглядаючи операції, пов'язані з відображенням доходів від надання послуг прокату, потрібно враховувати такі обставини, які мають місце у суб'єктів дослідження: “достроковий прокат” і “прострочений прокат”. Так,

якщо наймач достроково повертає майно прокату, то може відбуватися перерахунок плати за прокат (у залежності від умов договору), яка зменшується з урахуванням строку фактичного користування майном. У такому випадку підлягає коригуванню величина нарахованого доходу, використовуючи субрахунок 704 “Вирахування з доходу”. При поверненні майна прокатного фонду пізніше обумовленого в договорі строку автоматично збільшується плата за послуги прокату (на умовах визначених договором) пропорційно періоду користування цим предметом і можуть нараховуватись штрафні санкції.

Також, часто суб'єкти бізнесу, отримують гарантійні платежі (заставу) за прокатне майно. Гарантійні платежі (грошова застава) являється способом забезпечення виконання зобов'язань наймачем з повернення майна в належному стані, які виникають згідно договору. В обліку такі надходження не визнаються доходами, а підлягають відображенню за дебетом рахунків обліку грошових коштів у кореспонденції з кредитом рахунків обліку інших розрахунків з відкриттям аналітичного рахунку “Отримана грошова застава (гарантійний платіж)”. Одночасно ці кошти доцільно обліковувати на позабалансовому рахунку 06 “Гарантії і забезпечення отримані”, так як вони не є власністю наймодавця. При порушенні умов договору щодо прокату майна, зазначені кошти включається до складу доходу наймодавця.

Висновки і подальші дослідження. З метою належного інформаційного забезпечення системи менеджменту підприємства, яке здійснює діяльність з надання послуг прокату майна, щодо отриманих доходів і їх максимізації необхідно оперувати інформацією про різноманітні групи споживачів та їх ставлення до прокату майна та якості наданих послуг. Отримати таку інформацію дозволяє облік доходів від надання послуг з прокату майна, який базується на належній запропонованій їх класифікації і визнанні, що створює сприятливе підґрунтя для формування релевантних висновків, на підставі яких вироблятимуться максимально ефективні управлінські рішення. Особливості діяльності суб'єктів, що займаються наданням у прокат майна, має суттєвий вплив на порядок визнання та облік доходів від надання таких послуг. Такі доходи залежать від умов укладеного договору та строку прокату, а відображення їх в обліку є диференційованим із запропонованими нами підходами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Васильєва В. Г., Семенюк Д. Ю. Облік доходів і витрат: напрями гармонізації міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. *Економічний простір*. 2019. № 147. С. 128–139. URL <http://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/141>.
2. Державний класифікатор видів економічної діяльності ДК 009 : 2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10#Text>.
3. Державний класифікатор продукції та послуг ДК 016: 2010. URL: <https://www.tvoiprava.com.ua/wp-content/uploads/2012/09/%D0%94%D0%9A-016-2010.pdf>.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, наступними змінами. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.
5. Канак Й. В., Фірко Н. Б. Облік доходів та результатів основної діяльності за центрами відповідальності. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(4). С. 341–348.
6. Куцик П. О., Марценюк Р. А., Макарук Ф. Ф., Чік М. Ю. Інтегрована система обліку і внутрішнього контролю в управлінні ринками : монографія. Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2020. 280 с.
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 “Дохід від договорів з клієнтами”. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”: наказ Міністерства фінансів України № 181 від 28 липня 2000 р., у редакції наказу МФ України № 468 від 28.12. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0083-23#Text>.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”: наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290, з наступними змінами. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>.
10. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 № 2755-VI, з наступними змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
11. Цивільний кодекс України : від 16 січня 2003 року № 435-IV, з наступними змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>.

REFERENCES:

1. Vasylyeva, V. H., Semenyuk, D. YU. (2019). Oblik dokhodiv i vytrat: napryamy harmonizatsiyi mizhnarodnykh ta natsionalnykh standartiv bukhgalterskoho obliku ta finansovoyi zvitnosti. *Ekonomichnyy prostir*, (147), 128–139. Available at: <http://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/141>.
2. Derzhavnyy klasyfikator vydiv ekonomichnoyi diyalnosti DK 009 : 2010. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10#Text>.
3. Derzhavnyy klasyfikator produktsiyi ta posluh DK 016: 2010. Available at: <https://www.tvoiprava.com.ua/wp-content/uploads/2012/09/%D0%94%D0%9A-016-2010.pdf>.
4. Instruksiya pro zastosuvannya Planu rakhunkiv bukhgalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'язan i hospodarskykh operatsiy pidpryyemstv ta orhanizatsiy : nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 30.11.1999 r. № 291, nastupnyu zminamy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.
5. Kanak Y. V., Firko N. B. (2013). Oblik dokhodiv ta rezultativ osnovnoyi diyalnosti za tsentramy vidpovidalnosti. *Ekonomichni nauky. Ser. : Oblik i finansy*. Vyp. 10(4). P. 341–348.
6. Kutsyk P. O., Martsenyuk R. A., Makaruk F. F., Chik M. YU. (2020). Intehrovana systema obliku i vnutrishnoho kontrolyu v upravlinni rynkamy : monohrafiya. Lviv: Vydavnytstvo Lvivskoho torhovelno-ekonomichnoho universytetu, 280 p.
7. Mizhnarodnyy standart finansovoyi zvitnosti 15 “Dokhid vid dohovoriv z kliyentamy”. Available at: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf.
8. Natsionalne polozhennya (standart) bukhgalterskoho obliku 14 “Orenda”: nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny № 181 vid 28 lypnya 2000 r., u redaktsiyi nakazu MF Ukrayini № 468 vid 28.12.2022 r. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0083-23#Text>.
9. Natsionalne polozhennya (standart) bukhgalterskoho obliku 15 “Dokhid”: nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 29 lystopada 1999 r. № 290, z nastupnyu zminamy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>.
10. Podatkovyy kodeks Ukrayiny : vid 02.12.2010 № 2755-VI, z nastupnyu zminamy i dopovnennyamy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
11. Tsyvilnyy kodeks Ukrayiny : vid 16 sichnya 2003 roku № 435-IV, z nastupnyu zminamy i dopovnennyamy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>.