**Учет по договору проката**

Т.М. Панченко, аудитор Аудиторская фирма «АУДИТ А»

Правовые основы предоставления имущества в прокат установлены параграфом 2 гл.34 Гражданского кодекса Российской Федерации (ст.ст. 626- 631 ГК РФ).

Статьей 626 ГК РФ определено, что по договору проката арендодатель, осуществляющий сдачу имущества в аренду в качестве постоянной предпринимательской деятельности, обязуется предоставить арендатору движимое имущество за плату во временное владение и пользование.

Имущество, предоставляемое по договору проката, используется для потребительских целей, если иное не предусмотрено договором или не вытекает из существа обязательства.

Движимым имуществом в соответствии со ст.130 ГК РФ признаются вещи (включая деньги и ценные бумаги), не относящиеся к недвижимости, то есть к объектам, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно.

Договор заключается в письменной форме и является публичным договором.

Согласно ст.627 ГК РФ договор проката заключается на срок до одного года.

Предметом договора проката может быть любое движимое имущество, предоставляемое арендатору для использования в потребительских либо иных предусмотренных договором (вытекающих из существа обязательства) целях, независимо от места, а также особенностей и условий его использования (аренды) (почасовая аренда, использование арендованного имущества по месту нахождения арендодателя и т.п.).

Примечание.

Статьей 607 ГК РФ установлено, что недвижимое имущество может быть объектом договора аренды. В то же время п.1 ст.626 ГК РФ исключает возможность передачи по договору проката, который является разновидностью договора аренды, недвижимого имущества. Исходя из закрепленного в ст.625 ГК РФ принципа приоритетного значения специальной нормы, применительно к договору проката будет действовать ст.626 ГК РФ. Иными словами, недвижимое имущество в прокат передать нельзя.

В рамках отношений по договору проката не допускается сдача в субаренду имущества, предоставленного арендатору, передача им своих прав и обязанностей по договору, предоставление в безвозмездное пользование, залог арендных прав и внесение их в качестве имущественного вклада в хозяйственные общества и товарищества или паевого взноса в производственные кооперативы (п.2 ст.631 ГК РФ).

По договору проката капитальный и текущий ремонт имущества, сданного в аренду по договору проката, всегда является обязанностью арендодателя (ст.631 ГК РФ). Данное правило не может быть изменено по соглашению сторон.

Перечень услуг по прокату определен Общероссийским классификатором услуг населению ОК 002-93, утвержденным Постановлением Госстандарта России от 28.06.1993 № 163. Услугам предприятий по прокату присвоен код подгруппы 019400.

По договору проката стороны арендную плату за пользование имуществом могут установить только в виде определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно (ст.630 ГК РФ). Эта норма является императивной и не может быть изменена сторонами договора.

Предметы, предназначенные для сдачи в прокат, относятся к доходным вложениям в материальные ценности. В соответствии с п.п.1, 2 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, установленные данным ПБУ правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации применяются также в отношении доходных вложений в материальные ценности.

Предметы проката принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которой при приобретении за плату признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации) (п.п.7, 8 ПБУ 6/01). Фактическими затратами на приобретение предметов проката является сумма, уплачиваемая в соответствии с договором поставщику (продавцу).

НДС, уплаченный при приобретении предметов проката, может быть принят к вычету в соответствии с п.2 ст.171 и п.1 ст.172 Налогового кодекса РФ на основании счета - фактуры, выставленного поставщиком, и документов, подтверждающих уплату НДС, после принятия на учет предметов проката.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, материальные ценности, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (в том числе по договору проката) с целью получения дохода, учитываются на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности".

Материальные ценности, поступившие в организацию и предназначенные для предоставления в прокат, принимаются к бухгалтерскому учету по дебету счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности" в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Специальные унифицированные формы первичной учетной документации для учета предметов проката в настоящее время отсутствуют. В данной ситуации возможно использование унифицированных форм, предназначенных для оформления операций с основными средствами, поскольку правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации применяются также в отношении доходных вложений в материальные ценности.

Таким образом, зачисление в состав основных средств отдельных объектов, предназначенных для сдачи в прокат, оформляется актом о приеме-передаче объектов основных средств, унифицированной формы № ОС-1, утвержденной Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7, которая вводится в действие с 12 января 2003 года взамен акта формы № ОС-1, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а.

Для учета всех видов основных средств, а также для группового учета однотипных объектов основных средств, поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце и имеющих одно и то же производственно - хозяйственное назначение, техническую характеристику и стоимость, применяется Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма № ОС-6а, утв. Постановлением № 7). Инвентарная карточка ведется в бухгалтерии на группу объектов ОС, заполняется путем позиционных записей отдельных объектов основных средств.

На основании п.18 ПБУ 6/01 предметы проката стоимостью не более 10 000 руб. за единицу (или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей) разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. При этом в целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Расходы, осуществляемые в связи с постоянной предпринимательской деятельностью по предоставлению имущества в прокат, являются для организации расходами по обычным видам деятельности (п.5 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Таким образом, при передаче спортинвентаря в эксплуатацию организация может в соответствии с учетной политикой списать его стоимость с кредита счета 03 в дебет счета 20 "Основное производство".

Для целей налогообложения прибыли для организаций, предоставляющих на постоянной основе за плату во временное пользование и (или) временное владение и пользование имущество по договору проката, доходы от этой деятельности считаются доходами от реализации (п.1 ст.249, п.4 ст.250 НК РФ, а также п. 2 раздела 4 Методических рекомендаций по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных Приказом МНС России от 20.12.2002 № БГ-3-02/729).

В целях исчисления налогооблагаемой прибыли имущество первоначальной стоимостью не более 10 000 руб. не признается амортизируемым имуществом (п.1 ст.256 НК РФ). Стоимость такого имущества включаются в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию (пп.3 п.1 ст.254 НК РФ).

Согласно пп.1 п.1 ст.265 НК РФ для организаций, предоставляющих на систематической основе за плату во временное пользование и (или) временное владение и пользование свое имущество, расходы, связанные с этой деятельностью, считаются расходами, связанными с производством и реализацией.

Аналитический учет по счету 03 "Доходные вложения в материальные ценности" ведется по каждому предмету проката и по арендаторам.

Рассмотрим хозяйственные опе­рации по приобретению для сдачи в прокат материальных ценностей на примере .

Пример.

Организация в апреле приобрела автомобиль по цене 139500 руб., в том числе НДС- 23250 руб. Автомобиль предназначен для сдачи в прокат. Организация оплатила посреднику услуги по приобретению автомобиля в раз­мере 1500 руб., в том числе НДС - 250руб. Кроме того, произведены расходы по оформлению автомобиля (регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с получением прав на автомобиль) в общей сумме 300 руб., в том числе НДС - 50 руб.

Сдача в прокат отнесена организацией к обычным видам деятельности.

В мае автомобиль был сдан в прокат. Согласно договора проката ежемесячная арендная плата составляет 3000 руб. в месяц с учетом НДС - 500 руб. Дополнительных расходов по сдаче автомобиля в прокат не производи­лось.

В декабре организация продала автомобиль по цене 126000 руб., в том числе НДС 21000 руб.

В апреле в бухгалтерском учете организа­ции сделаны следующие записи:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств» Кредит 60 - 116250 руб. - отражены затраты по приобретению автомобиля;

Дебет 19 Кредит 60 - 23250 руб. - отражен НДС из стоимо­сти автомобиля;

Дебет 60 Кредит 51 - 139500 руб. - оплачена стоимость автомобиля ;

Дебет 08-4 Кредит 76 - 1250 руб. - отражены расходы по посреднической услуге;

Дебет 19 Кредит 76 - 250 руб. - отражен НДС по посреднической услуге;

Дебет 76 Кредит 51- 1500 руб. - оплачены услуги посред­ника;

Дебет 08-4 Кредит 76 - 250 руб. - отражены расходы по оформлению автомобиля;

Дебет 19 Кредит 76 - 50 руб. - отражен НДС по оформлению автомобиля;

Дебет 76 Кредит 51- 300 руб. - оплачены расходы по оформлению автомобиля;

Дебет 03 субсчет «Имущество для сдачи в прокат» Кредит 08-4 - 117750 руб. - автомобиль зачислен в состав основных средств для сдачи в прокат (на основании акта по форме № ОС-1);

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19 - 23550 руб. – отражен НДС, принятый к вычету по оприходованному автомобилю.

Сдача автомобиля в прокат в учете отражена проводкой:

Дебет 03, субсчет « Имущество сданное в прокат» Кредит 03, субсчет «Имущество для сдачи в прокат» - 117750 руб. - автомобиль передан в прокат (на основании акта приема-передачи).

В соответствии со ст. 258 НК РФ и с постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» легковой автомобиль относится к пятой амортизационной группе.

Организация установила срок полезного использования автомобиля 7 лет и выбрала линейный метод начисления амортизации.

Норма амортизации определена по формуле:

К = (1 : n ) х 100 % ,

где К - норма амортизации;

n - срок полезного использования, выраженный в месяцах.

Норма амортизации для автомобиля (К) составляет:

1: 84 мес. х 100% = 1,19%.

Амортизация начисляет­ся с месяца, следующего за меся­цем принятия к учету автомобиля. Амортизация автомобиля должна начисляться с мая 2003 года. В каждом из 84 месяцев она будет равна:

117750 руб. х 1,19% = 1401,23 руб.

Начиная с мая, ежемесячно в учете делаются бухгалтерские про­водки:

Дебет 20 Кредит 02 субсчет «Аморти­зация имущества, сданного в прокат» - 1401,23 руб. - начислена амортиза­ция по автомобилю.

Далее в бухгалтерском учете ежемесячно, начиная с мая, бу­дут производиться следующие записи:

Дебет 62 Кредит 90-1 – 3000 руб. - выставлен счет за прокат автомобиля. Доход зачислен в выручку от сдачи имущества в прокат;

Дебет 90-3 Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС» - 500 руб. - начислен НДС с выручки от сдачи автомобиля в прокат;

Дебет 90-2 Кредит 20 - 1401,23 руб. - списаны затраты по сдаче автомобиля в прокат;

Дебет 90-9 Кредит 99 - 1098,77 руб. - определен финансо­вый результат от сдачи автомобиля в прокат.

В декабре автомобиль был возвращен арендатором. Материальные ценности, учтенные на счете 03, списываются с баланса организации аналогично списанию основных средств, учтенных на счете 01.

Дебет 03, субсчет «Имущество для сдачи в прокат» Кредит 03, субсчет «Имущество, сданное в прокат» - 117750 руб. - автомобиль возвращен в организацию;

В декабре организация приняла решение продать автомобиль по цене 126000 руб., в том числе НДС 21000 руб.

Выбытие и реализация автомобиля отражаются следующими проводками:

Дебет 03, субсчет «Выбытие матери­альных ценностей» Кредит 03 субсчет «Имущество для сдачи в прокат» - 117750руб. - отражена первона­чальная стоимость автомобиля;

Дебет 62 Кредит 91-1 - 126000 руб. - отражена задолжен­ность покупателя;

Дебет 91-3 Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС» - 21000 руб. - начислен НДС к упла­те в бюджет;

Дебет 02 субсчет «Амортизация иму­щества, сданного в прокат» Кредит 03 субсчет «Выбытие материальных ценностей» - 11209,84 руб. - списана сумма начисленной амортизации по декабрь включительно;

Дебет 91-2 Кредит 03 субсчет «Выбытие материальных ценностей» - 106540,16 руб. - списана остаточ­ная стоимость автомобиля;

Дебет 99 Кредит 91-9 - 1540,16 руб. - отражена прибыль от реализации автомобиля. Оказание услуг по прокату материальных ценностей населению

При осуществлении организациями (индивидуальными предпринимателями) деятельности по оказании услуг населению по прокату материальных ценностей используются бланки строгой отчетности при оказании бытовых услуг населению по формам БО-3, БО-6, БО-9, утвержденных Минфином России Письмом от 20.04.1995 № 16-00-30-33. Эти бланки рекомендованы к применению при оказании услуг по прокату Письмом Госналогслужбы России от 31.03.1998 № ВК-6-16/210.

Порядок заполнения и применения названных форм бланков осуществляется в соответствии письмом Госналогслужбы РФ от 22.06.1995 г. № ЮУ-4-14/29н «О формах документов строгой отчетности для учета наличных денежных средств без применения контрольно - кассовых машин», содержащим «Методические указаниями по заполнению и применению форм бланков строгой отчетности, применяемых при оказании бытовых услуг предприятиями всех форм собственности, а также при индивидуальной трудовой деятельности».

В данном случае актуальным является вопрос о применении контрольно - кассовых машин при оказании населению услуг по прокату.

В соответствии со ст.1 Закона РФ от 18.06.1993 № 5215-1 "О применении контрольно - кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением" денежные расчеты с населением при оказании услуг производятся с обязательным применением контрольно - кассовых машин.

Но из п.1 Перечня, утвержденного Постановлением Совета Министров - Правительства Российской Федерации от 30.07.1993 № 745, следует, что при оказании услуг населению применение контрольно - кассовых машин не обязательно при условии выдачи организациями (индивидуальными предпринимателями) документов строгой отчетности, приравниваемых к чекам, по формам, утвержденным Министерством финансов Российской Федерации по согласованию с Государственной межведомственной экспертной комиссией по контрольно - кассовым машинам.

Таким образом, при оказании услуг по прокату обязательное применение контрольно - кассовых машин не требуется, поскольку населению выдаются документы строгой отчетности по установленным формам БО-3 "Наряд - заказ", "Квитанция", "Копия квитанции"; БО-6 "Обязательство - квитанция", "Копия обязательства - квитанции"; БО-9 "Кассовая ведомость приема выручки", "Копия кассовой ведомости приема выручки".