

БУТИНЕЦЬ

Тетяна Анатоліївна
but_ta@ukr.net

УДК 336/67

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ТРАКТУВАННЯ ПРАВОВИХ КАТЕГОРІЙ В
БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУPROBLEMATIC ISSUES OF LEGAL CATEGORIES INTERPRETATION IN
ACCOUNTING

д.е.н., професор кафедри
економіко-правових дис-
циплін Національної ака-
демії внутрішніх справ
м. Київ

Розкрито проблемні питання які виникають при трактуванні правових категорій в бухгалтерському обліку. На основі аналізу норм ЦКУ, ГКУ та інших законодавчих актів наведено інформацію, щодо врахування правової термінології, а саме поняття «правочин» при відображенні фактів господарського життя в бухгалтерському обліку на прикладі виконання договору купівлі–продажу.

Раскрыто проблемные вопросы, которые возникают при трактовке правовых категорий в бухгалтерском учете. На основе анализа норм ГКУ, ХКУ и других законодательных актов приведена информация относительно учета правовой терминологии, а само понятие «сделка» при отражении фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете на примере исполнения договора купли-продажи.

The issues that arise by interpretation legal categories in accounting are solved. On the basis of the rules of the Civil Code of Ukraine, the Commercial Code of Ukraine and other Legal Acts the information concerning legal terminology namely the concept of “transaction” by the reflection of the facts of economic life in accounting by example of implementation the contract of sale is shown.

Ключові слова: поняття правочину, факт господарського життя, бухгалтерський облік, угода, договір, наслідки правочину, договір купівлі–продажу

Ключевые слова: понятие сделки, факт хозяйственной жизни, бухгалтерский учет, соглашение, договор, последствия сделки, договор купли–продажи

Keywords: the concept of transaction, a fact of economic life, accounting, contract, the effects of the transaction, contract of sale

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Аналіз судової практики, щодо розгляду майнових спорів (недійсність майнових правочинів) суб'єктів господарювання свідчить про їх значну кількість, понад 20000 справ за 2015 р., та недостатню обізнаність і розуміння бухгалтерами категорій та норм права, а юристами значення і суті облікового процесу. Як говорять, хто на що вчився на те і гаразд.

Сьогодні дійсно існують окремо дві професії бухгалтер і юрист, і навчають їх у ВНЗ по різному, проте результат їх праці на підприємстві іноді призводить до негативних наслідків для власника чи директора підприємства. В свою чергу суперечки між юристами та бухгалтерами, як правило виникають запізно, коли розпочато судову справу. Крім того, на більшості підприємств малого та середнього бізнесу, а також у фізичних осіб - підприємців бухгалтер виконує та поєднує декілька функцій. Наприклад, укладає договори, виконує роботу, щодо прийому, звільнення працівників, захищає права власника під час проведення перевірок різних контролюючих органів, відповідає на претензії, тощо. Проблема лежить не тільки в площині змісту навчальних програм у ВНЗ – майбутніх бухгалтерів з юриспру-

денції майже нічого не навчають, а юристів навпаки з бухгалтерського обліку, а також в тому що нормативно – правове регулювання господарської діяльності суб'єктів господарювання має ряд недоліків, неузгодженостей та протиріч.

Вивченню правових проблем бухгалтерського обліку присвячені праці багатьох науковців, серед яких: Бугайов А.В., Безклубий І.А., Бобко Т.В., Головач В.В., Романчук К.В., Палій В.Ф., Панков Д.А., Соколов Я.В., Сопко В.В., Чумаченко Н.Г., Шеремет А.Д. та інші дослідники. Не применшуючи вагомий внесок вчених в розвиток цієї тематики слід зазначити про незначну кількість комплексних досліджень на межі таких галузей знань, як бухгалтерський облік і право. Сфера господарювання не може уникнути ведення бухгалтерського обліку. Потребують подальшого вирішення питання, які виникають в господарській діяльності суб'єктів господарювання щодо взаємоузгодженості трактування категорій права в бухгалтерському обліку та їх подальшого застосування в обліковій практиці. Серед багатьох категорій і понять найбільш широкими і вживаними є поняття «правочин» і «факт господарського життя».

МЕТОЮ ДОСЛІДЖЕННЯ є виявлення взаємозв'язку понять «правочин» та «факт господарського життя» в національному законодавстві і застосування їх в теорії, на практиці та в економічній літературі.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

На сьогодні проблеми, які виникають на межі бухгалтерського обліку і права є особливо актуальним у зв'язку з тим, що найбільш важливі управлінські рішення щодо господарської діяльності та ведення бухгалтерського обліку базуються в тому числі на тлумаченні норм права. Багато вчених стверджують, що з розвитком господарської діяльності в умовах ринкової економіки ускладнилися господарські процеси, з'явилися багатоаспектні господарські відносини між суб'єктами господарювання, які потребують чіткого правового регулювання з боку держави. Згідно ст.19 ч. 8 Господарського кодексу України (далі по тексту - ГКУ), усі суб'єкти господарювання, відокремлені підрозділи юридичних осіб, виділені на окремий баланс, зобов'язані вести первинний (оперативний облік) результатів своєї роботи, складати та подавати відповідно до вимог закону статистичну інформацію та інші дані визначені законом, а також вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством. Зв'язок бухгалтерського обліку з правом в певній мірі пояснюється тим, що облік ведеться від імені юридичної особи. В якості юридичної особи розуміють суб'єктів права, в даному випадку суб'єктів господарювання, які створені відповідно до Цивільного та Господарського кодексів України, здатні від свого імені набувати прав і обов'язків, бути позивачем і відповідачем у суді та зареєстровані в установленому законом порядку. В той же час, звернувшись до Господарського кодексу України, значна частина норм яка міститься в цьому кодексі «відправляє» за подальшим тлумаченням до Цивільного кодексу України. Наприклад, в ст.175. ч.1, зазначено – майново-господарськими зобов'язаннями визнаються цивільно-правові зобов'язання, що виникають між учасниками господарських відносин при господарській діяльності... Майнові зобов'язання, які виникають між учасниками господарських відносин, регулюються ЦКУ з урахуванням особливостей, передбачених цим Кодексом. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності визначені в положенні (стандарті) бухгалтерського обліку П(С)БО 2 «Баланс», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», П(С)БО 26 «Виплати працівникам». Разом з тим, у основному П(С)БО 11, який має назву «Зобов'язання» не наведено визначення центрального поняття «зобов'язання». Як наслідок, при застосуванні різних нормативно – правових документів наявний цілий ряд неузгодженостей які в подальшому, наприклад, при відображенні в бухгалтерському обліку зобов'язань, можуть стати причиною формування та подання недостовірної інформації зацікавленим користувачам.

На думку д.е.н., Романчук К.В., узгодженість норм різних галузей права є однією із умов прозорості

діяльності фізичних та юридичних осіб. Натомість відсутність такої узгодженості (у тому числі відсутність чітких формулювань складових правової норми (гіпотези, диспозиції та санкції)), призводить до виникнення ситуацій, в яких суперечливі положення нормативних актів (як тих, що належать до різних галузей права, так і до однієї галузі, або навіть в межах одного нормативного акта) трактуються по-різному, що призводить до виникнення спорів у сторін, які задіяні в конкретній ситуації [6].

Крім того, Господарський, Цивільний кодекси інші нормативні документи, оперують поняттями, які для бухгалтера, враховуючи власну для ведення бухгалтерського обліку регламентацію, не завжди є досить зрозумілими, наприклад, правочин (ЦКУ), правовідношення (ЦКУ), звичай ділового обороту (ЦКУ), відчуження (ЦКУ), управнена сторона (ГКУ), тощо. Іноді такі вирази ставлять бухгалтера в глухий кут та призводять до виникнення фатальних помилок в бухгалтерському обліку. З іншого боку, будь – яке рішення суду щодо господарської діяльності обов'язково має надійти до бухгалтерії для відображення змін або наслідків в бухгалтерському обліку (наприклад, визнання договору недійсним). Чи потрібно бухгалтеру знати про всі нюанси судових процесів, вникати в особливості юриспруденції, читати кодекси, що не стосуються безпосередньо роботи обліковця? Так, звичайно потрібно! Не розуміючи суті справи, не вникаючи в економічний зміст, не розібравшись у зміні правового статусу окремих операцій, сучасний бухгалтер-професіонал (якщо він таким себе вважає) просто не спроможний адекватно відобразити такі операції в бухгалтерському обліку. Сучасний бухгалтер, який веде облік щодня, стикається із масою правових питань які слід вирішувати в бухгалтерському обліку враховуючи норми права. На думку Головача В.В., юридичний аналіз в професійному судженні сучасного бухгалтера надає перевагу не формальному підходу, а комплексному вивченню фактів господарського життя на предмет їх відповідності нормативно-правовим актам, наявній судовій практиці, вітчизняному і міжнародному досвіду. Кінцевою метою юридичного аналізу є оцінка впливу майбутньої господарської операції на діяльність підприємства в позитивному і негативному сенсі [4].

Кількість неузгоджених правових норм та понять в Українському несталому законодавстві не має меж, у зв'язку з чим було б не результативним здійснювати аналіз та виявляти спірні та суперечливі моменти суцільно. Навіть обмежившись нормативними актами, що регулюють господарські відносини, які виникають у процесі здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання чи порядком організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. У сучасних умовах господарювання потребує переосмислення та різнобічного аналізу, наповнення новим змістом, багатьох цивілістичних категорій. У зв'язку з цим, зосередимо увагу на проблемі трактування загального поняття «правочин» та яким чином наведено поняття

та його різні види знаходять відображення в бухгалтерському обліку.

Необхідність запровадження у вітчизняному законодавстві терміну «правочин» обумовлена тим, що термін «угода», який раніше отримав широке розповсюдження як в законодавстві так і на практиці за своїм філологічним змістом тотожний терміну «договір». Натомість термін «правочин» не відображає обов'язкової домовленості сторін. Зазначене стосується, наприклад видачі довіреності, гарантії, які породжують виникнення цивільних прав та обов'язків. В юридичному сенсі їх нелогічно називати «угодами». В російському законодавстві зберегли звичайний термін «сделка», який перекладається на українську мову як «угода». В російській мові тотожного терміну «правочин» до цього часу не знайдено. Разом з тим, в Цивільному кодексі України введення категорії «правочин» не знайшло свого відображення в Господарському кодексі України, а віддано перевагу вживанню терміну «договір» і «угода», без будь-яких посилань на можливість застосування до господарських зобов'язань та договорів положень ЦКУ про правочин. У цивільному праві поняття правочину пов'язують з діями, які породжують юридичні наслідки.

Німецький цивіліст Д.І. Мейер визначав правочином будь-яку юридичну дію, спрямовану на зміну існуючих правових відносин. При цьому він вказував дві істотні умови правочину: 1- юридична дія призводила до зміни існуючих відносин (наприклад, договір купівлі-продажу); 2 – сама юридична дія спрямована не тільки на зміни існуючих відносин, але й вчинена з метою провести такі зміни (наприклад, на підставі договору купівлі-продажу передача товарів та отримання розумної оплати за нього). У римському праві правочин розглядався як юридичний факт, а його вчинення – як джерело виникнення зобов'язання. Ця аксіома є досить важливою у контексті тієї ролі, що виконує правочин при регулюванні цивільних відносин. Метою будь-якого дво- чи багатостороннього цивільного правочину є досягнення певних юридичних наслідків, що мають істотне значення для сторін правочину – договору [2]. Провідні цивілісти стверджують, що правочин – більш широке поняття, ніж договір, тому що до правочинів належать, крім договору, інші юридичні факти дії, які створюють обов'язки або тільки для однієї особи, або для двох сторін, або для кількох сторін, при цьому узгодження волі не є обов'язковою ознакою всіх правочинів, а тільки правочинів-договорів. Науковці з цього приводу влучно встановили так звану правову аксіому, що вказує на зв'язок договору й правочину: «Кожний договір є правочином, але не кожний правочин є договором». Також цивілісти вважають правочин загальною правовою категорією, яка має низку різновидів. Таким різновидом, безперечно, є договір [7].

Згідно ч. 1 ст. 202 ЦКУ, правочином є дія, спрямована на виникнення, зміну або припинення цивільних прав і обов'язків. Правочини можуть бути односторонніми та дво- чи багатосторонніми (договори). У письмовій формі належить вчиняти: 1) правочини між

юридичними особами; 2) правочини між фізичною та юридичною особою, крім правочинів, передбачених частиною першою статі 206 ЦКУ – правочини, які можуть вчинятися усно (ст. 208 ЦКУ). Наслідки правочину для суб'єктів господарювання можуть перебувати в сфері речових (майнових), зобов'язальних, корпоративних, та інших відносин, важливо, щоб наслідки мали відповідні ознаки, що свідчать про їх юридичну спрямованість. На думку Т.В. Бобко, правову конструкцію, визначену у ч. 1 ст. 202 ЦКУ, необхідно розглядати як певну «базову модель», яку правові реалії наповнюватимуть різними варіаціями. Невідворотним є проникнення наслідків правочину до сфери публічних відносин, яка знаходиться далеко за межами суто цивільних прав і обов'язків. Відомим прикладом є податкові відносини, коли вчинення будь-якого правочину під видом «господарської операції» тягне за собою певні податкові і бухгалтерські наслідки. При цьому, можливо, ці наслідки і не відповідають цивільно-правовій суті правочину, однак ізолювання правочину від них видається дослідниці штучним [3]. Наслідки вчинення правочину пропонують класифікувати наступним чином:

- фіскальні (податкові) – вчинення певних правочинів тягне за собою виникнення обов'язку визначення, розрахунку, сплати та контролю за сплатою податків і зборів (операції з купівлі – продажу нерухомості);

- встановлені актом юридичної особи або її установчим документом (внесення засновниками до статутного капіталу майна, нарахування та виплата дивідендів);

- встановлені актами цивільного та господарського законодавства (сплата грошових коштів за придбаний товар);

- облікові – відображення правочину як операції у бухгалтерському, податковому обліку та інших визначених законодавством видах обліку (господарська операція суб'єкта господарювання, яка має вартісний вираз і впливає на розмір активів, капіталу та зобов'язань) [3].

Питання класифікації (поділу) правочинів та їх наслідків по відношенню до суб'єкта господарювання потребує деталізованого дослідження та приведення до спільного знаменника інформації, яка буде застосованою в правовій та обліковій практиці. На сучасному етапі вирішення даної проблематики слід зазначити про необхідність тлумачення змісту окремих правочинів, як факту господарського життя підприємства, через узгодженість норм законодавства, як з позиції права так і з позиції бухгалтерського обліку. Вище зазначене частково підтверджується у ч.3 ст.213 ЦКУ, а саме: при тлумаченні змісту правочину беруться до уваги однакове для всього змісту правочину значення слів і понять, а також загальноприйняте у відповідній сфері відносин значення термінів.

Вагому частину господарських операцій на підприємстві складають дво- або багатосторонні правочини у формі договорів. Згідно ст. 626 ЦКУ договором є домовленість двох або більше сторін спрямована на встановлення, зміну або припинення

цивільних прав та обов'язків. Розглянемо приклад відображення виконання господарського договору купівлі-продажу в бухгалтерському обліку через призму права. Або які норми ЦКУ необхідно врахувати бухгалтеру при відображенні господарських операцій, пов'язаних з продажем, наприклад автомобіля.

Умови: Підприємство «А» – платник податку на прибуток на загальних підставах та платник ПДВ, за

договором купівлі-продажу здійснює реалізацію вантажного автомобіля підприємству «Б». Ціна, визначена у договорі, становить 66000,00 грн (у т. ч. ПДВ), первісна вартість автомобіля – 65000,00 грн, сума зносу автомобіля – 14000,00 грн. Балансова вартість основного засобу дорівнює 51000,00 грн. Бухгалтерський облік операції наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Журнал господарських операцій підприємства «А» - продавця, щодо продажу автомобіля (основного засобу)

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, в грн.	Правовий аспект
		Д-т	К-т		згідно ЦКУ
1.	Прийнято рішення про реалізацію автомобіля, підписано договір купівлі-продажу з покупцем: списано нарахований знос (*розрахунок бухгалтерії)	131	105	14000,00	(правочин вчинений-укладено договір) ст.655,656 ч.1, ст.638,639 (дія щодо виконання правочину)
2.	Переведено основний засіб (автомобіль) до складу товарів за залишковою вартістю (*розрахунок бухгалтерії)	286	105	51000,00	(дія щодо виконання правочину)
3.	Відвантажено (передано) автомобіль покупцеві за місцем знаходження продавця (*акт прийому-передачі, технічна документація)	680	712	66000,00	(місце вчинення правочину та дія щодо виконання правочину) ст.211, ст. 673, 682, 664
4.	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (*податкова накладна)	712	641/ПДВ	11000,00	(дія щодо виконання правочину)
5.	Списано собівартість реалізованого автомобіля (*розрахунок бухгалтерії)	943	286	51000,00	(дія щодо виконання правочину)
6.	Списано дохід від реалізації автомобіля на фінансовий результат (*розрахунок бухгалтерії)	712	791	55000,00	(дія щодо виконання правочину)
7.	Списано собівартість реалізованого автомобіля на фінансовий результат (*розрахунок бухгалтерії)	791	943	51000,00	(дія щодо виконання правочину)
8.	Отримано кошти від покупця за придбаний автомобіль (виписка банку)	311	680	66000,00	ст.632,692 (правочин виконаний)

*назва первинного документу

Як видно з таблиці 1, не всі господарські операції, пов'язані з продажем основного засобу регламентуються суто статтями ЦКУ, проте мають вирішальне значення для законної господарської діяльності підприємства. Враховуючи визначення правочину наведено в ст. 202 ЦКУ, як дії особи, спрямованої на набуття, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків, виникає питання, що із відображеного в бухгалтерському обліку є правочином та його наслідком, сам договір, чи його реалізація або виконання? Яка чи які господарські

операції з позиції бухгалтерського обліку є суто правочином? Як для бухгалтера складні питання, і прозорі та однозначної відповіді на поверхні – в законодавстві з бухгалтерського обліку та права немає. Не може бухгалтер відкрити Закон, П(С)БО або ЦКУ, ГКУ і знайти відповідь. Якщо брати за основу визначення правочину наведеного в ГКУ, можна припустити що всі господарські операції (факти господарського життя) пов'язані із продажем автомобіля можна поділити на: факти вчинення правочину, факти щодо виконання (реалізації)

правочину та факти виконання правочину. Наведені господарські факти по різному відображаються в бухгалтерському обліку, в залежності від юридичного тлумачення змісту основної господарської операції або основного правочину та особливостей його реалізації. Вибір господарюючими суб'єктами способів реалізації основного правочину може мати ряд варіантів, вибір яких залежить від рівня професійної підготовки бухгалтера та знання права і бухгалтерського обліку ним та іншими фахівцями, в тому числі керівництвом підприємства.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Питання класифікації (поділу) правочинів та їх наслідків по відношенню до суб'єкта господарювання потребує деталізованого дослідження та приведення до спільного знаменника інформації, яка буде застосованою в правовій та обліковій практиці. На сучасному етапі вирішення даної проблематики слід зазначити про необхідність тлумачення змісту окремих правочинів, як факту господарського життя підприємства, через узгодженість норм законодавства, як з позиції права так і з позиції бухгалтерського обліку. Вищезазначене частково підтверджується у ч.3 ст.213 ЦКУ, а саме: при тлумаченні змісту правочину беруться до уваги однакове для всього змісту правочину значення слів і понять, а також загальноприйняте у відповідній сфері (в тому числі в бухгалтерському обліку) відносин значення термінів. Крім того слід наголосити, що факти господарського життя які знаходять відображення в бухгалтерському обліку можна поділити на: факти вчинення правочину, факти щодо виконання (реалізації) правочину та факти виконання правочину.

Враховуючи вимоги сучасного ринку, для випуску кваліфікованих кадрів, які зможуть в короткий термін адаптуватися на практиці, слід переглянути та

розширити перелік дисциплін, які вивчають у ВНЗ студенти облікових та правових спеціальностей.

Список використаних джерел

1. Бугаєв А.В. Бухгалтерский учёт имущественных обязательств в системе гражданско - правовых отношений предприятия: теория, методология, методики // Диссертация. Минск, 2003. [Електронний ресурс] – Режим доступу: 5fan.ru/wievjob.php?id=66752.

2. Безклубий І.А. Теоретичні засади формування правочину. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://file:///C:/Users/user/Downloads/Npnau_2008_4_7.pdf

3. Бобко Т.В. Поняття і наслідки правочину: проблеми теорії та практики. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.pravoznavec.com.ua>.

4. Головач В.В. Правова природа бухгалтерського обліку та її значення для його вдосконалення. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://efp.in.ua>.

5. Господарський кодекс України: чинне законодавство зі змінами та допов. Станом на 1 черв.2016р.: (офіц. текст). – К: ПАЛИВОДА А.В., 2016. – 208 с. – (Кодекси України)

6. Романчук К.В. Змістовне наповнення понять «майно», «активи» в національній обліковій практиці. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.donetsk.ua/science_public.

7. Науково – практичний коментар Цивільного кодексу України: у 2 т./за відповід. ред. О.В.Дзери (кер. авт. кол.), Н.С. Кузнецової, В.В. Луця. - К.: Юрінком Інтер, 2005. – Т.І. – 832с.

8. Цивільний кодекс України: наук.-практ. комент. / Є.О. Харитонов, В.В. Завальнюк, І.М. Кучеренко та ін ; за заг. ред. Є.О. Харитонова, Н.Ю. Голубевої. – 7-е вид. – Х.: ТОВ «Одіссей», 2011. – 1216 с.