

10.11. АНАЛИЗ ЛЕГИТИМНОСТИ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ ПРИ ФОРМИРОВАНИИ ДОГОВОРНОЙ ПОЛИТИКИ

Макарова Н.Н., к.э.н., доцент кафедры экономики и аудита Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», Волгоградский кооперативный институт (филиал)

В статье проводится анализ легитимности фактов хозяйственной жизни при формировании договорной политики. Для этого в начале статьи приводится категориальное распределение фактов хозяйственной жизни по юридическому аспекту. Далее в статье анализируются основные положения договора с позиций бухгалтерского учета, на примере вещные и обязательственные права. В заключении соотносено влияние вещно-правовой нормы построения актива с составом обязательств бухгалтерского баланса.

ЛЕГИТИМНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ

Реалии современной действительности предъявляют к профессиональной культуре бухгалтера достаточно глубокого знания как бухгалтерского и налогового, так и гражданского законодательства. Обоснованное и правильное отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни, которые зависят от договорной политики, влияет на полноту и достоверность бухгалтерской отчетности. Поэтому бухгалтер при отражении фактов хозяйственной жизни экономического субъекта должен разбираться в тонкостях юридического оформления договорных отношений и правильно их учитывать.

В соответствии с п. 2 ст. 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ предметом бухгалтерского учета являются «имущество организации, их обязательства», т.е. легитимное содержание фактов хозяйственной жизни. Эти факты по юридическому аспекту распределяются на четыре категории.

1. В зависимости от правоотношений факты хозяйственной жизни подразделяются на те, результатом которых является:

- возникновение правоотношений;
- прекращение правоотношений;
- изменение правоотношений.

Предусмотренные в законе обстоятельства являются основанием для возникновения, изменения, прекращения конкретных правоотношений (юридические факты). Например, договор купли-продажи, в соответствии с которым одна сторона (продавец) обязуется передать товар в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму.

У покупателя при поступлении товара возникает необходимость оплаты за этот товар (факты, способствующие возникновению правоотношений).

Покупатель оплачивает поступивший товар по цене, предусмотренной в договоре (факты, прекращающие правоотношения).

Может также возникнуть ситуация, когда стороны усатанавливают, что покупатель обязан произвести оплату за товар не продавцу, а третьему лицу, которое

имеет право требовать от покупателя исполнения обязательства в свою пользу. Результатом этого является изменение правоотношений.

Разделение фактов хозяйственной жизни в зависимости от правоотношений необходимо для юридического обоснования фактов.

2. По отраслям права факты хозяйственной жизни можно отнести к гражданскому, финансовому, трудовому, административному, уголовному. Такое деление необходимо для анализа юридического содержания факта хозяйственной жизни по отраслям права.

3. В зависимости от воли субъектов правоотношений факты хозяйственной жизни делятся на события и действия. К событиям относятся факты, протекающие и объективно независимые от воли субъекта (например, землетрясение, наводнение, истечение сроков, рождение, смерть и т.д.).

Действия – это факты хозяйственной жизни, совершающиеся в результате целесообразной деятельности субъекта (например, заключение договора, исполнение обязательства и т.д.), то есть являются волеизъявлениями. Данное деление позволяет выделить случайно возникающие и непредвиденные факты.

4. В зависимости от соответствия применения юридических норм факты хозяйственной жизни делятся на правомерные и неправомерные. Правомерные факты соответствуют законодательству, а неправомерные факты (все виды правонарушений) противоречат требованиям закона или другим нормативным актам. Для правомерных фактов характерно такое разделение:

- сделки, совершаемые любыми субъектами гражданского права, которые становятся при этом участниками установленных ими правоотношений (например, заключение договора купли-продажи);
- поступки – правомерные действия, которые специально не направлены на возникновение, изменение или прекращение правоотношений, однако влекут за собой последствия (например, принятие к учету выявленных материальных ценностей при инвентаризации имущества);
- административные акты, которые совершаются уполномоченным административным органом и при этом он не становится участником установленного правоотношения (например, государственная регистрация сделки с недвижимостью).

Бухгалтерский анализ фактов хозяйственной жизни. Деятельность экономического субъекта сопровождается множеством разнообразных фактов хозяйственной жизни, которые представляют собой различного вида проекты, сделки, договорные отношения (устные договоренности без подписания договора как отдельного документа). Порядок отражения в учете тех или иных фактов хозяйственной жизни напрямую будут зависеть от договорной политики.

Основными положениями договора с позиций бухгалтерского учета являются:

- сторона (партнер) по договору. В договоре должно быть четко указано, кто является стороной в договоре:
 - юридическое лицо;
 - обособленное подразделение организации;
 - физическое лицо;
 - иностранная организация и т.д.;
- определение статуса партнера по договору влияет на правильную организацию бухгалтерского и налогового учета;
- вид деятельности, в рамках которого будет осуществляться его исполнение. Некоторые виды деятельности подлежат лицензированию и в договоре должно быть указание на лицензию (разрешение) на совершение соответствующих видов деятельности;

- предмет (вид) договора (купля-продажа, услуги, подряд и т.д.). Определение предмета договора необходимо для правильной организации бухгалтерского учета передаваемых материальных ценностей, выполняемых работ и оказываемых услуг;
- дата совершения фактов хозяйственной жизни. Согласно п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации» выручка может быть признана в бухгалтерском учете при условии, в частности, что право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана). Таким образом, в договоре должны быть указаны дата или момент перехода права владения, пользования и распоряжения продукцией (товара) и риска ее случайной гибели;
- установление цены по договору. Цены устанавливаются на каждый вид товаров, работ, услуг с указанием наличия либо отсутствия в цене налога на добавленную стоимость;
- выражение цены договора в иностранной валюте, т.е. порядок (курс, дата, т.п.) пересчета договорных обязательств в рубли;
- определение договором меры ответственности. Оценке подлежат пункты договора, предусматривающие санкции за неисполнение условий договора (нарушения условий оплаты, сроков, качества и т.д.).

ВЕЩНЫЕ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВЕННЫЕ ПРАВА

Согласно ст. 124 Гражданского кодекса (ГК РФ) субъекты РФ выступают в отношениях, регулируемых гражданским законодательством. В российском гражданском законодательстве права подразделяются на вещные и обязательственные.

Вещное право – это разновидность абсолютного права. Обладателю вещного права (например, право собственности, право хозяйственного ведения, право оперативного управления и т.п.) противопоставлено неограниченное количество субъектов, которые обязаны не нарушать право на вещь.

Обязательственное право является одним из имущественных прав. Оно регулирует обязательства, которые принимаются одной стороной (субъектом) по отношению к другой (другому). Обязательство – это правоотношения, в силу которого одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие (передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги либо воздержаться от определенного действия), а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности (п. 1 ст. 307 ГК РФ).

В основном такие обязательства возникают при переходе права собственности. Например, одна из наиболее распространенных в хозяйственной деятельности ситуаций – поступление в экономический субъект товарно-материальных ценностей от поставщиков по договорам купли-продажи. Договор купли-продажи, по которому сторона должна получить от другой стороны материальное или другое благо за исполнение своих обязанностей, является возмездным, поэтому договор направлен на возмездное перенесение права собственности от продавца (поставщика) на покупателя.

Права покупателя в отношении поступивших товаров представлены в гражданском законодательстве как вещные права. Сумма задолженности покупателя по оплате за полученный товар от поставщика, будет относиться к области обязательственного права, представляя собой при этом долг экономического субъекта.

Действующее законодательство РФ, регулирующее заключение и исполнение договора купли-продажи определяется нормами ГК РФ. Право собственности на товар переходит в момент передачи, если иное не предусмотрено законом или договором (ст. 223 ГК РФ).

Стороны договора купли-продажи могут предусмотреть любой иной приемлемый для них момент перехода права собственности:

- после полной оплаты;
- в момент поступления на склад покупателя;
- в момент пересечения границы РФ;
- при частичной оплате суммы договора.

Может сложиться ситуация, когда покупатель при получении товара несет обязанность, возникающую из условий договора, не только по его оплате, но и по сохранности товара до перехода к нему (как владельцу товара) права собственности, если право собственности на поступивший товар остается у поставщика (как собственника товара).

Экономический субъект также может получить от продавца товар (право собственности переходит в момент поступления товара), приобретаемый на условиях его последующей оплаты. Вследствие чего появляется кредиторская задолженность перед поставщиком, которая в течение какого-то промежутка времени не погашается. Получается, что с момента возникновения задолженности до момента ее погашения, экономический субъект, с одной стороны, уже использует в своей деятельности переданные поставщиком товарно-материальные ценности, а с другой стороны, не оплатив за них поставщику определенную денежную сумму, использует их в обороте, извлекая прибыль.

ОСНОВАНИЯ ДЛЯ ОТРАЖЕНИЯ ИМУЩЕСТВА В БАЛАНСЕ

Отражение имущества в активе баланса экономического субъекта с позиции гражданского права связано с определенными условиями и формами (право собственности в субъективном смысле). Пределами правомочий может быть выбрана одна из норм в совокупности субъективных вещных прав, регулирующих право собственности. Для отражения имущества в активе бухгалтерского баланса необходимо наличие:

- права владения имуществом;
- права владения имуществом и пользования им;
- права пользования имуществом без права владения;
- права собственности на имущество как сочетание прав владения, пользования и распоряжения.

Сочетание вещно-правовой нормы построения актива с составом демонстрируемых в бухгалтерском балансе обязательств представлено на рис. 1.

В первой ситуации право владения имуществом уже является основанием для отражения в активе баланса. Помимо кредиторской задолженности в бухгалтерской отчетности отражаются и обязательства перед собственниками активов по сохранности этого имущества.

Вследствие этого в бухгалтерском учете отражение факта хозяйственной жизни производится по дебету балансового счета по приобретению этого имущества и кредиту счета учета расчетов. Рост актива баланса происходит за счет роста обязательства.

Во второй ситуации при отнесении имущества к активам экономического субъекта предполагается не только право владения, но и пользования имуществом для предпринимательских целей.

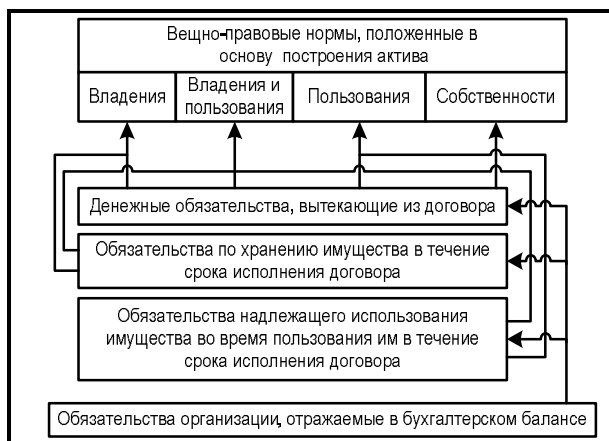


Рис. 1. Сочетание вещно-правовой нормы построения актива с составом обязательств бухгалтерского баланса

В данном варианте при добавлении критерия вещного права отражение имущества в бухгалтерском учете будет аналогично первой ситуации. Наглядным примером такого формирования актива бухгалтерского баланса в современной отечественной практике является предложенное ст. 12 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)» от 29 окт. 1998 г. №164-ФЗ стороны договора могут определиться с соответствующим условием, согласно которому имущество, являющееся предметом лизинга, будет отражаться на балансе лизингополучателя.

Выбор в качестве критерия отражения имущества в активе баланса только права пользования (ситуация 3) позволяет учесть юридическую специфику варианта договора аренды, в результате которого имущество предоставляется арендатору только в пользование. Примером может служить аренда вычислительной техники, когда арендатор получает право в течение определенного времени работать с соответствующей техникой, не владея ею.

В силу ст. 606 ГК РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. Таким образом, договор аренды может предполагать лишь пользование имуществом собственника арендатором без возникновения права владения им. В тоже время, активы – это не только имущество, которое принадлежит экономическому субъекту по праву собственности, но и ресурсы и расходы, контролируемые экономическим субъектом, от которых ожидается получение экономических выгод. Следовательно, использование полученного в аренду имущества с целью получения дохода требует отражения его в активе.

Последняя ситуация традиционна для современного учета. Имущество экономического субъекта, согласно п. 2 ст. 8 Закона «О бухгалтерском учете» отражается в активе с момента возникновения права собственности на него и, соответственно, подлежит списанию с момента утраты права собственности экономическим субъектом, то есть с прекращением правоотношений. При этом происходит уменьшение актива и пассива баланса.

Имущество, находящееся в организации, не обладающей правом собственности на него, приходится на специальных забалансовых счетах. Таким образом,

фиксацию в бухгалтерском учете получают только обязательства как обозначающие «расчеты с дебиторами и кредиторами», вытекающие из фактов исполнения договоров.

Основная направленность договорной политики для целей бухгалтерского учета состоит в согласованности договоров с учетной политикой экономического субъекта, так как через изменение юридического оформления фактов хозяйственной жизни может повлиять на порядок отражение их в бухгалтерском учете и как следствие в бухгалтерском балансе. Следовательно, договорная политика непосредственно воздействует на величину бухгалтерской, статьи бухгалтерского баланса, на сроки возникновения обязательств по фактам хозяйственной деятельности экономического субъекта. Поэтому необходимо добиваться синергии от учетной и договорной политики в области бухгалтерского учета.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ (ред. от 28 сент. 2010 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. ПБУ 9/99 «Доходы организации». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. О финансовой аренде (лизинге) [Электронный ресурс] : федер. закон от 29 окт. 1998 г. №164-ФЗ (ред. от 26 июля 2006 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Пятов М.Л. Правовые основы бухгалтерского учета [Текст] : практ. руководство ; справ. руководителя и главного бухгалтера / М.Л. Пятов. – М. : Эксмо, 2006. – 224 с.
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

Ключевые слова

Легитимность; учетная политика; бухгалтерский учет; договорная политика; договор; вещные права; обязательственные права; право собственности; правоотношения; вещно-правовые нормы.

Макарова Надежда Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность. В настоящее время для ведения квалификационной работы учета необходимо владеть знаниями бухгалтерского, налогового и гражданского законодательства. Обоснованное и правильное отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни, которые зависят от договорной политики, влияет на полноту и достоверность бухгалтерской отчетности. Следовательно, бухгалтер при отражении фактов хозяйственной жизни экономического субъекта должен разбираться в тонкостях юридического оформления договорных отношений и правильно их учитывать.

Содержание. А статье раскрывается основная направленность договорной политики для целей бухгалтерского учета, которая состоит в согласованности договоров с учетной политикой экономического субъекта, так как через изменение юридического оформления фактов хозяйственной жизни может повлиять на порядок отражение их в бухгалтерском учете и, как следствие, в бухгалтерском балансе.

Новизна статьи. Автор доказывает необходимость в бухгалтерском деле изучения и владения аспектами понятия и содержания договорной политики, которая непосредственно воздействует на величину статьи бухгалтерского баланса, на сроки возникновения обязательств по фактам хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Раскрывает сочетание вещно-правовой нормы построения актива с составом демонстрируемых в бухгалтерском балансе обязательств.

Вышеизложенное дает основание считать, что актуальность рассматриваемой темы, ее практическая необходимость, а также новизна материала определяет научную и практическую ценность статьи.

Шохнех А.В., д.э.н., профессор кафедры экономики и аудита Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» Волгоградского кооперативного института (филиал)

10.11. ANALYSIS OF THE FACTS OF ECONOMIC LIFE LEGITIMACY IN THE FORMATION OF CONTRACTUAL POLICY

N.N. Makarova, Ph.D., Assistant professor of
Economics and Auditing Autonomous Non-profit
Organization of Higher Vocational Education Centrosouza
RF Russian University Co-operative, Volgograd
Cooperative Institute (Branch)

The article analyses the legitimacy of the facts in the formation of economic life of the Treaty. To do this at the beginning of this article provides categorical allocation of facts in the legal aspect of economic life. The article analyses the main provisions of the Treaty on the position of accounting, property and obligations. A balanced impact proprietary standards build an asset with the obligations of the balance sheet.

Literature

1. The Civil Code of the Russian Federation – part one of 30.11.1994 №51-FZ (ed. from 27.12.2009), part two from 26.01.1996 №14-FZ (ed. by 17.07.2009).
2. The Federal law «on accounting», dated 21 November 1996, №129-FZ (ed. by 28.09.2010).
3. DBT 9/99 "Income". Access from the pulpstone legal consultant plus "system".
4. federal law on financial lease (leasing) dated 29 October 1998, №164-FZ (ed. Dated 26.07.2006).
5. Patov M.L. legal bases of the heels of accounting. A practical guide. Directory of official and Chief Accountant [text]. -M.: Eksmo publishers, 2006. – 224 p.
6. Y.V. Sorjlov. Fundamentals of accounting [text]. -M.: finance and statistics, 2000. – 496 pp.

Keywords

Legitimacy; accounting policy; accounting; treaty policy; contract; in rem; obligations; ownership; legal relations; proprietary standards.