

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

У статті розглядаються питання нормативно-правового регулювання спільної діяльності в сучасних умовах господарювання та його вплив на організацію і методику обліку операцій з провадження такого виду господарської діяльності.

Постановка проблеми. Процеси організації та провадження будь-якого виду господарської діяльності завжди пов'язані з рядом проблем правового, економічного й організаційного характеру. Як свідчить практичний досвід та результати досліджень багатьох науковців першою й основною перешкодою в провадженні такої діяльності є правовий фактор, що зумовлюється відсутністю чітких механізмів виконання чинних законів та одночасним існуванням великої кількості підзаконних актів (постанов КМУ, наказів, листів, інших нормативних актів ДПА, міністерств, відомств тощо), які часто суперечать один одному. Такі перешкоди правового характеру безпосередньо впливають на організацію господарської діяльності загалом та організацію ведення бухгалтерського обліку та складання звітності зокрема, що і визначає необхідність дослідження даної теми.

Аналіз досліджень публікацій. Даному питанню присвячено роботи багатьох науковців, а саме: В.В. Резнікової, Н.Є. Косач, О.О. Бідюк, О.В. Дзера, А.С. Довгерта, В. Бтіщева та інших [1, 4, 11]. Проте, основна більшість наукових праць базується на дослідженні спільної діяльності, учасником якої є обов'язково нерезидент. Крім того практично відсутня комплексна розробка даної проблематики з точки зору господарського, податкового та законодавства, яке регулює питання бухгалтерського обліку. Першими спробами в даному напрямку можна назвати праці В.В. Резнікової, але основна увага її дослідженням, була приділена на вирішення даної проблеми насамперед у сфері господарського законодавства.

Мета даного наукового дослідження – комплексний аналіз цивільного, господарського та податкового законодавства й інших нормативних актів, що регулюють питання бухгалтерського обліку та вироблення теоретичних і практичних рекомендацій з вдосконалення нормативно-правового регулювання спільної діяльності в Україні.

Виклад основного матеріалу. Вирішення питання нормативно-правового регулювання спільної діяльності потребує комплексного підходу. Слушною є пропозиція щодо такого вирішення, запропонована вченою

В.В. Резніковою, суть якої полягає у приведенні взаємоузгодженості чинного законодавства України за умовною лінією: цивільне законодавство – господарське законодавство – податкове законодавство – законодавство, що регулює процес бухгалтерського обліку [12].

Враховуючи складність вирішення даного питання, вартими уваги вважаємо такі проблеми: 1) обов'язковість ведення окремого обліку результатів спільної діяльності без створення юридичної особи; 2) відсутність методології обліку операцій за договорами СД та зумовлена цим необхідність запровадження нового П(С)БО; 3) проблема визнання та оцінки окремих видів (категорій) внесків у спільну діяльність.

Перш ніж розглядати правомірність вимог податкового законодавства щодо ведення окремого обліку операцій в ході здійснення спільної діяльності, необхідно врахувати вимоги цивільного та господарського законодавств, які свідчать що подібне об'єднання (правовою засадою існування якого є договір про спільну діяльність) не є суб'єктом права, оскільки воно не має ознак правосуб'єктності (правоздатність та дієздатність такого об'єднання складається із правоздатності та дієздатності учасників спільної діяльності) [2, 14]. Але здійснення учасниками господарських відносин без утворення такого об'єднання неможливе в зв'язку з недосконалістю податкового законодавства, яке визнає договір СД платником ПДВ та зобов'язує уповноваженого учасника СД вести окремий облік результатів такої діяльності, тобто окремий податковий та бухгалтерський облік активів, зобов'язань, часток учасників, доходів, витрат і результатів [6, 7, 9, 10]. Вирішення даної проблеми, шляхом владних приписів, згідно яких діяльність суб'єктів підпорядковуватиметься обов'язковим моделям, визначеним господарським, а не податковим законодавством, є можливим за умови введення до ГКУ окремих статей, які б безпосередньо регулювали процес спільної господарської діяльності та приведенням у повну відповідність до них податкового законодавства.

Єдиним нормативним актом, що регулює порядок ведення обліку СД є П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, який передбачає можливість ведення спільної діяльності як зі створення юридичної особи і відповідно ведення окремого обліку результатів спільної діяльності, так і без утворення такого об'єднання, де кожен учасник відображає окремо в обліку господарські операції, пов'язані з веденням спільної діяльності [5]. Такий варіант передбачаний МСБО 31 “Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах”, що є першоджерелом П(С)БО 12 [3]. Це викликає суперечність бухгалтерського та цивільного законодавства, яке взагалі не

передбачає провадження спільної діяльності зі створенням юридичної особи. Вважаємо, що вирішення такої проблеми можливо у разі прийняття окремого положення бухгалтерського обліку, яке б визначало порядок ведення та методику обліку спільної діяльності, та цілком відповідало б основним вимогам господарського законодавства.

Щодо П(С)БО 12, вважаємо, що положення не повністю відображає методологію ведення обліку спільної діяльності, оскільки відсутній порядок визнання та оцінки внесків в спільну діяльність, визнання доходів, витрат, отриманих (понесених) в ході діяльності, відображення інформації у звітності. Також, нормами положення, активи, задіяні у спільній діяльності без створення юридичної особи, не відображаються як фінансові інвестиції учасників такої діяльності. Такий самий підхід викладено у МСБО 31, де у п. 22 вказано, що кожен контролюючий учасник включає в свої облікові реєстри свою частку не як інвестиція, а згідно характеру внесеного активу. Враховуючи те, вважаємо недоцільним висвітлення методології обліку спільної діяльності у положенні “Фінансові інвестиції” та необхідним створення нового П(С)БО [3, 5].

Потребує також свого вирішення ряд питань пов’язаних з визнанням та оцінкою певних категорій внесків до спільної діяльності. Відповідно до ч.1 ст.1133 ЦКУ вкладом учасника простого товариства вважається все те, що він вносить у СД (спільне майно), в тому числі грошові кошти, інше майно, професійні та інші знання, навички та вміння, а також ділова репутація та ділові зв’язки [14]. Поняття “інше майно” робить такий перелік внесків у СД бескінечним. Одночасно, всупереч ЦКУ, Порядок ведення податкового обліку і складання податкової звітності результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, затверджений наказом ДПАУ від 16 січня 1998 р. передбачає об’єднання тільки грошових коштів або майна учасників спільної діяльності [6]. Щодо П(С)БО 12, то воно взагалі не передбачає подібного переліку. Отже, необхідним є врегулювання даного питання насамперед на рівні цивільного законодавства з подальшим узгодженням з ним податкового та нормативних актів, які регулюють питання бухгалтерського обліку.

Незалежно від виду внеску, основним завданням є його оцінка, що обумовлює розмір участі у прибутках і збитках. Проблема відсутності чіткого порядку та методів оцінки внесків нами розглядалась. Як правило їх вартість визначається за погодженням між учасниками. І якщо у випадку оцінки грошових коштів та матеріальних активів питань особливих немає, то виникає ряд питань при визнанні та визначенні вартості нематеріальних активів, таких як:

знання, ділова репутація, трудова участь, об'єкти інтелектуальної власності. Так, вчений С.Ю.Погуляєв вважає, що ділова репутація та ділові зв'язки не можуть бути вкладом до простого товариства. Він зазначає, що ділова репутація є оцінкою професійних та особистих якостей конкретної особи з боку тих суб'єктів, які знаходяться з нею у ділових відносинах [4]. Вчена В.В.Резнікова навпаки дані поняття відносить до категорії нематеріальних активів і визнає можливість їх внеску у спільну діяльність [11].

В Україні повноцінної законодавчої бази щодо оцінки нематеріальних активів (в тому числі і ділової репутації, ділових зв'язків та знань) немає. Водночас, Міжнародним комітетом зі стандартів оцінки зокрема стандартом 1А "Оцінка нематеріальних активів" відмічається, що нематеріальним активом можуть бути не тільки письмово зафіксовані права та привілеї, але й усні домовленості. Однак, останні не можуть повноцінно ідентифікуватися як активи для цілей бухгалтерського обліку, що зумовлено неможливістю оцінки ділової репутації, ділових зв'язків та знань на практиці. В економічній теорії пропонуються такі методи оцінки подібних активів: витратний, ринковий, економічний, можливість використання яких потребує дослідження [11].

Також, нормативні документи не дають відповіді на запитання, якими первинними документами має бути підтверджено право на ділову репутацію та ділові зв'язки, інші подібні нематеріальні активи.

Отже, для визнання того чи іншого активу внеском у спільну діяльність необхідні можливість оприбуткування (в цілях бухгалтерського та податкового обліку), однозначна ідентифікація матеріальних чи нематеріальних активів, що вносяться, наявність документального підтвердження належності активів тому учаснику, який вносить їх до простого товариства. Це вимагає, як зазначалось вище, певних змін у відповідних законодавчих і інших нормативних актах.

Висновки. Результати проведеного дослідження свідчать про безпосередній вплив нормативно-правового регулювання на організацію ведення обліку операцій за договорами спільної діяльності, що визначає актуальність даної теми загалом та у сфері обліку результатів спільної діяльності, контролю за їх формуванням і розподілом зокрема. Це зумовлює необхідність подальшого дослідження в даному напрямі.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бідюк О.О. Нормативно-правове регулювання діяльності спільних підприємств // Матеріали V Всеукраїнської науково-практичної конференції "Фінансово-економічні проблеми розвитку регіонів України". – Том II. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – С. 25-28

2. Господарський кодекс України // Відомості ВРУ. – 2003. – № 18, № 19-20, № 21-22. – Ст.144.

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31 “Частка у спільних підприємствах” / Міжнародні стандарти фінансової звітності (станом на 31 березня 2004 року) / Переклад. з англ. за ред. С.Ф. Голова. Частина II. – К.: Федерація професійних аудиторів і бухгалтерів України, 2005. – 1232 с.

4. *Погуляєв С.Ю.* Професійні та інші знання як об’єкт вкладу в просте товариство // Вісник Національного університету внутрішніх справ. – 2001.- Вип.16. – С. 331-335.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 року № 91, з наступними змінами // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. Випуск 1. – 2007.

6. Порядок ведення податкового обліку та складання податкової звітності результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи: наказ ДПАУ від 11 липня 1997 року // Комп’ютерна правова система “Ліга: Закон”.

7. Порядок привласнення реєстраційних (облікових) номерів платників податків: наказ ДПАУ від 03 липня 1998 року // Комп’ютерна правова система “Ліга: Закон”.

8. Україна. Закон. Про оподаткування прибутку підприємств: від 28 грудня 1994 року № 334/ВР – 94, в редакції Закону від 22 травня 1997 року // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28; Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 27. – Ст. 181.

9. Україна. Закон. Про податок на додану вартість: від 3 квітня 1997 року // Відомості ВРУ. – 1997. – № 21. – Ст.156.

10. Інструкція про порядок обліку платників податків: Затв. наказом ДПАУ від 19 лютого 1998 року // Комп’ютерна правова система “Ліга: Закон”.

11. *Резнікова В.В.* Ділова репутація, ділові зв’язки та інші нематеріальні активи як вклади до спільної господарської діяльності у формі простого товариства // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 12. – С. 100-103.

12. *Резнікова В.В.* Правове регулювання спільної господарської діяльності в Україні // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2004. – № 4(12). – С. 125-133.

13. *Резнікова В.В.* Проблемні аспекти здійснення спільної господарської діяльності в Україні // Право України. – 2005. – № 2. – С. 48-51.

14. Цивільний кодекс України – К.: Закон і бізнес, 2003. – 320 с.