

КОНТРОЛЬ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ У БУДІВНИЦТВІ

На сучасному етапі розвитку вітчизняної економіки незважаючи на труднощі, будівництво залишається однією з найбільш перспективних галузей економіки. Практика свідчить про те, що у будівництві збільшується частка спільної діяльності без створення юридичної особи за договором простого товариства. Тенденції зростання провадження такого будівництва пов'язані із внесенням поправок (від 15.12.2005 р., та зокрема від 02.06.2011 р.) у ЗУ “Про інвестиційну діяльність” від 18.09.1991 р. № 1560-ХІІ, якими встановлено обмеження щодо фінансування будівництва житлового фонду. Так, зокрема, у ст. 4 “Об’єкти інвестиційної діяльності” зазначено, що інвестування та фінансування будівництва об’єктів житлового будівництва з використанням недержавних коштів, залучених від фізичних і юридичних осіб, у тому числі в управлінні, може здійснюватися виключно через фонди фінансування будівництва, фонди операцій з нерухомістю, інститути спільного інвестування, а також шляхом емісії цільових облігацій підприємств, виконання зобов’язань за якими здійснюються шляхом передачі об’єкта (частини об’єкта) житлового будівництва [1]. Відповідно, спільна діяльність за договором простого товариства стає реальною альтернативою пайовим та інвестиційним договорам в умовах запровадження жорстких обмежень щодо фінансування житлового будівництва.

Учасники спільної діяльності при укладенні договору про спільну діяльність діють згідно правил, встановлених ЦКУ, а саме главою 77 “Спільна діяльність” [2]. Основною умовою таких договорів є встановлення спільного контролю над спільним проектом учасників. Це підтверджує п. 3 П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, в якому зазначено, що “спільний контроль – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення

спільної діяльності” [3]. При цьому, одноосібний контроль над спільною діяльністю без створення юридичної особи чинне законодавство не передбачає.

Як відомо, поряд з категорією контроль знаходиться поняття “економічний контроль”.

Погоджуючись із твердженням В. А. Дерія зауважимо, що дефініцію “економічний контроль” можна розглядати як “... внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) і зовнішній контроль господарсько-фінансової діяльності підприємства (організації, закладу), який здійснюють представники державних органів управління економікою, спеціальних державних контролюючих і адміністративних органів, аудиторські фірми, громадські та внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові) контролери в межах визначених для них повноважень і за розробленою заздалегідь програмою” [4, с.162].

Окрім цього, незважаючи на розмаїття видів, форм та складових економічного контролю, зазначимо, що однією з основних критеріїв відносно господарюючого суб’єкта є зовнішній та внутрішній контроль.

Таким чином, на основі викладеного, пропонуємо розглядати процес контролю за спільною діяльністю без створення юридичної особи з позиції саме зовнішнього та внутрішнього контролю, оскільки контроль за даним видом господарювання поєднує цих 2 види контролю. З огляду на те, дані взаємовідносини можна охарактеризувати як такі, що практикують використання у процесі прийняття управлінських рішень інформації, яка отримана внаслідок ефективної системи контролю, що діє в спільній діяльності, не тільки як внутрішнього (спільного), але і зовнішнього контролю.

Відповідно в межах спільної діяльності без створення юридичної особи у будівництві пропонуємо модель процесу контролю, яку зображено на рис.1. Як видно з даного рисунку, процес контролю спільної діяльності формується з трьох основних стадій (див. рис. 1.).

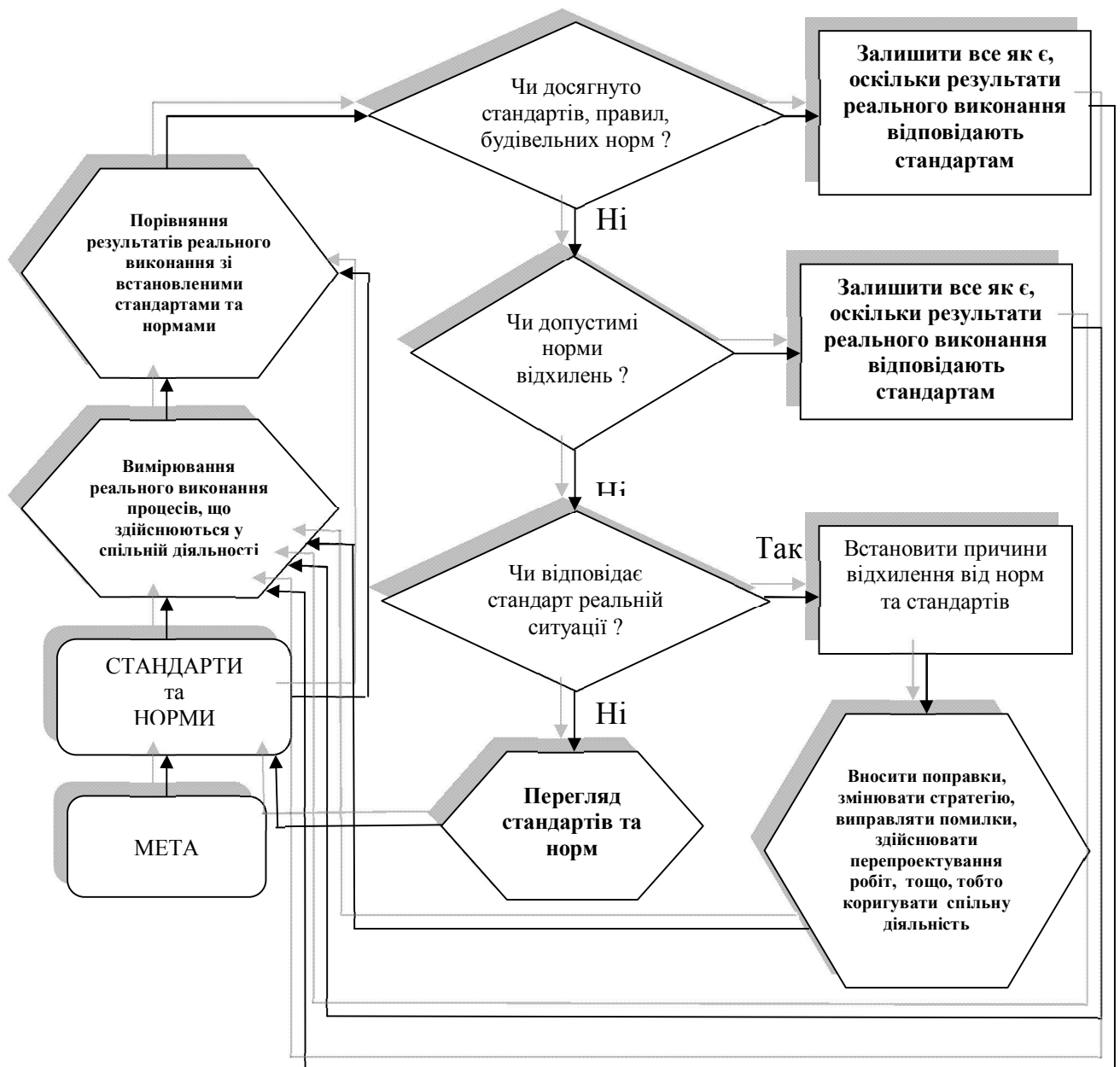


Рис. 1. Модель процесу контролю спільної діяльності без створення юридичної особи у будівництві

Перша стадія передбачає вимірювання реального виконання процесів, що здійснюються у спільній діяльності.

Друга стадія ґрунтується на порівнянні результатів реального виконання зі встановленими стандартами та нормами щодо даного виду діяльності. При цьому, встановлюють ступінь відхилення реального виконання від стандарту чи норми. Однак, слід зазначити, що в даному аспекті важливим є визначення

допустимого рівня відхилень. Якщо відхилення перевищують цей рівень, то відповідно стають об'єктом дослідження діяльності учасників.

Третя стадія – реакція учасників спільної діяльності на результати порівняння. При цьому, учасники можуть обрати один з варіантів:

- залишити все як є, оскільки результати реального виконання відповідають стандартам;
- вносити поправки, змінювати стратегію, виправляти помилки, здійснювати перепроєктування робіт, тощо, тобто коригувати спільну діяльність;
- переглянути стандарти та норми, тобто коригувати їх відносно даного виду діяльності.

Формування процесу контролю спільної діяльності без створення юридичної особи за вказаними стадіями дозволить визначити основні відхилення у будівництві спільного об'єкту та сформулювати рекомендації щодо покращення роботи її учасників.

У свою чергу, внутрішній та зовнішній контроль повинен проводитись з врахуванням норм, стандартів та специфіки тієї галузі економіки, в якій він проводиться.

Містобудівна діяльність не може відбуватися безконтрольно. Відповідно її повинні контролювати спеціально уповноважені органи містобудування та архітектури. З огляду на те, саме містобудівна документація стає основним інструментом державного впливу та контролю, як цього вимагає ч. 2 ст. 2 ЗУ “Про регулювання містобудівної діяльності” від 17.02.2011 р. № 3038-VI [5]. Окрім цього, ч. 6 ст. 7 даного закону передбачає управління шляхом контролю за дотриманням законодавства у сфері містобудівної діяльності, вимог державних будівельних норм, стандартів і правил, положень містобудівної документації всіх рівнів, вихідних даних для проектування об'єктів містобудування, проектної документації.

Разом з тим, необхідно зазначити, що “державний архітектурно-будівельний контроль” – це сукупність заходів, спрямованих на дотримання вимог законодавства у сфері містобудівної діяльності, державних будівельних

норм, стандартів і правил під час виконання підготовчих і будівельних робіт відповідно до ч.1 ст. 41 ЗУ “Про регулювання містобудівної діяльності” від 17.02.2011 р. № 3038-VI [5].

Без належної організації внутрішнього контролю у формі спільного контролю неможливо своєчасно виявити та усунути ті умови та фактори, які перешкоджають ефективному провадженню спільної діяльності без створення юридичної особи. У цілому організація внутрішнього контролю залежить від мети здійснення спільного контролю та основних принципів спільного контролю спільної діяльності [6, с.74].

На організацію внутрішнього контролю у формі спільного контролю впливає значна кількість факторів, зокрема – організація контролю, вид економічної діяльності та галузь економіки, кількість учасників спільного проекту, кваліфікаційний рівень контролерів, обсяги діяльності, система оподаткування, система нормативного регулювання контролю та ін. При виборі форми спільного контролю потрібно враховувати усі вищезазначені фактори та специфіку здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи.

На основі результатів вивчення практичної роботи суб’єктів господарювання, що беруть участь у здійсненні спільної діяльності без створення юридичної особи можна зробити висновок, що у будівництві за договорами простого товариства спостерігається тенденція прояву окремих ознак спільного контролю.

Так, під час виконання будівельно-монтажних робіт учасники можуть спільно контролювати будівельні операції. У той же час, право спільної часткової власності може визначити протягом будівництва повноваження спільного контролю над активом, що є “об’єкт незавершеного будівництва”.

На практиці учасники спільної діяльності, як правило, доручають контролювати весь процес будівництва від початку до введення об’єкта в експлуатацію, оператору спільної діяльності (Забудовнику), який безпосередньо веде чи організовує будівництво. Зокрема, цьому учаснику можуть бути надані повноваження не тільки керувати будівництвом, а й наприклад, обмежувати доступ на будмайданчик.

У свою чергу, оплата послуг, робіт, що надаються стороннім організаціям з контролю за додержанням технології виконання будівельно-монтажних робіт відносять до складу елемента “Інші операційні витрати”, як цього вимагають Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 31.12.2010 р. № 573 [7].

На основі результатів вивчення практичної роботи суб’єктів господарювання, що беруть участь у здійсненні спільної діяльності пропонуємо контроль за правильністю відображення господарських процесів спільної діяльності без створення юридичної особи здійснювати у фінансовому обліку та податкових розрахунках за такими етапами:

- 1) контроль внесків у спільну діяльність;
- 2) контроль за здійсненням фінансового обліку в залежності від того, хто є учасниками спільної діяльності - резиденти чи іноземні юридичні особи;
- 3) контроль за складом валового доходу та розподілом прибутку від спільної діяльності;
- 4) контроль (перевірка) за правильністю розрахунку податку на прибуток від спільної діяльності без створення юридичної особи та своєчасності подання до податкових органів Податкової декларації про її результати;
- 5) контроль за процесом припиненням спільної діяльності (в контексті повернення внесків учасників), якщо термін договору закінчився.

Перший етап – *контроль внесків у спільну діяльність*. Такий контроль передбачає перевірку передбачених у договорі про спільну діяльність обсягів вкладів грошових коштів, майнових чи інших внесків кожного учасника для здійснення спільного проекту, порядок покриття витрат, розподілу прибутків (збитків). При цьому, потрібно врахувати, що у випадку, коли договором не визначено порядок покриття витрат та збитків, то їх покриття здійснюється за рахунок спільного майна учасників договору. Такий розподіл між контрагентами доцільно проводити пропорційно їх внескам до спільного майна спільного проекту.

Другий етап – *контроль за здійсненням фінансового обліку залежно від того, хто є учасниками спільної діяльності - резиденти чи іноземні юридичні особи*. Даний етап включає один з двох варіантів реалізації контролю:

а) якщо учасниками такої діяльності є резиденти, то при контролі перевіряють, чи веде оператор спільної діяльності відповідно до договору окремий фінансовий облік, чи складає окремий баланс та форми фінансової звітності. Так, у спільному будівництві, відповідно до правил ведення обліку спільної діяльності, всі будівельні активи уповноважений учасник відображає у відокремленому обліку.

б) якщо учасники є нерезидентами, то при спільній інвестиційній діяльності з іноземним учасником під час контролю з'ясовують, чи ведуть сторони відповідно до договору окремий фінансовий облік, чи складають звітність про операції, що пов'язані з виконанням умов за цими договорами і чи мають відкриті окремі рахунки в установах банків для проведення розрахунків. При цьому звертають увагу на способи надання іноземних інвестицій за договором про спільну діяльність.

Зазначимо, що згідно зі ст. 2 ЗУ “Про режим іноземного інвестування” від 19.03.1996 р. № 93/96-ВР [8] іноземні інвестиції здійснюються у вигляді конвертованої валюти, валюти України, рухомого або нерухомого майна, акцій, облігацій, інших цінних паперів, грошових вимог, прав інтелектуальної власності, прав на здійснення господарської діяльності та інших цінностей.

З огляду на те, що спільну діяльність з метою оподаткування розглядають як окрему особу, а договір повинен перебувати на обліку в органах державної податкової служби, доцільно впевнитись чи зареєстрував оператор спільної діяльності такий договір. При цьому варто врахувати, що не обліковують тільки ті договори, на які не поширюються особливості податкового обліку та оподаткування спільної діяльності.

Третій етап – *контроль за складом валового доходу та розподілом прибутку від спільної діяльності*. Такий контроль вимагає включення грошових коштів, майнових чи інших внесків до складу валового доходу згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення

юридичної особи. При цьому потрібно врахувати, що відповідно до пп.136.1.3 ст. 136 ПКУ [9] такі внески до складу валового доходу не включають. Зазначимо, що у податковому законодавстві дохід учасників спільної діяльності розглядають виключно як прибуток від спільної діяльності, тобто фінансовий дохід.

У свою чергу, згідно з п. 153.14.3. ст. 153 ПКУ [9], виплату (нарахування) частини прибутку, отриману учасниками спільної діяльності, оподатковують за ставкою, встановленою п. 151.1 ст. 151 цього кодексу (з 2015 року - 16 %), особою, уповноваженою вести облік результатів спільної діяльності до/або під час такої виплати. До прийняття ПКУ ця ставка складала - 25%.

Якщо протягом звітного періоду витрати спільної діяльності перевищують доходи такої діяльності, то відповідно до чинного ПКУ (п. 153.14.4. ст. 153) [9], такі збитки переносять на зменшення доходів майбутніх податкових періодів від такої діяльності протягом строків, визначених цим Кодексом.

Четвертий етап – *контроль (перевірка) за правильністю розрахунку податку на прибуток від спільної діяльності без створення юридичної особи та своєчасності подання до податкових органів Податкової декларації про її результати*. Даний етап особливо актуальний, оскільки протягом 2011 року наказом ДПАУ від 28.02.2011 р. № 113 було затверджено форму Податкової декларації про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи та Порядок ведення результатів спільної діяльності [10], а через кілька місяців затверджено Нову форму Податкової декларації про результати такої діяльності від 28.10.2011 р. №1352 [11], у зв'язку з чим попередня втратила чинність. Отже, контроль за відображенням результатів спільної діяльності з врахуванням чисельних змін відіграватиме важливу роль, оскільки з нової декларації вилучено такі додатки як: собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг); загальновиробничі витрати; адміністративні витрати; витрати на збут. Потрібно врахувати, що базовим періодом для обчислення та сплати податку на прибуток від спільної діяльності, як і раніше, є календарний рік, при цьому ведення податкового

обліку здійснюють наростаючим підсумком з початку року. Відповідно до пп. 49.18.2 ПКУ [9] Декларація подається протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Нову форму декларації про результати спільної діяльності без створення юридичної особи вперше потрібно подати за підсумками I кварталу 2012 року.

П'ятий етап - *контроль за процесом припинення спільної діяльності (в контексті повернення внесків учасників), якщо термін договору закінчився*. Перевіряють як відшкодовують учасникам внески, вартість яких перевищує суму внеску. При цьому враховують, що оподаткування операцій з повернення внесків при спільній діяльності не залежить від того, повертають їх коштами чи майном. Порядок податкового обліку таких операцій залежить від результатів спільної діяльності. Якщо результатом спільної діяльності був прибуток, то його суму, включаючи податок на доходи учасників, повністю розподіляють між ними. У свою чергу, кошти або майно, які повертають учаснику договору про спільну діяльність без створення юридичної особи, в разі припинення, розірвання або внесення відповідних змін до даного договору, але не вище вартості вкладу, не включають до складу валового доходу такого учасника.

Підсумовуючи викладене зазначимо, що проводити контроль спільної діяльності без створення юридичної особи за вищевказаними етапами доцільно у будівництві.

Література:

1. Закон України “Про інвестиційну діяльність” від 18. 09. 1991 р. № 1560-ХІІ // Відомості Верховної Ради України, № 47, ст. 646, із змінами та доповненнями станом на 19. 01. 2012 р. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до закону: [http:// www.zakon1.rada.gov.ua](http://www.zakon1.rada.gov.ua).
2. Цивільний кодекс України від 16. 01. 2003 № 435-IV // Відомості Верховної Ради України [Електронний ресурс] : // Режим доступу до кодексу: [http:// www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).
3. П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, затверджене наказом Міністерства фінансів України 26. 04. 2000 р. № 91, зареєстроване в Мін’юсті України

17. 05. 2000 р. № 284/4505, із змінами та доповненнями станом на 11. 01. 2012 р. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до стандарту: <http://www.rada.gov.ua>.
4. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [монографія] / Василь Антонович Дерій – Тернопіль: ТНЕУ, “Економічна думка”, 2009. – 272 с.
5. Закон України “Про регулювання містобудівної діяльності” від 17. 02. 2011 р. № 3038-VI // Відомості Верховної Ради України [Електронний ресурс]: // Режим доступу до закону: <http://www.zakon2.rada.gov.ua>.
6. Шестерняк М. М. Контроль спільної діяльності без створення юридичної особи / М. М. Шестерняк // Система контролю: проблеми та перспективи розвитку [Текст]: матеріали круглого столу, Тернопіль, 3 червня 2011 р. / Тернопільський національний економічний університет – Тернопіль, 2011. – 84 с., С. 71-75.
7. Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31. 12. 2010 р. № 573 “Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт”, чинний від 01. 04. 2011 р. [Електронний ресурс] : // Режим доступу до інформ.: <http://www.liga.zakon2.ua> / Методичні рекомендації.
8. Закон України “Про режим іноземного інвестування” від 19. 03. 1996 р. № 93/96-ВР, зі змінами та доповненнями станом на 15. 01. 2011 р. [Електронний ресурс] : // Режим доступу до закону: <http://www.rada.gov.ua>.
9. Податковий кодекс України від 02. 12. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] : // Режим доступу до кодексу: <http://www.liga.zakon.ua>.
10. Наказ “Про затвердження форми Податкової декларації про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи та Порядку ведення обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи” від 28. 02. 2011 р. № 113, зареєстрований у Мін’юсті України 29. 03. 2011 р. за № 412/19150

[Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.liga.zakon.ua>.

11. Наказ Міністерства Фінансів України від 28. 10. 2011 р. № 1352 “Про затвердження форми Податкової декларації про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи та Порядку ведення обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи”, зареєстрований у Мін’юсті України 11. 11. 2011 р. за № 1290/20028 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.