

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З УПРАВЛІННЯ МАЙНОМ

Розглядається економічна сутність передачі майна в управління, зміну характеру проблематики нових господарських взаємовідносин без встановлення нового права власності

Постановка проблеми. В умовах сьогодення для вирішення проблем реформування господарювання, важливе значення надається проблематиці дослідження економічної сутності операцій з передачі майна в управління.

Аналіз підприємницької діяльності в умовах ризику знайшов відображення в роботах вітчизняних та зарубіжних вчених. А.П. Минка загострює увагу на особливостях прийняття рішень щодо невизначеності та комплексної оцінки підприємницького ризику на базі нечітких множин [1].

Незважаючи на численні наукові розробки, проблема ефективності проектів операцій з розпорядження майном та механізму їх відбору, особливо в умовах світової фінансової кризи, залишається невирішеною. Суттєва роль у підвищенні ролі науки в умовах трансформації поглиблення кризової ситуації та зниженні ризику належить зміцненню довірливих відносин [2].

Мета дослідження. Метою вивчення процесу експертного дослідження економічної сутності операцій з управління майном є визначення найсуттєвіших аспектів організації та ведення бухгалтерського обліку. Інформаційною базою є законодавчі та нормативні акти, наукові праці та методичні розробки вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів.

Викладення основного матеріалу дослідження. Поширеною формою реалізації правочину щодо розпорядження майном або одним із способів здійснення власником належних йому прав є передача майна в управління.

Науковим дослідженням економічної сутності категорії експертного дослідження організації та ведення бухгалтерського обліку передачі майна в управління приділяється неналежна увага фахівцями економічної теорії.

Зміст поняття передачі майна в управління у змістовому розумінні, яким користується більшість економістів, досліджуючи макроекономічний аналіз сьогодні, започаткований Дж.М. Кейнсом.

Послідовники Кейнса у межах кейсіансько-неокласичного синтезу залишили його категорійний апарат без змін, і це простежується у працях П. Самуельсона, К.Р. Макконелла та С.Л. Брю.

Новою формою господарювання, за якої не відбувається встановлення нового права власності, актуальними є проблеми визначення сутності, змісту, форм реалізації – питань, які стають предметом дослідження економічної науки, хоча донедавна вони були предметом, здебільшого, юриспруденції.

Економічні відносини власності отримують економічне закріплення у праві власності, яке виникає внаслідок правового регулювання економічних відносин.

Важливе значення для забезпечення майнових прав суб'єктів господарювання має положення про визначення правових форм реалізації права власності у сфері господарювання виключно на законодавчому рівні. Це положення спрямоване на захист суб'єктів господарювання від проявів втручання державних та інших органів у регулювання майнових відносин [4].

Як встановлено частиною 3 статті 13 Конституції України, держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання [5].

Правове регулювання відносин власності є одним із найважливіших напрямів нормотворчої діяльності держави.

В процесі дослідження особливо слід врахувати сукупність правових норм, що регулюють відносини власності, і становлять право власності в об'єктивному та суб'єктивному розумінні.

Право власності в суб'єктивному розумінні. є основним речовим правом у сфері господарювання, зміст

якого складають повноваження (права) власника щодо володіння, користування і розпорядження належним йому майном при здійсненні господарської діяльності.

Володіння – це закріплення матеріальних благ за конкретними власниками, фактичне утримання речі в сфері господарювання цих осіб.

Розпорядження – це визначення власником юридичної чи фактичної долі речі.

Зазначені повноваження власник реалізує на свій розсуд (тобто, за своїми інтересами, незалежно від волі і бажання інших осіб). При дослідженні слід врахувати, що, реалізуючи свої повноваження, власник, у тому числі має право надати майно іншим суб'єктам для використання його на праві власності, праві господарського відання або на основі інших форм правового режиму майна, передбачених статтею 133 Господарського кодексу України [стаття 134, 4, 5].

Право господарського відання є правовою формою, яка згідно з ч. 1 ст. 136 ГК України застосовується для встановлення правового титулу майна, закріпленого лише за суб'єктом підприємництва. При цьому, як впливає із змісту ч. 2 ст. 136 ГК України, такий суб'єкт підприємництва повинен бути заснований в організаційно-правовій формі підприємства.

Інститут управління майном є способом здійснення юридичних та фактичних дій щодо розпорядження майном від свого імені, за рахунок та в інтересах установників управління майном з визначеною метою, правила якого закріплені в главі 70 ЦК України [3]. Статтею 316 Цивільного кодексу України визначено особливий вид права власності - право довірчої власності, яке виникає внаслідок закону або договору управління майном [3].

Згідно зі статтею 1029 глави 70 "Управління майном" ЦК України [3] за договором управління майном одна сторона (установник управління) передає другій стороні (управителю) на певний строк майно в управління, а друга сторона зобов'язується за плату здійснювати від свого імені управління цим майном в інтересах установника управління або вказаної ним особи (вигодонабувача).

Відповідно до частини 2 статті 1029 [3] (із врахуванням змін і доповнень, внесених 19 червня 2003 року) договір управління майном:

- може засвідчувати виникнення в управителя права довірчої власності на отримане в управління майно;
- можуть бути передбачені обмеження права довірчої власності управителя.

Тобто, аналізуючи наведену норму вбачається, що договір управління майном не передбачає виникнення права власності у довірчого управителя, оскільки власник передає не свої правомочності, а лише можливість їх реалізації.

У процесі дослідження слід зазначити про погодження сторонами предмету договору. Відповідно до ст. 1030 [3] предметом договору управління майном можуть бути:

- підприємство як єдиний майновий комплекс,
- нерухома річ,
- цінні папери,
- майнові права та інше майно.

Згідно ст. 1031 ЦК України договір управління майном укладається в письмовій формі, а договір управління нерухомим майном підлягає нотаріальному посвідченню і державній реєстрації, тобто законом передбачені підвищені вимоги для договорів управління нерухомим майном, недотримання вимог нотаріального посвідчення яких тягне за собою їх недійсність (нікчемність правочинів). Крім того, договір управління вважається

вчиненим з моменту його державної реєстрації відповідним органом у порядку, встановленим Тимчасовим положенням про порядок реєстрації прав власності на нерухоме майно, затвердженого наказом Мін'юсту від 07.02.2002 р. № 7/5.

Строк управління майном погоджується сторонами і встановлюється у договорі управління майном.

Важливим юридичним аспектом є те, що сторони договору управління майном, керуючись вимогами п. 1 ст. 1036 [3], у випадку не визначення в договорі управління майном строку його дії, він вважається укладеним на п'ять років.

Тобто, якщо сторони не визначили строку договору управління майном, він вважається укладеним на п'ять років.

У разі відсутності заяви однієї із сторін про припинення або зміну договору управління майном після закінчення його строку договір вважається продовженим на такий самий строк і на таких самих умовах [3, стаття 1036. Строк договору управління майном].

Особа, яка передає майно в управління управителю, є **установником управління**. Відповідно до п. 1 Статті 1032. Установник управління ЦКУ установником управління має бути власник майна, тобто, фізична або юридична особа, яка володіє будь-яким майном на правах власності та виявила бажання передати його в управління управителю.

Управитель – це суб'єкт підприємництва, що управляє майном у межах письмового договору управління, тобто згідно з вимогами п. 4 ст. 1033 ЦКУ, без довіреності, який є, суб'єктом підприємницької діяльності – як юридичною, так і фізичною особою. Особливих вимог до управителя – СПД щодо його реєстрації (наприклад, як товариства з додатковою відповідальністю, фінансової установи тощо) в ЦКУ та інших законодавчих актах не встановлено.

1. Управителем може бути суб'єкт підприємницької діяльності.

2. Управителем не може бути орган державної влади, орган влади Автономної Республіки Крим або орган місцевого самоврядування, якщо інше не встановлено законом.

3. Вигодонабувач не може бути управителем.

4. Управитель діє без довіреності.

5. Управитель, якщо це визначено договором про управління майном, є довірчим власником цього майна, яким він володіє, користується і розпоряджається відповідно до закону та договору управління майном. Договір про управління майном не тягне за собою переходу права власності до управителя на майно, передане в управління (Стаття 1033. Управитель [3]).

Крім того, ст. 1042 [3] передбачено, що управитель має право на відшкодування необхідних витрат, зроблених ним у зв'язку з управлінням майном.

Тому слід зважати на те, що відповідно до п. 9 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.

Згадана ст. 1042 [3] також передбачає право управителя на плату, встановлену договором. Управитель майном, якщо це обумовлено договором, має право відраховувати належні йому відповідно до частини першої цієї статті грошові суми безпосередньо з доходів від використання майна, переданого в управління.

Таким чином, доходи від управління майном та витрати, пов'язані з управлінням таким майном, які відшкодовуються установником управління, не знайдуть свого відображення у звіті про фінансові результати управителя. В той час як плата за управління майном є доходом управителя та має бути відображена у звіті про фінансові результати.

В процесі дослідження слід обов'язково зробити запис, що за нормою ст. 1033 ЦКУ даний договір не тягне

за собою переходу до управителя права власності на передане в управління майно.

Експерту обов'язково треба зазначити у висновку і врахувати в процесі дослідження обмеження [3, стаття 1030]:

- Не можуть бути предметом договору управління майном грошові кошти, крім випадків, коли право здійснювати управління грошовими коштами прямо встановлено законом.

- Майно, передане в управління, має бути відокремлене від іншого майна установника управління та від майна управителя.

- Майно, передане в управління, має обліковуватися в управителя на окремому балансі, і щодо нього ведеться окремий облік.

- Майно, набуто управителем у результаті управління майном, включається до складу отриманого в управління майна.

Тобто, законодавчо врегульовано, і про це слід зазначити у висновку експертного дослідження, що майно, передане в управління, має бути відокремлене від іншого майна установника управління та від майна управителя. Передане в управління майно повинно обліковуватися в управителя на окремому балансі, щодо нього повинен вестися окремий облік. Розрахунки, пов'язані з управлінням майном, здійснюються на окремому банківському рахунку. При цьому слід керуватися приписами Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291[7], яка передбачає облік майна, що надійшло в довірче управління, на позабалансовому субрахунку 025 "Майно в довірчому управлінні". Аналітичний облік ведеться за об'єктами, ТМЦ, місцезнаходженнями та власниками.

За суб'єктами господарювання, які не належать до суб'єктів підприємництва, майно не може закріплюватися на праві господарського відання лише за суб'єктом підприємництва. При цьому, як випливає зі змісту ч. 2 статті 136 ГК, такий суб'єкт підприємництва має бути заснований на організаційно-правовій формі підприємства.

При проведенні експертного дослідження слід врахувувати, що за суб'єктами господарювання, які не належать до суб'єктів підприємництва, майно не може закріплюватися на праві господарського відання (можуть застосовуватися інші правові титули: право оперативного управління, право користування тощо).

Для порівняння, за законодавством Російської Федерації майно на праві господарського відання надіжить лише державному та муніципальному унітарному підприємству (ст. 294 ЦК РФ), а за законодавством Республіки Казахстан (ст. 102, 196 ЦК РК) – державному підприємству (казеним підприємствам майно належить на праві оперативного управління – статті 102, 104, 202 ЦК РК)

Право господарського відання – це речове право суб'єкта підприємництва, який, так само як і власник, володіє, користується і розпоряджається закріпленим за ним майном. Проте, право господарського відання, крім обмеження суб'єкта підприємництва у розпорядженні окремими видами майна необхідністю згоди власника (уповноваженого органу), характеризується і тим, що власник майна, закріпленого за суб'єктом господарювання, здійснює контроль за використанням та збереженням належного йому майна. Однак, в будь-якому разі контроль не повинен призводити до втручання в оперативно-господарську діяльність підприємства.

Статус юридичної особи, яким наділене підприємство, дозволяє такому суб'єкту підприємництва не лише закріпити за собою майно засобами бухгалтерського обліку і тим самим відокремити його від майна інших суб'єктів господарювання, власника тощо, а й звертатися до суду за захистом порушених майнових прав і в тому випадку, коли таке порушення мало місце з боку власника. Крім того, цей статус передбачає, що

суб'єкт підприємництва відповідає за своїми зобов'язаннями закріпленням за ним майном.

Таким чином, право господарського відання – це право юридичних осіб, що здійснюють підприємницьку господарську діяльність, тобто є суб'єктами підприємництва, похідне від права власності, з обмеженням повноваження розпоряджатися окремими видами майна згодою власника (уповноваженого органу) [5, Науково-практичний коментар Господарського кодексу України, до ст.136].

В процесі дослідження слід враховувати, і зазначити у висновку експертного дослідження, що істотними умовами договору управління майном є:

1) перелік майна, що передається в управління;
2) розмір і форма плати за управління майном [3, стаття 1035. Істотні умови договору управління майном].

Дослідивши надані на дослідження матеріали справи, необхідно враховувати, що договір управління майном припиняється у разі:

1) загибелі майна, переданого в управління;
2) припинення договору за заявою однієї із сторін у зв'язку із закінченням його строку;

3) смерті фізичної особи - вигодонабувача або ліквідації юридичної особи - вигодонабувача, якщо інше не встановлено договором;

4) відмови вигодонабувача від одержання вигоди за договором;

5) визнання управителя недієздатним, безвісно відсутнім, обмеження його цивільної дієздатності або смерті;

6) відмови управителя або установника управління від договору управління майном у зв'язку з неможливістю управителя здійснювати управління майном;

7) відмови установника управління від договору з іншої, ніж указана в пункті 6 цієї частини, причини за умови виплати управителю плати, передбаченої договором;

8) визнання фізичної особи - установника управління банкрутом;

9) повного завершення виконання сторонами договору управління майном;

10) дострокового припинення управління майном, якщо це передбачено цим договором, або за рішенням суду.

2. У разі відмови однієї сторони від договору управління майном вона повинна повідомити другу сторону про це за три місяці до припинення договору, якщо договором не встановлений інший строк.

3. У разі припинення договору управління майном, що було передане в управління, або майно, набуто від такого управління, передається установникові управління у порядку, визначеному договором. (Стаття 1044. Припинення договору управління Майном)

Одним із важливих питань при проведенні експертного дослідження є ретельне вивчення відображення господарських операцій за договором управління майном по бухгалтерському обліку установника управління та управителя.

Правильне встановлення цивільно-правового обов'язку за договором є необхідним для відповідної кваліфікації змісту правовідносин, при визначенні бази оподаткування.

При дослідженні операцій за договором управління майном особливу увагу слід звернути на порядок оподаткування податком на прибуток вартості майна, при передачі його в управління (на підставі акту приймання-передачі), не збільшує валові доходи управителя, а також валові витрати установника управління. При поверненні майна чи грошових коштів з управління на їх вартість також не збільшуються валові витрати управителя і валові доходи установника управління. Це обумовлено тим, що за договором управління майном не передбачено перехід право власності на таке майно іншій особі (управителю чи то третій особі) (6 пп. 7.9.1 та пп. 7.9.2 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" у редакції від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР).

Операція із передачі майна в управління управителю та поверненню такого майна його установнику управління, також не підлягає оподаткуванню ПДВ, оскільки об'єктом

оподаткування ПДВ є операції з поставки товарів. Пп. 1.4 Закону про ПДВ термінологічно визначено, що "поставка товарів" – це будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу (міни, поставки тощо) та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на товари за компенсацією незалежно від строків її поставки. При цьому операції з передачі майна в межах цивільно-правових договорів (в тому числі і довірчого управління), умовами яких не передбачено передавати право власності на майно іншій особі (наприклад, управителю чи то третій особі), не належать до операцій із поставки товарів.

Таким чином, відповідно до пп. 3.2.1 п. 3.2 ст. 3 Закону про ПДВ, не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з передачі в управління майна і його повернення з управління, в управителя і установника управління.

Вартість майна (у вигляді вартості будь-якого майна або суми грошових коштів), при передачі його в управління (за актом приймання-передачі), не збільшує валові доходи управителя, а також валові витрати власника майна. Крім того, при поверненні майна чи грошових коштів з управління на їх вартість (суму) не збільшуються валові витрати управителя і валові доходи власника майна. Про це йдеться в пп. 7.9.1 та пп. 7.9.2 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" у редакції від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР (далі – Закон про прибуток). Вказаний порядок обліку пов'язаний з тим фактом, що за договором управління майном не передбачено передавати право власності на таке майно іншій особі (управителю чи то третій особі).

Відповідно до ст. 1042 ЦКУ управитель майном, якщо це передбачено договором, "має право" утримувати свою винагороду з вигоди (сум доходу) власника майна. В свою чергу, порядок оподаткування доходів управителя визначає пп. 7.9.5 Закону про прибуток. Даним підпунктом передбачено, що управитель відносить до складу валового доходу фінансовий результат довірчої операції. Цей результат визначається за наслідками податкового періоду, в якому довіртелю повертається частина доходу. Дорівнює він винагороді за здійснення управлінських (довірчих) операцій, яка утримується на користь довірчої особи (управителя) за рахунок такого доходу. Тобто можна сказати, що управитель збільшить свої валові доходи на дату повернення власнику майна частини вигоди за вирахуванням винагороди.

При цьому слід зауважити, що у власника майна на суму винагороди, яку він сплачує управителю, виникатимуть валові витрати. Дата їх виникнення визначатиметься в загальному порядку – за пп. 11.2.1 Закону про прибуток. Оскільки перерахування коштів управителю майна в сумі винагороди власник майна навряд здійснить раніше за дату отримання свого доходу, тому датою виникнення валових витрат буде саме дата фактичного отримання послуг від управителя майна, тобто дата підписання акта про надані послуги управителем майна.

Відповідно до ст. 1042 ЦКУ управитель має право на відшкодування витрат, понесених ним при управлінні майном.

Тому, якщо договором управління майна передбачено відшкодування витрат, що поніс управитель, то в цьому випадку в управителя майна на підставі пп. 5.2.1 Закону про прибуток на суму понесених ним витрат виникатимуть валові витрати. Дата виникнення валових витрат визначатиметься за пп. 11.2.1 Закону про прибуток. У свою чергу, при відшкодуванні витрат власником майна управитель збільшить суму валових доходів. Власник же майна має право на збільшення валових витрат на суму витрат, що підлягають відшкодуванню на підставі наданого управителем звіту про понесені витрати.

Операція із передачі майна в управління управителю та поверненню такого майна його власнику з управління, не є такою, що підлягає оподаткуванню ПДВ. Адже, за нормою пп. 3.1.1 Закону України "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР визначено, що

об'єктом оподаткування ПДВ є операції з поставки товарів. Під терміном "поставка товарів", відповідно до пп. 1.4 Закону про ПДВ, слід розуміти, зокрема, будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу (міни, поставки тощо) та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на товари за компенсацію незалежно від строків її поставки. При цьому операції з передачі майна в межах цивільно-правових договорів (зокрема, управління, довірчого управління), умовами яких не передбачено передавати право власності на майно іншій особі (наприклад, управителю чи то третій особі), не належать до операцій "поставки товарів".

Таким чином, передача в управління майна і його повернення з управління, в управителя і власника майна не є об'єктами оподаткування ПДВ.

Висновки. Результати дослідження дозволяють зробити загальний висновок, що стратегічно передача в управління майна і його повернення з управління – це процес, який інтегрує в собі актуальні аспекти діяльності сучасного підприємства, потребує поглиблення та розвитку науково-методичних основ регулювання господарської діяльності.

Запропоновано комплексне визначення і відображення у висновку експертизи організаційно-

правового статусу, передбаченого чинним законодавством, порядок розрахунків та оподаткування, особливості процесу дослідження відображення по бухгалтерського обліку, рекомендації щодо правильності визначення бази оподаткування.

Список використаної літератури:

1. *Минка А.П.* Профілактика управлінських рішень в умовах невизначеності та ризику / А.П. Минка // Економіка АПК. – 2001. – № 3. – С. 85-90.
2. *Бутирін В.В.* Моделі запровадження економічних методів управління в с/г підприємствах / В.В. Бутирін // Аграрна наука. – 2005. – № 9. – С. 6-7.
3. Цивільний кодекс України.
4. Господарський кодекс України від 16.01.2003, № 436-IV.
5. Науково-практичний коментар Господарського кодексу України / [За заг. ред. Г.Л.Знаменського]. – К.: Юрінком Інтер, 2008.
6. Конституція України.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

ФЕДЧИШИНА Віолета Віталіївна – здобувач Житомирського державного технологічного університету