

**ОБЛІКОВА ТЕРМІНОЛОГІЯ НЕПЛАТОСПРОМОЖНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

*Визначено різницю між поняттями "майно", "активи", "ліквідаційна маса", що дозволило усунути проблеми в юридичній та обліковій науках*

**Ключові слова:** ліквідація, неплатоспроможність, майно, активи, ліквідаційна маса

**Постановка проблеми.** Як економіко-правове явище сучасного суспільства неплатоспроможність суб'єктів господарювання породжує багато проблем різного рівня. Більшість заходів, що проводяться щодо неплатоспроможного підприємства, направлені на те, щоб правильно сформувати та розподілити ліквідаційну масу, яка є предметом зацікавленості всіх учасників справи про банкрутство неплатоспроможного боржника. Із зазначеного вище випливає необхідність швидкого та повного вивчення процесів, що виникають при формуванні ліквідаційної маси і удосконалення облікової термінології під час діяльності підприємств, що перебувають в умовах неплатоспроможності.

Формування ліквідаційної маси проводиться спеціальним суб'єктом – арбітражним керуючим. Більша частина його обов'язків і повноважень направлена на виконання цього завдання. Процес формування ліквідаційної маси починається для арбітражного керуючого з моменту його призначення та отримання бухгалтерської й іншої документації боржника (договори, установчі документи тощо). Так як показує практика, зазвичай арбітражні керуючі мають юридичну освіту і тому виникають проблеми з формуванням ліквідаційної маси через нерозуміння облікової термінології.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблемам різних процедур, що застосовуються до неплатоспроможних підприємств присвячені дослідження С.Є. Андрєєва, А.В. Бортич, А.С. Гутнікової, Д.Л. Давиденко, О.А. Коробова, М.В. Косирева, Н.В. Рубцовой, С.А. Рухтина.

**Метою,** яка була реалізована при проведенні наукового дослідження, є аналіз теоретичних і практичних питань щодо формування ліквідаційної маси шляхом уточнення облікової термінології неплатоспроможних підприємств.

**Викладення основного матеріалу.** Визначення ліквідаційної маси визначене ст. 26 Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом", згідно з яким "усі види майнових активів (майно та майнові права) банкрута, які належать йому на праві власності або повного господарського відання на дату відкриття ліквідаційної процедури та виявлені в ході ліквідаційної процедури, включаються до складу ліквідаційної маси, за винятком об'єктів житлового фонду, в тому числі гуртожитків, дитячих дошкільних закладів та об'єктів комунальної інфраструктури, які в разі банкрутства підприємства передаються в порядку, встановленому законодавством, до комунальної власності відповідних територіальних громад без додаткових умов і фінансуються в установленому порядку" [7].

Таким чином, зазначений вище закон визначає ліквідаційну масу шляхом використання терміну "майно". Ще Г.Ф. Шершеневич писав, що "ліквідаційна маса відповідає поняттю про майно у юридичному розумінні" [13, С. 354].

Оскільки основною категорією при визначенні ліквідаційної маси є категорія "майно", то необхідно дати відповідь на питання, що розуміється під майном. На необхідність визначення цих понять вказує і В.А.Лапач, називаючи категорії "ліквідаційна маса" і "майно" базовими для цієї нормативної підсистеми [8, С. 259]. Таким чином, для того, щоб визначитися із поняттям ліквідаційної маси, нам необхідно дослідити поняття майна.

У відповідності до ст. 190 ЦКУ "майном як особливим об'єктом вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки. Майнові права є неспоживного речю. Майнові права визнаються речовими правами" [12].

Науковцями положення цієї статті трактуються неоднозначно, немає єдиних поглядів до розуміння складових частин майна.

Існуючі точки зору залежно від того, які об'єкти охоплюються поняттям майна, можна поділити на дві групи. Прибічники першої під розуміють майном лише матеріальні об'єкти: майно і майнові права; а прибічники другої розширюють склад майна, наприклад, за рахунок таких об'єктів, як інтелектуальна власність.

В. Порошков зазначає: "Традиційно термін "майно" розглядається як омонім і трактується в різних значеннях: як річ або сукупність речей; як речі і права на них; як перше і друге значення плюс майнові зобов'язання і виняткові права" [11]. На необхідність розширеного тлумачення поняття "майно" вказують і інші автори [5]. В.А.Лапач також відмічає зв'язок виняткових прав з майном, хоча й визначає, що до складу майна ці об'єкти не входять [8, С. 12]. На думку В.А.Лапача, в оборот включаються такі блага, які не віднесені згідно з законодавством до різновидів майна. Не дивлячись на це, автор вважає, що лише права на ці об'єкти за відомих умов, але у жодному випадку не самі такі об'єкти можуть бути віднесені до майна і врегульовані як майнові відносини.

Проводячи дослідження, бачимо, що в науці відсутній єдиний підхід до поняття "майно", дослідники наповнюють цю термінологію різними складовими. Вважаємо неприпустимим використання одного і того ж терміну в різних розуміннях залежно від ситуації. Вважаємо, що всі явища чи з юридичної точки зору, чи з облікової, повинні бути чітко визначеними.

Хоча щодо цього існує і інші точка зору, яка заслуговує на увагу. Вона полягає в тому, що для окремих правових явищ не варто встановлювати жорсткі «межі» - це дозволить праву бути більш мобільним та швидше реагувати на зміни громадського життя [5]. Проте у будь-якому випадку необхідно визнати, що законодавство і наука не схильні розглядати у складі майна такі об'єкти як інформацію, виняткові права і нематеріальні об'єкти, а розуміють майно в межах ЦКУ як речі та майнові права.

Таким чином, наслідуючи логіку Цивільного кодексу України і визначаючи ліквідаційну масу через поняття майна, можна представити законодавство буквально: включити в ліквідаційну масу тільки речі і майнові права, і виключити такі цінності як виняткові права на об'єкти інтелектуальної власності (права з патентів, товарні знаки, знаки обслуговування тощо) і інформацію.

Враховуючи основну мету ліквідаційного процесу неплатоспроможних підприємств - максимальне задоволення вимог кредиторів за рахунок усіх благ, таке буквально тлумачення необхідно недоцільним. Оскільки досить часто зазначені об'єкти (виняткові права і інформація) мають цінність, можуть бути продані і за рахунок виручених коштів погашені вимоги кредиторів. Вважаємо, що виключати їх із ліквідаційної маси нелогічно і незаконно. Таким чином, і практиці, і науці доводиться застосовувати розширене тлумачення поняття майна, включаючи тим самим до ліквідаційної маси і інші види об'єктів цивільних прав, окрім речей і майнових прав.

Вважаємо за необхідне розробити більш «об'ємне» поняття, яке б відображало наявність у підприємства цінностей (благ), включало б в себе всі об'єкти, які мають вартість і наявність яких позитивно характеризує фінансовий стан підприємства, в тому числі, майна, виняткових прав, інформації, якими підприємство може розпоряджатися і відповідати за боргами.

Між іншим, таке поняття існує. В юридичній науці найчастіше для визначення всіх цінностей підприємства використовують термін "активи" або "актив". Цей термін є міждисциплінарним. Його використовує цивільне законодавство, його можна зустріти в нормативних документах, що регулюють підприємницьку діяльність. Найчастіше такий термін використовує законодавство з бухгалтерського обліку, яке детально регулює склад активів юридичної особи.

У відповідності до ст.1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому [6]. І.В. Єлісєєв вважає, що активи – це показник, який використовується в економічному аналізі для оцінки фінансового стану підприємства. "Активи – це рухоме та нерухоме майно підприємства, фінансові інвестиції (включаючи нематеріальні активи), грошові кошти та інші фінансові активи..." [3, С. 172].

І.В. Єршова поділяє всі об'єкти на реальні активи: установи, машини, устаткування тощо; фінансові активи: грошові кошти, цінні папери тощо; нематеріальні активи: виняткові права на результати інтелектуальної діяльності тощо; на інші об'єкти.

В економічному словнику дається визначення поняття "активи" – це будь-яка власність підприємства: машини і устаткування, будівлі, запаси, банківські внески та інвестиції в цінні папери, патенти (в західній практиці також ділова репутація) [1, С. 24].

Поняття активів необхідне не лише науці, але і практиці. В практичній діяльності зустрічаються справи, для правильного вирішення яких необхідно правильно трактування поняття "активи". Як бачимо, всі зазначені вище визначення активів даються з позиції перераховування елементів, що входять до складу цього поняття. Таким чином, нам необхідно достовірно визначити, які об'єкти відносяться до активів.

Найбільш загальна класифікація активів, яку пропонує законодавство з бухгалтерського обліку – це поділ їх залежно від способу перенесення вартості на готову продукцію: на оборотні та необоротні.

Вважаємо, що визначення активів, передбачене Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», можна застосовувати лише за звичайних умов господарювання, а під час ліквідації неплатоспроможних підприємств, це визначення не є дійним. Всі ресурси підприємства під час відкриття справи про банкрутство необхідно переоцінити з точки зору інших підходів. Діяльність неплатоспроможного підприємства, щодо якого відкрита процедура банкрутства, принципово відрізняється від звичайної господарської діяльності. Якщо головною метою комерційного підприємства є отримання прибутку, то під час провадження у справі про банкрутство неплатоспроможне підприємство не має такої мети, так як воно підлягає ліквідації. Під час ліквідації неплатоспроможного підприємства вирішуються такі основні завдання як формування ліквідаційної маси (активу) і її продаж.

Якщо в звичайній господарській діяльності для визнання активом у бухгалтерському обліку має значення така загальна ознака як потенційна доходність, то під час ліквідації головна ознака активу - здатність бути проданим або іншим чином перетвореним у грошові кошти. Таким чином, усі блага, що належать підприємству, підлягають переосмисленню саме з точки зору цього підходу. Активом під час ліквідації неплатоспроможного суб'єкта господарювання повинні визнаватися будь-які блага, які можуть бути продані або іншим чином перетворені в грошові кошти.

В літературі не однократно зазначається, що із ліквідаційної маси стягується майно, що є внеском у спільну діяльність. З цієї тезою ми не можемо погодитися. Арбітражний керуючий повинен застосувати всі можливі заходи для отримання частки із загального майна товариства, що належить неплатоспроможному підприємству, яке ліквідується.

В той же час до складу активів можуть входити об'єкти, що раніше не вважалися активами, а саме:

– комерційна таємниця;

– соціально значимі об'єкти, які не приносять доходу.

На наш погляд, термін активи більше підходить для визначення ліквідаційної маси. Також слід відмітити, що на практиці питання щодо складу ліквідаційної маси вирішуються на основі бухгалтерського балансу та інших бухгалтерських документів боржника. Саме тому, вважаємо за доцільне співвіднести поняття, що використовуються у цивільному та бухгалтерському законодавстві.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Підводячи підсумки, необхідно дати наступне визначення. Ліквідаційна маса – це всі активи підприємства. Активами під час ліквідації неплатоспроможного підприємства вважаються будь-які матеріальні та нематеріальні блага, що відповідають наступним ознакам:

– є об'єктом цивільних або адміністративних правовідносин;

– потенційно можуть бути проданими або іншим способом перетворені у грошові кошти.

Аналізуючи першу ознаку, відмітимо, що мова йде про потенційну можливість продажу, тобто, наявність права на такий продаж або перетворення у грошові кошти. Реальна ж можливість продажу або іншими словами ліквідність на цьому етапі не враховується. Ліквідність того чи іншого активу буде перевірена ринком. Хоча це питання вимагає більш детального аналізу. З однієї сторони, це неправильно, оскільки включення до складу ліквідаційної маси неліквідного майна несе додаткові, безглузді витрати на її продаж, а завдання ліквідаційної процедури – уникати необґрунтованих витрат. З іншого боку, ці правила можна оцінити як позитивні, оскільки дозволяють уникнути зловживань з боку арбітражного керуючого на стадії вирішення питання: визнавати цей актив ліквідним чи ні, а значить: включати його до ліквідаційної маси чи ні.

Досліджуючи визначення ліквідаційної маси, необхідно зупинитися ще на одному питанні. М.В. Телюкіна пропонує використовувати інший термін – "майнова маса" для визначення майна, що є у наявності у боржника на момент відкриття справи. А ліквідаційною масою (російською конкурсною), на думку професора, слід називати грошові кошти, отримані від реалізації майнової маси, вже готові до розподілу між кредиторами. Тобто те майно, щодо якого і буде діяти конкурс – певний черговий порядок задоволення вимог кредиторів. Подібної позиції притримується Пахаруков О.А., стверджуючи, що розподіляється "не ліквідаційна (конкурсна) маса в прямому сенсі, що є майном боржника..., а грошові кошти, отримані від реалізації майна боржника." [9, С. 195].

О.В. Валуйський розвиває цю тему і пропонує ввести в науковий обіг і законодавство наступні формулювання: "майнова (конкурсна) маса", під якою автор розуміє частину грошових коштів, отриманих під час провадження у справі про банкрутство, що направляється для розрахунків з кредиторами і яка не включає в себе кошти, направлені на погашення поточних зобов'язань боржника, що виникли в ході спостереження, зовнішнього управління, продажу бізнесу боржника, конкурсного провадження. Також автор вводить поняття «кошти, отримані під час конкурсного провадження» - це грошові кошти, виручені від повної реалізації майна і інших активів боржника [2]. Таким чином, (майнова) конкурсна маса виражається лише в грошових коштах і є частиною всіх коштів, отриманих під час провадження у справі. Ми не можемо погодитися з позицією зазначених авторів.

Дійсно, склад і форма ліквідаційної маси змінюються під час провадження у справі про банкрутство. Проте це не є єдиною умовою для того, щоб по-різному називати склад активів боржника на початку справи і під час провадження у справі і вводити різні поняття. На властивість ліквідаційної маси змінюватися протягом процедури банкрутства вказує і В.Ф. Попондопуло – "ліквідаційна маса виступає об'єктом задоволення вимог

кредиторів..., але не безпосередньо у вигляді речей і прав, а шляхом зрівноваженого задоволення цих вимог з вартості реалізованих речей і прав, що складають ліквідаційну масу... Серед кредиторів розподіляється не майно як таке, що складає ліквідаційну масу, а грошові кошти, отримані від реалізації цього майна" [10, С. 215]. До цього можна лише додати, що іноді серед кредиторів розподіляється і майно як таке. Наприклад, у випадку неможливості продажу об'єктів ліквідаційної маси і згоди кредитора їх прийняти в оплату боргу.

Як зазначав Г.Ф. Шершеневич, «перетворення всього майна в грошові кошти має за мету розподіл між кредиторами пропорційно до їх вимог» [13, С. 303]. Дійсно лише грошова форма дозволяє задовольнити вимоги пропорційно, не припускаючи зловживань під час оцінки майна. Адаже не можливо розділити одну індивідуальну річ справедливо між декількома кредиторами.

В цілому можна відмітити, що ліквідаційна маса – це юридична конструкція, об'єднувальне поняття, визнане описувати всі цінності підприємства.

А.С Гутнікова справедливо вказує ще на один недолік визначення ліквідаційної маси. Під час провадження у справі можуть виникати ситуації, коли боржник придбаває певне майно. Враховуючи буквально тлумачення поняття ліквідаційної маси : "наявне на момент відкриття справи або виявлене майно", можна дійти до висновку, що придбане майно не відноситься до ліквідаційної маси. Автор вказує на необхідність розширеного тлумачення поняття ліквідаційної маси в цій частині і включення в неї і придбаного майна [4]. З цією точкою зору необхідно погодитися.

Таким чином, ліквідаційна маса – це будь-які матеріальні і нематеріальні блага підприємства, що відповідають наступним ознакам : потенційно можуть бути продані або іншим способом перетворені в грошові кошти; є об'єктом цивільних або адміністративних правовідносин; є в наявності на момент відкриття справи, виявлені і придбані під час провадження у справі. Особливостям продажу ліквідаційної маси будуть присвячені подальші дослідження.

#### Список використаної літератури:

1. Большой экономический словарь [Текст] / Под ред. А.Н. ... А.Н. Азрилияна. - 5-е изд., перераб. и доп. ... А.Н. Азрилияна. - М. : Ин-т новой экономики, 2002. - с. 1280  
2. *Валуйский А.В.* Проблемы удовлетворения требований кредиторов по законодательству о несостоятельности (банкротстве) России и зарубежных стран. Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 / Валуйский А.В. - Саратов, 2002. –

211 с. 3. Гражданское право: Учебник: В 3 т. Т. 1. - 6-е изд., перераб. и доп./ Н.Д. Егоров, И.В. Елисеев и др.; Отв. ред. А.П. Сергеев, Ю.К. Толстой. - М: ТК Велби, Изд-во Проспект. 2004, - 776. 4. *Гутникова А.С.* Исключение имущества из конкурсной массы //Зестник Московского университета. Серия 11, Право. №2. - 2003. – С. 114  
5. *Джабаева А.С.* Развитие конституционного понятия "имущество" в гражданском праве (на примере нематериальных активов) // Научные труды. Российская академия юридических наук. Выпуск 4. В трех томах. М.: Издательская группа "Юрист", 2004. Том 1. 6. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року № 996-XIV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>  
7. Закон України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" від 14 травня 1992 р. № 2343-XII, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2343-12>  
8. *Лапач В.А.* Система объектов гражданских прав: теория и судебная практика / В. А. Лапач. - СПб.: Юрид. центр Пресс, 2002. – 544 с. 9. *Пахаруков А.А.* Правовое регулирование конкурсного производства юридических лиц (вопросы теории и практики): дис. канд. юр. наук / А.А. Пахаруков. М., 2003  
10. *Попондопуло В.Ф.* Конкурсное право: Правовое регулирование несостоятельности (банкротства): учеб. пособие / В.Ф. Попондопуло. М.: ЮРИСТЪ, 2001.-331 с. 11. *Порошков В.* Специфика имущественных прав / В.Порошков // Российская юстиция. - №5. - 2000. С. 55 – 61  
12. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>  
13. *Шершеневич Г. Ф.* Конкурсный процесс [Текст] / Г. Ф. Шершеневич. - М. : Статут, 2000. - 477 с.

СТОЛЯРЕНКО Олена Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

#### Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік і контроль діяльності підприємства в умовах неплатоспроможності;  
– бухгалтерський облік в ресторанному господарстві;  
– ділова польська мова

Надійшла до редакції: 14.04.12 р.