

УДК 657.1

Скрипник М.І.

доктор економічних наук, доцент,
завідувач кафедри обліку і аудиту,
Київський національний університет технологій та дизайну

Григоревська О.О.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Київський національний університет технологій та дизайну

Вигівська І.М.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний технологічний університет

МИРОВА УГОДА ЯК ЗАСІБ ВІДНОВЛЕННЯ ПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ БОРЖНИКА: ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ ТА ПРАВОВИЙ АСПЕКТИ РЕАЛІЗАЦІЇ

У статті проаналізовано погляди дослідників на сутність мирової угоди, її ролі та значення в сучасних умовах з позицій права та обліково-економічної природи. Проаналізовано вплив укладання мирової угоди на окремі об'єкти бухгалтерського обліку (доходи, витрати (витрати на оприлюднення відомостей про процедури відновлення платоспроможності та банкрутства, витрати на виплату грошової винагороди арбітражному керуючому, відшкодування витрат арбітражного керуючого, пов'язаних з виконанням ним повноважень розпорядника майна, керуючого санацією або ліквідацією, витрати на проведення аудиту, на оплату інших послуг аудиторів, а також юристів, незалежних оцінювачів та інших експертів і спеціалістів) розрахунки з дебіторами та кредиторами, грошові кошти, корпоративні права). Визначено обов'язкові та додаткові умови укладання мирової угоди. А також доведено, що мирова угода є одним зі шляхів відновлення платоспроможності.

Ключові слова: мирова угода, фінансова стійкість, витрати, банкрутство, санація, платоспроможність.

МИРОВОЕ СОГЛАШЕНИЕ КАК СРЕДСТВО ВОССТАНОВЛЕНИЯ ПЛАТЕЖЕСПОСОБНОСТИ ДОЛЖНИКА: УЧЕТНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ И ПРАВОВОЙ АСПЕКТЫ РЕАЛИЗАЦИИ

Скрыпник М.И., Григоревская Е.А., Выговская И.Н.

В статье проанализированы взгляды исследователей на сущность мирового соглашения, его роли и значения в современных условиях с позиции права и учетно-экономической природы. Проанализировано влияние заключения мирового соглашения на отдельные объекты бухгалтерского учета (доходы, расходы (расходы на обнародование сведений о процедурах восстановления платежеспособности и банкротства, расходы на выплату денежных вознаграждений арбитражному управляющему, возмещение расходов арбитражного управляющего, связанных с исполнением им полномочий распорядителя имущества, управляющего санацией или ликвидацией, расходы на проведение аудита, на оплату других услуг аудиторов, а также юристов, независимых оценщиков и других экспертов и специалистов) расчеты с дебиторами и кредиторами, денежные средства, корпоративные права). Определены обязательные и дополнительные условия заключения мирового соглашения. А также доказано, что мировое соглашение является одним из путей восстановления платежеспособности.

Ключевые слова: мировое соглашение, финансовая устойчивость, расходы, банкротство, санация, платежеспособность.

AMICABLE AGREEMENT AS A MEANS OF RECOVERY OF THE DEBTOR'S PAYMENT: ACCOUNTING, ECONOMIC AND LEGAL ASPECTS OF IMPLEMENTATION

Skyrnyk M., Hryhorevska O., Vygivska I.

The article analyzes the views of researchers on the essence of the peace agreement, its role and meaning in modern conditions from the standpoint of law and accounting and economic nature. The influence of concluding a settlement agreement on separate objects of accounting (income, expenses (expenses on disclosure of information about procedures of restoration of solvency and bankruptcy, expenses on payment of monetary rewards to the arbitration manager, reimbursement of expenses of the arbitration manager, connected with execution of his powers of the property manager, manager of sanitation or liquidation, expenses for conducting an audit, for payment of other services of auditors, as well as lawyers, independent appraisers and other experts and specialist) settlements with debtors and creditors, cash, corporate law). The obligatory and additional conditions of the conclusion of the agreement are determined. It is also proved that the international agreement is one of the ways to restore solvency.

Keywords: amicable agreement, financial stability, costs, bankruptcy, sanation, solvency.

Постановка проблеми. Відповідно до статті 4 Закону України виділяється чотири судові процедури, які застосовуються до підприємства боржника: розпорядження майном, мирова угода, санація та ліквідація [3].

Такий інструмент як мирова угода відомий ще за часів Римської Імперії та застосовувався як спосіб припинення провадження у тій за різними справами. Зокрема, в Римі поширеним був звичай подавати імператору прохання про надання відстрочки у сплаті боргів. За Юстиніана було встановлено: якщо більшість кредиторів вважає прохання про продовження строку таким, що заслуговує на задоволення, то меншість вважається пов'язаною цим рішенням [9, с. 295].

При з'ясуванні сутності мирової угоди серед дослідників виникають суперечності в тому, чим є насправді мирова угода: цивільно-правовим договором чи процедурою по відношенню до підприємства боржника? Залежно від зміни розуміння її сутності, може змінюватися її вплив на бухгалтерський облік неплатоспроможного підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням сутності та нормативного регулювання мирової угоди присвячували свої дослідження: Є. Ю. Олевінський, В. Іорданов, О. О. Терещенко, Е. В. Стара, Г. П. Кравчук та інші. Проте питання обліково-економічного поля потребують додаткових уточнень/

Постановка завдання. Метою статті є з'ясування сутності мирової угоди з позиції права та обліково-економічної природи

Виклад основного матеріалу. Починати будь-яке дослідження, як правило, слід із визначення сутності та характерних ознак поставленого проблемного питання. Зауважимо, що авторські визначення пропонують Є. Ю. Олевінський [7], В. Іорданов [4], О. О. Терещенко [9], Е. В. Стара [8] та інші дослідники. Проте, вважаємо, варто зупинитись саме на визначенні, наданому ст. 1 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» [3], де зазначено, що мирова угода – домовленість між боржником та кредитором про відстрочку та розстрочку платежів або припинення зобов'язання за угодою сторін.

Погоджуючись з Г. П. Кравчуком, правовий статус мирової угоди як такої є специфічним, оскільки має ряд ознак, які виділяють угоду серед інших цивільно-правових договорів: укладається при процедурі банкрутства, вступає в силу з моменту затвердження її господарським судом, сторони не можуть в подальшому вносити до неї зміни, сторони не можуть самостійно її розірвати, розірвання або визнання її недійсною тягне відновлення провадження у справі про банкрутство та відновлення попередніх вимог в незадоволеній частині [5].

У дослідженні О. О. Терещенка зазначається, що мирова угода може бути укладена на будь-якій стадії провадження у справі про банкрутство. Вона укладається переважно в тих випадках, коли боржник, якому загрожує неплатоспроможність, звертається із заявою до арбітражного суду щодо порушення справи про своє банкрутство. У такому разі боржник розраховує укласти мирову угоду в ході провадження справи про банкрутство, щоб виграти час для здійснення санації підприємства. У протилежному разі за наявності ознак неплатоспроможності кредитори самі звертаються із заявами стосовно порушення справи про банкрутство боржника. Проте тоді мирову угоду останньому укласти набагато важче [9, с. 296].

Із заявою щодо порушення справи про банкрутство неплатоспроможний суб'єкт господарювання подає до суду мирову угоду (проект, у якому наводяться основні пропозиції в частині бажаної суми списання боргу, списання або можливої пролонгації боргів тощо), перелік дебіторів та перелік кредиторів та зазначає суми боргів. А також подає фінансову звітність, аудиторські висновки в знак підтвердження фінансового та майнового стану. Так, мирову угоду можна вважати взаємним бажанням врегулювати питання погашення заборгованості та способом відновити платоспроможність (за умови однотайності між кредиторами та боржником).

Встановлення суті мирової угоди дозволило встановити загальні умови її функціонування, детально наведені Т. Ноур [6, с. 62] у своїй дослідженні. Зокрема, автор виділяє обов'язкові умови: відстрочка, розстрочка або прощення (списання) боргів (штрафних санкцій та основного боргу) або їх частини. Такі умови можуть поєднуватися в різних варіантах (наприклад, сторони можуть домовитися про відстрочення сплати 50%-вого боргу і списання решти 50 % боргу). Та додаткові умови: факторинг; обмін вимог кредиторів на активи або корпоративні права боржника; задоволення вимог кредиторів іншими способами.

Але відповідно до статті 37 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» [3] лише одне підписання мирової угоди не говорить про впровадження її у дію. Угода починає «працювати» з дня затвердження її судом та видання ухвали про припинення провадження справи про банкрутство.

Таким чином, процедура затвердження мирової угоди відповідає наступному порядку:

1. Затвердження судом мирової угоди або відмови в цьому (До заяви додаються: текст угоди; протокол засідання комітету кредиторів, на якому було прийняте рішення про укладання мирової угоди; список кредиторів із зазначенням їх реквізитів і суми заборгованості; зобов'язання боржника про відшкодування всіх витрат (мають на увазі першочергові вимоги); письмові заперечення кредиторів (якщо такі були).

2. Призначення судом дати розгляду мирової угоди і повідомлення про це сторони

3. Проведення засідання суду. На засіданні заслуховуються присутні кредитори

4. Подання до суду заяви про затвердження мирової угоди (протягом 5 днів з дня її підписання сторонами) [6, с. 63].

З'ясувавши економіко-правову сторону мирової угоди розглянемо, як саме укладання мирової угоди впливатиме на обліково-економічну складову підприємства? Зупинимось на окремих об'єктах бухгалтерського обліку.

Відстрочка платежу. Якщо заборгованість підлягає поверненню, тоді від боржника кредитор вимагатиме її погашення. Отже, першим із об'єктів обліку, який виникає в даному випадку є зобов'язання, яке виникає у боржника та дебіторська заборгованість – у кредитора. Дані об'єкти виникають внаслідок договірної діяльності між сторонами.

Наступним об'єктом обліку за мирової угоди є грошові кошти підприємства-боржника, повернення яких відстрочено кредитору. Так, підприємство-боржник отримує можливість відновити платоспроможність за

рахунок додаткового часу, а також реалізувати активи з метою вивільнення коштів для розрахунків. Зауважимо, що дані заходи можуть забезпечити розрахунки з кредиторами та відновлення платоспроможності у майбутньому.

Списання усієї суми боргу або його частини. Так, як і у першому випадку до виникнення неплатоспроможності і, як наслідок, банкрутства призводять події, які супроводжують зростанням заборгованості підприємства. В даній ситуації це збільшення буде об'єктом обліку.

У даній ситуації Г. Корнійчук схиляється до нормативної бази, а саме П(С)БО 11 «Зобов'язання», яке визначає наступне: «Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягало погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду». Подібне записано й в П(С)БО 15 «Дохід». Оскільки борг виник у рамках операційної діяльності, то її списують на рахунок 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості».

Отже, списання кредиторської заборгованості, або її частини у боржника супроводжується зростанням доходу. У кредитора ж списання цієї ж суми супроводжується виникненням сумнівної та безнадійної заборгованості або ж її списання за рахунок резерву сумнівних боргів.

За умови списання частини боргу дохід у боржника визнається у частині списаної заборгованості, інша частина підлягає обліку як у випадку з відстроченням (розстроченням) боргу. При коригуванні податку на додану вартість його сума сторнується (червоне сторно).

Розглянувши умови укладення мирової угоди зауважимо, що для підприємства у кризовому стані, на нашу думку, є найприйнятнішим варіант повного списання заборгованості, оскільки підприємство у цьому випадку отримує найбільше економічних вигід.

Наступна умова – обмін вимог кредиторів на активи або корпоративні права (права особи, частка якої визначається у статутному фонді (майні) господарської організації, що включають правомочність на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) цієї організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також іншої правомочності цієї особи, передбачені законом та статутними документами господарської організації [2, с. 78-79]. Свої корпоративні права особа може продати, подарувати чи передати у інший спосіб. І як зазначено в Листі Держкомпідприємництва від 19.11.2008 р. № 9780, мирова угода – документ, що свідчить про передачу права засновника (учасника) іншій особі на основі домовленості, спрямована на набуття, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків, та нотаріально посвідчена.

Проте як зазначено у ст. 1 Закону про банкрутство, мировою угодою є домовленість між боржником та кредитором (групою кредиторів) про відстрочення та (або) розстрочення платежів або припинення зобов'язання за угодою сторін (прощення боргів). Обов'язкові умови мирової угоди і умови, які до неї може бути включено, зазначено в частині четвертій ст. 37 Закону про банкрутство. І частиною четвертою ст. 37 Закону про банкрутство, зокрема, передбачено, що мирова угода може містити умову про обмін вимог кредиторів на активи боржника або на його корпоративні права. Але безпосередньо реалізація цієї норми є доволі проблематичною.

На думку С. Єфімова [2, с. 78-79] мирового угода, яка визначає передачу кредиторам (кредиторам) корпоративних прав боржника, що належать третім особам (тобто учасникам боржника), є, м'яко кажучи, сумнівною. І насправді така мирова угода повинна визнаватися недійсною. Мало того, суд, який своєю постановою затверджуватиме таку мирову угоду, фактично ухвалить рішення стосовно прав осіб, які не були стороною у судовій справі. А це вже щонайменше підстава для оскарження такої постанови суду. Отже, щодо корпоративних прав боржника то мирову угоду можна розглядати в контексті частини третьої ст. 29 Закону про держреєстрацію як нотаріально посвідчений документ про передання права засновника (учасника) іншій особі. Така операція правомірна лише у тому випадку, якщо корпоративні права боржника викуплені самим боржником, або якщо учасники боржника будуть залучені до участі в судовій справі та будуть учасниками мирової угоди.

Укладення мирової угоди щодо таких корпоративних прав на практиці є більш ймовірним. Адже боржник, який підписує мирову угоду, безпосередньо є власником корпоративних прав, а тому може самостійно укласти угоди. Проте укладення такої мирової угоди має наступні обмеження. Зокрема, враховується володіння боржником корпоративними правами інших учасників, так як вони користуються переважним правом купівлі частки (або її частини), що становить пропорцію до розміру своїх часток. Так, прецедентом до анулювання мирової угоди є відсутність згоди інших учасників від придбання корпоративних прав.

На практиці часто виникають проблемні питання пов'язані з нотаріальним посвідченням мирової угоди. Адже можливість нотаріального посвідчення такого документи прямо не передбачена в Інструкції про порядок вчинення нотаріальних дій нотаріусами України, затвердженій наказом Мін'юсту України від 03.03.2004 р. № 20/5. Отже, виникає ймовірність необхідності доведення нотаріусу віднесення мирової угоди до правочину, який за бажанням сторін можна нотаріально посвідчити. А те, що мирова угода є правомочним, однозначно визнається судами. Зокрема, це зазначається у п.12.4 Рекомендацій ВГСУ від 04.06.2004 р. № 04-5/1193 «Про деякі питання практики застосування Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом».

Ще одним моментом, пов'язаним з обліковим механізмом регулювання мирової угоди є відображення витрат. Зокрема, за мирової угоди виникають, як правило, витрати на оприлюднення відомостей про процедури відновлення платоспроможності та банкрутства, витрати на виплату грошової винагороди арбітражному керуючому, відшкодування витрат арбітражного керуючого, пов'язаних з виконанням ним повноважень розпорядника майна, керуючого санацією або ліквідацією, витрати на проведення аудиту, на оплату інших послуг аудиторів, а також юристів, незалежних оцінювачів та інших експертів і спеціалістів.

Розглянувши ряд підходів авторів можемо підтримати позицію А. В. Битківської, яка пропонує витрати з відновлення платоспроможності групувати на субрахунок 978 «Витрати, пов'язані з процедурами відновлення платоспроможності»: 9781 Витрати на оплату судового збору; 9782 Витрати на оприлюднення відомостей

мостей про процедури відновлення платоспроможності; 9783 Витрати на оплату грошової винагороди арбітражному керуючому; 9784 Відшкодування витрат арбітражного керуючого; 9785 Витрати на оплату послуг сторонніх спеціалістів та експертів; 9786 Відшкодування витрат кредиторів [1].

В цілому, мирова угода дійсно є цивільно-правовою угодою, оскільки вона спрямована на набуття, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків. Але зважаючи на вказані ризики й обмеження, слід зазначити, що для того, аби мирову угоду дійсно можна було розглядати як документ про передання права засновника (учасника) іншій особі, вона повинна містити усі елементи звичайної угоди, яка передбачає передання корпоративних прав іншій особі. Тобто мирова угода повинна містити характеристику корпоративних прав і характеристику емітента корпоративних прав. А ще слід зазначити, що корпоративні права переходять до кредитора з моменту затвердження судом мирової угоди [2, с. 78-79].

Ми з'ясували, що обмін вимог кредиторів на активи або корпоративні права є досить складною процедурою. Дана умова відображає ще один правовий аспект функціонування мирової угоди.

За певних обставин мирова угоду можна визнати недійсною. Зокрема, Т. Ноур [6, с. 64], розглядаючи подальші дії зауважує, що після ухвали суду, щодо визначення мирової угоди недійсною:

– поновлюється провадження у справі про банкрутство (зі стадії, на якій було укладено мирову угоду);

– в офіційному друкованому органі (газеті «Голос України» або «Урядовий кур'єр») публікується повідомлення про поновлення провадження у справі про банкрутство;

– відновлюються повноваження комітету кредиторів, арбітражного керуючого та інших учасників справи про банкрутство;

– відновлюються вимоги конкурсних кредиторів (у незадоволеному розмірі), за якими були надані відстрочка та/або розстрочка платежів або прощення (списання) боргів;

– вимоги кредиторів, які були задоволені в період дії мирової угоди, вважаються погашеними і сторони в первісний стан не повертаються, тобто отримані кредиторами гроші не повертаються.

Висновки з проведеного дослідження. Досліджуючи мирову угоду, можна зробити висновок, що це процедура досягнення домовленості між боржником та кредиторами щодо продовження строків сплати належних кредиторам платежів або щодо зменшення суми боргів. Також ми визначили обов'язкові та додаткові умови укладання мирової угоди. В ході дослідження визначили, які об'єкти обліку притаманні мировій угоді та як умови її укладання впливають на їх облікове відображення. На нашу думку найефективнішим є умова укладання мирової угоди зі списанням заборгованості, тому що таким чином неплатоспроможне підприємство матиме змогу відновити платоспроможність. Отже, мирова угода є одним зі шляхів відновлення платоспроможності.

1. Битківська А. В. Бухгалтерський облік витрат підприємства-боржника в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства / А. В. Битківська // «Молодий вчений». – № 4 (31). – 2016. – С. 12-19.

2. Єфімов С. Мирова угода як можливість передання корпоративних прав / С. Єфімов // Бухгалтерія. – 2009. – № 10 (841). – С. 78-79.

3. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» Верховна Рада України; Закон від 14.05.1992 № 2343-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>

4. Іорданов В. Укладаємо мирову угоду: процедура, умови, нюанси / В. Іорданов // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 43.

5. Кравчук Г. П. Мирова угода. Поняття та особливості укладання [Електронний ресурс] / Г. П. Кравчук. – 2009. – Режим доступу: http://bankruptcy.at.ua/publ/ekzamen/bankrutstvo/mirova_ugoda/9-1-0-265

6. Ноур Т. Мирова угода у справі про банкрутство / Т. Ноур // Бібліотека Баланс. Банкрутство. – 2005. – № 11. – С. 61-68.

7. Олевинский Э. Ю. Мировое соглашение [Електронний ресурс] / Э. Ю. Олевинский // «Черные дыры в российском законодательстве». – 2002. – № 3. – С. 257-286. – Режим доступу: <http://www.k-press.ru/bh/2002/3/olevinsky/olevinsky.asp>

8. Сгара Е. В. Використання інституту мирової угоди у процедурі банкрутства : автореф. дис... на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.04 «Господарське право; господарсько-процесуальне право» / Е. В. Сгара. – Донецьк, 2005. – 17 с.

9. Терещенко О. О. Фінансова санація та банкрутство підприємств: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2000. – 412 с.

E-mail: lenazelenina@ukr.net