



УДК 346
ББК 67.404.1

О СООТНОШЕНИИ ПОНЯТИЙ «АКТИВ», «СОБСТВЕННОСТЬ», «ИМУЩЕСТВО» В РОССИЙСКОМ ПРАВЕ

Е.А. Игнатьева

Предпринята попытка произвести сравнительный анализ гражданско-правовых понятий «собственность» и «имущество» с понятием «актив», используемым в бухгалтерском и налоговом учете. Выявлены отличительные признаки активов организации от ее имущества и собственности. Рассмотрено понятие «активы» с позиций германского и римского права.

Ключевые слова: актив, имущество, собственность, чистые активы, экономическая выгода.

В своих трудах русский правовед Г.Ф. Шершеневич отмечал, что имущество лица состоит из актива и пассива. С точки зрения известного ученого, актив имущества – это совокупность вещей, принадлежащих лицу, и совокупность прав на чужие действия (имущество наличное и долговое), пассив имущества, в свою очередь, – это вещи, находящиеся во владении лица, но принадлежащие на праве собственности или ином вещном праве другим лицам, а также совокупность обязательств, лежащих на этом лице (цит. по: [26, с. 70]).

Следовательно, активы, представляя совокупностью вещей и прав на чужие действия (имущество наличное и долговое), являются, прежде всего, объектами гражданских прав, которые «при введении в хозяйственный (коммерческий) оборот приобретают значение активов, то есть денежных, материальных или нематериальных ценностей, принадлежащих различным организациям, которые обладают стоимостью» [3, с. 647].

Однако вовлечение данного имущества в хозяйственный оборот с приобретением статуса «актива» не означает, что указанное имущество перестает быть объектом гражданского права, наоборот, вовлеченное имущество становится «активным» объектом гражданских прав. Следовательно, возникает вполне це-

лесообразный вопрос о соотношении таких категорий, как «имущество» и «активы».

А.Н. Лысенко указывает, что категория «имущество» является фундаментальным понятием отечественной цивилистики, поскольку именно оно отражает универсальную характеристику основной массы общественных отношений, составляющих предмет гражданского права. Имущество, являясь одной из фундаментальных и универсальных категорий в российском праве, обладает некоторой характерной особенностью и выполняет определенные функции, такие как «разграничительная» и «объединительная» [11, с. 10].

Цель введения в правовой лексикон такого понятия – стремление обособить некую совокупность объектов, очертить границы этой «массы» и закрепить ее за определенным субъектом права. В этом случае понятие «имущество» охватывает имущественные блага, принадлежащие определенному лицу. Так осуществляется «разграничение» имущества разных субъектов права [там же, с. 13].

Р. Саватье отмечал, что поводом для появления категории «имущество» явилось стремление объединить на том или ином основании различные имущественные блага, «которые имеют общую юридическую судьбу» [21, с. 149], в чем, собственно, и выражается «объединительная» функция данной категории.

А.Н. Лысенко в этой связи отмечает, что «такая консолидация может основываться на связи, определяемой экономическим назначени-

ем. Как только совокупность указанных благ начинает существовать в виде единого имущества, она перестает быть просто физической совокупностью, а представляет собой юридическую совокупность» [11, с. 12]. В этом случае, как верно отметил Г.Ф. Шершеневич, целевое единство, лежащее в основе представления о вещи, обуславливается уже экономическими, а не физическими свойствами (цит. по: [27, с. 188]).

По мнению автора настоящей работы, определение указанной категории, данное А.Н. Лысенко, который определил имущество как «целостность имущественных благ, принадлежащих определенному лицу и/или имеющих определенное единство [11, с. 13]», является достаточным в целях данного исследования, но не исключает всех недостатков, являющихся принципиальными при исследовании других вопросов цивилистики, тесно связанных с категорией «имущество».

Относительно категории «актив» следует отметить, что при исследовании указанного понятия в первую очередь отмечают его экономическую природу. Так, А. Курбатов полагает, что «употребление категории “активы” более свойственно экономической науке потому, что для целей бухгалтерского и налогового учета применительно к юридическим лицам вместо гражданско-правового понятия “имущество” чаще используется слово “активы”». Но в законодательстве понятие «активы» не определяется через дефиницию. В результате анализа и сопоставления употребления этого термина в правовых нормах следует, что под активами можно понимать «любые материальные и нематериальные блага, которые имеют денежную оценку и способны приносить экономические выгоды (доход)» [9, с. 119].

В.А. Горлов, напротив, отмечает, что поскольку активы, в том числе «чистые активы» (то есть активы, свободные от обязательств. – *Е. И.*), – это понятие гражданского права, то и определение их должно содержаться в гражданском законодательстве, а не в актах, регулирующих бухгалтерскую отчетность [5, с. 48].

Позволим не согласиться с последним высказыванием, ввиду того что цель введения данного понятия представляется больше экономической, нежели правовой. Об этом свидетельствует, в первую очередь, значение

активов как наглядного финансового показателя экономической надежности организации.

Данную позицию поддерживает А.Н. Лысенко, указывая на то (однако только относительно «чистых активов». – *Е. И.*), что «являясь величиной производной, чистые активы в процессе деятельности акционерного общества приобретают самостоятельное значение, поскольку выражают уровень финансового положения акционерного общества. Поэтому “чистые активы” всегда определяются через “размер”... Категория “чистые активы” позволяет кредиторам, акционерам общества или самому обществу объективно оценить его экономическое состояние... И только бухгалтерский учет позволяет арифметически оценить действительное экономическое состояние хозяйствующего субъекта» [11, с. 14].

Следовательно, употребление категории «активы» более свойственно бухгалтерскому и налоговому учету, собственно экономической науке, а «имущество» представляет собой типично гражданско-правовую категорию, определяющую целостность имущественных благ, принадлежащих определенному лицу и/или имеющих определенное единство.

Кроме того, как отмечает С. Овсейко, в некоторых Положениях по бухгалтерскому учету (к примеру, ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»), утвержденное Приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н) термин «активы» употребляется вместо термина «имущество» [16, с. 29].

Некоторые авторы намеренно определяют активы как имущество, принадлежащее предприятию. Например, Ив Бернар и Жан Клод Колли представляют актив как «совокупность принадлежащих предприятию собственного имущества и дебиторских счетов» [1, с. 32].

На наш взгляд, указанная трактовка активов предприятия недопустима. Согласимся с В.В. Ковалевым, который отмечает, что «рассматривая актив баланса как опись имущества предприятия, необходимо учитывать наличие в его составе таких статей, которые даже с большой натяжкой трудно отнести к имуществу, например, расходы будущих периодов, НДС по приобретенным ценностям» [7, с. 95]. Следовательно, экономическое по-

нимание термина «активы» несколько шире юридического понятия термина «имущество».

Отметим, что ряд авторов при определении понятия «активы» используют категорию «собственность». Так, В.А. Новиков, В.В. Григорьев, И.Н. Островкин определяют активы как собственность физического или юридического лица, имеющую денежную оценку и приносящую при производственной или коммерческой деятельности доход» [15, с. 44]. В свою очередь Р. Кох отмечает, что «активы предприятия – это все, что является его собственностью и отражено в балансовом отчете» [8, с. 234].

В связи с этим необходимо рассмотреть вопросы о том, что представляет собой собственность как правовая и экономическая категория, правомерно ли определение понятия «активы» через понятие собственности, каково их соотношение.

Так, Е.А. Суханов указывает на то, что устойчивый взгляд на собственность как на экономическую категорию сформировался в отечественной юридической литературе в советский период [25, с. 14]. С этой точки зрения собственность представляется как «общественная форма присвоения произведенных материальных благ», а отношения собственности – как определенные производственные, экономические отношения, заключающиеся в состоянии присвоения, принадлежности материальных благ отдельным лицам или группе лиц, то есть понятие «собственность» в первую очередь ориентировано на присвоенные определенным лицом материальные блага. Однако, как правильно замечено А.В. Малеевой, Е.В. Харченко [12], сами по себе вещи, имущество не становятся собственностью, должна присутствовать вторая сторона – субъект собственности.

Д.И. Мейер определял право собственности как «полнейшее сравнительно с другими правами господство лица над вещью» [14, с. 5]. В свою очередь, А.В. Венедиктов подразумевал под правом собственности право «использовать вещь своей властью и в своем интересе» [2, с. 16]. К.И. Скловский писал, что «главенство собственности состоит не в том, что это право первое или даже первенствующее, а в том, что именно собственность, как было показано выше, является наиболее полным воплощением личности в вещи» [22, с. 149].

Кроме того, он отмечает, что «наше понимание собственности позволяет считать вещь, следуя римскому определению, все, что не является лицом (собственником), либо все, что способно к обороту (что при достаточном развитии оборота одно и то же)» [там же, с. 156]. Он полагает, что само определение права собственности, так же как и определение права собственности перечислением правомочий собственника, есть ограничение права [там же, с. 125].

В.П. Павлов считает, что собственность является личностной характеристикой наряду с такими неотъемлемыми свойствами лица, как жизнь, имя, честь и др. Правовому воздействию подлежит не сама собственность, а ее проявления в виде действий собственника с конкретной вещью. Выходит, что проявление собственности есть не что иное, как фактические действия собственника с имуществом, урегулированные нормами права. Они называются имущественными состояниями [17, с. 102].

Отметим, что представленные К.И. Скловским и В.П. Павловым концепции понимания права собственности, как отмечают В.А. Тархов и В.А. Рыбаков [20, с. 15], не учитывают наличия иных форм собственности – государственной и муниципальной, предусмотренных в Конституции РФ.

Следует согласиться с В.А. Тарховым и В.А. Рыбаковым и из существующих определений права собственности наиболее удачным признать следующее классическое определение: «право собственности является юридическим выражением присвоения, предоставляющего собственнику правомочия непосредственного владения, пользования и распоряжения вещью» [23, с. 271].

Учитывая изложенную дефиницию, а также экономический и правовой характер категории «собственность», полагаем, что понимание термина «собственность» несколько уже понятия «активы», в связи с этим недопустимо определение «активы» через рассматриваемый термин. Кроме того, как уже было замечено, существуют такие статьи в активе баланса организации, которые практически невозможно «привязать» к понятию «собственность», к примеру, расходы будущих периодов, НДС по приобретенным ценностям [7, с. 441].

Следовательно, необходимо применять иные подходы к определению данного понятия.

На наш взгляд, наиболее удачным, но все же нуждающимся в доработке с учетом российской правовой специфики является подход, изложенный в Принципах Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS; далее – МСФО) [13, с. 577], где под активами понимаются ресурсы, контролируемые экономическим субъектом в результате событий прошлых периодов, от которых он ожидает экономические выгоды в будущем.

Отметим, что для отражения информации в финансовой отчетности организации согласно указанному подходу нематериальные активы должны соответствовать следующим критериям: идентифицируемость; наличие контроля со стороны предприятия; способность приносить будущие экономические выгоды; отсутствие физической формы.

Как верно отмечает И.А. Роженцова, «круг объектов регулирования ПБУ 14/2007 обозначает посредством прямого указания и проверки на соответствие установленным критериям. Международный стандарт финансовой отчетности 38 «Нематериальные активы» (IAS 38 «Intangible Assets») формирует круг нематериальных активов методом исключения объектов, регламентируемых иными стандартами. При этом применяются общеустановленные критерии признания, а в качестве отличительного признака отмечается лишь их неосязаемая сущность. Данное различие в подходах к регулированию отражается на понятии «нематериальный актив» [20, с. 11].

Таким образом, указанные МСФО критерии, которым должны соответствовать нематериальные активы, носят сугубо экономический характер. Однако несмотря на обязательность наличия данных критериев согласно требованиям, установленным российским законодательством, отнести объект к нематериальным активам невозможно в случае отсутствия так называемого правового критерия, который, исходя из подп. «б» п. 3 ПБУ 14/2007, состоит из двух элементов, а именно: *организация имеет надлежаще оформленные документы*, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации; *имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам* (далее – контроль над объектом).

Следовательно, определение нематериальных активов, изложенное в Принципах Международных стандартов финансовой отчетности, раскрывает лишь экономическое содержание активов и прямо не указывает на какие-либо правовые характеристики. Но в то же время оно вполне точно и верно указывает на основные признаки понятия «актив», в первую очередь на такой, как способность приносить экономические выгоды в будущем.

Как верно отмечает Е.С. Соколова, «будущая экономическая выгода, заложенная в активе, есть своего рода потенциал, который войдет прямо или косвенно в поток денежных средств или их эквивалентов данного экономического субъекта. При этом сам потенциал может быть производительным, то есть быть частью операционной деятельности субъекта, принимать форму конвертируемости в денежные средства или их эквиваленты, или обладать способностью сокращать отток денежных средств» [24, с. 33].

В связи с этим полагаем, что использование данного подхода при исследовании понятия «нематериальные активы» с учетом специфики российского законодательства будет вполне оправданным.

Таким образом, отличительная особенность актива от таких категорий, как «имущество», «собственность», заключается, в первую очередь, именно в тех свойствах, которыми обладает данный ресурс, а не в правовой связи с самим экономическим субъектом, на балансе которого он числится. Хотя наличие правовой связи между ресурсом и экономическим субъектом, «обладающим» им, также немаловажно в процессе осуществления хозяйственной деятельности, поскольку она определяет законность и обоснованность не только получения экономической выгоды от использования указанного ресурса, но зачастую и сам факт использования данного актива в хозяйственной деятельности.

Кроме того, при исследовании вопроса о соотношении понятия «актив» с такими категориями, как «собственность» и «имущество», необходимо учитывать, что выводы, к которым мы пришли ранее, не являются справедливыми при всех трактовках понятия «актив».

Заметим, что традиционно в учете выделяют две трактовки понимания активов.

Так, согласно трактовке германского права активы определяются как совокупность вещей и прав без учета обязательственных вычетов (активы-брутто) (доминирует в российском учете. – *Е. И.*). В свою очередь трактовка римского права определяет стоимость имущества как чистые активы [16, с. 70] (используется для определения достаточности капитала коммерческих организаций).

Следовательно, если рассматривать активы с позиции германского права, вышеизложенные выводы остаются справедливыми, и отличительной особенностью актива от таких категорий, как «имущество» и «собственность», будут являться те свойства, которыми обладает данный ресурс (способность приносить экономические выгоды в будущем). В свою очередь, используя позицию римского права, согласно которой под активами подразумеваются «чистые активы», выводы относительно соотношения данной категории с категориями «собственность» и «имущество» будут иными.

Так, А.Н. Лысенко отмечает, что «являясь величиной производной, чистые активы в процессе деятельности акционерного общества приобретают самостоятельное значение, поскольку выражают уровень финансового положения... Поэтому “чистые активы” всегда определяются через “размер”, выступая наглядным финансовым показателем экономической надежности организации» [11, с. 31].

В связи с этим можно утверждать, что стоимость чистых активов не является статичной величиной, она динамична и выступает в качестве расчетной арифметической величины.

Таким образом, чистые активы невозможно вычленил из остального имущества, поскольку оно как бы присутствует во всей совокупности имущества организации одновременно. В связи с этим полагаем, что если рассматривать активы с позиции римского права, отличительными признаками будут являться не только «рафинированность» – свобода от обязательств, но также и абстрактность, поскольку, как было указано выше, чистые активы невозможно вычленил из остального имущества.

Кроме того, чистый актив, в отличие от других вышеназванных категорий, используется для решения конкретных задач (а именно для того, чтобы оценивать состояние ре-

ального (фактического) имущества организации на определенный момент – по данным бухгалтерского учета в установленном законом порядке, а также для того, чтобы контролировать размер реального имущества организации), то есть выступает не в качестве «ценности» самой по себе, а в роли «средства» или «инструмента», что обусловлено его характерной особенностью – абстрактностью.

Следовательно, соотносить конкретные понятия «собственность» и «имущество» с абстрактным «чистые активы» по меньшей мере нелогично. В связи с этим сравнительный правовой анализ понятий «собственность», «имущество» и «актив» проведен при использовании понятия «актив» согласно трактовке германского права.

Итак, под понятием «активы» понимается бухгалтерское отражение реального имущества, следовательно, бухгалтерская категория «активы» носит иную смысловую нагрузку, нежели гражданско-правовые понятия «имущество» и «собственность».

Таким образом, соотношение этих категорий необходимо осуществлять, заостряя внимание на том, что они расположены в разных плоскостях, поэтому между указанными терминами могут быть проведены определенные параллели, но с учетом того, что «имущество» и «собственность» – это совокупность реальных благ, а «актив» лишь их бухгалтерское отражение.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бернар, И. Толковый экономический словарь. В 2 т. Т. 1 / И. Бернар ; пер. с фр. Ж. К. Колли. – М. : Междунар. отношения, 1994. – 784 с.
2. Венедиктов, А. В. Государственная социалистическая собственность / А. В. Венедиктов. – М. ; Л. : АН СССР, 1948. – 840 с.
3. Волошин, Д. А. Нематериальные активы в формировании капитализации компании / Д. А. Волошин // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 3. – С. 38–44.
4. Гомьен, Д. Европейская конвенция о правах человека и Европейская социальная хартия: право и политика / Д. Гомьен, Д. Харрис, Л. Зваак. – М. : Городец, 1998. – 410 с.
5. Горлов, В. А. Правовые вопросы создания уставного капитала общества с ограниченной от-

ветственностью / В. А. Горлов // Журнал российского права. – 2000. – № 4. – С. 42–56.

6. Григорьев, В. В. Оценка предприятий. Имущественный подход : учеб.-практ. пособие / В. В. Григорьев, И. Н. Островкин. – М. : Дело, 1998. – 224 с.

7. Ковалев, В. В. Введение в финансовый менеджмент : учебник / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 768 с.

8. Кох, Р. Менеджмент и финансы: от А до Я / Р. Кох ; пер. с англ. В. Швецова. – СПб. : Питер, 1999. – 496 с.

9. Курбатов, А. Соотношение понятий «имущество» и «активы» в российском праве / А. Курбатов // Хозяйство и право. – 2005. – № 4. – С. 109–121.

10. Липшиц, Е. Э. Юридические школы и развитие правоведческой науки / Е. Э. Липшиц // Культура Византии. IV – первая половина VII в. / отв. ред. З. В. Удальцова. – М. : Наука, 1984. – 367 с.

11. Лысенко, А. Н. Имущество в гражданском праве России / А. Н. Лысенко. – М. : Деловой двор, 2010. – 200 с.

12. Малеева, А. В. Экономическая сущность активов как объекта управления / А. В. Малеева, Е. А. Харченко // Вестник СевКавГТУ. Сер. «Экономика». – 2003. – № 3 (11). – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.science.ncstu.ru/articles/econom/11/06.pdf/file/> (дата обращения: 01.02.2011). – Загл. с экрана.

13. Международные стандарты финансовой отчетности. 2009. – М. : Аскерри-АССА, 2009. – 1047 с.

14. Мейер, Д. И. Русское гражданское право. В 2 ч. Ч. 2 / Д. И. Мейер. – По испр. и доп. 8-му изд. 1902 г. – М. : Статут, 1997. – 455 с.

15. Новиков, В. А. Практическая рыночная экономика. Толкование 4000 терминов : словарь / В. А. Новиков. – М. : Моск. психол.-соц. ин-т, 1999. – 376 с.

16. Обербринкман, Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса / Ф. Обербринкман. – М. : Бератор-Пресс, 2003. – 195 с.

17. Овсейко, С. Имущество и обязательства: правовая и бухгалтерская концепции / С. Овсейко // Юрист. – 2009. – № 11. – С. 26–35.

18. Павлов, В. П. Проблемы теории собственности в российском гражданском праве / В. П. Павлов – М. : ВИНТИ, 2000. – 428 с.

19. Пиляева, В. В. Гражданское право : учебник / под общ. ред. В. В. Пиляевой. – М. : Кнорус, 2004. – 647 с.

20. Райнер, Г. Деривативы и право / Г. Райнер. – М. : [Б. и.], 2005. – 267 с.

21. Роженцова, И. А. Концепции признания нематериальных активов в бухгалтерском учете / И. А. Роженцова // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 2. – С. 11–20.

22. Рыбаков, В. А. О понятии права собственности / В. А. Рыбаков, В. А. Тархов // Юрист. – 2002. – № 4. – С. 14–18.

23. Саватье, Р. Теория обязательств: юридический и экономический очерк / Р. Саватье. – М. : Прогресс, 1972. – 150 с.

24. Скловский, К. И. Собственность в гражданском праве : учеб.-практ. пособие / К. И. Скловский. – 3-е изд. – М. : Дело, 2002. – 512 с.

25. Советское гражданское право. – В 2 т. Т. 1 / под ред. Д. М. Генкина. – М. : Юриздат, 1950. – 271 с.

26. Соколова, Е. С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учеб.-метод. комплекс / Е. С. Соколова. – М. : Изд. центр ЕАОИ, 2008. – 37 с.

27. Суханов, Е. А. Лекции о праве собственности / Е. А. Суханов. – М. : Юрид. лит., 1991. – 78 с.

28. Шершеневич, Г. Ф. Общая теория права : учеб. пособие. В 2 т. Т. 2. Вып. 2, 3, 4 / Г. Ф. Шершеневич. – М. : Юрид. колледж МГУ, 1995. – 188 с.

29. Шершеневич, Г. Ф. Учебник торгового права по изданию 1914 г. / Г. Ф. Шершеневич. – М. : Спарк, 1994. – 335 с.

ON THE PARITY OF CONCEPTS “ACTIVE”, “ESTATE”, “PROPERTY” IN THE RUSSIAN RIGHT

E.A. Ignatjeva

The author puts forward a comparative analysis of the civil law concepts of «ownership» and «property» with the term «active» which is used in accounting and taxation. The article reveals the distinctive assets of the organization from its property and assets. The concept of «active» from the standpoint of German and Roman law is considered.

Key words: *active, estate, property, net active, economic benefits.*