

**Л.О. Атаманчук, аспір.**

*Житомирський державний технологічний університет*

## **СУТНІСТЬ ТА ОБЛІКОВІ НАСЛІДКИ ЛІКВІДАЦІЙНОЇ ПРОЦЕДУРИ ПІДПРИЄМСТВ-БАНКРУТІВ У ПЕРІОД ЕКОНОМІЧНОЇ НЕСТАБІЛЬНОСТІ**

*(Представлено д.е.н., проф. Чижевською Л.В.)*

*Розглянуто основні теоретичні аспекти, що стосуються сутності та значення ліквідаційної процедури при банкрутстві неплатоспроможних підприємств. Проаналізовано дослідження науковців та положення Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», які присвячені застосуванню принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності при відкритті ліквідаційної процедури на неплатоспроможних підприємствах в Україні. Автором визначено, що дані принципи на підприємствах-банкрутах фактично не діють. Запропоновано законодавчо врегулювати питання зупинення дії принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в процедурі ліквідації та введення їх у дію в разі відновлення платоспроможності підприємства-банкрута. Визначено, що господарська діяльність підприємства-банкрута при відкритті ліквідаційної процедури припиняється. Проаналізовано основні облікові наслідки відкриття ліквідаційної процедури та зазначено зміни в процесі ведення бухгалтерського обліку. Крім цього, визначено, що фінансова звітність у підприємства-банкрута не формується та податкові зобов'язання не виникають.*

**Ключові слова:** ліквідаційна процедура; банкрутство; облік; неплатоспроможність; економічна нестабільність.

**Постановка проблеми.** Ліквідаційна процедура є одним із можливих варіантів розвитку неплатоспроможності будь-якого підприємства. Це зумовлено особливостями економічних проблем, кризових явищ, а також нерентабельністю деяких видів господарської діяльності.

Важливим моментом при переході до ліквідаційної процедури є ведення обліку, оскільки діяльність підприємства з моменту визнання його банкрутом припиняється.

Вагомий внесок у розробку теорії юридичних осіб зробили такі вчені-правники, як О.М. Глушук [5, 6], О.М. Вінник [4], Г.В. Булкот [2, 3], В.А. Кулик [11] та інші.

**Викладення основного матеріалу.** Сьогодні банкрутство та ліквідаційна процедура є досить розповсюдженими в межах України через збільшення кількості неплатоспроможних підприємств. Політичні перетворення, які були викликані подіями, розпочатими 21 листопада 2013 року, значно відбилися на економічній ситуації країни та призвели до збільшення кількості неплатоспроможних підприємств. Це вплинуло на збільшення кількості порушених справ про банкрутство, у тому числі процедур ліквідації боржників. Зазначимо, що на початок 2014 року загальна кількість підприємств, які перебувають у процедурах банкрутства, становила 13642, це на 11 % більше, ніж у листопаді 2013 року [12].

Ліквідаційна процедура підприємств-банкрутів в Україні регулюється Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» у редакції, чинній з 19 січня 2013 року (далі – Закон) [8]. Відповідно до Закону, ліквідація – припинення діяльності суб'єкта підприємницької діяльності, визнаного господарським судом банкрутом, з метою здійснення заходів щодо задоволення визнаних судом вимог кредиторів шляхом продажу його майна. На думку О.М. Вінника [4], ліквідаційна процедура у справі про банкрутство – це така судова процедура, основним призначенням якої є ліквідація визнаної судом заборгованості банкрута шляхом продажу майна банкрута та проведення розрахунків за його боргами.

Деякі науковці, розглядаючи ліквідаційну процедуру підприємств-банкрутів, використовують положення Цивільного кодексу України (ст. 110–112), що стосуються добровільної ліквідації. Тому вважаємо за необхідне використовувати поняття «ліквідація банкрута», що визначене Законом. Поняття «ліквідація» є більш широким та також містить процедуру, зазначену в положеннях Цивільного кодексу України. Водночас слід зазначити, що поняття ліквідації, що розкривається у законодавстві про банкрутство, на наш погляд, не є точним, оскільки має відображати в собі основний зміст та мету ліквідаційної процедури. Тому пропонується викласти його в такій редакції: «Як ліквідація розуміється продаж майна банкрута з метою здійснення заходів щодо задоволення в порядку цього закону вимог кредиторів, за умови припинення ним підприємницької діяльності», тобто метою запровадження ліквідаційної процедури є повне або часткове задоволення вимог кредиторів не інакше, як шляхом продажу його активів, а припинення підприємницької діяльності банкрута є не метою, а лише умовою проведення ліквідаційної процедури банкрута. Це трактування ліквідаційної процедури банкрутства підтверджується

положеннями Закону, оскільки ним допускається на цій стадії лише укладення мирової угоди, або припинення провадження у справі, у зв'язку з погашенням вимог кредиторів за рахунок продажу активів боржника та стягнення дебіторської заборгованості, тобто відновлення платоспроможності.

До облікових наслідків відкриття ліквідаційної процедури при банкрутстві належать:

- зміна дії принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- зміна в процесі ведення бухгалтерського обліку;
- припинення господарської діяльності підприємства.

Деякі науковці порушували питання дії принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності при відкритті ліквідаційної процедури.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [7] від 16 липня 1999 року, бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні ґрунтуються на таких основних принципах: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання змісту над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність. Але ці принципи працюють на діючому та платоспроможному підприємстві.

Наприклад, О.М. Глушук визначила, що з десяти принципів, передбачених Законом, діє лише шість, серед яких: обачність, повне висвітлення, автономність, превалювання змісту над формою, єдиний грошовий вимірник та періодичність.

При ліквідації та реорганізації підприємства змінюється його облікова політика, що призводить до припинення дії принципу послідовності, тому що елементи облікової політики змінюються у напрямку обліку припинення діяльності підприємства, а не використання її з року в рік.

Фінансова звітність підприємства-банкрута складається без застосування принципу безперервності. Групування активів підприємства, що припиняють свою діяльність, за оборотністю та зобов'язань за строковістю погашення втрачає доречність, тому що у зв'язку з необхідністю покриття зобов'язань підприємства всі його активи вважаються оборотними, а зобов'язання – короткостроковими.

При процедурі банкрутства вирішальним є момент надходження грошових коштів або погашення зобов'язань, а не визнання доходів або витрат. Тим більше, на заключних стадіях припинення діяльності господарюючого суб'єкта останній доходів не отримує, а несе лише

витрати, тому принцип нарахування та відповідності доходів і витрат буде порушуватися.

Діяльність підприємства, що припиняється, не передбачає таких облікових процесів, як виробництво та придбання, а враховує лише реалізацію та погашення зобов'язань. Саме тому під час припинення діяльності підприємства не може бути використана історична собівартість як переважна оцінка статей балансу, що є характерним для принципу історичної (фактичної) собівартості [6].

На думку В.А. Кулик, у випадку відкриття ліквідаційної процедури втрачає сенс принцип безперервності, оскільки діяльність підприємства припиняється і не підлягає відновленню. При оцінці майна підприємства пріоритет надається ринковій вартості активів, що склалася на ринку на момент ліквідації підприємства, що свідчить про обмеженість використання принципу історичної (фактичної) собівартості. Дослідження В.А. Кулик дії принципів бухгалтерського обліку під час складання ліквідаційних балансів, дає можливість стверджувати про припинення дії таких принципів: безперервності, історичної (фактичної) собівартості, періодичності, нарахування та відповідності доходів і витрат, послідовності, автономності [11].

Таблиця 1

*Застосування принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності при ліквідаційній процедурі підприємств-банкрутів*

№ з/п	Принцип	Дія під час ліквідаційної процедури		
		О.М. Глушук	В.А. Кулик	Л.О. Атаманчук
1	Обачність	+	+	+
2	Повне висвітлення	+	+	-
3	Автономність	+	-	+/-
4	Послідовність	-	-	-
5	Безперервність	-	-	-
6	Нарахування та відповідність доходів і витрат	-	-	-
7	Превалювання змісту над формою	+	+	+/-

8	Історична (фактична) собівартість	-	-	-
9	Єдиний грошовий вимірник	+	+	+
10	Періодичність	+	-	-

*Джерело:* побудовано автором за [6, 11]

Проаналізувавши дослідження, що стосуються застосування принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, ми дійшли висновку, що не діють такі принципи:

1. Повне висвітлення – фінансова звітність під час ліквідаційної процедури не подається.

2. Автономність – може порушуватися під час ліквідаційної процедури товариства з додатковою відповідальністю, повного товариства та командитного, в зв'язку з недостатністю активів для погашення вимог кредиторів [9].

3. Послідовність – при ліквідаційній процедурі облікова політика змінюється, оскільки припиняється господарська діяльність підприємства, а основною метою даної процедури є погашення вимог кредиторів.

4. Безперервність – господарська діяльність підприємства при ліквідаційній процедурі припиняється.

5. Нарахування та відповідність доходів і витрат – усі понесені витрати не беруть участі у формуванні доходів, а доходи не відповідають понесеним витратам.

6. Превалювання змісту над формою – в більшості випадків не працює, оскільки керівники підприємств-банкрутів не завжди передають бухгалтерську документацію ліквідатору, що, в свою чергу, сприяє тому, що не всі дані відображаються в бухгалтерському обліку.

7. Історична (фактична) собівартість – пріоритетною при ліквідаційній процедурі є ринкова вартість майна.

8. Періодичність – фінансова звітність підприємства-банкрута не подається.

Тобто, фактично на підприємствах-банкрутах під час ліквідаційної процедури діють два принципи: обачності та єдиного грошового вимірника. О.М. Глушук пропонує виділити додатково 2 принципи, що діють при ліквідаційній процедурі:

- черговість (підприємство, що ліквідується, обов'язково має відслідковувати черговість погашення зобов'язань відповідно до передбаченого чинним законодавством порядку);

- звернення до господарських судів (чинний з того часу, коли подається заява кредитором до господарського суду про визнання боржника банкрутом).

На нашу думку, запропоновані принципи О.М. Глушук не мають облікового обґрунтування. Вони стосуються питань нормативно-правового забезпечення ліквідаційної процедури та прямо не впливають на ведення бухгалтерського обліку підприємства-банкрута.

Нами пропонується внести зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» в ст. 4 «Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності» про те, що принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в процедурі ліквідації підприємств-банкрутів припиняють свою дію, а відновлюють її в разі повного погашення вимог кредиторів.

Особливістю відкриття ліквідаційної процедури є припинення господарської діяльності підприємства-банкрута. Тобто, при винесенні Господарським судом постанови про визнання боржника банкрутом та відкриття ліквідаційної процедури підприємство не займається господарською діяльністю (не виготовляє продукцію, не надає послуги та інше). Крім того, повноваження керівника підприємства виконує арбітражний керівник-ліквідатор.

У зв'язку з цим змінюється процес ведення бухгалтерського обліку. На рисунку 1 показані основні напрямки ведення бухгалтерського обліку під час ліквідаційної процедури на підприємстві-банкруті. При ліквідаційній процедурі активи підприємства, все майно, що було визначене під час інвентаризації, ліквідатор оцінює та встановлює початкову вартість для подальшого продажу на аукціоні. Тобто всі активи підприємства стають товарами.

Відповідно до ст. 41, Закон передбачає, що з дня визнання боржника банкрутом та відкриття ліквідаційної процедури ліквідатор повідомляє працівників банкрута про звільнення відповідно до законодавства України про працю [8].

Порядок припинення трудових відносин між роботодавцем і найманими працівниками у випадку визнання підприємства банкрутом регулюється Кодексом законів про працю України (далі – КЗпП) [10]. Зокрема, відповідно до ст. 40 КЗпП, однією з підстав для припинення трудового договору з ініціативи роботодавця (незалежно від того, укладено такий договір на невизначений або на певний строк) є банкрутство підприємства.

Тобто, на підприємстві-банкруті після звільнення штату не залишається працівників. Бухгалтерський облік зобов'язаний вести арбітражний керівник-ліквідатор.



Джерело: власна розробка автора

Рис. 1. Особливості ліквідаційної процедури, що впливають на відображення в бухгалтерському обліку

Основними статтями витрат при ліквідаційній процедурі на підприємстві-банкруті є:

1. Витрати на послуги арбітражного керівника-ліквідатора;
2. Витрати арбітражного керівника під час виконання повноважень ліквідатора (виготовлення технічної документації, залучення спеціалістів, послуги організатора проведення торгів та інші).

Для зручного та правильного відображення результатів ліквідаційної процедури боржника виділено та запропоновано таку форму фінансового звіту, як Баланс відновлення платоспроможності. Дана форма складається в разі залишку активів після проведення усіх розрахунків з кредиторами в ліквідаційній процедурі підприємств-банкрутів. У такому випадку можливі два варіанти розвитку подій:

1. Продовження діяльності такого підприємства.
2. Розподіл активів, що залишилися, між засновниками даного підприємства та його закриття [1].

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** У результаті проведеного дослідження нами визначено сутність та запропоновано визначення поняття «ліквідація», яке відображає основний зміст та мету ліквідаційної процедури. На основі аналізу досліджень науковців щодо дії принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності визначено таке: з десяти існуючих принципів при ліквідаційній процедурі фактично діє лише два – обачності та єдиного грошового вимірника. Тому нами запропоновано внести зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» у ст. 4 «Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності» про те, що принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в процедурі ліквідації підприємств-банкрутів зупиняють свою діяльність, а відновлюють її в разі повного погашення вимог кредиторів.

Крім цього, проаналізовано облікові наслідки початку ліквідаційної процедури та визначено основні напрямки ведення бухгалтерського обліку під час ліквідаційної процедури на підприємстві-банкруті.

### **Список використаної літератури:**

1. *Атаманчук Л.О.* Особливості формування та подання звітності в ліквідаційній процедурі підприємств-банкрутів / *Л.О. Атаманчук, Л.В. Чижевська* // Проблеми теорії та методології



- бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : зб. наук. пр. – 2014. – № 2 (29). – С. 185–194.
2. Булкот Г.В. Західний досвід та українська практика при ліквідації підприємств-банкрутів / Г.В. Булкот, О.М. Галенко // Інноваційні процеси економічного розвитку: вітчизняний та зарубіжний досвід // Тези доповідей Всеукраїнської конференції молодих учених і студентів. – Тернопіль, 26–27 квітня 2012р. : ТНЕУ, 2012. – С. 58–59.
  3. Булкот Г.В. Методика ліквідації підприємства в системі цивільно-правових відносин / Г.В. Булкот, О.М. Галенко // Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. пр. – К., 2010. – Вип. 5 (60). – С. 60–69.
  4. Вінник О.М. Господарське право : навч. посібник / О.М. Вінник. – 2-ге вид., змін. та доп. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 766 с.
  5. Глуцук О.М. Відображення в обліку процедури ліквідації підприємств / О.М. Глуцук // Вісник ЖДТУ : Економічні науки. – 2003. – № 4 (26). – С. 69–80.
  6. Глуцук О.М. Облік і аналіз операцій з припинення діяльності підприємства та відновлення його платоспроможності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.М. Глуцук. – К., 2005. – 22 с.
  7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV (з наступними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
  8. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 7 березня 2002 р. № 3088-III (3088-14) (з наступними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/2343-12>.
  9. Закон України «Про господарські товариства» від 19 вересня 1991 р. № 1576-XII зі змінами та доповненнями в редакції від 20.06.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>.
  10. Кодекс законів про працю України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.
  11. Кулик В.А. Бухгалтерський баланс – джерело релевантної інформації у системі антикризового управління / В.А. Кулик

[Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://dspace.uccu.org.ua/handle/123456789/213>.

12. Офіційний сайт Державної служби статистики України 1998-2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>.

АТАМАНЧУК Леся Олександрівна – аспірант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблемні аспекти теорії та обліку банкрутства та ліквідації підприємств;

– організація діяльності арбітражного керівника в сфері банкрутства.

Тел. (093) 047–18–37.

E-mail: [mrs.lesy@mail.ru](mailto:mrs.lesy@mail.ru).

Стаття надійшла до редакції 02.02.2015.