

ПРИЙОМИ ГОСПОДАРЬСЬКОГО КОНТРОЛЮ ПІД ЧАС ПРОДАЖУ МАЙНА НЕПЛАТОСПРОМОЖНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Виділено основні етапи процедури продажу майна неплатоспроможного підприємства під час провадження у справі про його банкрутство та визначено основні прийоми та способи проведення господарського контролю на кожному з цих етапів

Постановка проблеми. Процедура продажу майна неплатоспроможного підприємства включає декілька етапів під час проведення яких застосування прийомів та методів господарського контролю є необхідною умовою для того, щоб впевнитися в правильності проведення такої процедури для отримання максимально можливої виручки від реалізації.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питаннями організації та методики контролю займалися такі провідні вчені, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Е.Г. Вайнштейн, В.П. Завгородній, В.В. Сопко, В.П. Суйц, Б.Ф. Усач, А.Д. Шеремет. Проте питання контролю операцій з продажу майна неплатоспроможних підприємств цими вченими не піднімалися. Окремі науковці в своїх працях розглядали особливості застосування окремих методів господарського контролю операцій з купівлі-продажу підприємств – аудиту продажу підприємств в процедурі банкрутства [1; 5], аналізу діяльності підприємства, яке продається в процедурі банкрутства [6; 8]. Проте застосування таких методів контролю не дозволяє розкрити в комплексі всі питання щодо здійснення контролю операцій з продажу майна підприємства, що перебуває в умовах неплатоспроможності.

Тому ми вирішили розглянути процедуру продажу поділивши її на етапи і розробити послідовність дій, які повинні виконувати суб'єкти контролю під час процедури продажу майна неплатоспроможного підприємства.

Таблиця 1. Застосування прийомів контролю під час продажу майна неплатоспроможного підприємства

№	Етап процедури продажу	Прийоми документального контролю	Прийоми фактичного контролю
1	Інвентаризація майна	Формальна, нормативно-правова, взаємна, зустрічна перевірки	Огляд, спостереження, отримання письмових пояснень та довідок
2	Оцінка майна	Нормативно-правова перевірка	Експертна оцінка, огляд, обстеження
3	Формування ліквідаційної маси	Формальна та нормативно-правова перевірки	Огляд, спостереження, отримання письмових пояснень та довідок
4	Реалізація майна	Нормативно-правова та зустрічна перевірка	Спостереження
5	Отримання виручки від реалізації	Формальна та нормативно-правова перевірки	Спостереження

Під час проведення кожного з етапів продажу майна здійснення контролю є однією з головних процедур. Адже, саме контроль забезпечить дотримання всіх необхідних умов, які повинні дотримуватися в процесі продажу майна неплатоспроможності підприємства. Розглянемо

Викладення основного матеріалу дослідження. Продаж майна неплатоспроможного підприємства у разі його банкрутства є одним із головних етапів всієї процедури банкрутства. Адже, завдяки отриманим коштам від продажу підприємство буде мати можливість покрити свої зобов'язання перед кредиторами. Тому досить важливим у проведенні такої процедури є дотримання всіх нормативних документів з метою дотримання прав і обов'язків всіх сторін, що приймають участь в процедурі банкрутства неплатоспроможного підприємства. Головним у процедурі продажу майна є отриманий результат – виручка, що підкреслює важливість впливу на цей результат такого фактору як час. Тому, що саме виручка буде спрямована на покриття всіх боргів, а у випадку повного задоволення вимог кредиторів із наявністю залишку засобів, підприємство може відновити свою діяльність. У зв'язку з цим, необхідно на кожному з етапів продажу майна неплатоспроможного підприємства здійснювати контрольні процедури за дотриманням чинного законодавства.

Виділимо етапи проведення процедури продажу майна, під час яких необхідно застосовувати контрольні процедури (табл. 1).

більш детально кожен з етапів процесу продажу майна під час, яких потрібно застосовувати прийоми документального та фактичного контролю.

Перший етап – проведення інвентаризації (рис. 1).

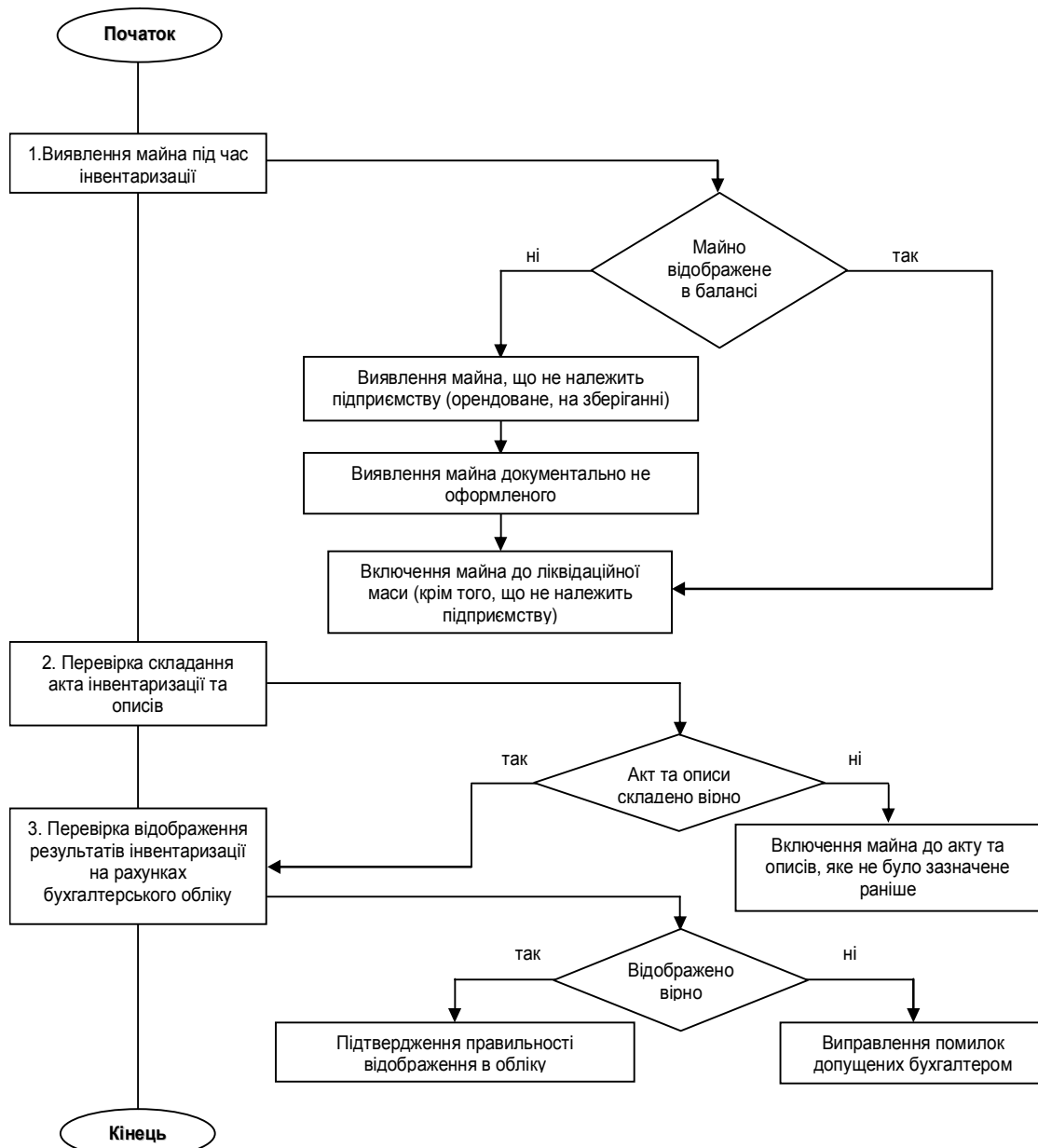


Рис. 1. Алгоритм застосування методів та прийомів контролю при інвентаризації майна

Проведення інвентаризації є підставою для здійснення подальшої оцінки майна та формування ліквідаційної маси. Цей етап є основним і відіграє надзвичайно важливу роль під час продажу майна неплатоспроможного підприємства.

Для здійснення інвентаризації необхідно створити інвентаризаційну комісію, до складу, якої необхідно включити працівників підприємства (якщо процедура банкрутства розпочата з ініціативи власника) або працівників підприємства та членів ліквідаційної комісії (якщо процедура банкрутства розпочата з ініціативи кредиторів).

Вважаємо, що доцільніше буде у всіх випадках, при відкритті процедури ліквідації неплатоспроможного підприємства, включити до інвентаризаційної комісії і членів ліквідаційної комісії і працівників підприємства.

Якщо членами комісії будуть лише працівники, то існує імовірність того, що не всі активи будуть виявлені в процесі інвентаризації і відповідно не буде сформована у повному обсязі ліквідаційна маса. А якщо в інвентаризаційній комісії будуть і працівники і

ліквідаційна комісія, то це пришвидшить процес здійснення інвентаризації, адже працівники знають особливості діяльності підприємства і зможуть швидше допомогти виявити все наявне майно підприємства.

Ліквідаційна комісія зобов'язана в стислі терміни організувати проведення суцільної інвентаризації та забезпечити контроль її результатів. Адже результати проведеної інвентаризації є підставою для оцінки наявного майна.

Отже, детальніше розглянемо, які прийоми контролю слід застосовувати при проведенні інвентаризації майна. На наведеному алгоритмі зображено основні дії, які потрібно виконувати під час здійснення контролю і бачимо, що першим кроком є контроль за виявленням всього наявного майна в ході інвентаризації.

В ході перевірки особливу увагу контролерам необхідно звернути на наступні питання:

– наявність документів, що засвідчують право власності на майно;

– наявність договорів оренди майна, їх належне юридичне оформлення та реєстрація;

– використання при виконанні звичайної діяльності підприємства обладнання або устаткування, які отримані за договором оренди [7, С. 358].

Виявляючи майно потрібно звертати увагу на те, чи це майно є власністю підприємства. Якщо ж майно не відображено в балансі підприємства і відсутня будь-яка документація щодо того кому воно належить (договір оренди, договір щодо зберігання майна), тоді таке майно включається до ліквідаційної маси і відповідно підлягає оцінці.

Після виявлення всього майна неплатоспроможного підприємства складаються акти інвентаризації та інвентаризаційні описи. В інвентаризаційному описі необхідно перевірити наявність всіх необхідних відомостей щодо об'єктів, які були виявлені в ході інвентаризації.

В описі повинні міститися відомості про всі наявні об'єкти основних засобів: найменування та інвентарний номер основного засобу, його призначення, основні технічні та експлуатаційні характеристики. І саме ці дані з інвентаризаційного опису заносяться до інвентаризаційного акту [7, С. 358].

Після складання акту інвентаризації слід впевнитися у тому чи були вірно відображені результати інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку. Якщо ж були виявлені помилки у відображенні нестач або лишків, то потрібно проконтролювати, щоб виправлення цих помилок відповідно до інструкції з проведення інвентаризації.

При виявленні відхилень рекомендується вимагати від матеріально-відповідальних осіб пояснювальних записок, навіть при найменшому відхиленні.

Отже, при інвентаризації застосовуються наступні прийоми документального та фактичного контролю:

– формальна перевірка – перевірка інвентаризаційних актів та описів;

– нормативно-правова – перевірка правильності відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку;

– взаємна перевірка – перевірка всіх прибутково-видаткових документів, документів з руху матеріальних цінностей, інвентарних карток тощо;

– зустрічна перевірка – перевірка дієвості договорів оренди та договорів щодо зберігання майна підприємства-боржника з іншими юридичними та фізичними особами;

– огляд – перевірка стану об'єктів, що підлягають інвентаризації;

– спостереження – контроль за здійсненням процесу інвентаризації;

– отримання письмових пояснень та довідок – отримання пояснень від матеріально-відповідальних осіб.

Наступним етапом є здійснення оцінки майна виявленого під час інвентаризації. Саме від цього етапу буде залежати вартість майна, яка буде представлена, як початкова ціна на торгах. Тому залучення експерта з оцінки є найкращим способом визначення вартості всього виявленого майна під час інвентаризації.

Датою проведення оцінки майна можна визначити дату проведення інвентаризації, тому що саме її підсумковий акт щодо складу і стану майна є основним джерелом інформації при проведенні оцінки, інколи ця дата призначається зборами кредиторів, а також можливі ситуації проведення оцінки об'єктів на різні дати, оскільки може бути виявлена відсутність майна під час здійснення основної оцінки [3, С. 50].

При здійсненні оцінки майна можна застосувати деякі контрольні дії, такі як перевірка наявності всього виявленого майна під час інвентаризації, проведення оцінки, а також проконтролювати обраний метод оцінки майна (рис. 2)

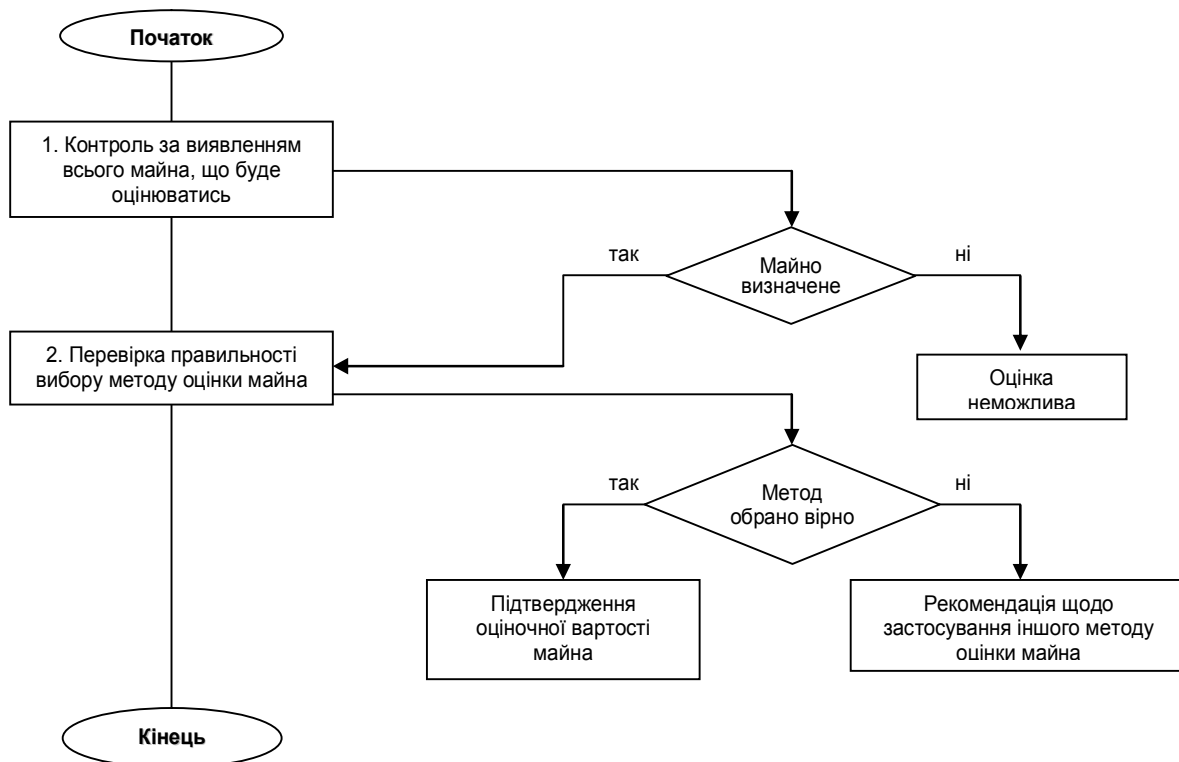


Рис. 2. Алгоритм порядку контролю при оцінці майна неплатоспроможного підприємства

Отже, після здійснення контролю за наявністю всього майна, що підлягає оцінці потрібно впевнитися у тому чи доцільним було застосування обраного

методу оцінки. Адже, у випадку оцінки підприємства, як цілісного майнового комплексу, необхідно застосовувати метод капіталізованої вартості. А якщо

оцінюються окремі майнові об'єкти, потрібно визначити, яка встановлена вартість буде вигіднішою для боржника: вартість встановлена за ринковою вартістю чи за балансовою.

При проведенні такого етапу застосовуються наступні прийоми документального і фактичного контролю:

– нормативно-правова перевірка – перевірка того, чи все оцінене майно повинно бути включене до ліквідаційної маси згідно до вимог законодавства;

– експертна оцінка – залучення експерта з оцінки майна;

– огляд – перевірка стану оцінюваних об'єктів;

– спостереження – дотримання всіх необхідних умов при оцінці майна.

Після здійснення інвентаризації та оцінки майна неплатоспроможного підприємства потрібно провести контроль за формуванням ліквідаційної маси, яка буде реалізовуватися на торгах (рис. 3).

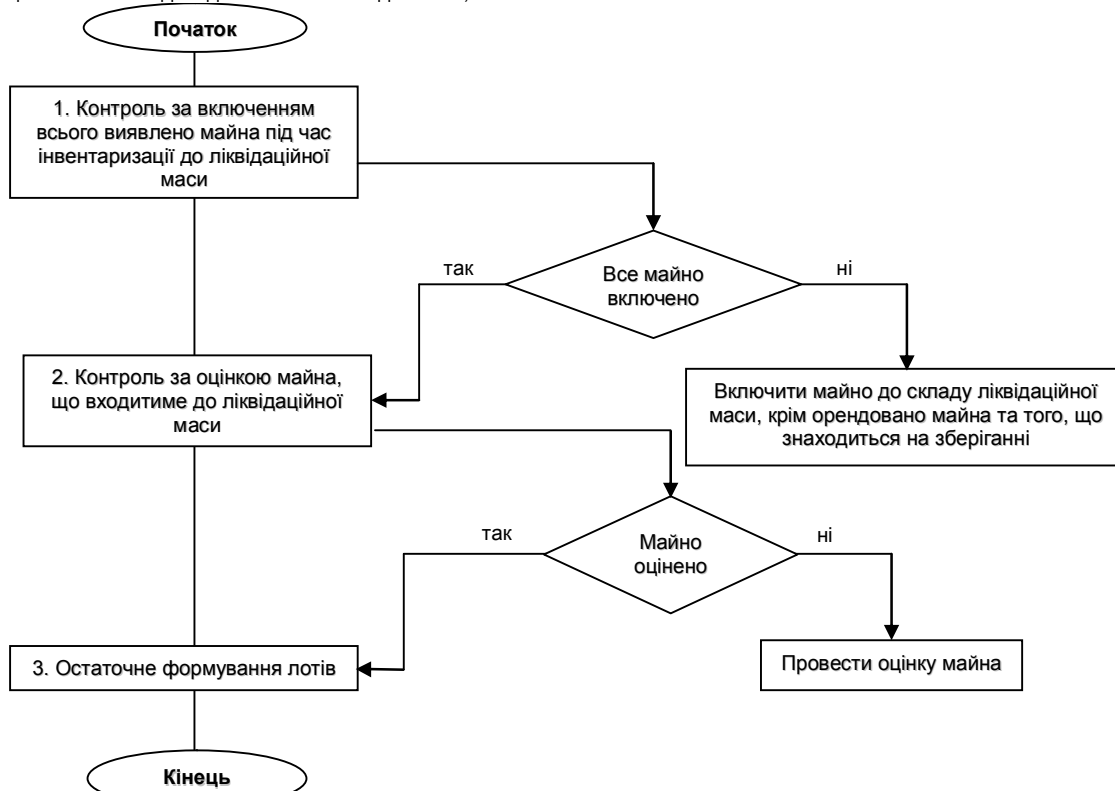


Рис. 3. Алгоритм проведення контролю за процесом формування ліквідаційної маси

Ліквідаційна маса – це усі види майнових активів банкрута, які належать йому на праві власності або повного господарського відання на дату відкриття ліквідаційної процедури та виявлені в ході ліквідаційної процедури [4, Ст. 26, п.1].

Тому, формуючи ліквідаційну масу, потрібно впевнитися чи все виявлене майно під час інвентаризації можна включити до ліквідаційної маси. Тому, що до її складу повинні входити лише активи, на які підприємство має права власності, тобто все орендоване майно та майно на відповідальному зберіганні не може входити до складу ліквідаційної маси.

Також потрібно впевнитися, що все майно, яке входить до ліквідаційної маси, було оцінене. Адже, на основі цієї оцінки і буде формуватися початкова ціна лотів, що будуть реалізовуватися на торгах. А лоти, відповідно, будуть формуватися лише після визначення остаточного складу ліквідаційної маси.

При здійсненні контролю під час формування ліквідаційної маси можуть застосовуватися наступні прийоми документального і фактичного контролю:

– формальна перевірка – огляд актів та описів інвентаризації;

– нормативно-правова перевірка – контроль за включенням всіх активів до складу ліквідаційної маси у відповідності до вимог законодавства;

– огляд – контроль за станом та придатністю до подальшого використання активів, що входять до ліквідаційної маси;

– спостереження – контроль за здійсненням процесу формування ліквідаційної маси;

– отримання письмових пояснень та довідок – отримання довідок від експерта, щодо вартості активів.

Наступний етап, під час якого необхідно здійснювати контроль – це реалізація майна (рис. 4). Майно реалізовується при банкрутстві неплатоспроможного боржника шляхом продажу майна на торгах. Але перед тим, як розпочати продаж потрібно обрати спосіб реалізації ліквідаційної маси.

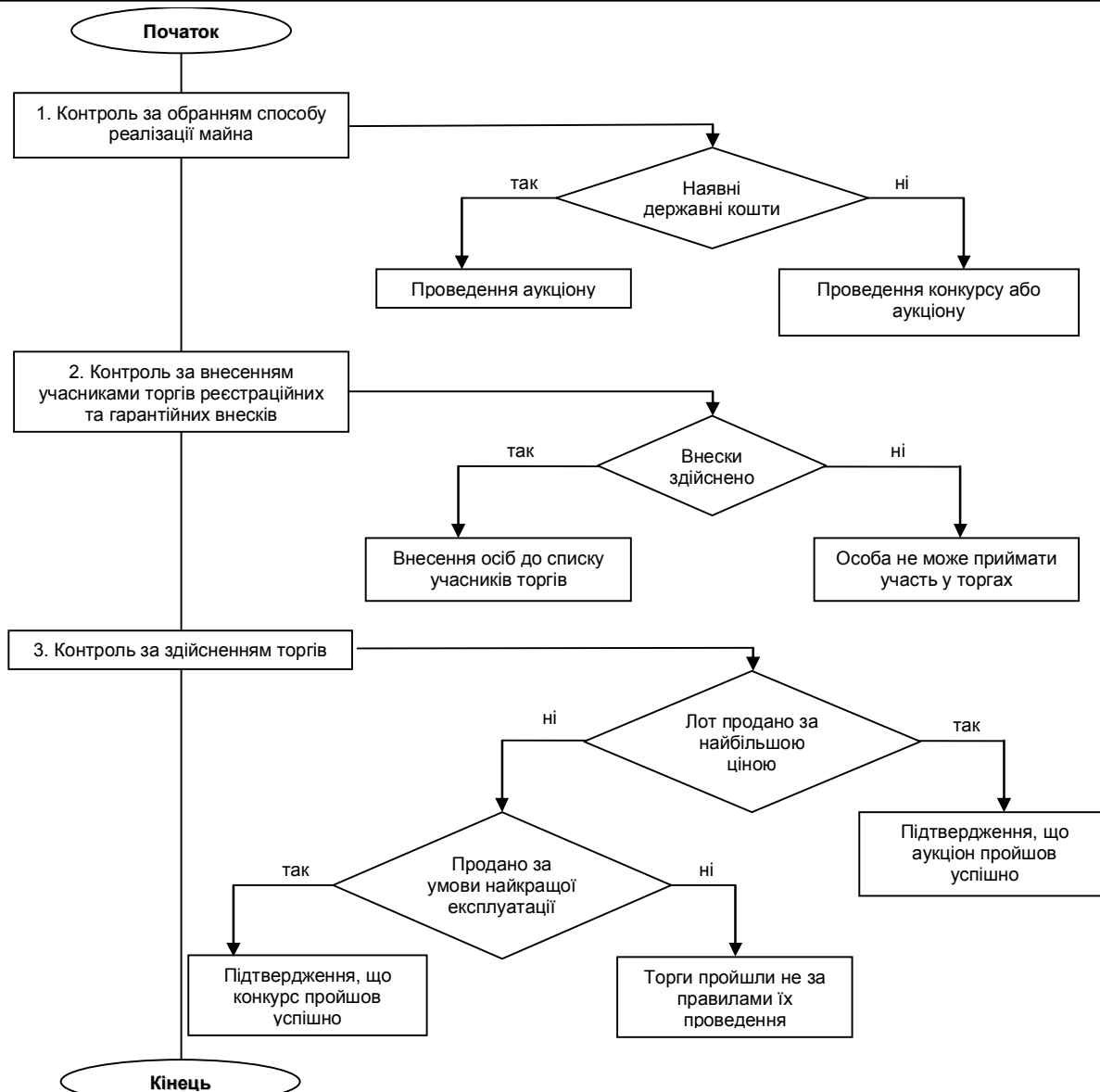


Рис. 4. Алгоритм проведення контролю при реалізації майна неплатоспроможного підприємства

Можливі два варіанти реалізації майна:

- шляхом продажу на аукціоні;
- шляхом продажу на конкурсі.

Потрібно проконтролювати, щоб було обрано вірний спосіб, щодо реалізації майна, адже продаж майна державних підприємств та підприємств, у статутному фонді яких частка державної власності перевищує 25 відсотків, здійснюється виключно на аукціонах. А головною і суттєвою різницею між аукціоном і конкурсом є спосіб визначення переможця торгів. Переможцем визнається той, хто запропонував найбільшу ціну за об'єкт – під час аукціону і той, хто виконав умови конкурсу і запропонував найкращі умови для подальшої експлуатації об'єкта – під час конкурсу.

Після прийняття рішення щодо способу реалізації майна неплатоспроможного підприємства потрібно опублікувати у засобах масової інформації оголошення про те, коли і де відбудуться торги. Після публікації оголошення надходять заявки бажаючих прийняти участь у торгах.

Відповідно потрібно здійснити контроль за тим, чи було внесено, бажаючими прийняти участь у торгах, реєстраційні та гарантійні внески. І, лише, переконавшись, що внески здійснено, таких осіб можна включати до реєстру учасників аукціону або конкурсу.

Наступним етапом контролю є контроль за здійсненням торгів. Він полягає у тому, що потрібно проконтролювати чи дійсно було продано об'єкт за найбільшою запропонованою ціною на аукціоні, а у випадку проведення конкурсу – чи було продано тому учаснику, який виконав усі умови конкурсу та запропонував найкращі умови експлуатації об'єктів.

Якщо ж ці умови не були виконані, під час визначення переможця торгів, то можна з впевненістю сказати, що торги відбулися без дотримання порядку проведення торгів згідно законодавства України. І відповідно такі торги можна вважати такими, що не відбулися.

Але, якщо всі вимоги до проведення аукціону або конкурсу було дотримано, то можна стверджувати, що торги пройшли успішно і можна переходити до оформлення договору купівлі-продажу між неплатоспроможним підприємством і переможцем торгів, тобто покупцем.

При здійсненні контролю на цьому етапі можна виділити наступні прийоми документального та фактичного контролю:

- нормативно-правова перевірка – дотримання законності при здійсненні продажу майна на торгах;
- зустрічна перевірка – перевірка, щодо внесення учасниками реєстраційних та гарантійних внесків на основних рахунок підприємства-боржника;

– огляд – перевірка стану майна, яке буде реалізовуватися;

– спостереження – вивчення порядку проведення торгів для того, щоб впевнитися у дотриманні всіх вимог, які висуваються до них.

Відповідно після визначення переможця оформлюється договір купівлі-продажу, який і буде підставою для отримання виручки від продажу майна. А саме за для отримання цих грошових коштів від покупців і проводилась вся процедура продажу майна підприємства-банкрута.

І саме здійснення цього етапу вимагає найдетальнішого контролю (рис. 5). Адже від виконання всіх вимог до цього етапу буде залежати чи отримає неплатоспроможне підприємство грошові кошти від реалізації свого майна. Тому розглянемо детальніше, які повинні виконуватися контрольні дії при здійсненні етапу – отримання виручки від реалізації.

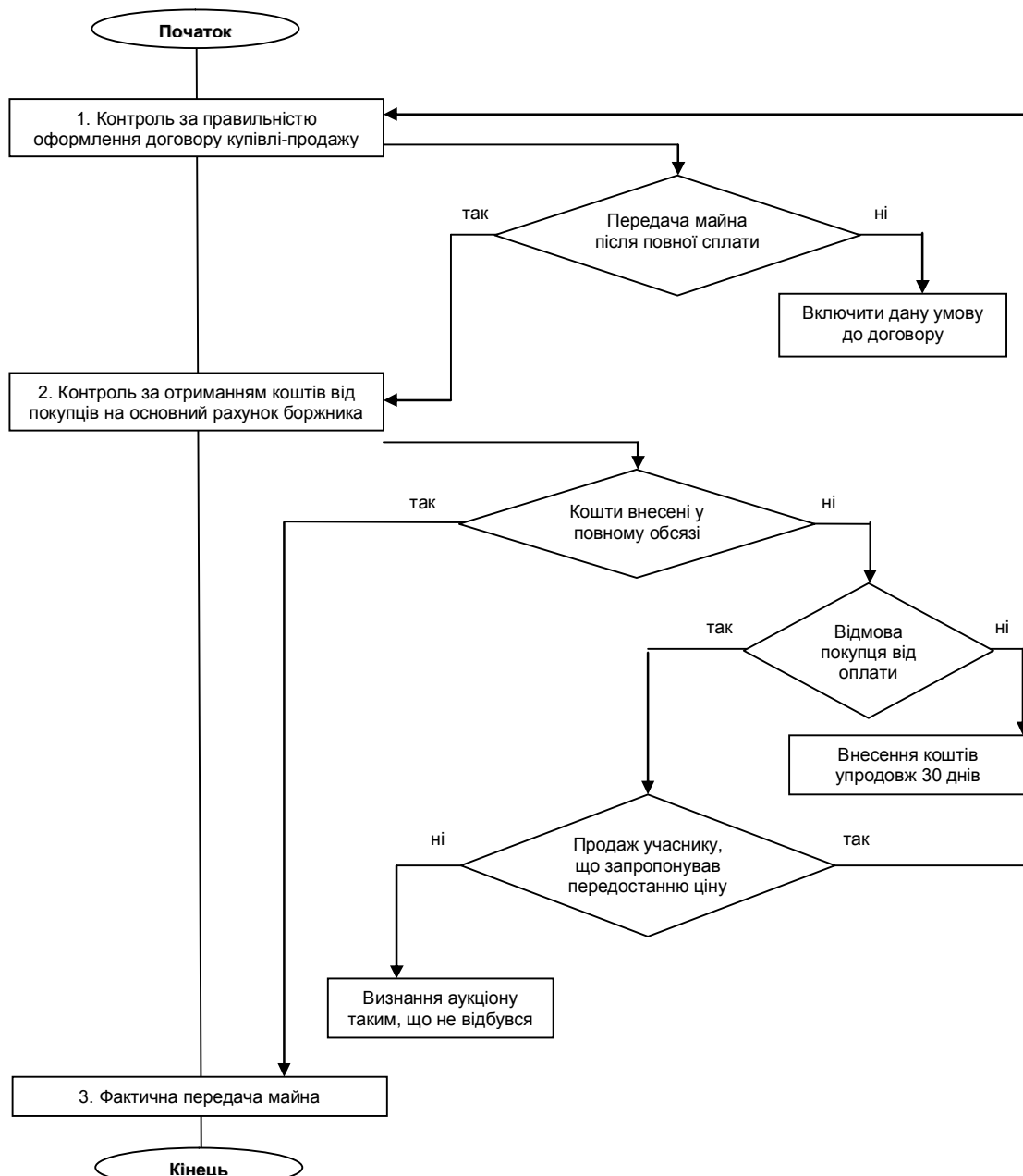


Рис. 5. Алгоритм проведення контролю при отриманні виручки від реалізації майна неплатоспроможного підприємства

Як зазначалося договір купівлі-продажу є підставою для внесення покупцем коштів на основний рахунок боржника. І тому потрібно проконтролювати, чи вірно складений договір купівлі-продажу, і чи він включає в себе всі необхідні умови.

Законом України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” визначено, що передача прав власності на

об’єкт буде здійснюватися тільки після повної сплати покупцем грошових коштів за придбаний об’єкт.

Відповідно потрібно проконтролювати, щоб ця умова була зазначена в договорі купівлі-продажу. Тому, що тільки зазначення цієї умови може гарантувати, що відбудеться внесення коштів покупцем на основний рахунок боржника.

Як відомо, сторонами договору купівлі-продажу є продавець та покупець. Продавцем є особа, яка має права власності на той чи інший об'єкт і за загальним правилом, покупець набуває права власності на майно, яке він придбав у продавця. Специфіка відносин купівлі-продажу може визначати окремі умови, які і зазначаються у договорі купівлі-продажу [2, с. 131].

Якщо ж умова щодо оплати за товар не була включена до договору, то потрібно включити таку умову до нього, щоб в подальшому не виникало ніяких суперечностей між продавцем і покупцем.

Після того, як договір укладено, покупець зобов'язаний внести на основний рахунок боржника суму, яку запропонував на торгах за об'єкт. І якщо сплата за товар відбулася у повному обсязі тоді і відбувається фактичне передача майна у власність покупця.

Але покупець може перерахувати кошти на основний рахунок боржника впродовж 30 днів і в такому випадку передача майна також відбудеться після повної сплати за товар.

Якщо виявиться, що покупець не бажає оплачувати товар і відмовляється від придбання, тоді потрібно проконтролювати, щоб були здійснені заходи щодо виявлення особи, яка пропонувала передостанню ціну перед переможцем. Якщо ця особа виявить бажання придбати об'єкт, тоді вже з нею буде укладатися договір купівлі-продажу, а якщо бажуючих більше не виявиться тоді торги оголошуються такими, що не відбулися.

При здійсненні такого етапу контролю можуть використовуватися наступні прийоми документального та фактичного контролю:

- формальна перевірка – перевірка договору купівлі-продажу на наявність всіх необхідних реквізитів та обов'язкових умов договору;

- зустрічна перевірка – перевірка за внесенням покупцем на основний рахунок боржника коштів за придбаний товар на торгах;

- нормативно-правова перевірка – контроль за тим, щоб були зазначені всі законодавчо визначені умови договору та контроль за передачею прав власності покупців;

- спостереження – це перевірка відповідності здійсненої процедури до загальноприйнятих вимог проведення торгів.

Висновки, пропозиції та перспективи подальших досліджень. Отже, здійснення контролю є вкрай важливим, адже саме завдяки йому можна бути впевненим у тому, що були дотримані всі умови та обов'язкові процедури в процесі здійснення продажу майна. Ефективний контроль зі сторони кредиторів є запорукою того, що було впроваджено всі можливі заходи щодо отримання в результаті продажу максимально можливої виручки. І відповідно, це буде гарантом того, що буде задоволено більше вимог кредиторів, які були висунуті до боржника.

Тому, нами було запропоновано алгоритми дій під час здійснення контролю, а також зазначено перелік прийомів документального та фактичного контролю до кожного з етапів, які можна застосовувати під час здійснення контролю процедури продажу майна неплатоспроможного підприємства.

Список використаної літератури:

1. *Банк В.Р.* Бухгалтерський учет и аудит в условиях банкротства / Банк В.Р., Банк С.В., Соло ненко А.А. – М.: ТК "Велби", Изд-во Проспект, 2005. – 296 с.
2. *Вавженчук С.Я.* Логічні межі понять сторін та предмета договору як елементів договору купівлі-продажу / С.Я. Вавженчук // Адвокат . – 2010. – № 3 (114).
3. *Галенко О.* Методика обліку на підприємствах-банкрутах/ Оксана Галенко, Ганна Булкою // Схід. Аналітично-інформаційний журнал (East: analytic and informative journal). № 3 (81) травень-червень 2007 р. – Донецьк – С. 33-36.
4. 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>.
5. *Калистратов Л.М.* Аудит / Л.М. Калистратов. – М., 2007. – 256 с.
6. *Ковалев В.В.* Анализ хозяйственной деятельности предприятия / В.В. Ковалев, О.Н. Волкова. – М.: ТК Велби, Изд-во проспект, 2006. – 424 с.
7. *Томашевська І.Л.* Організаційно-методичні аспекти контролю діяльності підприємства, яке придбається / І.Л. Томашевська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Випуск 3 (18). – Житомир: ЖДТУ, 2010.
8. Экономический анализ: Основы теории. Комплексный анализ хозяйственной деятельности организации / Под. ред.: Н.В. Войтоловского, А.П. Калининой, И.И. Мазуровой. – М.: Высшее образование, 2005. – 509 с.

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

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік і аналіз діяльності підприємств в умовах неплатоспроможності;
- бухгалтерський облік в ресторанному господарстві;
- ділова польська мова.

Стаття надійшла до редакції 12.10.11 р.

Столяренко Е.Н. Приемы хозяйственного контроля во время продажи имущества неплатежеспособного предприятия

Выделено основные этапы процедуры продажи имущества неплатежеспособного предприятия при производстве дела о банкротстве и определено основные приемы и способы проведения хозяйственного контроля на каждом из этих этапов