

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ В УМОВАХ НЕПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Визначено особливості проведення процедури інвентаризації неплатоспроможних підприємств, що відрізняють її від такої процедури на діючих підприємствах

Ключові слова: *інвентаризація, неплатоспроможні підприємства, банкрутство*

Постановка проблеми. Створення макроекономічних умов для динамічного розвитку бізнесу в цілому загострює негативні тенденції на рівні окремих груп суб'єктів господарювання, що використовують для досягнення своїх цілей прогалини у діючому законодавстві, або, що не мають потенційних можливостей для забезпечення відповідності загальному рівню ефективності у своїй галузі. Невідповідність форм і методів здійснення підприємницької діяльності нормам права, правилам ділового обігу і тенденціям розвитку єдиного макроекономічного простору призводить до неможливості подальшого існування суб'єкта господарювання, а значить, і до його ліквідації.

Ліквідація неплатоспроможного підприємства завжди пов'язана із виникнення ряду юридичних і економічних питань, тісно взаємопов'язаних між собою. При цьому юридична сторона цієї проблеми досить детально розглядається у юридичній сфері, тоді як економічна (бухгалтерська) – практично не знаходить відображення у діючому законодавстві.

Про інвентаризацію як основного прийому бухгалтерського обліку можна сказати словами О.О. Бауера: "...інвентаризація складає частину бухгалтерії і тому її виникнення знаходиться у тісному зв'язку з виникненням самої бухгалтерії. Інвентаризацію можна вважати першим ступенем розвитку бухгалтерії..." [6, с. 123]. Інвентаризація є певною послідовністю практичних дій щодо документального підтвердження наявності, стану та оцінки майна і зобов'язань підприємства з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності і виконання контрольної функції обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вивченню питань, пов'язаних з теоретичним обґрунтуванням та розвитком методичного забезпечення бухгалтерського обліку і контролю в умовах неплатоспроможності присвячені праці авторитетних вчених: І.О. Астраханцевої, О.С. Бакаєва, В.Р. Банка, А.П. Бархатова, І.М. Богатої, Н.О. Бреславцевої, Ф.Ф. Бутинця, В.І. Валетова, В.Б. Івашкевича, Н.М. Карзаєвої, М.М. Клінова, С.Ю. Козлова, Ю.Ю. Козлова, В.В. Ковальова, С.Л. Коротаєва, Т.О. Кубасової, І.Г. Кукукіної, Л.І. Кулікової, М.І. Кутера, О.М. Малигіної, Д.В. Назарова, О.М. Назаряна, В.Д. Новодворської, В.В. Панкова, Я.В. Соколова, В.І. Ткача, О.М. Хоріна. Серед зарубіжних дослідників обліково-аналітичних аспектів інституту неплатоспроможності можна виділити Л.А. Бернстайна, Дж.К. Ван Хорна, Д. Мідлтона, Ф. Обербрінкманна, Б.С. Пешерота Петі, Ж. Рішара, Ж. Саварі, К.Р. Ферріса, Е. Халфферта тощо.

Разом з тим, проблеми дослідження концепцій інституту неплатоспроможності, їх впливу на організацію і методику проведення інвентаризації викликають інтерес все більшого числа спеціалістів з облікової

науки, в той час як більшість положень теорії і практики обліку та контролю в умовах неплатоспроможності суб'єкта господарювання залишаються до кінця не вивченими. Останнє пояснює актуальність проведеного дослідження.

Викладення основного матеріалу дослідження. Інвентаризація відіграє головну роль в інформаційній системі бухгалтерського обліку, надаючи вичерпний перелік всіх складових частин майна і зобов'язань суб'єкта господарювання не лише у грошовому, але і в натуральному вираженні, підкреслюючи індивідуальні характеристики майнових прав та зобов'язань. Першочергово інвентаризація носила інформаційний характер, власник просто хотів знати, що і скільки є у нього в наявності. З часом вона набула контрольного характеру: все майно розподілялося між конкретними людьми, вівся поточний облік всіх надходжень та витрачань. Періодично дані такого обліку порівнювалися з тим, що було у наявності. Роль інвентаризації, що історично склалася на практиці, полягала у виявленні майнового стану власників і побудові балансу фіктивного або реального банкрутства неплатоспроможного підприємства.

В умовах неплатоспроможності інвентаризація за ступенем значимості для суб'єкта господарювання прирівнюється до обов'язкової щорічної і повинна охоплювати всі категорії майна і зобов'язань. Законодавчими і нормативними актами передбачений спеціальний порядок її проведення, по результатам інвентаризації уточнюються дані бухгалтерського обліку підприємства-боржника.

Під час відновлення платоспроможності боржника інвентаризація відіграє другорядну роль на відміну від ліквідації суб'єкта господарювання, що перебуває в умовах неплатоспроможності. По суті, коли одним із шляхів відновлення платоспроможності є зміна власника майнового комплексу боржника, різниця між таким управлінням та процедурою ліквідації стає умовною, тому що результат в обох випадках однаковий. Розпорядження майном боржника стає лише проміжною процедурою, протягом якої розпорядником відчужується в інтересах окремих осіб "корисне" майно боржника. У зв'язку з цим виникає необхідність дослідження ролі інвентаризації в ліквідаційних процедурах, що можуть застосовуватися до неплатоспроможного боржника.

Під час провадження у справі про банкрутство ліквідатор часто отримує у розпорядження розорене та розкрадене підприємство із "занедбанними" документами, не підготовленими і незданими звітами у податкові органи, не кажучи вже про відкрите або приховане протидіяння персоналу боржника, хоча чинне законодавство зобов'язує їх протягом трьох днів з моменту призначення ліквідатора забезпечити передачу йому бухгалтерської та іншої документації, печаток, штампів, матеріальних та інших цінностей.

Інвентаризація майна та зобов'язань на етапі банкрутства неплатоспроможного підприємства (рис. 1) проводиться до моменту складання проміжного балансу.



Рис. 1. Порядок проведення інвентаризації в умовах неплатоспроможності підприємства

Порядок проведення інвентаризації при банкрутстві підприємства, що перебуває в умовах неплатоспроможності, нічим не відрізняється від порядку її проведення при звичайних умовах господарювання. При цьому перевірки підлягає все майно підприємства незалежно від його місцезнаходження, майно, що не належить йому на правах власності, але яке обліковується на рахунках бухгалтерського обліку, а також майно, не враховане з-за будь-яких причин. Під час інвентаризації проводиться аналіз договорів щодо відчуження активів і починається робота з оспорування договорів, що суперечать законодавству. Ліквідатор може вимагати від свого імені визнання недійсними угод, укладених боржником із зацікавленими особами, якщо внаслідок їх виконання кредиторам або боржнику були або можуть бути спричинені збитки.

Протягом тривалого часу проблема оскарження угод була однією з найбільш спірних і складних під час провадження у справі про банкрутство, так як завжди зачіпала інтереси контрагентів боржника, які, укладаючи угоду, могли не знати про фінансові проблеми боржника і відповідно бути зацікавленими у збереженні сили угод.

При відсутності на підприємстві фінансової служби працівникам бухгалтерії спільно з членами ліквідаційної комісії необхідно одночасно з інвентаризацією провести аналіз деяких показників:

- активів підприємства, щоб визначити їх характеристики, стан, рівень ліквідності, можливу ціну реалізації;
- дебіторської заборгованості для оцінки можливості її стягнення, ліквідності боргу при його продажу, уточнення термінів отримання боргів;
- кредиторської заборгованості для виявлення структури і реального обсягу зобов'язань.

Неможливо не погодитися з думкою М.В. Зотової [3, с. 53], що для виявлення майна, зобов'язань і їх руху ліквідатору необхідна допомога різних державних органів та підприємств-контрагентів. Документом, що зобов'язує відповідні структури надавати інформацію про боржника, є рішення господарського суду про визнання боржника банкрутом, оскільки з цього моменту згідно з чинним законодавством всі дані щодо фінансового стану боржника перестають носити конфіденційний характер і не розглядаються як комерційна таємниця.

Для підвищення ефективності процедур пошуку та повернення майна, обґрунтованого його списання з обліку необхідно приділяти значну увагу структурі бухгалтерського балансу як основного джерела інформації для учасників судових спорів в процедурах неплатоспроможності. Структуру майна неплатоспроможного підприємства можна відобразити наступним чином:

- майно, що є у наявності та відображене в бухгалтерському обліку;
- майно, що відображене в бухгалтерському обліку або договірній чи технічній документації, але не виявлене під час інвентаризації;
- майно, що не відображене в бухгалтерському обліку, але є у наявності (інструменти, інвентар, обладнання, створене силами робітників і не відображене в обліку, не оприбутковані запасні частини і матеріали, отримані від демонтажу основних засобів, об'єкти, що використовуються із простроченим терміном використання тощо).

В інвентаризаційних описах повинна бути відображена фактична наявність майна за цими трьома групами, яка порівнюється з даними бухгалтерського обліку. Для інвентаризації при банкрутстві неплатоспроможного підприємства особливістю є те, що ліквідаційна комісія, яка її проводить, не зацікавлена у коригуванні

фактичних даних під дані бухгалтерського обліку, що може мати місце під час інвентаризації на діючому підприємстві. Якщо майно відображене в балансі, а фактично воно відсутнє, то необхідно проводити заходи щодо його розшуку. Ці дії є необхідними у будь-якому випадку, адже не є виключенням бухгалтерські помилки або навмисне не включення активів до показників балансу. У разі, якщо майно знаходиться у незаконному використанні третіми особами, то воно повинно бути стягнене добровільно або у судовому порядку.

У інвентаризаційних описах слід відокремлювати майно, яке згідно зі ст. 26 Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" [2] не включається до ліквідаційної маси, а саме соціально значимих об'єктів (об'єкти житлового фонду, в тому числі гуртожитки, дитячі дошкільні заклади), об'єкти комунальної інфраструктури. Такі об'єкти підлягають передачі до комунальної власності, про що необхідно повідомити комітет кредиторів та відповідні органи. Метою такої норми Закону є збереженість соціально-комунальних об'єктів, їх матеріальної бази і кадрового потенціалу та забезпечення інтересів населення. Це сприяє вирішенню найважливішої економічної проблеми – звільненню виробництва від невластивих йому функцій, підвищенню інвестиційної привабливості суб'єкта господарювання, прискоренню процесу реалізації підприємства, що перебуває в умовах неплатоспроможності.

Якщо на майно або його частину був накладений арешт або звернено стягнення за позовом податкових органів, постачальників або за фактами перевірки податкової служби в забезпечення сплати податків або виконання зобов'язань за договорами, то обмеження розпоряджатися цим майном знімається з моменту відкриття справи про банкрутство неплатоспроможного боржника і воно інвентаризується у загальному порядку.

Щодо майна, яке є непридатним для продажу, ліквідаційна комісія приймає рішення про його списання та утилізацію, керуючись положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку відповідного виду майна.

Доцільно перевірити списання дебіторської заборгованості неплатоспроможного підприємства за деякий період на підставі бухгалтерських документів, переписки. Навіть якщо підприємством, що перебуває в умовах неплатоспроможності, заборгованість була списана, ліквідатор повинен застосувати всі заходи щодо її стягнення до закінчення терміну позовної давності. Необхідно направити повідомлення про ліквідацію і акти перевірки заборгованості всім дебіторам, виявленим за даними бухгалтерського обліку.

Підстави для списання дебіторської заборгованості повинні бути суттєвими – ліквідатор повинен володіти документами, що доводять всі вичерпні заходи для стягнення заборгованості і використання всіх способів для отримання або відновлення документів. В бухгалтерському обліку термін позовної давності, що минув, є підставою для списання заборгованості. Господарський суд не може відмовити у прийнятті позову на підставі терміну позовної давності, що минув. Обов'язковою умовою для списання дебіторської заборгованості є відсутність забезпечення або гарантій.

Практика зі списання майна як безпосередньо за результатами інвентаризації до складання проміжного ліквідаційного балансу, так і після його складання полягає в тому, що акт на списання затверджується рішенням комітету кредиторів, яке повинно бути зафіксоване у протоколі.

Висновки, пропозиції та перспективи подальших досліджень. Необхідно відмітити, що за результатами інвентаризації складається акт інвентаризації. Він повинен містити детальну пояснювальну записку, в якій викладено дані про правовий статус підприємства, структурні підрозділи, органи управління, активи та їх рух за останні місяці перед банкрутством неплатоспроможного підприємства, короткий висновок про стан майна, про законність укладених щодо нього угод, в планових заходах з мобілізації майна і стягнення заборгованостей. До акту додаються інвентаризаційні описи, оформлені у відповідності до чинного законодавства. В акті зазначається перелік об'єктів, не наданих для інвентаризації, майно, стан, місцезнаходження і правовий статус якого не встановлені, перелік об'єктів, що підлягають поверненню у зв'язку із незаконною передачею іншим особам із посиланнями на позовні заяви і розглянуті господарським судом справи, даються рекомендації зі списання активів. Зазначений акт є складовою частиною звіту ліквідатора перед комітетом кредиторів у господарському суді.

Після завершення інвентаризації і відображення її результатів на рахунках, в бухгалтерському обліку відображаються результати оцінки майна на підставі акту оцінки, складеного незалежним оцінщиком і наказу ліквідатора та оформлюється довідкою бухгалтерії.

Після того як ліквідаційна комісія провела інвентаризацію зобов'язань неплатоспроможного підприємства, виявила розмір висунутих вимог, здійснила списання нереальної кредиторської заборгованості і визначила сукупність визнаних вимог кредиторів, виникає можливість проведення групування за їх черговістю у відповідності до чинного законодавства та оформлення реєстру вимог кредиторів. Зазначені питання потребують більш глибокого вивчення та будуть висвітлені у наших подальших дослідженнях.

Список використаних літературних джерел:

1. *Банк В.Р.* Бухгалтерский учет и аудит в условиях банкротства / Банк В.Р., Банк С.В., Солоненко А.А. – М.: ТК «Велби», Изд-во Проспект, 2005. – 296 с.
2. 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>.
3. *Зотова М.В.* Бухгалтерский учет при ликвидации организации-банкрота: дис. ... кандидата экон. наук : 08.00.12 / Зотова Мария Владимировна. – Москва, 2002. – 187 с.
4. Інвентаризація запасів, як засіб контролю за достовірністю показників обліку (Запорізький національний технічний університет)[Електронний ресурс] / Олійник Т.О., Дем'яненко І.С. – Режим доступу до журн.: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2010_34/Zmist/21PDF.pdf
5. Інвентаризація майна: організаційний аспект [Електронний ресурс] Кузьмін Д.Л. – Режим доступу до журн.: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvu/Ekon/2010_29_2/stati/15.htm
6. Слово о счетах и записях. Сборник цитат и афоризмов о бухгалтерском учете / Под ред. Медведева М.Ю. М.: Техинпресс, 2002. – 546 с.

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

Стаття надійшла до редакції 19.09.2012 р.