

СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.2.016.8

Атаманчук Л.О.
аспірант*Житомирського державного технологічного університету*

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ У ПРОЦЕСІ ЛІКВІДАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ-БАНКРУТІВ

У статті розглянуто типові господарські операції при ліквідації підприємств-банкрутів відповідно до визначених етапів даної процедури. Аналізуються положення Закону України «Про відновлення платоспроможності або визнання боржника банкрутом» у редакції, чинній з 19 січня 2013 року. Визначено порядок оподаткування при банкрутстві у розрізі судових процедур. Розроблено практичні рекомендації щодо удосконалення облікового відображення та законодавчого регулювання ліквідації підприємств-банкрутів.

Ключові слова: облік, банкрутство, ліквідаційна процедура, документування, оподаткування, ліквідаційний баланс.

Атаманчук Л.А. УЧЕТНОЕ ОТОБРАЖЕНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ В ПРОЦЕССЕ ЛИКВИДАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЙ-БАНКРОТОВ

Рассмотрены типичные хозяйственные операции при ликвидации предприятий-банкротов в соответствии с определенными этапами данной процедуры. Анализируются положения Закона Украины «О восстановлении платежеспособности или признании должника банкрутом» в редакции, действующей с 19 января 2013 года. Определен порядок налогообложения при банкротстве в разрезе судебных процедур. Разработаны практические рекомендации по усовершенствованию учетного отображения и законодательного регулирования ликвидации предприятий-банкротов.

Ключевые слова: учет, банкротство, ликвидационная процедура, документирование, налогообложение, ликвидационный баланс.

Atamanchuk L.O. ACCOUNTING REFLECTION OF BUSINESS TRANSACTIONS IN FAILING COMPANIES LIQUIDATION PROCESS

The article discusses the typical business transactions in the liquidation of bankrupt enterprises according to specific stages of the process. Analyzes the provisions of the Law of Ukraine «On Restoring solvency or bankruptcy» in the current edition of January 19, 2013. It determines the taxation in bankruptcy in the context of judicial proceedings. There are practical recommendations to improve an accounting reflection and legislative regulation of the liquidation of bankrupt enterprises.

Keywords: accounting, bankruptcy, liquidation process, documenting, taxation, liquidation balance.

Постановка проблеми. Ліквідаційна процедура є найпоширенішою процедурою у посткризовий період. Крім цього, із введенням нової редакції Закону України «Про відновлення платоспроможності та визнання боржника банкрутом» з 19 січня 2013 року відбулося багато змін, які сприяли створенню нових проблемних питань. Це громіздка та складна процедура, що включає у себе велику кількість дій, які потребують вчасного та якісного виконання арбітражним керуючим.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Відображення в обліку операцій з припинення діяльності підприємств висвітлено у працях О. Глушук, О. Кравцової та інших. Різноманітним питанням оздоровлення підприємств та антикризовим заходам присвячено праці О. Кравцової, І. Купецької, О. Гладчук та інших.

Постановка завдання. Для зменшення строків проведення ліквідаційної процедури та зменшення витрат необхідним є визначення та вирішення основних проблем, що, у свою чергу, дасть змогу полегшити роботу арбітражного керуючого та мінімізує понесення витрат на ліквідацію підприємств-банкрутів, забезпечити захист інтересів кредиторів, у тому числі колишніх працівників.

Вклад основного матеріалу дослідження. Ліквідаційна процедура складається з етапів, що мають своє відображення у бухгалтерському обліку. Необ-

хідно розглянути облікове відображення інвентаризації, оцінки та продажу майна, а також задоволення вимог кредиторів, що є основними етапами ліквідаційної процедури підприємства-банкрута.

На дату прийняття господарським судом постанови про відкриття ліквідаційної процедури (за період з початку звітного року) слід скласти фінансову звітність. Для підприємств (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) він включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів. Для суб'єктів малого підприємства і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності – баланс і звіт про фінансові результати.

Бухгалтерські первинні документи повинні забезпечити документування господарських операцій у розрізі етапів проведення ліквідаційної процедури, а саме: інвентаризація, оцінка, продаж майна, облік витрат на проведення процедури, розрахунки з кредиторами.

До відкриття ліквідаційної процедури відповідно до ухвали суду попереднього засідання здійснюється коригування пасиву балансу, а саме кредиторська заборгованість, не визнана судом або не заявлена взагалі, списується на фінансові результати боржника.

Законом № 2343-ХІІ допускається визнання вимог кредитора після пропуску 30-денного строку з дати порушення провадження у справі про банкрутство. У такому разі вимоги кредитора відносяться судом до шостої черги погашення. Таким чином, до відкриття ліквідаційної процедури боржника пасив балансу сформований. Винятки становлять поточні вимоги кредиторів, що виникли після дати порушення провадження у справі. Ці вимоги, крім штрафних санкцій, гарантій та компенсацій, капіталізованих платежів, повинні співпадати з бухгалтерським обліком боржника. Поточні вимоги можуть бути заявлені кредитором у ліквідаційній процедурі протягом 2-х місяців, з дня її відкриття. Зазначений строк є граничним і поновленню не підлягає. Кредитори, вимоги яких заявлені після закінчення строку, встановленого для їх подання, або не заявлені взагалі, не є конкурсними, а їх вимоги погашаються в шосту чергу в ліквідаційній процедурі [1].

У ліквідаційній процедурі поточні вимоги вносяться до реєстру кредиторів, відповідно до ухвали суду. Відповідно до реєстру кредиторів, у ліквідаційній процедурі обираються збори та комітет кредиторів.

Перед тим як розпочати продаж майна банкрута, необхідно провести його інвентаризацію та оцінку.

Потрібно звернути увагу, що інвентаризації підлягає кожна стаття балансу, включаючи дебіторську заборгованість. Наслідки інвентаризації (надлишки, нестачі) відображаються в обліку.

У процесі проведення інвентаризації перевіряється і підтверджується оцінка активів. Наслідки інвентаризації (надлишки, нестачі) відображаються у бухгалтерському обліку.

Зауважимо, що інвентаризації підлягає кожна стаття балансу, включаючи дебіторську та кредиторську заборгованість. Для цього можуть бути використані встановлені форми:

- акт (про результати інвентаризації наявних коштів; інвентаризації наявності грошових коштів; інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами (для бюджетних установ); інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами та інші);

- інвентаризаційний опис (основних засобів; товарно-матеріальних цінностей; інших необоротних матеріальних активів та запасів (для бюджетних установ);

- бланків документів суворої звітності (для бюджетних установ); цінностей і бланків документів суворої звітності та інші);

- інвентарна картка з обліку основних засобів;
- картка обліку руху основних засобів;
- інвентарний список основних засобів (за місцем їх знаходження, експлуатації);

- розрахунок амортизації основних засобів: для промислових підприємств, для будівельних організацій;

- інше.

Щоб здійснити переоцінку, потрібно знати балансову та справедливую вартість об'єкта обліку. Обов'язок щодо проведення такої оцінки покладено на ліквідатора. Під час інвентаризації серед іншої заборгованості виявляється безнадійна заборгованість. За її наслідками комітетом кредиторів приймається рішення про списання такої заборгованості з балансу. Списана дебіторська заборгованість приймається на позабалансовий облік. Якщо до дати складання остаточного ліквідаційного балансу вона не буде стягнута, її списують з позабалансового обліку.

Щодо необоротних активів, зазначимо, що вони перевіряються на предмет знецінення на кожну дату балансу. Фактично корисність необоротних активів на кожну дату може як зменшуватися, так згодом і відновлюватися. При цьому зазначимо, що порядок бухгалтерського обліку в такому разі буде різним для випадків, коли необоротні активи не переоцінювалися та коли вони переоцінювалися.

Одним із наслідків ліквідації підприємства є необхідність звільнення працівників, яким виплачується вихідна допомога. Таким чином, уже на дату прийняття рішення про ліквідацію у підприємства виникають так звані умовні зобов'язання з виплати у майбутньому вихідної допомоги. Для здійснення зазначених виплат підприємство має створити у бухгалтерському обліку відповідне забезпечення.

Водночас при звільненні працівникам виплачуються вихідна допомога та компенсація за невикористану відпустку. При ліквідації зазначені суми компенсації (відпускних) покриваються за рахунок забезпечення на оплату відпусток.

З дня відкриття ліквідаційної процедури господарська діяльність підприємства припиняється та нарахування штрафних санкцій за укладеними договорами не допускається, на відміну від добровільної ліквідації підприємств.

Створення ліквідаційного забезпечення відображається за кредитом субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат та платежів» у дебет відповідних рахунків витрат – 23 «Виробництво», 92 «Адміністративні витрати» тощо.

Порядок відображення у бухгалтерському обліку створення, коригування та використання забезпечень наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

Створення, коригування та використання забезпечень

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	Створено ліквідаційне забезпечення: на виплату вихідної допомоги, компенсацію відпускних адміністративному персоналу	92	474
2	Збільшено ліквідаційне забезпечення на виплату вихідної допомоги	92	474
3	Нараховано вихідну допомогу, компенсацію за невикористану відпустку	474	663

Однією із невирішених проблем Законом є нарахування ЄСВ на суму компенсації за невикористану відпустку та утримання ЄСВ та ПДФО із суми компенсації за невикористану відпустку, оскільки в ліквідаційній процедурі, відповідно до ст. 38 Закону № 2343-ХІІ, податки, збори, та платежі у банкрута в ліквідаційній процедурі не виникають.

Ліквідатор формує ліквідаційну масу. Це усі види майнових активів (майно та майнові права) банкрута, які належать йому на праві власності або повного господарського відання на дату відкриття ліквідаційної процедури та виявлені в ході ліквідаційної процедури, за винятком об'єктів житлового фонду, в тому числі гуртожитків, дитячих дошкільних закладів та об'єктів комунальної інфраструктури, які в разі банкрутства підприємства передаються у порядку, встановленому законодавством, до комунальної власності відповідних територіальних громад без додаткових умов і фінансу-

ються в установленому порядку (частина 1 ст. 26 Закону № 2343-ХІІ) [1].

Окремо в бухгалтерському обліку ліквідаційна маса не виокремлюється. Активи, що не входять до ліквідаційної маси, мають бути передані іншим особам. Активи, які після цього залишаються на балансі (активна сторона балансу форми № 1), складатимуть ліквідаційну масу.

Ліквідатор організовує продаж майна банкрута. У бухгалтерському обліку продаж майна відображається у загальноствановленому порядку.

Щодо продажу майна, використовуються такі форми первинних документів:

- акт приймання-передавання;
- накладна;
- прибутковий касовий ордер;
- видатковий касовий ордер;
- платіжні доручення.

Кошти, отримані від продажу, та інші наявні кошти банкрута спрямовуються на задоволення вимог кредиторів. Черговість задоволення вимог встановлено ст. 45 Закону № 2343-ХІІ. Тобто насамперед погашаються вимоги кредиторів першої черги. Після повного їх погашення погашаються вимоги кредиторів другої черги тощо. У разі недостатності наявних коштів для повного задоволення всіх вимог однієї черги вимоги задовольняються пропорційно сумі вимог, що належить кожному кредиторів однієї черги. Вимоги, не задоволені через недостатність майна, вважаються погашеними. Такі вимоги списуються у кореспонденції з субрахунком 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості».

Господарські операції по розрахунках з кредиторами здійснюються на підставі наступних первинних документів:

- платіжні доручення;
- видаткові касові ордери.

У зв'язку з тим, що встановлено черговість погашення вимог кредиторів, доцільно в бухгалтерському обліку організувати аналітичний облік заборгованостей окремо за кожною чергою. Наприклад, у межах одного синтетичного рахунку для кожної черги можна відкрити окремі додаткові реєстри обліку (відомості).

Змінений порядок формування ліквідаційної маси обумовлений поділом кредиторів на три групи:

- 1) забезпечені кредитори (кредитори, які позичили кошти під заставу майна);
- 2) конкурсні (їхні кредити не забезпечені заставами);
- 3) поточні (кредитори, що не встигли у тридцятиденний термін заявити про свої вимоги до боржника).

Положення Закону № 2343-ХІІ у новій редакції в частині визначених груп кредиторів, на нашу думку, впливають на організацію бухгалтерського обліку операцій задоволення вимог кредиторів (задля яких фактично і відбувалася процедура оцінки та продажу майна). Вважаємо за доцільне відкрити аналітичні розрізи до рахунків розрахунків з контрагентами (кредиторами) в наступному порядку:

1-й аналітичний рівень: відповідно до забезпеченості вимог кредиторів;

2-й аналітичний рівень: за черговістю задоволення вимог для незабезпечених кредиторів.

Вважаємо, що такий підхід до організації аналітичного обліку розрахунків дозволить забезпечити користувачів адекватною інформацією щодо черговості погашення вимог кредиторів в бухгалтерському обліку.

Майно, що залишилося після задоволення вимог кредиторів та припинення провадження у справі про банкрутство боржника, передається власникові або уповноваженому ним органу.

Після завершення розрахунків з кредиторами ліквідатор подає до господарського суду звіт та ліквідаційний баланс, до якого додаються:

- показники виявленої ліквідаційної маси (дані її інвентаризації);
- відомості про реалізацію об'єктів ліквідаційної маси з посиланням на укладені договори купівлі-продажу;
- копії договорів купівлі-продажу та акти приймання-передачі майна;
- реєстр вимог кредиторів з даними про розміри погашених вимог кредиторів;
- документи, які підтверджують погашення вимог кредиторів;
- довідку про передачу документів до архіву.

Законодавством форму ліквідаційного балансу не визначено. Ліквідаційний баланс доцільно складати за формою № 1 чи № 1-м «Баланс».

Якщо ліквідаційний баланс буде нульовим, господарський суд виносить ухвалу про ліквідацію юридичної особи. Копія цієї ухвали направляється органу, який здійснив державну реєстрацію юридичної особи – банкрута для виключення юридичної особи з Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України.

Державний реєстратор повинен не пізніше наступного робочого дня з дати надходження ухвали заповнити реєстраційну картку про державну реєстрацію припинення юридичної особи, внести до Єдиного державного реєстру запис про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи та в той самий день передати органам статистики, державної податкової служби, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування повідомлення про внесення до Єдиного державного реєстру запису про проведення державної реєстрації припинення для зняття юридичної особи з обліку (частина 6 ст. 39 Закону № 755-IV) [2].

Якщо всі зобов'язання кредиторів погашено, а на баланс ще залишилося майно, суд виносить ухвалу про припинення продовження у справі та зобов'язує ліквідатора скликати органи управління, передати печатку, документацію та майно керівнику для продовження діяльності юридичної особи.

Це – основні етапи процедури банкрутства, які стосуються бухгалтерського обліку.

У ліквідаційній процедурі здійснюється ряд нетипових господарських операцій. Одним із прикладів таких операцій є:

Д 631 К 3721 – Здійснення ліквідатором розрахунків за боржника з постачальниками за отримання матеріальних цінностей ліквідатором власними коштами (у зв'язку з відсутністю коштів боржника).

Отже, ліквідаційний бухгалтерський облік ведеться за період між датою відкриття ліквідаційної процедури до дати внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію припинення юридичної особи.

Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідатора. При цьому для забезпечення ведення бухгалтерського обліку ліквідатор може обрати один із варіантів:

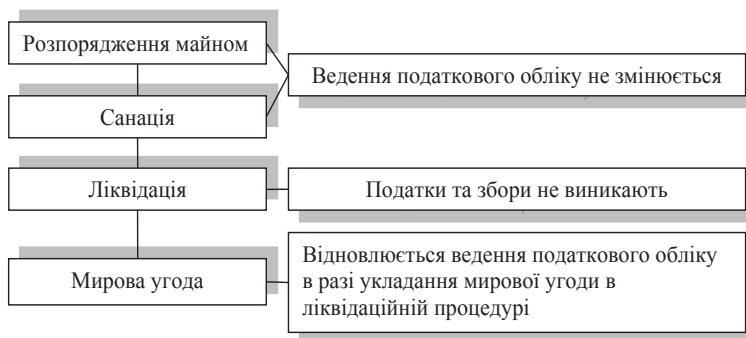


Рис. 1. Оподаткування в процедурі банкрутства [1]

– найняти за строковим трудовим договором на період ліквідації окремого бухгалтера чи кілька бухгалтерів;

– користуватися послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець;

– доручити ведення бухобліку аудиторській фірмі;

– вести облік самостійно.

Згідно із Законом № 2343-ХІІ, що діяв до 19 січня 2013 р., що стосується сплати суми ПДВ, то законодавець прямо не визначив їх в якості витрат, пов'язаних зі здійсненням ліквідаційної процедури. Чіткіше дана норма наведена в Законі у редакції, чинній з 19 січня 2013 року.

З викладеного випливає, що в ліквідаційній процедурі у банкрута не з'являється ніяких додаткових податкових зобов'язань, крім тих, які у вигляді конкурсних вимог включені до реєстру вимог кредиторів відповідно до статей 23, 38 Закону № 2343-ХІІ. Тобто у банкрута при продажу майна в ліквідаційній процедурі не виникає зобов'язання зі сплати ПДВ та податку на прибуток. Однак подання податкової звітності з податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску новим Законом також не передбачено, що викликало неоднозначне його трактування в судовій практиці. На наш погляд, відсутність нарахування на заробітну плату залучених спеціалістів та утримання з неї суперечить Законам України, що регулюють нарахування та сплату вищезазначених платежів. У зв'язку з вищенаведеним положенням Закону № 2343-ХІІ унеможливають залучення для забезпечення виконання повноважень ліквідатора на договірних засадах фізичних осіб не суб'єктів підприємницької діяльності, що приводить до збільшення витрат на проведення ліквідаційної процедури. Щодо подання фінансової звітності, Законом № 2343-ХІІ не передбачено, окрім подання після за-

вершення ліквідаційної процедури звіту ліквідатора з ліквідаційним балансом. Такої думки також дотримується комітет зі статистики.

Висновки з проведеного дослідження. Проаналізувавши питання, що стосуються облікового відображення ліквідаційної процедури, було зроблено наступні висновки.

1. Положення Закону № 2343-ХІІ у новій редакції в частині визначених груп кредиторів, на нашу думку, впливають на організацію бухгалтерського обліку операцій задоволення вимог кредиторів (задня яких фактично і відбувалася процедура оцінки та продажу майна). Тому були внесені пропозиції щодо організації аналітичного обліку розрахунків з контрагентами, які враховують вимоги чинного законодавства щодо задоволення вимог кредиторів та за черговістю задоволення вимог для незабезпечених кредиторів.

2. Визначено, що при ліквідаційній процедурі одним із проблемних питань є проведення розрахунків із забезпеченими кредиторами. Пропонуємо для вирішення даної проблеми запровадити облік майна окремою групою забезпечених кредиторів. Вважаємо, що такий підхід до організації аналітичного обліку розрахунків дозволить забезпечення користувачів адекватною інформацією про фінансовий стан підприємства.

3. Щодо податкового обліку, визначено, що в ліквідаційній процедурі у банкрута не з'являється ніяких додаткових податкових зобов'язань, крім тих, які у вигляді конкурсних вимог включені до реєстру вимог кредиторів відповідно до статей 23, 38 Закону № 2343-ХІІ. Тобто у банкрута при продажу майна в ліквідаційній процедурі не виникає зобов'язання зі сплати ПДВ та податку на прибуток.

4. Рекомендовано внести зміни в Закон України «Про відновлення платоспроможності та визнання боржника банкрутом» у частині введення поняття початкового ліквідаційного балансу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 № 2343-ХІІ (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>.
2. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних та фізичних осіб – підприємців» від 11.08.2013 № 755-IV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/755-15>.