

## ПОРЯДОК ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ У ПІДПРИЄМСТВАХ, ЩО ВИЗНАНІ БАНКРУТОМ ACCOUNTING PROCEDURE AT ENTERPRISES DECLARED AS BANKRUPT

УДК 657

**Зарудна Н.Я.**

к. е. н., доцент кафедри  
обліку і оподаткування підприємницької  
діяльності

Тернопільський національний  
економічний університет

**Кундеус О.М.**

к. е. н., доцент кафедри  
обліку і оподаткування підприємницької  
діяльності

Тернопільський національний  
економічний університет

*У статті розглянуто передумови ведення обліку у підприємствах, що проходять процедуру ліквідації через визнання їх банкрутом. Визначено принципи обліку, які актуальні у цьому процесі життєдіяльності підприємства. Досліджено вплив наслідків визнання підприємства банкрутом на організацію обліку на ньому. Розглянуто склад облікових робіт, що здійснюються ліквідаційною комісією або уповноваженою нею особою. Охарактеризовано порядок співпраці з Державною фіскальною службою зі сплати податків і платежів до бюджету.*

**Ключові слова:** банкрутство, облік, принципи обліку, ліквідаційний баланс, ліквідаційна процедура, ліквідаційна комісія.

*В статье рассмотрены предпосылки ведения учета на предприятиях, проходящих процедуру ликвидации из-за признания их банкротом. Определены принципы учета, которые актуальны в этом процессе жизнедеятельности предприятия. Исследовано влияние последствий признания предприятия банкротом на организацию учета на нем. Рассмотрен состав учетных работ, осуществляемых ликвидаци-*

*онной комиссией или уполномоченным им лицом. Охарактеризован порядок сотрудничества с Государственной фискальной службой по уплате налогов и платежей в бюджет.*

**Ключевые слова:** банкротство, учет, принципы учета, ликвидационный баланс, ликвидационная процедура, ликвидационная комиссия.

*The article considers the prerequisites for accounting in enterprises that undergo a liquidation procedure through recognition of their bankruptcy. The principles of accounting which are actual in this process of vital activity of the enterprise are determined. The influence of the consequences of recognizing a company as a bankrupt on the organization of accounting on it is investigated. The composition of accounting works carried out by the liquidation commission or its authorized person is considered. The procedure for cooperation with the State Tax Service for the payment of taxes and payments to the budget has been characterized.*

**Key words:** bankruptcy, accounting, accounting principles, liquidation balance, liquidation procedure, liquidation commission.

**Постановка проблеми.** Кризові явища в економіці нашої країни мають прямий вплив на діяльність підприємств у цьому середовищі. Це зумовлює виникнення у підприємств ознак неплатоспроможності та банкрутства, які матимуть вплив на побудову обліку. Саме для повного розуміння порядку ведення обліку у неплатоспроможних підприємствах вважаємо необхідним перш за все дослідження сутності поняття «банкрутство».

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Найпоширенішим твердженням серед науковців є те, що банкрутство – це неспроможність підприємства задовольнити свої зобов'язання у повному обсязі та у встановлені строки через відсутність достатньої кількості ліквідних активів. Проте така неспроможність обов'язково повинна бути підтверджена у судовому порядку. Такої думки дотримуються О. Терещенко [1], О. Третяк [2], Є. Андрущак [3], І. Бланк [4] та інші вчені.

Проте є науковці, які вважають, що уже неможливість ведення основної діяльності через отримання показників від'ємного прибутку і є банкрутством. До них слід віднести таких, як Л. Ситник, Н. Голощапов [5]. На нашу думку, така ситуація може мати тимчасовий характер, а за ефективного менеджменту її можна успішно виправити.

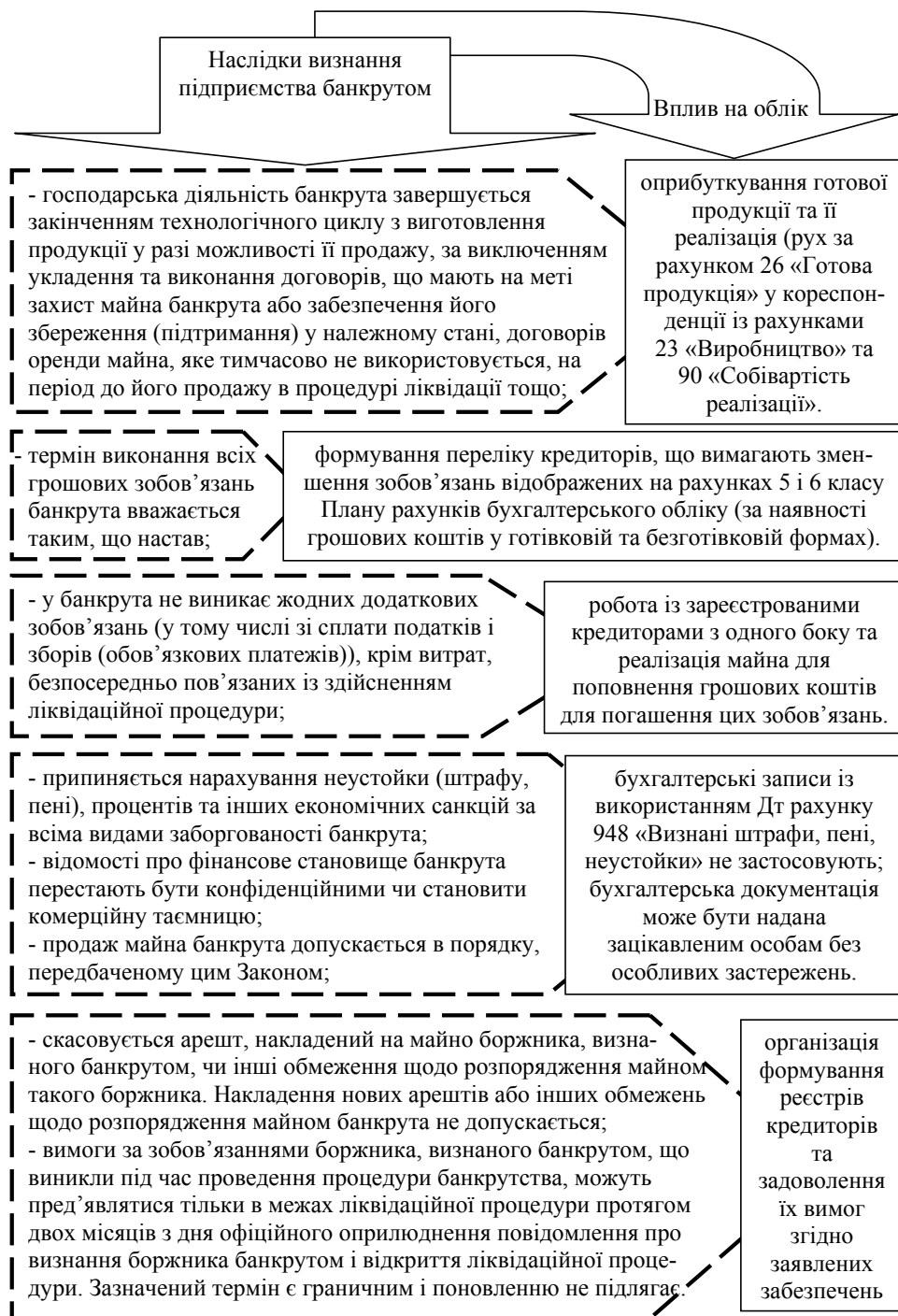
**Постановка завдання.** Метою дослідження є визначення принципів ведення обліку під час проходження підприємством процедури ліквідації через визнання його банкрутом та вдосконалення порядку ведення обліку й податкових розрахунків під час проходження цього процесу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.**

Вітчизняне законодавство дає таке визначення поняття «банкрутство»: це визнана господарським судом неспроможність боржника відновити свою платоспроможність за допомогою процедур санації та мирової угоди і погасити встановлені у порядку, визначеному Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» (далі – Закон «Про банкрутство»), грошові вимоги кредиторів не інакше як через застосування ліквідаційної процедури [6].

Варто також відзначити, що для оголошення підприємства банкрутом необхідні певні підстави. Якщо боржник вважає, що не в змозі погасити наявні зобов'язання у визначені терміни, то він має право звернутися до господарського суду з відповідною заявою. Також із проханням про визнання підприємства банкрутом мають право виступати кредитори, якщо їх безспірні вимоги до боржника сукупно складають не менше трьохсот мінімальних розмірів заробітної плати, встановленої на початок року, які не були задоволені боржником протягом трьох місяців після встановленого для їх погашення строку. Як тільки господарським судом приймається постанова про визнання підприємства-боржника банкрутом, відкривається ліквідаційна процедура, а для такого підприємства виникають наслідки, що передбачені статтею 38 Закону України «Про банкрутство» (рис. 1).

Виходячи із визначення поняття «банкрутство» та законодавчих передумов відкриття й проходження цієї процедури, колектив авторів [7; 8]



**Рис. 1. Наслідки визнання підприємства банкрутом та їх вплив на організацію обліку на цьому підприємстві**

наголошує на тому, що під час проходження процедури банкрутства підприємства звична діяльність ним проводиться не може, тому порядок ведення бухгалтерського обліку на таких підприємствах матиме низку особливостей. Зупинимося на основних з них.

Перш за все, згідно з принципом автономності, будь-яке особисте майно чи зобов'язання усіх власників не має відображатись у фінансовій звітності підприємства. У практичній діяльності

(переважно у підприємствах, що діють у формі господарських товариств) майно може або перебувати у користуванні власника чи працівників; або належати іншому підприємству (тобто перебувати у формі оренди) тощо. За виникнення ознак банкрутства кожен власник намагатиметься будь-якими способами приховувати майно товариства від подальшого примусового стягнення для погашення зобов'язань підприємства. Як наслідок, однією з функцій бухгалтерії на цьому етапі житте-

вого циклу діяльності підприємства є збереження майна. Від бухгалтера вимагається ведення обліку наявного майна в аналітичному розрізі із зазначенням закріплених за ним матеріально-відповідальних осіб задля уникнення приховувань чи розкрадань.

Не менш важливим фактом на заключних етапах процедури банкрутства є порушення принципу бухгалтерського обліку нарахування та відповідності доходів і витрат одні одним, адже тоді вирішальним є саме момент надходження грошових коштів та погашення зобов'язань. Тобто у бухгалтерському обліку доходи та витрати необхідно відображати на базі наявних грошових потоків, а не фактів здійснення угод, які нині практично відсутні.

На противагу попередньому принципу, допускати порушення принципу превалювання сутності над формою не варто на будь-якій стадії банкрутства (хоча на практиці часто його не дотримуються). Всі дані, надані системою бухгалтерського обліку, повинні бути документально підтверджені, повними, чіткими, достовірними, змістовними та істотними. Саме істотність, на думку кредиторів, є тією характеристикою, яка своєю відсутністю або неточністю може вплинути на прийняття рішень зацікавленими користувачами. Дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності повинні бути надійними, тобто об'єктивно відображати факти господарського життя, до яких вони відносяться.

Окрім принципів, які діють згідно з чинним законодавством, на практиці можуть застосовуватися інші принципи [7, с. 228–261].

Залежно від вибраної судової процедури банкрутства відбуваються відповідні зміни в бухгалтерському обліку, а саме у критеріях визнання активів, зобов'язань, доходів і витрат, їх оцінюванні в обліку та звітності. Оскільки підприємство-банкрут економічні вигоди в майбутньому не може отримати, а отримує лише збитки, то для визнання в бухгалтерському обліку достатнім є факт отримання або втрат активів, зобов'язань, доходів і витрат. Якщо заходи з покращення фінансового стану боржника відсутні, то відкривається ліквідаційна процедура, яка також знаходить своє відображення в обліку.

Перед тим як розпочати продаж майна банкрута, необхідно провести інвентаризацію майна та оцінити його. В умовах банкрутства (особливо на заключних його стадіях) найбільш поширеною є оцінка цих об'єктів за поточною (відновленою) вартістю (тобто в сумі грошових коштів, яка повинна бути сплачена на дату складання фінансової звітності або переходу на іншу стадію банкрутства) і за ринковою вартістю.

Для здійснення оцінювання майна арбітражний керуючий має право залучати на підставі договору фахівців з оплатою їх послуг за рахунок коштів

боржника, визнаного банкрутом. Після проведення інвентаризації та оцінювання майна боржника ліквідатор розпочинає продаж майна банкрута на відкритих торгах, якщо комітетом кредиторів не встановлено іншого порядку продажу майна банкрута.

Всі заявлені претензії (вимоги) кредиторів підприємства-боржника, що ліквідується, задовольняються за рахунок майна цього підприємства. Саме за рахунок отриманих від реалізації майна коштів і тих, що були наявні у підприємства-боржника, ліквідаційна комісія погашає зобов'язання за черговістю, встановленою законодавством. Така черговість визначена статтею 45 Закону України «Про банкрутство».

Ліквідаційна комісія проводить управління справами підприємства, зокрема формує ліквідаційний баланс. Втім, його складання зовсім не означає повного припинення ведення бухгалтерського обліку операцій, які мають місце після дати його складання. Як зазначено у пункті 1 статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік на підприємстві ведуть безперервно з дня реєстрації до його ліквідації. Таким чином, бухгалтерський облік потрібно вести аж до виключення підприємства з державного реєстру. Крім того, з огляду на тривалість ліквідаційного процесу цілком ймовірно є ситуація, коли під час ліквідаційних заходів настане термін складання проміжної щоквартальної звітності. Її, вочевидь, слід подавати, незважаючи на вже складений ліквідаційний баланс. Аналогічна ситуація спостерігається з податковою звітністю: поки підприємство стоїть на обліку в податковому органі як платник податків, звітність потрібно подавати. Якщо показники проміжного ліквідаційного балансу не нульові, а після його складання передбачається провести операції, які змінять ті чи інші статті балансу, то такі операції можна зазначити у примітках до балансу, де будуть наведені дати погашення дебіторської та кредиторської заборгованості (зокрема, з бюджетом).

Відповідальні особи за ведення обліку на підприємстві, що проходить процедуру банкрутства, під час визначення залишків товарно-матеріальних цінностей складають інвентаризаційний опис. Його формують за формою № М-21 за кожною окремою матеріально відповідальною особою, кожним окремим складом, дільницею, об'єктом тощо. У ньому необхідно зазначити найменування матеріалів, їх номенклатурні номери, тип, сорт, розмір та інші відмінні ознаки. Формування звіряльних відомостей необхідне лише в разі виявлення розбіжностей (недостача або надлишок) за окремими видами товарно-матеріальних цінностей.

Також необхідно провести інвентаризацію основних засобів (будівель, споруд, передавальних пристроїв, машин та обладнання, транспортних засобів, інструмента, обчислювальної техніки,

виробничого та господарського інвентаря тощо). Для оформлення результатів такої інвентаризації застосовують інвентаризаційний опис основних засобів за формою № інв-1. Якщо буде виявлено факт відхилення фактичних даних від облікових, то необхідно скласти звіряльну відомість. Якщо ж буде встановлено, що наявні об'єкти основних засобів не придатні для експлуатації, то на них необхідно оформити акт ліквідації за типовою формою № ОЗ-3).

Варто зупинитись на ще одному болючому питанні для підприємств, що перебувають на різних стадіях процедури банкрутства, а саме порядку стягнення податкових зобов'язань.

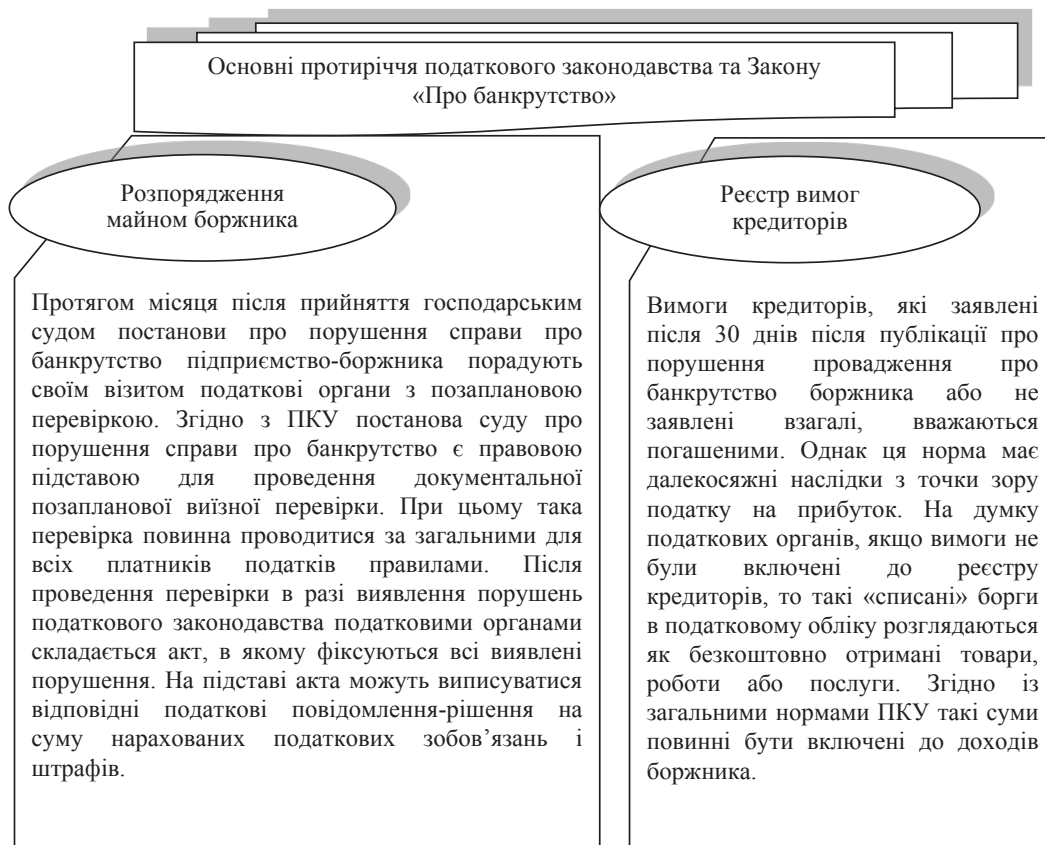
Процедура банкрутства від стадії порушення господарським судом справи про банкрутство підприємства до ухвали суду про його ліквідацію за своєю природою є досить складним механізмом. Кожна стадія в цій процедурі (розпорядження майном, санація, укладення мирової угоди або ліквідаційна процедура) на практиці викликає чимало питань, однозначну відповідь на які далеко не завжди можна знайти в законодавстві, а іноді – зовсім неможливо. Ускладняється і без того непроста процедура обов'язкового виконання своїх податкових зобов'язань перед державою.

Податковий кодекс України не регулює питання погашення податкових зобов'язань або стягнення

податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури відповідно до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом».

Однак на практиці норми Закону «Про банкрутство» вступають у протиріччя з чинним податковим законодавством, породжуючи чимало проблем, про які згадують Н. Зарудна та О. Вакун [9]. Основні з них подані на рис. 2.

Зазначимо ще один момент, що не може залишатися поза увагою. Відомо, що, згідно із загальним правилом, після прийняття господарським судом постанови про визнання боржника банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури здійснюється продаж майна такого банкрута. Виручені від продажу кошти повинні спрямовуватися на погашення заборгованості перед кредиторами у встановленій черговості. Проте часто на цьому етапі наявні активи підприємства-банкрута вже перебувають у податковій заставі. На практиці з початком процедури ліквідації ліквідатор з метою подальшого продажу майна банкрута звертається до господарського суду з клопотанням про звільнення активів боржника від податкової застави. Суд розглядає клопотання, з'ясовує позицію податкових органів щодо цього, постановляє ухвалу про звільнення активів від податкової застави.



**Рис. 2. Суперечності у вітчизняному законодавстві під час проведення процедури ліквідації підприємства через його банкрутство**

Найбільш проблемним питанням у ліквідаційній процедурі є нарахування та сплата податку на додану вартість під час продажу майна. Незважаючи на те, що Законом «Про банкрутство» встановлена спеціальна черговість погашення зобов'язань (причому податкові зобов'язання належать до третьої черги), існують розбіжності щодо необхідності нарахування ПДВ під час продажу майна банкрута. На думку податкових органів, оскільки продаж майна в рамках ліквідаційної процедури є оподатковуваною операцією, банкрут повинен нараховувати ПДВ аж до моменту анулювання свідоцтва платника ПДВ. Тобто ПДВ потрібно платити до моменту ліквідації банкрута як юридичної особи.

Проте існує протилежна судова практика Верховного суду України (ВСУ) та Вищого господарського суду України (ВГСУ), згідно з якою під час продажу майна банкрута ПДВ взагалі не повинен нараховуватися, оскільки сплата податку не передбачена Законом «Про банкрутство», а з рахунків банкрута здійснюються виплати відповідно до встановленої черговості задоволення вимог конкурсних кредиторів. При цьому у банкрута не виникає ніяких додаткових податкових зобов'язань, крім включених до реєстру вимог кредиторів. Ця позиція ВГСУ знайшла своє відображення в редакції Закону «Про банкрутство», що діє від 1 вересня 2018 р. У ньому закріплена норма, де прямо зазначено, що від дня відкриття ліквідаційної процедури банкрута ніяких нових зобов'язань у нього не виникає, зокрема з оплати податків (винятком є лише витрати, прямо пов'язані зі здійсненням ліквідаційної процедури).

З урахуванням викладеного вище нескладно зробити висновок про те, що процедура банкрутства боржника справді має істотну податкову складову частину. При цьому нині існує досить суперечлива практика застосування чинного законодавства податковими органами. Навіть незважаючи на те, що була прийнята нова, більш прогресивна редакція Закону «Про банкрутство», вона не вирішує всіх проблем, зокрема проблем податкового адміністрування. Отже, за відсутності чіткого законодавчого регулювання проблемні питання досі залишаються відкритими.

Щодо подання останньої податкової звітності за основними податками, то слід зазначити таке. Звітними періодами з податку на прибуток є квартал, півріччя, три квартали та рік. Останнім звітним періодом у разі ліквідації платника податків є період, на який припадає дата ліквідації. З урахуванням встановлення різних звітних періодів для різних категорій платників податків це може бути декларація як за квартал, так і за рік. Щодо ПДВ,

то, відповідно до пункту 184.1 ПКУ, реєстрація підприємства платником ПДВ анулюється в разі винесення господарським судом ухвали про ліквідацію юридичної особи-банкрута.

**Висновки з проведеного дослідження.** Отже, облікові роботи підприємству-банкруту необхідно здійснювати безперервно до моменту його ліквідації (таким моментом є отримання витягу з Єдиного державного реєстру). Зрозуміло, що метою такого обліку вже не є надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства (бо діяльність, визначену статутними документами, підприємство не веде). У цей період основним завданням, що стоїть перед службою обліку, є формування інформації про кредиторів, наявне майно (що належним чином оцінене), подання ліквідаційних звітних форм до відповідних державних установ. При цьому в разі порушення справи про банкрутство та початку процедури банкрутства підприємствам слід пам'ятати, що вони залишаються платниками податків аж до моменту ліквідації, що підтверджується витягом з ЄДР, і саме до цього моменту необхідно подавати всі декларації.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Терещенко О. Фінансова санація та банкрутство: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2000. 412 с.
2. Третяк О. Про проблему банкрутства підприємства. Проблеми економіки України. 2000. № 2. С. 46–50.
3. Андрущак Є. Удосконалення інституту банкрутства. Фінанси України. 2009. № 9. С. 29–37.
4. Бланк И. Основы финансового менеджмента: научн. пос. Т. 2. Киев: Ника-Центр, 1999. 512 с.
5. Голощапов Н. Словарь-справочник аудитора / под ред. В. Осипова. Москва: Экзамен, 1999. 384 с.
6. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом: Закон України від 14 травня 1992 р. № 2343-XII зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>.
7. Ляхович Г., Зарудна Н., Кундеус О., Яковець Т. Облік і правове забезпечення господарських процесів підприємства: навч. посіб. Тернопіль: КРОК, 2017. 343 с.
8. Зарудна Н., Кундеус О., Яковець Т. Облік та нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності: навч. посіб. Тернопіль: КРОК, 2016. 281 с.
9. Зарудна Н., Вакун О. Суперечності в оподаткуванні діяльності підприємства під час провадження процедури банкрутства. Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці: тези доповідей III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 18–19 квітня 2018 р.). Ужгород: вид-во УжНУ «Говерла», 2018. С. 301–305.