УДК 657.1

Людмила ІВАНОВА
кандидат економічних наук, доцент,
докторант,
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

АСПЕКТИ НОРМАТИВНОГО ТА МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ РЕСТРУКТУРИЗАЦІЇ БОРГІВ В УМОВАХ АНТИКРИЗОВОГО УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТА-БОРЖНИКА

Досліджено нормативно-правове забезпечення обліку розстрочення, відстрочення, списання боргів в антикризовому управлінні суб'єктів реального сектору економіки у контексті положень та їх змін до відповідних статей Податкового кодексу України. Розглянуто методичні підходи до економічного обґрунтування реструктуризації боргів загального характеру і зроблено пропозиції в умовах укладення мирової угоди.

Ключові слова: *банкрутство, мирова угода, податковий борг, бухгалтерський облік, суб'єкт реального сектору економіки, економічне обґрунтування реструктуризації боргу*

Система антикризового управління суб'єкта-боржника у реальному секторі економіки складається з двох підсистем: досудових та судових заходів, спрямованих на відновлення платоспроможності останнього. З 2013 року державним регулятивом обох підсистем виступає законодавство з банкрутства, що пов'язано з уведенням у дію Закону «Про внесення змін до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом»№ 4212-VI від 22 грудня 2011 року (далі Закон № 4212). Згідно з нормами цього Закону досудові, судові процедури (банкрутства) містять заходи санаційної фінансової реструктуризації боргів на їх окремому етапі – укладанні мирової угоди. Процес реструктуризації (розстрочення, відстрочення), списання боргів з урахуванням Закону № 4212, змін до Податкового кодексу України створює необхідність удосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського відображення цих процесів. На етапі укладання мирової угоди боржника і кредиторів та на його основі окремого договору між органами податкових служб и боржником щодо реструктуризації податкового боргу виникає потреба в економічному обґрунтуванні виникнення або загрози виникнення задавненої заборгованості з податків, інших обов'язкових платежів. Методичне забезпечення економічного обґрунтування щодо податкових боргів на сьогодні має лише загальній характер, без урахування специфіки антикризового управління.

Облікові та аналітичні аспекти кредиторської і дебіторської заборгованостей розглянуті в багатьох працях вітчизняних та зарубіжних вчених. В умовах банкрутства (підсистеми антикризового управління) питання обліку та аналізу заборгованості суб'єкта-боржника ґрунтовно досліджувались у роботах Г. Булкот, О. Галенко, О. Глущук.

Питання розстрочення, відстрочення, прощення податкового боргу суб'єктів реального сектору економіки, які знаходяться у процедурах антикризового управління, зокрема банкрутства, вже розглядались у наших попередніх роботах. Аналіз дослідження нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку у контексті положень, які розроблені до відповідних статей Податкового кодексу України, показав, що основною вадою є відсутність комплексності.

Зміни в законодавстві про банкрутство, у Податковому кодексі України, нормативних положеннях до нього потребують подальшого теоретичного переосмислення цих питань.

Мета статті полягає у дослідженні та пошуку підходів удосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку реструктуризації боргів в умовах антикризового управління суб'єкта у реальному секторі економіки, дослідженні методичного забезпечення економічного обґрунтування реструктуризації боргів загального характеру та розробки пропозицій з урахуванням характерних рис досудових та судових процедур банкрутства.

Частина 1. Стан нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку реструктуризації боргів.

Відсутність комплексного характеру нормативно-правового забезпечення обліку реструктуризації та списання боргів в антикризовому управлінні суб'єкта-боржника реального сектору економіки, як було досліджено раніше [4], пояснюється тим, що з прийняттям Податкового кодексу України нормативні документи, такі, як Закон 2181-III[3], втратили чинність. Проте на базі норм цього Закону продовжують діяти положення, які були створені з урахуванням специфіки антикризового управління суб'єкта-боржника. Тому низка питань або не мають повного висвітлення з урахуванням норм Податкового кодексу, або мають суперечливий та нечіткий характер. Так, наприклад, не наведено переліку податків та зборів, заборгованість за якими підлягає розстрочці (відстрочці) та прощенню; норма, згідно з якою визначається проміжок часу, за яким не нараховуються недоїмки (штраф, пеня) та інші фінансові санкції за невиконання чи неналежне виконання грошових зобов'язань щодо сплати податків і зборів, втратила чинність; також бракує оновлених документів, де б чітко визнавались умови та форма для розстрочення (відстрочення) податкового боргу в умовах антикризового управління суб'єкта-боржника у реальному секторі економіки[4].

Згідно з нормами, викладеними у главі «Погашення податкового боргу платників податків» Податкового кодексу України, з 01.01.2011 року були створені та

© Людмила Іванова, 2013

діяли наступні нормативні акти: Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків» (далі Порядок 1036), Порядок списання непогашених грошових зобов'язань або податкового боргу після ліквідації платника податків» (далі Постанова № 1231), Порядок списання безнадійного податкового боргу платників податків» (далі Порядок 1034) та Постанова КМУ від 27 грудня 2010 р. N 1235 «Про затвердження переліку обставин (далі Постанова N 1235), що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин».

Попри те, що три вищезазначених Порядки є нормативними актами, де підкреслюється, що вони не стосуються процедур банкрутства, у них визначені основні риси, правила загального характеру стосовно процесів розстрочення та прощення боргів. Інакше кажучи, ці регулятиви у певному ступені є базовою методикою щодо нормативів, які створені задля застосування саме в умовах процедур банкрутства. До таких нормативів належать: Наказ ДПАУ від 15 березня 2002 року № 111 та Наказ ДПАУ від 21 листопада 2000 року № 600 із затвердженням Порядку проведення органами державної податкової служби прощення (списання) і розстрочення (відстрочення) податкового боргу платників податків на підставі укладеної мирової угоди у справі про банкрутство і податкове роз'яснення положень такого порядку, Лист ДПАУ від 24 січня 2009 року № 748/5/24-0416 – Списання несплаченого податкового боргу, Лист ДПАУ від 4 грудня 2003 року № 7199/7/24-1117 – Списання податкового боргу банкрута.

Таким чином, існує, як виглядає, паралельна підпорядкованість нормативів з банкрутства базовим регулятивам, тим, які втратили чинність, а також чинним у теперішній час. Це призводить до непорозумінь у бухгалтерському відображенні процесів розстрочення та прощення боргів суб'єкта–боржника у процедурах фінансового оздоровлення [5].

Нещодавно Порядок № 1036 відмінено, натомість прийнято Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, затверджений Наказом № 1261 Міністерства фінансів України від 30.11.2012 р. (далі Порядок № 1261). Такий Порядок пов'язано з переліком обставин, що зумовлюють необхідність розстрочення або погашення боргів (Постанова 1235). На рисунку 1 відображено підстави для розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань, податкового боргу.

Серед причин, що є підставою для розстрочення боргів, виділені ті, що виникають у зв'язку з відкриттям процедури банкрутства.

Однак необхідно зауважити, що всі вищезазначені на рисунку 1 фактори, можуть зумовити не тільки фінансові труднощі, а й призвести до відкриття такої процедури. Причому процедура відстрочення боргів дозволяється тільки в умовах обставин непереборної сили.

Загальні основи для розстрочення або відстрочення боргів згідно з прийнятим Порядком № 1261 не усунули вищенаведених протиріч з нормативними актами антикризового управління. Різниця щодо реструктуризації та списанні боргу виникає за низкою ознак, наприклад:

- підставами для здійснення таких операцій: в антикризовому управлінні пріоритетне право рішення належить з боку комітету кредиторів більшості голосів кредиторів, з боку боржника – керівнику боржника або арбітражному керуючому; у загальному порядку – органам державної податкової служби;
- умовами платності: у процедурах банкрутства користування наданим податковим кредитом здійснюється на умовах безоплатності;
- строками розстрочення або відстрочення: в антикризовому управлінні строк визначається за умови мирової угоди та строком проведення заходів фінансового оздоровлення, у загальному порядку реструктуризації податкових боргів – дорівнює календарному місяцю або іншому строку за згодою сторін;
- характером обмеження сум договору: у загальному порядку договір має обмежений характер на рівнях державної податкової служби областях, містах Києві та Севастополі; державної податкової служби в містах з районним поділом, у районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонних та об'єднаних органах державної податкової служби.

Згідно із змістом Порядку № 600, який містить правила процедур прощення (списання) і розстрочення (відстрочення) податкової заборгованості при укладенні мирової угоди у справі про банкрутство, можна виділити підходи, спрямовані на створення пільгового режиму відносно суб'єкта-боржника, що має відповідати принципу збереження майна боржника (табл.1). У якості критерію, за яким податковий борг підлягає списанню та розстроченню або відстроченню, виступає строк заборгованості суб'єкта-боржника.

Проте прощення боргів за першим та другим пунктами (табл. 1) підпорядковується загальному порядку списання боргів, строк несплати яких склав більше ніж три роки або три роки до провадження справи (дня подачі заяви ініціатором до господарського суду). У бухгалтерському обліку такі борги списуються внаслідок спливу терміну давності. Однак передбачено (вочевидь для умов банкрутства) у якості варіанту, що такі борги можуть відстрочуватись, а потім у процедурі мирової угоди списуватись або реструктуруватися.

Стосовно третього пункту можна сказати наступне. У наш час, коли вступив в дію Закон 4212- XIV, мораторій на задоволення вимог кредиторів встановлюється з початком провадження справи про банкрутство, тому розстрочений або відстрочений борг залишається або до часу, коли погашаються борги у процедурі санації, або до часу здійснення мирової угоди.

У зв'язку з тим, що підприємство у процедурі банкрутства не припиняє діяльності, є ймовірність виникнення поточних прострочених податкових боргів, які згідно з Порядком № 600 тільки на 30 % погашаються у мировій угоді (п. 4 табл. 1).

Таким чином, податкові норми, з одного боку, вносять елементи чіткості в питання реструктуризації боргів в антикризовому управлінні, з іншого боку, правила реструктуризації саме податкових боргів мають обмежений характер, що не передбачено в нормах законодавства з банкрутства, і в зв'язку з цим не в повній мірі (обмежений характер) відповідає реалізації принципу відновлення платоспроможності боржника.До того ж паралельна підпорядкованість положень щодо реструктуризації боргів базовим нормативним актам, що втратили чинність, та, одночасно нормам Податкового кодексу, різноманітні вимоги до розстрочення, списання боргів та окремо податкових

боргів не сприяють реалізації принципу комплексного характеру нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку у системі антикризових заходів боржника.

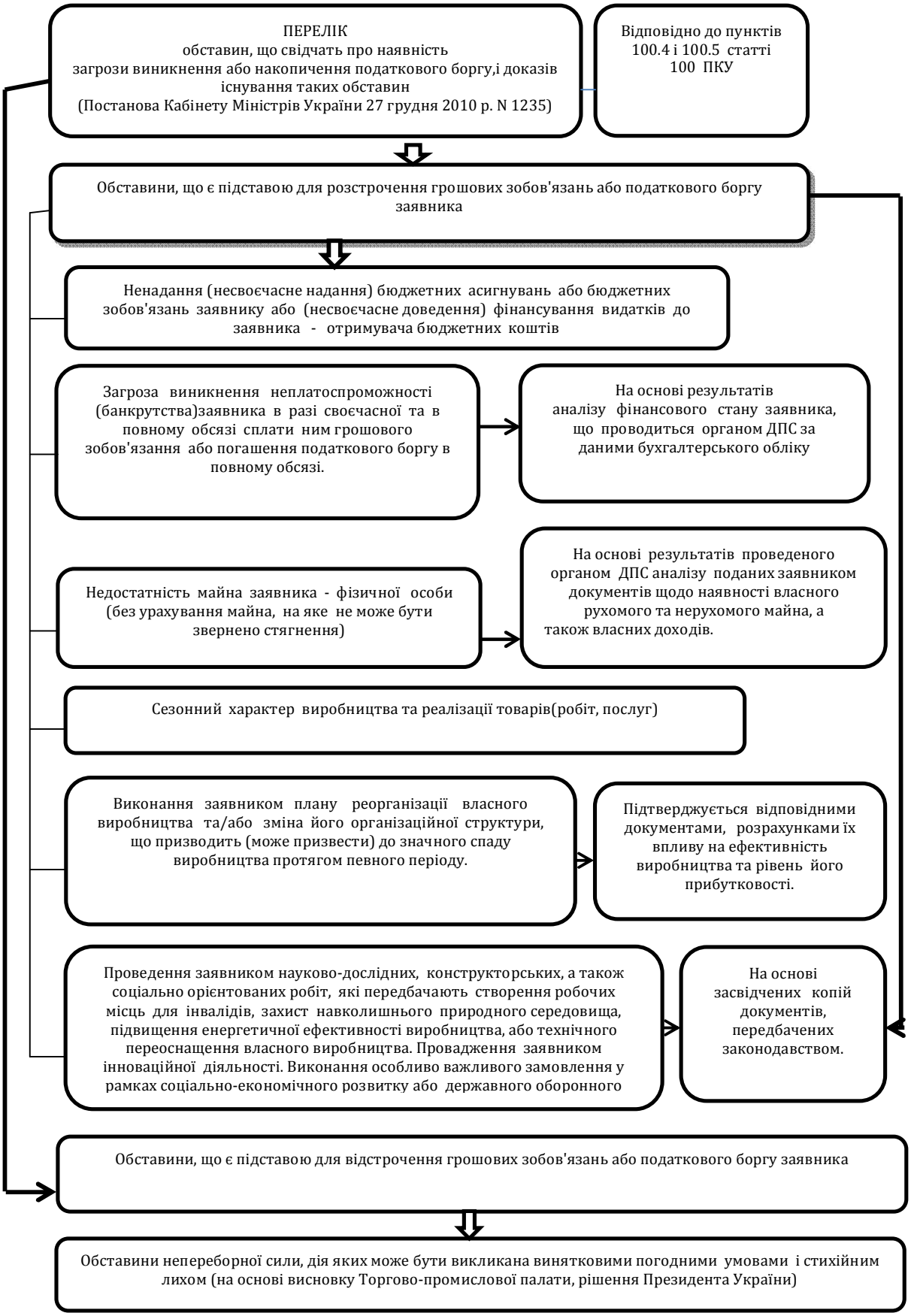

Рис. **1. Характеристика обставин, що є основою щодо розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань та податкового боргу суб'єкта-боржника**

***Таблиця* 1. Прощення чи розстрочення боргів залежно від строків їх виникнення**

Строк	Прощення чи розстрочення, а також відстрочення грошових зобов'язань, податкових боргів
1.Строк, що передував трьом повним календарним рокам до дня подання заяви про порушення справи про банкрутство до господарського суду	Прощенню (списанню) підлягають нараховані, але не сплачені на дату укладення мирової угоди
2. Строк протягом трьох останніх календарних років перед днем подання заяви про порушення справи про банкрутство до господарського суду	Прощенню (списанню) чи розстроченню (відстроченню) підлягають нараховані, але не сплачені на дату укладення мирової угоди
3.Суми податкового боргу з платежів, відстрочені, розстрочені та реструктуровані до дня укладення мирової угоди	Підлягають прощенню (списанню) та розстроченню (відстроченню), що залишилися несплаченими на день укладання мирової угоди
4.Нарахована, але не сплачена на день укладення мирової угоди сума податкового боргу у розмірі 30 відсотків від донарахованих за результатами документальних перевірок	Підлягають прощенню (списанню) та розстроченню (відстроченню,) що залишилися несплаченими на день укладання мирової угоди,

Частина 2. Стан інформаційно-методичного забезпечення обґрунтування реструктуризації заборгованості.

Вимоги наведених нормативних актів щодо обліку кожного виду податку та залежно від строку їх погашення зумовлюють необхідність аналітичної деталізації бухгалтерського відображення грошових зобов'язань та податкових боргів, складанні окремих графіків погашення, відомостей до журналу-ордеру 3.

Водночас важливою вимогою для здійснення реструктуризації боргів згідно з Порядком 1261 є економічне обґрунтування, яке складається з:

- переліку і доказів існування обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкових боргів;
- аналізу фінансового стану;
- розрахунків прогнозних доходів платника, що гарантують виконання графіка погашення розстрочених (відстрочених) сум.

Для більш детального уявлення про надання доказів щодо наявності загрози несплати податкових боргів, ще до дії Порядку 1261, органами державної податкової служби наказом від 11.02.2010 № 72 затверджено «Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів ДПС для розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань» (далі Рекомендації №72). Ці рекомендації стосуються загального порядку прощення або реструктуризації податкових боргів. Необхідно зауважити, що відносно суб'єктів-боржників, їх фінансового стану, діють «Методичні рекомендацій щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства», затверджені Наказом Міністерства економіки України від 19.01.2006 № 14 (із змінами від 26 жовтня 2010 року № 1361) (далі Рекомендації № 14). Рекомендації № 14 використовуються з метою економічної експертизи суб'єкта-боржника у реальному секторі економіки, натомість Рекомендації № 72 мають більш вузький характер, спрямований на виявлення можливості (або неплатоспроможності) боржника сплатити податкові борги (табл. 2).

З тією ж метою, на нашу думку, в антикризовому управлінні суб'єкта господарювання можливо використовувати Рекомендації 72, але з урахуванням його специфіки.

У якості інформаційного та методичного забезпечення здійснення аналізу згідно з Рекомендаціями № 72 виступають дані звітності та розрахунки показників (наведені у таблиці 2). У методичному забезпеченні усі чотири складові взаємопов'язані, розрахунки щодо підтвердження загрози податкового боргу, більш ретельно розкриваються за результатами аналізу платоспроможності та фінансової стійкості. Це виступає підґрунтям для оцінки забезпечення податкового кредиту.

Оскільки розрахунки фінансової стійкості та платоспроможності також використовуються у Рекомендаціях № 14, тому зупинимося тільки на окремих елементах аналізу платоспроможності та складової методичного забезпечення, а саме – загрози виникнення податкового боргу.

Коротко стосовно оцінки платоспроможності суб'єкта-боржника необхідно зазначити наступне. Показники платоспроможності підприємства розраховуються та оцінюються для встановлення можливості погашення податкових зобов'язань і містять: коефіцієнт покриття, який розраховується згідно з методикою Рекомендацій 72 як відношення оборотних засобів до короткострокової заборгованості та резервів наступних платежів (у теорії економічного аналізу за таким алгоритмом розрахунку він також має назву загального коефіцієнта ліквідності; коефіцієнт загальної ліквідності (за розрахунком, який у методиці економічного аналізу частіше фігурує як проміжний коефіцієнт ліквідності).

Різноманіття назв показників у науковій та практичній літературі з економічного аналізу, зокрема фінансового аналізу, дотепер залишається проблемою цього наукового напряму. Цікавою відносно оцінки платоспроможності є пропозиція фахівців, які вважають, що однією з основних відмінностей показників платоспроможності від показників ліквідності, є їх миттєвість або моментний характер [6], що цілком ураховано у методиці Рекомендацій 72.

***Таблиця* 2. Інформаційно-методичне забезпечення встановлення загрози виникнення податкового боргу**

Інформаційне забезпечення*	Методичне забезпечення
Основні джерела інформації: - баланс підприємства (форма N 1) ; - звіт про фінансові результати (форма N 2) ; - звіт про рух грошових коштів (форма N 3) ; - фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (стандарт бухгалтерського обліку N 25) ; - фінансова звітність, встановлена законодавством для окремих категорій підприємств (приватні, сільськогосподарські підприємства, з іноземними інвестиціями, бюджетні, неприбуткові підприємства та організації тощо); - декларації (розрахунки) платежів до бюджету, які стали підставою для нарахування податкового зобов'язання; - акти перевірок контролюючих органів, які стали підставами для нарахування податкових зобов'язань; - заходи підприємства для підвищення рівня платоспроможності та фінансової стійкості; - прогноз доходів підприємства на термін дії розстрочення (відстрочення); - величина активів на дату звернення, що відповідає рядкам балансу 220, 230 та 240; - значення величин довгострокового та короткострокового залученого капіталу; - дані облікової системи органів державної податкової служби щодо стану розрахунків платників з бюджетом. додатково: - звіт про власний капітал (форма N 4) ; - примітки до річної фінансової звітності (форма N 5) ; - звіт про наявність та рух основних фондів, амортизацію (знос) (форма N 11-ОЗ) ; - обстеження технологічних інновацій промислового підприємства (форма N 1-інновація) ; - звіт про фінансові результати і дебіторську та кредиторську заборгованість (форма N 1-Б) ; - інша інформація, необхідна для якісного аналізу та виявлення резервів виробництва.	1.Загроза виникнення податкового боргу Коефіцієнт загрози виникнення податкового боргу. 2. Оцінка платоспроможності підприємства Коефіцієнт покриття (за аналогією розрахунку загального коефіцієнта ліквідності. Коефіцієнт загальної ліквідності (за аналогією розрахунку проміжного коефіцієнту ліквідності). 3. Оцінка фінансової стійкості за методикою, що в теорії визначається як аналіз за трифакторною моделлю 4. Оцінка забезпечення податкового кредиту на основі ретельного аналізу дебіторської заборгованості.
*Необхідні уточнення: перелік, назву форм звітів, їх рядки необхідно використовувати з урахуванням вимог до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	

Коефіцієнт загрози виникнення податкового боргу (Кз)[1], на наш погляд відображає сутність цього аналізу, що відповідає його меті. Для розрахунку такого показника згідно з Рекомендаціями № 72 у чисельнику має бути наведено дві складові. Перша (Ал) – це високоліквідні активи (поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти), наявні у платника податків на момент подання заяви про розстрочення. Причому у сумі чисельника не враховуються кошти підприємства, які заблоковані на рахунках банком (за наявності належно оформленого банківського підтвердження). Друга (Кн) – грошові кошти, що надійдуть з моменту подання заяви до настання граничного терміну сплати податкових зобов'язань, які визначаються як добуток денної виручки від реалізації продукції (товарів, послуг) та кількості днів з моменту подання заяви до настання граничного терміну сплати податкових зобов'язань.

У знаменнику пропонується вказувати наступні суми:

– поточних податкових зобов'язань платника податків з усіх податків, зборів (обов'язкових платежів), термін сплати яких припадає на той самий податковий період, що і податкове зобов'язання, яке платник просить розстрочити (відстрочити);
– податкового боргу (у тому числі розстроченого (відстроченого), за яким терміни сплати припадають на період дії нового розстрочення (відстрочення) на момент звернення (у разі якщо підприємство є платником податків у різних районах, необхідно за даними платника враховувати суми податкових зобов'язань та боргу в усіх цих районах);
– заборгованості по зарплаті;
– першочергових зобов'язань платника податків, виконання яких може впливати на погашення розстроченого податкового зобов'язання, зокрема: суму раніше розстрочених податкових зобов'язань, терміни сплати яких настануть протягом дії нового розстрочення;
– наявність банківських кредитів;
– платежів, несплата яких може спричинити зупинку виробництва (штрафні санкції підрозділів МНС, МОЗ, інших органів, плата за ліцензії, сертифікати та дозволи, платежі за енергоносії тощо).

Нормативне значення цього коефіцієнта менше

[1] *у цьому випадку і далі у тексті наведено позначення, які використовуються в Рекомендаціях 72*

одиниці.

Оскільки вищенаведена методика має загальний характер дії, пропонуємо внести деякі уточнення для використання її в умовах антикризового управління суб'єкта-боржника.

По-перше, обґрунтування процедури реструктуризації боргів необхідно для укладання мирової угоди, у якій беруть участь не лише органи податкової служби, а також інші реєстрові кредитори, тому важливо мати на увазі, що розстроченню (відстроченню), списанню у мировій угоді підлягають не всі борги:

- умови затвердженої мирової угоди не можуть бути поширені на вимоги першої черги задоволення, а саме: вимоги щодо виплати заборгованості із заробітної плати за три місяці роботи, що передують порушенню справи про банкрутство; зобов'язань, що виникли внаслідок заподіяння шкоди життю та здоров'ю громадян;
- витрати, які пов'язані з судовими процедурами та іншими процедурами банкрутства;
- заборгованість із сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, невикористаних та своєчасно не повернутих коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності а також заборгованість зі сплати страхових внесків до цільових страхових фондів інших видів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

По-друге, період розстрочення боргів, у тому числі податкових, більший, ніж термін у загальному порядку. Тому доцільно розрахунки, зокрема, коефіцієнта, загрози виникнення боргу визначати як моменті показники (на початок кожного місяця) у динаміці на період розстрочення боргів згідно з мировою угодою (або планом санації). Із суми чисельника цього показника слід вираховувати активи, які за умовами розвитку вітчизняного ринку цінних паперів не можуть вважатися високоліквідними активами. Для розрахунку коштів (Кн), «які можуть надійти з моменту подання заяви до настання граничного терміну сплати податкових зобов'язань», доцільно використовувати не усереднені показники, а реальні, згідно з графіком надходжень за кожний місяць, який належить до очікуваного терміну розстрочення.

У знаменнику потрібно враховувати тільки ті борги, які увійшли до реєстру кредиторських вимог.

При значенні показника загрози виникнення боргу більше одиниці згідно з Рекомендаціями № 72 підприємство має надати роз'яснення щодо інформації про «чинники, які унеможливлюють своєчасне надходження коштів, зокрема у рахунок погашення дебіторської заборгованості з урахуванням особливості фінансової діяльності підприємства». У складі таких чинників (у прикладі до Рекомендацій № 72) наводяться випадки, коли одного з дебіторів, який мав велику частку у дебіторській заборгованості суб'єкта-боржника, визнано банкрутом. Другим чинником є ускладнення щодо розрахунків з контрагентом унаслідок форс-мажорних обставин (інакше кажучи, можна вважати цю заборгованість безнадійною). На наш погляд, для підприємств в антикризовому управлінні було б доцільним до цього додати розширений перелік обставин, що спричиняють уповільнення грошового потоку. Це можуть бути причини, які є характеристикою не тільки безнадійних, але й сумнівних боргів.

Візьмемо до уваги, що визначення сумнівного та безнадійного боргів у національних стандартах бухгалтерського обліку надано вельми стисло, та звернемось до Податкового кодексу Україні (далі ПКУ). Згідно з нормою ПКУ (п. 14.1.11 «в»), заборгованість визначається безнадійною у зв'язку з визнанням суб'єкта боржника банкрутом, тобто перебування боржника у досудових та судових процедурах санації характеризує його заборгованість (для кредитора) сумнівною (тільки оголошення боржника банкрутом господарським судом перетворює таку заборгованість у безнадійну). Теж саме можна зауважити у пп. 159.1.1 ст. 159 ПКУ, де визначення сумнівної заборгованості пов'язано з відкриттям провадження справи про банкрутство стосовно дебітора або «стягнення заставленого ним майна нотаріусом».

Також поняття сумнівного боргу наведено у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» як ознаки зменшення корисності фінансових активів (зокрема дебіторської заборгованості (параграф 59 МСБО 39) [2]. Перелік дій, у результаті яких відбувається зменшення корисності активів, запропонованих в МСБО 39, збігається за сутністю з переліком обставин у Порядку 1235 (рис.1).

Крім того, у вітчизняній практиці можливість визнання банкрутом пов'язана з невдалими заходами у санаційний період суб'єкта-боржника, що не призводить до погашення всіх видів кредиторської реєстрової заборгованості за певною черговістю.

Таким чином, перелік вищеназваних обставин у рекомендаціях щодо виникнення боргів в антикризовому управлінні доцільно доповнити такими ознаками, як: несвоєчасне погашення основної суми заборгованості та відсотків за умовами контракту; проведення оздоровлювальних фінансових процедур (досудової санації); здійснення реорганізації власного виробництва та зміна його організаційної структури, що призводить (може призвести) до значного спаду виробництва протягом певного періоду; сезонний характер виробництва, що може призвести до значного спаду виробництва; відкриття процедури банкрутства контрагента. Такі рекомендації можуть бути створені окремо, а можуть залучатись до складу Рекомендацій 72 загального характеру.

Розрахунок показника загрози виникнення податкових боргів є основою для подібних розрахунків відносно всієї реєстрової заборгованості боржника, що поряд з переліком ознак виникнення загрози боргів, дозволить удосконалити методичне забезпечення реструктуризації боргів в умовах антикризового управління суб'єкта-боржника.

Список літератури

1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: закон України від 16 липня 1999 року № 196-14 за даними сайту / Верховна Рада України– Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2343-12.*
2. *Про внесення змін до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом [Електронний ресурс] : закон України № 4212-VI від 22 грудня 2011 року за даними сайту / Верховна Рада України– Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2343-12.*

3. *Про порядок погашення зобов'язань платників податківперед бюджетами і державними цільовими фондами [Електронний ресурс]: закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III за даними сайту / Верховна Рада України– Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2343-12*
4. *Іванова Л. Б. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку суб'єктів реального сектору економіки у процедурі банкрутства – мирової угоди [зб. наук. праць] / Л. Б. Іванова. – К. КНЕУ – 2012. – вип. 27. – С. 416-428.*
5. *Іванова Л. Б. Бухгалтерський облік суб'єкта реального сектору економіки у процедурі мирової угоди / Л. Б. Іванова // Економічний аналіз : зб. наук. праць.– Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр ТНЕУ «Економічна думка», 2011. – Вип. 9. – Частина 3. – С. 127-133*
6. *Лахтіонова Л. А. Аналіз платоспроможності та ліквідності підприємницької діяльності : монографія / Л. А. Лахтіонова. – К. : КНЕУ. 2010. – С. 657*
7. *Фінансові інструменти: визнання та оцінка [Електронний ресурс] : міжнародний стандарт фінансової звітності 39 (МСБО 39) за даними сайту / Верховна Рада України – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show /92.*
8. *Наказ ДПАУ від 21 листопада 2000 року № 600 щодо затвердження «Порядку проведення органами державної податкової служби прощення (списання) і розстрочення (відстрочення) податкового боргу платників податків на підставі укладеної мирової угоди у справі про банкрутство» /Ліквідація підприємств: процедура та облік [Текст]: збірник систематизованого законодавства /укл. О. Б.Кушина, І. О. Львова – К.: Бліц-Інформ, 2009. – Вип.3 – С. 147.*
9. *Національні Стандарти бухгалтерського обліку //Газета «Все про бухгалтерський облік» – 2012. № 8-9 – С. 17-24; 57-61*
10. *Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755VI [Електронний ресурс]: за даними сайту ДПСУ – Режим доступу:http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_ id=300560&catid=46733*
11. *Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин [Електронний ресурс] : постанова КМУ від 27 грудня 2010 р. N 1235 за даними сайту Верховної Ради України – Режим доступу:http://zakon.nau.ua/?uid=1193.1.56&title=%.*

РЕЗЮМЕ

Иванова Людмила

Аспекты нормативного и методического обеспечения учета и анализа реструктуризации долгов в условиях антикризисного управления субъекта-должника

Исследовано нормативно-правовое обеспечение учета рассрочки, отсрочки, списания долгов в антикризисном управлении субъектов реального сектора экономики в контексте положений и их изменений к соответствующим статьям Налогового кодекса Украины. Рассмотрены методические подходы к экономическому обоснованию реструктуризации долгов общего характера и сделаны предложения в условиях заключения мирового соглашения.

RESUME

Ivanova Lyudmyla

Aspects of normative and methodological recording and analysis of debt restructuring in conditions of anti-crisis management of subjects-debtor

In the article there has been investigated the regulatory and legal framework for deferral account, postponement, cancellation of debt in anti-crisis management subjects of the real economy sector in the context of the thesis and amendments to the relevant articles of the Tax Code of Ukraine. Methodical approaches to the study of economic restructuring of debts of a general nature and offers made under a settlement of an agreement are considered.

Стаття надійшла до редакції 28.02.2013 р.