

УДК 657.471:658.148:005.334.4

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА-БОРЖНИКА В ПРОЦЕДУРАХ ВІДНОВЛЕННЯ ПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ ТА БАНКРУТСТВА

Битківська А.В.

Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана

Досліджено склад специфічних витрат, що виникають в умовах застосування до підприємства-боржника процедур відновлення платоспроможності та банкрутства. Встановлено, що на даний момент законодавче регулювання бухгалтерського обліку зазначених витрат відсутнє. Методичні підходи, що існують в науковій літературі, на нашу думку, також не здатні забезпечити ефективний облік витрат підприємства-боржника. У зв'язку з цим запропоновано власний підхід до бухгалтерського обліку витрат в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства. Авторський підхід дозволить оптимізувати процес облікового відображення специфічних витрат підприємства-боржника, оскільки спрямований на забезпечення відповідності законодавчим нормам, врахування специфіки кожної окремої процедури та здійснення відокремленого обліку досліджуваних витрат.

**Ключові слова:** банкрутство, витрати, ліквідація, мирова угода, неплатоспроможність, розпорядження майном, санація.

**Постановка проблеми.** Застосування процедур відновлення платоспроможності та банкрутства викликає появу низки витрат у підприємства-боржника, які спрямовані не лише на погашення кредиторам попередньо утвореної заборгованості. Такі витрати виникають безпосередньо у зв'язку з введенням відповідних процедур та не характерні для звичайної діяльності вітчизняних підприємств. На даний момент немає жодного нормативно-правового акту, який би регулював питання обліку витрат в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства зокрема та ведення бухгалтерського обліку підприємством-боржником взагалі. Якщо юридичні аспекти банкрутства досить глибоко досліджуються та постійно удосконалюються, то проблеми, пов'язані з обліковим відображенням операцій, здійснюваних в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства ще не знайшли достатнього відображення у працях науковців та не були повністю освітлені. Тому існування певної невизначеності в питаннях бухгалтерського обліку підприємства-боржника, в т. ч. й обліку специфічних витрат, значно ускладнює роботу спеціалістів та гальмує процеси відновлення платоспроможності та банкрутства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблема бухгалтерського обліку витрат в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства не знайшла достатнього відображення у працях вітчизняних науковців. Проте, дослідження у цьому напрямку все ж здійснювали Булкот Г.В., Галенко О.М., Глущук О.М. та Іванова Л.Б. Дещо ширше дане питання розглядали зарубіжні науковці. Особливо заслуговує на увагу науковий доробок Байкіної С.Г., Бархатова А.П., Баталова Т.М., Богатої І.М., Векшиної О.І., Голлай І.М., Кобозевої Н.В., Малигіної А.М., Метелєва С.Є., Мієрманової С.Т., Назарян С.М., Плотнікової Л.П., Федорової Г.В., Юн Г.Б., Якубової О.М.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Питання обліку витрат в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства в вітчизняній науковій літературі на даний момент є недостатньо освітленим, а використання підходів, запропонованих зарубіжними

науковцями неможливе без їх адаптування до норм чинного законодавства у сфері бухгалтерського обліку та банкрутства. Крім того, існуючі підходи є досить розрізненими, тому, вважаємо, що проблема визначення єдиної ефективної методики відображення зазначених витрат залишається досить актуальною.

**Мета статті.** Метою наукової роботи є проведення аналізу та узагальнення існуючих наукових підходів, а також норм діючого законодавства, і, як результат, визначення або розроблення єдиної оптимальної методики облікового відображення витрат в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства.

**Виклад основного матеріалу.** До неплатоспроможного підприємства відповідно до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 р. № 2343-ХІІ (надалі – Закон № 2343-ХІІ) [10] застосовуються відповідні судові та досудові процедури відновлення платоспроможності та банкрутства. Здійснивши аналіз положень Закону № 2343-ХІІ та виходячи з логіки трактувань понять «банкрутство» та «неплатоспроможність», а також визначення сутності кожної окремої процедури, до процедур відновлення неплатоспроможності можемо віднести процедуру санації до порушення справи про банкрутство (надалі – досудова санація), розпорядження майном, а також санації та мирової угоди, у випадку їх введення до визнання боржника банкрутом, до процедур банкрутства – процедуру ліквідації, а також санації та мирової угоди, у разі їх застосування після визнання боржника банкрутом.

Зазначимо, що і процедури відновлення платоспроможності, і процедури банкрутства мають відповідний вплив на діяльність підприємства-боржника.

В процедурах відновлення платоспроможності підприємство-боржник продовжує здійснювати свою господарську діяльність, а керівник продовжує виконувати свої повноваження, окрім санації, коли керівник звільняється, та розпорядження майном, коли повноваження керівника можуть бути обмежені чи припинені у випадках, передбачених ст. 22 Закону № 2343-ХІІ. В про-

цедурі ліквідації діяльність боржника припиняється, а керівник звільняється.

Кожна з зазначених процедур безпосередньо чи опосередковано, не залежно від того здійснюється чи припиняється господарська діяльність боржника, викликає появу у неплатоспроможного підприємства ряду особливих витрат, що обумовлені нестандартністю та виключністю ситуації, в якій опиняється боржник. Погоджуючись з Івановою Л. Б. [11, с. 394], дійсно вважаємо доцільним вважати такі витрати специфічними.

Оплата витрат в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства здійснюється керівником боржника за вимогою арбітражного керуючого (за винятком процедур санації та ліквідації, коли керівник звільняється), або ж безпосередньо арбітражним керуючим з майбутньою компенсацією йому таких витрат боржником. Крім того, витрати виникають і у кредиторів, які також у майбутньому мають бути відшкодовані, якщо їх вимоги будуть визнані та ухвалені господарським судом [11, с. 395].

Проаналізувавши положення Закону № 2343-ХІІ [10], пропонуємо згрупувати зазначені витрати для цілей бухгалтерського обліку (табл. 1) та здійснити їх деталізацію в розрізі окремих процедур відновлення платоспроможності та банкрутства.

Маємо зауважити, що зі всіх зазначених в табл. 1 видів витрат, витрати на проведення аудиту або оплату послуг тих чи інших спеціалістів та експертів, а також на виплату вихідної допомоги працівникам здійснюються і в звичайних умовах діяльності підприємства, але в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства такі витрати мають примусовий характер, оскільки, наприклад, зобов'язання проведення аудиту встановлюється ухвалою господарського суду про порушення справи про банкрутство, звільнення працівників, а, отже, і виплата їм вихідної допомоги, передбачається планом санації та є обов'язковою умовою при відкритті процедури ліквідації. Тому вважаємо доцільним їх також віднести до специфічних витрат, пов'язаних з процедурами відновлення платоспроможності та банкрутства.

З огляду на вище наведене, можемо стверджувати, що дійсно в кожній процедурі відновлення платоспроможності та банкрутства мають місце специфічні та нестандартні витрати, які не виникають в звичайних умовах діяльності підприємства. Однак, такі витрати, як і витрати будь-якої діяльності, мають бути належним чином відображені в бухгалтерському обліку.

Методологічні засади формування інформації про витрати підприємства в бухгалтерському обліку встановлюються П (С)БО № 16 «Витрати» [18], яким визначено, що витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Проаналізувавши склад витрат, наведений в П (С)БО № 16, маємо визнати, що інформація щодо витрат боржника в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства в даному положенні відсутня.

Разом з тим, відзначимо той факт, що в діючому Плані рахунків відсутні рахунки, призначені для відображення операцій, здійснюваних підприємством-боржником, в т. ч. й тих, що стосуються відображення специфічних витрат в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства. Тому питання як обліковувати специфічні витрати бухгалтерській службі підприємства-боржника залишається невизначеним. Перед бухгалтерами постає проблема вибору бухгалтерських записів, які в подальшому будуть систематизовані в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, використання даних яких мають сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень.

На практиці досить часто відображення всіх витрат в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства здійснюється на рахунках, призначених для відображення витрат діяльності підприємства, які пов'язані з виробництвом та (або) реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). Такий підхід, на нашу думку, не зовсім вірний, оскільки позбавляє можливості

Таблиця 1

**Основні витрати підприємства-боржника  
в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства**

Вид витрат	Досудова санація	Розпорядження майном	Санація	Ліквідація	Мирова угода
Витрати на оплату судового збору	+	+	+	+	-
Витрати на оприлюднення відомостей про процедури відновлення платоспроможності та банкрутства	+	+	+	+	+
Витрати на виплату грошової винагороди арбітражному керуючому	+	+	+	+	+
Відшкодування витрат арбітражного керуючого, пов'язаних з виконанням ним повноважень розпорядника майна, керуючого санацією або ліквідацією.	+	+	+	+	+
Витрати на проведення аудиту, на оплату ін. послуг аудиторів, а також юристів, незалежних оцінювачів та ін. експертів і спеціалістів	+	+	+	+	+
Відшкодування витрат кредиторів на проведення аудиту, якщо аудит проводився за рішенням суду за рахунок їхніх коштів	-	+	-	-	-
Витрати на виплату вихідної допомоги працівникам	-	-	+	+	-
Витрати на організацію продажу майна боржника	-	-	+	+	-

Джерело: розроблено автором за даними [10]

розмежування витрат, що здійснюються в межах основної діяльності, яка, як зазначалося вище, в процедурах відновлення платоспроможності продовжує здійснюватись підприємством-боржником, та специфічних витрат, поява яких зумовлена власне введенням відповідних процедур.

В свою чергу, відсутність відокремленого обліку специфічних витрат в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства не дозволяє визначити їх загальну суму для співставлення з доходами, отриманими в результаті реалізації заходів, передбачених відповідною процедурою, а, отже, й унеможлиблює визначення ефективності такої процедури.

Яким же чином необхідно обліковувати специфічні витрати? Для відповіді на дане питання розглянемо та проаналізуємо підходи, запропоновані вітчизняними та зарубіжними науковцями (табл. 2).

Наведені далі підходи, запропоновані як вітчизняними, так і російськими науковцями, тому зауважимо, що російським законодавством про банкрутство визначено п'ять процедур банкрутства: спостереження, фінансове оздоровлення, зовнішнє управління, конкурсне провадження та мирова угода. В загальних ознаках можна визначити, що процедура спостереження відповідає

вітчизняній процедурі розпорядження майном; фінансового оздоровлення та зовнішнього управління – санації; конкурсного провадження – ліквідації. Крім того, План рахунків Російської Федерації звісно ж відрізняється від вітчизняного, тому підходи зарубіжних науковців розглянемо як орієнтовні.

**Підхід № 1**, як бачимо з даних табл. 2, є найпоширенішим серед науковців та пов'язаний з обліком витрат на окремому рахунку «Витрати, пов'язані з процедурами банкрутства» з відкриттям окремих субрахунків залежно від видів витрат та джерел їх покриття. Таку пропозицію висуває вітчизняний науковець Булкот Г. В. [5, с. 120] та значна кількість зарубіжних науковців [1; 2; 9; 19].

Російські науковці Метелев С. Є. та Мієрманова С. Т. [14, с. 99] даний підхід вважають раціональним, оскільки операції по відображенню витрат, що виникають у відповідних процедурах, акумулюються на одному рахунку, а, отже, таку інформацію легко контролювати та аналізувати. Разом з тим, науковці роблять зауваження, що Планом рахунків та Інструкцією по його використанню такий рахунок не передбачено, тому для відображення досліджуваних витрат використовується рахунок «Інші доходи та витрати».

Таблиця 2

**Основні наукові підходи до бухгалтерського обліку витрат підприємства-боржника в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства**

№ п/п	Загальний зміст наукового підходу до обліку витрат	Вітчизняні науковці			Зарубіжні науковці							
		Булкот Г.В. [5, с. 120]	Глуцук О.М. [8, с. 11]	Іванова Л.В. [11, с. 400]	Голлай І.М. [9, с. 59]	Байкіна С.Г., Богатая І.М., Федорова Г.В., Юн Г.Б. [1]	Бархатов А.П., Назарян Є.М., Малигіна А.М. [2, с. 26, 27]	Баталова Т.М. [3, с. 69]	Брацеславцева Н.А., Свєрчкова О.Ф. [4, с. 23]	Векшина О.І. [6, с. 39, 40]	Плотнікова Л.П. [19, с. 62]	Якубова О.М. [21]
1	Облік витрат на окремому рахунку «Витрати, пов'язані з процедурами банкрутства» з відкриттям до нього субрахунків.	+			+	+	+				+	
2	Віднесення всіх витрат до витрат, пов'язаних з виробництвом та (або) реалізацією товарів, робіт, послуг, окрім витрат, пов'язаних з ліквідацією, які визнаються як інші витрати.									+		+
3	Облік витрат на рахунках витрат іншої діяльності з відкриттям субрахунків у розрізі окремих видів витрат та джерел їх погашення.			+				+				
4	Відображення витрат на рахунку «Витрати майбутніх періодів» з послідовним віднесенням до витрат іншої (в т. ч. й надзвичайної) діяльності.								+			
5	Визнання всіх витрат надзвичайними та їх облік на субрахунку «Інші надзвичайні витрати» з відкриттям аналітичних рахунків до нього.		+									

Джерело: розроблено автором

В свою чергу, Іванова Л. Б. [11, с. 399] наголошує на тому, що в літературі існує думка про те, що акумулювання витрат на окремо створеному рахунку «Витрати, пов'язані з процедурами банкрутства» суперечить принципу безперервності, якого мають дотримуватись підприємства, виходячи з припущення, що їх діяльність буде тривати далі. Такої думки зокрема дотримуються й Брацеславцева Н. А. та Сверчкова О. Ф. [4, с. 23] та пропонують витрати, які виникають при провадженні справи про банкрутство, відобразити на рахунку «Витрати майбутніх періодів» з послідовним віднесенням до витрат іншої діяльності, в т. ч. й надзвичайної.

**Підхід № 2** полягає у віднесення всіх досліджуваних витрат до витрат, пов'язаних з виробництвом та (або) реалізацією товарів, робіт, послуг, окрім витрат, пов'язаних з ліквідацією, які визнаються іншими витратами.

Векшина О. І. [6, с. 39, 40] зазначає, що витрати, здійснювані в процедурах спостереження, фінансового оздоровлення та зовнішнього управління є витратами, пов'язаними з виробництвом та (або) реалізацією товарів, робіт, послуг. Не відносяться до даного виду витрат витрати, здійснювані в процесі конкурсного провадження, оскільки обумовлені процедурою ліквідації боржника та направлені на продаж майна.

Якубова О. М. [21] для повного та достовірного відображення господарських операцій, пов'язаних з процедурами банкрутства, пропонує ввести субрахунки 1-го, 2-го та 3-го порядку до рахунків «Загальногосподарські витрати» (для всіх організацій, крім торгових) та «Витрати на продаж» (для торгових організацій). На цих рахунках науковець пропонує обліковувати витрати, що виникають у відповідних процедурах банкрутства (в розрізі судових витрат, витрат на винагороду арбітражному керуючому та інших витрат), окрім витрат, що виникають в процедурі конкурсного провадження, оскільки в даній процедурі відбувається ліквідація боржника. Як зазначає автор, всі витрати, пов'язані з ліквідацією, мають бути віднесені на зменшення конкурсної маси, тому й пропонується такі витрати обліковувати на рахунку «Інші доходи та витрати».

Схожої позиції дотримується й Кобозєва Н. В. [12, с. 12], яка обґрунтовує необхідність відобразити витрати, пов'язані з веденням процедур банкрутства, як витрати по звичайним видам діяльності (витрати на винагороду арбітражному керуючому та ін.) та інші витрати (судові збори та ін.).

На противагу зазначеним твердженням науковців [6, 12, 21] протиставимо позицію Мієрманової С. Т. [12], з якою ми повністю погоджуємося, та яка полягає в тому, що «витрати по банкрутству» не можливо відносити на витрати по звичайним видам діяльності, оскільки їх неможливо ідентифікувати з витратами, пов'язаними з виготовленням та продажем продукції, придбанням та продажем товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

Ключовим у визначенні звичайної діяльності підприємства відповідно до НП (С)БО № 1 є визначення її як будь-якої саме основної діяльності. В свою чергу, основна діяльність трактується як операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою

створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. До таких операцій в жодному разі неможливо віднести операції, пов'язані зі здійсненням витрат в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства.

**Підхід № 3** пов'язаний з обліком витрат як витрат іншої діяльності.

Іванова Л. Б. [11] зазначає, що в судових та досудових антикризових заходах можливе застосування підходу до бухгалтерського обліку витрат з відкриттям (або використанням) синтетичного рахунку з деталізацією у розрізі окремих видів витрат та джерел їх погашення саме в межах іншого виду діяльності.

На рахунку «Інші доходи та витрати» з відкриттям субрахунку «Витрати, пов'язані з процедурами банкрутства» пропонує обліковувати витрати, що виникають при введенні процедури спостереження, Баталова Т. М. [3, с. 69].

**Підхід № 4.** Кардинально відрізняється від всіх вище зазначених підходів, позиція Глушук О. М. [8, с. 11], яка визначає процедури відновлення платоспроможності або припинення діяльності підприємства як надзвичайні події, а тому й всі витрати, пов'язані з даними процедурами пропонує визнавати надзвичайними та відобразити на субрахунку 993 «Інші надзвичайні витрати» з відкриттям до нього аналітичних рахунків. Однак, виникає питання чи дійсно введення процедур відновлення платоспроможності та банкрутства можна вважати надзвичайними подіями в діяльності підприємства?

Настенко М. М. [16, с. 332] підкреслює, що надзвичайні події відбуваються не лише внаслідок дії природних факторів, а й в результаті впливу людського фактору, який іноді здатний до більш вагомої провокації негативних наслідків для підприємств, таких, наприклад, як повна збитковість.

Припущення щодо можливості віднесення досліджуваних витрат до витрат, що виникають як наслідки надзвичайних обставин господарської діяльності висловлює й Мієрманова С. Т. [15]. На надзвичайності ситуації, в якій опиняється підприємство-боржник також наголосує Голлай І. М. [9, с. 58].

Кравцова О. М. [13, с. 129] зазначає, що в процедурі розпорядження майном та санації діяльність боржника класифікують як звичайну, тобто боржник здійснює діяльність, визначену його статутом або положенням про підприємство. Процедура ж ліквідації класифікується як надзвичайна, в якій не діє принцип безперервності діяльності, оскільки супроводжується завершенням виробничого циклу і припиненням виробничої діяльності боржником.

В той же час, Чижишин О. І. [20, с. 79] екстраординарними вважає й всі заходи, пов'язані з санацією (оздоровленням) підприємства.

Вважаємо, що немає сенсу в більш глибокому дослідженні та доведенні можливості віднесення витрат в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства до надзвичайних. Зумовлено це тим, що хоч і визнання таких специфічних витрат як надзвичайних дійсно могло б вирішити проблему їх бухгалтерського обліку, однак, така можливість зникла у зв'язку із прийняттям НП (С)БО № 1. Поняття «надзвичайної діяльності» було виключено із системи стандартів бухгал-

терського обліку, як і рахунок 99 «Надзвичайні витрати», призначений для їх обліку. Це дає можливість стверджувати, що тепер вся діяльність підприємства позиціонується як звичайна.

Однак, якби витрати в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства дійсно вважалися б надзвичайними, на яких би рахунках їх сьогодні обліковували? Відповідь на це питання знаходимо в консультації В. Орлової [17], яка зазначає, що витрати, які раніше класифікувалися як надзвичайні тепер слід обліковувати на рахунку 97 «Інші витрати». Отже, за такого підходу витрати в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства слід відображати в обліку як витрати, що виникають в процесі діяльності підприємства, але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг.

Для визначення доцільності використання того чи іншого розглянутого підходу до обліку досліджуваних витрат визначимо **критерій**, яким має відповідати такий підхід. Під критеріями маємо на увазі ті основні характеристики методичного підходу, які, на нашу думку, забезпечать ефективність та раціональність відображення в обліку специфічних витрат.

**1-ий критерій:** відповідність нормам діючого законодавства у сфері банкрутства та бухгалтерського обліку.

**2-ий критерій:** врахування специфіки кожної окремої процедури відновлення платоспроможності та банкрутства, а також їх впливу на діяльність боржника (здійснюється діяльність чи припиняється).

**3-ій критерій:** відокремлений облік сум специфічних витрат, пов'язаних з відновленням платоспроможності та банкрутства, та витрат діяльності підприємства-боржника, з метою забезпечення інформаційних потреб аналізу ефективності застосування відповідної процедури.

**4-ий критерій:** спрямованість на оптимізацію роботи та мінімізацію дій бухгалтерської служби підприємства-боржника.

Жоден з розглянутих підходів (табл. 2) не здатен забезпечити виконання зазначених критеріїв, а, отже, й ефективний облік витрат в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства. Обґрунтуємо таке твердження.

**Підхід № 1** не відповідає **1-му критерію**, оскільки суперечить законодавчо встановленому принципу безперервності, якщо застосовуватиметься в процедурах відновлення платоспроможності, оскільки на той момент факт банкрутства ще не буде встановлено господарським судом. Проте, зазначимо, що застосування такого підходу є можливим в процедурах банкрутства, в яких припущення про безперервність діяльності не діє, оскільки боржник вже визнаний банкрутом.

**Підходи № 2, 4** суперечать **3-му критерію**, у зв'язку з тим, що не забезпечують відокремлений облік сум специфічних витрат, пов'язаних з відновленням платоспроможності та банкрутства, та витрат діяльності підприємства-боржника.

**Підхід № 3** не враховує специфіку кожної процедури відновлення платоспроможності та банкрутства (**2-ий критерій**). Застосування такого підходу неможливе в процедурах банкрутства, які зумовлюють припинення діяльності під-

приємства, тому взагалі недоцільно відображати досліджувані витрати як витрати діяльності, оскільки діяльність не здійснюється.

**Підхід № 5** не забезпечує виконання **1-го критерію**, тому що, як вже зазначалося вище, відбулися зміни у законодавстві, які скасували поділ діяльності підприємства на звичайну та надзвичайну, та зумовили неможливість використання рахунків для обліку надзвичайних витрат.

Враховуючи невідповідність наведених підходів першим трьом критеріям, вважаємо, що вони не дозволять оптимізувати роботу бухгалтерської служби, а, отже, й не відповідають **4-му критерію**.

З огляду на вище наведене, пропонуємо авторський підхід до обліку витрат в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства.

З метою виконання **2-го критерію** вважаємо необхідним здійснювати диференційований облік витрат за видами процедур:

**1) Облік витрат в процедурах відновлення платоспроможності.** В процедурах досудової санації, розпорядження майном, а також санації й мирової угоди, у разі їх введення до визнання боржника банкрутом, як вже зазначалось, діяльність підприємства продовжує здійснюватися. Тому, в порядку узгодження з **1-м критерієм**, спираючись на склад витрат, представлений в НП (С)БО № 1, керуючись діючим Планом рахунків та Інструкцією до нього, а також погоджуючись в такій ситуації з Івановою Л. Б. [11], вважаємо доцільним віднесення витрат в процедурах відновлення платоспроможності до складу інших витрат діяльності й відображення їх на рахунку 97 «Інші витрати діяльності», що використовується для обліку витрат, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових), але не пов'язані з виробництвом (реалізацією) основної продукції (товарів) та послуг.

Таблиця 3

**Структура субрахунку 978 «Витрати, пов'язані з процедурами відновлення платоспроможності»**

№ субрахунку 3-го порядку	Назва субрахунку 3-го порядку
9781	Витрати на оплату судового збору
9782	Витрати на оприлюднення відомостей про процедури відновлення платоспроможності
9783	Витрати на оплату грошової винагороди арбітражному керуючому
9784	Відшкодування витрат арбітражного керуючого
9785	Витрати на оплату послуг сторонніх спеціалістів та експертів
9786	Відшкодування витрат кредиторів
9787	Витрати на виплату вихідної допомоги працівникам
9788	Витрати на організацію продажу майна боржника
9789	Інші витрати, пов'язані з процедурами відновлення платоспроможності

Джерело: розроблено автором

З метою забезпечення відокремленого обліку витрат в процедурах відновлення платоспроможності (**3-й критерій**) пропонуємо відкрити субра-

хунок 978 «Витрати, пов'язані з процедурами відновлення платоспроможності» з подальшим відкриттям до нього субрахунків 3-го порядку (табл. 3). За Дт цього рахунку мають відображатися суми визнаних витрат, за Кт – списання суми витрат на рахунок 79 «Фінансові результати», для чого пропонуємо відкрити відповідний субрахунок 794 «Результат від здійснення процедур відновлення платоспроможності»;

## 2) Облік витрат в процедурах банкрутства.

В процедурах ліквідації, а також санації й мирової угоди, у разі їх введення після визнання боржника банкрутом, діяльність підприємства припиняється. Отже, про облік таких витрат, подібно до витрат в процедурах відновлення платоспроможності у складі витрат іншої діяльності, не може бути й мови, оскільки діяльність взагалі вже не здійснюється. Крім того, Законом № 2343-ХІІ стосовно процедури ліквідації чітко визначено, що на цьому етапі банкрут приступає до виконання всіх грошових зобов'язань, але жодних додаткових зобов'язань не виникає, крім витрат безпосередньо пов'язаних з ліквідаційною процедурою (ст. 38, п. 1).

Тому, задля забезпечення **1-го критерію**, пропонуємо внести зміни до Плану рахунків та Інструкції до нього шляхом введення рахунку 98 «Витрати, пов'язані з процедурами банкрутства» (табл. 4) з встановленням права на відкриття якого підприємствами, що вже визнані банкрутами. Відкриття такого рахунку підприємством в процедурах банкрутства не буде суперечити принципу безперервності, оскільки в ситуації встановленого судом банкрутства підприємство вже не може стверджувати, що у нього відсутні наміри щодо припинення діяльності та ліквідації.

Таблиця 4

### Структура рахунку 98 «Витрати, пов'язані з процедурами банкрутства»

№ субрахунку	Назва субрахунку
981	Витрати на оплату судового збору
982	Витрати на оприлюднення відомостей про процедури банкрутства
983	Витрати на оплату грошової винагороди арбітражному керуючому
984	Відшкодування витрат арбітражного керуючого
985	Витрати на оплату послуг сторонніх спеціалістів та експертів
986	Відшкодування витрат кредиторів
987	Витрати на виплату вихідної допомоги працівникам
988	Витрати на організацію продажу майна боржника
989	Інші витрати, пов'язані з процедурами банкрутства

Джерело: розроблено автором

У зв'язку з введенням такого рахунку, в Інструкції до плану рахунків назву 9 класу рахунків пропонуємо замінити на «Витрати», а в абзаці першому розділу «Клас. 9» зробити уточнення, що «рахунки класу «Витрати» застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової, іншої діяльності та витрат, пов'язаних з банкрутством підприємства».

На даний же момент, враховуючи відсутність рахунку 98 «Витрати, пов'язані процедурами банкрутства» та необхідність безперервного ведення бухгалтерського обліку аж до моменту безпосередньої ліквідації банкрута, пропонуємо обліковувати витрати в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства все ж у складі інших витрат діяльності з відкриттям субрахунку 978 «Витрати, пов'язані з банкрутством», якщо процедури банкрутства були першими введеними процедурами, а бо ж субрахунок під номером 979, якщо попередньо вводились процедури відновлення платоспроможності в розрізі субрахунків третього порядку, аналогічних субрахункам, зазначеним в табл. 4. За Дт цього рахунку мають відображатися суми визнаних витрат, за Кт – списання суми витрат на рахунок 79 «Фінансові результати», для чого пропонуємо відкрити відповідний субрахунок «Результат від здійснення процедур банкрутства» під номером 794 чи 795, знову ж таки залежно від черговості введення процедур, а також внести зміни в абзац перший розділу «Рахунку 79», зазначивши, що його призначено не лише для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства, але й інформації про результати від здійснення процедур банкрутства.

Внесення зміни до робочого плану рахунків призведуть до необхідності внесення змін в облікову політику підприємства-боржника чи підприємства-банкрута. Облікова політика може бути змінена, як правило, з початку року у відповідних випадках, наприклад, якщо зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, що є необхідним і в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства. На нашу думку, враховуючи виключність ситуації, в яку потрапляє підприємство-боржник (банкрут), зміни в облікову політику необхідно вносити не з початку року, а з моменту введення відповідних процедур. Такої ж позиції при внесенні змін в облікову політику з моменту визнання боржника банкрутом та відкриття процедури ліквідації дотримуються Булкот Г. В. та Галенко О. М. [7, с. 272]. На необхідності внесення змін в облікову політику боржника в умовах антикризового управління наголошує й Іванова Л. Б. [11, с. 400].

**Висновки і пропозиції.** В результаті проведеного дослідження визначено склад основних специфічних витрат в розрізі процедур відновлення платоспроможності та банкрутства, які мають виключний характер та непритаманні звичайній діяльності підприємства.

Враховуючи відсутність законодавчо закріпленого порядку бухгалтерського обліку досліджуваних витрат та недосконалість існуючих методичних підходів вітчизняних та зарубіжних науковців, запропоновано авторський підхід до обліку витрат, який має практичну значимість, оскільки дозволить не лише уникнути обліку витрат в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства на розсуд кожного окремого бухгалтера, але й забезпечить оптимізацію роботи бухгалтерської служби підприємства-боржника, можливість отримання достовірних даних зацікавленими користувачами (арбітражним

керуючим, кредиторами, державними органами тощо), здійснення контролю за такими витратами та підвищення ефективності процедур, в межах яких витрати здійснювались, а також, в разі необхідності, визначення доцільності переходу до наступної процедури.

Таким чином, в статті розглянуто лише незначний аспект бухгалтерського обліку підприємства-боржника в процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства, пов'язаний

з виникненням нестандартних, специфічних витрат. Разом з тим, детального дослідження потребує й облік операцій, пов'язаних з отриманням підприємством-боржником доходів в процесі реалізації заходів, передбачених відповідними процедурами, а також інших операцій, якими супроводжуються процедури відновлення платоспроможності та банкрутства, оскільки й їх облікове відображення викликає безліч проблемних питань.

## Список літератури:

1. Байкіна С. Г. Учет и анализ банкротств: Учебное пособие / С. Г. Байкіна. – М.: Дашков и К, 2008 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://lib.lunn.ru/KP/Spring2010/baikina.pdf>
2. Бархатов А. П. Процедура банкротства: бухгалтерский учет / А. П. Бархатов, Е. Н. Назарян, А. Н. Мальгина. – М.: ИВЦ «Маркетинг», 1999. – 132 с.
3. Баталова Т. Н. Учет и анализ банкротств: учеб. пособие / Т. Н. Баталова; Перм. гос. ун-т. – Пермь, 2009. – 224 с.
4. Бреславцева Н. А. Банкротство организаций. Основные положения, бух. учет / Н. А. Бреславцева, О. Ф. Сверцова. – М.: Феникс, 2007. – 160 с.
5. Булкот Г. В. Облік і аналіз процесів ліквідації та санації підприємств України на стадії банкрутства: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Г. В. Булкот; Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К., 2007. – 255 с.
6. Векшина О. И. Учет и анализ банкротств: учеб. пособие / О. И. Векшина; Яросл. гос. ун-т. – Ярославль: ЯрГУ, 2005. – 136 с.
7. Галенко О. Тактика побудови синтетичного обліку при ліквідації підприємств-банкрутів / О. Галенко, Г. Булкот // Вісник Львівського університету. – 2007. – Вип. 37. – С. 272-276.
8. Глуцук О. М. Облік і аналіз операцій з припинення діяльності підприємства та відновлення його платоспроможності: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / О. М. Глуцук; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2005. – 22 с.
9. Голлай И. Н. Организация и ведение бухгалтерского учёта и составление бухгалтерской отчётности в условиях проведения в отношении предприятия-должника процедур банкротства / И. Н. Голлай // Наука ЮУрГУ. Секции экономики, управления и права: материалы 63-й науч. конф. – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2011. – Т. 3. – С. 58-61.
10. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 р. № 2343-ХІІ (ред. від 23.12.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>
11. Іванова Л. Б. Бухгалтерський облік витрат в умовах антикризових заходів боржника / Л. Б. Іванова // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – № 2 (66). – С. 394-401.
12. Кобозева Н. В. Организация и методика проведения аудиторской проверки несостоятельных предприятий: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.12 / Н. В. Кобозева; ГОУ ВПО Всеросс. заоч. фин.-экон. ин-тут. – М., 2009. – 26 с.
13. Кравцова О. М. Оцінка активів та зобов'язань підприємства при банкрутстві / О. М. Кравцова // Економіка і регіон. Науковий вісник ПолтНТУ ім. Ю. Кондратюка. – 2012. – № 5 (36). – С. 128-132.
14. Метелев С. Е. Учет и анализ банкротств: учебное пособие / С. Е. Метелев, С. Т. Миерманова. – Омск: Омский институт (филиал) РГТЭУ, 2010. – 401 с.
15. Миерманова С. Т. Состав, учет и порядок возмещения расходов по делу о банкротстве / С. Т. Миерманова // Сибирский торг.-экон. журнал. – 2012. – № 15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cyberleninka.ru/article/n/sostav-uchet-i-poryadok-vozmesheniya-rashodov-po-delu-o-bankrotstve>
16. Настенко М. М. Надзвичайна діяльність підприємств в умовах кризи неплатежів / М. М. Настенко // Збірник наукових праць ВДАУ. – 2008. – Вип. 36. – С. 330-333.
17. Орлова В. Куди тепер у бухоблік відносити надзвичайні витрати / Орлова В. // Бухгалтерська електронна газета «Інтерактивна бухгалтерія». – 2013. – № 117 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/9457>
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 зі змі та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
19. Учет и анализ банкротства: уч. пособие / Л. К. Плотникова, О. В. Кайро, Р. В. Скачкова и др. – Саратов: Саратовский гос. соц.-экон. ун-тет, 2010. – 136 с.
20. Чижишин О. І. Проблемні питання обліку надзвичайних доходів і витрат / О. І. Чижишин // Облік і фінанси. – 2012. – № 1. – С. 77-81.
21. Якубова О. Н. Организация бухгалтерского учета при осуществлении процедур банкротства: автореф. дисс. ... канд. екон. наук: 08.00.12 / О. Н. Якубова; Мичуринский гос. аграрный ун-тет. – Мичуринск, 2007. – 28 с.

**Бытковская А.В.**

Киевский национальный экономический университет  
имени Вадима Гетьмана

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ-ДОЛЖНИКА В ПРОЦЕДУРАХ ВОССТАНОВЛЕНИЯ ПЛАТЕЖЕСПОСОБНОСТИ И БАНКРОТСТВА**

### **Аннотация**

Исследован состав специфических расходов, возникающих в условиях применения к предпринятию-должнику процедур восстановления платежеспособности и банкротства. Установлено, что на данный момент законодательное регулирование бухгалтерского учета указанных расходов отсутствует. Методические подходы, существующие в научной литературе, по нашему мнению, также не способны обеспечить эффективный учет расходов предприятия-должника. В связи с этим предложено собственный подход к бухгалтерскому учету расходов в процедурах восстановления платежеспособности и банкротства. Авторский подход позволит оптимизировать процесс учетного отражения специфических расходов предприятия-должника, поскольку направлен на обеспечение соответствия законодательным нормам, учета специфики каждой отдельной процедуры и осуществления обособленного учета исследуемых расходов.

**Ключевые слова:** банкротство, расходы, ликвидация, мировое соглашение, неплатежеспособность, распоряжение имуществом, санация.

**Bytkivska A.V.**

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

## **ACCOUNTING COSTS OF THE DEBTOR IN THE PROCEDURE OF SOLVENCY RESTORATION AND BANKRUPTCY**

### **Summary**

Studied composition specific costs arising in the conditions applying to the debtor procedures of solvency restoration and bankruptcy. Established that at the moment the legal regulation of accounting of these costs is absent. Methodological approaches that exist in the scientific literature, in our opinion, is also not able to provide effective cost accounting of the debtor. In connection with this proposed its own approach to cost accounting procedures of solvency restoration and bankruptcy. The author's approach will optimize the process for accounting of specific expenditures of the debtor, as aimed at ensuring compliance with existing law, taking into account the specifics of each individual procedure and the implementation of separate accounting of the investigated costs.

**Keywords:** bankruptcy, costs, liquidation, settlement agreement, insolvency, disposition of property, readjustment.