

## **Особливості процедури банкрутства державних підприємств і послідовність дій бухгалтера при ліквідації**

**Анотація.** *Розглянуто особливості банкрутства державних підприємств в Україні, нормативну базу відбиття наслідків процедури банкрутства у бухгалтерському обліку підприємства-банкрута, запропоновано нові підходи до складання ліквідаційного балансу.*

**Abstracts.** *The peculiarities of the Ukrainian state enterprises' bankruptcy laws about reflection of the bankruptcy consequences in accounting are described; new approaches to composition of the liquid balance are offered.*

**Постановка проблеми.** Світова економічна і фінансова криза торкнулася України. Вітчизняна економіка реагує на кризу уповільненням темпів розвитку, скороченням виробництва. Теоретично це може призвести до нової хвилі банкрутств підприємств, у першу чергу, державних, якщо їх вчасно не підтримати. На жаль, шляхи відновлення платоспроможності підприємств ще недостатньо використовуються через недосконалість судового процесу, господарського, цивільного та трудового права, а головне, через дефіцит коштів, що мали б виділятися на підтримку усіх державних підприємств. Тому вірогідність банкрутства багатьох державних підприємств дуже велика. На даний час, у рамках Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» банкрутство як механізм означає стадійний процес проходження процедури банкрутства підприємства з метою відновлення його платоспроможності або, коли це неможливо, ліквідацію підприємства як такого. Але навіть коли підприємство ліквідують, то на базі його активів можуть з'явитися нові виробництва, якщо їх покупець приймає рішення відновити якусь частину виробництва на базі придбаних активів. Тобто ситуація не є безнадійною.

Роль бухгалтерського обліку, як основного носія повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів важко переоцінити, особливо у кризовий період. За Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік на підприємствах ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Проте аналіз нормативної бази бухгалтерського обліку та практики банкрутств показує, що послідовність дій бухгалтера при ліквідації підприємства-банкрута не прописана і не відбита у

нормативних актах бухгалтерського обліку. Тому вирішення проблем щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з ліквідації, а саме обліку активів, вимагає детального теоретичного дослідження та розробки специфічних методичних підходів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Методологічною основою дослідження є праці вітчизняних та зарубіжних вчених, які досліджують питання обліку та аналізу операцій з припинення діяльності підприємств і відновлення їх платоспроможності. За останні роки питанню оцінки фінансово-економічного стану підприємства приділяли увагу в своїх працях М.І. Баканов, О.В. Єфімова, А.І. Ковальов, М.І. Комнін, А.Д. Шеремет. Різним аспектам оздоровлення підприємств та антикризовим заходам присвячено праці Л. Абалкіна, П. Буніча, В. Кришталева, Є. Куличкова, І. Лаврушенкої, Б. Мільнера та інших. Відображення в обліку операцій з припинення діяльності підприємств та відновлення їх платоспроможності висвітлено в працях І.О. Астраханцевої, А.П. Бархатова, Ф.Ф. Бутинця, В.І. Валетова, М.Я. Дем'яненка, С.Л. Коротаєва, Т.О. Кубасової, О.М. Назаряна, В.М. Пархоменка, О. Примакової, В.І. Ткача, О.П. Шуміліна та інших.

**Постановка завдання.** Мета роботи полягає в узагальненні існуючої законодавчої регламентації проблем обліку активів при банкрутстві державного підприємства, виявленні недоліків та прогалин в обліку активів при ліквідаційній процедурі та розробці відповідних рекомендацій. Об'єктом дослідження є державне підприємство при ліквідації у процедурі банкрутства.

**Виклад основного матеріалу.** Банкрутство, як економічна категорія – це інструмент, що дозволяє підприємству знаходити шляхи відновлення платоспроможності після того, як воно опинилося в ситуації нездатності виконувати свої зобов'язання. Процедура банкрутства спрямована на те, щоб боржник мав змогу розв'язати проблеми, які штовхнули його до скрути. Для цього можуть бути обрані різні шляхи: реорганізація підприємства, пошук інвестора, ліквідація. Останнє застосовується в тому разі, якщо підприємство як суб'єкт господарювання абсолютно не спроможне працювати в ринкових умовах і виконувати свої боргові зобов'язання, а його активів значною мірою не вистачає для розрахунків з кредиторами. Подальше існування такого підприємства створює ланцюжок банкрутств для інших підприємств, що завдає шкоди економіці держави загалом.

До причин накопичення збитків на державних підприємствах відносять:

- деструкційні зміни на ринку попиту та споживання призвели до зниження обсягів виробництва на великих підприємствах, при цьому фіксовані, умовно-постійні витрати залишилися на тому самому рівні. Відбувся ефект, зворотний «ефекту масштабу»;
- гостра нестача обігових коштів змусила великі підприємства перейти на давальницькі схеми роботи. Замовники - комерційні структури - ставали власниками прибутків. Для самого ж підприємства такі схеми були збитковими;
- управління державними великими підприємствами визнане неефективним.

Процедура банкрутства державних підприємств в Україні має особливості, серед яких слід виділити наступні:

1. Державну політику щодо запобігання банкрутству, а також забезпечення умов реалізації процедури відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом стосовно державних підприємств здійснює державний орган з питань банкрутства, який:

- сприяє створенню організаційних, економічних та інших вимог, які є необхідними для реалізації процедур відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом;
- пропонує господарському суду кандидатури арбітражних керуючих, розпорядників майна, керуючих санацією або ліквідаторів для державних підприємств, щодо яких порушена справа про банкрутство;
- організовує проведення експертизи фінансового становища державних підприємств при підготовці справи про банкрутство до розгляду або у разі її призначення господарським судом під час проведення справи про банкрутство;
- надає висновки про наявність ознак приховуваного, фіктивного банкрутства або доведення до банкрутства щодо державних підприємств;
- формує єдину базу даних про підприємства, щодо яких порушено справу про банкрутство та інше.

2. До початку провадження справи про банкрутство власнику майна боржника державного підприємства може бути надана фінансова допомога в розмірі, достатньому для погашення зобов'язань боржника перед кредиторами або проведена досудова санація. Ініціатором досудової санації можуть виступати уповноважений орган підприємства, кредитори або інші особи. Але знайти ефективний механізм розроблення та застосування досудової санації можна лише за умови тісної співпраці Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції, Міністерства промислової політики, інших профільних міністерств та Фонду державного майна України. Така санація проводиться за рахунок коштів державних підприємств та інших джерел фінансування. Обсяг коштів для проведення досудової санації за рахунок коштів Державного бюджету України щорічно встановлюється Законом про Державний бюджет України. Слід звернути увагу, що Закон про Державний бюджет України 2008 не застосований до умов сьогоденної кризи. Державний бюджет на 2009 рік повинен містити окрему антикризову програму для державних підприємств. Умови проведення досудової санації за рахунок інших джерел фінансування погоджуються з органом, що уповноважений управляти майном підприємства-боржника у встановленому Кабінетом Міністрів порядку. Для розроблення плану досудової санації на підприємстві створюється робоча група за участю керівника підприємства, представника уповноваженого органу, кредитори (за їх згодою) та інвестори, у разі надходження пропозицій з їх боку. Досудова санація проводиться не більше ніж 12 місяців.

3. У тому разі, коли щодо підприємства-боржника раніш було прийнято рішення про приватизацію, суддя виносить ухвалу про припинення приватизації до припинення провадження у справі про банкрутство цього

підприємства. Ця ухвала направляється уповноваженому органу, державному органу з питань банкрутства та відповідному державному органу приватизації.

На практиці процедура банкрутства часто використовувалася для проведення тіньової приватизації. Тому актуальним стає питання щодо захисту державних підприємств від незаконної приватизації, нагальним є прийняття нормативних актів стосовно заборони приватизації українських державних підприємств іноземними компаніями. На даний час кон'юнктура зовнішнього ринку для державних підприємств, наприклад, ВАТ «Укртелеком», Одеський припортовий завод несприятлива, оскільки ціна на їх акції знизилася. При проведенні конкурсу з продажу акцій існує велика імовірність того, що підприємство купить іноземна державна компанія [6]. Під час падіння фондового ринку державні підприємства слід не приватизувати для їх продажу і одномоментного наповнення бюджету, а підтримувати, бо державні підприємства платять податки і збори, формуючи доходну частину бюджету постійно, щомісяця.

Слід звернути увагу, що санація – це не тільки юридична процедура, яка пов'язана з виконанням завдання сплати боргів кредиторів, а, насамперед, комплекс різноманітних заходів, які дозволяють підприємству подолати кризу, сформувати та утримати конкурентні переваги і забезпечити ефективність у довгостроковій перспективі. На рис. 1 запропоновано схему процедури санації, яка відображає її економічний аспект

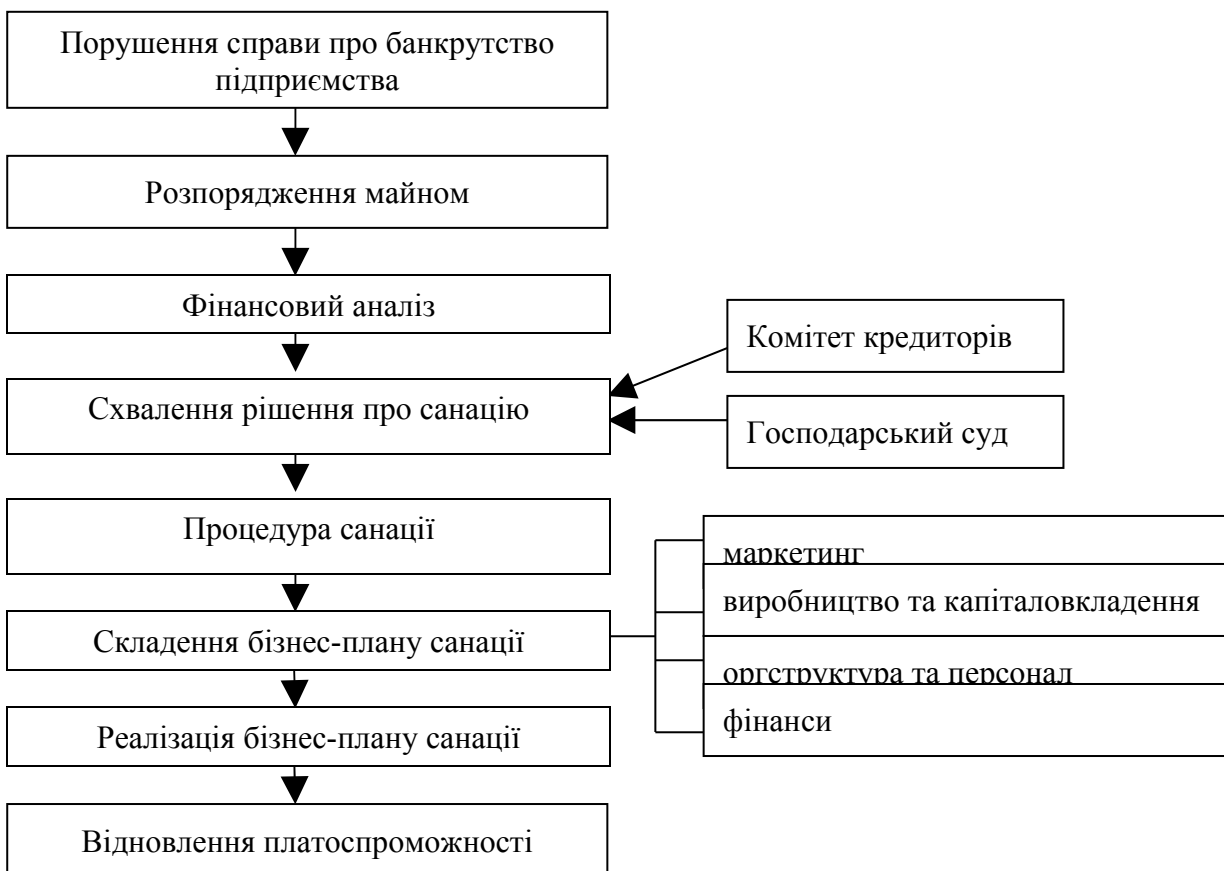


Рис. 1 – Схема економічної процедури санації

Проблемним для державних підприємств є те, що держава, як правило, не санує підприємства. Частіше процедура санації проводиться за рахунок приватного капіталу. І держава ніколи не приймає на себе частки відповідальності, хоча у Законі України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» чітко прописано, що за борги відповідає власник. Тож, якщо держава, маючи частку власності у підприємстві, розраховує на отримання прибутку з такого підприємства, то держава повинна брати безпосередню участь у санації підприємства. Отже, ефективність проведення процедури санації державного підприємства є функція від трьох головних складових:

- розробка оптимального плану санації, який би врахував структуру та якість активів і пасивів боржника та його виробничий потенціал;
- координація дій органів виконавчої влади та державних кредиторів;
- залучення інвестицій.

Якщо ж усі заходи під час санації не призвели до поновлення платоспроможності боржника та при наявності клопотання комітету кредиторів про визнання боржника банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури, господарський суд визнає боржника банкрутом, відкриває ліквідаційну процедуру та призначає ліквідатора. До складу ліквідаційної комісії можуть входити представники кредиторів, фінансових органів, при необхідності - представники державного органу у справах нагляду за страховою діяльністю, Антимонопольного комітету України, державного органу з питань банкрутства, органу місцевого самоврядування.

З дня прийняття господарським судом постанови про визнання боржника банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури: підприємницька діяльність банкрута завершується закінченням технологічного циклу з виготовлення продукції у разі можливості її продажу; строк виконання всіх грошових зобов'язань банкрута та зобов'язання щодо сплати податків і зборів вважається таким, що настав; припиняється нарахування неустойки (штрафу, пені), процентів та інших економічних санкцій по всіх видах заборгованості банкрута; відомості про фінансове становище банкрута перестають бути конфіденційними чи становити комерційну таємницю; скасовується арешт, накладений на майно боржника, визнаного банкрутом, чи інші обмеження щодо розпорядження майном такого боржника. Накладення нових арештів або інших обмежень щодо розпорядження майном банкрута не допускається; вимоги за зобов'язаннями боржника, визнаного банкрутом, що виникли під час проведення процедур банкрутства, можуть пред'являтися тільки в межах ліквідаційної процедури.

Слід зауважити, що на бухгалтерську службу підприємства покладена велика відповідальність в процедурі ліквідації підприємства. Але бухгалтер дуже часто стикається з проблемою відсутності первинної документації, що ускладнює його роботу і призводить до необхідності залучення аудиторів.

Стає питання, яку роботу повинен виконати бухгалтер при ліквідації?

Якщо юридичні дії у процедурі ліквідації досить детально прописані у діючому законодавстві, то для бухгалтерської служби це поле залишається

неосвітленим. У табл. 1. представлена послідовність дій бухгалтера підприємства у процедурі ліквідації адекватно юридичним фактам.

Таблиця 1 - Послідовність відображення дій при ліквідації підприємства-банкрута в суді та в бухгалтерії підприємства

|   |  |
|---|--|
| Юридичні наслідки порушення справи про банкрутство у господарському суді            | Відбиття юридичних дій в бухгалтерському обліку  |
| 1. Стосовно конфіденційності інформації   | Доступ до інформації відкрито кредиторам, органам ДПІ та іншим державним органам   |
| 2. Дії щодо нарахування штрафних санкцій  | Припиняється нарахування штрафних санкцій за податками і зборами (обов'язковими платежами), слід зафіксувати суми боргу за кожним податком в акті звірки   |
| 3. Дії щодо застави активів   | Підприємство повідомляє ДПІ про зняття податкової застави, при необхідності звертається до господарського суду. Скасовуються усі види застави, у тому числі й арешт майна. Від Виконавчої державної служби при Міністерстві юстиції надходять відповідні документи про припинення рішень суду. Бухгалтер проводить звірки за документами, що надходять |
| 4. Передача штампів, печатки і документації ліквідатору                             | Бухгалтер оформлює акти приймання-передачі штампів, печатки та усіх документів: установчих, бухгалтерської документації, документів щодо обліку особового складу робітників та заробітної плати для їх подальшої передачі в архівні установи   |
| 5. Звільнення робітників  | Бухгалтер оформлює Наказ про звільнення, нараховує вихідну, допомогу, ставить відмітку в трудовій книзі, повідомляє Фонд зайнятості про звільнення   |
| 6. Кредитори, вимоги яких виникли у процедурі банкрутства заявляють про свої вимоги | Бухгалтер проводить звіряння розрахунків за позовними заявами кредиторів, вимоги яких виникли під час банкрутства і надає ліквідатору інформацію про визнання або невизнання їх вимог  |
| 7. Всі вимоги кредиторів, які не були зараховані до реєстру вважаються погашеними   | Проводиться списання кредиторської заборгованості тим кредиторам, вимоги яких не увійшли до реєстру  |
| 8. Формування ліквідаційної маси  | Проводиться суцільна інвентаризація активів, виявляються активи, проводиться оцінка їх технічному стану, списання активів, проводиться експертна оцінка активів, що увійшли до складу ліквідаційної маси   |
| 9. Реалізація активів та задоволення вимог кредиторів                               | Затвердження порядку реалізації активів (конкурс, аукціон, інше), проведення реалізації, проведення процедури стягнення дебіторської заборгованості  |
| 10. Підготовка звіту ліквідатора  | Складається ліквідаційний баланс і звіт про формування ліквідаційної маси, реалізацію активів, що увійшли до ліквідаційної маси, про рух грошових коштів у процедурі ліквідації та ступінь задоволення вимог кредиторів.   |

Якщо усі вимоги кредиторів задоволені, банкрут вважається таким, що не має боргів, і може продовжити свою підприємницьку діяльність. Якщо за результатами ліквідаційного балансу після задоволення вимог кредиторів майнових активів у підприємства менше, ніж вимагається для його функціонування згідно із законодавством, суд виносить ухвалу про ліквідацію юридичної особи-банкрута. Майно, що залишилося після задоволення вимог кредиторів, передається відповідному органу приватизації для наступного продажу. Кошти, одержані від продажу цього майна, спрямовуються до Державного бюджету України.

Зазвичай, по закінченні ліквідаційної процедури активів у підприємства немає. Як вид має ліквідаційний баланс у такому випадку?

Ліквідаційний баланс має 3 стовпця. Перший представляє собою перелік статей активу та пасиву балансу. В другому відбиваються суми активів і пасивів, які залишилися на дату винесення господарським судом постанови про визнання підприємства банкрутом. А в третьому відбиваються суми після продажу активів та задоволення усіх зобов'язань. На кожний рядок надається пояснення, а саме, куди направлено гроші від продажу активів, які були здійснені заходи щодо задоволення вимог кредиторів.

Складання ліквідаційного балансу вже по закінченні процедури ліквідації є великою помилкою. Цю роботу слід проводити, починаючи з дати винесення судом постанови про визнання підприємством банкрута. Після виявлення всіх кредиторів і дебіторів, проведення інвентаризації та затвердження реєстру вимог кредиторів боржника доцільно скласти проміжний ліквідаційний баланс, який дозволить оцінити дійсний стан підприємства-боржника. Підкреслюючи значимість складання проміжного ліквідаційного балансу, пропонуємо під проміжним ліквідаційним балансом розуміти баланс, який складається на підставі господарських операцій, що уточнюють реальний фінансовий стан підприємства та здійснюються у період, починаючи з відкриття ліквідаційної процедури. Проміжний ліквідаційний баланс повинен містити дані про склад активів і пасивів підприємства, тобто про реальну вартісну оцінку майна та дебіторської і кредиторської заборгованості. До проміжного ліквідаційного балансу необхідно надавати перелік всіх вимог, пред'явлених кредиторами (разом з їх реквізитами) із зазначенням результатів розгляду цих вимог ліквідаційною комісією. Дані проміжного ліквідаційного балансу дозволяють прогнозувати, зобов'язання якої черги підприємство може погасити негайно, за рахунок наявних грошових коштів.

Якщо коштів не вистачає, підприємство починає реалізацію майна. Після задоволення всіх вимог кредиторів (окрім розрахунків з учасниками та засновниками) слід скласти ще один баланс – передліквідаційний. Він дозволить встановити, чи достатньо суми активів для формування статутного капіталу мінімального розміру задля можливості продовження господарської діяльності підприємства.

Згідно з чинним законодавством ліквідатору необхідно скласти ліквідаційний баланс: за умови, що після задоволення вимог кредиторів у

підприємства не залишилося коштів для подальшого продовження діяльності та лише після погашення зобов'язань перед учасниками й засновниками. Внаслідок проведення цих операцій валюта ліквідаційного балансу буде дорівнювати нулю.

**Висновки.** На даний час в Україні необхідно створити Фонд розвитку державних підприємств для підтримки та проведення дій досудової санації державних підприємств з метою упередження їх банкрутства. У процедурі банкрутства бухгалтерська служба підприємства-банкрута стикається з цілою низкою проблем, які не освітлені у нормативній базі і потребують вирішення. Послідовність дій бухгалтера у даній роботі визначена адекватно до юридичних дій згідно Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом». Складання ліквідаційного балансу має проводитися поетапно, за визначеними правилами.

#### Список використаних джерел:

1. Закон України „Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” від 30 червня 1999 р. № 784 із змін. та доп. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. - № 42-43. – С. 378.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV із змін. та доп. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. - № 40. – с. 365.
3. Закон України «Про приватизацію державного майна» від 04 березня 1992 р. № 2163-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. - № 24. – с. 348.
4. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення досудової санації державних підприємств» від 17 березня 2000 р. № 515.
5. Івженко А.С. Основні напрямки удосконалення механізму санації підприємства за сучасних економічних умов // Актуальні проблеми економіки. - 2008. -№4. – с. 142-148.
6. Шевчук О. Колізійні аспекти законодавства про банкрутство підприємств // Право України. – 2008. - №1 - с. 59-62.



## Відомості про автора

1. Кравцова Олена Михайлівна, к.е.н, доц. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Донецького національного технічного університету.

Адреса: 83096, м. Донецьк, вул. Панфилова, буд.128, кв. 20

Моб. тел. 8(050)544-07-18, дом. Тел. 8(0622)53-27-83

2. Самодурова Ольга Вікторівна, студентка магістратури Донецького національного технічного університету, 8(050)174-07-45