

УДК 657.371:336.279

**ЗАДАЧІ ТА ОСОБЛИВОСТІ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ У ПРОЦЕДУРІ
БАНКРУТСТВА**

**Кравцова О.М., доц., к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського
обліку і аудиту**

Донецький національний технічний університет

Вступ. Процедура банкрутства є складною та системною, тому перебування суб'єкта підприємницької діяльності у цій процедурі вимагає застосування різноманітних методологічних прийомів: як специфічних, продиктованих нормами Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом», так і загальноприйнятих, серед яких велика роль належить інвентаризації. Інвентаризація є закінченим процесом, проведення якого дає змогу визначити наявність і стан майна та зобов'язань господарюючого суб'єкта. У процедурі банкрутства даний суб'єкт відповідає за визначеними зобов'язаннями перед кредиторами власними активами, тобто майном. Отже, співставлення сутності інвентаризації та банкрутства показує, що інвентаризація безпосередньо служить інструментом виявлення майна та зобов'язань господарюючого суб'єкта, що перебуває у банкрутстві.

Огляд останніх джерел досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні аспекти інвентаризації знаходять відображення у вітчизняних науковців: М.В. Кужельного, В. Сопко, О. Сопко та багатьох інших [1, 2]. В їх роботах розглянуті сутність і зміст інвентаризації, надана класифікація об'єктів та суб'єктів інвентаризації, визначено місце і роль інвентаризації в методології економічних наук – як методу бухгалтерського обліку та методу наступного господарського контролю. Багато приділяється уваги висвітленню принципів організації та методики інвентаризаційного процесу, документуванню результатів інвентаризації, питанню матеріальної відповідальності та відшкодуванню збитків.

Проте розробленість питання інвентаризації у процедурі банкрутства залишається недостатньою. С.В. Бардаш розглядав інвентаризаційний процес та його роль у стадії визнання боржника банкрутом [3]. Але його роботи, по-перше, охоплюють період кінця 90-х років, тобто період дії Закону України «Про банкрутство» № 2343-ХІІ у редакції від 14 травня 1992 р., по-друге, показують особливості інвентаризаційного процесу в останній стадії банкрутства, коли підприємство визнане банкрутом та відкрито ліквідаційну процедуру. За останнє десятиріччя було прийнято дві нових редакції цього Закону: перша - від 30 червня 1999р., із зміною ідеології засад законодавства про банкрутство, що відображено у новій назві, яка використовується з 01.01.2000 р., та друга редакція Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом», яка буде діяти з 01.01.2013 р. [4]. За доволі значний проміжок часу змінилися нормативні вимоги у сфері банкрутства та

напрацьована значна практика арбітражного управління у цій області.

Постановка завдання. Мета статті - визначити задачі та особливості інвентаризаційного процесу на усіх стадіях банкрутства з урахуванням останніх вимог законодавства у сфері банкрутства.

Основний матеріал і результати. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996-XIV визначає, що «для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів та зобов'язань, під час якої перевіряються й документально підтверджуються їх наявність, стан та оцінка» [5]. Отже, інвентаризація визначається як перевірка фактичних залишків товарно-матеріальних та інших цінностей, а також стану розрахунків (виконання фінансових зобов'язань) з іншими суб'єктами господарювання на певну дату, порівняння отриманих даних із даними бухгалтерського обліку. Наслідки інвентаризації матеріальних цінностей відбиваються в інвентарних, порівняльних відомостях. Встановлені розходження наявності матеріальних цінностей та інших коштів з даними бухгалтерського обліку регулюються: надлишки оприбутковуються, нестача - у межах затверджених норм убутку - списується на витрати, а при відсутності затверджених норм та понаднормова нестача відноситься на винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від розкрадання, нестач, знищення та псування матеріальних цінностей.

Застосування інвентаризації у процедурі банкрутства регулюється Законами України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» та «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», оскільки бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно, починаючи зо дня його реєстрації й до його ліквідації. Порядок проведення регламентується Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69 (далі – Інструкція № 69) [6].

Визначимо, на які дати слід проводити інвентаризацію у процедурі банкрутства. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно із законодавством [5]. За Інструкцією № 69 інвентаризація проводиться в обов'язковому порядку:

- перед складанням річної фінансової звітності (але не раніше 01 жовтня звітного року);
- при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийому-передачі справ);
- при встановленні фактів крадіжок і зловживань, псування

цінностей (на день встановлення таких фактів);

- після стихійного лиха;
- при переоцінці матеріальних цінностей;
- при реорганізації, передачі структурних підрозділів (оренда, викуп);
- по розпорядженню судово-слідчих органів;
- при ліквідації підприємства [6].

На перший погляд, прямо на проведення інвентаризації у банкрутстві вказує лише останній випадок, коли мова йдеться про ліквідацію підприємства. Але у процедурі банкрутства підприємство може перебувати не один рік, отже інвентаризація буде проводитися й перед складанням річної фінансової звітності, й при зміні матеріально відповідальних осіб (працівники можуть звільнитися з роботи, санаційні заходи можуть передбачати оптимізацію штату, раціональне використання складських приміщень тощо), не виключені випадки крадіжок і зловживань, особливо на непрацюючому підприємстві. План санації боржника також може включати реорганізаційні заходи, при виконанні яких також проводиться інвентаризація.

Згідно ст. 7 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» до підприємства-боржника застосовуються такі судові процедури:

- розпорядження майном боржника;
- мирова угода;
- санація (відновлення платоспроможності боржника);
- ліквідація банкрута [4].

У справі про банкрутство господарським судом призначається у встановленому порядку арбітражний керуючий, який виступає на різних стадіях як розпорядник майна, керуючий санацією або ліквідатор. Призначений арбітражний керуючий наглядає за майновими активами боржника, а, виконуючи обов'язки керівника на стадіях санації та ліквідації, відповідає за збереження майна боржника, отже у процедурі банкрутства арбітражний керуючий має безпосереднє відношення до проведення інвентаризації, тобто організує та контролює процес.

Згідно ст. 22 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» «під розпорядженням майном розуміється система заходів щодо нагляду та контролю за управлінням і розпорядженням майном боржника з метою забезпечення збереження, ефективного використання майнових активів, проведення аналізу його фінансового становища, а також визначення наступної оптимальної процедури (санації, мирової угоди чи ліквідації) для задоволення в повному обсязі або частково вимог кредиторів» [4]. У процедурі розпорядження майном підприємство продовжує господарську діяльність, а його керівник – свої повноваження, розпорядник майна не втручається в

оперативно-господарську діяльність. Проте для виконання наглядових функцій розпорядник майна повинен ініціювати проведення повної суцільної інвентаризації активів та зобов'язань боржника. Для проведення інвентаризації розпорядник майна має право залучати не тільки членів постійно діючої та робочої інвентаризаційної комісії, які є досвідченими працівниками, обізнаними з технологією та організацією конкретного виробництва, цінами, номенклатурою та веденням первинного обліку на підприємстві, але й представників державного органу з питань банкрутства, фахівців за договором. Слід врахувати, що на дату першої інвентаризації у процедурі розпорядження майном, зазвичай, реєстр вимог кредиторів ще не затверджений господарським судом, тому представників кредиторів залучати не варто. Під час інвентаризації не тільки перевіряється фактична наявність майна та його відповідність обліковим даним, але й проводиться контроль за збереженням, дотриманням відповідальними особами правил збереження майна.

Основні завдання інвентаризації наведено в п. 7 Інструкції № 69, але арбітражний керуючий має право поставити додаткові питання, які слід вирішити при інвентаризації. Відповіді на ці питання рекомендується наводити у додатковому стовбці типових форм з оформлення інвентаризації. Серед типових документів, які розроблені державним органом з питань банкрутства для арбітражних керуючих, відсутні матеріали з інвентаризації, тому на допомогу арбітражному керуючому (розпоряднику майна) пропонується пам'ятка, наведена у табл. 1.

Таблиця 1. Пам'ятка по інвентаризації активів

№ з/п	Об'єкт, типова форма	Додаткові питання
1	Основні засоби, інвентаризаційний опис основних засобів (форма № інв-1)	Вказати ті об'єкти, які знаходяться у незадовільному стані або у незадовільних умовах експлуатації; не використовуються у господарській діяльності (на консервації, у ремонті, у резерві); рекомендовано до списання; перебувають у заставі або є обтяженими у інший спосіб; не увійшли до статутного капіталу при приватизації, передані в оперативну оренду; орендуються у інших підприємств на підставі договору оперативної оренди; отримані за невиконанням на даний час договором з фінансової оренди (лізингу)
2	Нематеріальні активи (№ інв-1)	Вказати ті об'єкти, які не використовуються у господарській діяльності
3	Інші необоротні матеріальні активи (№ інв-1)	Питання, аналогічні основним засобам

4	Незавершене капітальне будівництво (довільна форма)	Вказати цільове призначення, наявність технічної документації, ступінь завершеності кожного об'єкта, умови його утримання, проблеми, пов'язані із утриманням
5	Довгострокова дебіторська заборгованість (Акт інвентаризації розрахунків за формою № інв-17 та Довідка до Акту)	У примітках до Довідки вказати історію претензійної роботи зі стягнення дебіторської заборгованості; складнощі, які виникли при інвентаризації (загублені документи, відсутність дебіторів за вказаними адресами тощо); окремо вказати дебіторську заборгованість за переданими у фінансову оренду необоротними активами та відсоток оплати
6	Фінансові інвестиції (довільна форма)	Вказати за кожним видом фінансових інвестицій: наявність документів, порядок утримання та погашення фінансових інвестицій, економічну доцільність
7	Виробничі запаси, товари, готова продукція (Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей за формою № інв-3)	Вказати ті товарно-матеріальні цінності, які є непридатними або зіпсованими; довгий час не затребувані у цілях первісного використання; неналежним чином зберігаються; не належать підприємству і знаходяться на відповідальному зберіганні; належать підприємству, але передані на відповідальне зберігання іншому підприємству; не увійшли до статутного капіталу при приватизації; належать державі (мобілізаційний фонд або держрезерв), додати розрахунки норм запасу цінностей (за їх наявності)
8	Незавершене виробництво	Вказати ступінь незавершеності за видами готової продукції, якщо було перервано операційний цикл незавершеного виробництва
9	Поточна дебіторська заборгованість (Акт інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами № інв-17, Довідка до Акту)	У примітках до Довідки вказати історію претензійної роботи зі стягнення дебіторської заборгованості; складнощі, які виникли при інвентаризації (загублені документи, відсутність дебіторів за вказаними адресами тощо); окремо вказати дебіторську заборгованість, оформлену векселями, наявність цих векселів, у тому числі прострочених, пред'явлених, але не сплачених; при наявності дебіторської заборгованості з підзвітними особами додати пояснювальні записки виявлених підзвітних осіб

10	Грошові кошти та їх еквіваленти (Акт інвентаризації наявності грошових коштів № інв-15, Інвентаризаційний опис цінностей і бланків документів суворої звітності № інв-16)	Вказати номери та цільове призначення розрахункових рахунків, які тривалий час не використовуються підприємством; зробити висновок про належну організацію роботи каси; при інвентаризації грошових документів вказати кількість зіпсованих грошових документів та їх суму
11	Дорогоцінні метали, каміння і вироби з них, акти інвентаризації форми № інв-8, № інв-9	Вказати окремо на ті дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, які містяться у відходах і брукті, за місцями їх зберігання і безпосередньо на виробництві; оцінити ступінь організації їх збереження матеріально відповідальними особами
12	Витрати майбутніх періодів (Акт інвентаризації витрат майбутніх періодів № інв-11)	Вказати за кожним видом витрат майбутніх періодів: дату, з якої ці витрати обліковуються, прийнятий порядок їх списання, причини, за якими витрати не списані у прийнятому порядку

Перелік вказаних у пам'ятці активів не охоплює увесь склад активів підприємств. Склад інших оборотних активів, зазвичай, на кожному підприємстві є специфічним. Досвід підприємств-банкрутів показує, що часто розшифрувати їх склад бухгалтери не можуть, особливо у тих випадках, коли ці активи поставлені на облік у період роботи інших облікових робітників, а нинішні працівники, не бажаючи розгрібати «авгієві стайні», формально підходять до процесу інвентаризації, тому сума інших оборотних активів переписується із попереднього балансу у наступний тривалий час. У даному випадку бухгалтер має написати відповідну пояснювальну записку.

Окремо проводиться інвентаризація довгострокових та поточних зобов'язань за їх видами та кредиторами, яку слід розглядати як генеральну підготовку до формування реєстру кредиторів підприємства, що перебуває у процедурі банкрутства.

Таким чином, після проведення інвентаризації розпорядник майна отримує повний перелік майна підприємства у вигляді складених робочою інвентаризаційною комісією інвентаризаційних описів активів і зобов'язань, відомостей, а також протокол інвентаризаційної комісії, у якому зазначається стан необоротних активів, складського господарства, результати інвентаризації і висновки щодо них, а також пропозиції про

залік нестач та надлишків за пересортицю, списання нестач у межах норм природного убутку, а також понаднормативних нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням заходів щодо запобігання втратам і нестачам.

На підставі цієї розгорнутої інформативної бази розпорядник майна формує окремі відомості на те майно, яке перебуває у заставі або є обтяженим у інший спосіб, показує його місцезнаходження, вартість, вказує інформацію про кредиторів, на користь яких вчинено обтяження майна боржника, суми їх грошових вимог, підстави виникнення зобов'язань та застави, тобто готує власну інформацію, яка цікавить кредиторів, суд та інших учасників процесу.

Маючи аналітичну інформацію про майно та зобов'язання, розпорядник майна має право звернутися до кредиторів та до суду з приводу проведення аудиту активів та зобов'язань підприємства. Основне питання, яке може бути поставлене перед аудиторською фірмою, буде таким: «чи відповідають активи (зобов'язання) підприємства визначенню активів (зобов'язань), яке надається у ПСБО 2 «Баланс»?» [7]. Нагадаймо, що перш за все, сумніви виникають стосовно складу інших оборотних активів. Вихідними даними для проведення аудиторської перевірки стануть дані інвентаризації. На підставі аудиторського висновку об'єкти обліку, які не відповідають визначенню активів (зобов'язань), мають бути списані, тобто у балансі підприємства відобразатися не будуть. Отже суцільна інвентаризація, яка проводиться на стадії розпорядження майном, сприятиме досягненню достовірності облікового процесу. За новими, скорегованими даними фінансової звітності рекомендується провести новий аналіз фінансового стану даного підприємства та представити його результати кредиторам та суду.

Зазвичай, на підставі даних інвентаризації підприємства мають право провести переоцінку активів, що, безумовно, підвищує достовірність облікових даних. Проте для підприємства, яке перебуває у процедурі банкрутства, проводити переоцінку не рекомендується, тому що переоцінка активів впливає на зміну величини та структури власного капіталу, що штучно покращить фінансовий стан підприємства, збільшить важіль фінансового левериджу, підвищить його фінансову стійкість за прорахованими коефіцієнтами, але насправді - введе в оману кредиторів.

У процедурі санації проведення інвентаризації обумовлене, насамперед, зміною керівництва підприємства, тому що господарським судом призначається керуючий санацією. По-друге, санація є комплексом заходів щодо підвищення ефективності використання активів підприємства, тому за допомогою інвентаризації слід визначити, які активи має використовувати підприємство, а які доцільно продати. Звісно, перед робочою комісією слід поставити додаткове питання щодо доцільності використання або продажу активів підприємства.

При ліквідації підприємства повноваження керівника підприємства, яке визнається банкрутом, припиняються і передаються ліквідатору, що є першою підставою для проведення інвентаризації. Іншою підставою для проведення інвентаризації є вимоги Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» щодо формування з активів боржника ліквідаційної маси та визнання усіх зобов'язань боржника поточними.

Згідно із ст. 41 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» ліквідатор з дня свого призначення приймає до свого відома майно боржника та забезпечує його збереження, виконує функції з управління та розпорядження майном боржника, проводить інвентаризацію та оцінку майна боржника. Відповідно до ст. 42 цього Закону у ліквідаційну масу включаються «усі види майнових активів (майно та майнові права) банкрута, які належать йому на праві власності або господарського відання на дату відкриття ліквідаційної процедури та виявлені у ході ліквідаційної процедури, ... за винятком об'єктів житлового фонду, в тому числі гуртожитків, дитячих дошкільних закладів та об'єктів комунальної інфраструктури...» [4]. Зауважимо, що не включається у ліквідаційну масу майно, яке є предметом забезпечення, майно, виключене з обороту, активи, включені до складу іпотечного покриття, майно, щодо якого боржник є користувачем, балансоутримувачем або зберігачем, та державне майно, яке не увійшло до статутного капіталу у процесі приватизації (корпоратизації) та перебуває на балансі підприємства-банкрута. Тому при проведенні інвентаризації ліквідатор має поставити питання про формування окремих інвентаризаційних описів за визначеними активами перед робочою комісією з інвентаризації. Нагадаймо, що такі відомості було рекомендовано збирати на стадії розпорядження майном. Тому пам'ятка, розроблена для арбітражного керуючого, залишається актуальною при проведенні інвентаризації на стадії ліквідації.

При відкритті ліквідаційної процедури відповідно до ст. 38 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» строк виконання всіх грошових зобов'язань підприємства-банкрута вважається таким, що настав, у банкрута не виникає жодних додаткових зобов'язань, крім витрат, безпосередньо пов'язаних з проведенням ліквідаційної процедури, що слід врахувати при проведенні інвентаризації зобов'язань. У той же час кредитори протягом двох місяців з дня офіційного оприлюднення повідомлення про визнання боржника банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури, мають право пред'являти вимоги за зобов'язаннями боржника, визнаного банкрутом, які виникли під час проведення процедури банкрутства. Такі вимоги заносять у реєстр вимог кредиторів до відповідної черговості. Після закінчення двохмісячного терміну такі вимоги автоматично потрапляють в останню –

шосту чергу. Звісно, що у фінансовій звітності банкрута черговість не знайде свого відображення, проте в аналітичному обліку зобов'язань буде врахована. Тому слід зауважити, що сума зобов'язань на будь-яку дату має складатися із суми зобов'язань на дату відкриття ліквідаційної процедури (це і є датою інвентаризації) та суми зобов'язань, які виникли у ліквідаційній процедурі.

Отже у процедурі ліквідації задачею інвентаризації активів боржника є формування з активів ліквідаційної маси та її оцінка, задачею інвентаризації зобов'язань є чітке окреслення зобов'язань на дату відкриття ліквідаційної процедури.

Висновки. Суцільна інвентаризація активів і зобов'язань підприємства, яке перебуває у процедурі банкрутства, проводиться на усіх стадіях банкрутства, із зазначенням специфічних задач: при розпорядженні майном - для організації належного збереження активів та формування реєстру вимог кредиторів із переліку зобов'язань; при санації - для визначення більш ефективного використання активів; на стадії ліквідації - для формування та оцінки ліквідаційної маси, а також окреслення зобов'язань на дату відкриття ліквідаційної процедури. Рекомендується використовувати загально прийняті форми оформлення результатів інвентаризації та особливі інвентаризаційні описи майна, яке слід відокремити від тих активів, які можуть увійти у ліквідаційну масу. Для цього можна користуватися розробленою пам'яткою для арбітражного керуючого.

Список використаної літератури

1. Кужельний М.В. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 8. – с. 45-47.
2. Сопко В., Сопко О. Бухгалтерський облік: Основи теорії та концептуальні засади побудови: Навч.-метод. посібник. – К.: Товариство «Знання» України. – 2002. – 231 с.
3. Бардаш С.В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація/ Бардаш Сергій Володимирович; За ред. Ю.І. Осадчого, Житомир. інж.-технол. ін-т. - Житомир : ЖІТІ, 1999. - 372с
4. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 № 2343-ХІІ: за станом на 13 червня 2012 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. - № 31- ст.440 42-43. – зі змін. та допов. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>
5. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996-ХІV: за станом на 14 січня 2012 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. - № 40 - ст.365. – зі змін. та допов. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 за станом на 10.01.2012 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>

7. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69: за станом на 18.11.2011 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>

АНОТАЦІЯ

УДК 657.371:336.279

Кравцова Олена Михайлівна, кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту. Донецький національний технічний університет.

Задачі та особливості інвентаризації у процедурі банкрутства. Визначено роль і задачі інвентаризаційного процесу на стадії розпорядження майном, санації та при ліквідації підприємства, яке перебуває у банкрутстві. Розроблена пам'ятка арбітражного керуючого для проведення інвентаризації активів та зобов'язань з урахуванням вимог законодавства у сфері банкрутства.

Ключові слова: банкрутство, активи, зобов'язання, інвентаризація, арбітражний керуючий.

АННОТАЦИЯ

УДК 657.371:336.279

Кравцова Елена Михайловна, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита. Донецкий национальный технический университет.

Задачи и особенности инвентаризации в процедуре банкротства. Определена роль и задачи инвентаризационного процесса на стадии распоряжения имуществом, санации и при ликвидации предприятия, которое находится в процедуре банкротства. Разработана памятка арбитражного управляющего для проведения инвентаризации активов и обязательств с учетом требований законодательства в сфере банкротства.

Ключевые слова: банкротство, активы, обязательства, инвентаризация, арбитражный управляющий.

ANNOTATION

UDK 657.371:336.279

Kravtsova Elena Mikhailovna, candidate of Economic Sciences, associate professor of accounting and audit. Donetsk national technical university.

Tasks and specialties of inventory in the bankruptcy procedure. The role and tasks of inventory process on the stage of property's disposition, readjustment and liquidation of enterprise which is in the bankruptcy procedure, were defined. The list of instructions of arbitration manager for inventory of assets and liabilities was developed taking into account requirements of legislation in the bankruptcy sphere

Key words: bankruptcy, assets, liabilities, inventory, arbitration manager