

В. І. Довбуш,
к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ ЛІКВІДАЦІЙНОГО БАЛАНСУ ПІДПРИЄМСТВА-БАНКРУТА

У статті розкрито особливості складання ліквідаційної звітності, узагальнюючи положення нормативно-правових актів. Запропоновано під час здійснення ліквідаційних процедур запровадити складання “звичайного”, “податкового”, “інвентаризаційного”, “проміжного”, “ліквідаційного” та “нульового” балансів. Визначено їх роль, значимість кожного та відмінні риси від традиційного балансу підприємства.

In this article the features of the liquidation account, the general provisions of legal acts are showed. It is proposed to make “normal” balance, “tax” balance, “inventory” balance, “interim” balance, “liquidation” balance, “zero” balance during the implementation of liquidation proceedings. It is determined their role, value of each balance and distinctive features in comparison with traditional balance. It is established a role and value of each of the listed balances of the enterprise and their distinctive lines from traditional balance of the enterprise.

Ключові слова: підприємство-банкрот, ліквідаційний баланс, ліквідаційна звітність, нульовий баланс.
Key words: bankrupt enterprise, liquidation balance, liquidation account, zero balance.

ВСТУП

Протягом тривалого часу механізм ліквідації підприємств сприймався як явище в цілому негативно, оскільки інтуїтивно це говорить про банкрутство підприємства або його махінації. Насправді ж ліквідація — це невід’ємна частина інструменту ринкового регулювання більшості країн світу, який забезпечує захист прав суб’єктів ринку, приводить в дію механізм повернення боргів та очищує ринок від недієздатних юридичних осіб.

Глобальна економічна криза 2007—2008 років висвітлила суперечності чинного механізму забезпечення фінансової стабільності та зумовила потребу в переосмисленні багатьох фундаментальних положень, покладених в основу господарської діяльності підприємства.

У цих умовах ліквідація підприємств набуває все більшої актуальності, адже від повноти, достовірності, якості й оперативності діагностування різних сфер функціонування підприємств залежать характер і зміст управлінських рішень, а також подальша діяльність

підприємства.

Питання ліквідації підприємств на сьогодні є достатньо описаними нормативно та в спеціальній літературі,



Рис. 1. Взаємозв'язок проміжного ліквідаційного балансу і ліквідаційної звітності

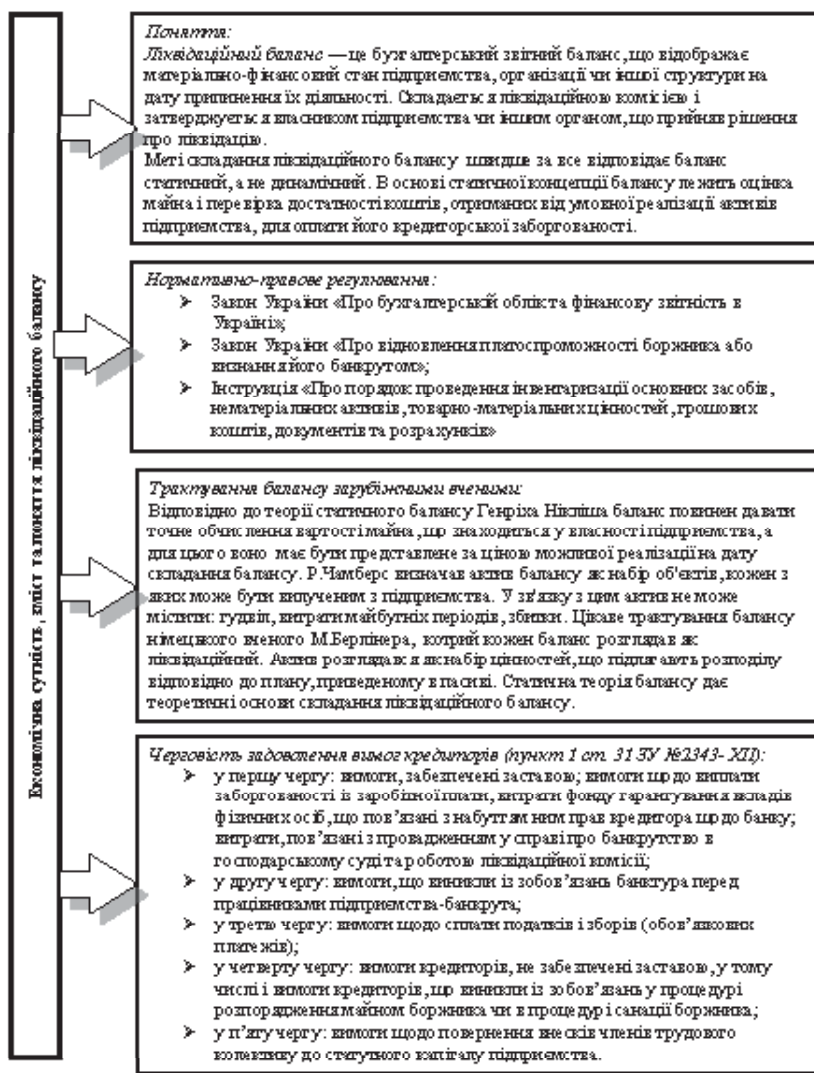


Рис. 2. Структурно-логічна схема економічної сутності ліквідаційного балансу

проте існує ряд проблем організаційно-практичного характеру при складанні ліквідаційного балансу підприємствами-банкрутами.

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ

Отже, метою даної статті є дослідження особливостей складання ліквідаційного балансу та надання рекомендацій з удосконалення даного процесу.

РЕЗУЛЬТАТИ

Ліквідаційна звітність — це комплекс звітних даних організації, складений після завершення розрахунків із кредиторами, у якому відбиваються дані про підсумки проведення ліквідаційних процедур (рис. 1).

Ліквідаційні баланси відрізняються від інших, головним чином, оцінкою своїх статей, зробленою за ринковою чи ліквідаційною вартістю, у більшості випадків більш низькою, ніж балансова вартість майна. Деякі статті, що є звичними для проміжного балансу, у ліквідаційному балансі можуть бути відсутні, наприклад, «Доходи майбутніх періодів», «Витрати майбутніх періодів». Власний капітал організації в ліквідаційному балансі іноді не вказується окремою

статтею, зокрема пропонується в тих випадках, коли з початком ліквідаційного періоду усі власні засоби організації переносити на рахунок «Ліквідація», що спеціально відкривається, на якому надалі показуються різниці в оцінці майнових статей і витрати щодо ліквідації підприємства. Трактування економічної сутності ліквідаційного балансу зображено на рис. 2.

На жаль, форму і зміст ліквідаційних звітів не визначено нормативними документами, тому легко припустити, що вони можуть бути необ'єктивними. Кредитори, які не володіють ґрунтовними спеціальними знаннями, не можуть забезпечити перевірку дотримання законодавства про банкрутство, проаналізувати діяльність ліквідатора. Судді господарських судів, у зв'язку з великою завантаженістю, не мають можливості проводити глибоку перевірку звітів ліквідаторів, наданих у господарський суд після завершення ліквідаційної процедури.

Вимога про формування ліквідаційного балансу міститься у ряді нормативно-правових актів (табл. 1).

Отже, дослідивши теоретичні та нормативно-правові положення, пропонується складання ліквідаційного балансу здійснювати в шість етапів, кожен з яких наділений відповідним економічним змістом.

I етап. Першим повинен складатися «звичайний» баланс на дату порушення справи про банкрутство, в якому буде наявна вся достовірна інформація стосовно майнових активів боржника.

II етап. Складання «податкового» балансу, який необхідний для подання до податкових органів, органів соціального страхування для виключення підприємства з обліку як платника податків та внесків та до органу реєстрації для виключення підприємства з ЄДРПОУ.

Державний реєстратор повинен у день отримання документів внести до реєстру запис про рішення засновників (учасників) щодо припинення юридичної особи та надіслати відповідне повідомлення органам статистики, державної податкової служби, Пенсійного фонду, фондів соціального страхування про внесення такого запису.

При отриманні повідомлення про ліквідацію юридичної особи органи ДПІ, Пенсійного фонду та фондів соціального страхування у місячний термін проводять перевірку підприємства, що ліквідується. Якщо за результатами перевірок здійснять донарахування (нарахують штрафні санкції), ці суми будуть заявлені і включені до реєстру вимог кредиторів. Якщо штрафні санкції не нарахувувались, то податкова надає довідку за формою №22-ОПП. Ця довідка — єдиний документ, що засвідчує відсутність заборгованості з податків, зборів (обов'язкових

платежів) та може бути прийнята державним реєстратором для державної реєстрації припинення юридичної особи.

Надалі ні “ліквідаційний” баланс, ні “нульовий” баланс до органів податкової служби подаватися не повинні.

III етап. Наступним балансом повинен бути “інвентаризаційний”. Даний баланс складається в інтересах користувачів, основною групою яких в умовах банкрутства виступають кредитори, а їх переважно цікавить платоспроможність організації. Отже, в “інвентаризаційному” балансі необхідно більш точно представити майнове положення організації, а не фінансовий результат її діяльності. Відповідно до частин першої та другої ст. 10 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями), для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов’язані проводити інвентаризацію активів і зобов’язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка. Обов’язкові випадки проведення інвентаризації визначено п. 3 Інструкції “Про порядок проведення інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків”, затвердженої наказом Мінфіну України від 11.08.94 р. № 69 (зі змінами та доповненнями), та п. 12 положення “Про порядок подання фінансової звітності”, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 (зі змінами та доповненнями), якими встановлено, що у випадку ліквідації юридичної особи проведення інвентаризації є обов’язковим. Загальний порядок її проведення визначено Інструкцією № 69.

Як підкреслено В.Д. Новодворським та Д.В. Назаровим, інвентаризація зобов’язань полягає в розгляді претензій і формуванні реєстру вимог кредиторів.

IV етап. Згідно з частиною восьмою ст. 111 Цивільного кодексу України від 16.01.2003 р. № 435-IV (зі змінами та доповненнями) ліквідаційна комісія після закінчення строку для пред’явлення вимог кредиторами складає “проміжний” баланс, який містить відомості про склад майна юридичної особи, що ліквідується, перелік пред’явлених кредиторами вимог, а також про результати їх розгляду. “Проміжний” баланс затверджується учасниками юридичної особи або органом, який прийняв рішення про ліквідацію юридичної особи.

Таблиця 1. Періодичність складання ліквідаційного балансу згідно нормативно-правових актів

Нормативний документ	Етап, на якому має складатися ліквідаційний баланс	Ким затверджується
Пункт 8 ст. 111 ЦКУ	Після закінчення строку для пред’явлення вимог кредиторами	Учасниками юридичної особи, судом або органом, що прийняв рішення про ліквідацію юридичної особи
Пункт 5 ст. 60 ГКУ	Після оцінки майна та розрахунку з кредиторами	Власником або органом, що призначив комісію з ліквідації. Достовірність і повнота ліквідаційного балансу повинні бути перевірені в установленому законодавством порядку з обов’язковою перевіркою органом державної податкової служби, у якому перебуває на обліку суб’єкт господарювання
Пункт 1 ст. 32 Закону України №2343-ХІІ	Після завершення усіх розрахунків з кредиторами ліквідатор подає до господарського суду ліквідаційний баланс, до якого додаються: показники виявленої ліквідаційної маси, відомості про реалізацію об’єктів ліквідаційної маси з посиланням на укладенні договори купівлі-продажу, копії договорів купівлі-продажу та акти приймання-передачі, реєстр вимог кредиторів з даними про розміри погашення вимог та документи, які підтверджують погашення вимог кредиторів	Господарським судом після заслуговування звіту ліквідатора та думки членів комітету кредиторів або окремих кредиторів

Складання “проміжного” балансу можливе тільки після проведення інвентаризації майна і зобов’язань, тому що він містить інформацію про склад майна ліквідованої організації, тобто ліквідаційної маси, перелік визначеними кредиторами вимог, а також дані про результати їх розгляду.

Однак, до моменту складання “проміжного” балансу частина майна може бути продана для фінансування позачергових витрат. Отже, частина ліквідаційної маси не ввійде в показники балансу. Ці факти варто розкрити в пояснювальній записці до “проміжного” балансу для формування в користувачів звітності достовірної картини майнового положення організації на момент банкрутства.

Відмітною рисою пасиву “проміжного” балансу є відсутність розподілу зобов’язань на довгострокові і короткострокові, оскільки з моменту відкриття кон-

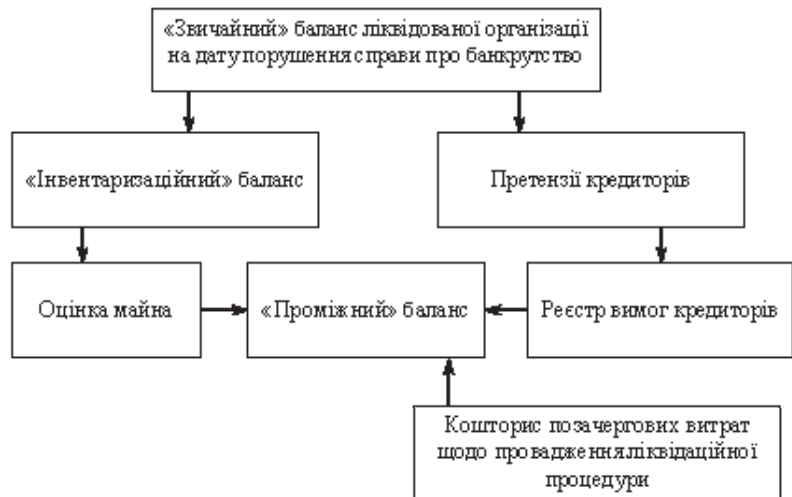


Рис. 3. Порядок складання “проміжного” балансу

курсного провадження (який не може перевищувати один рік) термін виконання всіх зобов'язань вважається таким, що наступив.

“Проміжний” баланс не є досить “прозорим” для користувачів, тому що містить безліч коригувань і відступів від нормативних документів. У зв'язку з цим доцільно до пояснювальної записки додати інформацію про склад майна організації та аналітичну відомість обліку вимог кредиторів.

Узагальнюючи сказане вище, можна зробити висновки, що “проміжний” баланс, власне кажучи, є ланкою, що пов'язує бухгалтерський облік в організації до банкрутства й облік у ході конкурсного провадження (рис. 3).

Отже, “проміжний” баланс — це бухгалтерський баланс, що відображає співвідношення майна і зобов'язань ліквідованої організації, складений після закінчення терміну, встановленого для заяви вимог кредиторами, і складання реєстру вимог кредиторів. При складанні “проміжного” балансу ліквідатором буде уточнений та відкоригований актив та пасив “звичайного” та “інвентаризаційного” балансів, що дозволить достовірно оцінити майнове становище та скласти реєстр вимог користувачів.

Ветап. Безпосередньо “ліквідаційний” баланс складається після здійснення розрахунків із кредиторами. При цьому формується акт ліквідаційної комісії з “ліквідаційним” балансом, який підписується головою та всіма членами ліквідаційної комісії, а також затверджується рішенням засновників (учасників) або уповноваженого ними органу (ст. 111 та 112 Цивільного кодексу).

Дані “ліквідаційного” балансу повинні свідчити про дотримання під час ліквідаційних процедур вимог українського законодавства, у тому числі в частині черговості задоволення вимог кредиторів. Дані “ліквідаційного” балансу на початок року повинні відповідати даним “проміжного” балансу, щоб забезпечити наочну картину результативності ліквідаційного провадження.

Залежно від фінансового стану підприємства, що ліквідується, можливі різні комбінації активних і пасивних статей “ліквідаційного” балансу. Основні з них:

— якщо діяльність підприємства була прибутковою, то після виконання ліквідаційних процедур і задоволення претензій кредиторів у активі “ліквідаційного” балансу залишаться майно, нематеріальні активи, грошові кошти і (або) дебіторська заборгованість. У пасиві — власний капітал (статутний фонд, резервні фонди й прибуток);

— якщо підприємство було збитковим, то суми всіх його активів, навіть за умови їх повної реалізації (перетворення на грошові кошти), може не вистачити для проведення повних розрахунків з кредиторами. Тоді в активі балансу не буде нічого, а в пасиві в першому розділі буде відбито непокриті збитки (зі знаком “мінус”); у четвертому розділі — суми непогашеної кредиторської заборгованості. При цьому четвертий розділ пасиву дорівнюватиме від'ємному значенню першого його розділу;

— якщо ліквідаційна комісія не виявила майна боржника, це не звільняє її від обов'язку подати до

господарського суду “ліквідаційний” баланс, який засвідчував би відсутність майна в банкрута. Наприклад, у справах про банкрутство так званих фіктивних фірм, що порушуються переважно за заявою податкових органів, здебільшого, будь-які активи боржника відсутні, а достовірних відомостей про пасиви немає. Отже, у всіх статтях “ліквідаційного” балансу (крім заборгованості перед бюджетом) стоятимуть прочерки, а у статті “Розрахунки з бюджетом” буде відбито суму непогашеної заборгованості перед державою.

VI етап. Кінцевий етапом є складання “нульового” балансу. До складання даного балансу все майно повинно бути реалізованим чи утилізованим, а заборгованість стягненою. Після всіх виплат валюта балансу повинна дорівнювати нулю.

ВИСНОВКИ

Отже, кроком до удосконалення методики і організації обліку банкрута є чітке поетапне виділення “звичайного”, “податкового”, “інвентаризаційного”, “проміжного”, “ліквідаційного” та “нульового” балансів — він усуне численні проблеми, які виникають при складанні фінансової та бухгалтерської звітності під час проведення процедур банкрутства підприємства.

Література:

1. Господарський кодекс України, прийнятий Верховною Радою України 16.01.2003 р. №436-IV (зі змінами та доповненнями).
2. Цивільний кодекс України, прийнятий Верховною Радою України 16.01.2003 р. №435-IV (зі змінами та доповненнями).
3. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, прийнятий Верховною Радою України 16.07.99 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями).
4. Закон України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”, прийнятий Верховною Радою України 14.05.1992р. № 2343-XII (зі змінами та доповненнями).
5. Закон України “Про господарські товариства”, прийнятий Верховною Радою України 19.09.91 р. № 1576-XII (зі змінами та доповненнями).
6. Інструкція “Про порядок проведення інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків”, затверджена наказом Мінфіну України від 11.08.94 р. № 69 (зі змінами та доповненнями).
7. Положення “Про порядок подання фінансової звітності”, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 (зі змінами та доповненнями).

Стаття надійшла до редакції 19.07.2012 р.