

Міністерство освіти і науки України

Тернопільський національний економічний університет

**Ляхович Г. І., Зарудна Н. Я., Кундеус О. М.,
Яковець Т. А.**

**ОБЛІК І ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ
ПІДПРИЄМСТВА**

Навчальний посібник

Тернопіль – 2017

Рекомендовано до друку
Вченою радою Тернопільського національного економічного університету
(протокол № 2 від 25.10.2017 р.)

Облік і правове забезпечення господарських процесів підприємства: навчальний посібник / Г. І. Ляхович, Н. Я. Зарудна, О. М. Кундеус, Т. А. Яковець. – Тернопіль : КРОК, 2017. – 343 с.

Колектив авторів:

Ляхович Г. І. к.н.д.у, директор Івано-Франківського навчально-наукового інституту менеджменту ТНЕУ.

Зарудна Н. Я. к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету.

Кундеус О. М. к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету.

Яковець Т. А. к.е.н., доцент кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін ЧННІПБ.

Рецензенти:

Легенчук С. Ф. д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету

Пилипів Н. І. д.е.н., професор, завідувач кафедри теоретичної та прикладної економіки ДВНЗ «Прикарпатський національний університет ім. В. Стефаника»

Рудницький В. С. д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування Львівського навчально-наукового інституту ДВНЗ «Університет банківської справи»

У навчальному посібнику розглядаються питання обліку та правового забезпечення господарських процесів підприємства. Досліджено особливості обліку процесу створення, реорганізації, ліквідації та банкрутства підприємства. Здійснено аналіз чинних законодавчих норм регулювання обліку на макро- та мікрорівнях з виявленням позитивних та негативних тенденцій. Обґрунтовано роль фінансової, податкової та управлінської звітності в контексті відповідності запитам користувачів. Теоретичний матеріал ґрунтується на чітких нормах законодавства та підтверджений рисунками, таблицями, практичними прикладами із цифровими розрахунками.

Посібник рекомендований для студентів-магістрів, що навчаються за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування».

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	6
РОЗДІЛ 1. ОСОБЛИВОСТІ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ЗА ГОСПОДАРСЬКИМИ ПРОЦЕСАМИ: ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНІВ	7
1. Поняття сутності процесів підприємства	7
2. Базові підходи до циклічності розвитку підприємства	10
3. Види господарських процесів та їх класифікація	14
Питання для самоконтролю	18
Завдання для самостійної роботи	18
Тести для поточного контролю знань	18
РОЗДІЛ 2. ПЕРЕДУМОВИ ОБЛІКУ ТА ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ	20
1. Сутність поняття та характеристика правового забезпечення обліку в Україні	20
2. Державне регулювання підприємницької діяльності в Україні	24
3. Нормативні документи з регулювання ведення обліку на підприємстві: конкретизація впливу на організацію праці облікового апарату та облікового процесу.	38
4. Регламентація фінансової, управлінської та податкової звітності	56
5. Гарантування та захист інтересів користувачів облікової інформації	67
6. Удосконалення нормативно-методичного регулювання бухгалтерського обліку в Україні	72
Питання для самоконтролю	75
Завдання для самостійної роботи	75
Тести для поточного контролю знань	76
РОЗДІЛ 3. ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ЗІ СТВОРЕННЯ ТА ПЕРВИННОЇ РЕЄСТРАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА	78
1. Порядок державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності як основа легалізації його діяльності	78
2. Облікове відображення реєстрації підприємства	84
2.1. Формування та особливості обліку зареєстрованого (пайового) капіталу господарських товариств	88

2.2. Формування та особливості обліку зареєстрованого (пайового) капіталу приватного підприємства	106
3. Вибір системи оподаткування підприємства: обліковий аспект	107
Питання для самоконтролю	115
Завдання для самостійної роботи	115
Тести для поточного контролю знань	117

РОЗДІЛ 4. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ, ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

1. Поняття «реорганізації підприємства» як одного із напрямків реструктуризації згідно діючого чинного законодавства	119
2. Порядок та передумови об'єднання підприємств	126
2.1. Злиття: поняття, пропорції обліку старих часток на нові, захист інтересів кредиторів	128
2.2. Приєднання: поняття, особливості, порядок внесення змін до установчих документів основного підприємства	134
2.3. Поглинання: поняття в Україні та за кордоном, особливості, причини здійснення та методи захисту	137
3. Порядок та передумови поділення підприємств	141
3.1. Поділ: поняття, порядок створення комісії з перетворення, відносини з контролюючими органами, документальне оформлення	143
3.2. Виділ: поняття, створення ліквідаційної комісії, інвентаризація та оцінка майна, порядок розрахунків з кредиторами	147
4. Перетворення підприємств: поняття, порядок прийняття рішення про перетворення, призупинення обігу акцій, реєстрація правонаступника	152
5. Бухгалтерський облік у підприємствах при їх реорганізації.	158
6. Особливості оподаткування операцій з реорганізації у підприємствах- правонаступниках	172
Питання для самоконтролю	179
Завдання для самостійної роботи	179
Тести для поточного контролю знань	183

РОЗДІЛ 5. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОБЛІК ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ПРИ ЙОГО ЛІКВІДАЦІЇ

1. Оформлення добровільного припинення діяльності підприємства	185
2. Примусова ліквідація підприємницької діяльності	192
3. Призупинення діяльності філії або її ліквідація	198

4. Умови та порядок припинення діяльності фізичної особи-підприємця	202
5. Особливості ведення обліку та формування фінансової звітності на стадії ліквідації підприємницької діяльності	205
6. Формування податкової звітності у підприємств, що проходять процедуру ліквідації	220
Питання для самоконтролю	223
Завдання для самостійної роботи	223
Тести для поточного контролю знань	226

РОЗДІЛ 6. ОБЛІК ТА ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПРИ ВИЗНАНІ БАНКРУТОМ

1. Поняття неплатоспроможності та банкрутства підприємства та шляхи виходу із кризових ситуацій	228
2. Поняття ліквідаційної процедури при визнанні підприємства банкрутом	251
3. Порядок ведення обліку у підприємства-банкрута та формування ліквідаційних балансів	261
4. Аналітична оцінка ймовірності банкрутства підприємства	268
5. Оподаткування діяльності підприємства під час провадження процедури банкрутства	276
Питання для самоконтролю	280
Завдання для самостійної роботи	280
Тести для поточного контролю знань	283

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ПЕРЕДМОВА

У сучасних умовах господарювання система бухгалтерського обліку є цілісною системою знань – наука, теорія та практика, яка виконує одну із центральних функцій управління економікою не тільки в межах підприємства, але й у суспільстві в цілому. Тому важливого значення набуває вивчення теоретичних основ і принципів правового забезпечення бухгалтерського обліку господарських процесів, знання яких є невід’ємною умовою для чіткого розуміння питань практики його ведення. Зважаючи на це, для підготовки студентів-магістрів здійснюється викладання дисципліни «Облік і правове забезпечення господарських процесів підприємства». З метою формування єдиних правил здійснення обліку та його розвитку, захисту інтересів користувачів було запроваджено нормативне регулювання бухгалтерського обліку. Механізм регулювання удосконалюється, піддається динамічним змінам. Проте, регулювання бухгалтерського обліку в Україні на сучасному етапі не можна вважати досконалим, воно потребує модернізації, чим і пояснюється актуальність питань, що розкривається у даному навчальному посібнику.

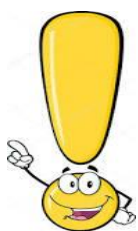
Навчальний посібник «Облік і правове забезпечення господарських процесів підприємства» підготовлено відповідно до начального плану та робочої програми однойменної дисципліни з циклу вибіркових дисциплін для підготовки студентів-магістрів, що навчаються за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування». Основним завданням вивчення даної дисципліни є набуття студентами теоретичних знань, практичних навиків та вмінь щодо ведення обліку підприємницької діяльності за господарськими процесами підприємства відповідно до норм чинного законодавства.

Теоретичний матеріал ґрунтується на чітких нормах законодавства та підтверджений рисунками, таблицями, практичними прикладами із цифровими розрахунками. Усі матеріали систематизовано у шість розділів. Перший присвячено дослідженню сутності поняття «господарський процес». Другий розділ містить характеристику передумов обліку і правового регулювання підприємницької діяльності. У третьому розділі визначені особливості обліку при реєстрації підприємства з урахуванням впливу організаційно-правових форм організації підприємства. У четвертому розділі описано порядок реорганізації підприємств, ведення обліку та оподаткування при цьому, опираючись на норми чинного законодавства. П’ятий розділ включає питання ведення обліку під час ліквідації підприємств з різних, передбачених законодавством, причин. У шостому розділі охарактеризовано поняття неплатоспроможності та банкрутства підприємства, їх передумови, порядок ведення обліку та методи оцінки ймовірності банкрутства на основі облікової інформації. В цілому навчальний посібник дозволить зорієнтувати читача на дослідження та аналіз діючого законодавства з окремих питань ведення обліку на етапах життєдіяльності підприємств за господарськими процесами, адже містить посилання на нормативні акти з їх позитивними моментами та недоліками.



ОСОБЛИВОСТІ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ЗА ГОСПОДАРСЬКИМИ ПРОЦЕСАМИ: ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНІВ

1. Поняття сутності процесів підприємства.
2. Базові підходи до циклічності розвитку підприємства.
3. Види господарських процесів та їх класифікація.



Основні поняття: господарський процес; господарська операція; створення підприємства; придбання активів; виробництво продукції; реалізація продукції; ліквідація підприємства; реорганізація підприємства.

1. Поняття сутності процесів підприємства

У сучасному науковому середовищі сьогодні все більшої популярності та поширення набуває процесний підхід як до управління діяльністю підприємств, так і до обліку цієї діяльності. Зокрема, С. Ф. Легенчук, К. О. Вольська, О. В. Вакун наголошують про наявність ряду переваг при застосуванні процесного підходу в практичній діяльності підприємств. До них вони відносять: оптимізацію та підвищення ефективності діяльності підприємства; можливість побудови моделі певного процесу, що дозволяє виявити якісно нові можливості управління ним тощо; швидку адаптацію даного підходу до потреб управління тощо [22, с. 64].

Процесний підхід до діяльності підприємства є теоретичним підґрунтям для виокремлення в рамках стратегічного розвитку підприємства перспективи бізнес-процесів. За такого підходу з одного боку відбуватиметься регламентація руху потоків, що мають місце у діяльності підприємства, а з іншого – розробка специфічних показників із розширенням складу облікових номенклатур для їхньої реєстрації. Таке розширення облікових даних та підходів до організації управління підприємством змінює й правила реалізації облікового процесу – процесно-орієнтованих інформаційних систем. Дані системи ґрунтуються на обліку витрат за процесами та видами діяльності. Метою їх функціонування є збір та обробка інформації про ефективність цих процесів та видів діяльності. Досягти цієї мети можливо внаслідок виконання ряду завдань перед системою обліку процесів, а саме: формування інформації про витрати й доходи процесів; визначення ефективності цих процесів; аналіз ефективності використання необхідних ресурсів для здійснення цих процесів.

Для побудови процесно-орієнтованої системи обліку, перш за все, необхідно розкрити суть процесів, які здійснюються на промислових підприємствах, дати визначення терміну «процес», оскільки в навчальній та науковій літературі з проблем обліку до цього часу не зверталася особлива увага на це питання, а тому не зовсім зрозуміло, що саме вважається процесом у підприємницькій діяльності.

У словнику української мови сказано, що процес – це сукупність послідовних дій, заходів, спрямованих на досягнення певного наслідку [112, с. 728]. Економічна енциклопедія трактує процес, як розвиток певного явища, послідовну зміну стадій, етапів, ступенів, якісно нових форм тощо [23, с. 255]. Великий тлумачний словник містить дещо досконаліше визначення, оскільки у ньому наголошується на закономірності, а не хаотичності змін, а саме: «процес (лат. *procesus* – проходження, просування) – це послідовна зміна станів або явищ, яка відбувається закономірним порядком» [10, с. 935].

У стандартах менеджменту якості ISO 9000 процес розуміється як «стійка цілеспрямована сукупність взаємозалежних видів діяльності, що за визначеною технологією перетворює входи у виходи, які становлять цінність для споживача». Принципова відмінність такого тлумачення, з точки зору організації обліково-аналітичного забезпечення, полягає в тому, що система обліку вже не розглядається як засіб реєстрації розташування складника готового виробу в кожний визначений момент часу в певному місці. Більш дієвою буде така система, що відстежуватиме входи й виходи процесів та їх окремих складових, а також одночасно встановлюватиме умови реагування на наявні відхилення, тобто складові процесу коригуються в залежності від умов господарювання тощо.

Варто відмітити, що ще представники класичної школи менеджменту у свій час стверджували, що кожна фірма повинна організовувати облік та контроль процесів господарської діяльності з метою визначення їх ефективності. Так А. Файоль у 1916 р., розробляючи системи ефективного управління фірмою в цілому, ввів поняття «функцій управління» як результат поділу дій, що виконуються підприємством в ході управління власною діяльністю. Він стверджував, що ефективно управління підприємством у цілому можливе при виділенні в єдиній системі шістьох видів діяльності, які включають в себе відповідні процеси (рис. 1.1).

Процес, як зазначає М. С. Пушкар, це рух уперед, послідовна зміна станів, стадій розвитку; сукупність послідовних дій з метою досягнення запланованого результату [103]. Й. Беккер, Л. Вилков, В. Таратухін визначають, що процес – це завершена, з точки зору змісту часової та логічної черговості, послідовність операцій, необхідних для обробки економічно значимого об'єкта [4, с. 4].



Рис. 1.1. Види діяльності на підприємстві та їх складові процеси

Отже, при сучасній організації діяльності підприємств, виокремлення окремих процесів господарської діяльності підприємства життєво необхідне та ґрунтується на ідеях сучасного менеджменту – групування ділових операцій за їх основними характеристиками в розрізі управлінських структур (повноваження та вартість утримання яких є різними) з метою економії трансакційних витрат.

Взагалі, розглядаючи розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань, А. А. Пилипенко та Д. Р. Пилипенко серед ряду концепцій менеджменту, що впливають на побудову обліку виділяють процесний підхід. Метою її створення й функціонування є формування інформації про результативність та ефективність процесів й видів діяльності [83, с. 197]. Взагалі, процеси, котрі змінюють стан засобів і джерел їх утворення, формують нові об'єкти, нові результати, в загальному, створюють у цілісній системі новий приріст якості, яку деякі економісти (зокрема О. Б. Пугаченко) прирівнюють до так званого синергійного ефекту [102, с. 64].

З іншого боку, використовуючи системний підхід для розгляду питання організації процесу, варто наголосити на наступному. Досліджуючи питання систем та керівництво ними Р. Джонсон зазначає: «Система – це організована

сукупність або комбінація методів і явищ, які складають єдине ціле» [19]. Система є такою лише у тому випадку, коли вона виокремлюється із середовища і має притаманні лише їй внутрішні та зовнішні ознаки. Виходячи із цього твердження, сучасне підприємство також можна розглядати як систему, котра трансформує фактори виробництва у готову продукцію (рис. 1.2).

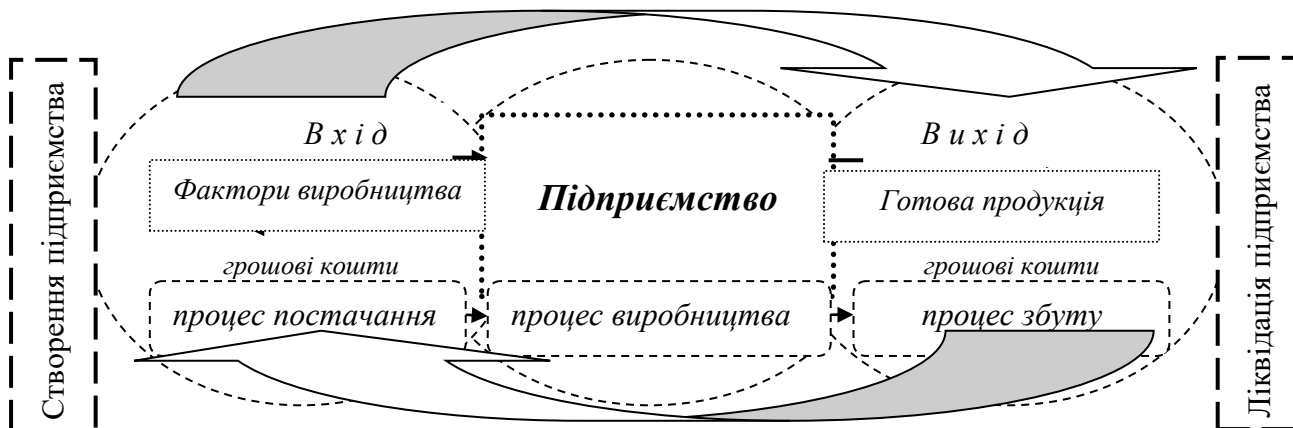


Рис. 1.2. Діяльність підприємства у контексті системного підходу

Отже, процеси – це систематичне, послідовне визначення переліку операцій, які приносять очікуваний результат, це логічна послідовність пов'язаних операцій (чи завдань), що необхідні для отримання результату. Тобто функціонування підприємства здійснюється в умовах постійного виконання ним стандартних (усталених) операцій, що необхідні для подальшого існування його як юридичної особи.

2. Базові підходи до циклічності розвитку підприємства

Для характеристики діяльності підприємства часто вживаються такі два поняття як «функціонування підприємства» і «розвиток підприємства».

Коли мова йде про функціонування підприємства, то у такому разі підприємство використовує звичні для його галузі технології і методи виробництва, реалізує вироблену продукцію на звичних ринках, використовує випробуване організаційне і ресурсне забезпечення за усіма наявними параметрами виробничої системи, підтримує партнерські взаємовідносини, що вже склалися (тобто веде звичайну діяльність).

З іншого боку розвитком підприємства є незворотні, цілеспрямовані та закономірні зміни господарської системи, послідовність переходу її з одного стану в якісно інший на основі удосконалення техніки, технології та організації праці, впровадження новацій в управлінні (виходячи із норм НП(с)БО 1 – це здійснення інвестиційної діяльності).

Розвиток підприємства означає не просто зміни, а зміни прогресивні, що удосконалюють бізнес-процеси підприємства. Тобто для розвитку характерні не

лише такі параметри, як випуск нової продукції і освоєння нових ринків збуту, використання нової техніки, обладнання, новітніх технологій, а й впровадження нових форм організації й оплати праці та методів управління виробництвом, удосконалення наявних партнерських відносин і формування нових тощо. Отже, розвиток підприємства є об'єктивним процесом, джерелом розвитку якого є суперечності між обмеженими економічними ресурсами, що є у розпорядженні підприємства, та дедалі зростаючими потребами людства.

Розвиток підприємства може бути двох видів: еволюційний, коли якісні зміни відбуваються поступово, повільно, і революційний, коли відбувається стрибкоподібний перехід від одного стану господарської системи до іншого, якісно нового. Революційний розвиток підприємства, як правило, відбувається завдяки кардинальним змінам функціонування підприємства, які досягаються в процесі його реструктуризації. Проте, на підприємстві можуть відбуватися і регресивні зміни. За регресивних змін відбувається перехід до нижчого рівня якісного стану господарської системи. Про причини їх виникнення йтиметься у наступних розділах.

Економічною наукою запропоновано ряд сценаріїв і на цій основі сформульовано три концепції (теорії) розвитку підприємства: теорія спрямованого розвитку підприємства, теорія циклічного розвитку і теорія життєвого циклу підприємства.

Перша з названих теорій – спрямованого розвитку – передбачає, що траєкторія розвитку підприємства індивідуальна і залежить від його адаптивності до змін зовнішнього середовища та здатності розв'язувати внутрішні суперечності своєчасно і раціонально. В процесі такого розвитку підприємство переходить від одного стану в інший, намагається досягти необхідної рівноваги для довготривалого існування як суб'єкта господарювання. Досліджуючи питання циклічності розвитку підприємства науковці в основу моделі життєвого циклу поклали показник або групу показників, кількісна та якісна зміна яких веде до переходу підприємства від однієї стадії до іншої. Однак підприємство становить комплексну виробничу систему, що складається з декількох підсистем, тісно пов'язаних між собою, динаміка показників яких впливає та змінює стадії життєвого циклу підприємства. До таких підсистем підприємства належать структура підприємства, його економіка, персонал та технологія. Оскільки виділяють такі стадії життєвого циклу як створення, розвиток, зрілість та занепад, то вони формують відповідні господарські процеси: створення, власне діяльність (постачання, виробництво, збут, інвестування) та ліквідація. Щоб зрозуміти сутність господарських процесів, що мають місце на підприємстві, слід дослідити значення поняття, що тісно із ними пов'язане – «розвиток підприємства».

Взагалі забезпечення розвитку підприємства є сферою системи стратегічного управління із концентрацією та спрямуванням зусиль на забезпечення довгострокового успіху підприємства. За такого спрямування управління необхідно враховувати екзогенні та ендогенні чинники, що впливають на розвиток підприємства (рис. 1.3).

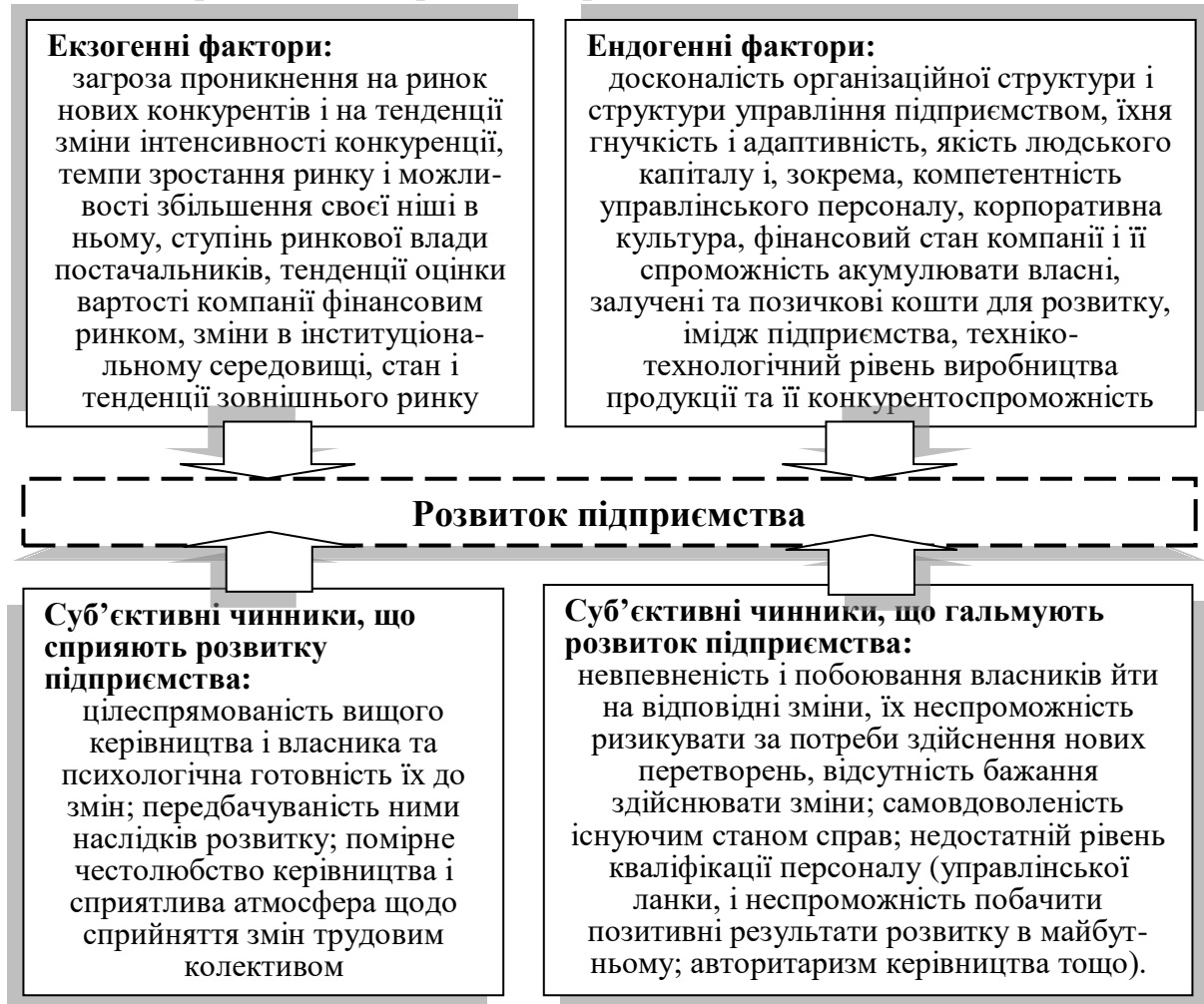


Рис. 1.3. Чинники, що впливають на розвиток підприємства

Для ширшого розуміння сутності розвитку важливо розуміти форми його вияву в суспільно-економічній системі підприємства залежно від: масштабу змін у соціально-економічній системі; об'єкта змін; фундаментальної основи і результативності змін у соціально-економічній системі. Зокрема за критерієм масштабу змін можна виділити: всеосяжний загальнокорпоративний розвиток підприємства, який відображає зміни (більшою чи меншою мірою – залежно від потреби) в усіх сферах його діяльності, і вузькоспекторний розвиток, що відображає якісні зміни лише в окремих елементах соціально-економічної системи.

Щодо об'єктів змін вирізняють організаційний розвиток, техніко-технологічний та соціальний розвиток. Останній відображається в якісних змінах соціально-психологічного клімату на підприємстві. Організаційний розвиток являє собою сукупність змін, результатом яких є вдосконалення

системи управління підприємством. Цей розвиток охоплює зміни в організаційній структурі і структурі управління підприємством, а також зміни в компетенції функціональних підрозділів. Техніко-технологічний розвиток означає якісні зміни в технічній оснащеності підприємства, впровадженні більш досконалих ресурсо- й енергозберігаючих та екологічно безпечних технологій. За цим критерієм може бути виділений в окремий об'єкт і економічний розвиток, пов'язаний з якісними змінами у фінансово-економічній діяльності на підприємстві, наприклад, запровадження на підприємстві системи бюджетування. Заслужує на виокремлення і так званий діловий розвиток, який передбачає спрямування ресурсів і зусиль підприємства за такими напрямками і сферами діяльності, які спроможні забезпечувати вищу ефективність і конкурентоспроможність протягом тривалого періоду. Діловий розвиток характерний для наступальної стратегії, головною метою якої є розширення масштабів бізнесу й активізація основної діяльності підприємства за рахунок внутрішніх резервів. Розширення масштабів бізнесу підприємства можливе кількома способами, такими як самозростання, придбання (поглинання) інших компаній чи їх підрозділів, поєднання цих двох напрямів у різних комбінаціях, вихід в інші сфери бізнесу з більшими можливостями для досягнення поставлених цілей. Безумовно, забезпечення самозростання масштабів бізнесу свідчить про здатність підприємства швидко адаптуватися до змін зовнішнього середовища і розвиватися на інноваційній основі за рахунок власних джерел і накопичених ресурсів, дотримання оптимальних пропорцій капіталу.

Разом з тим, для посилення динаміки зростання масштабів бізнесу багато підприємств, великих компаній йдуть шляхом купівлі інших підприємств, відокремлених підрозділів (філій). Нині – це найпоширеніший спосіб зростання компаній, який дає змогу вирішувати проблему збільшення масштабів виробництва швидкими темпами, тоді як самозростання бізнесу вимагає значно тривалішого часу. Усім зрозумілі причини створення великих агропромислових холдингів, але доцільно ще раз наголосити, що найпоширенішими є створення на засадах спільної власності єдиного технологічного ланцюга із замкненим циклом виробництва, нерідко і торгівлею, та інвестування надлишкового капіталу в придбання конкурентних підприємств чи підприємств-постачальників із метою оволодіння більшою часткою ринку і зменшення трансакційних витрат.

Розвиток підприємства через сукупність несприятливих зовнішніх і внутрішніх чинників може призупинитися і, врешті-решт, призвести до «антирозвитку» – переходу від вищого якісного стану економіки до нижчого і навіть до кризового.

Основними внутрішніми чинниками «антирозвитку» можуть бути прорахунки в операційній, інвестиційній та фінансовій діяльності. Наприклад, основними операційними чинниками можуть бути низький рівень виробничого менеджменту, неефективний маркетинг, низька якість продукції та прорахунки в асортиментній політиці, відсутність належного контролю за витратами, низький рівень інтенсивного використання обладнання та екстенсивного завантаження його, неефективна логістика (логістика постачання, виробнича і розподільча (збутова)).

Істотними фінансовими та інвестиційними чинниками можуть бути недостатня обґрунтованість інвестиційних проектів і неекономне використання інвестиційних ресурсів, прорахунки у формуванні фондового портфеля, нераціональна структура авансованого капіталу, значне перевищення позичкового капіталу над його критичним рівнем, зростання дебіторської та кредиторської заборгованості за випереджальних темпів останньої, збільшення резерву сумнівних боргів, уповільнення оборотності капіталу, зростання частки важколіквідних активів.

Отже, виходячи із теорії розвитку підприємства бачимо, що досягнення мети, задля якої створюється підприємство, є можливим після здійснення ряду господарських процесів, що мають місце у розвитку підприємства. Їх сутність та склад розглянемо у наступних питаннях.

3. Види господарських процесів та їх класифікація

Господарськими процесами, що мають місце у підприємницькій діяльності є сукупність однотипних операцій, які спрямовані на виконання певного господарського завдання. Тобто це взаємодія матеріальних, технічних, трудових і фінансових ресурсів, у результаті якої створюється продукція, виконуються роботи чи надаються послуги.

Не існує стандартного переліку процесів, що мають місце у господарській діяльності. Підприємства повинні розробляти свою власну структуру процесів і визначати черговість їх проходження, виходячи із конкретних організаційно-технологічних особливостей діяльності. Розглядаючи діяльність конкретного підприємства через призму процесів, досягається глибше знання та розуміння ситуації, що має місце у конкретний період часу.

Проте, у науковій та навчальній літературі, по суті, усе зводиться, в основному, до виокремлення основних трьох господарських процесів, які підлягають відображенню в системі обліку – це постачання, виробництво, збут. З точки зору закономірності процесів та послідовності проходження виробничого циклу у цей ряд не варто відносити розширення чи модернізацію матеріально-технічної бази (тобто процес інвестування).

Однак, якщо розглядати будь-який бізнес як нагромадження капіталу, то безумовно у його структурі присутня така ланка як інвестування. Я. Д. Крупка, розглядаючи кругооборот ресурсів у бізнесі, виділяє такі його стадії: фінансування (вибір та обачливе витрачання власних і залучених фінансових ресурсів); інвестування (вибір об'єктів і ефективно вкладання ресурсів); звичайна операційна діяльність (використання ресурсів для здійснення ефективної діяльності з метою повернення вкладеного капіталу і отримання прибутку) [58].

У цьому ракурсі будь-яке підприємство чи бізнес розглядається як інвестиційний проект, у який спочатку здійснюються вкладення коштів, а потім у результаті звичайної господарської діяльності (виробничої, торгівельної чи іншої) одержується результат – прибуток, що служить джерелом повернення інвестору вкладених засобів. У кожному випадку постачання розглядається лише як один із циклів звичайної операційної діяльності, головний чинник для здійснення виробництва продукції. При цьому допускається, що така діяльність має безперервний характер, а процеси постачання, виробництва і збуту проходять перманентно, тобто постійно.

Проте, такий підхід до формування інформації про господарські процеси в системі обліку виходить із принципу безперервності діяльності підприємства. Оскільки вважаємо, що підприємницька діяльність має свій початок та логічне завершення, то і у системі обліку повинні знайти своє відображення процеси створення підприємства та його ліквідації із різних причин аналогічно до процесів постачання, виробництва, збуту та інвестування.

У дослідженій нами науковій та навчальній літературі усе зводиться, в основному, до виділення основних трьох господарських процесів – постачання, виробництва, збуту. Ці процеси М. А. Окландер називає циклами постачання, підтримки виробництва, фізичного розподілу [79, с. 216]. М. С. Пушкар, крім названих, виділяє також процес інвестування [104]. Деякі із науковців вважають за необхідне більш глибоке вивчення кожного із названих процесів. Зокрема, для прикладу О. Б. Пугаченко, у сфері матеріального забезпечення вважає за необхідне виділення підпроцесів придбання, зберігання, використання, реалізації та формування витрат [102, с. 32].

При цьому їх слід згрупувати та виділяти такі господарські процеси, які спричиняють зміни в суб'єкті господарювання та процеси операційного циклу (рис. 1.4). Кожен із них повинен підлягати обов'язковому бухгалтерському обліку для отримання повної інформації про його результативність з метою подальшого оперативного реагування та прийняття ефективного управлінського рішення.

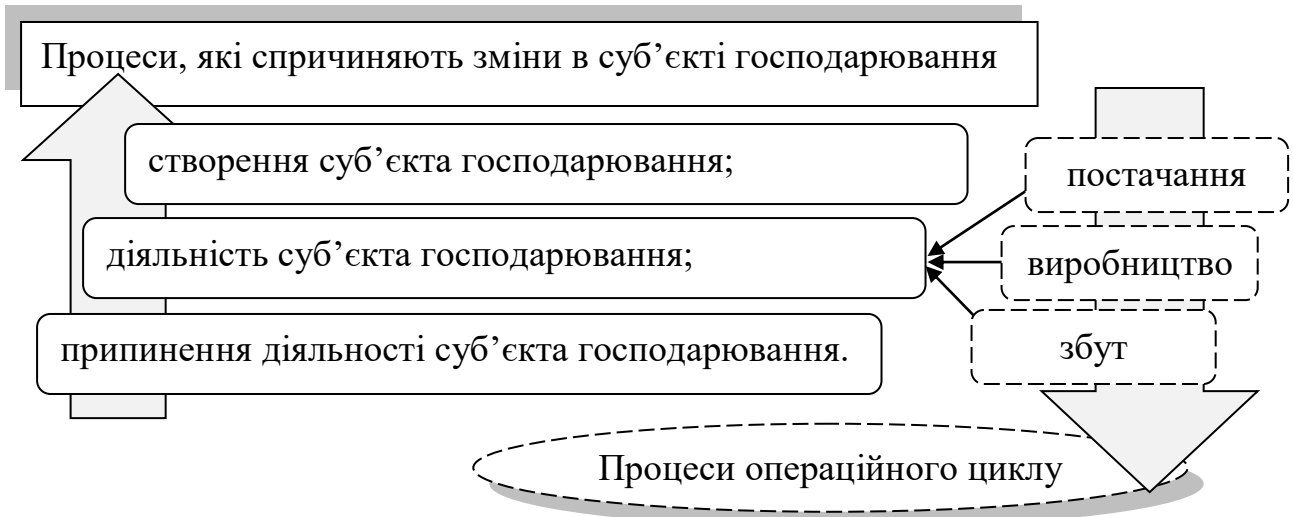


Рис. 1.4. Склад господарських процесів для цілей бухгалтерського обліку

Отже, під першим видом господарських процесів слід розуміти заснування суб'єкта господарювання шляхом внесення засновниками внесків у статутний капітал або через зміну організаційно-правової форми попередньо діючого суб'єкта господарювання. У даний період перед бухгалтерською службою стоїть завдання щодо належної організації обліку, формування облікової політики підприємства, відображення формування статутного капіталу тощо.

Для виробничого підприємства отримання готового продукту зазвичай має циклічний безперервний характер. Циклічність отримання результату підприємницької діяльності характеризується трьома основними процесами: постачанням, власне виробництвом та збутом. Логічним є те, що другий вид (тобто власне діяльність підприємства) характеризується процесами операційної господарської діяльності та включає в себе процеси постачання, виробництва та збуту (реалізації). В цілому діяльність будь-якого підприємства складається з трьох безперервних та взаємопов'язаних між собою господарських процесів: *постачання* – тобто придбання засобів і предметів праці, що необхідні підприємству для забезпечення його виробничих потреб; *виробництва* – процес безпосереднього виготовлення готової продукції (або надання послуг чи виконання робіт); *збуту* – який відповідає за виконання договірних зобов'язань перед замовниками та покупцями із забезпечення їх готовою продукцією, роботами чи послугами і отримання виручки за це, проведення розрахунків за здійсненні операції.

Основними завданнями бухгалтерського обліку процесу постачання є: оптимальне і своєчасне встановлення обсягів необхідних закупівель; облік та контроль надходження матеріальних цінностей на підприємство; проведення розрахунків з постачальниками за придбані засоби та відображення їх в обліку.

Щодо завдань обліку процесу виробництва, то тут ключовими питаннями є розробка порядку обліку витрат на виробництво готової продукції, контроль випуску продукції та розрахунок її планової та фактичної собівартості.

На виході із виробничої системи після завершення процесу виробництва знаходиться готова продукція, котра реалізовується кінцевим споживачам (покупцям) безпосередньо під час процесу збуту. Від покупців на підприємство надходять грошові кошти, котрі виходять із системи при оплаті постачальникам вхідних факторів виробництва призводячи до циклічного повторення зазначених процесів.

Обліковими завданнями процесу реалізації готової продукції, робіт і послуг є: формування інформації про обсяг і структуру реалізованої підприємством продукції (робіт і послуг) за певний період; контроль виконання договірних зобов'язань із покупцями та замовниками; облік нарахування та сплати залежних від обсягу реалізації податків та зборів до бюджету; розрахунок фінансових результатів як у цілому на підприємстві, так і за окремими видами продукції, робіт і послуг. Оскільки в результаті процесу реалізації підприємство отримує результат своєї операційної діяльності, то на даному етапі основним завданням бухгалтерського обліку є його визначення: прибуток це чи збиток. Тобто, процеси, котрі змінюють стан засобів і джерел їх утворення, формують нові об'єкти, нові результати, в загальному, створюють у цілісній системі новий приріст якості, яку деякі економісти (зокрема О. Б. Пугаченко) прирівнюють до так званого синергійного ефекту [102, с. 64].

Якщо підприємство досягнуло бажаного результату, задля якого було створене, або з інших причин не має можливості продовжувати звичну послідовну діяльність – йому необхідно пройти процедуру припинення діяльності (що являє собою процес ліквідації). Тому третій і останній процес пов'язаний із ліквідацією суб'єкта господарювання і передбачає припинення суб'єкта господарювання з певних об'єктивних причин. Такими причинами можуть бути: або домовленість про припинення за згодою засновників, або через зміну організаційно-правової форми суб'єкта господарювання внаслідок його реорганізації, або через провадження процедури банкрутства суб'єкта господарювання тощо. На даному етапі необхідно перш за все визначити відповідальних осіб за ведення обліку, створити ліквідаційну комісію. Завданням бухгалтерського обліку є проведення необхідних розрахунків із кредиторами згідно їх черги, співпраця із державними та контролюючими органами з приводу ліквідації підприємства, формування ліквідаційного балансу тощо.

У будь-якому процесі система бухгалтерського обліку знаходиться у тісному зв'язку із державними органами у сфері оподаткування. Саме застосування процесного підходу до діяльності підприємства є актуальним для

визначення системи оподаткування підприємства, адже для прикладу до операційної діяльності підприємства та процесу ліквідації застосовуються абсолютно інші норми законодавства у сфері оподаткування.



Питання для самоконтролю

1. У чому полягає суть процесного підходу до діяльності підприємств?
2. Дайте визначення господарського процесу у діяльності підприємства.
3. Охарактеризуйте сутність циклічності розвитку підприємства та життєві цикли, що характеризують його діяльність.
4. Опишіть господарські процеси, які спричиняють зміни в суб'єкті господарювання.
5. Опишіть господарські процеси, які характеризують процеси операційного циклу.



Завдання для самостійної роботи

Завдання 1.

Проаналізуйте підходи науковців щодо виокремлення складу господарських процесів на підприємстві. охарактеризуйте найбільш влучні із них. Обґрунтуйте необхідність використання процесного підходу до організації обліку на підприємстві.

Завдання 2.

Складіть блок-схему кожного із процесів та визначити економічний результат із використанням рахунків бухгалтерського обліку. Обґрунтуйте отриманий результат.

Тести для поточного контролю знань



1. Рух уперед, послідовна зміна станів, стадій розвитку; сукупність послідовних дій з метою досягнення запланованого результату це:
 - а) підприємництво;
 - б) підприємницька діяльність;
 - в) процес;
 - г) життєвий цикл.

2. Замкнений послідовний рух засобів від одного процесу до іншого в ході діяльності підприємства називається:

- а) кругообігом господарських засобів;
- б) підприємницька діяльність;
- в) елементом ведення бізнесу;
- г) життєвий цикл.

3. Конкретний факт господарського життя, оформлений документом та який підлягає обов'язковому відображенню в обліку називається:

- а) видом діяльності;
- б) господарською операцією;
- в) господарським процесом.

4. Правильне і своєчасне встановлення обсягів закупівлі є основним завданням обліку процесу:

- а) виробництва;
- б) постачання;
- в) реалізації;
- г) інвестування.

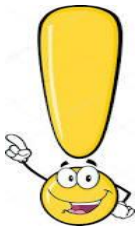
5. Виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції є об'єктом обліку процесу:

- а) збуту;
- б) постачання;
- в) виробництва;
- г) інвестування.



ПЕРЕДУМОВИ ОБЛІКУ ТА ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

1. Сутність поняття та характеристика правового забезпечення обліку в Україні.
2. Державне регулювання підприємницької діяльності в Україні.
3. Нормативні документи з регулювання ведення обліку на підприємстві: конкретизація впливу на організацію праці облікового апарату та облікового процесу.
4. Регламентация фінансової, управлінської та податкової звітності.
5. Гарантування та захист інтересів користувачів облікової інформації.
6. Удосконалення нормативно-методичного регулювання бухгалтерського обліку в Україні.



Основні поняття: *правове забезпечення, державне регулювання обліку, внутрішні регламенти, обліковий апарат, посадові інструкції, інвентаризація, документообіг, облікова політика, інтереси користувачів, фінансова звітність, податкова звітність.*

1. Сутність поняття та характеристика правового забезпечення обліку в Україні

Бухгалтерський облік є основою інформаційного забезпечення та одним із важливих інструментів збору, узагальнення й обробки інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. У зв'язку з цим система бухгалтерського обліку в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалося протягом двох останніх десятиріч і перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

Регулювання бухгалтерського обліку – це створення та застосування системи правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які мають обов'язковий характер та спрямовані на забезпечення та захист інтересів користувачів.

Засади регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності визначаються з метою:

- 1) застосування системи правил для ведення бухгалтерського обліку, що гарантують і захищають інтереси держави, підприємства, контрагентів і різноманітних користувачів облікової інформації;

2) полегшення процесу здійснення облікових робіт, оптимізація системи бухгалтерського обліку;

3) розробка цілісних форм фінансової звітності для всіх підприємств, що дає змогу провести збір і систематизацію інформації.

Правове регулювання являє собою діяльність держави з внесення організованості, впорядкованості в різні сфери бухгалтерського життя. Основою правового регулювання служить законодавство – сукупність загальнообов’язкових правових актів, що видаються органами державної влади з дотриманням певної процедури і у встановленій формі [110, с. 226].

Існує два підходи до правового регулювання бухгалтерського обліку: перший передбачає існування в країні кодексу законів, що стосуються бухгалтерського обліку, другий – використання для регулювання бухгалтерського обліку законодавства загально-правової регламентації.

При першому підході за підприємством законодавчо закріплено певні обов’язки щодо ведення бухгалтерського обліку, процедури складання звітності і змісту обліку.

Другий підхід до регулювання бухгалтерського обліку передбачає наявність у законодавстві країни норм, які встановлюють певні обмеження для суб’єктів господарювання щодо ведення бухгалтерського обліку, але в рамках цих обмежень є можливість обирати прийнятні для них способи і прийоми бухгалтерського обліку.

В Україні регулювання бухгалтерського обліку здійснюється державними органами з орієнтацією на оподаткування. Однак, Україна – це єдина країна, принаймні в Європі, що в питанні нормативного регулювання обліку шукає свій унікальний шлях розвитку, оскільки законом визначений єдиний метод регулювання бухгалтерської діяльності – державний [5, с. 3].

Основним нормативним документом, що регулює бухгалтерський облік є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Цей закон визначає основні правові принципи організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Дія цього Закону поширюється на всі юридичні особи, незалежно від організаційно-правових форм і форм власності.

Суттєва особливість Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» – створення методологічних засад збору, реєстрації та узагальнення інформації, які здійснюються шляхом суцільного, безперервного та документального обліку всіх господарських операцій.

Поряд із звичайними правовими нормами, які містять правила поведінки, умови їх реалізації, санкції за порушення, закон вводить норми методологічного характеру та стандарти, встановлює професійні прийоми та способи обліку.

Податковий кодекс відноситься до першого рівня, регулює перш за все, порядок обліку доходів, витрат, амортизації основних засобів і інших матеріальних і нематеріальних активів; прибутку, що оподатковується; податку на додану вартість; інших об'єктів.

Загалом, нормативно-правове регулюванням обліку є актуальним питанням наукових дискусій. Підходи щодо окреслення норм чинного законодавства вчених-економістів наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Окреслення та групування норм чинного законодавства вченими-економістами

Автор	Наукове твердження
Дерій В.А. [17]	До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств, варто відносити: Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про аудиторську діяльність», Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі); наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт і т.д.
Боярський Ю.І. [8]	Варто виділити 3 рівні нормативно-правового регулювання: міжнародний (міжнародні правові норми); державний (державні вихідні правові норми, ПСБО, підзаконні акти міністерств та відомств); рівень підприємства (децентралізовані нормативні акти).
Пиріжок С.Є. [86]	Є 4 рівні нормативно-правового регулювання обліку: закони та кодекси; стандарти бухгалтерського обліку; інструкції та методичні вказівки; внутрішні документи.
Сук Л.К. та Сук П.Л. [113]	Основними нормативними документами, які забезпечують регламентацію бухгалтерського обліку в Україні є такі документи як Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», П(С)БО, Плани рахунків бухгалтерського обліку (повний і спрощений), «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку»
Пилипів Н.І. [85]	Модель складається з чотирьох рівнів: перший рівень – нормативно-правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України; другий – нормативно-правові акти, що приймає Міністерство фінансів України, третій – нормативно-правові акти відомства; четвертий – нормативно-правові акти підприємства.

Проаналізувавши підходи вчених до групування норм чинного законодавства щодо регулювання обліку, в Україні можна виділяти такі рівні (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Рівні нормативно-правового забезпечення обліку в Україні

Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» встановлено, що національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

Нині в Україні провідна роль у регулюванні бухгалтерського обліку відводиться державі. Бухгалтерський облік при цьому є однією із функцій провадження національної безпеки і слугує інструментом фінансового регулювання і проведення єдиної фінансової політики країни, забезпечує реалізацію конституційного права на інформацію у сфері підприємницької діяльності та економіки [27, с. 30].

Правова основа ведення бухгалтерського обліку – це сукупність законодавчих і нормативних актів, що регулюють фінансово-господарську діяльність та її облік на підприємствах усіх форм власності. До правової основи ведення бухгалтерського обліку належать документи Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Державної служби статистики, Державної фіскальної служби, Національного банку та інших

державних органів. Нормативні органи встановлюють як об'єкти обліку, так і схему кореспонденції рахунків, методику обліку та ін.

2. Державне регулювання підприємницької діяльності в Україні

Держава історично відіграє важливу роль у функціонуванні вітчизняної економіки та у розвитку національної системи бухгалтерського обліку. Процес державного управління являє собою свідому і цілеспрямовану сукупність дій, що призводять до певної динаміки управлінських результатів. Саме держава забезпечує регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності, виступає головним ініціатором процесів реформування бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції національної економіки в цілому та адаптації українського законодавства до нормативно-правової бази Європейського Союзу [80, с. 180].

Питання необхідності та форм державного регулювання бухгалтерського обліку та його організації є предметом дискусії вітчизняних та закордонних економістів. Наводяться аргументи на користь та проти державного регулювання. Одноставних кінцевих висновків у цій дискусії не досягнуто. Не вдаючись до суперечки з цього приводу, для цілей даного дослідження держава розглядається як суб'єкт домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку, який підтримує політичний, економічний та соціальний порядок, формує інституціональне середовище та інституціональні механізми, забезпечує поділ повноважень між інститутами щодо забезпечення регулювання бухгалтерським обліком та складанням фінансової звітності. При цьому істотне значення відводиться методології механізму поділу даних повноважень [80, с. 182].

Державне регулювання підприємництва – це реалізація державної політики, основним напрямком якої є удосконалення правового регулювання відносин господарюючих суб'єктів, адміністративних взаємин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та підприємствами, недопущення прийняття економічно необґрунтованих регулюючих актів, зниження рівня втручання держави у діяльність суб'єктів господарювання та усунення перешкод для розвитку господарської діяльності, що здійснюється в межах чинного законодавства.

Основні напрями державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва в Україні подано на рис. 2.2.

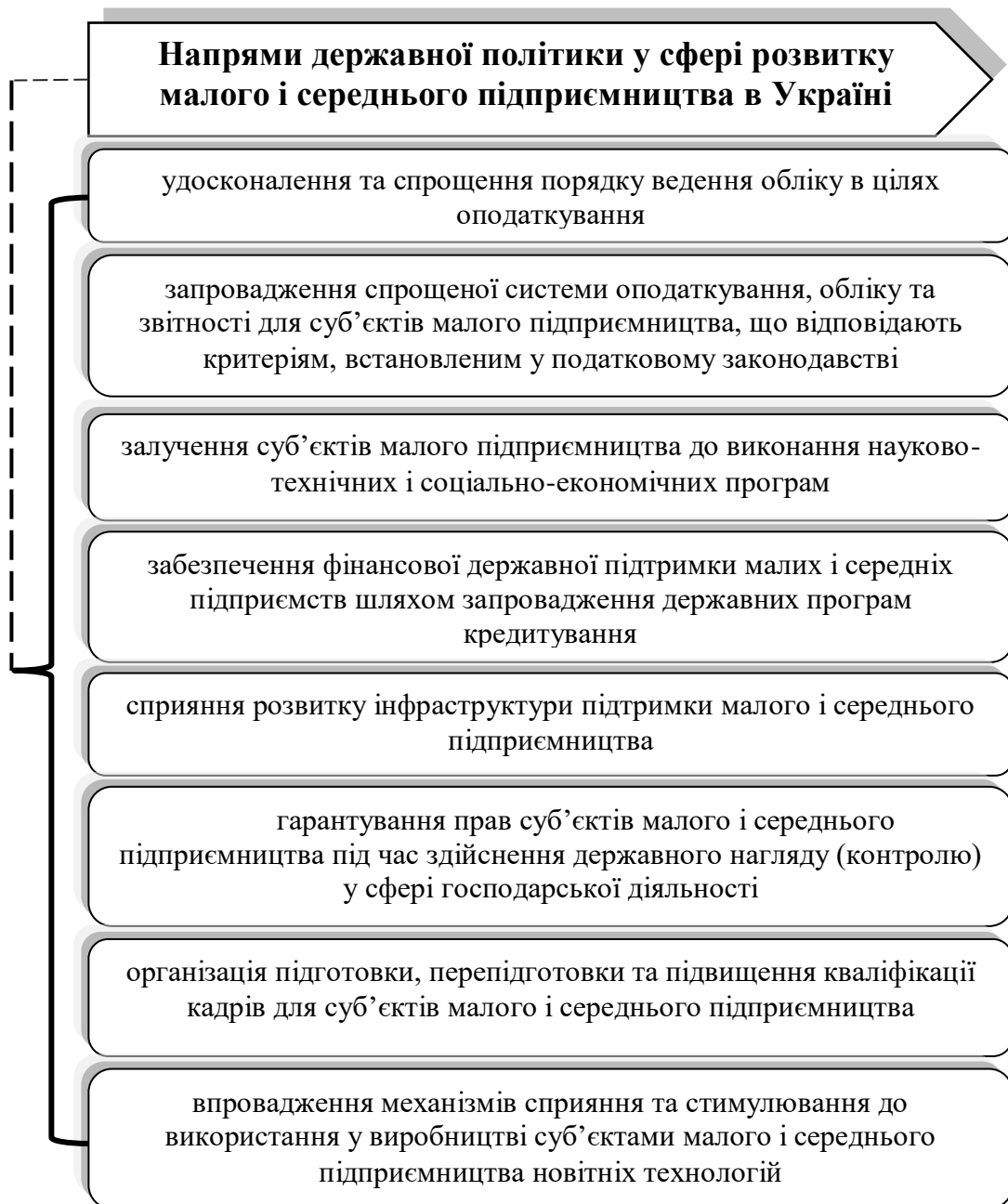


Рис. 2.2. Напрями державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва в Україні*

*складено автором на основі джерела 41

Основоположним органом реалізації державної політики у сфері розвитку та підтримки підприємництва є Державна регуляторна служба (далі – ДРС) України, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. Основними завданнями ДРС є:

- реалізація державної регуляторної політики, політики з питань нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності, ліцензування та дозвільної системи у сфері господарської діяльності;

- координація дій органів виконавчої влади, інститутів громадянського суспільства і підприємництва з питань дерегуляції господарської діяльності.

Метою державного регулювання підприємництва є спрямування системи заходів на зростання зайнятості населення і, завдяки цьому, перехід населення від бідності – через самозайнятність і розвиток підприємництва – до середнього класу. Структура нинішнього механізму регулювання підприємницької діяльності ґрунтується на застосовуванні таких чітких принципів (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Структура механізму державного регулювання підприємницької діяльності

Таким чином, всі важелі державної політики повинні скеровуватись на стимулювання людей займатись бізнесом та, відповідно, на легкість ведення підприємницької діяльності.

Механізм державного регулювання підприємництва включає:

- систему державного регулювання процесів, що відбуваються у підприємницькому середовищі (роздержавлення і приватизація, конкуренція і монополізм, банкрутство тощо) і які безпосередньо його формують;
- систему державного регулювання та підтримки підприємництва (безпосередньо як об'єкта регулювання).

Серед основних напрямків державної підтримки підприємництва в Україні можна виділити:

1. Створення та постійне удосконалення нормативно-правової бази регулювання функціонування підприємництва.
2. Реалізація конкурентної політики.
3. Формування ефективної системи фінансово-кредитної та гарантійної підтримки підприємництва.
4. Дерегуляція економіки.
5. Забезпечення сприятливого інвестиційно-інноваційного клімату в державі.
6. Підтримка стабільності національної валюти.
7. Використання сучасних раціональних принципів приватизаційного процесу.
8. При необхідності проведення реструктуризації, трансформації підприємств, відповідно до вимог ринку.
9. Підтримка рентабельних підприємств, забезпечення розвитку малого підприємництва.
10. Підвищення ефективності функціонування державного сектора економіки.
11. Залучення іноземних інвестицій.
12. Участь держави у побудові та розвитку ринкової та соціальної інфраструктури.
13. Недопущення тінізації економіки через сприяння трансформації некримінальної тіньової економіки в легальну.
14. Ефективне використання міжнародної допомоги з метою розвитку підприємництва.
15. Формування у суспільстві відповідного типу економічної культури й морально-психологічної атмосфери.

Основоположні методологічні положення, якими скеровувалась діяльність підприємства раніше, піддалися значному переформатуванню. Такий факт був викликаний наближенням національної системи бухгалтерського обліку у

відповідність до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

Підприємства отримали більші права і свободу щодо ведення господарської діяльності, як наслідок знизився рівень втручання держави щодо регламентації бухгалтерського обліку, а проблеми облікового характеру підприємства в праві розв'язувати самостійно. Тому нормативна база обліку складається з двох рівнів: мікро- та макрорівнях (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Нормативна база правового регулювання обліку

Перехід України на ринковий тип економічних відносин викликав потребу видозміни існуючої системи інформаційного забезпечення урядових органів. Модель Балансу народного господарства (БНГ), яка використовувалась за радянських часів, не задовольняла нових інформаційних потреб ринкового управління, так як орієнтувалась тільки на групи показників виробництва товарів і виробничих послуг.

У перші роки незалежності України макроекономічні розрахунки продовжували виконуватись на базі радянської макроекономічної статистики, разом з тим паралельно вводились розрахунки за Системою національних рахунків (СНР). Вони здійснювались за перехідною схемою. Однак, за участі міжнародних організацій було проведено повномасштабне впровадження економічних розрахунків за СНР. Запроваджена СНР кардинально відрізнялась від діючого до того часу Балансу народного господарства. Зміни проявились і на рівні господарюючих суб'єктів та зумовили переорієнтацію облікових систем підприємств на нові стандарти і принципи. Логічним продовженням реформи на макрообліковому рівні стала проведена реформа на мікрорівні,

результатом якої була поява національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та нового Плану рахунків.

Серед основних моделей бухгалтерського обліку країни авторами виділяються англоамериканська, континентальна та латино- чи південноамериканська моделі. У деяких джерелах згадується ісламська та інтернаціональна моделі. У доповнення до наведених типів моделей в світовій практиці зустрічається і змішаний тип моделі, який притаманний перехідному типу економіки.

Аналіз змісту і характерних особливостей макромоделей бухгалтерського обліку свідчить про те, що в основу їх поділу на види покладається принцип державного регулювання облікової діяльності, прийнятий у різних країнах.

Важливим аспектом встановлення інституціональних чинників макроекономічного регулювання бухгалтерського обліку виступає оцінка функцій, які виконує держава з метою управління національною системою бухгалтерського обліку. Ефективність функціонування, розвиток та удосконалення стану та взаємозв'язків елементів національної системи бухгалтерського обліку може бути досягнута за допомогою комплексу заходів з організації та управління з боку держави в процесі виконання однієї з головних функцій, якою є економічна функція. Економічна функція держави полягає у створенні державою передумов для ефективної економічної діяльності суспільства з урахуванням інтересів всіх категорій її членів: від суб'єктів господарювання та їх об'єднань до держави та міжнародної спільноти. Виконання економічної функції передбачає дії щодо формування органами державної влади правових засад функціонування економіки країни, її окремих інституціональних секторів та реалізації та узгодження їх інтересів через проведення державної економічної політики [180, с. 184].

Предметом правового регулювання у сфері бухгалтерського обліку є відносини між державою (державними органами) і суб'єктами господарської діяльності, які ведуть бухгалтерський облік та складають фінансову звітність, а також відносини на рівні держави між державними органами стосовно встановлення повноважень регулювання бухгалтерського обліку та визначення їхнього правового статусу.

Інституціональний механізм організації бухгалтерського обліку може мати різноманітні варіанти, що визначаються рівнем стану національної системи бухгалтерського обліку та напрямом її загального розвитку, а також елементів, що входять в систему, та їх взаємозв'язків. Варіанти інституціонального механізму організації бухгалтерського обліку із дотриманням історичного та інституціонального підходу можна поділити в діапазоні між автономним національним механізмом і централізованою ієрархією у масштабах глобальної економіки [180, с. 195]:

1. Автономний національний механізм. Він передбачає розробку та застосування національної нормативно-правової бази у рамках механізму поділу повноважень між інститутами держави щодо забезпечення державного регулювання бухгалтерським обліку та складанням фінансової звітності.

2. Модульний механізм. Відмінність від автономного національного механізму полягає в делегуванні повноважень і відповідальності. В рамках даної структури робиться спроба делегувати окремим агентам (модулям) певні повноваження в загальній роботі з організації бухгалтерського обліку та розробки й застосування національної нормативно-правової бази. Так виникає поділ або делегування функцій щодо організації бухгалтерського обліку між державними органами або навіть недержавними органами із контролем і фінансуванням з боку державних структур.

3. Механізм організації бухгалтерського обліку у масштабах глобальної економіки, який складається з інститутів та модулів, які забезпечують прийняття та впровадження міжнародних стандартів за технічної та фінансової допомоги з боку держави та міжнародних організацій.

4. Гібридний механізм – проміжний варіант між попередніми типами та ієрархічним механізмом глобальної інфраструктури. Це комплекс інститутів та агентів (модулів), що мають більшу незалежність від впливу держави, більш самостійні у прийнятті рішень щодо інтеграції з іншими сферами регулювання, ніж держава, стандартами та правилами. Передбачає участь професійних організацій у розробці та застосуванні національного нормативно-правового забезпечення на основі міжнародної нормативної бази з поступовою конвергенцією між національними та міжнародними стандартами.

За часи реформування Україна пройшла шлях від автономного національного механізму, який склався за радянських часів, та просувається у напрямку створення інституціонального механізму, спрямованого на поступову конвергенцією між національними та міжнародними стандартами фінансової звітності.

Чинний інституціональний механізм організації бухгалтерського обліку в Україні функціонує в рамках ієрархічної структури управління на загальнодержавному та локальному рівнях. Залежно від варіанту інституціонального механізму обираються інститути, суб'єкти й агенти, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку, як найбільш ефективні інституціональні альтернативи з набору існуючих або відбувається пряме запозичення вже складених інститутів, які вдало зарекомендували себе у світі. З огляду на вищезазначене, можна здійснити класифікацію макромоделей бухгалтерського обліку за принципом державної регламентації і виділити такі види моделей як жорстка, м'яка, інфляційна, релігійна, глобальна та змішана (рис. 2.5).

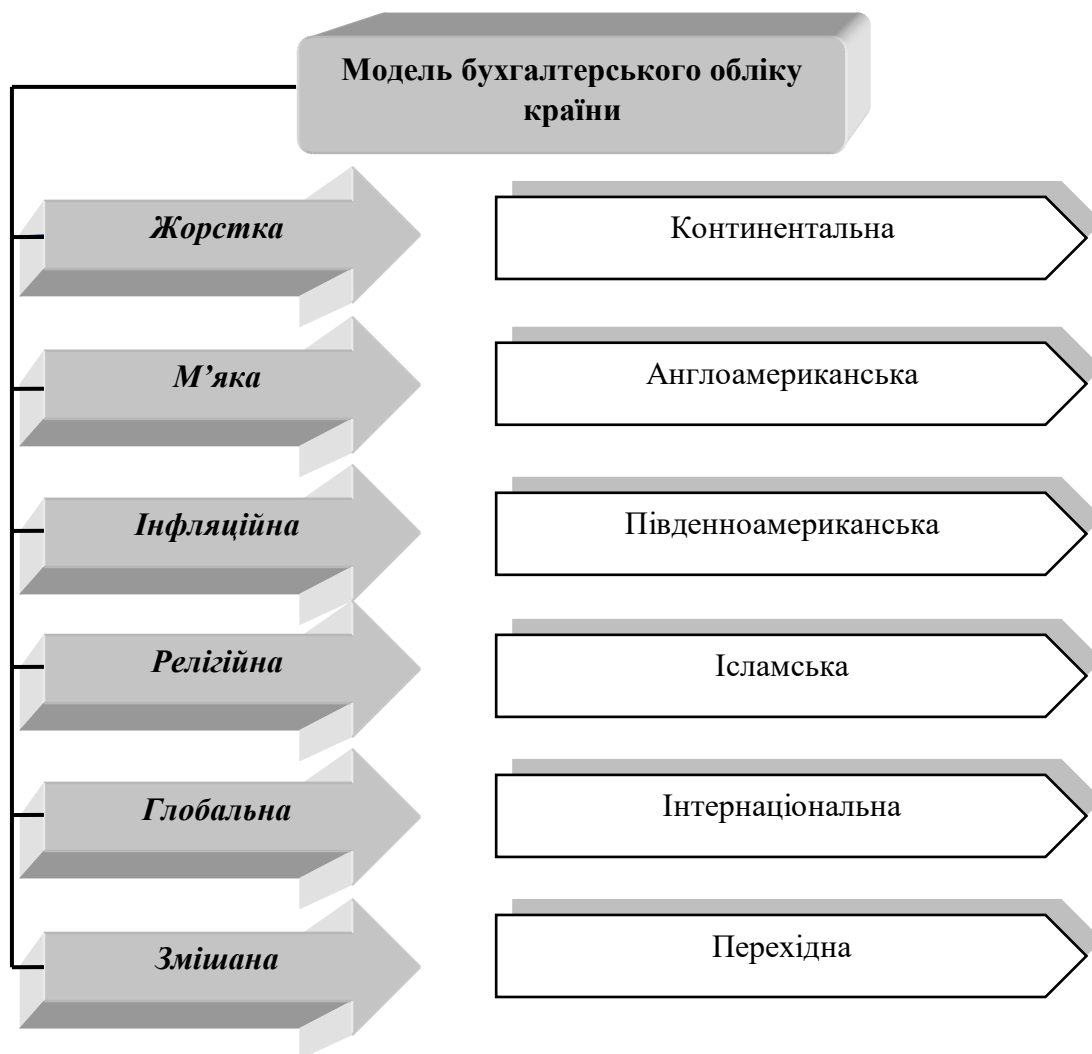


Рис. 2.5. Типи моделей бухгалтерського обліку на макрорівні

Жорсткий тип моделі характеризується значним втручанням держави до процесу регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в країні і виданням відповідних законодавчих документів регламентуючого змісту. Також державним контролем опосередковуються взаємовідносини підприємств з банками, фінансовими установами, інвесторами. Формування облікової політики господарюючих суб'єктів здійснюється на основі законодавчих вимог і носить консервативний характер. Основна орієнтація обліку зумовлюється державними інформаційними потребами і визначається процесами оподаткування, визначення макроекономічних показників, реалізації урядової політики.

М'який тип моделі опосередковується послабленим втручанням держави до процесу регулювання діяльності в галузі бухгалтерського обліку. Основну роль у регламентації облікової діяльності займають професійні організації національного або міжнародного рівня, які розробляють відповідні стандарти ведення обліку та складання звітності.

М'який тип моделі характеризується тим, що професійні стандарти допускають більше свободи практикуючого бухгалтера у виборі процедур ведення бухгалтерського обліку, облікові методи носять варіативний характер, що робить облікову систему досить гнучкою. Якість ведення бухгалтерського обліку залежить від освітнього рівня бухгалтерів, тому в країнах з м'якою моделлю формується складна система набуття кваліфікації бухгалтера та постійного підвищення професійного рівня їх підготовки. Індивідуальний характер облікових систем господарюючих суб'єктів дозволяє сформувати фінансову звітність з урахуванням потреб будь-яких категорій користувачів інформації, тому м'яка модель орієнтує облік на потреби широкого кола користувачів і, зокрема, інвесторів, що обумовлюється розвинутим фондовим ринком.

Разом з тим, користувачам фінансової звітності також доводиться вивчати професійні стандарти обліку та звітності, підвищувати свій освітній рівень для адекватного розуміння даних фінансових звітів, що подаються підприємствами.

В ряді країн економіка не характеризується стабільним розвитком, вимагає повного державного контролю, застосування заходів регулюючого впливу, економічні процеси опосередковуються високим рівнем інфляції, знеціненням національної грошової одиниці.

Південноамериканська модель об'єднує країни спільною мовою – іспанською [114, с. 419]. Таку облікову модель можна назвати **інфляційною** з огляду на те, що методика ведення обліку орієнтується на високий рівень інфляції, часті зміни цін і потреби державного регулювання. Враховуючи значні потреби в інформації для прийняття рішень урядовими органами, бухгалтерський облік суворо орієнтується на державні цілі і виконує контрольну функцію, зокрема, в частині податкових розрахунків. Облікова система, як правило, є простою через невеликий розмір підприємств та невисокий рівень освіти практикуючих бухгалтерів, методики ведення обліку є уніфікованими.

Останні наукові дослідження практики ведення бухгалтерського обліку показали наявність особливої моделі у східних країнах, що входять до Міжнародної організації «Ісламська конференція», серед яких Королівство Саудівська Аравія, Об'єднані Арабські Емірати, Іран, Ірак, Ліван, Пакистан та ін. Модель, поширена у вказаних країнах, отримала назву ісламської облікової моделі. Її специфіка полягає у тому, що бухгалтерський облік орієнтований на слідування ісламським релігійним принципам, фізичні та юридичні особи сплачують податок на користь бідних, відсутня варіативність обліку, компаніям забороняється отримувати дивіденди заради прибутку, при оцінці активів і зобов'язань надається перевага ринковим цінам, державне регулювання здійснюється відповідним законом та стандартами для банківських установ.

З огляду на орієнтацію облікової моделі східних країн на принципи релігійного та морально-етичного характеру, її можна назвати **релігійною**.

Створення і розвиток діяльності транснаціональних і багатонаціональних компаній, функціонування міжнародного валютного ринку, залучення іноземних інвестицій, процеси укрупнення бізнесу всередині кожної країни, які прискорюються впливом світової фінансової кризи, зумовлюють потребу в узгодженні та гармонізації національних облікових стандартів з міжнародними стандартами обліку та звітності.

В таких умовах при підготовці фінансової звітності запроваджуються і використовуються міжнародні стандарти обліку та звітності. При веденні обліку та звітності за міжнародними стандартами формується глобальна модель бухгалтерського обліку, яка в окремих джерелах згадується як **інтернаціональна**.

Враховуючи специфіку законодавчого регулювання організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні, що опосередковується високим ступенем державного втручання, паралельно з функціонуванням професійних організацій в галузі бухгалтерського обліку та використанням міжнародних стандартів обліку і звітності, можна говорити про створення змішаного типу моделі бухгалтерського обліку.

Змішані моделі характерні для економік перехідного типу, які зокрема сформувались в Російській Федерації, Республіці Білорусь та інших країнах пострадянського простору. Для економіки перехідного типу характерне поєднання ознак попереднього устрою та введення нових принципів її функціонування. При цьому, у процесі впровадження нових принципів ознаки попереднього устрою продовжують діяти певний час, доки не відбудеться поступового переходу на нові принципи та умови ведення економічних відносин.

Основою інституційної бази підтримки підприємницької діяльності є такі елементи: нормативно-правова база регулювання підприємницького сектору економіки; інституції інфраструктури підтримки діяльності підприємств малого бізнесу.

Структуру інституційної бази підтримки підприємництва в Україні зображено на рис. 2.6.

Головний орган виконавчої влади – це Кабінет Міністрів, на який покладено обов'язки забезпечення формування єдиної державної фінансової, бюджетної, податкової політики, цілеспрямованої на виконання завдань соціального та економічного розвитку.

У складі Кабінету міністрів України функціонує Міністерство фінансів, в компетенції якого безпосереднє регулювання обліку в країні.



Рис. 2.6. Інституційна база підтримки підприємництва в Україні

Міністерство фінансів України діє відповідно до Конституції України, законів України, нормативних актів Верховної Ради України, Президента України та Кабінету Міністрів України. Міністерство фінансів наділене значними повноваженнями: має право вимагати і одержувати від центральних органів виконавчої влади, їхніх територіальних органів матеріали для складання бюджету та контролю за його виконанням, обмежувати, припиняти фінансування розпорядників бюджетних коштів у випадках, передбачених чинним законодавством, надавати позички з державного бюджету бюджетам

нижчого рівня, поводити перевірки фінансово-господарських документів, що стосуються використання бюджетних коштів, застосовувати штрафні санкції до порушників фінансової та розрахунково-касової дисципліни, видавати власні нормативні документи та організовувати їх виконання.

Завдання Міністерства фінансів України подано на рис. 2.7.



Рис. 2.7. Завдання Міністерства фінансів України

Методологічна рада з бухгалтерського обліку, яка займається розробкою стандартів бухгалтерського обліку в Україні, є дорадчим органом при Міністерстві фінансів України. Методологічна рада діє на підставі «Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку». Головні завдання Методологічної ради полягають в наступному (див. рис. 2.8).

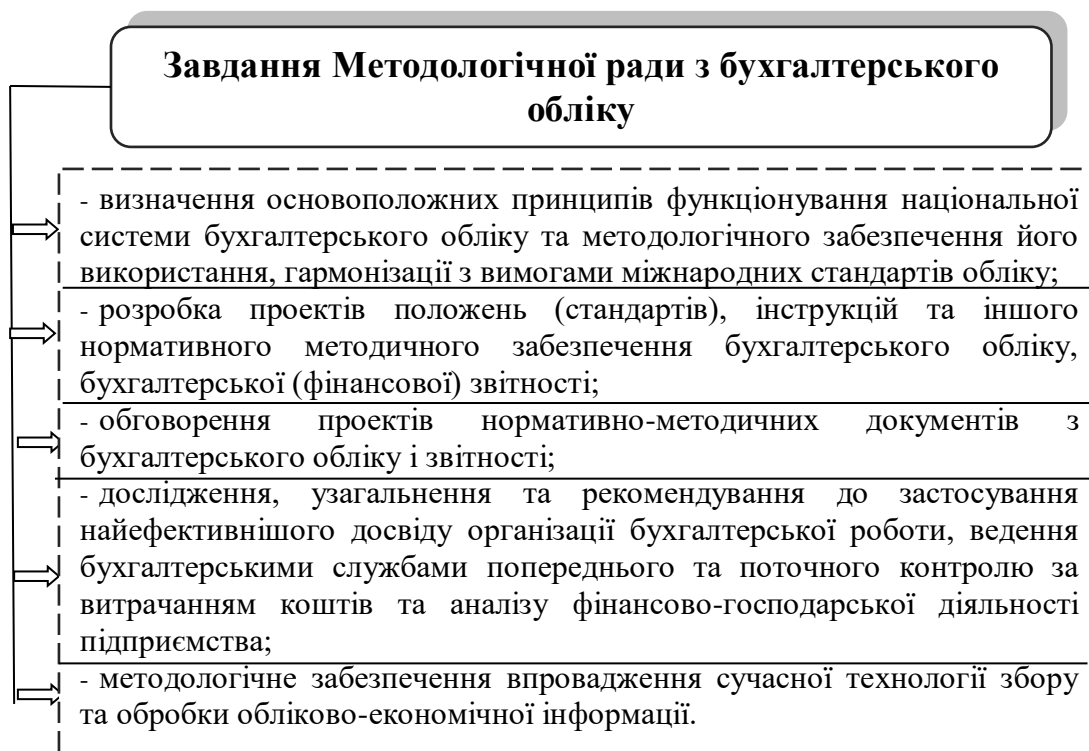


Рис. 2.8. Завдання Методологічної ради з бухгалтерського обліку

Розроблені стандарти затверджуються Міністерством фінансів, а стандарти, що стосуються обліку в банках, затверджуються Національним банком України. Фактично Методологічна рада відповідно до закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» виконує функції виконавчого органу, а Міністерство в особі управління методології бухгалтерського обліку – дорадчого.

Державна служба статистики України (Держстат України) є центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України.

Держстат України є спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади із забезпечення реалізації державної політики у галузі статистики. Держстат України у своїй діяльності керується Конституцією України, законами України, актами Президента України, Кабінету Міністрів України. Держстат України у межах своїх повноважень організовує виконання актів законодавства і здійснює контроль за їх реалізацією. Держстат України узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавства та в установленому порядку вносить їх на розгляд Президентів України, Кабінету Міністрів України.

Основними завданнями Держстату України є (рис. 2.9):

Завдання Державної служби статистики України

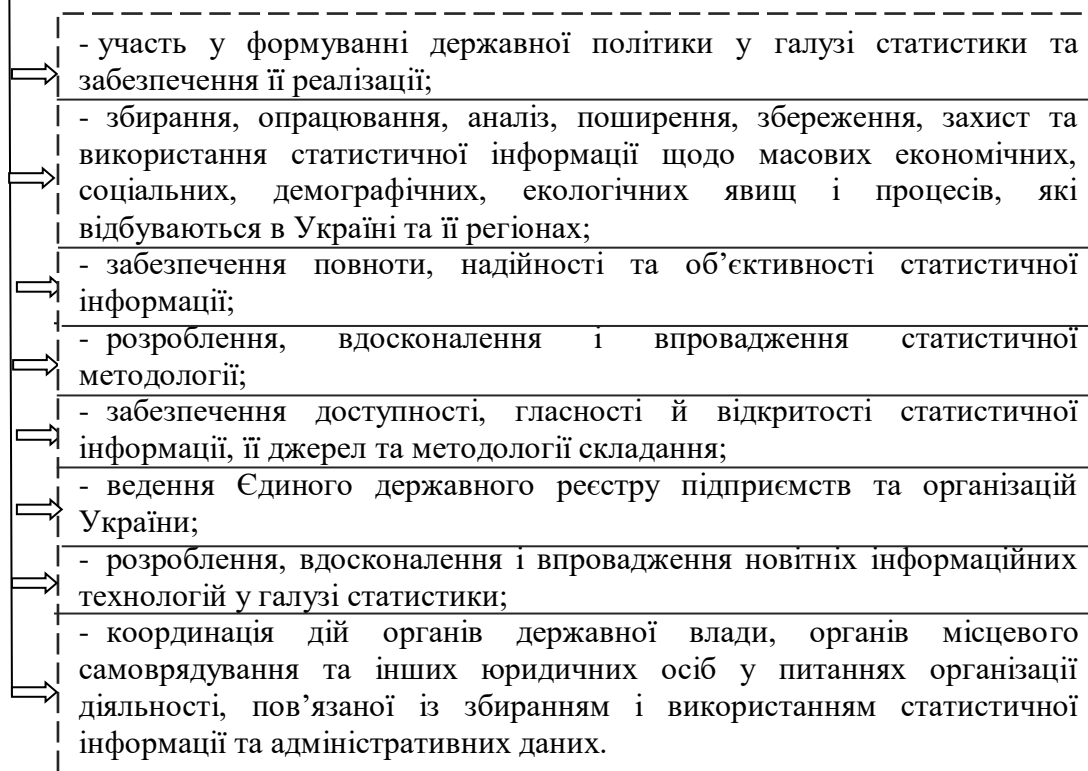


Рис. 2.9. Завдання Державної служби статистики України

Зокрема, В. М. Жук вважає, що питання регулювання бухгалтерського обліку не є першочерговим у роботі Міністерства фінансів України. У державі немає чіткого визначення суб'єкта, на який покладена відповідальність за стан бухгалтерського обліку. Збирає та обробляє фінансову звітність Державна служба статистики України, визначає методологію бухгалтерського обліку і звітності – Міністерство фінансів. Автор стверджує, що обмежені можливості й невизначений статус Методологічної ради з бухгалтерського обліку також не сприяють вирішенню проблем, які склалися [28].

Отже, можна констатувати, що внаслідок трансформації бухгалтерського обліку в Україні побудована доволі розгорнута законодавча система його регламентації. Проте на сьогодні в цій сфері існують певні проблеми, розв'язання яких дасть змогу покращити систему державного регулювання та реформування бухгалтерського обліку, адаптуватися до динамічних реформ, міжнародних стандартів і вимог користувачів у системі прийняття рішень.

3. Нормативні документи з регулювання ведення обліку на підприємстві: конкретизація впливу на організацію праці облікового апарату та облікового процесу

Питання побудови системи бухгалтерського обліку й фінансової звітності на підприємстві регулюються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [32].

Сьогодні відбуваються динамічні процеси концептуальної перебудови та розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку, що включає в себе підсистеми, які групуються за особливістю регуляторного органу, що установлює систематичність ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. За умовами Міжнародних стандартів фінансової звітності [60] та Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [32], таких підсистем може бути дві (рис. 2.10):



Рис. 2.10. Підсистеми ведення обліку та складання фінансової звітності

Отже, далекосяжним напрямком перебудови системи бухгалтерського обліку є формування єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності для всіх суб'єктів. Винятком можуть бути підприємства, які за обсягами господарської діяльності або публічністю діяльності користуватимуться правом на спрощений порядок.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено два види організаційного регулювання відносин в сфері ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності (рис. 2.11).

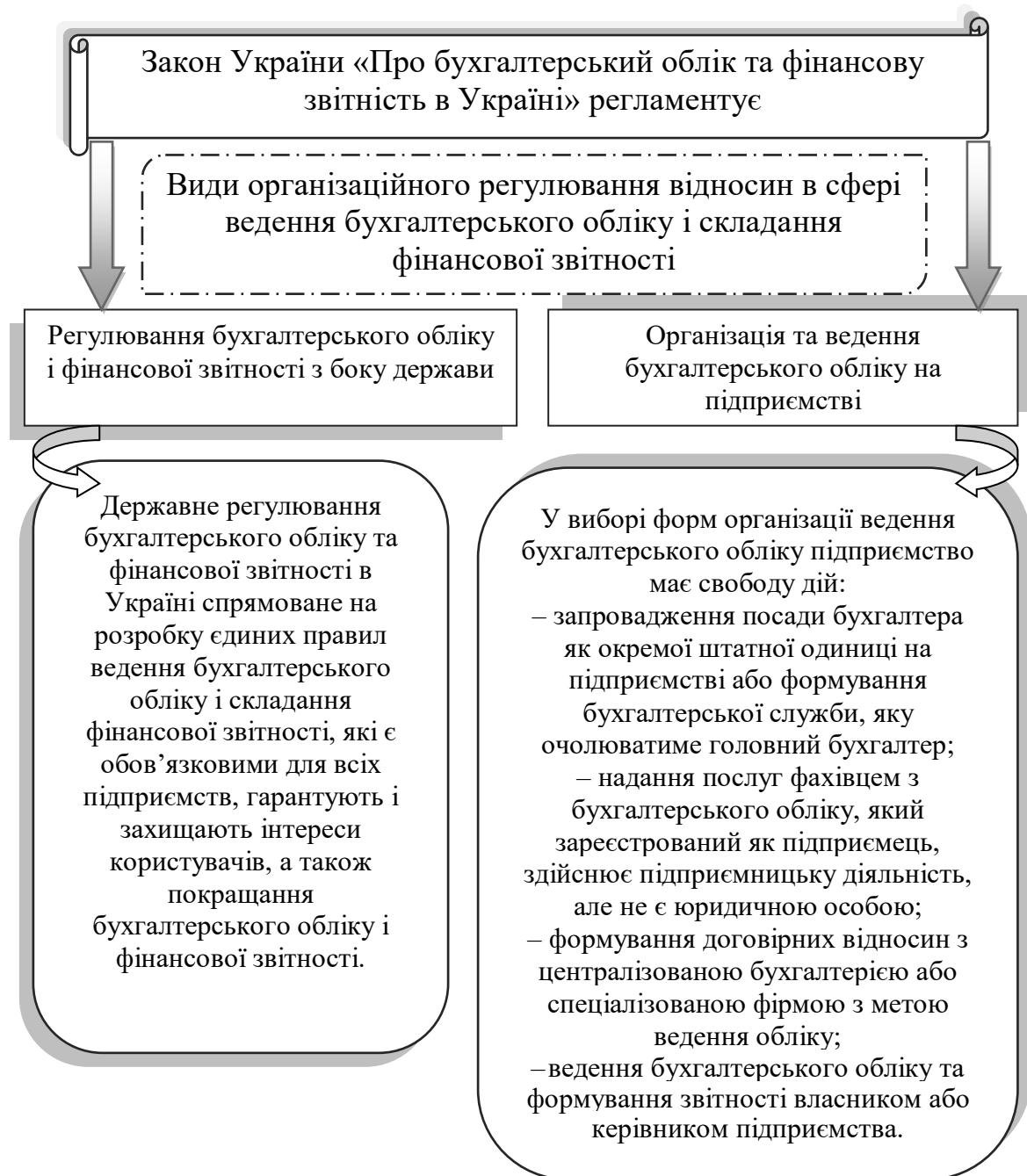


Рис. 2.11. Види організаційного регулювання відносин в сфері ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності

Регламентування процесу ведення бухгалтерського обліку на підприємстві входить до компетенції його власника чи уповноваженого органу або посадової особи відповідно до законодавства та установчих документів.

Підприємство самостійно:

- встановлює облікову політику підприємства;
- затверджує форму бухгалтерського обліку, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в регістрах, враховуючи особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- формує систему внутрішньогосподарського обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права певному колу

працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Керівником підприємства мають бути створенні сприятливі умови для точного та безперервного ведення бухгалтерського обліку, досягнення системності в процесі формування та руху первинних документів та дотримання відповідних вимог бухгалтера усіма підрозділами, службами та працівниками облікового апарату.

Особа, що здійснює ведення бухгалтерського обліку підприємства здійснює:

– контроль за дотриманням затверджених цілісних методологічних засад бухгалтерського обліку, формування і подання у певні терміни фінансової звітності;

– контроль за відображенням фактів господарської діяльності на рахунках бухгалтерського обліку;

– оформлення матеріалів при виникненні нестачі та в процесі компенсації втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

– перевірку організації бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених структурних підрозділах підприємства.

Відповідальність за відображення у бухгалтерському обліку фактів здійснення господарських операцій при ліквідації підприємства, враховуючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та формування ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка створюється відповідно до законодавства (про що йтиметься у наступних розділах).

Вітчизняні підприємства використовують єдиний регламентуючий документ, який окреслює завдання, що мають виконувати співробітники.

Цим документом є посадова інструкція. Зазвичай має місце формальне ставлення до цього інструменту управління з боку керівників. Посадова інструкція, що використовується в більшості випадків як юридичне обґрунтування звільнення працівника у зв'язку з «невідповідністю посаді».

Проте, правильне формування посадової інструкції може стати ґрунтовною підставою для підбору висококваліфікованого персоналу на належні вакансії та забезпечити ефективне формування кадрового потенціалу підприємства. Оперативне ведення бухгалтерського обліку залежить від побудови внутрішньої системи регламентів (рис. 2.12).

Для повного регулювання ведення обліку на рівні підприємства, окрім посадових інструкцій варто застосовувати й інші регламенти, а саме, положення про організаційну структуру та положення про структурні підрозділи.



Рис. 2.12. Організація обліку за допомогою системи внутрішніх регламентів [59]

Зміст цих документів окреслить основоположні показники діяльності підприємства:

- конфігурацію управління, яка застосовується підприємство (централізована, децентралізована);
- фундаментальні положення щодо формування організаційної структури, яких дотримується чи націлюється втілити підприємство;
- наявну організаційну структуру та перспективи її розвитку;
- мету, яка поставлені структурним одиницям та підрозділам підприємства і цілі для її досягнення;
- розподіл функцій, повноважень та відповідальності між структурними одиницями та підрозділами підприємства;
- взаємозв'язки між структурними одиницями та підрозділами підприємства;
- чисельність та посадовий склад структурних одиниць та підрозділів

підприємства;

• функції, службові обов'язки та відповідальність, повноваження, взаємозв'язки з іншими підрозділами чи працівниками підприємства та основні компетенції, якими повинна володіти окрема посадова особа підприємства.

Внаслідок встановлення вищезгаданих норм реальним стає досягнення цілей, що повинні стояти перед керівництвом будь-якого підприємства, зокрема:

- забезпечення розуміння працівниками своїх функцій, цілей та завдань;
- організація ефективної взаємодії між працівниками;
- моніторинг та аналіз змін управлінської системи;
- спрощення системи передачі знань на підприємстві;
- спрощення системи контролю та організації діяльності підпорядкованих працівників.

Нормальне функціонування підприємства також залежить від належної організації роботи його персоналу, у тому числі бухгалтерської служби.

Однією з умов ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку може стати розробка та затвердження положення про підрозділ, який дасть можливість:

- визначити правовий статус підрозділу і його місце в системі управління підприємством та закріпити внутрішню структуру підрозділу;
- розмежувати завдання, функції, права і відповідальність підрозділу;
- забезпечити виконання покладених на підрозділ і його керівника функцій та обґрунтувати оцінку результатів діяльності підрозділу;
- закріпити організаційно-правову основу документування діяльності підрозділу.

У таблиці 2.2 наведено структуру Положення про підрозділ.

Таблиця 2.2

Структура Положення про підрозділ

№ з/п	Назва розділу положення	Зміст розділу
1	2	3
1.	Титульний аркуш.	Вказується назва положення та підрозділу.
2.	Лист погодження.	Відмічається погодження з іншими підрозділами підприємства.
3.	Загальні положення.	Вказується, чи є підрозділ самостійним, чи входить до складу іншого підрозділу, кому підпорядковується, документи, якими керується підрозділ у своїй діяльності, яка посадова особа керує діяльністю підрозділу.
4.	Структура підрозділу і штатний розклад.	Вказують структуру підрозділу, порядок його формування і затвердження; порядок призначення на посаду і зняття з посади керівника підрозділу; основні завдання керівника підрозділу; наявність заступників, їх кількість, порядок розподілу між ними посадових обов'язків.

1	2	3
5.	Основні завдання і функції підрозділу.	Вказуються напрями діяльності конкретного структурного підрозділу, його основні завдання, функції підрозділу, основні дії або види робіт. Положення про структурний підрозділ наділяє правами не окремого працівника, а весь підрозділ. Опис включає перелік прав при взаєминах з безпосереднім керівником, при взаєминах з іншими структурними підрозділами, при взаєминах зі сторонніми організаціями.
6.	Взаємодія з іншими підрозділами та зовнішнім середовищем.	Відображаються службові відносини структурного підрозділу з іншими підрозділами та сторонніми організаціями з надання один одному певної документації або інформації, а саме: взаємодія підрозділу з іншими підрозділами й посадовими особами на рівні матеріальних і інформаційних потоків; періодичність і строки виконання робіт тощо.
7.	Критерії оцінки діяльності.	Вказується колективна і персональна відповідальність працівників підрозділу.
8.	Лист ознайомлення.	Підписи відповідних осіб, що ознайомитись з Положенням.

Наступним етапом є розробка посадових інструкцій.

Посадова інструкція – документ, у якому конкретизуються основоположні завдання працівника, його обов'язки, кваліфікаційні вимоги до посади, список документів, якими він повинен керуватися при виконанні своїх обов'язків, порядок призначення і звільнення з посади, місце посади в організаційній ієрархії, права і відповідальність працівника. Посадові інструкції застосовуються для працівників усіх посад, що містяться у штатному розписі (окрім керівників, правовий статус яких виокремлено Статутом підприємства або Положенням про структурний підрозділ, де окреслені належні їм завдання, обов'язки, права та відповідальність). При формуванні змісту посадових інструкцій варто використовувати: Класифікатор професій; відповідні кваліфікаційні характеристики професій працівників згідно з ДКХП; внутрішні нормативні документи підприємства: статут; колективний договір; правила внутрішнього трудового розпорядку.

Структуру посадової інструкції формують таким чином (див. рис. 2.13).

У Положенні про інвентаризацію має бути зазначена інформація щодо інвентаризаційних комісій для різних об'єктів обліку; терміни проведення інвентаризацій і види майна, що інвентаризується; перелік матеріально відповідальних осіб та обсяги їх відповідальності; норми природних втрат, що можуть бути списані за рахунок підприємства. На сьогодні Мінфін України затвердив універсальне Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, яке застосовують підприємства незалежно від організаційно-правових форм і форм власності (крім банків), а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, бюджетні установи.

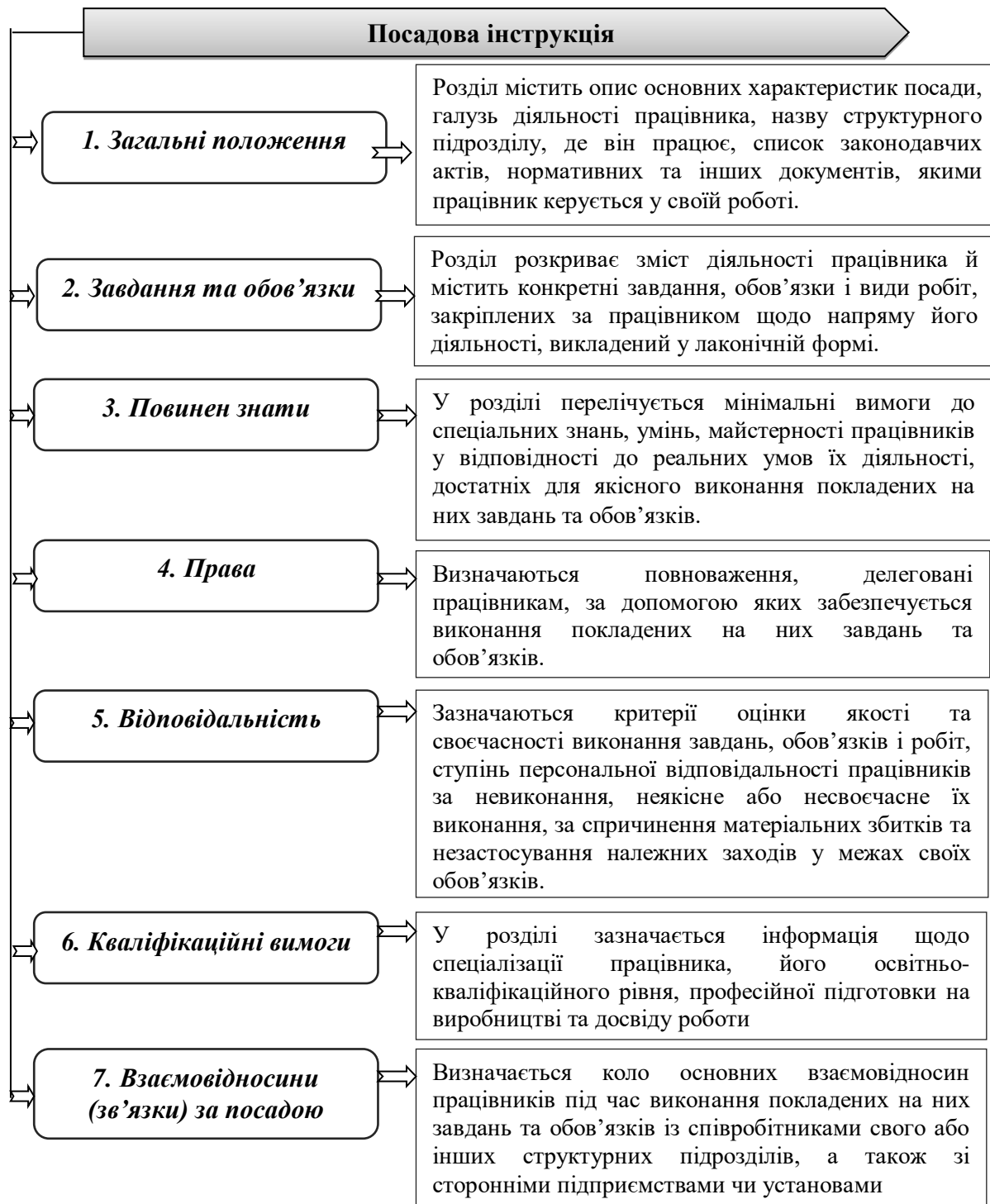


Рис.2.13. Структура та зміст посадової інструкції

В Положенні про інвентаризацію:

1) вказано випадки проведення обов'язкової інвентаризації, в числі яких з'явилися:

- перехід на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату переходу);

- інші випадки, передбачені законодавством;

2) конкретизовано часові відрізки, впродовж яких має здійснюватись інвентаризація перед складанням річної звітності (до дати балансу) [89]:

•3-х місяців – для необоротних активів, запасів, поточних біологічних активів, дебіторської та кредиторської заборгованостей, витрат і доходів майбутніх періодів, зобов'язань (крім невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування);

•2-х місяців – для незавершених капітальних інвестицій, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, фінансових інвестицій, грошових коштів, коштів цільового фінансування, зобов'язань у частині невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

•до тимчасового вибуття з підприємства об'єктів основних засобів, інших матеріальних цінностей, які на дату інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством.

Інвентаризація земельних ділянок, будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів може проводитись один раз на три роки. Інвентаризація інструментів, приладів, інвентарю (меблів) за рішенням керівника підприємства може проводитись щороку в обсязі не менше 30% усіх зазначених об'єктів з обов'язковим охопленням інвентаризацією всіх інструментів, приладів, інвентарю (меблів) протягом трьох років;

3) у випадках, коли бухгалтерський облік ведеться безпосередньо керівником підприємства, інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства самостійно;

4) матеріали інвентаризації (описи, акти, звіряльні відомості, протоколи) оформлюються не менше ніж у 2-х примірниках;

5) відповідно до галузевих особливостей міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції можуть розробляти свої методичні рекомендації на основі коментованого Положення. Одночасно підприємства можуть визначати порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів у внутрішньому положенні, розробленому відповідно до цього Положення та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку;

б) виявлені при інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю активів і зобов'язань та даними бухгалтерського обліку регулюються підприємствами в такому порядку:

- основні засоби, нематеріальні активи, які виявлені в лишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходів майбутніх періодів (доходів спеціального фонду бюджетної установи);

- цінні папери, грошові кошти, їх еквіваленти та інші оборотні матеріальні цінності, які виявлені в лишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходу звітного періоду підприємства (або доходу спеціального фонду

бюджетної установи);

7) взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці допускається тільки щодо запасів однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той самий період, що перевіряється, та в однієї і тієї самої матеріально відповідальної особи.

Кожне підприємство будь-якої форми власності здійснює безперервний обіг документів. Від величини обсягу документної інформації, залежить складність документообігу. Точна організація документообігу сприяє підвищенню оперативності руху документів в апараті управління, пропорційному завантаженню підрозділів та посадових осіб, що позитивно впливає на процес діяльності підприємства в цілому.

На сьогодні документообіг існує на всіх підприємствах і відображає рух документів з миті їх створення або отримання до надсилання або передачі їх на зберігання до архіву. Об'єм документообігу будь-якої організації складається із вхідних, вихідних та внутрішніх документів, оброблених за період одного календарного року.

Для створення та застосування на підприємстві єдиного порядку документування інформації і роботи з документами із використанням інноваційних технологій, постійного контролю за дотриманням встановлених принципів роботи з документами, на підприємства створюється Положення про документування та документообіг.

Дане Положення має охоплювати регламентацію таких завдань:

- розробку інструкції з діловодства та номенклатури справ підприємства;
- реєстрації та обліку документів
- організацію документообігу, створення справ, їх зберігання та підготовка до передачі до архівного підрозділу або особі, відповідальній за ведення архіву підприємства;
- запровадження контролю відповідності діяльності структурних підрозділів положенням інструкції;
- забезпечення оперативного розгляду та руху документів;
- забезпечення дотримання єдиних вимог щодо підготовки документів та організації роботи з ними в умовах електронного документообігу;

Враховуючи категорію підприємства, кількість та територіальне розміщення її структурних підрозділів, обирають наступну форму організації діловодства (рис. 2.14).

На сьогодні найпопулярнішою формою є електронне документування. Поняття «електронний документ» у правовому полі України з'явилося ще у 2003 році з прийняттям Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» та Закону України «Про електронний цифровий підпис».



Рис. 2.14. Форми ведення документообігу

Загалом, Положення про документообіг повинно містити:

- Порядок обігу, обліку, зберігання і використання у підприємстві документів та іншої інформації в паперовому та електронному вигляді.
- Порядок зберігання та використання документів.
- Порядок опрацювання та надсилання вихідних документів
- Порядок встановлення терміну зберігання та режими доступу.
- Порядок обігу, обліку, зберігання і використання у кредитній спілці документів, які містять інформацію з обмеженим доступом.
- Визначення повноважень та обов'язків працівників, на яких покладено обов'язки з ведення діловодства.

Електронний документ – це документ, в якому інформація міститься у формі електронних даних, який включає обов'язкові реквізити документа [36].

Законодавець прирівняв електронний документ, в якому зафіксований зміст правочину, до письмової форми договору. Відповідно до норм матеріального права України, а саме статті 207 ЦКУ, правочин вважається таким, що вчинений у письмовій формі, якщо його зміст зафіксований в одному або кількох документах (у тому числі електронних), якими обмінялися сторони [121].

В Україні є всі засади для впровадження системи е-документообігу. Про

широкомасштабне застосування електронних документів у практиці державних органів говорить також прийняття переліку правових актів України, таких як:

- Наказ Міністерства юстиції України та Міністерства фінансів України від 09.10.2015 р. №1918/5/869 «Про інформаційну взаємодію між Єдиним державним реєстром юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців та інформаційними системами Державної фіскальної служби України, обмін документами в електронній формі»;

- Розпорядження Голови Верховної Ради України від 19.05.2015 р. № 698 «Про першочергові заходи з впровадження електронного документообігу у Верховній Раді України»;

- Наказ Вищого адміністративного суду України від 20.01.2015 р. № 3 «Про реалізацію проекту щодо обміну електронними документами між судом та учасниками судового процесу»;

- Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 28.08.2014 р. №1120 «Про затвердження Порядку обміну електронними документами Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку та Центрального депозитарію цінних паперів»;

- Наказ Міністерства доходів і зборів від 31.12.2013 р. № 898 «Про затвердження форматів та Порядку подання документів в електронній формі для проведення електронної перевірки»;

- Постанова Кабінету Міністрів України від 17.07.2009 р. № 733 «Про електронний обмін службовими документами в органах виконавчої влади».

І це тільки невелика частина того об'єму правових актів, що регулюють застосування електронного документа.

Зокрема, 12 липня 2017 року Уряд прийняв розпорядження, відповідно до якого визначено направити 123 млн. грн. на розвиток електронного урядування. Документом окреслено запровадження електронного документообігу у десяти міністерствах, які знаходяться в періоді реформування, розробки внутрішнього урядового порталу для результативної взаємодії між центральними органами виконавчої влади, модернізація урядового контактного центру, впровадження європейських стандартів електронного цифрового підпису та Mobile ID, створення електронного архіву в Міністерстві юстиції.

Не кожен документ може бути сформований в електронній формі. А саме, документи, які, відповідно чинного законодавства, мають створюватись тільки в єдиному екземплярі – наприклад, оригінал свідоцтва.

Електронний документ наділений такою ж юридичною силою, як паперовий. Для засвідчення цілісності електронного документа, ставиться електронний цифровий підпис (ЕЦП), який рівноцінний особистому підпису або печатці.

ЕЦП накладається за допомогою особистого ключа та перевіряється відкритим ключем. Особистий ключ має знати лише його власник, а відкритий може бути доступним усім учасникам е-документообігу.

За допомогою електронного цифрового підпису спрощується процес співпраці різних органів. Він пришвидшує укладання цивільно-правових та господарських договорів, надання адміністративних послуг тощо. У майбутньому це має покращити конкурентоспроможність держустанов.

Електронна система реєструє процеси збору, обробки та зберігання інформації, документує підготовку та ухвалення рішень. При цьому суспільство отримує змогу контролювати їх виконання.

Досвід інших країн, таких як США, Велика Британія, Швеція, Естонія показує, що реалізація методів електронного врядування сприяє прозорості та ефективності діяльності влади.

Україна має всі шанси відчувати переваги «електронної країни» на собі. Так, Адміністрація президента розробила та впровадила у себе систему е-документообігу, яку тепер безкоштовно передає будь-якій держустанові, охочій та спроможній також впровадити електронне врядування.

Цією можливістю вже скористалися Міноборони, Мінінфраструктури, Міносвіти України, а також Нацрада з питань телебачення та радіомовлення і Державний науково-технічний центр з ядерної та радіаційної безпеки.

Процес впровадження е-документообігу вимагає значних фінансових та людських ресурсів. І хоча наразі існує багато ініціатив на місцевому та національному рівнях, повноцінний перехід на електронний формат для багатьох установ залишається викликом.

Натомість у більшості організацій функціонує половинний е-документообіг – найгірша його форма, коли частина документів формується в електронному форматі, а інша – роздруковується.

Разом з тим, в рамках реалізації Національної програми інформатизації передбачається створення інтегрованої системи е-документообігу, яка забезпечить обіг документів та скоротить термін підготовки й ухвалення рішень. Це стане можливим завдяки колективному створенню та використанню документів в органах державної влади.

Хоча Україна ще не може похвалитися такими здобутками у сфері електронного врядування, як західні країни, можна стверджувати, що в нас уже створено умови для подальшої інформатизації.

У цьому процесі впровадження е-документообігу на практичному рівні є основою нового формату роботи держустанов.

Системний підхід до автоматизації документообігу повинен:

- застосовувати прогресивні засоби пристосування до адміністративної структури організації та порядку роботи з документами, який використовується

на підприємстві;

- підтримувати розсилку та візування документів (тобто здійснювати відображення реальних процесів роботи з паперовими документами);

- забезпечувати контроль над проходженням документів;

- забезпечувати введення до системи документів з різних джерел (паперова документація, повідомлення електронної пошти, факсимільні повідомлення та ін.).

Процес зберігання документів в електронному вигляді повинен сприяти:

- централізованому зберігання документів;

- формування архіву електронних документів;

- адміністрування системи управління документами;

- забезпеченню належного захисту та санкціонованому доступу до файлів електронних документів;

- конвертації файлів електронних документів у різні формати;

- вибір відповідних носіїв інформації для організації системи зберігання документів, враховуючи частоти звернень, строків дії документа;

- оперативний перегляд документів різних форматів без завантаження вихідних додатків;

- пошук документів за різними критеріями відбору тощо.

Стадії життєвого циклу електронного документу наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Життєвий цикл електронного документу

Вид життєвого циклу	Застосування
Реєстрація документів і збереження відомостей про них у базі даних	Оформлення реєстраційно-контрольної картки (РКК) з відомостями про документ. Реєструватися можуть документи, що надійшли ззовні, створені усередині організації (накази, розпорядження, договори, акти, рахунки і т. д.), у т. ч. проекти документів.
Обробка і збереження власне документа	Одержання або створення файлів, що містять власне документ у комп'ютерній формі (наприклад, факсимільне зображення паперового документа, текст, аудіо або відеоматеріал і т. д.) і пов'язані з РКК.
Рух документів	Переміщення доручень і документів мережею персональних комп'ютерів, яке реалізується шляхом застосування механізмів організації потоку робіт (workflow).
Відправлення документів	Формуються реєстри відправлення для експедиції установи або здійснюється відправлення документів за допомогою систем електронної пошти.
Контроль виконання	Заносяться у реєстраційно-контрольну картку відомості про постановку документа на контроль, зберігаються контрольні резолюції і здійснюється контроль за роботою виконавців по резолюціях і виконанням документів по розділах і в цілому.

Положення про документообіг розробляється з врахуванням норм чинного законодавства України, та у разі зміни якого, трансформується і новій редакції.

Відповідальність за ведення документообігу на підприємстві несе керівник підприємства.

Глобалізаційні процеси вимагають розширення сфери облікового процесу, інтеграції традиційного бухгалтерського обліку з елементами планування, прогнозування, економічного аналізу, ціноутворення. Багатогранність ділянок економічної діяльності викликала потребу формування такого елемента, який б, виходячи з застосування знань різноманітних галузей науки, зміг поєднати усі напрямки обліково-аналітичної роботи у єдину обліково-економічну систему.

Такою ланкою, що відповідає усім згаданим вимогам є облікова політика.

Облікова політика потрібна для того, щоб у межах дозволених стандартами, вибрати варіант організації, методики і технології обробки даних та отримати необхідну інформацію для потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів [88, с. 5].

Основними причинами, що зумовили появу облікової політики, як інструменту внутрішнього регламентування ведення обліку на підприємстві, є:

– дотримання вимог національних стандартів бухгалтерського обліку, основою яких є засади міжнародних розробок, що передбачають спрямованість фінансової звітності на посилення інформативності;

– багаторівневість концепції бухгалтерського обліку в Україні, сформованої на засадах міжнародних і національних стандартів, що включає в себе:

- на мікроекономічному рівні – виробничі системи; на макроекономічному рівні – національно-господарські галузеві системи, фінансово-промислові системи;
- на глобальному рівні – міжнародні транснаціональні господарські, фінансові та фінансово-промислові системи.

– відмова держави від жорсткої регламентації в обліку і запровадження в господарську практику П(С)БО, що надало підприємствам більшої свободи щодо вибору методів організації обліку.

– прийняття підприємствами різної політики щодо окремих розділів бухгалтерського обліку, яка визначається підходами у виборі складу і порядку ведення рахунків, способів оцінки активів і відображенні їх в калькуляції витрат тощо, ускладнює завдання зіставності та інтерпретації фінансових звітів зовнішніми користувачами та аудиторами.

– збільшення кількості користувачів облікової інформації та різноманітність їх запитів. Постановка пріоритетів і обрання точної стратегії нерозривно пов'язані із коректуванням правил, зростання цінності одних і послабленням значущості інших факторів, що відображається в обліковій

політиці підприємства.

Отже, облікова політика пов'язана з господарською діяльністю виробничих систем і, як правило, спрямована на їх розвиток і вдосконалення.

Облікова політика повинна формуватися кожним підприємством, зареєстрованим у встановленому законодавством порядку. Адже, облікова політика є тим елементом системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку, що пов'язує державне регулювання і право власного самостійного рішення підприємства щодо розв'язання кола питань бухгалтерського обліку.

Починаючи трансформацію фінансової звітності вітчизняних підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами, першим кроком має бути вибір облікової політики з урахуванням положень міжнародних стандартів фінансової звітності.

Залежно від виміру облікової політики, за її допомогою вирішуються різні завдання щодо діяльності суб'єкта господарювання (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Систематизація завдань облікової політики за її вимірами

№ з/п	Виміри облікової політики	Завдання облікової політики
1	Соціальний	Створення соціальних гарантій для захисту зовнішніх користувачів шляхом забезпечення єдності інтерпретації даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності.
2	Економічний	Отримання ефекту від використання раціональної облікової політики, тобто оптимальне забезпечення інформацією потреб управління, скорочення обсягів документообороту, підвищення дієвості внутрішньогосподарського контролю.
3	Поведінковий	Використання наданої свободи дій з питань організації бухгалтерського обліку для створення дієвої системи бухгалтерського обліку на підприємстві, яка забезпечить дотримання інтересів власника.
4	Психологічний	За допомогою елементів облікової політики та за умови конкретизації вимог до характеру необхідних даних досягається найбільш повне та ефективне забезпечення інформацією всіх рівнів управління.
5	Інформаційний	Сталість облікової політики та розкриття у фінансовій звітності дозволяє на її основі будувати прогнози майбутнього стану об'єкта.
6	Юридичний	Використання документів з облікової політики для усунення невизначеностей у нормативних документах.

Облікова політика, як засіб регулювання бухгалтерського обліку саме на підприємстві, повинна пов'язувати методичну, технологічну, технічну і організаційну складову ведення бухгалтерського обліку з врахуванням специфічних рис діяльності підприємства.

Для задоволення внутрішніх потреб і надання додаткової інформації власнику підприємства, керівництву, інвесторам передбачається застосування аналітичного обліку та форм внутрішньої звітності таким чином, щоб вчасно та оперативно забезпечити апарат управління підприємства необхідними даними бухгалтерського обліку.

Коло осіб, які прагнуть і мають бути обізнані з обліковою політикою підприємства, досить широке. Такими особами можуть бути як зовнішні, так і внутрішні суб'єкти.

Забезпечення отримання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства є головним завданням облікової політики, оскільки саме результати його діяльності є важливим фактором для всіх користувачів бухгалтерської звітності при прийнятті певних рішень.

В таблиці 2.5 узагальнено групи осіб, які цікавляться обліковою політикою та їх пріоритетні інтереси.

Таблиця 2.5

Зацікавлені особи щодо облікової політики підприємства

№ з/п	Зацікавлені особи	Інтерес щодо облікової політики	Форма реалізації інтересів
1	2	3	4
Внутрішні користувачі			
1	Власники підприємства	організація і ведення бухгалтерського обліку таким чином, щоб забезпечувалося виконання триєдиного завдання: збереження майна власника; надання інформації для управління підприємством; формування фінансових результатів	<ul style="list-style-type: none"> - ініціювання формування облікової політики; - остаточне затвердження документів з оформлення облікової політики; - використання як інструменту організації бухгалтерського обліку на підприємстві
2	Керівник підприємства	несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та дотримання законодавства у ході виконання господарських операцій	<ul style="list-style-type: none"> - формування облікової політики підприємства; - затвердження документів з документального оформлення облікової політики; - контроль за виконанням прийнятої облікової політики
3	Управлінський персонал	створення за допомогою облікової політики системи організаційно-технічних і методичних заходів для забезпечення інформацією процесу управління	<ul style="list-style-type: none"> - висування і конкретизація вимог щодо організації бухгалтерського обліку; - може приймати участь у процесі формування облікової політики
4	Облікові працівники	вибір таких елементів облікової політики, які б враховували особливості діяльності підприємства та дозволяли виконувати покладені обов'язки	<ul style="list-style-type: none"> - приймають окремо участь у розробці облікової політики в частині, яка стосується їх ділянки роботи; - дотримуються положень облікової політики

1	2	3	4
5	Головний бухгалтер	особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, за виконання і дотримання встановленої облікової політики, її відповідності чинному законодавству	- приймає рішення про формування облікової політики; - забезпечує обов'язкове дотримання і виконання положень облікової політики; - здійснює контроль за виконанням облікової політики працівниками облікових підрозділів
Зовнішні користувачі			
6	Аудитори	ознайомлення зі способами, які використовувалися для складання звітності, оцінка їх відповідності чинному законодавству для висловлення думки про достовірність звітності; джерело для отримання додаткових доходів аудиторської фірми	- надання послуг з формування облікової політики, перевірки її дотримання і відповідності законодавству; - отримання інформації про способи, які використовувалися при складанні звітності для проведення перевірки
7	Контролюючі органи	регламентація в обліковій політиці основних засад формування бази та обліку об'єктів оподаткування	перевірка регламентації обраних способів ведення податкових розрахунків у внутрішніх документах підприємства, відповідність чинному законодавству та їх дотримання
8	Інвестори, кредитори та інші користувачі звітності	розуміння способів і прийомів, які використовувалися для отримання показників прибутку	ознайомлення з обліковою політикою та її аналіз в частині розкриття у фінансовій звітності

Стандартного розпорядчого документу (наказу, розпорядження) про облікову політику немає і не може бути, бо такий документ має враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості господарської діяльності, тощо. Наказ Про облікову політику має визначати [75]:

- методи оцінки вибуття запасів – підприємством обирається один із методів оцінки запасів при їх вибутті (відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншого вибуття), а саме: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (тобто метод FIFO), нормативних затрат, ціни продажу;

- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів, оскільки оцінку можна проводити за щомісячною та за періодичною середньозваженою собівартістю;

- порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення

окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;

- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;

- вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА, – право підприємства на їх встановлення закріплено тільки в бухгалтерському обліку;

- підходи до переоцінки необоротних активів;

- застосування класу 8 рахунків та/або класу 9 Плану рахунків;

- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку, а саме: зарахування до нерозподіленого прибутку перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) разом із сумою відновлення корисності над сумою зменшення корисності та попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів основних засобів та нематеріальних активів можна здійснювати на всю суму при їх вибутті або періодично (щомісяця, щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації;

- метод визначення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);

- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат та платежів;

- порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку;

- порядок оцінки ступеня завершеності операцій із надання послуг;

- сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;

- перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;

- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом доходи та витрати протягом виконання будівельного контракту визначаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений;

- дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;

- базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу - обирається підприємством та послідовно ним застосовується, цією базою можуть бути кількість акцій, сума операції тощо;

- кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності – визначаються керівництвом

підприємства, якщо такі критерії не встановлено положеннями бухгалтерського обліку, іншими нормативно-правовими актами, виходячи з потреб користувачів такої інформації. Суттєвою є інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності;

- підходи до класифікації пов'язаних сторін;
- дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;
- дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;
- складання окремого балансу філіями, відділеннями, представництвами та іншими відокремленими підрозділами підприємства;
- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації – об'єкти та періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків її обов'язкового проведення згідно із законодавством;
- визначення одиниці аналітичного обліку запасів – для їх визначення підприємство може обрати найменування або однорідну групу (вид) запасів;
- порядок складання Звіту про рух грошових коштів – при формуванні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати прямий або непрямий метод складання Звіту про рух грошових коштів;
- підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду – первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, початково очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкту основних засобів. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом основних засобів, визначена у порядку, встановленому податковим законодавством.

4. Регламентация фінансової, управлінської та податкової звітності

Звітність класифікується відповідно до багатьох ознак. Загалом схематично звітність поділяють на внутрішню та зовнішню. Зовнішня звітність, зокрема поділяється на фінансову, податкову, статистичну.

Перелічені види звітності поділяють також на річну і періодичну. Для отримання деяких даних використовується оперативна звітність.

Звітність класифікується за ступенем узагальнення, за обсягом, за

охопленням видів діяльності, за поширенням на галузі народного господарства, за ступенем використання обчислювальної техніки, за способом відправки тощо (рис.2.15).

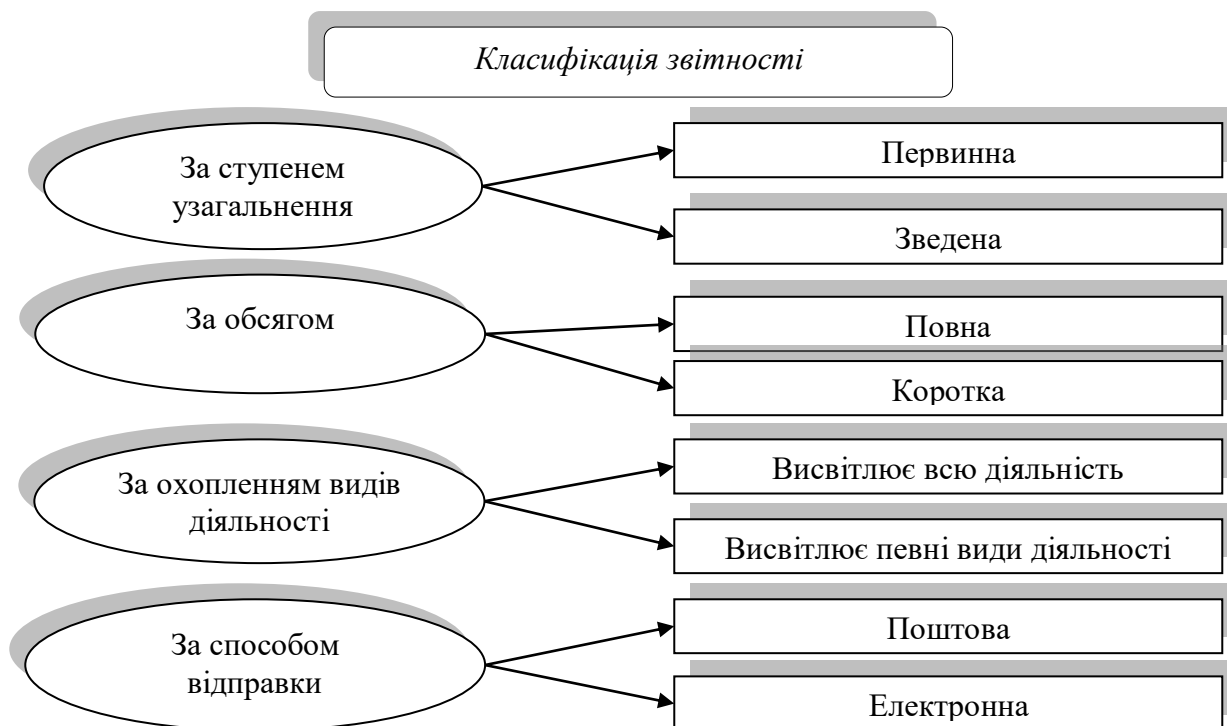


Рис. 2.15. Класифікація звітності

Загалом звітність формується розрахунком, групуванням та спеціальною обробкою даних бухгалтерського обліку, що і є його завершальною стадією.

Головні вимоги, які ставляться до звітності такі: реальність; ясність; своєчасність; єдність методики звітних показників; порівнянність звітних показників з минулими.

Фінансова звітність – це звітність, що містить дані про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Основні вимоги до фінансової звітності викладено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Окремі засади формування та подання фінансової звітності визначаються також в інших Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність включає:

1. Баланс (Звіт про фінансовий стан);
2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
3. Звіт про рух грошових коштів за прямим методом;
4. Звіт про рух грошових коштів за непрямим методом;
5. Звіт про власний капітал;
6. Примітки до річної фінансової звітності.

Фінансову звітність зобов'язані подавати:

- юридичні особи, створені згідно законодавства України (незалежно від організаційно-правової форми господарювання і форми власності);
- представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність складають відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) або міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ).

Проте, деякі юридичні особи зобов'язані складати фінансову звітність відповідно до МСФЗ. Їх перелік подано на рис. 2.16.



Рис. 2.16. Юридичні особи, які зобов'язані складати фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності

У випадках, коли підприємство не зобов'язане подавати фінансову звітність за міжнародними стандартами згідно з законодавством, воно вправі прийняти самостійне рішення про складання звітності за МСФЗ.

Відповідно до п. 21 МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», для відповідності МСБО 1 «Подання фінансової звітності» перша фінансова звітність суб'єкта господарювання за МСФЗ має містити принаймні три звіти про фінансовий стан, два звіти про сукупні доходи, два окремі звіти про прибутки та збитки (якщо їх подають), два звіти про рух грошових коштів та два звіти про зміни у власному капіталі та відповідні примітки, що включають порівняльну інформацію.

Основний зміст та призначення різних форм фінансової звітності наведено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Призначення форм фінансової звітності

Компонент фінансової звітності	Зміст	Використання інформації
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Наявність ресурсів, які контролюються підприємством на дату балансу та права на ресурси.	Оцінка структури ресурсів підприємства, його ліквідності, платоспроможності.
Звіт про фінансові результати	Доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства за звітний період.	Оцінка та прогноз доходів і витрат підприємства та їх структури.
Звіт про рух грошових коштів	Генерування та використання грошових коштів протягом звітного періоду.	Оцінка та прогноз руху грошових коштів від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства.
Звіт про власний капітал	Зміни у власному капіталі протягом звітного періоду.	Оцінка та прогноз змін у власному капіталі.
Примітки до річної фінансової звітності	Обрана облікова політика: інформація не наведена у фінансових звітах але обов'язкова згідно НП(С)БО; додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості.	Оцінка ризиків, які впливають на діяльність підприємства, структуру активів та зобов'язань, тощо.

Основним завданням форм 1–5 є задоволення інформаційних запитів зовнішніх користувачів у повній, правдивій та неупередженій інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Фінансова звітність супроводжується примітками, які є сукупністю показників та пояснень, що забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також іншою інформацією, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

05 жовтня 2017 року було прийнято проект Закону України про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень) (№ 4646-д).

Звіт про управління стає невід'ємною частиною фінансової звітності та має подаватись разом з нею, в порядку та строки, встановлені Законом. У разі подання консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління. Звіту про управління не подають мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства, у звіті про управління, мають право не відображати нефінансову інформацію.

Тим же законом запроваджено нову класифікацію підприємств. Наразі запроваджується поділ підприємств на (рис. 2.17):

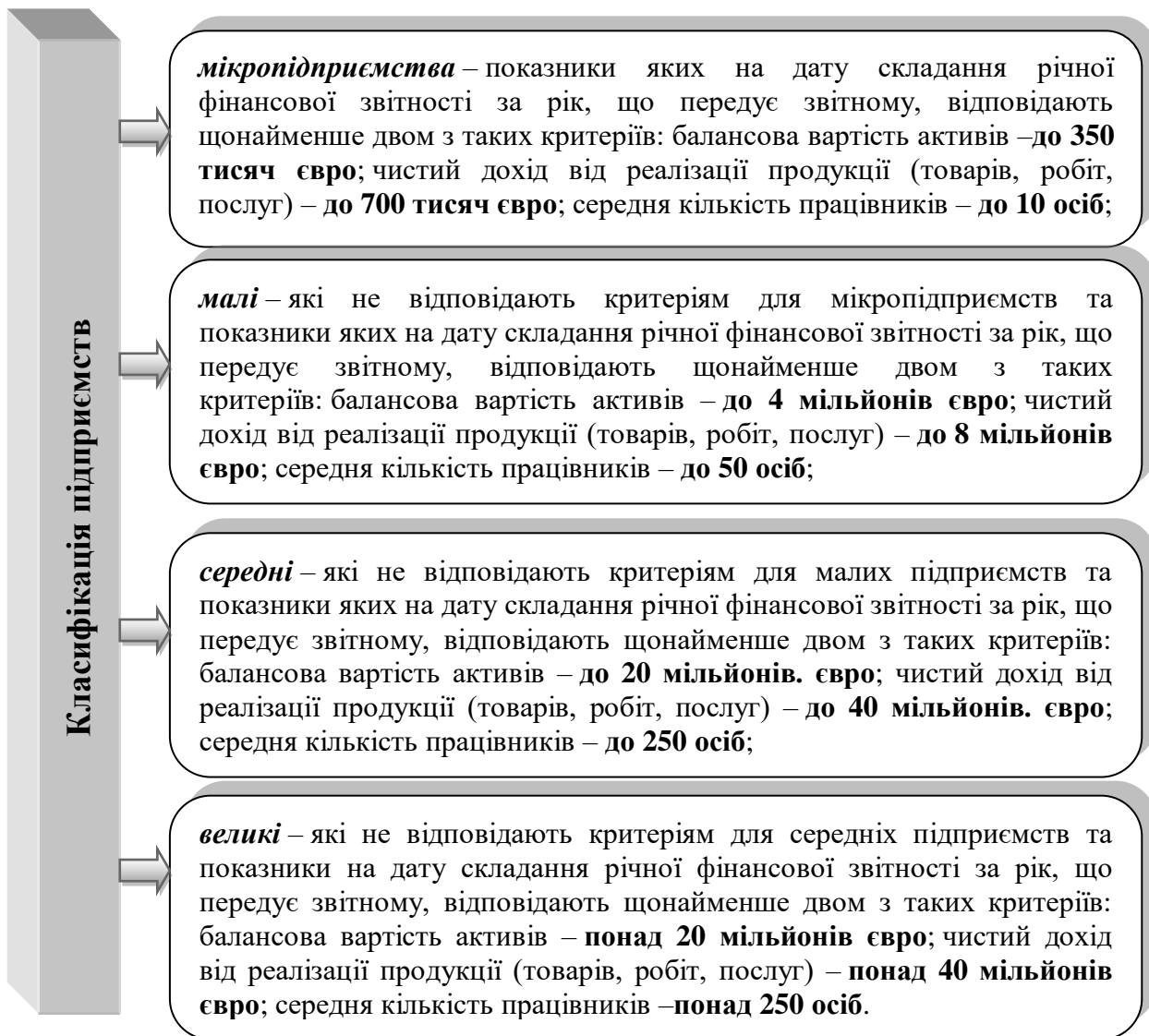


Рис. 2.17. Класифікація підприємств згідно Закону України про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

У звітності допускається не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді). Згортати статті заборонено, крім випадків, передбачених відповідними П(С)БО або МСФЗ (п. 3 р. IV НП(С)БО 1).

Фактично підприємства мають право коригувати бланки форм фінансової звітності:

- викреслювати з них рядки, які залишаються незаповненими з періоду в період.

- додавати статті зі збереженням їх назви та коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до НП(С)БО 1, у разі якщо стаття відповідає двом критеріям:

- інформація є суттєвою;

- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Суттєвою є інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності підприємства. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства [67].

Українські стандарти бухгалтерського обліку не містять жодних правил визначення суттєвості. На практиці межі суттєвості встановлюються підприємствами самостійно. Головну роль у цьому процесі відіграє головний бухгалтер. Передбачають установа двох окремих критеріїв суттєвості:

1. Для інформації про господарські операції, події (пп. 2.20.1 та 2.20.2 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства № 635 затв. наказом Мініфіну України від 27.06.2013 р.);

2. Для статей фінансової звітності (згідно п. 2.20.3 цих же Методичних рекомендацій № 635).

Порядок подання фінансової звітності регулює кому та в які строки її подавати. Додатково ПКУ має вимоги подання звітності платниками податку на прибуток.

Згідно з Порядком подання фінансової звітності, платники податку на прибуток, які відповідно до ПКУ належать до суб'єктів малого підприємництва, у тому числі до суб'єктів мікропідприємництва, не подають до податкових органів квартальної фінансової звітності.

Юридичні особи, які відповідають критеріям, визначеним п. 154.6 ПКУ, та юридичні особи, які належать до суб'єктів мікропідприємництва, подають до відповідних органів річну фінансову звітність, передбачену для суб'єктів малого підприємництва.

Датою подання фінансової звітності вважається день фактичного її передання за належністю, а у разі надсилання поштою – дата одержання адресатам звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата (згідно п. 4 Порядку подання фінансової звітності).

Новацією Закону № 4646-д є те, що з 01 січня 2018 року підприємства зобов'язані подати копію фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за запитом юридичних та фізичних осіб у порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації».

Така новація спрямована на підвищення прозорості діяльності підприємств та дозволить посилити громадський контроль за фінансово-господарською діяльністю, своєчасністю прийняття ефективних управлінських рішень особливо для підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Запроваджується обов'язкове оприлюднення фінансової звітності для підприємств, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які

не є емітентами цінних паперів), публічних акціонерних товариств, суб'єктів природних монополій на загальнодержавному ринку та підприємств, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення – не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом. Оприлюдненню підлягає річна фінансова звітність та річна консолідована фінансова звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі) та іншими шляхами у випадках, визначених законодавством.

Податкова звітність – це звітність про нарахування та сплату суб'єктами господарської діяльності і фізичними особами податків, внесків та зборів, визначених законодавством України. Податкова звітність та періодичність її подання регулюються Податковим кодексом [88].

Однією з основних форм податкової звітності є *податкова декларація з податку на прибуток* (Додаток А).

Згідно з розділом III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України (ПКУ) передбачено розрахунок об'єкта оподаткування податком на прибуток на підставі даних бухгалтерського обліку шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, на різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, відповідно до положень розділу III «Податок на прибуток підприємств» Кодексу.

Форма податкової декларації з податку на прибуток підприємств передбачає уніфікацію форм податкової звітності з податку на прибуток підприємств – замість чотирьох окремих декларацій складається одна. Тобто немає окремих форм для страховиків, банків, підприємств. Форма одна для всіх з окремими рядками для відображення особливостей діяльності деяких платників (страховики, банки).

Поняття податкової декларації (розрахунку) розповсюджено також на звіти, в яких відображуються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору.

Окрім того, фінансова звітність тепер є додатком до декларації та її невід'ємною частиною.

Подається як платниками податку на прибуток (разом з декларацією з податку на прибуток), так і неприбутковими підприємствами, установами та організаціями (разом зі звітом про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації).

Рядки 07–15 призначено для окремих платників, таких як: страховики, суб'єкти, що проводять азартні ігри, лотереї, букмекери. Тож звичайні підприємства їх не заповнюють.

Окремі рядки призначені для відображення:

- зменшення нарахованої суми податку (рядок 16 ЗП);
- податку на прибуток за звітний період (рядок 17 та 19) і для визначення суми за останній квартал (якщо підприємство звітує поквартально (рядки 18, 19);
- авансової сплати податку на прибуток при виплаті дивідендів (рядки 20 АВ–22);
- суми податку при виплаті доходів нерезидентам (рядки 23 ПН–25);
- щомісячних авансових внесків (рядок 26);
- виправлення помилок:
- у податку на прибуток та авансового внеску при виплаті дивідендів (рядки 26–31);
- за податком на репатріацію при виплаті доходів нерезидентам (рядки 32–35);
- у щомісячних авансових внесках (рядки 36–39).

Форма *декларації з податку на додану вартість* затверджена наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21 «Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість». Наказом Міністерства фінансів від 23.02.17 р. № 276 (далі – наказ № 276) було затверджено, зокрема, зміни до наказу Мінфіну від 28.01.2016 р. № 21, які полягають в оновленні форми податкової декларації з ПДВ (далі – Декларація) та порядку її заповнення.

Звітність з ПДВ складається з Декларації, 9-ти додатків до неї та уточнюючого розрахунку, яким виправлятимуться помилки у Деклараціях за минулі звітні періоди.

Форма декларації з ПДВ має три розділи:

1. Податкові зобов'язання.
2. Податковий кредит.
3. Розрахунки за звітний період.

Розділ I «Податкові зобов'язання» декларації з ПДВ не зазнав змін. А от розділ II «Податковий кредит» дещо скоротився знову ж таки у зв'язку зі скасуванням спецрежиму з ПДВ. Так колишні рядки 13 «Коригування податкового кредиту у зв'язку із частковим використанням товарів/послуг, необоротних активів в операціях сільськогосподарського виробництва» та 14 «Коригування податкового кредиту у зв'язку із постачанням сільськогосподарської продукції у митному режимі експорту» із Декларації виключено. В рядках із зазначеними номерами тепер відображатимуться інші показники.

В рядку 18 розділу III «Розрахунки за звітний період» декларації виключено службові рядки 18.1 та 18.2 (які стосувалися спец режиму). Отже, тепер суму ПДВ, яку треба заплатити до бюджету, визначає саме рядок 18.

З рядків 18, 19 та 21 Декларації зникли будь-які згадки про додаток 10 (ДС10), адже цей додаток, як зазначалося вище – скасовано.

Платники ПДВ, які подають декларацію:

- за місячний звітний період – повинні звітувати протягом 20 календарних днів після закінчення такого календарного місяця;
- за кварталний звітний період – повинні звітувати протягом 40 календарних днів після закінчення такого календарного кварталу.

Форма *податкової накладної* (Додаток Б) та порядок її заповнення, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307. Новий порядок заповнення податкової накладної з 01.03.2017 р. із змінами та доповнення, внесеними Наказами Міністерства фінансів України від 25.05.2016 р. № 503, редакція діє з 01.07.2016 р., від 23.02.2017 р. № 276.

Форма податкової накладної містить 2 розділи:

- Розділ А (рядки I-X) – уносяться узагальнюючі дані за операціями, на які вона складається, зокрема, загальна сума ПДВ, обсяги постачання й інформація щодо зворотної тари (у разі її наявності);
- Розділ Б – зазначається інформація про товари/послуги, за якими здійснена операція, за якою складається ПН.

У новій формі податкової накладної зазнав зміни розділ «Б». Так, у цьому розділі з'явилися дві абсолютно нові графи:

- 2 «Ознака імпортованого товару»
- 3. «Послуги з ДКПП».

При постачанні імпортованих товарів, тепер заповнення графи 3.2 стає обов'язковим. Причому треба врахувати, що відмітка в графі 3.2 проставляється на всіх етапах постачання такого товару, починаючи, власне, від імпортера і закінчуючи кінцевим споживачем.

Наступним нововведенням в розділі «Б» оновленої податкової накладної стала принципово нова графа 11 з назвою «Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника».

Ця графа буде заповнюватися виключно платниками податку на додану вартість сільськогосподарськими товаровиробниками у разі здійснення ними операцій з постачання товарів власного виробництва. Код виду діяльності сільськогосподарські товаровиробники повинні брати з пункту 161.3 статті 161 Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України». Крім цього, з оновленого Порядку заповнення податкової накладної раптом зникла норма щодо зазначення у зведених податкових накладних індивідуального податкового номера «400000000000».

Згідно пункту 176.2 Податкового кодексу особи, які мають статус податкових агентів зобов'язані подавати до податкової служби податковий розрахунок за *формою 1ДФ* (Додаток В). Визначення податкового агента наведено у пункті 14.1.180 ПКУ.

Податковий агент – це будь який суб'єкт господарювання який виплачує

чи нараховує дохід на користь фізичної особи та зобов'язаний утримувати податок з цього доходу та подавати звітність [88]. Форма здається щокварталу протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем минулого звітного кварталу. Якщо останній день терміну здачі випадає на вихідний або ж святковий день, то останнім терміном вважається найближчий робочий день, що настає за вихідним або святковим днем. Надання податковим агентом звіту за період, в якому проводилася процедура його припинення, проводиться до завершення цих процедур.

Податковий розрахунок містить два розділи:

- розділ I «Суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і суми утриманого з них податку», так було й раніше;
- розділ II «Оподаткування процентів, вигащів (призів) у лотерею та військовий збір».

В першому розділі, відображаються суми нарахованих (виплачених) всіх доходів і тих, які оподатковуються й неоподатковуваних, а також суми нарахованого (перерахованого) податку на доходи фізичних осіб, (далі ПДФО). Знаємо, що необхідно заповнювати щодо кожної фізичної особи стільки рядків, скільки ознак доходів вона має, із зазначенням податкового номера або серії паспорта. У другому ж розділі не потрібно заповнювати інформацію щодо кожної особи. Тут зазначають загальну суму доходів.

Перелічені форми податкової звітності безпосередньо пов'язані з даними бухгалтерського обліку, тому нині відбуваються постійні процеси гармонізації фінансових показників та інформації яка призначена для податкової звітності, з метою оптимізації усіх видів звітності. Вище наведено не всі форми звітності, а лише основні для суб'єктів підприємницької діяльності. Інші елементи податкової звітності формуються в залежності від специфіки діяльності підприємства (збір на спеціальне використання води, збір на спеціальне використання лісових ресурсів тощо).

Статистична інформація це задокументована інформація, яка відображає кількісну характеристику масових явищ та процесів, що відбуваються в економічній, соціальній, культурній та інших сферах життя.

Статистична звітність передається в органи статистики і її періодичність та терміни подання встановлені відповідними нормативними актами України. Статистична звітність підприємств є елементом зовнішньої звітності підприємства і її призначення – дослідження та аналіз господарських процесів у часі та просторі з метою прийняття управлінських рішень. Форми статистичної звітності розробляються Державною службою статистики України.

Державна статистична інформація підлягає систематичному відкритому опублікуванню. Забезпечується відкритий доступ громадян, наукових установ, заінтересованих організацій до неопублікованих статистичних даних, які не

підпадають під дію обмежень, встановлених Законами України.

Обсяг, форми звітності та порядок їх подання не є постійними величинами і варіюються у часі відповідно до динаміки запитів користувачів та реформування нормативних актів. Для кожного різновиду господарської діяльності є специфічні форми управлінської звітності адекватні до обраної методики управління та інструментарію управлінського обліку. При цьому на кожному підприємстві є і загальний управлінський облік, зокрема, той же облік витрат, стандартна управлінська звітність та показники результатів діяльності, хоча б у формі виконання планів підрозділів.

Управлінська звітність – це доволі значущий напрям управлінського обліку, який у економічних джерелах досліджують поверхнево і має багато «прогалін», тому необхідним є чітке обґрунтування важливості теоретичної та практичної розробки положення (стандарту) управлінської звітності. На кожному підприємстві порядок формування управлінської звітності має бути розкритий в обліковій політиці для потреб управління та зважати не тільки на властивості економічної діяльності цього підприємства, а й прийняту ним концепцію управлінського обліку.

В управлінській звітності не є доцільним припускати багатозначного тлумачення вказаних даних про стан об'єкта управлінського обліку: визначення назв форм, розділів має бути зрозумілою не тільки виконавцям, але й користувачам.

Розробка управлінських звітів відповідно до стандартного формату, затвердженим для цього підприємства, спрощує їх використання на різних рівнях управління. Оперативному, систематизованому і послідовному формуванню звітних показників, в будь-якому необхідному для управління форматі, сприяє застосування інноваційних технологій та автоматизація процесів.

Таким чином, система управлінського обліку створюється і впроваджується на кожному підприємстві індивідуально, однак існує необхідність у розробці загальних теоретичних засад та принципів для ефективного формування управлінської звітності.

У законодавстві України зафіксовано та підтримується багатьма вченими і практиками, той тезис, що управлінський облік є перевагою безпосередньо суб'єкта господарювання, а тому не існує загальних нормативних правил щодо ведення та складання звітності, але є необхідність у регулюванні обліковою політикою принципів ведення обліку і складання звітності, утвердження методів обліку щодо окремих об'єктів, схвалення правил документообороту і технології обробки облікової інформації, формування системи управлінської звітності, що забезпечить можливість здійснення контролю результатів господарської діяльності на її основі.

Керівництво підприємства змушене виконати одне з важливих завдань: пристосувати потенційну систему управлінського обліку та його модель звітності до існуючої на підприємстві методики управління, або навпаки їх адаптувати під концепцію управлінського обліку, що буде здійснюватись шляхом застосування різноманітних заходів: реорганізації та реструктуризації окремих бізнес-процесів, організаційних та фінансових структур підприємства або бізнесу в цілому.

Для створення цілісного та ефективного механізму варто здійснити роботу в усіх напрямках. Для формування на підприємстві системи внутрішньої звітності важливим є визначення переліку інформації, яка потрібна менеджерам різних структурних ланок, а також ступінь оперативності її надання.

З цією метою здійснюється спеціальне дослідження наявної системи управління підприємством, формуються повноваження менеджерів різних рівнів управління щодо прийняття рішень і їх інформаційні потреби. У цьому випадку необхідно особливу увагу приділяти послідовності впровадження управлінського обліку як джерела облікового забезпечення звітності і не лише бухгалтерською (фактичною) інформацією.

5. Гарантування та захист інтересів користувачів облікової інформації

Мета обліку в тому контексті, який закладено в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», згідно з яким «метою ведення бухгалтерського обліку... є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства» [32].

Тобто необхідність задоволення різноманітних вимог окремих груп користувачів облікової інформації закладається як основна мета облікової системи. При цьому, не про різні цілі обліку у даному випадку має йти мова, а про різні інформаційні вимоги різних груп користувачів.

Отже, метою обліку є створення максимально адекватної реальності інформаційної моделі економічних процесів та їх тенденцій відносно суб'єкта господарської діяльності і надання всім зацікавленим особам обґрунтованого обсягу інформації для прийняття рішень, а також задоволення інших інформаційних вимог за рахунок єдиного інформаційного масиву даних про параметри господарської діяльності підприємства, а також інші показники як внутрішнього, так і зовнішнього характеру.

Відносно терміну «багатоцільовий бухгалтерський облік», варто зазначити, що більш доречним здається не обґрунтування концепції нового формату бухгалтерського обліку, як багатоцільового, а розмежування різних завдань цілісної інтегрованої обліково-аналітичної системи підприємства з орієнтацією

на досягнення єдиної мети – створення інформаційної моделі господарської діяльності та її тенденцій і задоволення обґрунтованих інформаційних вимог всіх зацікавлених груп користувачів (інститутів) відносно параметрів діяльності підприємства, а також його зовнішнього середовища при дотриманні балансу економічних інтересів між ними.

Гарантувати достовірність облікової інформації не може навіть держава, яка відповідно до окремих статей кодифікованого законодавства та нормативно-правових актів має це здійснювати.

Зокрема, ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» визначає, що державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою [32]:

– створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов’язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;

– удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Однак мета державного регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в частині гарантування і захисту інтересів користувачів без встановлення правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності такої інформації може вважатися бажаною, проте не досягнутою.

Усіх користувачів звітності варто групувати згідно очікуваної для них інформації (рис .2.18).



Рис. 2.18. Користувачі фінансової звітності

Така ситуація складається через те, що різні групи користувачів своїми діями по різному впливають на величину фінансових показників. Одні стараються мінімізувати. Інші бажають збільшення їх значень. І тільки окремі з них хочуть мати реальну картину [57, с. 53].

Складність також полягає в тім, що реальний вплив на рівень окремих показників господарської діяльності з позицій різних осіб і вплив на подання інформації в певному виді в деяких випадках різноспрямовані. Так, основною групою користувачів облікової інформації є інститут власників (засновники, учасники тощо).

З позицій власників їх головний інтерес полягає в максимізації прибутку і максимальному покращенні фінансового становища, підвищенні вартості бізнесу, залежно від того, яку основну мету переслідує конкретний власник на певному етапі діяльності компанії.

Щодо економічних інтересів іншої найбільш вагової групи користувачів – інституту менеджерів всіх рівнів.

По-перше, саме ця група користувачів має найбільший вплив на обсяг і формат інформації, що наводиться у всіх видах звітності. Саме ця група користувачів визначає облікову політику, а отже прямо впливає на розмір окремих фінансових показників.

По-друге, ця група користувачів має забезпечувати реалізацію інтересів власників бізнесу і з таких позицій має бути зацікавлена в максимальному збільшенні прибутковості і покращенні фінансового становища компанії. Однак, у даному випадку необхідно розрізняти менеджерів різного рівня і відповідно їх інтереси і враховувати, чи є залежність між результатами роботи компанії і сумою матеріальної чи іншої винагороди, що отримують відповідні управлінці різних рівнів.

Так, якщо мова про менеджерів вищого рівня, які поряд із заробітною платою, преміями та іншими прирівняними до них формами винагороди мають можливість отримувати опціони на придбання акцій власної компанії, то економічні інтереси таких менеджерів в більшості випадків пересікаються з інтересами власників, оскільки вони зацікавлені в максимальному збільшенні прибутковості, покращенні фінансового стану і збільшенні вартості фірми.

Якщо ж в якості винагороди за власну працю менеджери будь-якого рівня управління отримують лише заробітну плату, премії тощо, то хоча в цілому загальна зацікавленість в прибутковій діяльності компанії і стабільності її фінансового стану є, однак, головний інтерес все ж таки в тому, щоб отримувати більшу суму заробітної плати в якості поточних виплат, і зацікавленості у збільшенні вартості компанії в даному випадку не простежується.

Окрім менеджерів, окрему групу користувачів облікової інформації становлять звичайні працівники. Зрозуміло, що їх основний економічний інтерес полягає в отриманні максимальної суми заробітної плати, премії та інших соціальних благ від підприємства. Цих користувачів хвилює інформація про загальний фінансовий стан підприємства; про можливість збереження їх робочих місць в найближчій і віддаленій перспективі, можливість максимального підвищення оплати праці.

На формування облікової інформації ця група користувачів прямим шляхом не впливає і зацікавлена в тому, щоб компанія, з одного боку, продовжувала своє існування з достатнім рівнем прибутковості і фінансової стійкості, з іншого боку, – у збільшенні виплат на користь цієї групи користувачів, а зрозуміло, що збільшення виплат заробітної плати та інших соціальних виплат призводить до зменшення прибутковості і погіршення фінансового стану. Ця група користувачів зацікавлена в розкритті інформації про реальний стан справ в компанії, щоб розуміти доцільність продовження зв'язку власної професійної діяльності з майбутнім своєї фірми.

Особливу групу користувачів становлять різноманітні державні інститути: податкові органи, статистичні органи, органи дозвільної системи.

Інтереси всіх цих інститутів практично можна поділити на дві групи: по-перше, це фінансові інтереси, по-друге, нефінансові інтереси.

Загалом слід розрізняти економічні інтереси ситуаційного і стратегічного спрямування. Якщо оцінюється стан нині діючих взаємовідносин між підприємствами і податковими органами, як одними із вельми впливових державних інститутів по відношенню до бізнесу, то останні переслідують ситуаційні економічні інтереси – отримати максимальну суму податків при певному обсязі господарської діяльності, виходячи із заданого рівня податкового навантаження і плану збору податків.

Тому, законодавче регулювання цих питань має бути вкрай раціональним, оскільки закриття бізнесу, що стає нерентабельним в умовах жорсткої податкової системи, не відповідає інтересам держави, громадськості, оскільки підриває майбутню фінансову стабільність надходжень до державного і місцевих бюджетів, негативно впливає на рівень зайнятості населення тощо. Тобто конфлікт інтересів виникає в системі державних інститутів, які до того ж конфліктують із інтересами власників, менеджерів і співробітників.

Державні інститути, які не мають фінансового інтересу, але мають бути зацікавлені в отриманні реальних даних про господарську діяльність підприємства – це органи статистики та деякі інші. Ці інститути покликані забезпечити отримання від підприємств адекватної реаліям фінансової і статистичної інформації.

Окрему групу користувачів інформації про господарську діяльність підприємства, становлять різні органи дозвільно-контролюючої системи, зокрема органи ліцензування, безпеки, сфери підтримки підприємництва, екології, архітектури тощо. На формальному рівні з позицій цих інститутів, урахувавши їх суспільне значення, має виходити інформаційний запит на отримання об'єктивної, правдивої інформації відносно певних показників діяльності.

Важливою групою користувачів облікової інформації зовнішнього характеру є контрагенти підприємства: покупці та інші дебітори, а також постачальники, банки і інші кредитори.

Аналізуючи інтереси кредиторів, слід зазначити, що їх насамперед цікавить платоспроможність підприємства, а отже, його фінансовий стан. У меншій мірі важливою для них є прибутковість діяльності. Однак, у даному випадку також можна вести мову про інтереси ситуаційного і стратегічного характеру.

Громадськість, як правило, зацікавлена в стабільному і безпечному функціонуванні всіх господарюючих суб'єктів за умови забезпечення достатнього рівня екологічної та інших видів безпеки своєї діяльності. Громадськість зацікавлена в отриманні реальної інформації як про фінансовий стан, так і про прибутковість бізнесу, а також про нефінансові показники стосовно зайнятості і збереження робочих місць, соціальних програм підприємства, екологічних аспектів діяльності тощо.

Необхідність враховувати та збалансовувати різноспрямовані економічні інтереси різних інститутів є запорукою виживання будь-якого підприємства та його стійкого розвитку.

Отже, достовірність показників фінансової звітності є вкрай важливою для держави як для одного з головних користувачів інформації, адже її показники дозволяють:

- охарактеризувати склад та структуру основних параметрів діяльності підприємств;
- порівняти розвиток підприємств за окремими видами господарської діяльності, а також за адміністративно-територіальними одиницями;
- проаналізувати основні показники фінансового стану підприємства, а також провести фінансовий аналіз різних підприємств на основі зіставних показників;
- здійснити фінансовий аналіз розвитку підприємств різних форм власності та організаційно-правових форм господарювання.

6. Удосконалення нормативно-методичного регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Потреба у вдосконаленні нормативно-правового та професійного регулювання бухгалтерського обліку викликана необхідністю державного (у тому числі галузевого) реагування на виклики світової глобалізації. Вітчизняні бухгалтери буквально приречені на освоєння постійних змін міжнародних професійних стандартів (звітності, аудиту, освіти, етики) і Європейських директив та регламентів без належної їх адаптації й усвідомлення наслідків такої роботи для галузей національної економіки.

Як висновок, національна система бухгалтерського обліку в контексті державного регулювання є системою правового, методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку, яка створюється органами державної влади і складається з двох структурних складових: безпосередньо системи обліку та системи його регулювання.

У зв'язку з цим, бухгалтерський облік є, з одного боку, інструментом державного регулювання, а з іншого – його об'єктом.

Дослідження системи бухгалтерського обліку, як об'єкту державного регулювання, свідчить про те, що в Україні відбулася зміна системної ролі обліку у зв'язку з трансформацією системи господарювання в цілому.

Раніше існувала така побудова організації обліку, коли його методичні особливості виникали залежно від об'єкта застосування (підприємство, міністерство, держава), а сам облік виступав підсистемою народногосподарського обліку.

Сучасні методичні особливості визначаються на рівні окремого суб'єкта господарювання, а на рівні держави існують особливості форм регулятивного впливу на бухгалтерський облік, які у сукупності визначають структуру національної системи бухгалтерського обліку [81, с. 156].

Сьогодні державне регулювання системи бухгалтерського обліку відіграє безумовно визначальну роль. Натомість, доцільним є застосування найбільш успішно функціонуючу в розвинених країнах дворівневу систему регулювання, в умовах якої використовуються як економіко-правові форми, засоби та механізми державного регулювання, так і методи діяльності самоврегульованих (громадських) бухгалтерських організацій.

Вагомою проблемою є те, що інституціональне середовище бухгалтерського обліку характеризується значною розгалуженістю та, відповідно, великою кількістю нормативних актів. За роки реформування було розроблено ґрунтовну нормативну базу, яка включає НП(С)БО, П(С)БО, інструкції та методичне забезпечення.

Нормативне забезпечення постійно змінюється та доповнюється. Крім того окремі підприємства відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ. При веденні бухгалтерського обліку підприємства мають враховувати вимоги податкового законодавства та складати податкову звітність. В результаті, в Україні паралельно існують чотири бази нормативно-правового забезпечення [180, с. 219].

1. Обов'язкове нормативно-правове забезпечення. Включає нормативно-правові акти законодавчого рівня.

2. Нормативно-правове забезпечення для компаній, які зобов'язані за Законом № 996-XIV складати фінансову звітність за МСФЗ (публічні акціонерні товариства; банки; страховики; компанії, з надання фінансових послуг, недержавного пенсійного забезпечення, допоміжної діяльності у сферах фінансових послуг і страхування).

3. Нормативно-правове забезпечення для компаній, що не відповідають критеріям, встановленим для компаній другої групи та використовують національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів.

4. Нормативно-правове забезпечення для малих підприємств, які для складання фінансової звітності використовують Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Слід зазначити, що існування такої розгалуженої нормативно-правової бази регулювання бухгалтерського обліку та наявність великої кількості нормативних актів зумовлена складністю процесу, що регулюються, а саме ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Така розгалуженість характерна для законодавства, яке регулює бухгалтерський облік не лише в Україні, а й в інших країнах, які застосовують МСФЗ. Міжнародні стандарти фінансової звітності включають Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards); Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (International Accounting Standards) та Інтерпретації, розроблені Комітетом (Радою) з Міжнародних стандартів.

На даний час в Україні діє макроекономічний підхід до нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку, в основі якого закладено пріоритетність держави. Щодо застосування мікроекономічного підходу нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку і звітності, який потребує використання солідних професійних організацій з належним рівнем авторитету та довіри з боку державних органів та суб'єктів господарювання. При сучасних тенденціях перебудови системи бухгалтерського обліку в Україні доречно застосовувати комбінований підхід в напрямі нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності. Зміст цього підходу полягає в постійному залученні професійних організацій бухгалтерів та аудиторів в

процесі формування засад ведення бухгалтерського обліку та формулювання облікової політики. Зважаючи на це, окреслюється проблема ролі професійних організацій бухгалтерів та аудиторів у процесі реформування концепції нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності як самостійного суб'єкта для репрезентації позиції професійної спільноти бухгалтерів та аудиторів, а також їхнього уявлення у постановці та подоланні актуальних проблем щодо вдосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності в Україні. Проаналізувавши нормативно-правові акти України щодо бухгалтерського обліку на всіх рівнях, можна запропонувати такі завдання в плані стратегічного розвитку обліку: регуляторні, інституціональні, науково-освітні, функціонально-етичні (рис. 2.19).



Рис. 2.19. Завдання нормативного забезпечення в плані стратегічного розвитку обліку (складено автором на основі джерела [67, с. 346])

Наведені завдання сприятимуть становленню в Україні правові нормативно-правової системи забезпечення бухгалтерського обліку, яка дасть змогу підприємствам самостійно вирішувати питання стосовно його ведення, створення реальної бази для розрахунку показників розвитку економіки за системою національних рахунків і загалом наблизити облік до міжнародної практики.



Питання для самоконтролю

1. Назвіть основні напрямки державної політики у сфері розвитку підприємництва.
2. Хто є суб'єктами державного регулювання підприємницької діяльності в Україні?
3. Які рівні нормативно правового забезпечення обліку в Україні?
4. Як поділяються моделі обліку на макрорівні за методом державної регламентації?
5. Які функції Міністерства фінансів України в сфері бухгалтерського обліку?
6. Хто здійснює розробку національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні?
7. Охарактеризуйте структуру посадової інструкції?
8. Які розділи повинно містити положення про інвентаризацію?
9. Що має містити положення про документообіг?
10. Що таке електронний документ? Який порядок його обігу?
11. Яка роль облікової політики в організації бухгалтерського обліку на підприємстві?
12. Які особливості формування податкової декларації з податку на прибуток?
13. Які цілі формування управлінської звітності?



Завдання для самостійної роботи

Завдання 1.

На основі наявних знань про основні типи та сфери підприємницької діяльності помислити над власною ідеєю для бізнесу. Описавши яким видом діяльності при цьому буде займатися ваше підприємство, скласти бізнес-план цього підприємства. Оформити у вигляді доповіді (бажано із презентацією своєї ідеї, її обґрунтуванням).

Завдання 2.

З метою пошуку шляхів удосконалення нормативно-правового регулювання обліку, здійснити порівняльний аналіз ПСБО та МСБО по об'єктах обліку. Результати оформити у таблицю, зробити відповідні висновки.

Завдання 3.

Скласти положення про структурний підрозділ «Бухгалтерія».

Завдання 4.

Розробити посадову інструкцію головного бухгалтера за зразком, що поданий у Додатку Г.

Завдання 5.

Скласти Наказ про облікову політику промислового підприємства за прикладом Додатку Д.

Тести для поточного контролю знань



1. У яких нормативних документах України визначені принципи бухгалтерського обліку?

- а) у національних стандартах бухгалтерського обліку;
- б) у Законі «Про бухгалтерський облік і фінансову

звітність в Україні»;

в) у Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку;

г) у Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції.

2. Метою фінансового обліку є:

а) складання облікових реєстрів;

б) отримання оперативної інформації;

в) надання інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства;

г) прийняття управлінських рішень.

3. Питання розробки нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні покладені на:

а) Методологічну раду з бухгалтерського обліку;

б) Верховну Раду України;

в) Асоціацію професійних бухгалтерів;

г) Національний банк України.

4. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції:

а) його власника;

б) аудитора;

в) інвестора;

г) менеджера.

5. Юридично питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві оформлюються:
- а) статутом;
 - б) наказом про облікову політику;
 - в) декларацією;
 - г) немає вірної відповіді.
6. Документ, у якому визначені основні завдання співробітника, його обов'язки, кваліфікаційні вимоги до посади це:
- а) положення про структурний підрозділ;
 - б) наказ про облікову політику;
 - в) посадова інструкція;
 - г) таблиць робочого часу.
7. Централізовану форму організації діловодства використовують на:
- а) територіально роз'єднаних структурних підрозділах;
 - б) підприємствах зі складною структурою та значним обсягом документообігу;
 - в) підприємствах з малою кількістю структурних підрозділів.
8. Звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період це:
- а) фінансова звітність;
 - б) управлінська звітність;
 - в) податкова звітність;
 - г) статистична звітність.
9. Зобов'язані скласти фінансову звітність за МСЗФ:
- а) державні підприємства;
 - б) приватні підприємства;
 - в) публічні акціонерні товариства;
 - г) товариства з додатковою відповідальністю.
10. Бухгалтерський облік ведеться з метою:
- а) своєчасного складання податкової, статистичної та фінансової звітності;
 - б) надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства;
 - в) забезпечення конфіденційності інформації про фінансову діяльність підприємства згідно з чинним законодавством України;
 - г) надання лише уповноваженим державним органам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.



ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ЗІ СТВОРЕННЯ ТА ПЕРВИННОЇ РЕЄСТРАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

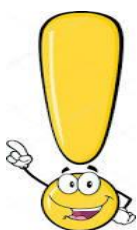
1. Порядок державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності як основа легалізації його діяльності.

2. Облікове відображення реєстрації підприємства:

2.1. Формування та особливості обліку зареєстрованого (пайового) капіталу господарських товариств;

2.2. Формування та особливості обліку зареєстрованого (пайового) капіталу приватного підприємства.

3. Вибір системи оподаткування підприємства: обліковий аспект.



Основні поняття: державна реєстрація підприємства, приватне підприємство, товариство з обмеженою відповідальністю, акціонерне товариство, зареєстрований (пайовий) капітал, статутний капітал, система оподаткування.

1. Порядок державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності як основа легалізації його діяльності

Суб'єкти господарювання підлягають державній реєстрації. Це обов'язкова передумова початку здійснення господарської діяльності. Відсутність державної реєстрації викликає притягнення відповідних посадових осіб до адміністративної (ст. 164 Кодексу про адміністративні правопорушення) та, в певних випадках, до кримінальної відповідальності [56]. Державна реєстрація юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців – це засвідчення фактів створення або припинення юридичної особи, засвідчення факту набуття або позбавлення статусу підприємця фізичної особи, а також вчинення інших реєстраційних дій шляхом внесення відповідних записів до Єдиного державного реєстру. Мета державної реєстрації – превентивний (попередній) контроль за законністю набуття, зміни чи припинення підприємницької правосуб'єктності [55, с. 62].

Відносини, що виникають у сфері державної реєстрації юридичних осіб, їхньої символіки (у випадках передбачених законом), громадських формувань, що не мають статусу юридичної особи, та фізичних осіб-підприємців, відтепер регулюються єдиним Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» [35].

Що змінилося при реєстрації підприємства в Україні в останні роки:

- в Україні при реєстрації підприємства скасували дозвіл на виготовлення печаток і відповідно обов'язковість використання підприємством печаток у господарській діяльності ТОВ, ПП та інших підприємств.

- немає про вимоги оплачувати установчий капітал при реєстрації ТОВ.

- скасували бланк Свідоцтва про Державну реєстрацію підприємства – його замінила Виписка з реєстру, яку можна замовляти скільки завгодно раз (термін дії виписки з реєстру після її отримання – 30 днів).

- з'явилася можливість реєстрації підприємств (ТОВ, ПП) без статуту, тобто використовуючи модульний статут ТОВ (модульний статут – типовий статут), затверджений Кабінетом Міністрів. У цьому випадку такий модульний статут ТОВ не є установчим документом підприємства і не підписується у нотаріуса. При реєстрації підприємства у Виписці з реєстру підприємств України ЄДРПОУ робиться посилання, що підприємство працює без статуту (використовує модульним статут).

- з'явилася можливість електронної реєстрації підприємства без участі нотаріуса – особистий електронно-цифровий підпис (ЕЦП) під час підписання реєстраційних форм і завіренні установчих документів новостворюваного підприємства.

Всі зміни, перераховані вище, відбулись внаслідок набуття чинності нової редакції Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» (надалі – Закон про реєстрацію). Задекларовано, що внесені зміни спрямовані на реформування системи надання адміністративних послуг у сфері державної реєстрації і забезпечення її відкритості та прозорості, оперативності та своєчасності, раціональної мінімізації кількості документів та процедурних дій, оптимізацію витрат державних коштів.

До цього часу окремими законами встановлювалися особливості державної реєстрації громадських формувань, таких як політичні партії, громадські об'єднання, третейські суди тощо, тепер ці процеси регулюються єдиним комплексним нормативно-правовим актом, яким врегульовано державну реєстрацію, як юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, так і громадських формувань.

Закон про реєстрацію дає виключний перелік громадських формувань, на яких поширюється його дія. Також децентралізовано повноваження з державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань.

Розглянемо детальніше основи цього законодавства.

1. Система органів у сфері державної реєстрації. Практично всі громадські формування реєструються Міністерством юстиції України та його територіальними органами, зокрема:

- Міністерство юстиції України реєструє політичні партії та деякі інші громадські формування зі статусом всеукраїнських або з іноземним елементом, серед яких всеукраїнські професійні спілки, їхні об'єднання, всеукраїнські об'єднання організацій роботодавців; відокремлені підрозділи іноземних неурядових організацій, представництва, філії іноземних благодійних організацій, постійно діючі третейські суди, засновниками яких є всеукраїнські громадські організації, всеукраїнські творчі спілки;

- територіальні органи Міністерства юстиції України обласного рівня відповідно проводять державну реєстрацію обласних, регіональних і республіканських професійних спілок, їх організацій та об'єднань, структурних утворень політичних партій, регіональних (місцевих) творчих спілок, територіальних осередків всеукраїнських творчих спілок, обласних, республіканських, міських організацій роботодавців та їх об'єднань, постійно діючих третейських судів;

- районні, районні у містах, міські (міст обласного значення), міськрайонні, міжрайонні управління юстиції відповідають за державну реєстрацію громадських об'єднань, їхніх відокремлених підрозділів, громадських об'єднань, що не мають статусу юридичної особи, місцевих та первинних професійних спілок, їх організацій та об'єднань, структурних утворень політичних партій, регіональних (місцевих) творчих спілок, територіальних осередків всеукраїнських творчих спілок, місцевих організацій роботодавців та їх об'єднань, підтвердження всеукраїнського статусу громадського об'єднання.

Всі інші юридичні особи та фізичні особи-підприємці реєструються:

- виконавчими органами сільських, селищних та міських рад, районними державними адміністраціями. Для набуття повноважень з державної реєстрації виконавчі органи сільських, селищних та міських рад (крім міст обласного та/або республіканського значення) повинні прийняти відповідне рішення;

- нотаріусами;

- акредитованими суб'єктами. Закон про реєстрацію встановлює, що акредитованим суб'єктом може бути юридична особа публічного права, у трудових відносинах з якою перебуває не менше ніж три державних реєстратори та яка уклала договір страхування цивільно-правової відповідальності та договір з іншим суб'єктом державної реєстрації. Очевидно, що тут йдеться про можливість надання повноважень з державної реєстрації комплексним центрам надання адміністративних послуг і т. п.

2. Запроваджено портал електронних сервісів та персонального кабінету юридичної особи, громадського формування та фізичної особи-підприємця.

Запровадження порталу електронних сервісів та персональних кабінетів фактично переводить процес державної реєстрації у режим реального часу та в

електронну форму. Варто зацентувати увагу на введенні у сферу державної реєстрації принципу екстериторіальності. Його суть полягає у можливості прийняття документів для державної реєстрації та здійснення державної реєстрації в межах території України будь-яким суб'єктом державної реєстрації в межах компетенції незалежно від місця знаходження реєстраційної справи (рис. 3.1).

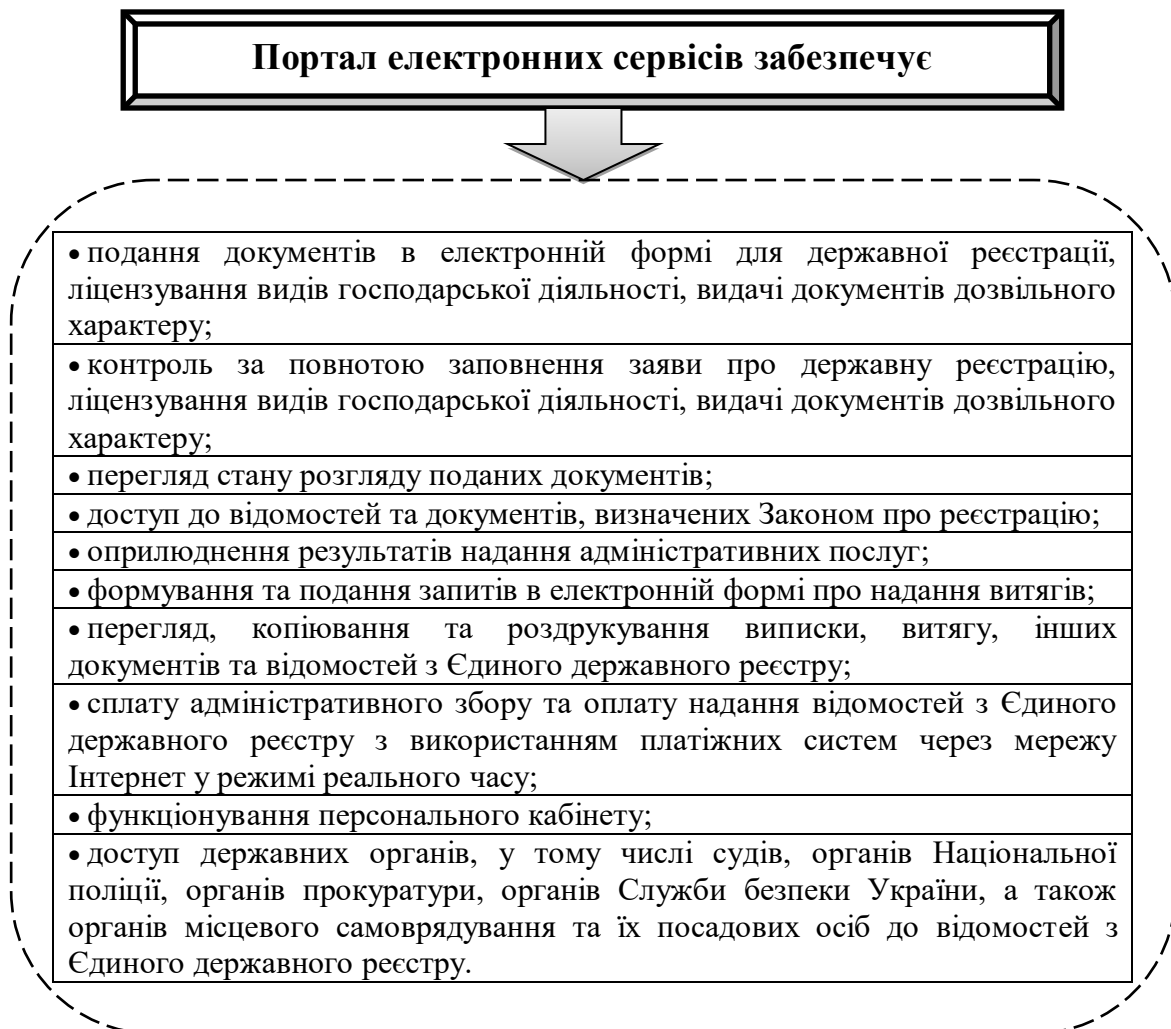


Рис. 3.1. Використання порталу електронних сервісів

3. Створення Єдиного державного реєстру для юридичних осіб, громадських формувань та фізичних осіб-підприємців, а також розширення переліку відомостей, які відобразатимуться у цьому реєстрі.

Єдиний державний реєстр повинен об'єднати кілька окремих реєстрів, зокрема: Єдиний державний реєстр юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, Єдиний реєстр громадських формувань, Реєстр громадських об'єднань, Єдиний реєстр підприємств, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство, Єдиний реєстр арбітражних керуючих, Реєстр постійно діючих третейських судів, а також з 01.01.2017 – Єдиний ліцензійний реєстр та Реєстр документів дозвільного характеру.

4. Запровадження інституту зупинення розгляду документів, поданих для державної реєстрації.

Законом про реєстрацію передбачено можливість зупинення розгляду документів, поданих для державної реєстрації, на строк що становить 15 календарних днів з дати їх подання.

Визначено вичерпний перелік підстав для зупинення, а саме:

- подання документів або відомостей не в повному обсязі;
- невідповідність документів вимогам до оформлення, що передбачені Законом про реєстрацію;
- невідповідність відомостей, зазначених у заяві про державну реєстрацію, відомостям, зазначеним у документах, поданих для державної реєстрації, або відомостям, що містяться в Єдиному державному реєстрі;
- невідповідність відомостей, зазначених у документах, поданих для державної реєстрації, відомостям, що містяться в Єдиному державному реєстрі;
- невідповідність реєстраційного номера облікової картки платника податків або серії та номера паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку в паспорті про право здійснювати платежі за серією та номером паспорта) відомостям, наданим в рамках інформаційної взаємодії;
- несплата адміністративного збору або сплата не в повному обсязі;
- подання документів з порушенням встановленого законодавством строку для їх подання.

Таким чином, заявнику надається можливість протягом 15 календарних днів усунути підстави для зупинення розгляду документів (виправити помилки), поданих для державної реєстрації.

5. Збільшено розмір адміністративного збору за вчинення реєстраційних дій та запроваджено диференційовану систему ставок.

З 01.01.2017 року змінено ставки адміністративного збору за проведення державної реєстрації речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень та плату у сфері державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань.

Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 06.12.2016 № 1774-VIII внесено зміни до статті 34 Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень». Так, слова «мінімальна заробітна плата» в усіх відмінках і числах замінено словами «прожитковий мінімум для працездатних осіб».

Для стимулювання електронного документообігу встановлюється знижена ставка адміністративного збору, у розмірі 75 % від встановленої законом, за

державну реєстрацію на підставі документів, поданих в електронній формі.

Законом про реєстрацію обмежено можливості для отримання виписок, оскільки останні видаються лише за результатами проведення реєстраційних дій та для проставлення апостилю. У всіх інших випадках видаватиметься лише витяг. Окрім цього, Законом про реєстрацію передбачено можливість проведення державної реєстрації у скорочені строки в порядку та на умовах, встановлених Кабінетом Міністрів України.

Реєстрація змін до відомостей про юридичну особу, що містяться в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, крім внесення змін до інформації про здійснення зв'язку з юридичною особою; змін до відомостей про прізвище, ім'я, по батькові або місцезнаходження фізичної особи-підприємця здійснюється протягом шести годин після надходження документів, поданих для державної реєстрації, крім вихідних та святкових днів, – у подвійному розмірі адміністративного збору за відповідну реєстрацію, а при реєстрації протягом двох годин – у п'ятикратному розмірі адміністративного збору за відповідну реєстрацію.

6. Передбачено можливість адміністративного оскарження реєстраційних дій, відмови в державній реєстрації, бездіяльності державного реєстратора.

Окрім судового, запроваджується процедура адміністративного оскарження рішень, дій або бездіяльності державного реєстратора та/або територіальних органів Міністерства юстиції України. Основи реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності у запитаннях та відповідях сформовано у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Реєстрація суб'єкта підприємницької діяльності у запитаннях та відповідях

Які органи здійснюють реєстрацію бізнесу?	Нотаріуси, органи місцевого самоврядування та держадміністрації.
Чи можу я живучи в Одесі зареєструвати юридичну особу, ФОП в Харкові?	Так, реєстрація юридичних осіб та фізичних осіб підприємців здійснюється незалежно від зареєстрованого місця проживання (прописки) таких осіб.
Чи збереглась відмінність між реєстрацією фізичних та юридичних осіб?	Ні, зараз для реєстрації її правила однакові для всіх.
Чи електронна реєстрація суб'єктів господарювання є обов'язковою для всіх?	Ні це ваше право, а не обов'язок.
Чи може реєстратор допомогти із заповнення заяви про реєстрацію?	Так, якщо ви цього хочете
Це правда що всі виписки з державного реєстру можна отримати в електронній формі?	Так, через Портал електронних сервісів.

Міністерство юстиції України розглядає скарги на проведені державним реєстратором реєстраційні дії (крім випадків, якщо такі реєстраційні дії проведено на підставі рішення суду), а також на рішення, дії або бездіяльність територіальних органів Міністерства юстиції України.

Територіальний орган Міністерства юстиції України за територіальним принципом розглядає скарги на рішення (крім рішення, згідно з яким проведено реєстраційну дію), дії або бездіяльність державного реєстратора, а також на дії або бездіяльність суб'єктів державної реєстрації. Загальний строк розгляду скарги не може перевищувати 45 календарних днів.

2. Облікове відображення реєстрації підприємства

Заснування і подальша діяльність підприємства будь-якої форми власності неможливе без створення власного капіталу. Його величина є важливою економічною категорією, яка характеризує платоспроможність та фінансову стійкість підприємства. Формування та облік власного капіталу залежить від організаційно-правової форми та виду діяльності.

Різноманіття організаційно-правових форм підприємств, де існують відмінності у відносинах власності, регулюванні майнових питань, зумовлює особливості обліку власного капіталу та відображення цієї інформації у формах фінансової звітності.

В Україні при початку бізнесу вибір відбувається в основному між приватним підприємством і товариством з обмеженою відповідальністю. Критеріями вибору між приватним підприємством (ПП), товариством з обмеженою відповідальністю (ТОВ), приватного акціонерного товариства (ПрАТ) в основному стають наступні фактори: вартість, простота, солідність, стандартність тощо (рис 3.2).

При виборі організаційно-правової форми, іноді ставиться питання про можливість реєстрації публічного акціонерного товариства (ПАТ). Відразу відзначимо, що термін створення відкритого (публічного) акціонерного товариства – мінімум 7-8 місяців. Прискорення – неможливо (закон передбачає 6-місячний термін підписки на акції після публікації в пресі інформації про намір створити ПАТ). Найважливішою рисою Відкритого (публічного) акціонерного товариства є можливість продажу акцій Товариства на фондовій біржі.

Таким чином, основне питання, яке виникає при відкритті бізнесу – яку ж форму власності вибрати. Зареєструвати приватного підприємця (тобто ФОП) або ж віддати перевагу юридичній особі.

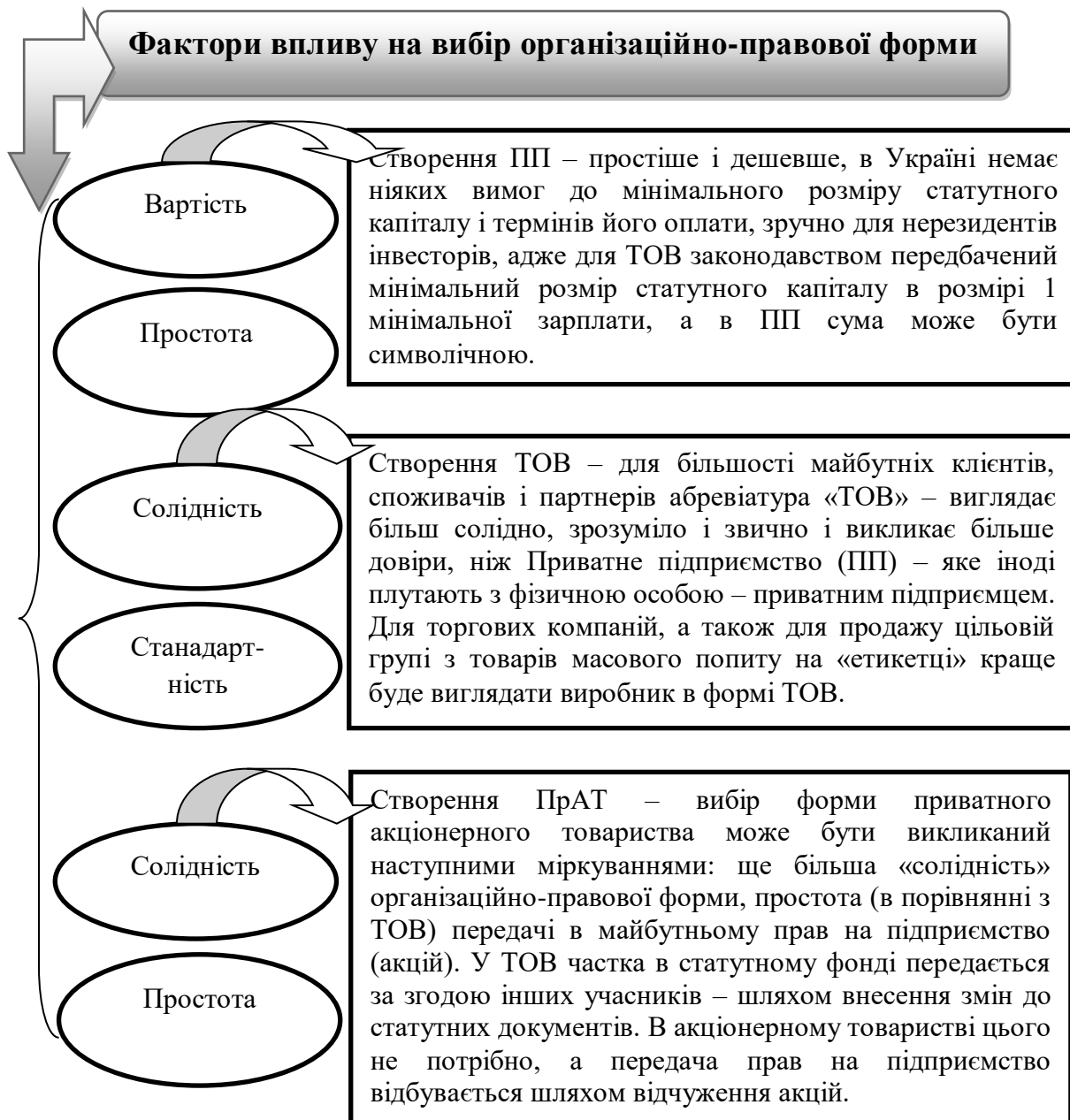


Рис. 3.2. Основні фактори впливу на вибір організаційно-правової форми

Аналіз засад діяльності ФОП та господарських товариств, що впливають на вибір організатора підприємницької діяльності представлено на рис. 3.3.

Ще до того, як реєструвати ФОП, варто пам'ятати про кілька нюансів. Перший: для заповнення реєстраційної заяви (і онлайн, і особисто) майбутній підприємець має обрати КВЕД (класифікатор видів економічної діяльності) – для означення виду (чи видів) діяльності, яким ФОП і буде займатися. Список усіх КВЕДів є на офіційному сайті. Другий: для оформлення онлайн-заяви про реєстрацію ФОП вам потрібно обов'язково мати електронний цифровий підпис (ЕПЦ).

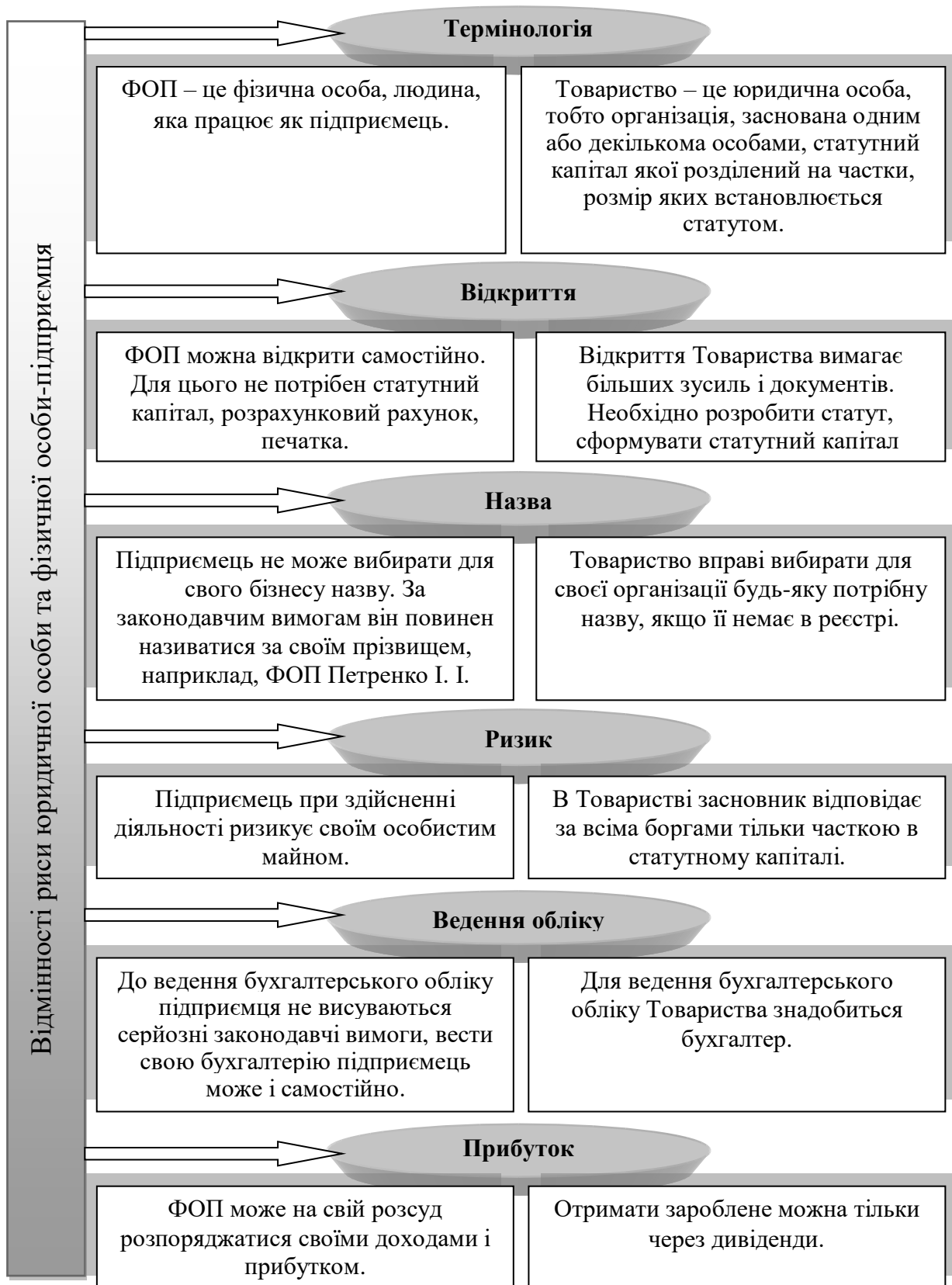


Рис. 3.3. Відмінності функціонування юридичної особи та ФОП

Фізичну особу-підприємця можна зареєструвати як через інтернетресурс сайту Міністерства юстиції або особисто завітавши до реєстраційної служб. На рис. 3.4 подано схему дій для відкриття ФОП в он-лайн режимі.

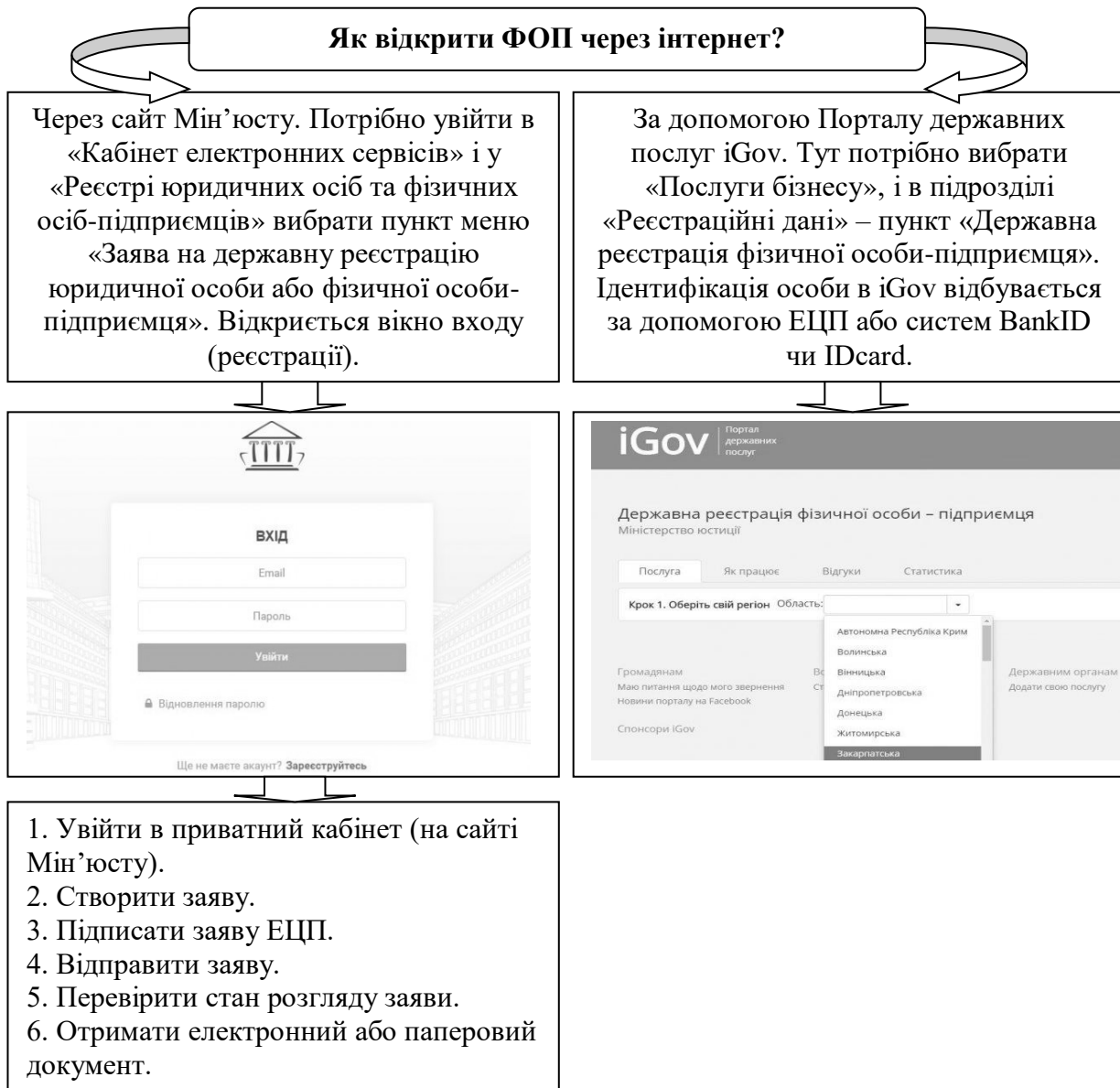


Рис. 3.4. Реєстрація фізичної особи-підприємця через інтернет

Також можна зареєструвати ФОП особисто. Для цього потрібно звернутися до державного реєстратора з паспортом та ідентифікаційним кодом, надати копії цих документів. У державного реєстратора необхідно заповнити реєстраційну картку. Подати документи держреєстратору також можна спецлистом або через представника (оформивши на нього попередньо нотаріально посвідчену довіреність). Якщо обійшлося без помилок – протягом трьох робочих днів з моменту подання документації, повинні внести до державного реєстру й видати відповідну виписку. Якщо надсилали документи листом, то і виписку отримується поштою.

Далі необхідно нести власноруч документи до підрозділу податкової інспекції:

- копію паспорта та ідентифікаційного коду;
- заяву щодо застосування єдиного податку;
- отриману вами раніше виписку з єдиного державного реєстру;

– книгу обліку доходів;

– заяву на ім'я начальника податкової інспекції або за Ф. 5-ОПП.

При цьому книгу обліку доходів потрібно буде реєструвати навіть у випадку онлайн-реєстрації ФОП. Крім того, потрібно отримати свідоцтво про те, що особа є платником єдиного податку, та реквізити банківського рахунку, на який буде сплачуватись цей податок.

2.1. Популярною формою ведення великого бізнесу є господарські товариства, а саме акціонерні товариства та товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, командитні товариства тощо.

Господарська діяльність у формі АТ допускає залучення як при створенні АТ, так і в наступній діяльності необмежені фінансові ресурси у вигляді внесків до статутного капіталу як самих засновників, так і сторонніх осіб.

Акціонерне товариство – господарське товариство, статутний капітал якого поділено на визначену кількість акцій однакової номінальної вартості, корпоративні права за якими посвідчуються акціями.

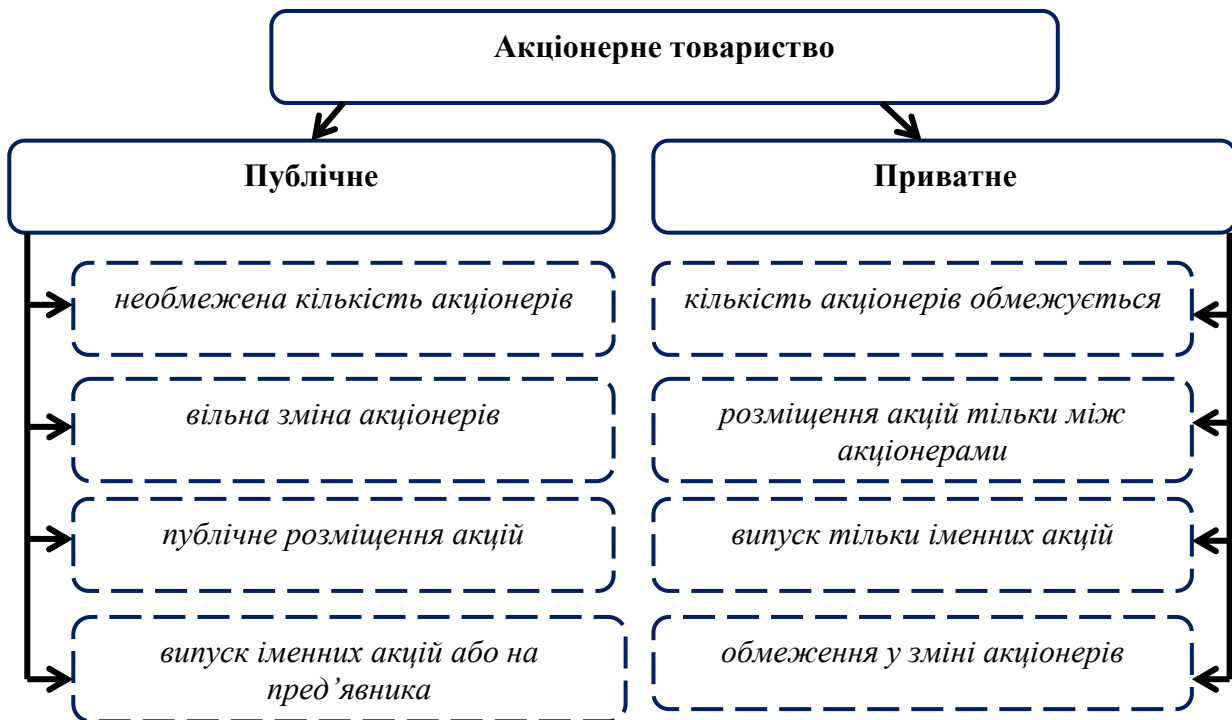


Рис. 3.5. Типи акціонерних товариств

Акціонерне товариство може бути створене шляхом заснування, злиття, поділу, виділу чи перетворення підприємницького (підприємницьких) товариства, державного (державних), комунального (комунальних) та інших підприємств.

Засновниками акціонерного товариства можуть бути держава, а також фізичні та/або юридичні особи, що прийняли рішення про його заснування. Засновниками акціонерного товариства може бути одна, дві чи більше осіб.

Акціонерне товариство може бути створене однією особою чи може складатися з однієї особи у разі придбання одним акціонером усіх акцій товариства. Акціонерне товариство не може мати єдиним учасником інше підприємницьке товариство, учасником якого є одна особа. Акціонерне товариство не може мати у своєму складі лише акціонерів – юридичних осіб, єдиним учасником яких є одна й та ж особа.

Вибір типу акціонерного товариства залежить передусім від цілей, що ставлять перед собою власники. Перше розміщення акцій товариства є виключно закритим (приватним) серед засновників.

Якщо ж мова йде про державну реєстрацію ПрАТ та ПАТ, то необхідні наступні документи:

1. Паспорт та ідентифікаційний код засновника і директора акціонерного товариства (копії).

2. Свідоцтво про реєстрацію засновників в якості приватних підприємців у державних органах.

Для успішної реєстрації юридичні особи-резиденти України повинні подати такий пакет документів:

1. Свідоцтво про державну реєстрацію (нотаріально завірена копія).

2. Протокол від вищого органу, що юридична особа прийняла рішення створити акціонерне товариство (оригінал).

3. Документи, що підтверджують право іншої особи підписувати офіційні документи від імені юридичної особи (оригінал, готує юрист).

4. Довідка статистики з ЄДРПОУ.

5. Статут компанії.

6. Довіреність на юриста (оригінал, готує юрист).

Документи для фізичної особи-нерезидента:

1. Паспорт з українською візою.

2. Довідка присвоєння українського ідентифікаційного коду.

Реєстрація фірм ПрАТ проходить для юридичних осіб-нерезидентів після збору таких документів:

1. Документ, що підтверджує реєстрацію юридичної особи у будь-якій країні світу. Нотаріально завірена копія.

2. Протокол від вищого органу юридичної особи про прийняття рішення відкрити акціонерне товариство. Оригінал.

3. Документи, які дають повноваження іншій особі діяти відповідно до інтересів юридичної особи. Оригінал. Готує юрист.



Рис. 3.6. Алгоритм створення акціонерного товариства шляхом заснування

Крім того, реєстрація ПАТ часто вимагає надання додаткової інформації:

1. Назва юридичної особи (при необхідності).
2. Найменування КВЕД.
3. Система оподаткування.
4. Адреса юридичної особи.
5. Розмір статутного капіталу.
6. Як розподіляються частки між засновниками.
7. Контактний номер телефону.
8. Дані паспорта директора.

9. У якому банку відкривається рахунок.

Одним з найпоширеніших видів господарських товариств в економічній сфері України є товариство з обмеженою відповідальністю. Товариством з обмеженою відповідальністю є засноване одним або кількома особами товариство, статутний капітал якого поділений на частки, розмір яких встановлюється статутом.

Для реєстрації товариства з обмеженою відповідальністю необхідно надати такі документи:

1) Якщо засновником є фізична особа: копії паспортів кожного із засновників; копії довідок про ідентифікаційні номери кожного із засновників;

2) Якщо засновником є юридична особа: нотаріально посвідчена копія свідоцтва про державну реєстрацію засновника; копія статуту; копія довідки з Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (довідки «статистики»); рішення про заснування товариства з обмеженою відповідальністю; копія паспорту, довідки про ідентифікаційний номер керівника (директора); довіреність. Специфічні особливості функціонування підприємств залежно від їх організаційно-правових форм господарювання обумовлюють склад елементів власного капіталу, вимог щодо порядку їх формування та руху на окремих підприємствах (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Елементи власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм господарювання [13; 121]

Вид підприємства	Складова (елемент) власного капіталу							
	Статутний	Пайовий	Додатковий	Резервний	Нерозподілені прибутки	Вилучений	Неоплачений	Інші фонди
<i>Господарські товариства:</i>								
Акціонерні товариства (публічні та приватні)	+	-	-	+	+	+	+	+
Повні товариства	-	-	-	+	+	-	+	+
Командитні товариства	-	-	-	+	+	-	+	+
Товариства з обмеженою відповідальністю	+	-	-	+	+	-	+	+
Товариства з додатковою відповідальністю	+	-	-	+	+	-	+	+
Підприємства колективної власності	-	+	-	-	+	-	+	+
Приватні підприємства та інші види підприємств	-	-	-	-	+	-	-	-

Основними функціями статутного капіталу є:

- стартова – щодо започаткування діяльності товариства;
- стабілізаційна – щодо підтримання його платоспроможності перед кредиторами та потенційними контрагентами;
- гарантійна – щодо гарантування інтересів кредиторів [119, с. 302].

Відповідно до Закону України «Про господарські товариства», Господарського і Цивільного кодексів України внеском до статутного капіталу може бути [34]:

- грошові кошти, у т. ч. в іноземній валюті;
- рухоме майно;
- нерухоме майно;
- права користування майном;
- права користування землею, водою та іншими природними ресурсами;
- майнові права на об'єкти інтелектуальної власності;
- майнові права (права вимоги); цінні папери; частку (її частину) у статутному капіталі.

Проте, існують певні обмеження щодо майна, яке може бути внесене до статутного капіталу:

- забороняється використовувати для формування статутного капіталу бюджетні кошти, а також кошти, отримані в кредит і під заставу (стаття 13 Закону України «Про господарські товариства») [34];

- не може бути внеском до статутного капіталу майно, вилучене із цивільного обороту на території України згідно з постановою Верховної Ради України «Про право власності на окремі види майна» (наприклад, бойові отруйні речовини, наркотичні засоби, спеціальні засоби негласного отримання інформації) [95];

- не допускається формування статутного капіталу вексями (стаття 12 закону «Про обіг векселів в Україні») [38];

- особисті немайнові права інтелектуальної власності (стаття 423 Цивільного кодексу України) [121];

Відмінність формування статутного капіталу господарських товариств проявляється у вимогах, що висуваються законодавством до певного виду товариства.

Зокрема, такі відмінності стосуються обмежень у вигляді мінімального розміру початкового капіталу, форм відповідальності для кожної організаційно-правової форми товариства, форми вираження капіталу (сукупність акцій або часток), порядку та строків оплати внесків, а також їх оцінки (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Основні критерії формування статутного капіталу в акціонерних товариствах та товариствах з обмеженою відповідальністю

Критерій	Акціонерне товариство			Товариство з обмеженою відповідальністю
Установчі документи	Статут			Статут
Мінімальний розмір статутного капіталу	1250 мінімальних заробітних плат			Немає обмежень
	01.05.2016 – 30.11.2016	01.12.2016 – 31.12.2016	01.01.2017 – 31.12.2017	
	1 812 500 грн.	1 937 500 грн.	4000000 грн.	
Капітал підприємства	Розподілений на акції			Розподілений на частки
Кількість засновників	Може бути створене однією або більше особами			Може бути створене однією або більше особами, які стають його учасниками
Максимальна кількість учасників	Для ПрАТ не може перевищувати 100 акціонерів			Може досягати 100 осіб
Характер розподілу доходів	Дивіденди розраховуються на акцію відповідно до рішення установчих зборів			За згодою учасників, згідно зі статутом

Статутний капітал акціонерного товариства – це капітал, що засновується на основі суми номінальної вартості всіх розміщених акцій товариства. Він окреслює мінімальний розмір майна товариства, який гарантує інтереси кредитора.

Відповідно до ст. 9 Закону України «Про акціонерні товариства» особливостями формування статутного капіталу акціонерних товариств є [34]:

- формування статутного капіталу акціонерного товариства починається з моменту прийняття зборами засновників рішення про створення товариства та приватного розміщення акцій першого випуску;

- розмір статутного капіталу фіксується у статуті акціонерного товариства, який затверджується установчими зборами акціонерного товариства, що мають бути проведені протягом трьох місяців з дати повної оплати акцій засновниками;

- кожний засновник акціонерного товариства повинен оплатити повну вартість придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій. Отже, до моменту реєстрації в акціонерному товаристві немає неоплаченого капіталу;

- у разі неоплати (неповної оплати) вартості придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій акціонерне товариство вважається не заснованим.

В товариствах з обмеженою відповідальністю статутний капітал поділений на частки, розмір яких встановлюється установчими документами. Відповідно до частин 1 та 2 статті 52 Закону України «Про господарські товариства» [34] у товаристві створюється статутний (складений) капітал, розмір якого не встановлений. Тобто, учасники самостійно визначають розмір статутного капіталу товариства з обмеженою діяльністю.

Згідно із Законом України «Про господарські товариства» [34] статутний капітал ТОВ підлягає сплаті учасниками товариства до закінчення першого року з дня державної реєстрації товариства.

Процедура формування статутного капіталу складається з декількох етапів [98]:

➤ Етап 1: Прийняття засновниками рішення про створення юридичної особи та формування статутного капіталу. Рішення приймається вищим органом правління та оформляється протоколом. Необхідно окреслити розмір і порядок формування статутного капіталу, частки засновників, строки передачі внесків.

➤ Етап 2: Передача грошових внесків та оцінка майна. При внесенні коштів, розмір статутного капіталу визначається одразу. До державної реєстрації підприємства кошти можна внести в безготівковій формі або готівкою через касу банку. При внесенні майна необхідно здійснити його оцінку. Оцінку можна здійснити самостійно (за спільною угодою між засновниками) або із залученням професійного оцінювача (у деяких випадках оцінка майна експертом обов'язкова).

➤ Етап 3: Документальне оформлення передачі внесків до статутного капіталу. Грошові внески підтверджується платіжним дорученням або квитанцією з обов'язковим зазначенням призначення платежу. Майно передається до статного капіталу після оцінки за актом приймання-передачі складеним у довільній формі (вказується вид майна, особливі характеристики, вартість).

➤ Етап 4: Державна реєстрація підприємства. Здійснення безпосередньої реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців, громадських об'єднань.

➤ Етап 5: Здійснення внесків після офіційної реєстрації підприємства.

У ході організації обліку власного капіталу слід:

- своєчасно, повно й достовірно відображати господарські факти з капіталом, його розмір та динаміку;

- правильно деталізувати облік капіталу з використанням аналітичних рахунків;

- виконувати контроль за відповідністю законодавству і правильністю здійснення операцій із власним капіталом;

- узагальнювати інформацію про динаміку власного капіталу для

проведення аналізу та прийняття управлінських рішень;

Облік зареєстрованого (пайового) капіталу полягає у постійному фіксуванні фактів господарської діяльності в первинних документах.

Для відображення операцій по формуванню зареєстрованого (пайового) капіталу товариства застосовують типові та самостійно розроблені форми первинних документів: виписки банку, прибуткові касові ордери, акти приймання-передачі основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, накладні, бухгалтерські довідки, засновницький опис майна, акти оцінки майна суб'єктів оціночної діяльності та інші.

Для обліку статутного капіталу господарських товариств призначено рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», а саме – його субрахунок 401 «Статутний капітал».

За кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал» показують збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення). Кредитове сальдо за субрахунком 401 «Статутний капітал» повинно відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованому в Статуті товариства.

Приклад Робочого плану рахунків з обліку формування статутного капіталу господарських товариств наведено у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Приклад Робочого плану рахунків з обліку формування статутного капіталу господарських товариств [99, с. 47–49]

Синтетичний рахунок	Субрахунок	Субрахунок другого порядку	Аналітичні рахунки
<i>Акціонерні товариства</i>			
40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»	401 «Статутний капітал»	401.1 «Акції, що належать працівникам підприємства» 401.2 «Акції інших акціонерів»	401.1.1 «Акції акціонера Сидоренка П.І.» 401.1.2 «Акції акціонера Шилова І.І.» і т.д. 401.2.1 «Акції ТОВ «Право» і т.д.
	404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу»	404.1 «Внески акціонерів-працівників підприємства» 401.2 «Внески інших акціонерів»	404.1.1 «Внесок акціонера Сидоренка П.І.» 404.1.2 «Внесок акціонера Шилова І.І.» і т.д. 404.2.1 «Внесок ТОВ «Право» і т.д.
<i>Товариство з обмеженою відповідальністю</i>			
40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»	401 «Статутний капітал»		401.1 «Частка Абрамова Р.О.» 401.2 «Частка Борисенка П.П.» і т.д.

При формуванні статного капіталу підприємства у грошовій формі тягне за собою такі податкові наслідки:

- *податок на прибуток* – податкові різниці зі створенням статного капіталу не передбачені. Отримання внесків відображається на рахунках обліку капіталу та не впливає на об'єкт обкладання податком на прибуток.

- *ПДВ* – операція з випуску (розміщення) акцій і корпоративних прав не є об'єктом обкладання ПДВ, тому податкові зобов'язання у підприємства-емітента не виникають. Також отримання внеску коштами не веде до виникнення податкового кредиту з ПДВ, оскільки дана операція не є постачанням товарів чи послуг.

- *ПДФО* – передача грошових коштів не веде до виникнення доходу в учасника фізичної особи, який здійснив внесок – це його витрати на придбання корпоративних прав.

Приклад 1.

Два засновники (учасника) створили ТОВ «Сіріус» із статутним капіталом у розмірі 80 000 грн. Внески були передані після держреєстрації товариства. Частки в статному капіталі:

- Учасник 1 (юрособа) – 70 % (56 000 грн. у безготівковій формі)
- Учасник 2 (фізособа) – 30 % (24 000 грн. готівкою в касу)

Таблиця 3.5

Формування статного капіталу ТОВ «Сіріус»

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Дебет	Кредит	Сума
1	Зареєстровано СК і відображено заборгованість: - Учасника 1	Протокол зборів засновників, Статут, виписка з ЄДР	46/1	401/1	56 000
	- Учасника 2		46/2	401/2	24 000
2	Зроблено внесок до СК у безготівковій формі учасником 1	Виписка банку	311	46/1	56 000
3	Передано внесок до СК готівкою учасником 2	Прибутковий касовий ордер	301	46/2	24 000

Податкові наслідки формування статного капіталу майном такі:

- *податок на прибуток* – майно, яке отримує підприємство не вважається отриманим безоплатно, оскільки натомість засновники отримують корпоративні права. Облік в такому випадку ведеться так (пп. 134.1.1 ПКУ):

▪ підприємства, які не коригують свій фінансовий результат на податкові різниці, відображають доходи і витрати за майном, отриманим до статного капіталу, аналогічно бухгалтерському обліку;

▪ підприємства, які застосовують коригування за отриманими основними засобами та нематеріальними активами, зобов'язані визначити податкові різниці згідно ст. 138 ПКУ.

- *ПДВ* – має місце дві операції:

▪ отримання корпоративних прав засновником а етапі їх емісії не є

об'єктом обкладення ПДВ, тому податкові зобов'язання у емітента не виникають;

▪ отримання майнового внеску до статного капіталу є постачанням товарів згідно пп. 14.1.191 ПКУ, адже право власності на таке майно переходить від засновника до створюваного підприємства. Отже, засновник-юридична особи, який є платником ПДВ на дату передачі внеску повинен нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ.

- ПДФО – необхідність сплачувати ПДФО із вартості внесеного до статного капіталу майна не виникає.

Приклад 2. Учасники вносять до статного капіталу ТОВ «Сиріус», загальний розмір якого 192 000 грн., майно, а саме:

- Учасник 1 (юридична особа) – лінію для виробництва металочерепиці, що потребує монтажу, на суму 72 000 грн. (37,5% статного капіталу, у т. ч. ПДВ – 12 000 грн.);

- Учасник 2 (юридична особа) – телевізор LG для подальшої реалізації вартістю 120 000 грн. (62,5% статного капіталу, у т. ч. ПДВ – 20 000 грн.);

ТОВ «Сиріус» було зареєстровано 10.02.2017 р. Платником ПДВ стало з 13.04.2017 р. Всі внески були здійснені після держреєстрації підприємства. При цьому перший учасник передав свій внесок до 13.04.2017 р., а другий учасник – після.

Обліковою політикою підприємства передбачено, що об'єкти зі строком служби більше одного року і вартістю не більше 5 000 грн. відносяться до МНМА. Облік зазначених вище операцій відображений у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Формування статного капіталу ТОВ «Сиріус»

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Зареєстровано статний капітал і відображено заборгованість:	Протокол зборів засновників, Статут, виписка з ЄДР	46/1	401/1	72 000
	- Учасника 1				
	- Учасника 2		46/2	401/2	120 000
Внесок об'єктом основних засобів (виробничою лінією)					
2	Учасник 1 вніс до СК лінію для виробництва металочерепиці	Акт приймання передачі внеску	104/1	46/1	72 000
3	Відображено витрати на монтаж та налагодження лінії, виконані сторонньою організацією – платником ПДВ	Договір, акт виконання робіт	152	685	3 000
4	Оплачено роботи з монтажу та налагодження	Платіжне доручення	685	311	3 000
5	Введено в експлуатацію виробничу лінію	Акт приймання передачі	104	104/1	72 000
			104	152	3 000
6	Нараховано амортизацію за перший місяць використання лінії (75000:8:12)	Відомість нарахування амортизації	23	131	781,25
Внесок товарами					
1	Учасник 2 вніс товари (телевізори LG у кількості 10 шт.)	Акт приймання передачі	281	46/2	100 000

1	2	3	4	5	6
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	641	46/2	20 000
3	Відображено витрати на доставку товару підприємцем – платником ПДВ	ТТН, акт наданих послуг	281	685	2 000
4	Оплачено послуги перевезення	Платіжне доручення	685	311	2 000

Що стосується регулювання обліку зареєстрованого (пайового) капіталу, то у Наказі про облікову політику, що затверджений на підприємстві, варто відображати інформацію наступного характеру щодо:

- номенклатури робочих бухгалтерських рахунків, а також побудову аналітичних рахунків з обліку статутного капіталу;
- порядку збільшення та зменшення статутного капіталу;
- підходи до оцінки не грошових внесків до статутного капіталу;
- форм первинних документів щодо підтвердження інформації про формування та рух статутного капіталу
- форм внутрішньої звітності щодо операцій зі статутним капіталом [85].

Збільшення статутного капіталу ТОВ здійснюється за таким алгоритмом (рис 3.7).

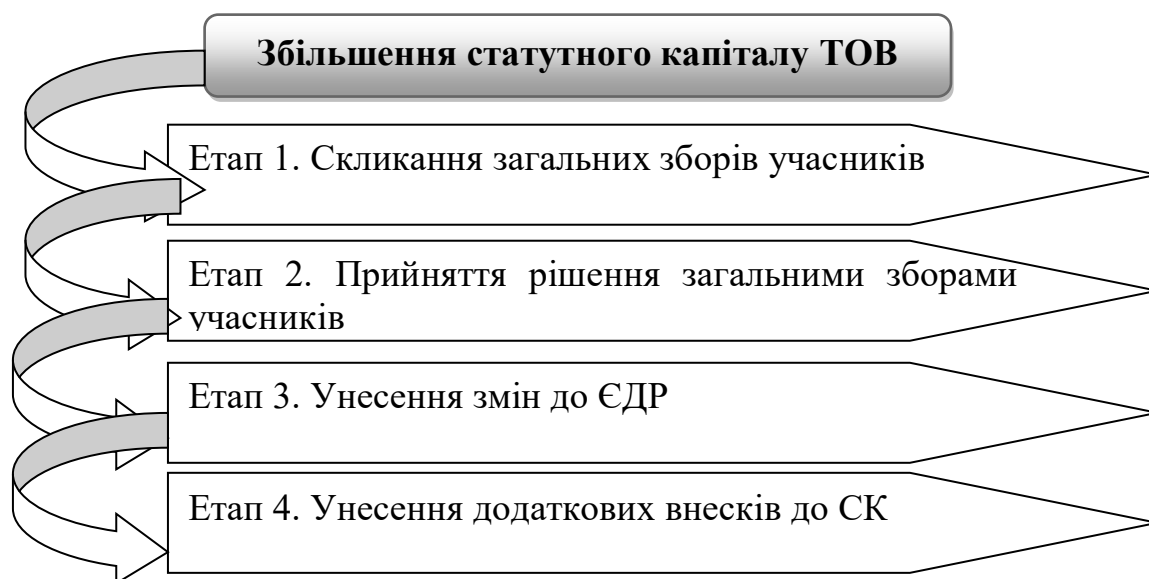


Рис. 3.7. Алгоритм збільшення статутного капіталу додатковими внесками учасників

Додаткові внески можуть бути і у формі грошових коштів та майна. При цьому здійснювати їх можуть як існуючі, так і нові учасники. В разі появи нового засновника частки в статутному капіталу підлягають перерозподілу.

Приклад 3. Зареєстрована величина статутного капіталу ТОВ «Сиріус» – 50 000 грн. Частки засновників(учасників) розподілені так:

- Учасник 1 (юрособа) – 80 % (40 000 грн.).
- Учасник 2 (фізособа) – 10 % (10 000 грн.).

На загальних зборах ТОВ було прийнято рішення про збільшення статутного капіталу до 100 000 грн. При цьому 10 000 грн. у грошовій формі вносить перший учасник. 5 000 грн. у вигляді ноутбука, що був у вжитку – другий учасник. 35 000 – грошовими коштами новий третій учасник (юридична особа). Частки перерозподіляться так:

- Учасник 1 (юрособа) – 50 %.
- Учасник 2 (фізособа) – 15 %.
- Учасник 3 (юрособа) – 35 %.

Учасники здійснили свої внески до держреєстрації змін до статутного капіталу. Обліковою політикою підприємства передбачено, що об'єкти зі строком служби більше одного року і вартістю не більше 5 000 грн. відносяться до МНМА. Обраний метод амортизації МНМА – 100% у перший місяць використання об'єкта.

Таблиця 3.7

Збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових внесків учасників

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Дебет	Кредит	Сума
1	Зареєстровано збільшення розміру СК відображено заборгованість: Учасника 1	Протокол зборів засновників, Статут, виписка з ЄДР	46/1	401/1	10 000
	Учасника 2		46/2	401/2	5 000
	Учасника 3		46/3	401/3	35 000
2	Відображено передачу внеску до СК Учасника 1	Виписка з банку	311	46/1	10 000
	Учасника 2	Акт приймання передачі внеску	112	46/2	5 000
3	Нараховано амортизацію ноутбука	Відомість нарахування амортизації	92	132	5 000
4	Відображено передачу внеску учасника 3.	Виписка з банку	311	46/3	35 000

Ще одним варіантом збільшення статутного капіталу є реінвестиція дивідендів – господарська операція зі здійснення інвестицій за рахунок прибутку у вигляді дивідендів, отриманих від інвестиційних операцій. Якщо ТОВ приймає рішення щодо реінвестиції дивідендів, то нараховані дивіденди учасникам, які дали на це згоду, не виплачуються, а направляються на збільшення статутного капіталу. В обмін на внесені дивіденди учасники отримують корпоративні права, а їх внески збільшуються на розмір нарахованих їм дивідендів.

Приклад 4. Зареєстрована величина статутного капіталу ТОВ «Сиріус» – 100 000 грн. Частки засновників (учасників) розподілені так: Учасник 1 (юрособа) – 50 % (50 000 грн.).
Учасник 2 (юрособа) – 30 % (30 000 грн.).
Учасник 3 (фізособа) – 20 % (20 000 грн.).

На загальних зборах ТОВ було прийнято рішення про направлення нерозподіленого прибутку за 2016 р. у сумі 50 000 грн. на виплату дивідендів:

- Учаснику 1 (юрособа) – 25 000 грн. (50 000 грн. * 50 %)
- Учасник 2 (юрособа) – 15 000 грн. (50 000 грн. * 30 %)

- Учасник 3 (фізособа) – 10 000 грн. (50 000 грн. * 20 %)

Учасники 2 і 3 вирішили спрямувати свої дивіденди на збільшення статутного капіталу. Учасник 1 забрав дивіденди у грошовій формі. На момент реінвестиції дивідендів декларація з податку на прибуток за 2016 р. була подана і податок на прибуток сплачений (об'єкт оподаткування становив 45 000 грн.).

Таблиця 3.8

Збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестиції дивідендів

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Дебет	Кредит	Сума
1	Нараховано дивіденди Учасника 1	Протокол зборів засновників, відомість нарахування дивідендів	443	671/1	25 000
	Учасника 2		443	671/2	15 000
	Учасника 3		443	671/3	10 000
2	Утримано із суми дивідендів, що належать учаснику 3: - ПДФО (10 000 грн.* 5%)	Бухгалтерська довідка	671/3	641	500
	- Військовий збір (10 000 грн.* 1,5 %)		671/3	642	150
	Виплачено дивіденди учаснику 1.	Платіжне доручення	671/1	311	25 000
3	Відображено збільшення статутного капіталу шляхом реінвестиції дивідендів, виплачених: - Учаснику 2	Зареєстровані зміни до СК (статут, виписка з ЄДР)	671/2	401/2	15 000
	- Учаснику 3		671/3	401/3	9 350
4	Переховано до бюджету: -ПДФО	Виписка з банку	641	311	500
	-Військовий збір	Платіжне доручення	642	311	150
	Списано в кінці року сальдо за субрахунком 443	Бухгалтерська довідка	441	443	50 000

Збільшення статутного капіталу АТ можливе лише після повної його оплати. Є такі способи збільшення статутного капіталу АТ (рис. 3.8).

Особливості існують і у обліку зменшення статутного капіталу ТОВ та АТ.

ТОВ зобов'язане здійснити таке зменшення, якщо після другого та кожного наступного року вартість чистих активів, що дорівнює величині власного капіталу підприємства (ряд 1495 форми № 1 і № 1-м або № 1-мс), виявиться меншою від зареєстрованого розміру статутного капіталу (ч. 4 ст. 144 ЦКУ, п. 3 НП(С)БО 1, п. 4 П(С)БО 19).

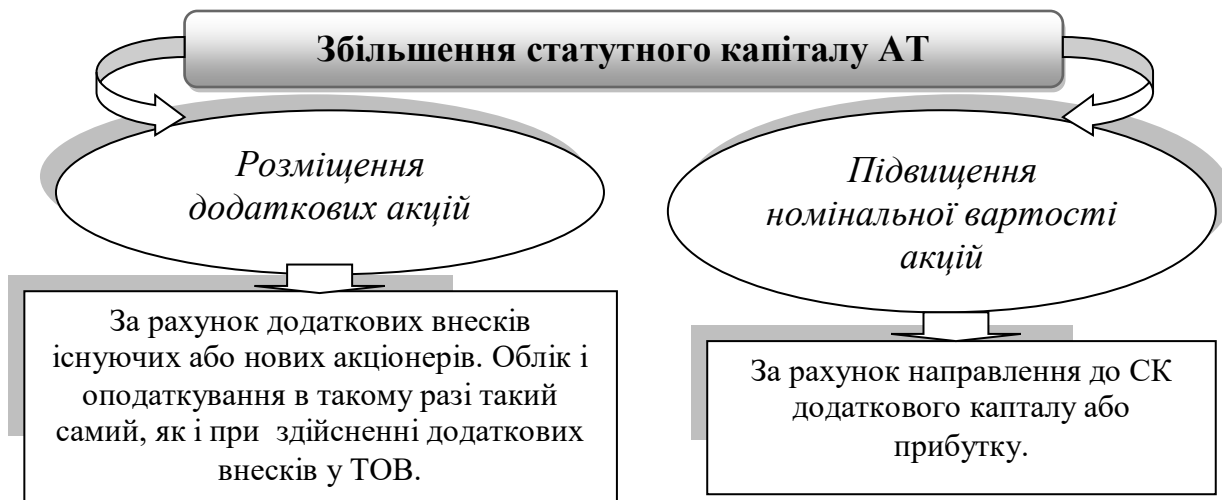


Рис. 3.8. Способи збільшення статутного капіталу АТ

При цьому, як зазначалось, на сьогодні мінімальний розмір статутного капіталу для ТОВ не обмежено. Власний капітал може виявитися меншим від статутного капіталу тільки якщо підприємство зазнає збитків. Тому при зменшенні статутного капіталу фактично покриваються збитки за рахунок внесків учасників. При цьому ніякі виплати їм не здійснюються та ніякого доходу вони не отримують.

Приклад 5. Зареєстрована величина статутного капіталу ТОВ «Сиріус» становить 100 000 грн. Частки засновників (учасників) у статутному капіталі розподіляються так:

- учасник 1 (юрособа) – 70 % (70 000 грн.);
- учасник 2 (юрособа) – 20 % (20 000 грн.);
- учасник 3 (фізособа) – 10 % (10 000 грн.).

Збитки, накопичені на 31.12.2016 р. за підсумками діяльності за попередні роки, становлять 50 000 грн., резервний капітал – 10 000 грн. Разом вартість чистих активів (ряд. 1495 балансу) – 60 000 грн. (100 000 грн. + 10 000 грн. – 50 000 грн.), що на 40 000 грн менше від зареєстрованого статутного капіталу. Підприємство вирішило зменшити статутний капітал на цю суму і направити її на погашення збитків.

Розрахуємо, на яку величину слід зменшити внески учасників при незмінних пропорціях часток у статутному капіталі:

- учасник 1 – 28 000 грн. (40 000 грн. * 70 %)
- учасник 2 – 8 000 грн. (40 000 грн. * 20 %)
- учасник 3 – 4 000 грн. (40 000 грн. * 10 %)

Таблиця 3.9

Зменшення статутного капіталу за недостатності чистих активів

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Дт	Кт	Сума
1	Відображено зменшення розміру статутного капіталу до вартості чистих активів за рахунок внесків	Протокол зборів засновників, нова редакція Статуту, виписка з ЄДР, бухгалтерська довідка	401/1	442	28 000
	Учасника 1				
	Учасника 2		401/2	442	2 000
	Учасника 3		401/3	442	4 000

Якщо протягом року із дня держреєстрації один або декілька засновників (учасників) не передали (не повністю передали) свої внески, то загальні збори учасників зобов'язані відреагувати на цю ситуацію, прийнявши одне із трьох можливих рішень, передбачених с. 52 Закону № 1576 «Про господарські товариства».

Зокрема, це може бути рішення про зменшення статутного капіталу на суму недовнесених внесків. При цьому:

- якщо учасник взагалі не зробив свій внесок, він виключається зі складу учасників. І оскільки він нічого не вносив, на отримання якихось виплат від товариства він не має права;

- якщо учасник зробив свій внесок не повністю, то загальна сума його внеску, заявлена при реєстрації ТОВ, зменшується до фактично внесеної суми.

При зменшенні статутного капіталу на суму недовнесених внесків частки учасників ТОВ підлягають перерозподілу. Оскільки в операції не задіяно рахунки обліку доходів і витрат поточного періоду, а також відсутня передача будь яких товарів або послуг між ТОВ та його засновниками (учасниками), ніяких податкових наслідків із податку на прибуток або ПДВ у ТОВ не буде. У зв'язку з тим, що в учасників (у тому числі учасників-фізосіб) немає ніякого доходу. ПДФО і військового збору теж не буде (у формі № 1ДФ нічого не відображається).

Приклад 6. Зареєстрована величина статутного капіталу ТОВ «Сиріус» становить 100 000 грн. Частки засновників (учасників) у статутний капітал при реєстрації ТОВ були розподілені так:

- учасник 1 (юрособа) – 70 % (70 000 грн.);
- учасник 2 (юрособа) – 20 % (20 000 грн.);
- учасник 3 (фізособа) – 10 % (10 000 грн.).

Учасник 1 протягом року з моменту реєстрації вніс до статутного капіталу тільки 50 000 грн. Тому учасники вирішили зменшити розмір статутного капіталу на недовнесену ним суму внеску (20 000 грн.), тобто новий розмір статутного капіталу – 80 000 грн. (100 000 грн – 20 000 грн.). Частки учасників перерозподіляться таким чином:

- учасник 1 – 62,5 % (50 000 грн. : 80 000 грн. * 100 %);
- учасник 2 – 25 % (20 000 грн. : 80 000 грн. * 100 %);
- учасник 3 – 12,5 % (10 000 грн : 80 000 грн * 100 %).

Таблиця 3.10

Зменшення статутного капіталу на суму недовнесених внесків

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Зареєстровано статутний капітал ТОВ, відображено заборгованість: Учасника 1	Протокол зборів засновників, Статут, виписка з ЄДР	46/1	401/1	70 000
	Учасника 2		46/2	401/2	20 000
	Учасника 3		46/3	401/3	10 000
2	Відображено передачу внеску до статутного капіталу Учасника 1	Виписка з банку	311	46/1	50 000

1	2	3	4	5	6
	Учасника 2		311	46/2	20 000
	Учасника 3	Прибутковий касовий ордер	301	46/3	10 000
3	Відображено зменшення статутного капіталу за рахунок зменшення внеску учасника 1 на суму недовнесеної частки	Протокол зборів засновників, нова редакція Статуту, виписка з ЄДР, бухгалтерська довідка	401/1	46/1	20 000

Зменшення статутного капіталу відбувається також внаслідок виходу (виключення) учасника. Учасник може вийти зі складу ТОВ добровільно, подавши заяву відповідній посадовій особі товариства, а може бути виключений зі складу ТОВ рішенням загальних зборів (ст. 52, 64 Закону № 1576 «Про господарські товариства»). В обох випадках загальні збори ТОВ можуть прийняти рішення про зменшення статутного капіталу на суму внеску учасника, який виходить. При виплаті коштів учаснику, який виходить, слід дотримуватися ряду правил (рис. 3.9).

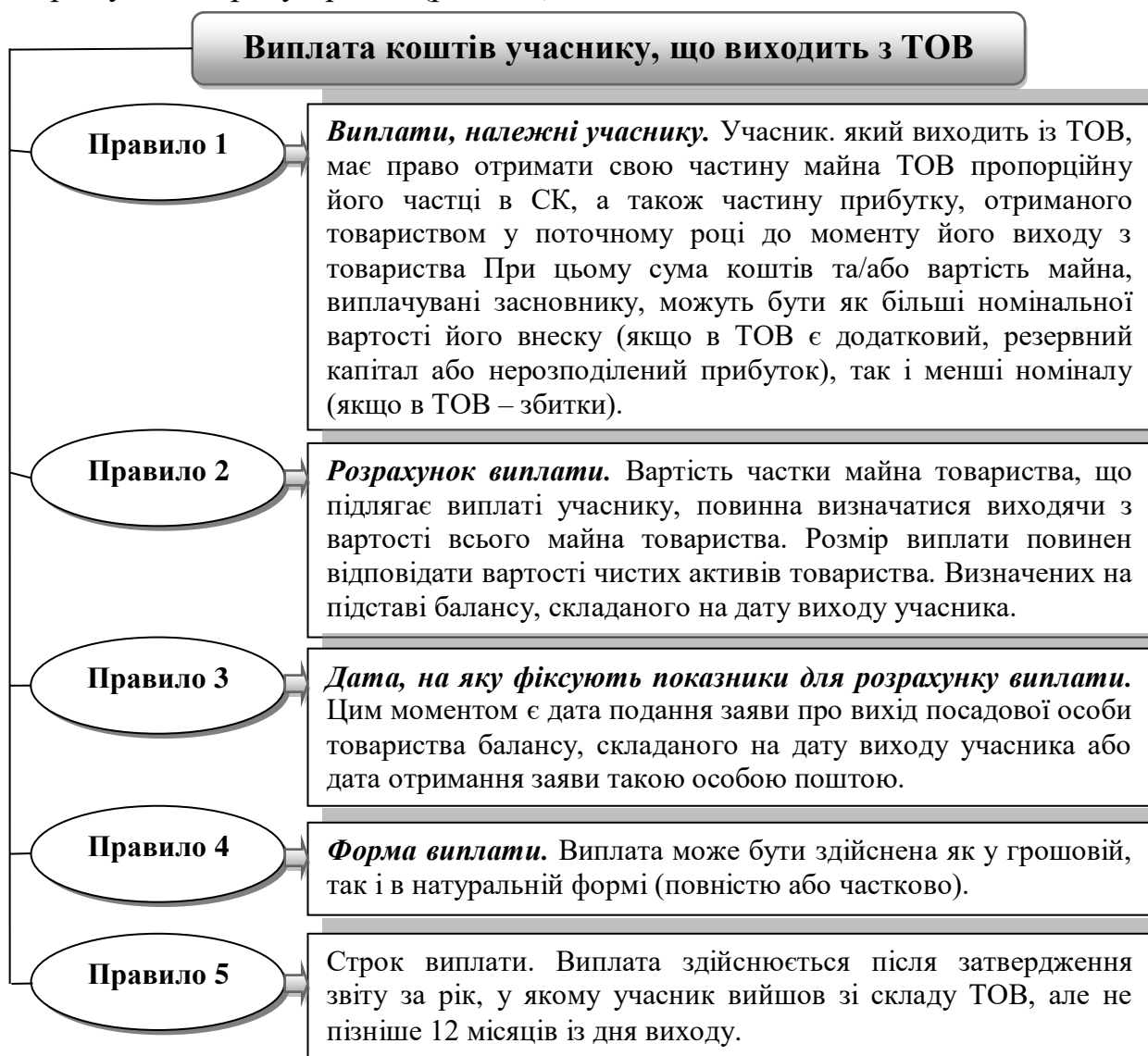


Рис. 3.9. Виплата учаснику, що виходить з ТОВ

Приклад 7. Зареєстрований розмір статутного капіталу ТОВ – 100 000 грн., усі учасники товариства повністю внесли свої частки. Сума внеску учасника-фізособи, який виходить із ТОВ – 40 000 грн. (розмір частки – 40 %). ТОВ прийнято рішення про зменшення статутного капіталу на цю частку.

При цьому згідно з балансом ТОВ на дату подання учасником заяви про вихід вартість чистих активів (величина власного капіталу) ТОВ з урахуванням прибутку, отриманого в поточному році, становить 210 000 грн. (із них: 100 000 грн. – зареєстрований статутний капітал, 30 000 грн. – резервний капітал, 80 000 грн. – нерозподілений прибуток).

Частина вартості майна та частина прибутку ТОВ, яку отримує учасник, який виходить, 84 000 грн. (210 000 грн. * 40%).

Як виплата частки учаснику передається легковий автомобіль, що був в експлуатації, первісна вартість якого – 60 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 10 000 грн.), а також кошти в розмірі 24 000 грн. Первісна вартість автомобіля – 200 000 грн., накопичений знос – 155 000 грн.

Відображення в обліку даних операцій буде здійснено наступними бухгалтерськими записами, що подані у таблиці 3.11.

Таблиця 3.11

Зменшення статутного капіталу внаслідок виходу (виключення) учасника

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Дт	Кт	Сума
1	Відображено заборгованість перед учасником-фізособою, який вийшов, у сумі: - його внеску до статутного капіталу	Заява учасника про вихід, протокол зборів засновників	452	672	40 000
	- що перевищує його внесок до СК		443	672	44 000
	Відображено зменшення	Виписка з ЄДР	401	452	40 000
2	Переведено автомобіль до активів, що утримуються для продажу	Протокол зборів, бухгалтерська довідка	286	105	45 000
	Списано знос автомобіля		131	105	155 000
	Передано автомобіль, як виплату частки учаснику, що виходить	Акт типової форми ОЗ-1	377	712	60 000
3	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	712	641	10 000
	Списано балансову вартість автомобіля	Бухгалтерська довідка	943	286	45 000
4	Відображено взаємозалік заборгованостей	Бухгалтерська довідка	672	377	60 000
5	Виплачено учаснику кошти	Видатковий касовий ордер	672	301	24 000

ТОВ поряд з іншими способами, має право викупити частку (її частину) учасника. В такому випадку, якщо ТОВ не розпорядиться цією часткою протягом року, воно буде змушене зменшити статутний капітал на таку частку.

Приклад 8. Зареєстровано розмір статутного капіталу – 100 000 грн. Загальними зборами ТОВ було прийнято рішення про викуп частки учасника номінальною вартістю 30 000 грн. з метою зменшення статутного капіталу. Фактична вартість частки згідно з договором про купівлю частки :
варіант 1 – 20 000 грн.;
варіант 2 – 40 000 грн.

Зменшення статутного капіталу внаслідок викупу частки учасника

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Дт	Кт	Сума
Варіант 1					
1	Відображено викуп частки в ТОВ за ціною нижче від номіналу	Протокол зборів засновників, договір про купівлю частки	452	672	20 000
2	Оплачено викуплену частку	Платіжне доручення, виписка з банку	672	311	20 000
3	Анульовано викуплену частку: - сума в межах номіналу	Протокол зборів засновників, виписка з ЄДР, бухгалтерська довідка	401	452	30 000
4	- сума перевищення номіналу над ціною викупу частки		452	421	10 000
Варіант 2					
5	Відображено викуп частки в ТОВ за ціною вище від номіналу	Протокол зборів засновників, договір про купівлю частки	452	672	40000
6	Оплачено викуплену частку	Платіжне доручення, виписка з банку	672	311	40000
7	Анульовано викуплену частку: - сума в межах номіналу,	Протокол зборів засновників, виписка з ЄДР, бухгалтерська довідка	401	452	30000
	- сума перевищення номіналу над ціною викупу частки		421	452	10000

Отже, зменшення статутного капіталу акціонерного товариства також може відбутись двома способами (рис. 3.10).

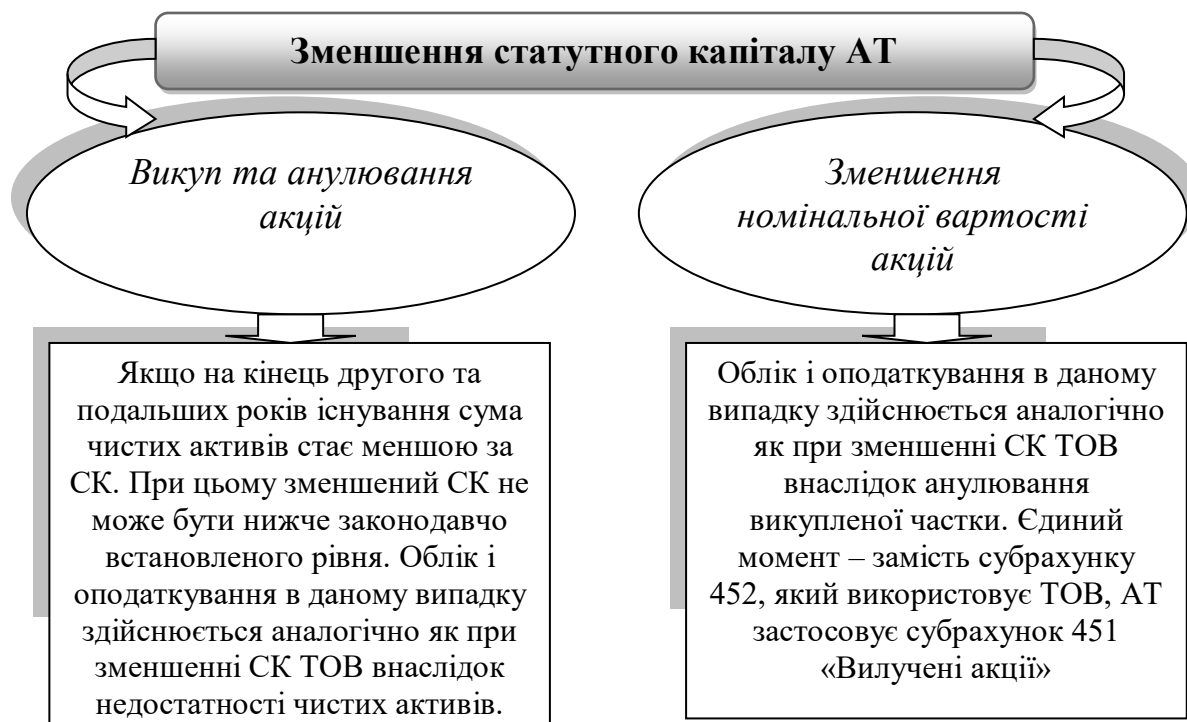


Рис. 3.10. Способи зменшення статутного капіталу АТ

2.2. Чинне законодавство України не містить чіткого порядку створення та діяльності приватних підприємств, тому під час створення такого підприємства доводиться керуватися загальними нормами Цивільного та Господарського кодексів.

У Цивільному кодексі приватне підприємство взагалі не згадується серед юридичних осіб. Така організаційно-правова форма передбачена тільки в Господарському кодексі. Приватним підприємством згідно зі статтею 113 Господарського кодексу визнається підприємство, що діє на основі приватної власності одного або кількох громадян, іноземців, осіб без громадянства та його (їх) праці чи з використанням найманої праці.

Приватним є також підприємство, що діє на основі приватної власності суб'єкта господарювання – юридичної особи. Тобто, засновниками приватного підприємства можуть бути: одна чи кілька фізичних осіб; одна юридична особа. Мати змішаний склад засновників (фізичних та юридичних осіб) або складатися з декількох юридичних осіб приватне підприємство не може.

Для створення приватного підприємства його засновники розробляють установчі документи, які викладаються письмово і підписуються всіма засновниками. Відповідно до ч. 3 статті 62 Господарського кодексу України підприємство, якщо інше не встановлено законом, діє на підставі статуту. Отже, зважаючи на відсутність в законі спеціальної вказівки щодо приватних підприємств, можна зробити висновок, що єдиним і обов'язковим для даного виду підприємств установчим документом є Статут.

Чинне законодавство не містить будь-яких обмежень щодо розміру статутного капіталу приватного підприємства. У таблиці 3.13. представлені основні операції з формування статутного капіталу приватних підприємств.

Таблиця 3.13

Облік статутного капіталу приватного підприємства

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Кошти, отримані від засновника у вигляді матеріальних цінностей	20, 22	401
2	Кошти, отримані від засновника у вигляді основних засобів	10	401
3	Кошти, внесені засновником через касу	30	401
4	Кошти, внесені засновником через банк	31	401
5	Вартість товарів, внесених засновником	28	401
6	Вартість нематеріальних активів, внесених засновником	12	401
7	Збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових внесків	46	401
8	Збільшення статутного капіталу за рахунок прибутку	44	401

Під час формування статутного капіталу приватного підприємства слід виходити лише з принципу «достатності для здійснення господарської діяльності». Статутний капітал приватного підприємства формується за рахунок внесків засновників у вигляді грошових коштів, цінних паперів, об'єктів інтелектуальної власності, майнових чи інших прав, що мають грошову оцінку тощо. Грошова оцінка вкладу засновника приватного підприємства

визначається самим засновником, а у випадках, встановлених законом, вона підлягає незалежній експертній перевірці.

3. Вибір системи оподаткування підприємства: обліковий аспект

За умов динамічних глобалізаційних процесів економіка України піддається впливу хаотичних кризових явищ у всіх напрямках господарювання, що потребує виваженої державної політики, яка б стала фундаментом зростання добробуту в країні, захисту її інтересів. Одним з головних інструментів втручання держави в економіку є податки та система оподаткування. Податкові стосунки з одного боку, є джерелом живлення державної казни, з іншого, вагомим тягарем щодо фінансового результату діяльності підприємств. Крім того, в Україні існує безліч невирішених питань та «хворих місць» податкової системи.

Прикладом зазначеного можуть слугувати результати рейтингів «Paying Taxes», які розраховано Всесвітнім банком і аудиторською компанією «PriceWaterhouseCoopers».

Щорічний рейтинг Paying Taxes, що здійснюється фірмами групи PwC і Всесвітнього Банку, за простотою сплати податків із 190 країн Україна посіла 84, знизившись на одиниць щабель внаслідок зростання часу на заповнення звітності з податків. У зіставленні України з 32 країнами ЄС і з країнами з режимом вільної торгівлі з ЄС за ступенем податкового навантаження Україна наближена до кінця рейтингу (рівень Словаччини), за часом, що витрачається на формування і подання податкової звітності – завершальна частина списку (рівень Болгарії), за різноманітністю податкових платежів числиться серед до лідерів рейтингу і по індексу «Після подання податкової звітності» майже вкінці списку (рівень Греції).

Відповідно до показника витрачання часу на формування і подання податкової звітності, не враховуючи бухгалтерську і первинні документи, лідерські позиції посідає Македонія з результатом 119 годин, а Україна – 18 місце (356 годин). Ці дані погіршилися через зростання трати часу на складання звітності з ПДВ. Щодо податків і платежів на зарплати, то в Україні ця цифра складає 43,1 % від прибутку, а в Європі і Центральній Азії – 18,2 %. На перший погляд в Україні не найвищі податки. Однак, вказаний показник не враховує «тінізацію» економіки, а в Україні вона одна з найвищих в світі – близько 50 %, та реальні вимоги до платників податків.

За таких умов важливого значення набуває впровадження підприємствами ефективного інструментарію управління податковими платежами, спрямованого на забезпечення їх економічної безпеки. Важливим

для новоствореного підприємства є питання – що обрати: загальну систему оподаткування чи єдиний податок (рис. 3.11).

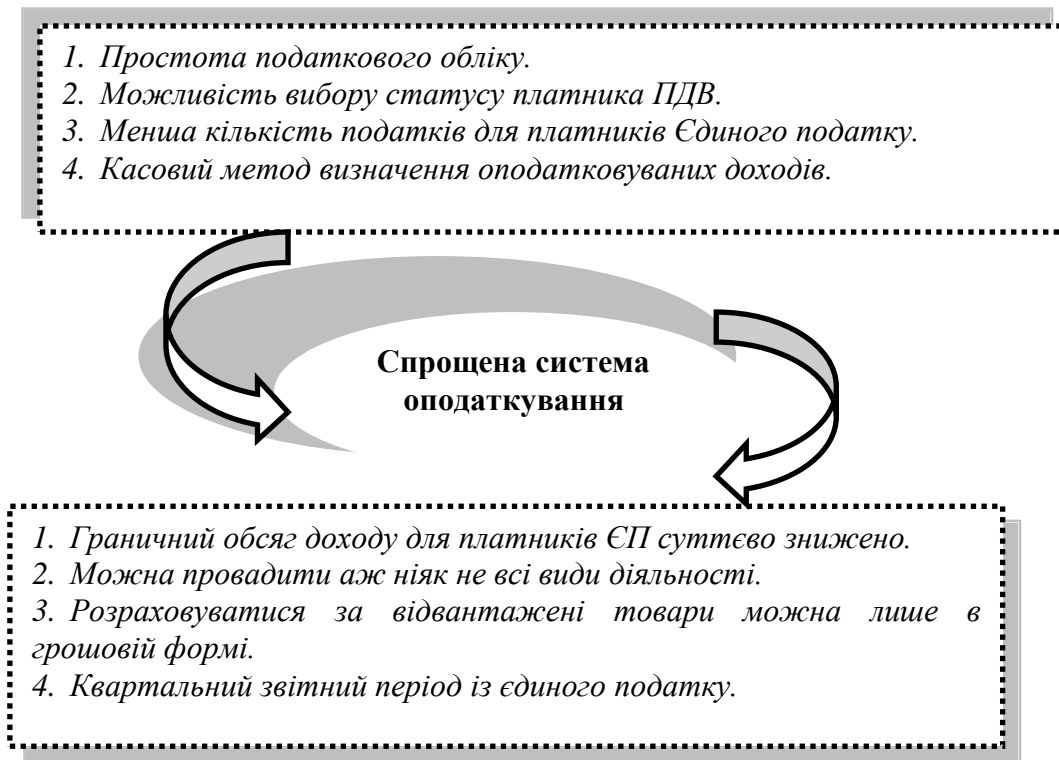


Рис. 3.11. Позитивні та негативні ознаки спрощеної системи оподаткування

До позитивних ознак спрощеної системи відносять:

1. Простота податкового обліку. Особливістю спрощеної системи оподаткування є те, що податковий облік у разі її застосування простіший. Для підприємств це виявляється у тому, що на єдиному податку (далі – ЄП):

- не ведуть податкового обліку витрат, адже база обкладення ЄП – сума доходів (а не прибутки), отриманих у звітному періоді;

- задля правильного нарахування ЄП не потрібно занурюватися в усі тонкощі бухгалтерського обліку. Зокрема, за ст. 292 ПКУ, ЄП обкладають суми коштів, одержаних за продані товари (послуги), вартість безкоштовно отриманих товарів/робіт/послуг (за наявності письмового договору), а також суму списаної кредиторської заборгованості зі строком позовної давності, що минув;

- визначення оподаткованого доходу відбувається без додаткових облікових ускладнень на кшталт коригувань з податку на прибуток. Водночас, якщо підприємство на загальній системі не відображає коригувань на різниці згідно з ПКУ (себто визначає об'єкт із податку на прибуток лише на підставі бухгалтерського обліку), воно може вдаватися до ефективних важелів податкової оптимізації, які допускають правила бухгалтерського обліку. Зокрема, це стосується амортизації основних засобів (установлення підвищеного критерію «малоцінності», зниженого строку корисної експлуатації, переоцінки тощо), резерву сумнівних боргів тощо. У свою чергу,

платники ЄП такої можливості позбавлені (для них маніпуляції з бухгалтерського обліку на об'єкт ЄП, за загальним правилом, не впливають).

Проте, спрощення податкового обліку – поняття не абстрактне. Воно напряду впливає на витрати підприємства з ведення бухгалтерського обліку (кількість бухгалтерів, їх кваліфікація та, як наслідок, зарплата, технічне та програмне забезпечення тощо). До того ж таке спрощення зменшує податкові ризики.

2. Можливість вибору статусу платника ПДВ. Підприємства на ЄП можуть обирати, реєструватися платниками ПДВ чи ні. І це важливо. Адже коли підприємство не зацікавлене в тому, щоб реєструватися платником ПДВ, воно може обійтися без одержання цього статусу навіть тоді, коли перевищить ПДВ-реєстраційний ліміт.

3. Менша кількість податків для платників Єдиного податку (далі – ЄП). ЄП, як відомо – заміна низки податків одним – єдиним (п. 297.1 ПКУ). Подекуди це суттєво допомагає. Єдинники не сплачують податку на землю за ділянки, які використовують у своїй господарській діяльності. Одночасно й загальносистемникам сплачувати його не потрібно (наприклад, підприємство застосовує пільгу за земельним податком). Тому в цій частині виокремити якісь плюси/мінуси ЄП порівняно із загальною системою доволі складно.

4. Касовий метод визначення оподатковуваних доходів. Доходи в платника ЄП виникають зазвичай за датою надходження коштів. Це означає, що при продажу товарів (робіт, послуг) на умовах після оплати доходи в єдинника виникатимуть пізніше (порівняно з тим, якби підприємство перебувало на загальній системі оподаткування). У деяких випадках (зокрема, якщо оплата надходить в наступному періоді після передання товарів (робіт, послуг)) це може оптимізувати оподаткування. З іншого боку, якщо підприємство працює на умовах передоплати, жодних зисків від ЄП воно тут не одержить. І навпаки – доходи в нього в такому разі виникатимуть.

Отже, податкові ризики існують, але вони менші, ніж у підприємств, які обирають загальну систему оподаткування. Під час перевірок податківці приділяють більше уваги витратам, аніж доходам. Тому, якщо не зважати на ПДВ-облік, основні ризики загальної системи оподаткування – саме у витратах, які впливають на оподатковуваний прибуток. Проте єдинники обліку витрат із метою оподаткування не ведуть. Тож ризик потрапити під донарахування податку разом зі штрафом за п. 123.1 ПКУ й пенею в них відчутно нижчий, аніж у платників податку на прибуток.

До недоліків спрощеної системи оподаткування належить:

1. Граничний обсяг доходу для платників ЄП суттєво знижено. Тепер замість 20 млн грн він дорівнює 5 млн грн у розрахунку на календарний рік.

2. На спрощеній системі оподаткування можна провадити аж ніяк не всі

види діяльності. Перелік заборон наведено в ст. 291 ПКУ (в основному – у п. 291.5 ПКУ). Так, скажімо, єдинникам не можна вести діяльність у сфері фінансового посередництва, видобувати та продавати корисні копалини (крім корисних копалин місцевого значення), виготовляти, імпортувати й реалізовувати будь-які підакцизні товари та ін. Отже, питання щодо провадження діяльності треба вирішити ще до створення підприємства. Таким чином, відповідь на нього дозволить сказати, чи зможе підприємство взагалі перебувати на ЄП.

3. Розраховуватися за відвантажені товари згідно з п. 291.6 ПКУ можна лише в грошовій формі (не стосується єдинників 4 групи). Це означає, що, обираючи ЄП, підприємству доведеться відмовитися від вексельних розрахунків, бартеру, заліку зустрічних однорідних вимог та ін.

Проте, як свідчить практика, на багатьох підприємствах відносини між контрагентами ґрунтуються головним чином на подібних схемах.

4. Квартальний звітний період із єдиного податку. Платники податку на додану вартість, які сплачують єдиний податок, можуть обрати кварталний податковий період подання декларації з ПДВ. Для цього необхідно подати заяву про вибір кварталного податкового періоду контролюючому органу разом з декларацією з ПДВ за наслідками останнього податкового періоду календарного року.

Відповідно до пункту 202.2 Податкового кодексу України, якщо платник податку, який застосовував спрощену систему оподаткування, переходить на сплату інших податків і зборів, встановлених Податковим кодексом, такий платник податку зобов'язаний самостійно перейти на місячний податковий період, починаючи з першого місяця переходу на сплату інших податків і зборів, що зазначається у відповідній податковій декларації за наслідками місяця. Отже, ставка ЄП на порядок нижча за ставку податку на прибуток. Проте, це не означає, що сума податку, яку підприємство сплатить на ЄП, буде меншою. Юридичні особи не враховують витрат при визначенні обкладених ЄП доходів. Тому, якщо питома вага зазначених витрат у підприємства значна, сума податку на прибуток може виявитися навіть меншою за ЄП. Як правило, це буде справедливим для підприємств, у яких прибуток від реалізації товарів (послуг) менше 28 % у вартості реалізованих товарів (послуг).

Якщо ви вирішили займатися бізнесом на спрощеній системі оподаткування та вже визначилися зі сферою діяльності, наступний крок – обрати відповідну групу єдиного податку. Таких груп чотири, кожна має свої обмеження, переваги й недоліки (рис. 3.12). В останні роки відбулися деякі зміни у організації спрощеної системи оподаткування (табл. 3.14).



Рис. 3.12. Групи єдиного податку

Зміни із якими слід ознайомитись майбутнім платникам єдиного податку наведені у табл.3.14.

Таблиця 3.14

Зміни по спрощеній системі оподаткування з 01.01. 2017 р.

Опис	Ставка податку
1 група – ФОП (максимальний дохід 300 тис грн, без найманих) Податковий період – календарний рік (ст. 294.1)	До 10 % прожиткового мінімуму працездатних осіб на 01.01.2017 р. Тобто до 160 грн. (1600 грн.*10 %)
2 група – ФОП (макс. дохід 1,5 млн.грн, мах. 10 найманих співробітників) Податковий період – календарний рік (ст. 294.1)	До 20 % мінімальної ЗП. Тобто до 640 грн (3200 грн *20 %)
3 група – ФОП та юридичні особи (макс. дохід 5 млн.грн, кількість співробітників не обмежена) Податковий період – календарний квартал (ст. 294.1)	3 %+ПДВ або 5 %
4 група – сільськогосподарські товаровиробники (частка с/г товаровиробництва за попередній податковий рік ≥ 75 відсотків) Податковий період – календарний рік (ст. 294.1)	Коефіцієнт до нормативної грошової ставки за ст. 293.9
- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту)	0,95
- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях	0,57
- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях)	0,19
- для земель водного фонду	2,43
- для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди	6,33

Форма розрахунків – як і раніше – за ст. 291.6 ПКУ платники єдиного податку першої – третьої груп повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій).

Що ж чекає підприємців на загальній системі оподаткування розглянемо далі:

1. Розмір ПДФО та військового збору у 2017, залишається незмінним та дорівнюватимуть відповідно 18 % та 1,5 %. Проте база оподаткування підлягає певним змінам. Загальновідомо, що підприємці на загальній системі оподаткування базою для нарахування ПДФО та військового збору використовують чистий дохід, який відповідає різниці між одержаним доходом та витратами.

Дохід (п. 177.2 ПКУ) – це виручка у грошовій та негрошовій формі. З 1 січня 2017 р. цю виручку з метою оподаткування можна буде зменшити:

- на суму податкового зобов'язання (ПЗ) з ПДВ, якщо ФОП є платником ПДВ (п. 177.3 ПКУ);

- на суму акцизного податку з реалізованих підакцизних товарів, якщо ФОП – роздрібний торговець підакцизними товарами (пп. 177.3.1 ПКУ).

Щодо витрат, то їх перерахунок містить п. 177.4 ПКУ, а вже з 2017 року підприємець має змогу зарахувати до складу витрат не лише сплачений ЄСВ, а й наступні витрат:

- суми податків, зборів, які пов'язані з проведенням господарської діяльності фізичної особи – підприємця (крім ПДВ, якщо ФОП-платник ПДВ, та акцизного податку, ПДФО та податку на майно);

- платежів, сплачених за одержання ліцензій на провадження певних видів господарської діяльності фізичною особою – підприємцем;

- витрати на одержання дозволу, іншого документа дозвільного характеру, які пов'язані з господарською діяльністю фізичної особи-підприємця.

Разом з тим, до витрат не включатимуться витрати: не пов'язані з провадженням господарської діяльності; на придбання, самостійне виготовлення основних засобів та на придбання нематеріальних активів, які підлягають амортизації; на придбання та утримання основних засобів подвійного призначення; документально не підтверджені.

Необхідно відзначити, що ФОП на загальній системі оподаткування здобули право за власним бажанням вводити до витрат амортизаційні відрахування з відповідним веденням окремого обліку таких витрат. Вразі схвалення цього рішення підприємцем амортизації підлягатимуть витрати на придбання основних засобів та нематеріальних активів та самостійне виготовлення основних засобів. Основні засоби подвійного призначення не

підлягатимуть амортизації. Серед них такі: земельні ділянки, об'єкти житлової нерухомості, легкові та вантажні автомобілі.

Також не підлягатимуть амортизації та повністю зараховуватимуться до переліку витрат звітного періоду витрати на здійснення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів покращення основних засобів та їх ліквідації (у частині залишкової вартості). Для розрахунку амортизації основних засобів та нематеріальних активів підприємці застосовуватимуть тільки прямолінійний метод.

2. Із 1 січня 2017 р. від сплати ЄСВ «за себе» звільнені ФОП – пенсіонери за віком та інваліди на загальній системі оподаткування, а решта ФОП на загальній системі оподаткування платитимуть ЄСВ «за себе» віднині не за власним бажанням, а на обов'язковій основі, незалежно від факту отримання у місяці, за який сплачується такий ЄСВ, чистого доходу.

3. Підприємці на загальній системі оподаткування ПДФО зобов'язані вести Книгу обліку доходів і витрат, у якій за підсумком робочого дня, протягом якого отримано дохід, на підставі первинних документів здійснюються записи про отримані доходи та документально підтверджені витрати. У разі обрання ведення Книги в електронній формі необхідно здійснити наступні кроки (рис 3.13).

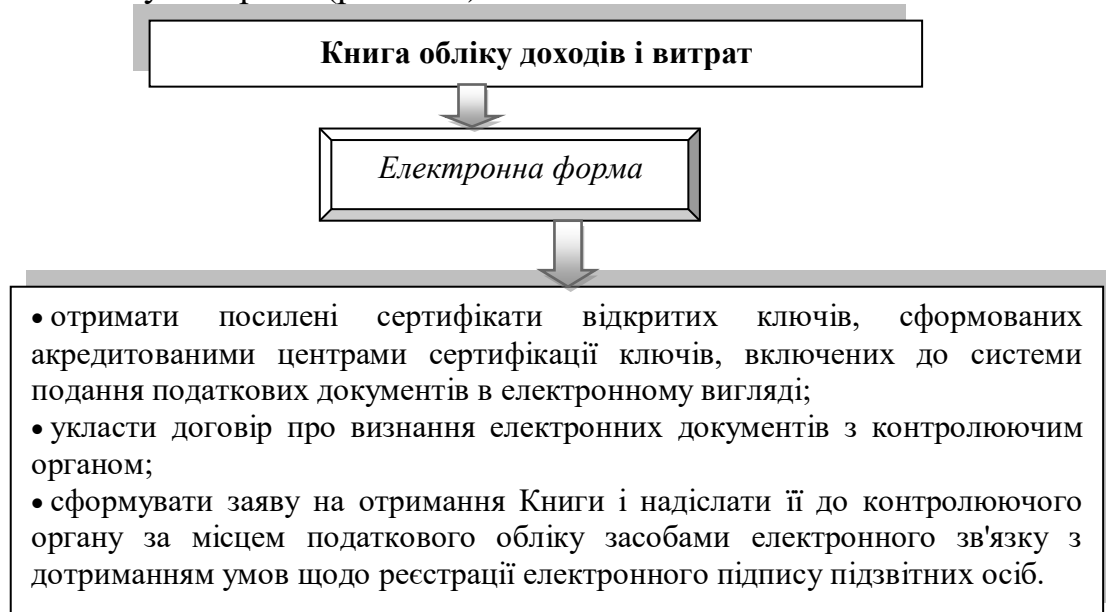


Рис. 3.13. Оформлення Книги обліку доходів і витрат в електронній формі

Контролюючий орган за місцем податкового обліку реєструє заяву на отримання Книги у реєстрі поданих заяв та протягом 3 робочих днів формує і надсилає приватному підприємцю повідомлення про реєстрацію Книги із зазначенням реєстраційного номера Книги та дати її реєстрації. Після отримання повідомлення про реєстрацію Книги приватний підприємець здійснює ведення Книги обліку доходів і витрат. У Книзі в електронному вигляді допускаються виправлення помилок або коригування шляхом

доповнення рядка, в якому відображається від'ємне або позитивне значення. Записи у Книзі виконуються за підсумками робочого дня, протягом якого отримано дохід. Книга зберігається у приватного підприємця протягом 3 років після закінчення звітного періоду, в якому здійснено останній запис.

4. При звітування у разі припинення підприємницької діяльності за власним бажанням ФОП на загальній системі подають податкову декларацію за останній базовий податковий (звітний) період, в якій відображаються виключно доходи від проведення підприємницької діяльності, протягом 30 календарних днів з дня проведення державної реєстрації припинення підприємницької діяльності.

Останнім базовим податковим (звітним) періодом буде період з дня, наступного за днем закінчення попереднього базового податкового (звітного) періоду до останнього дня календарного місяця, в якому проведено державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності. На основі зазначеного вище, порівняємо загальну та спрощену систему оподаткування (рис. 3.14).



Рис. 3.14. Порівняння загальної та спрощеної системи оподаткування

Перед вибором системи оподаткування слід порівняти за однакових умов суму податку, сплачуваного на спрощеній, і суму податків на загальній системі оподаткування.

Цілком очевидно, що в ситуації, коли підприємство зазнає збитків (а вона вельми поширена в новостворених підприємств), податок на прибуток йому сплачувати взагалі не доведеться.

Та от єдиний податок йому слід платити незалежно від результатів діяльності (прибуток або збиток). Отже, щодо вибору системи оподаткування все суто індивідуально.



Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення процесу реєстрації підприємства.
2. Які зміни відбулись у законодавстві щодо реєстрації підприємств?
3. Хто може здійснювати державну реєстрацію підприємства?
4. Які функції виконує портал електронних сервісів?
5. Які види господарських товариств вам відомі? Які їх особливості?
6. Які функції статутного капіталу?
7. Яке майно не може бути внесеним до статутного капіталу?
8. Особливості обліку статутного капіталу акціонерного товариства.
9. Особливості обліку статутного капіталу приватного підприємства.
10. Назвіть позитивні аспекти та недоліки спрощеної системи оподаткування.



Завдання для самостійної роботи

Завдання 1.

За рішенням загальних зборів засновників створено ТОВ «Альянс». Статутний капітал створеного підприємства – 300 000 грн. Відповідно до установчих документів статутний капітал формується за рахунок внесків засновників у вигляді майна в наступних розмірах:

Попов А. С. – у вигляді основних засобів (верстати) за справедливою вартістю 40 000 грн.;

Кузьменко Б. В. – у вигляді основного засобу (вантажний автомобіль) за справедливою вартістю 170 000 грн.;

Шинкаренко О. В. – у вигляді комп'ютера за справедливою вартістю 7 000 грн. та 33 000 грн. у вигляді грошових коштів (зараховано на поточний рахунок товариства);

Соломашенко Д. В. – у вигляді сировини та матеріалів на суму 45 000 грн. та 5 000 грн. у вигляді грошових коштів (передано до каси товариства).

На момент реєстрації підприємства учасниками внесено всі зобов'язання за внесками до статутного капіталу. Вантажний автомобіль було зареєстровано за

місцем знаходження ТОВ «Альянс» (сума реєстрації склала 1 500 грн., в т. ч. ПДВ). Оплата за реєстрацію автомобіля була здійснена з поточного рахунка ТОВ «Альянс».

Необхідно відобразити господарські операції з формування статутного капіталу, розміщення внесків засновників, реєстрації вантажного автомобіля та її оплати, введення основних засобів до господарського обороту в обліку ТОВ «Альянс».

Завдання 2.

Загальними зборами акціонерного товариства прийнято рішення про зменшення статутного капіталу на 100 000 грн. шляхом викупу і анулюванням 25 000 шт. власних акцій. При цьому акції викупаються за ціною 3 грн., а їх номінальна вартість 4 грн. Відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку. Результати оформити в таблицю 3.15 наступної форми.

Таблиця 3.15

№ з/п	Зміст операції	Сума	Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт
1.	Викуплені акції власної емісії	75000		
2.	Виплачена компенсація вартості акцій	75000		
3.	Погашені викуплені акції	100000		
4.	Перевищення номінальної вартості акцій над купівельною віднесено на збільшення додаткового капіталу	250000		

Завдання 3.

Підприємство виступило одним із засновників товариства з обмеженою відповідальністю. Згідно з засновницькими документами воно вносить до статутного капіталу ТОВ сировину, закупівельна вартість якої з ПДВ 12 тис. грн. та грошові кошти у сумі 5 тис. грн. Частка у статутному капіталі ТОВ складає 60 %.

Скласти бухгалтерські записи з придбання сировини та передачі сировини і коштів у статутний капітал ТОВ. Вказати первинні документи, які необхідні для відображення даних господарських операцій в обліку.

Завдання 4.

При заснуванні ПАТ оголошено статутний капітал у розмірі 1,3 млн. грн. і здійснено випуск 30 привілейованих 10 % акцій номіналом 1000 грн. та 1000 простих акцій по 1000 грн. Реалізовано всі привілейовані акції за номінальною вартістю та 700 простих по 1050 грн. за одну. Нерозподілений прибуток ПАТ за рік становив 60 тис. грн., за рахунок якого нараховані і виплачені 45 тис. грн. дивідендів. Розрахувати суми дивідендів на привілейовані та прості акції всього та на 1 акцію, розмір власного капіталу на кінець року та зробити можливі бухгалтерські проводки.

Тести для поточного контролю знань



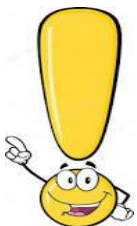
1. Які засновницькі документи підтверджують статус юридичної особи?
 - а) статут підприємства.
 - б) підприємницька угода.
 - в) організаційно-правова форма.
 - г) установчий договір.
2. Що таке офіційно зареєстрований документ, регламентуючий діяльність юридичної особи?
 - а) угода (договір);
 - б) статут;
 - в) установчий договір;
 - г) оренда.
3. Що таке сукупність грошових коштів та майна, яка необхідна для організації та початку функціонування фірми?
 - а) майно засновників фірми;
 - б) статутний капітал фірми;
 - в) резервний капітал фірми;
 - г) страховий фонд фірми.
4. Який мінімальний обсяг статутного капіталу встановлений для акціонерного товариства?
 - а) 100 мінімальних заробітних плат;
 - б) 625 мінімальних заробітних плат;
 - в) 750 мінімальних заробітних плат;
 - г) 1250 мінімальних заробітних плат;
 - д) 1500 мінімальних заробітних плат.

5. Який мінімальний обсяг статутного капіталу встановлений для всіх господарських товариств (крім акціонерного товариства)?
- а) 100 мінімальних заробітних плат;
 - б) 625 мінімальних заробітних плат;
 - в) не обмежений.;
 - г) 1250 мінімальних заробітних плат;
 - д) 1500 мінімальних заробітних плат.
6. Де відбувається державна реєстрація суб'єктів підприємницької діяльності?
- а) за місцем їх діяльності;
 - б) за місцем реалізації основної продукції;
 - в) за місцезнаходженням або за місцем проживання;
 - г) за будь-якою адресою.
7. У який строк видається свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності.
- а) протягом п'яти робочих днів;
 - б) протягом десяти робочих днів;
 - в) протягом п'ятнадцяти робочих днів;
 - г) у місячний строк.
8. Для початку підприємницької діяльності підприємству потрібен:
- а) страховий фонд;
 - б) кредит банку;
 - в) статутний капітал;
 - г) усе перелічене.
9. Для всіх господарських товариств спільним є те, що вони діють на основі:
- а) статуту та установчого договору;
 - б) установчого договору;
 - в) статуту;
 - г) бізнес-плану.
10. Рішення товариства про зміни розміру статутного капіталу вступає в силу:
- а) після відображення в Балансі;
 - б) після відображення в засновницьких документах;
 - в) з дня внесення цих змін до державного реєстру;
 - г) в інших випадках (вказати їх).



ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ, ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

1. Поняття «реорганізації підприємства» як одного із напрямків реструктуризації згідно діючого чинного законодавства.
2. Порядок та передумови об'єднання підприємств.
 - 2.1. Злиття: поняття, пропорції обліку старих часток на нові, захист інтересів кредиторів.
 - 2.2. Приєднання: поняття, особливості, порядок внесення змін до установчих документів основного підприємства.
 - 2.3. Поглинання: поняття в Україні та за кордоном, особливості, причини здійснення та методи захисту.
3. Порядок та передумови поділення підприємств.
 - 3.1. Поділ: поняття, порядок створення комісії з перетворення, відносини з контролюючими органами, документальне оформлення.
 - 3.2. Виділ: поняття, створення ліквідаційної комісії, інвентаризація та оцінка майна, порядок розрахунків з кредиторами.
4. Перетворення підприємств: поняття, порядок прийняття рішення про перетворення, призупинення обігу акцій, реєстрація правонаступника.
5. Бухгалтерський облік у підприємствах при їх реорганізації.
6. Особливості оподаткування операцій з реорганізації у підприємствах- правонаступниках



Основні терміни: реорганізація підприємства, об'єднання підприємницької діяльності, злиття, приєднання, поглинання, поділення підприємницької діяльності поділ, виділ, перетворення підприємства.

1. Поняття «реорганізації підприємства» як одного із напрямків реструктуризації згідно діючого чинного законодавства

Одним із поширених, але специфічних напрямків антикризового управління, інструментом фінансового оздоровлення підприємства є його реструктуризація. Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 р. № 2343-ХІІ (далі за текстом – Закон України «Про банкрутство»), іншими нормативно-правовими документами передбачено використання реструктуризації як ефективного засобу відновлення конкурентоспроможності підприємства. Реструктуризація може здійснюватися автономно або у складі інших санаційних заходів.

Реструктуризація підприємства – це проведення організаційно-господарських, правових, виробничо-технічних заходів, спрямованих на зміну структури суб'єкта господарювання, його управління, форм власності, організаційно-правових форм, які здатні відновити прибутковість, конкурентоспроможність та ефективність виробництва.

«Реструктуризація» є вужчим поняттям, ніж «санація». Як випливає із наведеного визначення, реструктуризація включає заходи з адаптації (приведення у відповідність) виробництва, системи управління та організаційної структури, бізнес-процесів тощо до вимог стратегії відновлення прибутковості та конкурентоспроможності підприємства. На відміну від цього, поняття «санація» охоплює також і заходи фінансового характеру, спрямовані переважно на вирішення проблеми фінансового забезпечення підприємства.

Реструктуризацію доцільно розпочинати на ранніх стадіях кризи. Вона спрямована переважно на подолання причин стратегічної кризи та кризи прибутковості. Меншою мірою реструктуризація сприяє вирішенню проблеми платоспроможності підприємства.

У сучасних концепціях реструктуризації підприємств переважає так званий *реінжиніринговий підхід*, який передбачає системне моделювання й оптимізацію ресурсних та інформаційних потоків, у результаті чого спрощується організаційна структура, мінімізуються матеріальні, фінансові та трудові затрати.

Реструктуризація підприємства спрямована на розв'язання двох основних завдань:

- по-перше, оперативно забезпечити виживання підприємства;
- по-друге, відновити конкурентоспроможність підприємства на ринку.

У літературних джерелах, присвячених дослідженню реструктуризації підприємств, залежно від характеру заходів, які застосовуються, виділяють такі форми реструктуризації та вживають ряд антикризових заходів у межах даних форм реструктуризації (рис. 4.1):

- реструктуризація управління підприємством;
- реструктуризація виробництва та активів;
- фінансова реструктуризація пасивів;
- корпоративна реструктуризація (реорганізація).

Проведення заходів з *реструктуризації управління* передбачає проведення змін в організаційній та в управлінській сфері підприємства для підвищення його конкурентоспроможності на ринку. Необхідність проведення заходів з реструктуризації управління зумовлюється зазвичай зміною стратегії розвитку даного підприємства (зокрема і в момент переходу суб'єкта підприємницької діяльності на введення режиму антикризового управління). Проведені зміни в стратегії діяльності потребують відповідної адаптації до них

в цілому (системи управління і організаційної структури підприємства). Вибір конкретних заходів щодо реструктуризації управління підприємством повинні проводитися на плановій основі лише після моделювання відповідних організаційних змін та ґрунтовного аналізу можливих сценаріїв подальшого розвитку підприємства. Перш за все, плануючи майбутню структуру управління, варто проаналізувати основні складові існуючої, її сильні та слабкі сторони. При цьому витрати, пов'язані з реструктуризацією управління, слід покривати за рахунок внутрішніх фінансових джерел.



Рис. 4.1. Форми реструктуризації та основні заходи при їх здійсненні

Реструктуризація пасивів підприємства передбачає зміну структури та розміру власного та залученого капіталу, а також суттєві зміни у проведенні інвестиційної діяльності підприємства. При цьому варто наголосити, що фінансова реструктуризація пасивів обов'язково повинна супроводжуватися і проведенням реструктуризації виробництва, в іншому випадку обрані заходи з покращення ситуації з фінансування допоможуть лише на деякий час відстрочити ліквідацію підприємства в цілому.

При проведенні **реструктуризації виробництва та активів** передбачається внесення змін у виробничо-господарську сферу діяльності підприємства. Основною метою такої реструктуризації є подальша раціоналізації виробничих процесів, зниження загального обсягу прямих витрат, підвищення якості та конкурентоспроможності готової продукції. Така реструктуризація виробництва супроводжується змінами не лише у структурі, а й складі активної частини балансу підприємства та, як правило, пов'язана зі здійсненням довгострокових капітальних вкладень. Саме тому для реалізації відповідних заходів реструктуризації виробництва підприємству слід залучати зовнішні фінансові джерела.

Найбільш складним видом реструктуризації із перелічених є корпоративна реструктуризація, яка пов'язана з **реорганізацією підприємства**.

Реорганізація – це повна або часткова зміна власників корпоративних прав підприємства, зміна організаційно-правової форми організації бізнесу, ліквідація окремих структурних підрозділів або створення на базі одного підприємства декількох, наслідком чого є передання, прийняття його майна, коштів, прав та обов'язків правонаступникам. Рішення щодо реорганізації підприємств слід розглядати також в контексті стратегічного менеджменту.

Згідно з п. 98.1 статті 98 Податкового кодексу реорганізація платника податків – це фактично зміна його правового статусу (рис. 4.2), що передбачає будь-яку з таких дій або їх поєднання [88].



Рис. 4.2. Сутність реорганізації згідно норм Податкового кодексу

Зрозуміло, що причини та мотиви, які спонукають власників та керівництво підприємства до прийняття рішення щодо реорганізації, визначають і форму майбутньої реорганізації. За формальними ознаками розрізняють такі три напрями реорганізації:

- Реорганізація, спрямована на укрупнення підприємств;
- Реорганізація, спрямована на подібнення підприємства;
- Реорганізація без змін розмірів підприємства (перетворення) (рис. 4.3).



Рис. 4.3. Напрямки реорганізації та їх види

Про кожен із цих напрямків більш детально буде описано у наступних питаннях даного розділу.

У разі проведення реорганізації підприємства слід враховувати ряд діючих законодавчих обмежень та вимог, а саме:

- порядок державної реєстрації (перереєстрації) та ліквідації суб'єктів господарювання;
- вимоги антимонопольного законодавства;
- вимоги щодо захисту інтересів кредиторів підприємства, його власників, персоналу тощо;
- порядок емісії акцій (у разі реорганізації акціонерних товариств);
- можливі екологічні, демографічні та інші наслідки.

Особливі умови застосування процедури реорганізації стосуються тих підприємств, які мають кредиторську заборгованість. У таких випадках будь який з напрямків реорганізації повинен здійснюватися з дотриманням вимог щодо переведення боргу, зокрема:

а) переведення боржником свого боргу на іншу юридичну особу допускається лише за згодою кредитора, якого стосується цей борг;

б) новий боржник вправі висувати проти кредитора всі заперечення, що ґрунтуються на взаємовідносинах між кредитором і первісним боржником;

в) застава та порука припиняються з переведенням боргу, якщо третя особа (поручитель або заставадавець) не виявляє згоди відповідати за нового боржника;

г) вимоги переведення будь-якого боргу повинні бути представлені у письмовій формі [115].

Перед початком здійснення реорганізації необхідно провести поглиблений фінансовий аналіз фінансово-господарського стану підприємства, що потребує реорганізації, оцінити його ринкову вартість (для засвідчення прихованих резервів підприємства, що реорганізується). Це зумовлено необхідністю реальної оцінки вартості таких підприємств з метою встановлення правильних пропорцій обміну корпоративних прав підприємств правопередників на корпоративні права правонаступників.

Основним документом, який визначає права й обов'язки сторін у ході здійснення реорганізації, забезпечує оперативне її проведення та безперебійну роботу підприємства, є *угода про умови проведення реорганізації (чи план реорганізації)*. Кінцевим документом, який складається під час реорганізації підприємств, є передавальний (у разі злиття чи приєднання підприємств) або розподільчий баланс (при поділі чи виділі).

Реорганізація підприємств здійснюється на підставі прийнятого та належним чином оформленого відповідного рішення власниками про реорганізацію. Таке рішення оформляється у вигляді згаданої вище угоди про умови проведення реорганізації (плану реорганізації), що визначає ряд питань (рис. 4.4).

Точність та об'єктивність визначення пропорцій обміну – одна із найскладніших фінансових проблем, яка виникає під час реорганізації і яка повинна бути описана у плані реорганізації. Як база для визначення вказаних пропорцій береться, як правило, вартість підприємств, що реорганізуються. Ця вартість здебільшого розраховується:

- *за величиною чистих активів* підприємств (балансова вартість активів за мінусом суми зобов'язань). Використання даного показника як бази для визначення пропорцій обміну має той недолік, що балансова вартість активів, як правило, суттєво відрізняється від ринкової вартості підприємства;

- *за ринковим курсом корпоративних прав підприємств* (якщо вони мають обіг на організованому ринку). Проблематика використання даного показника зумовлена тим, що курс акцій може суттєво коливатися, в тому числі під дією суб'єктивних факторів;

- *на основі дохідного підходу* (дисконтування майбутніх грошових потоків та розрахунок вартості капіталізованого доходу). Складність тут полягає у прогнозуванні майбутніх доходів суб'єктів господарювання та у визначенні ставки дисконтування (капіталізації).

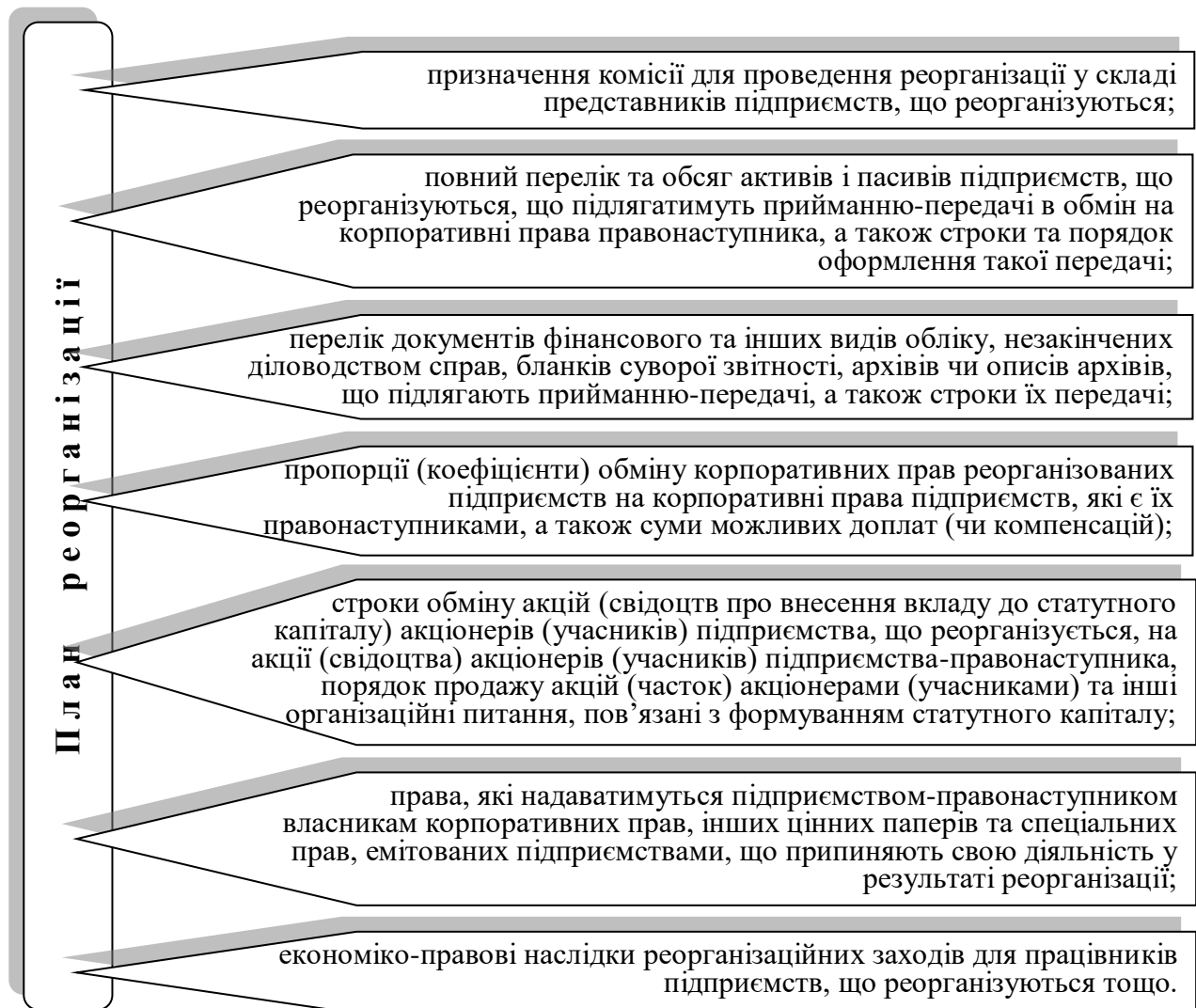


Рис. 4.4. Питання, що повинні бути описані у плані реорганізації

Крім того, І. Я. Назарова наголошує, що оцінці повинні підлягати не лише вартість підприємства в цілому, а й окремі об'єкти оцінки, зокрема: активи підприємства, боргові зобов'язання та майновий комплекс [74, с. 214].

Відносно зміни організаційно-правової форми підприємства, що стає правонаступником в результаті реорганізації можливими є два варіанти:

а) форма організації бізнесу залишається незмінною (робляться зміни лише в засновницьких документах в частині правонаступництва, розміру статутного капіталу та складу засновників);

б) підприємство- правонаступник змінює форму організації бізнесу (перетворення). При цьому, як правило, спочатку здійснюється приєднання одного або кількох юридичних осіб до правонаступника, а потім він реорганізується шляхом перетворення.

2. Порядок та передумови об'єднання підприємств

Зазвичай у санаційних цілях як специфічна форма фінансування застосовується реорганізація, яка спрямована на об'єднання (укрупнення) підприємства. Така реорганізація має місце, коли підприємство-боржник не в змозі самостійно розрахуватися з своїми наявними боргами та змушене в судовому чи в досудовому порядку залучати санатора, який погасив би (частково чи повністю) або взяв на себе заборгованість. Такий вид санаційної процедури передбачає зміну боржником свого попереднього юридичного статусу в результаті злиття, приєднання чи поглинання (аквізиції).

Розрізняють такі **види об'єднання** (укрупнення у вигляді злиття, приєднання, поглинання): горизонтальне, вертикальне та діагональне (рис. 4.5).

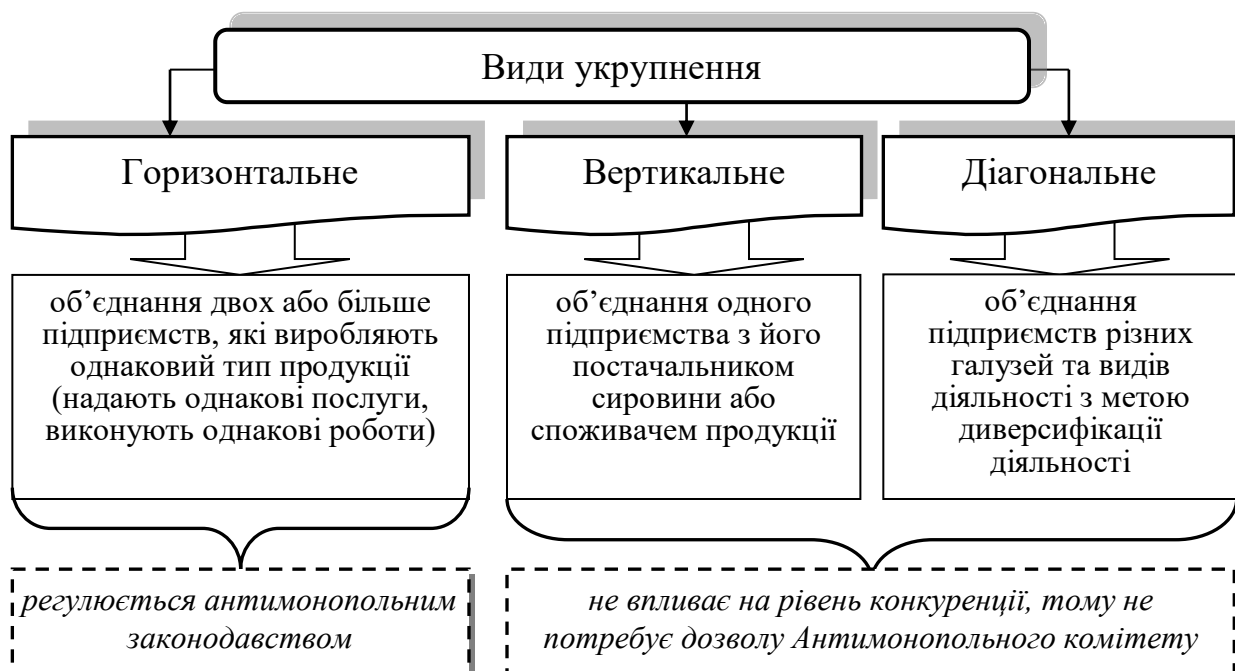


Рис. 4.5. Види укрупнень підприємств та передумови їх утворення

Види укрупнень залежать від основних **мотивів**, що стимулюють господарюючих суб'єктів до такого укрупнення. Ними можуть бути наступні:

Як бачимо з зазначеного рис. 4.5, створення горизонтальних укрупнень обов'язково регламентується положеннями антимонопольного законодавства, оскільки такі новоутворенні підприємства одержують переважну можливість ставити перешкоди для входу на ринок інших суб'єктів господарювання, встановлювати дискримінаційні ціни, створювати дефіцит на товарному ринку тощо. Внаслідок таких дій відбувається посилення концентрації виробництва на декількох великих підприємствах та усувається ринкова конкуренція. Саме тому антимонопольним законодавством України передбачено, що в окремих випадках (з метою запобігання монополізації ринків) такі види реорганізації, як

злиття, поглинання, приєднання, можуть бути здійснені лише за умови одержання згоди на це Антимонопольного комітету України.



Рис. 4.6. Мотиви, що стимулюють господарюючих суб'єктів до укрупнення

Примітка: Синергізм – це явище, внаслідок якого загальний результат процесу перевищує суму окремих ефектів, що входять до цього результату.

Варто зазначити, що в Україні монопольним вважається становище суб'єкта підприємницької діяльності, частка якого на ринку певного виду товару перевищує 35 %.

Створення ж вертикальних та діагональних укрупнень підприємств на рівень конкуренції суттєво не впливає, тому законодавчо не передбачається отримання дозволів на проведення такого укрупнення.

2.1. Злиття: поняття, пропорції обліку старих часток на нові, захист інтересів кредиторів

Згідно національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку під злиттям розуміють об'єднання підприємств шляхом створення нової юридичної особи або приєднання підприємств до головного підприємства, в результаті якого власники (акціонери) підприємств, що об'єднуються, здійснюватимуть контроль над усіма чистими активами об'єднаних підприємств з метою подальшого спільного розподілу ризиків та вигід від об'єднання. При цьому жодна із сторін не може розглядатись як покупець. Як видно, дане трактування нівелює відмінності між такими формами укрупнення як приєднання та злиття.

У сучасній практиці господарювання традиційно під злиттям розуміють припинення діяльності двох або кількох підприємств як юридичних осіб та передачу належних їм майнових прав та зобов'язань до правонаступника, який створюється в результаті злиття. Бухгалтерські баланси таких підприємств консолідується. Особливості проведення процедури злиття подані на рис. 4.7. Як бачимо, злиття передбачає об'єднання не лише двох підприємств одночасно, а й більше. При цьому обов'язково утворюється нове підприємство.

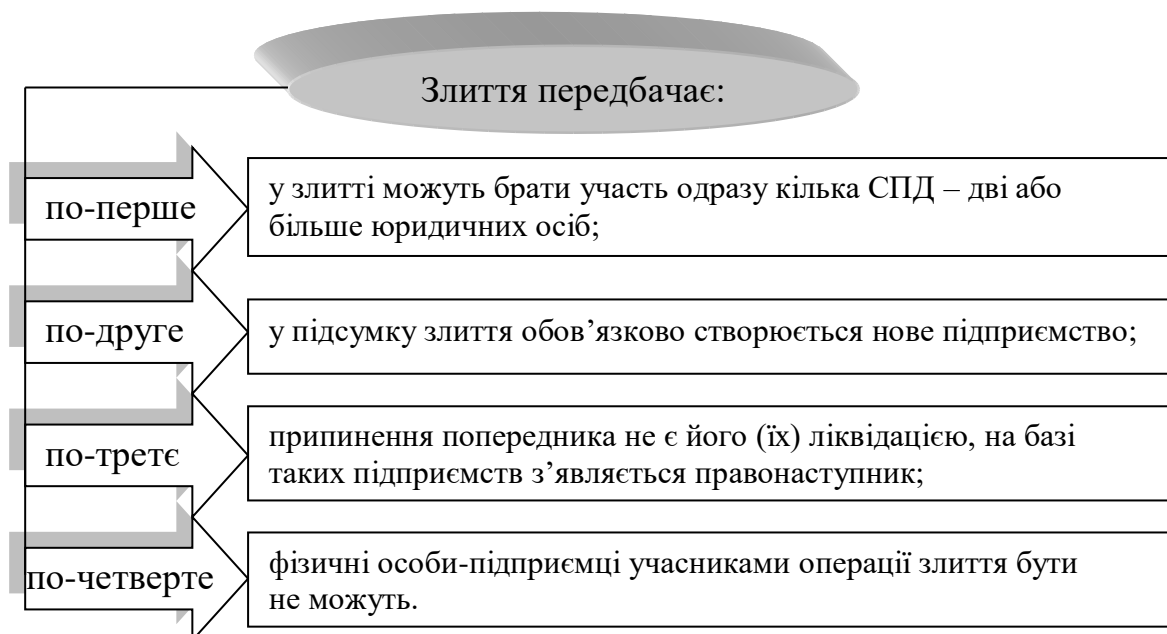


Рис. 4.7. Особливості злиття

Наголос саме на створення нового підприємства зумовлений наявністю у європейських корпоративних законодавчих нормах двох форм злиття: шляхом приєднання активів і пасивів до вже існуючого товариства та шляхом їх переходу до новоствореного підприємства.

У вітчизняному законодавстві з цього приводу розрізняють поняття злиття та приєднання. Засновниками нового підприємства, що утворюється в результаті злиття виступатимуть не юридичні особи (оскільки вони

припиняють діяльність та їх виключають із державного реєстру), а їх учасники (акціонери). Хоча учасниками злиття можуть бути виключно юридичні особи (про що свідчать статті 104, 106, 107 Цивільного кодексу України).

Важливо знати, що при злитті підприємства вільні самостійно обирати організаційно-правову форму новоствореного підприємства (рис. 4.8).

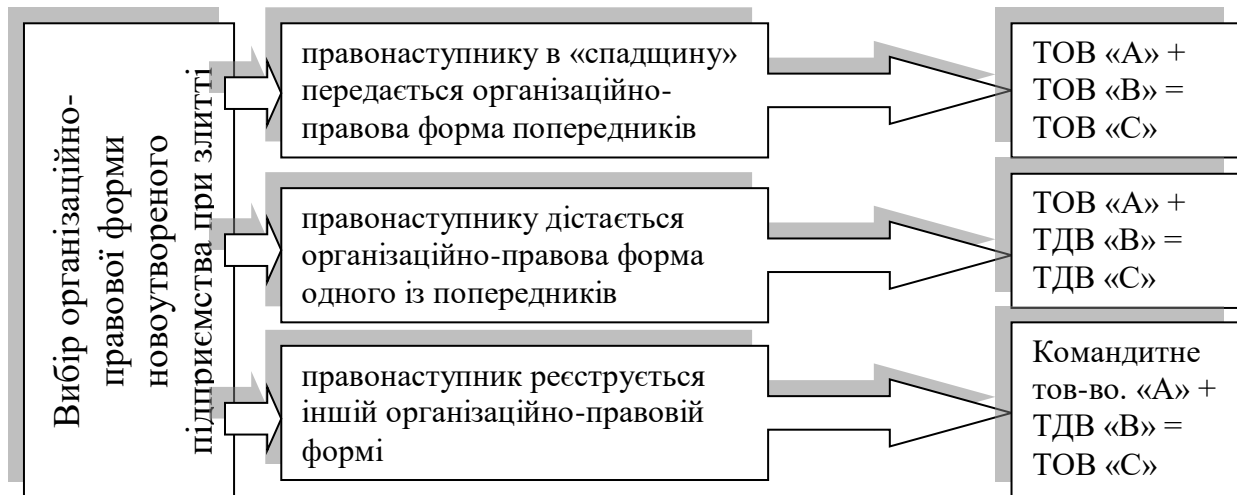


Рис. 4.8. Вибір організаційно-правової форми підприємства при злитті

Проте вільний вибір організаційно-правової форми новоствореного підприємства все-таки обмежується деякими законодавчими актами. Наприклад, при злитті акціонерних товариств слід пам'ятати про вимогу об'єднання лише з акціонерними товариствами із встановленим розміром мінімально допустимого статутного капіталу. Не можна зареєструватися і приватним підприємством в результаті злиття, оскільки у нього не може бути більше одного власника тощо.

Алгоритм дій кожного із учасників процесу злиття подано на наступному рис. 4.9. Як бачимо із цього рисунку, процес злиття підприємств розпочинається із прийняття рішення учасниками юридичної особи або її органу про такий спосіб реорганізації. Хоча можливі й виняткові ситуації, коли таке рішення приймається рішенням суду або відповідними органами державної влади. Наявність та обов'язковість укладання договору про злиття діючим законодавством передбачається лише для акціонерних товариств, хоча, на нашу думку, він повинен бути обов'язковим для будь яких підприємств, оскільки виключатиме виникнення непорозумінь у процесі такого злиття. Як уже вище згадувалося, у договорі про злиття повинна міститися інформація і про розміри часток (умови участі) власників у підприємстві, що створюється. Хоча жодних законодавчих норм щодо визначення цих пропорцій на сьогодні не існує, тому це питання повинно бути вирішеним заздалегідь виключно за домовленістю сторін.

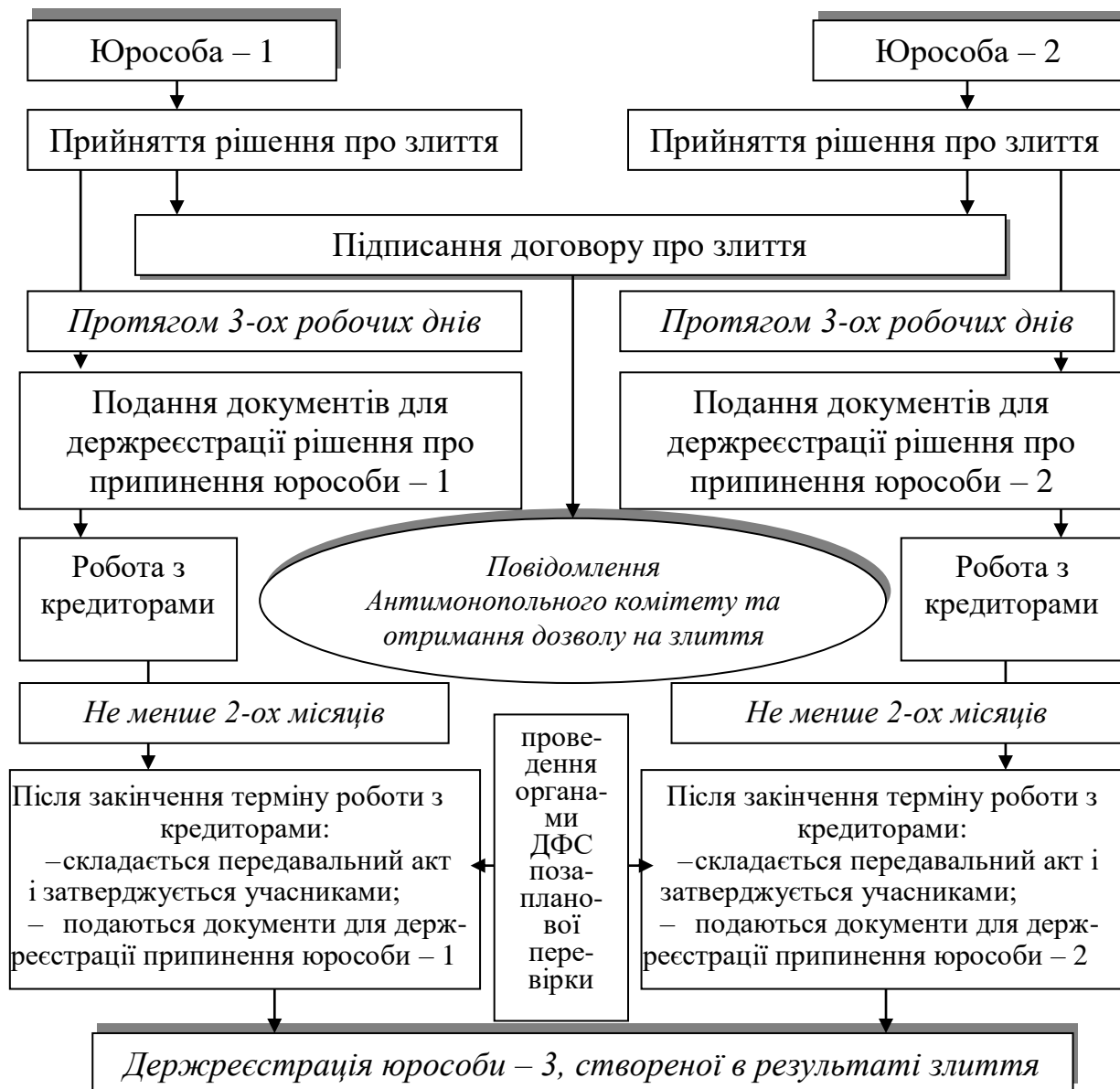


Рис. 4.9. Алгоритм дій юридичних осіб при злитті

Коли домовленостей досягнуто, усі учасники злиття повинні зареєструвати своє рішення про припинення діяльності у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців. Для цього засновниками (або уповноваженими ними особами) подаються до державного реєстратора оригінал або нотаріально завірену копію рішення засновників (учасників) про припинення юридичної особи, оформлене у вигляді протоколу (див. зразок у додатку Л). Одночасно потрібно надати довіреність особі, яка представлятиме інтереси ліквідовуваного підприємства у державних установах та при роботі із кредиторами за встановленим зразком (додаток М).

Після прийняття документів державний реєстратор повинен опублікувати оголошення у Бюлетені державної реєстрації (з дня публікації якого розпочинається термін співпраці із кредиторами). Одночасно можна і зарезервувати найменування для наступного новоствореного підприємства.

При роботі з кредиторами важливо пам'ятати про:

- ✓ їх право вимагати припинення або дострокового виконання зобов'язань;
- ✓ можливість у суді оскаржити відмову погасити зобов'язання перед ними;
- ✓ неможливість з їх сторони заборонити проведення реорганізації шляхом відмови перевести борг іншій особі (правонаступнику);
- ✓ обов'язковість дотримання строків пред'явлення своїх вимог у терміни від до 3 до 6 місяців (стаття 105 ЦКУ, стаття 37 Закону України «Про держреєстрацію»);
- ✓ необхідність відображення вимог кредиторів у передавальному балансі.

Кредитор, що не заявив вчасно про свої вимоги, не може посылатися на відсутність письмового повідомлення про реорганізацію від підприємства, що ліквідується, оскільки згідно діючого законодавства публікації у Бюлетені державної реєстрації є достатньо для їх інформування. Зареєструватися у списку кредиторів він може тільки на основі рішення господарського суду по місцю боржника. Винятком є лише акціонерні товариства, для яких існують додаткові вимоги:

- публікація повідомлення у бюлетені «Відомості Національної комісії з цінних паперів та фондової біржі» (на протязі 30 днів з дня ухвалення такого рішення);
- письмове повідомлення своїх кредиторів;
- письмове повідомлення кожної фондової біржі, на якій воно пройшло процедуру лістингу.

Не менш важливим питанням, що потребує вирішення при злитті, є узгодження взаємовідносин щодо об'єднання із податковими органами. У разі відсутності податкового боргу – достатньо передачі інформації про реорганізацію державним реєстратором. Якщо є наявний податковий борг – план реорганізації повинен бути узгодженим із податковим органом (ця норма передбачена п. 98.4 Податкового кодексу України).

Після отримання довідки про відсутність заборгованості зі сплати податків та зборів (форми № 22-ОПП – зразок подано у додатку З) та довідки про відсутність заборгованості зі сплати страхових внесків можна звертатись до державного реєстратора про реєстрацію припинення діяльності юридичної особи, заповнивши заяву про припинення юридичної особи (зразок подано у додатку К).

При проведенні реорганізації шляхом злиття слід пам'ятати і про необхідність повідомлення Антимонопольного комітету України чи адміністративної колегії Антимонопольного комітету України про свої наміри. Це зумовлено тим, що згідно Закону України «Про захист економічної конкуренції» від 11.01.2001 р. № 2210-III злиття СПД або приєднання одного

суб'єкта до іншого визнають концентрацією, і за певних умов необхідний дозвіл на її здійснення. Такі умови визначені статтею 24 цього закону, а саме:

1) коли сукупна вартість активів або сукупний обсяг реалізації товарів учасників концентрації, з урахуванням відносин контролю, за останній фінансовий рік, у тому числі за кордоном, перевищує суму, еквівалентну 12 мільйонам євро, визначену за офіційним валютним курсом, встановленим Національним банком України, що діяв в останній день фінансового року, і при цьому:

✓ вартість (сукупна вартість) активів або обсяг (сукупний обсяг) реалізації товарів, у тому числі за кордоном, не менш як у двох учасників концентрації, з урахуванням відносин контролю, перевищує суму, еквівалентну 1 мільйону євро, визначену за курсом Національного банку України, що діяв в останній день фінансового року у кожного, та

✓ вартість (сукупна вартість) активів або обсяг (сукупний обсяг) реалізації товарів в Україні хоча б одного учасника концентрації, з урахуванням відносин контролю, перевищує суму, еквівалентну 1 мільйону євро, визначену за курсом Національного банку України, що діяв в останній день фінансового року;

2) незалежно від сукупної вартості активів або сукупного обсягу реалізації товарів учасників концентрації, коли: частка на певному ринку товару будь-якого учасника концентрації або сукупна частка учасників концентрації, з урахуванням відносин контролю, перевищує 35 відсотків, та концентрація відбувається на цьому чи суміжному з ним ринку товару [37].

При цьому слід зазначити, що для розрахунку обсягів реалізації учасників концентрації слід використовувати суму доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням суми податку на додану вартість, акцизного податку, інших податків або зборів, базою для оподаткування в яких є оборот, за останній фінансовий звітний рік, що передував поданню заяви.

Наступним етапом у процесі злиття є формування передавального акта, затвердженої форми якого немає, тому він складається у довільній формі. Єдиною вимогою цивільного законодавства щодо його формування є необхідність подання у ньому інформації про правонаступництво щодо усіх зобов'язань юридичної особи, що припиняється, стосовно усіх його кредиторів і боржників, включаючи і зобов'язання, які оспоруються сторонами (стаття 107 ЦКУ). Тоді як до змісту передавального акту суворих законодавчих вимог не існує, то до порядку його підписання – наявні чіткі інструкції:

- по-перше, передавальний акт повинні затвердити учасники юрособи;
- по-друге, необхідно нотаріально завірити його копії (варто зазначити, що раніше існувала вимога обов'язкового нотаріального посвідчення підписів

голови та членів комісії з припинення юридичної особи на передавальному акті, проте на сьогодні така норма втратила чинність);

– по-третє, представити ці копії державному реєстратору за місцем державної реєстрації юридичної особи, що припиняється та держреєстратору за місцем держреєстрації правонаступника.

Сформувавши передавальний акт, можна звертатися до державного реєстратора із питанням припинення юридичних осіб, що зливаються. Для проходження процесу припинення діяльності необхідно надати до державного реєстратора особисто (або рекомендованим листом з описом вкладення) пакет документів, що включає:

- заповнену реєстраційну картку на проведення держреєстрації припинення юридичної особи в результаті злиття (приєднання, поділу або перетворення) (додаток Н);

- оригінал або нотаріально завірнену копію передавального акту;

- довідку з архівної установи про прийняття документів, які підлягають довгостроковому зберіганню;

- документ про узгодження плану реорганізації з органом фіскальної служби (за наявності податкового боргу);

- довідку органу державної фіскальної служби про відсутність заборгованості зі сплати податків і зборів (форми №22-ОПП) та єдиного внеску.

Для акціонерних товариств додатково слід подати копію розпорядження про скасування реєстрації випуску акцій, засвідчену НКЦПФР. В окремих випадках додатково подається належним чином оформлений аудиторський висновок, що підтверджує достовірність та повноту сформованого передавального акта. Процедура злиття вважається завершеною із дати державної реєстрації припинення попередників. При цьому слід наголосити, що законодавством не заборонено провести процедуру державної реєстрації новоствореного підприємства в процесі злиття до моменту припинення діяльності попередників за умови представлення державному реєстратору рішення та нотаріально засвідчених копій передавального акта. Необхідним є формування реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи, утвореної шляхом реорганізації діючої (діючих) юридичної особи (юридичних осіб) у результаті злиття, поділу, виділу або перетворення форми № 2 (див. додаток О).

2.2. Приєднання: поняття, особливості, порядок внесення змін до установчих документів основного підприємства

Під приєднанням розуміють припинення діяльності одного або кількох підприємств як юридичної особи та передачу належних їх майнових прав та зобов'язань до іншого підприємства (правонаступника). Таким чином, головна різниця між злиттям та приєднанням полягає в тому, що у випадку злиття підприємств всі майнові права та обов'язки кількох юридичних осіб концентруються на балансі одного новоствореного підприємства, а у випадку приєднання – на балансі вже діючого на момент прийняття рішення про приєднання підприємства. Особливості проведення процедури приєднання подані на рис. 4.10.



Рис. 4.10. Особливості приєднання

Як бачимо, приєднання не передбачає створення нової юридичної особи, а лише припинення діяльності тих юридичних осіб, що приєднуються. Назва, місце розташування підприємства, керівний орган основного підприємства за бажанням може змінитися шляхом внесення змін до установчих документів. Проте, не можна змінювати організаційно-правову форму, оскільки така зміна вже є іншим видом реорганізації – перетворенням.

При цьому учасниками приєднання можуть бути підприємства будь-якої організаційно-правової форми (винятками є лише акціонерні товариства, які можуть приєднуватися лише до акціонерних товариств).

З особливою обережністю варто проводити приєднання підприємств, що перебувають: у *державній власності* (адже таке рішення можна прийняти лише за участі органу приватизації), у *комунальній власності* (оскільки їх реорганізацією займаються виключно органи місцевого самоврядування).

Як і при злитті, слід пам'ятати про необхідність отримання дозволу на приєднання (на концентрацію суб'єктів господарювання) від Антимонопольного комітету України. Варто наголосити, що перебування підприємств, що планують проходити процедуру приєднання, на різних системах оподаткування, не є перешкодою для проведення такої форми реорганізації. Процедура приєднання проводиться за нижче наведеним алгоритмом (рис. 4.11).



Рис. 4.11. Алгоритм дій юридичних осіб при приєднанні

Отже, процес приєднання підприємств також розпочинається із прийняття рішення учасниками юридичної особи (або її органу) про проведення такого способу реорганізації.

Законодавством не передбачається обов'язковості наявності письмового договору про приєднання (крім акціонерних товариств, про що зазначено у

статті 81 Закону України «Про акціонерні товариства» [29]), проте підприємства зазвичай укладають його для обумовлення та чіткої фіксації умов приєднання. При цьому рішення про такого роду реорганізацію можуть бути прийняті лише органами управління підприємством (загальні збори учасників), а не одноосібно директором, і при цьому практично одночасно як у підприємства, що приєднується та припинятиме свою діяльність, так і у основного підприємства.

Схваленню договору про приєднання передують його розробка. Оскільки відсутня законодавча вимога і щодо його наявності, і щодо його форми, то вважаємо за необхідне висвітлення у ньому наступної інформації про:

- ✓ основне підприємство та підприємства, що приєднуються (назва, реквізити, види діяльності, місця розташування тощо);
- ✓ визначення умов та порядку приєднання (наприклад, умови обміну часток у статутному капіталі товариств, що реорганізуються, на частки у статутному капіталі товариства, до якого приєднуються);
- ✓ обґрунтування часток корпоративних прав основного підприємства;
- ✓ висвітлення подальшого бачення ведення діяльності підприємства, що утворилося в процесі приєднання;
- ✓ окреслення майбутньої діяльності приєднаних підприємств (наприклад, закріплення за ними статусу філії чи відокремленого підрозділу тощо);
- ✓ діяльність за форс-мажорних обставин (наприклад, при порушенні справи про банкрутство щодо одного із учасників реорганізації тощо);
- ✓ протоколи, яким було затверджено даний договір.

Підприємству, до якого приєднуються інші, необхідно подати інформацію про зміни у статуті до державного реєстратора. Закон України «Про господарські товариства» визначає 3-денний термін після обговорення на загальних зборах учасників (вже за участю нових учасників) для подання такої інформації держреєстратору. Проте слід зазначити, що Законом України «Про держреєстрацію» [35] відповідальності за порушення цього терміну не передбачено. Головна вимога, що не може бути порушена – це обов'язкова державна реєстрація припинення юридичних осіб що приєднуються (та відповідно – припиняються). І цей момент держреєстрації змін основного підприємства вважається моментом завершення процесу приєднання.

Для реєстрації змін в установчих документах юридичної особи необхідно подати особисто (або направити рекомендованим листом з описом вкладення) наступні документи:

- заповнену реєстраційну картку на проведення державної реєстрації змін до установчих документів юридичної особи (форма № 3 – додаток П);
- документ, що підтверджує внесення реєстраційного збору за проведення державної реєстрації змін до установчих документів;

- примірник оригіналу, ксерокопію або нотаріально засвідчену копію рішення про внесення змін до установчих документів (зазвичай це рішення оформлюється протоколом);

- оригінал установчих документів юридичної особи з відміткою про їх держреєстрацію або документ, який підтверджує внесення плати за публікацію у спеціалізованому виданні про втрату оригіналів установчих документів;

- два примірники змін до установчих документів юридичної особи у вигляді окремих доповнень або два примірники установчих документів у новій редакції (прийняті повноважними загальними зборами та підписані головою таких зборів).

Особливості приєднання акціонерних товариств до акціонерних товариств детально описано в Порядку здійснення емісії та реєстрації випуску акцій акціонерних товариств, які створюються шляхом злиття, поділу, виділу чи перетворення або до яких здійснюється приєднання № 520 ¹

2.3. Поглинання: поняття, особливості, причини здійснення

Певні цілі процесу реорганізації (наприклад, такі як диверсифікація діяльності, вихід на нові ринки, одержання доступу до ресурсів, створення концернів, холдингів тощо) можна досягти не тільки на основі приєднання або злиття підприємств, а й в результаті придбання великого пакету корпоративних прав іншого суб'єкта господарювання (поглинання). У міжнародній практиці угоди поглинання серед компаній зарекомендували себе як один з головних інструментів стратегії форсованого розвитку бізнесу. Операції поглинання інших суб'єктів господарювання в економічній літературі носить назву аквізиції. **Аквізиція** (від лат. *acquisitio* – придбавати, досягати) – це придбання корпоративних прав підприємства, у результаті чого покупець набуває контроль над чистими активами та діяльністю такого підприємства. Придбання може здійснюватися в обмін на передачу активів, прийняття покупцем на себе зобов'язань або випуску акцій.

При цьому покупцем вважають того суб'єкта господарювання, до якого переходить повний контроль над господарською діяльністю іншого підприємства. При цьому в результаті класичної операції аквізиції підприємство – об'єкт поглинання зберігає статус юридичної особи, існуючу правову форму організації бізнесу. Змінюються лише суб'єкти контролю над ним, тобто власники, які контролюють підприємство. Варто зауважити, що усі

¹ Порядок здійснення емісії та реєстрації випуску акцій акціонерних товариств, які створюються шляхом злиття, поділу, виділу чи перетворення або до яких здійснюється приєднання № 520 [Електронний ресурс] затв. рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку 09.04.2013 р. та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.05.2013 р. за № 795/23327– Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0795-13>.

угоди поглинання можна розділити на дві великі групи: дружні і недружні. Під дружніми поглинаннями розуміють угоди, у яких обидві сторони – і поглинач (acquirer), і компанія, що поглинається (target) – зацікавлені у здійсненні угоди чи, як мінімум, не протидіють їй. При цьому сторони дійшли згоди в істотних умовах угоди, включаючи вартість компанії, що поглинається, а також порядок розрахунків.

Досить часто операції поглинання (як і приєднання, злиття) здійснюються через спеціальних посередників, які за відповідну винагороду відшуковують на ринку відповідні об'єкти для проведення процедури аквізиції. В англосаксонській практиці господарювання такі операції дістали назву mergers&acquisitions (M&A). При чому під поняттям M&A об'єднуються як операції типу merger (злиття), так і acquisition (придбання). При чому на практиці останні значно переважають. Основними мотивами M&A можна вважати наступні:

- диверсифікація фінансових інвестицій;
- створення концернів, інших інтегрованих корпоративних структур;
- отримання прибутку в результаті придбання підприємств із заниженою вартістю.

Проте, все ж вирішальним чинником, який впливає на остаточне рішення щодо придбання підприємств, є їхня вартість. Неправильна оцінка вартості об'єкта поглинання зумовлює помилковість політики аквізицій. Наслідком такої політики є виникнення дефіциту Free Cash-flow та зниження вартості підприємства, що здійснило придбання іншого.

Важливе питання, що виникає при прийнятті рішень щодо здійснення аквізицій, пов'язане з фінансуванням такого роду операцій. Оптимальною є ситуація, коли у покупця є достатній обсяг Free Cash-flow. Однак досить часто в «аквізиційній війні» між крупними корпоративними «хижаками» бюджет аквізицій становить десятки і сотні мільйонів доларів та суттєво перевищує можливості внутрішнього фінансування. У такому разі потреба в капіталі може покриватися за рахунок залучення інвестиційних кредитів або емісії облігацій. Залучаючи позичковий капітал, слід враховувати вимоги щодо збереження необхідної структури капіталу підприємства та його фінансової незалежності. Звичайно, для мобілізації фінансових ресурсів можна вдаватися до збільшення статутного капіталу. Однак, як свідчить практика, і в США, і на підприємствах Західної Європи цей інструмент використовується дедалі менше. Це не в останню чергу пов'язано з необхідністю збереження комерційної таємниці при здійсненні аквізицій, що не сумісно з вимогою надання інвесторам інформації щодо напрямів використання наданих ними коштів.

При проходженні процедури поглинання варто звернути увагу на оцінку бізнесу як зі сторони власників, так і зі сторони поглинача. Перед початком

переговорів з майбутнім поглиначем, акціонерам варто самостійно оцінити діючий власний бізнес, а поглинач – одночасно повинен оцінити для себе бізнес, що поглинатиметься.

Успішно завершити поглинання або злиття нелегко, адже це не просто угода про створення нової компанії шляхом об'єднання двох або більше існуючих підприємств, а реалізація стратегічної мети прибуткової діяльності новоствореного підприємства. Щоб процес поглинання був успішним, наголошує Т. Дж. Галпін, необхідно реалізувати десять основних принципів їх проведення (рис. 4.12) [11]. Звичайно, їх дотримання ще не гарантує стовідсоткову гарантію успіху, але шанси на своєчасне й більш чи менш успішне завершення інтеграції значно підвищуються.

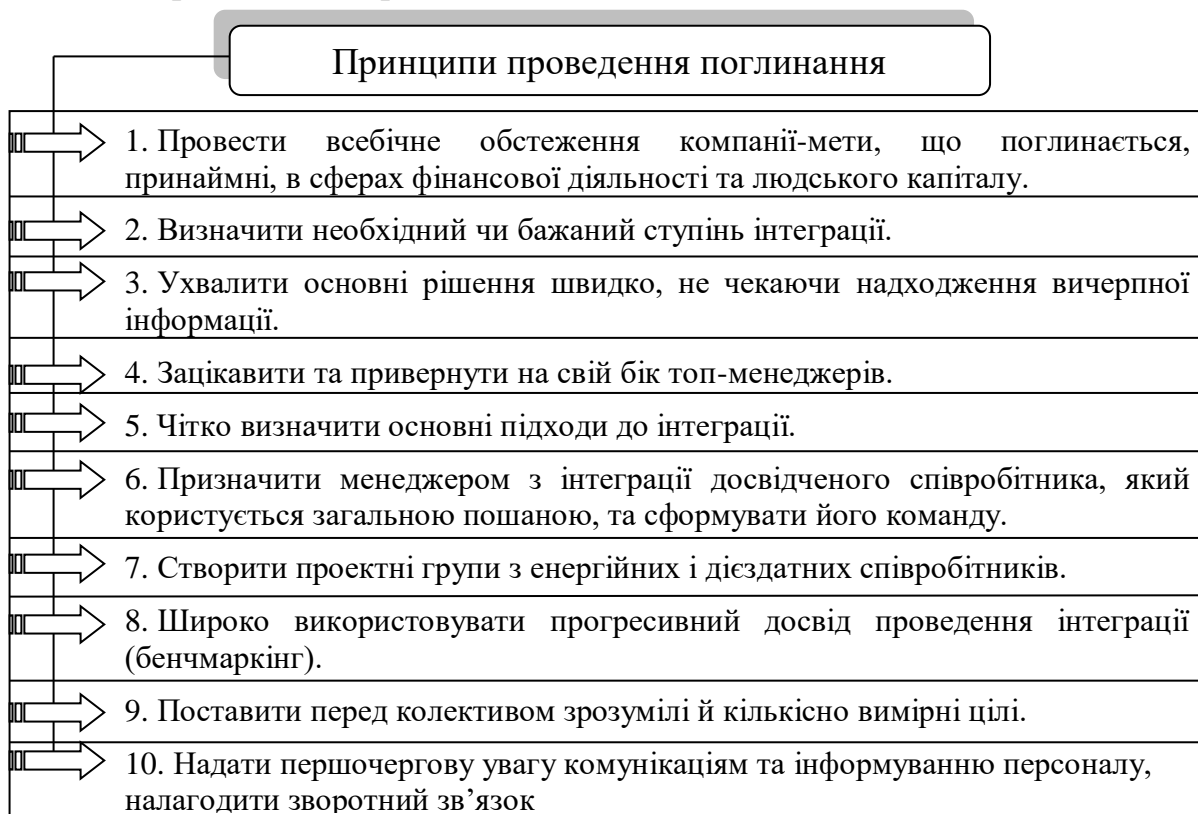


Рис. 4.12. Принципи проведення поглинання

Одним із різновидів поглинання є рейдерство (з англ. – «напад, захоплення») – це вилучення майна на нібито законних підставах, в основі виникнення яких лежать прогалини в законі або системні недоліки функціонування державних інститутів (судової та правоохоронної систем, системи реєстрації юридичних осіб тощо)². Уточнимо, що «рейдерство» слід відрізняти від поширеного на заході грінмейлу (форма легального корпоративного шантажу). Останній, як правило, використовується дрібними акціонерами з метою продажу своїх акцій «мажоритарію» за спекулятивною ціною. Ціль рейдера – заволодіти цілою компанією. Зазвичай вважається, що

² Єфіменко А. Рейдерство або ринок контролю [Електронний ресурс] / А. Єфіменко. – Юридичний журнал. – № 11. – 2008. – Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=3072>

атака рейдерів може загрожувати лише великим підприємствам чи компаніям, проте є рейдери цілі яких магазини, автозаправки та ін., захопивши які вони відразу шукають покупця. Абсолютна більшість поглинань формально базується на помилках акціонерів або менеджменту підприємства при управлінні останнім. При правильному розрахунку захоплення підприємства обходиться дешевше, ніж законна купівля його акцій. Інколи корпоративний конфлікт, звичайний господарський чи трудовий спір являється проявом рейдерської атаки.

Відзначимо, що в зарубіжній практиці незаконного захоплення контролю над підприємством прийнято виділяти три основних інструменти: тендерна пропозиція, боротьба за дорученням, придбання акцій на фондовому ринку. У розвинутих країнах заходу рейдерство майже відсутнє. Воно не притаманне країнам, в яких немає істотних прогалів у законодавстві та рівень корупції в яких невисокий.

Українська практика насильницького поглинання істотно відрізняється від закордонної. З одного боку використовується доволі обмежений арсенал правових і фінансових інструментів, а з іншого – вітчизняні рейдери пішли власним шляхом, широко й успішно використовуючи технології, які не мають аналогів у світовій практиці. Одним із методів рейдера в Україні є ухвалення рішення про додаткову емісію акцій, що розмиває контрольний пакет. При цьому, додаткова емісія часто використовується і як засіб протидії рейдерам (для розмивання придбаного ними пакета). Вона використовувалася як засіб під час приватизації, для розмивання контрольного пакета, що перебуває в руках держави. Також одним із інструментів захоплення контролю може бути купівля боргів підприємства (найчастіше не значних для підприємства, але таких, що породжують певні права), а також створення штучних боргів з метою доведення до процедури банкрутства чи санації, найчастіше з допомогою власного менеджменту. Також можливе заниження вартості активів підприємства з метою подальшого перепродажу (використовується переважно менеджментом підприємства).

На відміну від України, в зарубіжній практиці недружнього поглинання (hostile takeover) прийнято виділяти три основних інструменти, які використовуються «поглиначем» у боротьбі за корпоративний контроль над компанією:

✓ тендерна пропозиція (tender offer) – пряма пропозиція «поглинача» акціонерам компанії про придбання їх акцій за кошти, шляхом обміну на інші цінні папери або за допомогою комбінації цих активів для захоплення корпоративного контролю;

✓ боротьба за дорученням (proxy fight) – акумулювання «поглиначем» значної кількості голосів «незалежних» від нього акціонерів шляхом одержання

від них уповноважуваних доручень. Останні уповноважують «поглинача» представляти інтереси акціонерів на загальних зборах з правом голосу з усіх або окремо визначених питань порядку денного.

✓ скупка акцій на фондовому ринку (stock market acquisitions) відбувається у вигляді великих пакетів без яких-небудь публічних оголошень.

Щодо можливостей захисту від рейдерського поглинання в Україні, то вони подані на рис. 4.13.



Рис. 4.13. Методи захисту підприємства від рейдерського поглинання

Примітка: Міноритарні акціонери – це власники дрібних пакетів акцій. Мають право вимагати у «контрольного» акціонера викупити в них акції, що їм належать, за реальною ринковою вартістю (якщо участь у такому АТ міноритарії більше не вважають для себе прийнятною).

Як бачимо, українська практика недружнього поглинання істотно відрізняється від закордонної. З одного боку використовується доволі обмежений арсенал правових і фінансових інструментів, а з іншого – вітчизняні рейдери пішли власним шляхом, широко й успішно використовуючи технології, що практично не мають аналогів у світовій практиці.

3. Порядок та передумови подрібнення підприємств

У санаційних цілях можливе застосування «подрібнення» підприємства, якщо у нього, поряд із прибутковими секторами діяльності є значна кількість виробництв, які є збитковими. Тобто, метою розукрупнення підприємства є

виокремлення тих підрозділів, які є санаційно спроможними для того, щоб провести їх фінансове оздоровлення. Ті ж структурні підрозділи, які за економічними розрахунками не підлягають санації, залишаються в організаційній структурі підприємства, яке з часом може оголошуватися банкрутом з усіма наслідками.

Іншою виправданою причиною розукрупнення підприємств є зниження рівня диверсифікації сфер діяльності. Це стосується, наприклад, підприємств, до яких проявляють інтерес кілька інвесторів, що цікавляться різними ділянками виробництва. У результаті розукрупнення кожен із зацікавлених інвесторів може вкласти кошти в обрану найпривабливішу для нього сферу, при цьому не обтяжуючи себе непрофільними (або неприбутковими) виробничими структурами. Тобто даний напрямок реорганізації підприємства дає йому можливість сконцентруватися на окремих стратегічних сферах діяльності для отримання максимального прибутку при мінімальних витратах. Отже, основними мотивами подрібнення підприємства (його поділу, виділення) є наступні (рис. 4.14).



Рис. 4.14. Мотиви, що стимулюють господарюючих суб'єктів до подрібнення

Варто зазначити, що реорганізація підприємств, які підлягають примусовому подрібненню за рішенням антимонопольних органів, здійснюється монополістом самостійно (оскільки основною законодавчо закріпленою умовою є ліквідація даного монопольного утворення на ринку не залежно від способів такого поділу).

Однак, примусовий поділ не може застосовуватися у наступних випадках:

а) у разі неможливості відокремлення (чи то організаційного, чи то територіального) від підприємства окремих структурних підрозділів чи структурних одиниць;

б) за наявності тісного технологічного зв'язку між підприємством та його структурними підрозділами чи структурними одиницями (якщо частка внутрішнього обороту в загальному обсязі валової продукції підприємства становить менше 30 %).

3.1. Поділ: поняття, порядок створення комісії з перетворення, документальне оформлення

Поділом вважається спосіб реорганізації, за якого одна юридична особа припиняє свою діяльність, а на її базі створюється декілька нових підприємств, що реєструються у вигляді окремих самостійних юридичних осіб. У разі проведення процедури поділу підприємства до новостворених підприємств, які виникли в результаті цього поділу, переходять за розподільчим балансом (актом) у наперед визначених частинах майнові права та обов'язки (активи і пасиви) реорганізованого підприємства.

Особливості проведення процедури поділу подані на рис. 4.15.

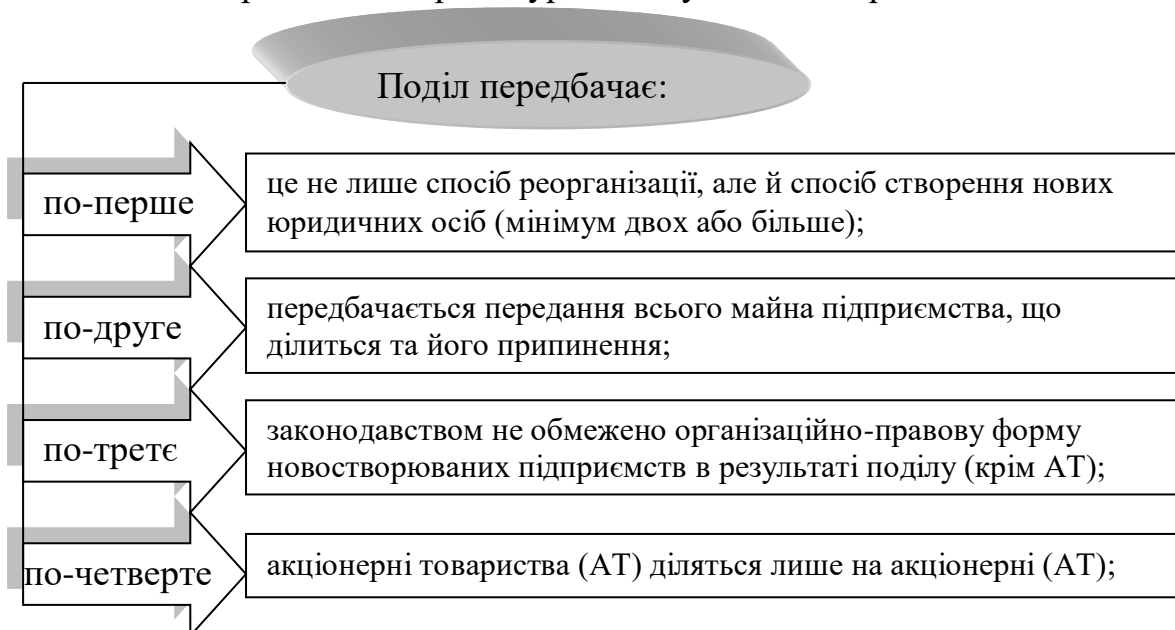


Рис. 4.15. Особливості поділу

Як бачимо, при поділі підприємства усі майнові права та обов'язки переходять до новостворених за розподільчим балансом. Проте законодавством не передбачено пропорцій цього поділу, оскільки: по-перше, не є обов'язковим суворий і пропорційний поділ усіх статей балансу між усіма створюваними в результаті поділу юридичними особами; по-друге, не існує й вимоги про те, що зобов'язання повинні переходити до новостворених підприємств пропорційно до розміру переданих активів; по-третє, учасники, які були власниками реорганізованого підприємства, залишаються власниками новоствореного. Винятками є процес поділу за участю акціонерних товариств (див. статтю 85 Закону України «Про акціонерні товариства» [29]).

Процедура поділу підприємства проводиться за нижче наведеним алгоритмом (див. рис. 4.16).



Рис. 4.16. Алгоритм дій юридичних осіб при поділі

Порядок прийняття рішення про поділ для акціонерних товариств передбачено статтею 33 Закону України «Про акціонерні товариства» [29]; для товариств з обмеженою відповідальністю – статтею 59 Закону України «Про господарські товариства» [34]; для товариств з додатковою відповідальністю –

статтю 65 цього ж закону. Таке рішення про реорганізацію шляхом поділу повинне бути затверджене протоколом, до якого включають наступну інформацію:

- про спосіб реорганізації шляхом поділу;
- про персональний склад комісії з реорганізації та її обов'язки;
- порядок і строки заявлення своїх вимог кредиторами (у межах від 2 до 6 місяців).

Однак існують відмінності щодо процедури прийняття рішення про поділ підприємств, діючих в організаційно-правовій формі акціонерного товариства. Зокрема, статтю 81 Закону України «Про акціонерні товариства» передбачається наявність плану поділу, у якому прописується:

- ✓ порядок і коефіцієнти конвертації акцій (інших цінних паперів) чи суми можливих грошових виплат акціонерам (наприклад, при обов'язковому викупі акцій у тих акціонерів, що голосують проти реорганізації);
- ✓ відомості про права, які надаватимуться товариствами- правонаступниками власникам інших цінних паперів;
- ✓ інформація про запропонованих осіб, які стануть посадовими особами в товариствах- правонаступниках після завершення поділу [29].

Крім того до зазначеного плану поділу наглядова рада готує пояснення із обґрунтуванням доцільності поділу, переліком методів оцінки вартості майна акціонерного товариства, визначенням коефіцієнта конвертації акцій та інших цінних паперів.

Якщо ж мова йде про примусовий поділ (наприклад при прийнятті рішення Антимонопольним комітетом про поділ), то таке рішення є лише підставою для поділу, остаточне рішення повинно бути все одно прийняте виключно учасниками.

Створена комісія з припинення діяльності проводить роботи пов'язанні не лише з реорганізацією, а й вирішує поточні справи підприємства, що реорганізується та представляє його інтереси в суді (за потреби). Виконання поточних справ передбачає підтримку взаємозв'язків із співробітниками, контрагентами, контролюючими органами, кредиторами тощо. Варто зазначити, що закриття поточні рахунки підприємства, що ділиться не обов'язково (це можуть зробити правонаступники при представленні заяви про закриття рахунку, нотаріально засвідченої копії рішення про припинення юридичної особи, картки із зразками підписів і відбитку печатки юрособи правонаступника, засвідченої нотаріально).

Законодавством про державну реєстрацію чітко не встановлено термінів державної реєстрації припинення підприємства внаслідок поділу, проте норми Цивільного кодексу визначають триденний термін подання інформації до органу, що її проводить після прийняття рішення. Для цього державному

реєстратору подають оригінал (або нотаріально-завірену копію) рішення про поділ, паспорт та документ, що підтверджує повноваження особи, що подає документи. Реєстраційний збір при цьому не сплачується, як і плата за публікацію у спеціальному виданні оголошення про поділ. Саме від моменту публікації повідомлення про реорганізацію, починається відлік часу для роботи з кредиторами (повідомляти яких особисто не обов'язково, крім акціонерних товариств). Рішення щодо задоволення чи відхилення вимог кредиторів повинно бути прийняте у 30-денний термін після отримання такої вимоги.

Повідомляти податкові та інші державні органи особисто не потрібно, окрім випадків наявності податкового боргу, у такому випадку потрібне узгодження порядку поділу із державною фіскальною службою.

Процес складання розподільчого балансу та затвердження його учасниками має ряд вимог. Найвагоміші з них:

- розподільчий баланс не можна скласти до закінчення терміну для пред'явлення вимог кредиторів;

- його форма законодавчо не регламентована (проте рекомендовано подавати розширену відомість із переліком активів та зобов'язань, що підлягають передачі правонаступникам);

- розподільчий баланс повинен містити інформацію про правонаступництво щодо усіх зобов'язань зі всіма кредиторами й боржниками, включаючи зобов'язання, які оскаржуються сторонами (тобто сума за всіма статтями реорганізованого підприємства повинна бути рівною сумі переданих правонаступникам);

- при відсутності розшифрувань щодо зобов'язань, кредитор має право вимагати задоволення своїх вимог (повернення боргу) як від окремого правонаступника, так і від кожного з них;

- затвердження розподільчого балансу є компетенцією загальних зборів учасників.

Для державної реєстрації правонаступників кожен із них окремо подає особисто (або рекомендованим листом з описом вкладення) наступні документи:

- заповнену реєстраційну картку на проведення державної реєстрації юридичної особи (за формою № 2);

- примірник оригіналу (або нотаріально завірену копію) рішення засновників про створення юридичної особи;

- два примірники установчих документів;

- інформацію з документами, що підтверджують структуру власності засновників юридичної особи (це може бути розподільчий баланс).

Останньою стадією процесу поділу є реєстрація припинення діяльності підприємства, що підлягало поділу. Для цього підприємством що припиняється

до державного реєстратора необхідно подати наступний пакет документів, що включає:

- Заповнену реєстраційну картку на проведення державної реєстрації припинення юридичної особи в результаті злиття, приєднання, поділу або перетворення (форма № 8). У ній повинна міститися інформація: про підстави припинення (де необхідно вказати: «Рішення засновників (учасників) або уповноваженого органу юридичної особи»); про дату затвердження розподільчого балансу (це дата ухвалення рішення загальними зборами, на яких такий баланс було розглянуто); про правонаступників, що утворилися в результаті поділу.

- Оригінал або нотаріально завірена копія розподільчого балансу.

- Довідка з архівної установи про прийняття документів, які підлягають довгостроковому зберіганню.

- Документ про узгодження плану реорганізації з органом фіскальної служби (за наявності податкового боргу).

- Довідку органу державної фіскальної служби про відсутність заборгованості зі сплати податків і зборів (форми № 22-ОПП).

- Довідку органу державної фіскальної служби про відсутність заборгованості зі сплати єдиного внеску (форми № 3-ЄСВ).

- Для акціонерних товариств додатково слід подати копію розпорядження про скасування реєстрації випуску акцій, засвідчену Національною комісією із цінних паперів і фондового ринку.

На цьому етапі процедура поділу вважається завершеною.

3.2. Виділ: поняття, створення ліквідаційної комісії, інвентаризація та оцінка майна, порядок розрахунків з кредиторами

Згідно із Господарським кодексом України підприємство може бути створене в результаті виділення зі складу діючого підприємства одного або кількох структурних підрозділів, а також на базі структурної одиниці діючих об'єднань за рішенням їх трудових колективів, за згодою власників або уповноваженого ними органу. При цьому реорганізація шляхом виділу – це не господарська, а виключно корпоративна операція власників, що полягає в поділі балансу існуючого підприємства. Особливості проведення процедури виділу подані на рис. 4.17.

При виділенні з підприємства одного або кількох нових підприємств до кожного з них переходять за розподільчим балансом (актом) у відповідних частинах майнові права та обов'язки реорганізованого підприємства. Під час реорганізації шляхом виділу частина активів і пасивів підприємства, що

реорганізується, передається правонаступникові або кільком правонаступникам, які створюються внаслідок реорганізації.

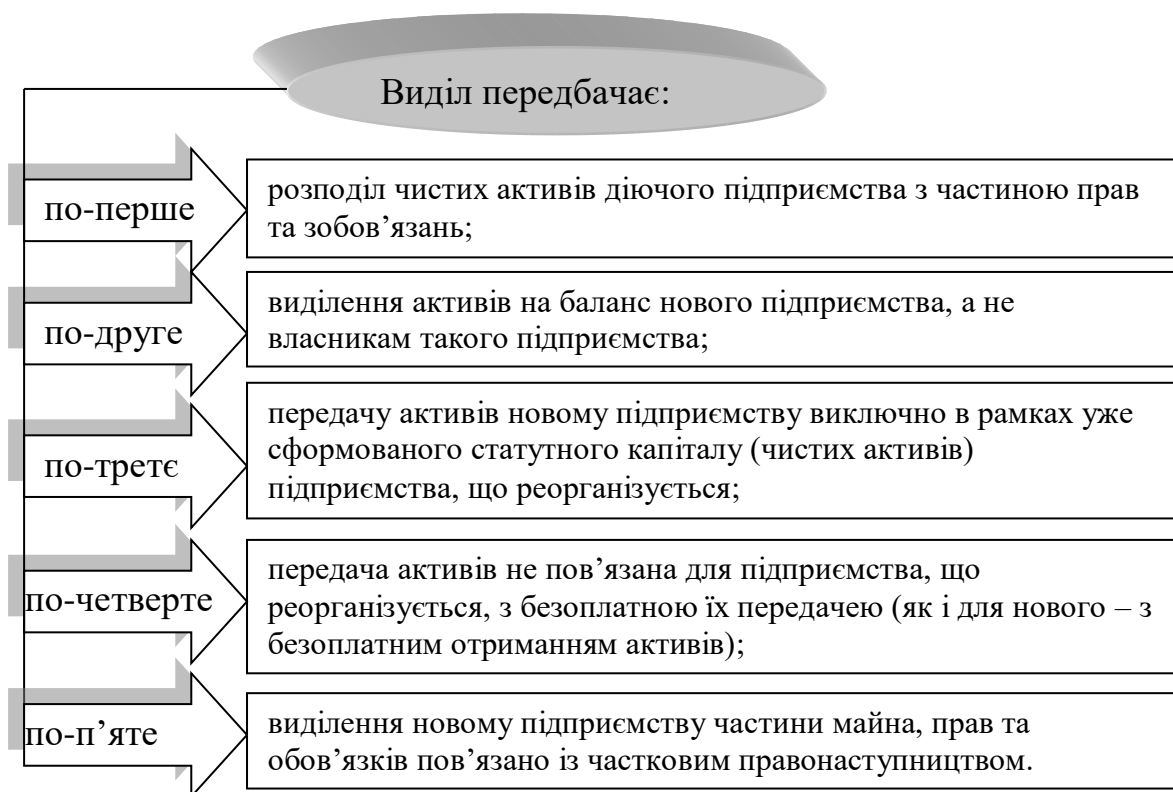


Рис. 4.17. Особливості виділу

Підприємство, що реорганізується, продовжує свою фінансово-господарську діяльність. Воно не виключається з державного реєстру і не втрачає статусу юридичної особи, а лише вносить зміни до установчих документів згідно з чинним законодавством. При цьому слід наголосити, що передача активів у межах виділу – це не інвестиції підприємства, що реорганізується, це не виплата дивідендів, не виплати у зв'язку із виходом учасника(ків), і тим більше не безоплатна передача їх. Виділ полягає у перерозподілі вже існуючих корпоративних прав власників між кількома підприємствами. Виокремлення власників при реорганізації юридичної особи шляхом виділення не є обов'язковим.

Засновником (чи співвласником) юридичної особи, яка створюється в результаті виділення (чи до якої здійснюється приєднання виділеної частини активів та пасивів), може бути реорганізоване підприємство. При цьому юридична особа, якій передано частину майнових прав та обов'язків, може набути вигляду дочірнього підприємства, у результаті чого організовується інтегрована корпоративна структура.

Власники мають право самі вирішувати, які конкретно активи та пасиви, у якому обсязі та яким чином будуть передані у разі виділу. У цьому полягає привабливість процедури виділу, яка підсилюється тією обставиною, що за

загальним правилом (п. 98.3 ПКУ) усі податкові зобов'язання та борги реорганізованого підприємства залишаються за ним же й не передаються новій (виділеній) юридичній особі.

Отже, суворому поділу не підлягає кожна стаття балансу. Це і не можливо з логічних міркувань, адже не можливо поділити на двоє торгову марку чи кредит на певні цілі, які дотримуються й після реорганізації. Основна вимога, яка повинна бути дотримана, – це можливість самостійного функціонування як окремих господарських одиниць кожного новоствореного підприємства та підприємства, що реорганізовується.

Варто зауважити, що разом із обраними для передачі активами та зобов'язаннями можна виділити і окремого власника. При цьому законодавчо не регламентовано порядок поділу корпоративних прав. Тому можливі декілька варіантів, що зображено на наступному рис. 4.18.



Рис. 4.18. Варіанти розподілу корпоративних прав при реорганізації шляхом виділу

Отже, як бачимо із рис. 4.18, за рішенням учасників можливий виділ із збереженням пропорцій у статутному капіталі як підприємства, що реорганізовується, так і у новоствореному виділеному підприємстві. Не є забороненим варіантом і виділ у окрему юридичну особу одного із учасників із належною йому часткою (яка у новоствореному підприємстві становитиме 100 % та підтверджена узгодженим набором активів та пасивів).

Останній варіант зміни розміру часток означатиме певну користь для одного із учасників та проте така вигода обумовить і певні податкові наслідки щодо безоплатного отримання корпоративних прав.

Процедура виділу підприємства в процесі проведення реорганізації відбувається за нижче наведеним алгоритмом (див. рис. 4.19).



Рис. 4.19. Алгоритм дій юридичних осіб при виділі

Проводячи процедуру реорганізації шляхом виділу підприємство, що реорганізовується продовжує свою діяльність із змінами у статутних документах, які повинні бути відповідним чином зареєстровані у держреєстраційній службі (шляхом заповнення реєстраційної картки форми № 4) із публікацією інформації про такі зміни у засобах масової інформації.

Одночасно із прийняттям рішення про реорганізацію шляхом виділу необхідно: визначитися із планом виділу; урегулювати умови та порядок виділу; прийняти рішення про створення нової юридичної особи запланованої

організаційно-правової форми та найменування; визначити порядок конвертації частини часток товариства, з якого здійснюється виділ, у частки реорганізованого товариства й товариства, що створюються; прийняти рішення щодо зменшення статутного капіталу товариства, з якого здійснюється виділ; визначити порядок та строк заявлення кредитором своїх вимог зв'язку зі зменшенням статутного капіталу товариства, що реорганізується; призначити комісію з реорганізації (хоча ця вимога за законом не є обов'язковою); обрати уповноважену особу, якій надаються повноваження здійснювати дії, пов'язані із створенням (реєстрацією) нової юридичної особи шляхом виділу.

Спеціально створена комісія з реорганізації підприємства повинна провести роботи із звірки заборгованостей із контрагентами, провести інвентаризацію майна та зобов'язань оформивши отриманні результати належним чином. Після завершення законодавчо встановленого терміну роботи із кредиторами на загальних зборах учасників переважною більшістю голосів (50 % + 1 голос) затверджується розподільчий баланс та зміни до статуту (або його нової редакції із зазначенням розміру нового статутного капіталу).

Оскільки рішення про виділ підлягає обов'язковій державній реєстрації, то після його прийняття необхідно звернутися до державного реєстратора із пакетом документів, що включає:

- оригінал або нотаріально завірнену копію рішення засновників (учасників) про виділ;
- документ про оплату за публікацію інформації про прийняте рішення;
- паспорт і документ, що підтверджує повноваження особи (якщо документи подаються особисто).

У період роботи з кредиторами вони мають право вимагати дострокового погашення або припинення відповідних зобов'язань підприємства та відшкодувати їм збитки. Після закінчення терміну роботи з кредиторами у разі їх незаявлення про дострокове задоволення вимог, це зовсім не означає припинення таких зобов'язань. У такому випадку кредитор лише втрачає право на достроковість погашення, а очікує його планового виконання (або реорганізованим підприємством, або виділенням).

Для проведення державної реєстрації товариства, що створюється шляхом виділу, державному реєстратору надсилають поштою із описом вкладення або подають особисто наступні документи:

- заповнену реєстраційну картку на проведення державної реєстрації юридичної особи;
- примірник оригіналу (або нотаріально завірнену копію) рішення загальних зборів реорганізованого товариства про створення нового товариства шляхом виділу;
- два примірники установчих документів (статуту);

- інформацію з документами, що підтверджують структуру власності засновників-юридичної особи, що надає можливість установити фізичних осіб – власників істотної участі цих юридичних осіб;
- примірник оригіналу (або нотаріально завірнену копію) розподільчого балансу.

Якщо у результаті виділу передбачається скорочення штату працівників, то згідно Кодексу законів про працю, необхідно припинити трудові відносини із ними та належним чином їх оформити. Якщо ж підприємство, що підлягає реорганізації шляхом виділу, займається ліцензованою діяльністю, у нього постає питання подальшого використання ліцензії. Оскільки однозначної відповіді щодо ліквідації ліцензії у таких випадках діюче законодавство не подає, то варто до органів ліцензування надати інформацію та підтверджуючі документи про реорганізацію (у 10-денний термін). А вже сам орган ліцензування прийматиме рішення щодо подальшої дії вже наявної ліцензії чи видачу підприємству нової. Що стосується нового підприємства, утвореного в результаті виділу, то в разі ведення ним підліцензійних видів діяльності, йому варто звернутися за нею із відповідною заявою. Потреби ж в переоформленні торгових патентів реорганізованого підприємства, що продовжує здійснювати патентовану діяльність, не повинно бути. Це зумовлено тим, що така юридична особа не припиняється та її реквізити не змінюються.

4. Перетворення підприємств: поняття, порядок прийняття рішення про перетворення, призупинення обігу акцій, реєстрація правонаступника

Під час функціонування підприємств змінюються як внутрішні, так і зовнішні умови їх господарювання, що призводить до необхідності зміни форми організації бізнесу. Тому, має місце такий спосіб реорганізації як перетворення. Перетворення (або реорганізація без будь-яких змін розмірів підприємства) застосовується з метою приведення у відповідність правової форми організації господарської діяльності до внутрішніх та зовнішніх умов ведення бізнесу, що змінюються. У тому числі з метою розширення можливостей фінансування, в рамках реалізації політики реструктуризації управління тощо. Окрім того, основними причинами потреби у зміні організаційної форми підприємства є: зміни податкового законодавства, потреби у розширенні доступу до фінансових ресурсів, залучення нових інвесторів, коригування стратегічних цілей тощо.

Отже, **перетворення** – це спосіб реорганізації, який передбачає зміну форми власності або організаційно-правової форми юридичної особи без припинення господарської діяльності підприємства. При перетворенні одного

підприємства в інше до підприємства, яке щойно виникло, переходять усі майнові права та обов'язки колишнього підприємства.

Особливості проведення процедури перетворення подані на рис. 4.20.

Найпоширенішими прикладами перетворення підприємств є такі: товариство з обмеженою відповідальністю реорганізується в акціонерне товариство і навпаки; приватне підприємство реорганізується в товариство з обмеженою відповідальністю.



Рис. 4.20. Особливості перетворення

Варто наголосити, що акціонерне товариство може перетворюватися лише на інше господарське товариство або виробничий кооператив (стаття 87 Закону України «Про акціонерні товариства» [29]). При цьому слід пам'ятати, що у ТОВ максимально допустима кількість учасників – 100 осіб. Також учасниками товариства, яке створюється в результаті перетворення ПрАТ, можуть стати лише акціонери останнього на дату ухвалення рішення про перетворення.

На рис. 4.21 подано орієнтований алгоритм процесу перетворення приватного акціонерного товариства на товариство з обмеженою відповідальністю. Як бачимо з рис. 4.21, початковим етапом перетворення є прийняття такого рішення, яке затверджується планом перетворення. Зазначений план повинен містити інформацію про:

- повне найменування й реквізити товариства;
- порядок і коефіцієнти конвертації акцій (або суми грошових виплат акціонерам);

- відомості про права, які надаватимуться ТОВ- правонаступником власникам інших цінних паперів ПрАТ, що припиняється;
- інформацію про запропонованих осіб, які стануть посадовцями у ТОВ- правонаступника після завершення перетворення.



Рис. 4.21. Алгоритм процесу перетворення ПрАТ на ТОВ

До плану перетворення зазвичай додають пояснення, у якому дається економічне обґрунтування доцільності перетворення, перелік методів, застосовуваних для оцінки вартості майна ПрАТ і визначення конвертації акцій та інших цінних паперів товариства.

Рішення про перетворення ПрАТ оформлюють протоколом загальних зборів акціонерів. У цей момент затверджується план перетворення та у 3-денний термін необхідно звернутися до державного реєстратора із питанням

припинення юридичної особи (реєстраційний збір не сплачується) та публікації оголошення про припинення цього підприємства (плата за публікацію теж не сплачується).

ПрАТ після прийняття рішення про перетворення проводить роботу із кредитором (спершу, направляючи повідомлення у 30-денний термін після прийняття такого рішення). Кредитор, який отримав повідомлення і вимоги якого не забезпечено заставою або порукою, у свою чергу у 20-денний термін після направлення йому такого повідомлення, може звернутися з письмовою вимогою до товариства:

- або про забезпечення виконання зобов'язань шляхом укладання договорів застави чи поруки;

- або про дострокового припинення або виконання зобов'язань перед ним і відшкодування збитків.

Розгляд кожної вимоги проходить не більше 30 днів.

Після ухвалення рішення у 10-денний термін комісія з реорганізації має надати територіальному органу НКЦПФР такі документи для призупинення обігу акцій:

1) заяву про призупинення акцій;

2) копію рішення загальних зборів про припинення ПрАТ шляхом перетворення та призначення комісії з реорганізації;

3) копію опублікованого повідомлення про проведення загальних зборів акціонерів, де ухвалено рішення про перетворення;

4) довідку про укладення договору про обслуговування випуску цінних паперів й оформлення глобального сертифіката;

5) довідку про наявність державної частки в статутному капіталі емітента на дату ухвалення рішення про припинення із зазначенням такої частки.

Для захисту прав акціонерів ПрАТ зобов'язано здійснити оцінку й викуп акцій акціонерів (за ціною не меншою ринкової, обчислюється станом на день, що передує дню опублікування повідомлення про скликання загальних зборів акціонерів, де ухвалено рішення про перетворення). Акціонерами акції яких підлягають викупу є ті, що:

- зареєструвалися для участі у загальних зборах акціонерів, до порядку денного яких винесено питання про перетворення ПрАТ;

- проголосували проти перетворення;

- протягом 30 днів після ухвалення рішення загальними зборами про перетворення подали товариству письмову вимогу щодо викупу в них акцій.

Усі інші акції підлягають конвертації в частки товариства- правонаступника й розподіляються серед його учасників.

Після закінчення терміну для пред'явлення вимог кредитором комісія з припинення юридичної особи складає передавальний акт. Законодавчо

затверджених вимог щодо його форми немає, тому зазвичай його формують у вигляді комплексу «заключної» фінансової звітності. Єдиною умовою щодо його формування є наявність інформації про правонаступництво за всіма зобов'язаннями юрособи, що припиняється, щодо всіх її кредиторів і боржників, включаючи спірні зобов'язання. Поданий передавальний акт обов'язково повинен бути затверджений на загальних зборах та переданий державному реєстратору за місцем реєстрації припиненого та новоствореного підприємств.

Наступним етапом перетворення є проведення установчих зборів створюваного ТОВ, де потрібно затвердити його статут та обрати органи управління. Розподіл часток, що є обов'язковим, відбувається зі збереженням співвідношення кількості акцій, яке існувало у статутному капіталі ПрАТ, що перетворюється. При цьому розмір статутного капіталу новоствореного товариства на дату його утворення має бути рівним величині статутного капіталу ПрАТ, що припиняється (за мінусом номінальної вартості акцій, що не підлягають обміну).

Одночасно затвердження передавального акта дозволяє розпочати процедуру скасування реєстрації випуску акцій. Для цього у 10-денний термін (робочих днів) до територіального органу НКЦПФР необхідно подати такі документи:

- заяву про скасування випуску акцій;
- копію рішення про припинення приватного акціонерного товариства шляхом перетворення і призначення комісії з припинення, засвідчену підписом голови комісії з припинення і печаткою товариства;
- копію опублікованого згідно з вимогами законодавства повідомлення про проведення загальних зборів акціонерів, на яких прийнято рішення про припинення акціонерного товариства шляхом перетворення, засвідчену підписом голови комісії з припинення та печаткою товариства (подається у разі прийняття відповідного рішення загальними зборами акціонерів);
- довідку про персональне повідомлення акціонерів про проведення загальних зборів акціонерів (у спосіб, передбачений статутом товариства), на яких прийнято рішення щодо скасування рішення про припинення акціонерного товариства шляхом перетворення, засвідчену підписом голови комісії з припинення та печаткою товариства, що містить дані про дату (або дати початку та закінчення) і спосіб надсилання повідомлення акціонерам, дату складення переліку акціонерів, які мають бути повідомлені про проведення загальних зборів (подається у разі прийняття відповідного рішення загальними зборами акціонерів);
- довідку про укладення договору про обслуговування випусків цінних паперів і оформлення глобального сертифіката (при бездокументарній формі

існування акцій) або довідку про наявність (відсутність) у Центральному депозитарії цінних паперів документів системи реєстру власників іменних цінних паперів (при документарній формі існування акцій), засвідчену підписом уповноваженої особи та печаткою Центрального депозитарію цінних паперів;

- довідку про наявність (відсутність) у емітента документів системи реєстру власників іменних цінних паперів (при документарній формі існування акцій), засвідчену підписом голови комісії з припинення та печаткою товариства. У разі відсутності у емітента документів системи реєстру власників іменних цінних паперів довідка має містити інформацію про особу, яка зберігає документи системи реєстру власників іменних цінних паперів;

- довідку про наявність державної частки у статутному капіталі емітента на дату прийняття рішення про припинення із зазначенням такої частки, засвідчену підписом голови комісії з припинення та печаткою товариства [109].

Наступним етапом є звернення до державного реєстратора та реєстрація нової юридичної особи, створеної внаслідок перетворення. Варто зазначити, що код ЄДРПОУ у ТОВ- правонаступника буде тим, що й у перетвореного ПрАТ. На противагу, ліцензії та інші дозвільні документи – будуть ліквідовані.

І на завершення, голова комісії з припинення (або уповноважена ним особа) має подати особисто або листом з описом вкладення наступні документи для проведення державної реєстрації припинення ПрАТ:

- Заповнену реєстраційну картку на проведення державної реєстрації припинення юридичної особи в результаті злиття, приєднання, поділу або перетворення (форма № 7). У ній повинна міститися інформація: про підстави припинення (слід вказати: «Рішення засновників (учасників) або уповноваженого органу юридичної особи»); про дату затвердження передавального акта (це дата ухвалення рішення загальними зборами, на яких він був розглянутий); про правонаступника, утвореного в результаті перетворення.

- Оригінал або нотаріально завірена копія передавального акта (підписаний головою комісії з реорганізації та затверджений рішенням загальних зборів учасників юридичної особи, що перетворюється).

- Довідка з архівної установи про прийняття документів, що підлягають довгостроковому зберіганню.

- Документ про узгодження плану реорганізації з органом фіскальної служби (за наявності податкового боргу).

- Довідку органу державної фіскальної служби про відсутність заборгованості зі сплати податків і зборів (форми №22-ОПП).

- Довідку органу державної фіскальної служби про відсутність заборгованості зі сплати єдиного внеску (форми №3-ЄСВ).

- Для акціонерних товариств додатково слід подати копію розпорядження про скасування реєстрації випуску акцій, засвідчену Національною комісією із цінних паперів і фондового ринку.

На цьому процедура перетворення вважається завершеною.

5. Бухгалтерський облік у підприємствах при їх реорганізації

Як уже згадувалося, період діяльності підприємства від моменту прийняття рішення про проведення реорганізації та до моменту державної реєстрації відповідних змін (ліквідації чи перереєстрації підприємства) є часом реорганізації. У цей період, виходячи із принципу безперервності, підприємство продовжує вести свою як господарську діяльність, так і діяльність з приводу організації власне реорганізації. Кожен напрямок діяльності супроводжуватиметься витратами, які повинні знайти своє відображення у системі обліку.

Формуючи обліково-аналітичну інформацію під час реорганізації підприємства, як наголошує Назарова І. Я., варто пам'ятати основні принципи (див. рис. 4.22).

<i>Принципи:</i>	
1	- усі активи, зобов'язання, права і обов'язки при реорганізації попередньо функціонуючого суб'єкта на підставі передавального акту переходять до новоствореної структури;
2	- наявність майна та зобов'язань кожного суб'єкта при злитті, приєднанні, поділі чи виділі має бути підтверджена проведеною інвентаризацією, дані якої враховуються при складанні звітності;
3	- при приєднанні одного суб'єкта до іншого до останнього переходять усі права і обов'язки того підприємства, яке приєднується;
4	- при поділі до новоутворених структур переходять усі права і обов'язки попереднього суб'єкта господарювання;
5	- потрібно виділити майно і зобов'язання кожної новоутвореної структури при поділі чи виділі у розподільчому балансі, сумарна вартість яких має відповідати даним загального балансу;
6	- кінцем звітного періоду вважається дата реорганізації, на яку мають бути складені баланс та інші форми звітності;
7	- дата складання такої звітності може не збігатися з кінцем календарного звітного періоду;
8	- у ролі вступного балансу новоутворених структур виступають дані розподільчого балансу на дату початку їх діяльності після державної реєстрації;
9	- на дату реорганізації звітність складається за формами і змістом подання річної

Рис. 4.22. Принципи формування обліково-аналітичної інформації у процесі реорганізації підприємства

Правонаступництво у частині виконання всіх майнових прав та обов'язків, в т. ч. і з питань ведення бухгалтерського та податкового обліку у підприємств, що проходять процедуру укрупнення можна схематично зобразити наступним чином (рис. 4.23).

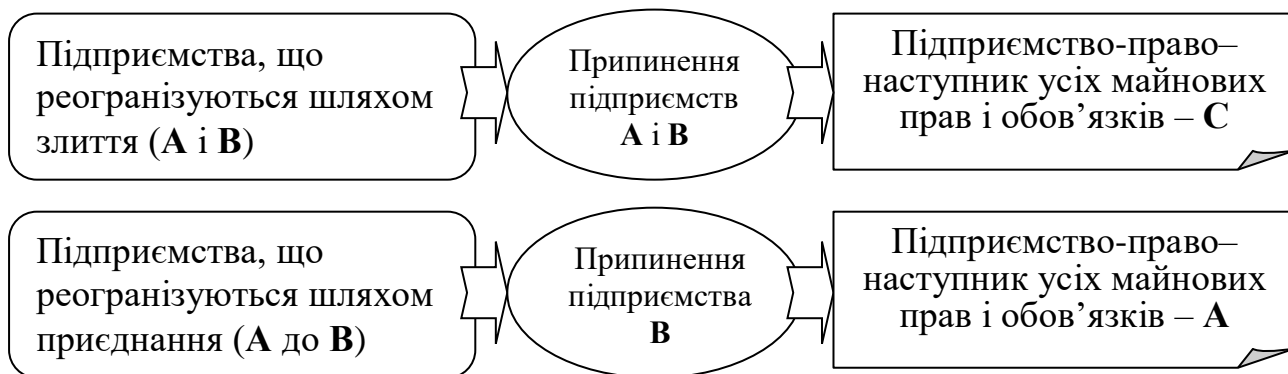
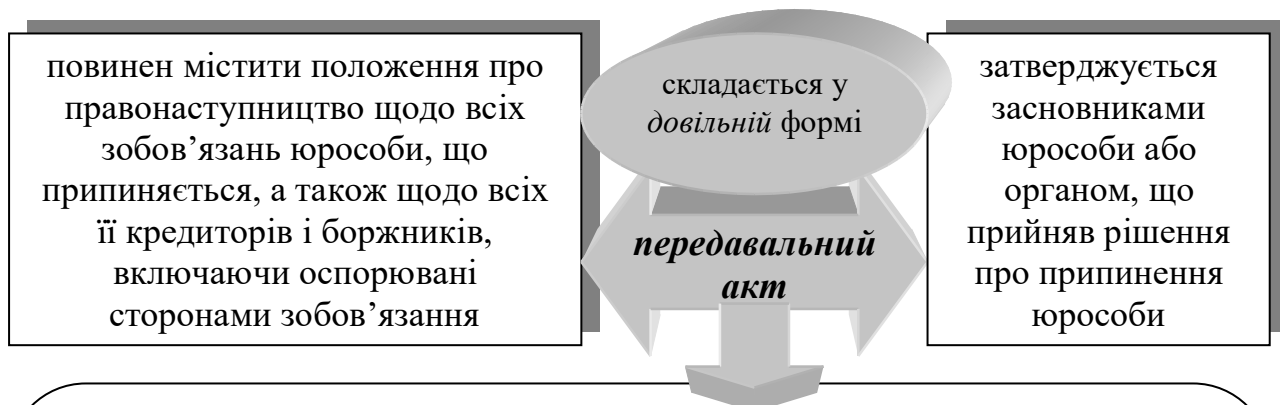


Рис. 4.23. Правонаступництво під час укрупнення підприємств у частині виконання всіх майнових прав та обов'язків, їх обліку

Стаття 107 Цивільного кодексу України вимагає після закінчення терміну для заявлення вимог кредиторів (у тому числі їх задоволення або відхилення), щоб комісією з припинення такої юридичної особи було складено передавальний акт. Оскільки законодавчо не встановлено вимог щодо його оформлення, він складається у довільній формі, проте повинен відповідати певним вимогам (див. рис. 4.24).



У додатках до передавального акта подають:

- баланс на дату об'єднання, в якому зазначають усі активи і пасиви, що передаються (у окремому додатку також наводять докладне розшифрування кожного рядка балансу у тисячах гривень без десяткових знаків або з одним десятковим знаком);
- відповідні господарські договори, що підтверджують як діючі, так і оспорювані зобов'язання сторін;
- інші необхідні документи, що підтверджують право власності на майно, майнові права та їх вартість.

Рис. 4.24. Вимоги до оформлення передавального акта ліквідованих внаслідок укрупнення підприємств

При передаванні активів, які містять певну технічну документацію тощо (наприклад, основних засобів та подібних їм видів активів), необхідно разом із ними передавати картки аналітичного обліку та належну їм технічну документацію. При формуванні відомостей про дебіторську або кредиторську заборгованість слід також долучати акти звіряння розрахунків з дебіторами або кредиторами (за їх наявності), відмічати також інформацію про їх повідомлення з приводу змін правонаступника заборгованості. Не менш важливим є формування розшифровок аналітичного обліку коштів, що підлягають подальшій передачі правонаступнику. З цього приводу рекомендовано зазначити всі види банківських рахунків у відповідних відділеннях банків, де зберігаються ці суми.

Формування балансів новостворених підприємств (якщо йде мова про злиття) і підприємств, до яких приєднано юридичну особу (у випадку приєднання), зазвичай відбувається шляхом арифметичного додавання відповідних статей. Відмінності існують тільки у тому, що:

- формується новий вступний баланс юридичної особи при злитті;
- а при приєднанні змін підлягає тільки баланс того підприємства, до якого було приєднано одну або декілька інших юридичних осіб.

Саме ці відмінності і матимуть вплив на подальші бухгалтерські записи, що відображатимуть господарські операції зі злиття чи приєднання. При цьому розмір частки у статутному капіталі при злитті підприємств і об'єднанні їх статутних капіталів повинна, наголошує О. І. Пилипенко, якщо інше не обумовлене рішенням власників корпоративних прав, формуватися з урахуванням розміру джерел власних засобів (чистих активів), що передаються [84].

З метою дотримання достовірності інформації при злитті (приєднанні) підприємств у системі бухгалтерського обліку початкові залишки за усіма статтями балансу можна ввести двома способами:

по-перше, через відображення інформації щодо формування вхідних залишків за активами і пасивами відповідними бухгалтерськими записами щодо кожного окремого підприємства, яке бере участь у цьому процесі;

по-друге, через введення початкових залишків, що були отримані внаслідок сумування (при приєднанні, якщо приєднується більше, ніж два підприємства). У цьому випадку потрібно використовувати дані аналітичного обліку усіх статей балансу, які зазначені у додатку до передавального акта: за основними засобами, іншими необоротними активами, товарно-матеріальними цінностями, розрахунками з контрагентами і заборгованістю перед бюджетом у розрізі податків, зборів та обов'язкових платежів тощо. А результати додавання рекомендовано відобразити у робочому розрахунковому документі.

Як проміжний рахунок – з метою дотримання принципу подвійного запису – при формуванні передачі майна та зобов’язань можна використовувати субрахунки 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» і 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (або ж рахунки 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» чи 67 «Розрахунки з учасниками»). При веденні обліку автоматизованим способом та використанні спеціальних бухгалтерських програм підприємствами може застосовуватися т. зв. проміжний рахунок «00», який не передбачений діючим сьогодні Планом рахунків [87].

Передачу активів та пасивів здійснюють, як правило, складаючи наступні бухгалтерські проведення:

– юридична особа, що передає активи та пасиви, відображає ці операції за дебетом (або кредитом) субрахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» і кредитом рахунків обліку активів 1–3 класу Плану рахунків [87] тощо (або дебетом рахунків обліку пасивів відповідно 4–6 класу тощо);

– юридична особа – правонаступник робить зворотні проведення для відображення прийняття активів та пасивів на свій баланс, використовуючи субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Приклад 1. Підприємствами «А» та «Б» прийнято рішення про реорганізацію шляхом об’єднання бізнесу у формі злиття у підприємство «В». Інформація із балансів підприємств, що реорганізуються та новоствореного підприємства подано у таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

Баланси підприємств «А» і «Б» до реорганізації та новоствореного «В» після об’єднання у формі злиття

Стаття	Код рядка	А	Б	В
		Сума, тис. грн.		
1	2	3	4	5
АКТИВ				
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи	1000	67	1	68
- первісна вартість	1001	85	3	88
- накопичена амортизація	1002	18	2	20
Незавершені капітальні інвестиції	1005	120	0	120
Основні засоби:	1010	260	7	267
- первісна вартість	1011	358	31	389
- знос	1012	98	24	122
Інші фінансові інвестиції	1035	–	2 ¹	– ²
Усього за розділом I	1095	447	10	455
II. Оборотні активи				
Запаси	1100	48	53	101
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	18	75 ³	87 ²
Гроші та їх еквіваленти	1165	11	9	20
Усього за розділом II	1195	77	137	208
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття				
Баланс	1300	524	147	663

1	2	3	4	6
ПАСИВ				
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	40 ⁴	12	60 ⁵
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	477	(99)	368 ⁶
Усього за розділом I	1495	517	(87)	428
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		–	–	–
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		–	–	–
Короткотермінові кредити банків	1600	–	178	178
Поточна кредиторська заборгованість за:				
за товари, роботи, послуги	1615	7 ⁷	56	57 ²
Усього за розділом III	1695	7	234	235
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700			
Баланс	1900	524	147	663

Примітка:

¹ – Частка у статутному капіталі підприємства «А».

² – Виключаються показники, що відображають взаєморозрахунки між підприємствами, які зливаються.

³ – У т. ч. дебіторська заборгованість підприємства «А» у сумі 6 000 грн. Строк позовної давності не закінчився. Для спрощення припустимо, що у результаті проведених операцій між підприємствами «А» і «Б» не виникло ні прибутку, ні збитку.

⁴ – У т. ч. частка підприємства «Б» у розмірі 2 000 грн.

⁵ – Розмір статутного капіталу, установлений засновниками у разі злиття. Під час злиття підприємств «А» і «Б» їхні засновники вирішили збільшити розмір статутного капіталу нового підприємства «В» за рахунок власних джерел підприємств (нерозподіленого прибутку), що зливаються, і встановити його в розмірі 60 000 грн.

⁶ – Загальну суму прибутку зменшено на 10 000 грн., суму, на яку збільшено статутний капітал.

⁷ – У т. ч. кредиторська заборгованість підприємства «Б» у сумі 6 000 грн.

Під час злиття залишки на рахунках вступного балансу нового підприємства- правонаступника («В») формуються як сума відповідних залишків майна та зобов'язань, зазначених у передавальних актах підприємств, які зливаються («А» і «Б»). При цьому обов'язково проводиться коригування на існуючі відносини таких підприємств, що об'єднуються. Тобто в цьому випадку в рядках балансу підприємства «В» відображаються;

- «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги» – 87 000 грн. Це сума дебіторської заборгованості підприємств «А» (18 000 грн.) і «Б» (75 000 грн.) за вирахуванням дебіторської заборгованості підприємства «Б» (6 000 грн.);

- «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» – 57 000 грн. Це сума кредиторської заборгованості підприємств «Б» (56 000 грн.) і «А» (7 000 грн.) за вирахуванням кредиторки підприємства «Б» (6 000 грн.);

- «Зареєстрований (пайовий) капітал» – 60 000 грн. Якби засновники залишили розмір статутного капіталу під час злиття без змін, то до цього рядка потрапила б сума статутного капіталу підприємств «Б» (12 000 грн.) і «А» (40 000 грн.) за вирахуванням фінансової інвестиції підприємства «Б» (2 000 грн.). Разом: 50 000 грн. (12 000 грн. + 38 000 грн.). Різниця 10 000 грн. (60 000 грн. – 50 000 грн.) між існуючим і нововстановленим розміром статутного капіталу покривається за рахунок нерозподіленого прибутку;

- «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» – значення з урахуванням збільшення статутного капіталу, тобто 368 000 грн. (477 000 грн. – 99 000 грн. – 10 000 грн.);

• «Інші фінансові інвестиції» – ставиться прочерк, адже фінансові інвестиції підприємств «А» і «Б», які зливаються, складаються лише з інвестицій підприємства «Б» у підприємство «А», а внутрішні відносини до балансу не включаються.

Значення решти рядків вступного балансу підприємства «В» є сумами значень відповідних рядків балансів підприємств «А» і «Б».

Таблиця 4.2

Облік передачі активів та пасивів підприємствами, які припиняються

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, тис. грн.	
		Дт	Кт	П-во А	П-во Б
Передано:					
1.	Нематеріальні активи (залишкова вартість)	683	12	1	67
2.	Незавершені капітальні інвестиції	683	151	–	120
3.	Основні засоби (залишкова вартість)	683	10	7	260
4.	Фінансові інвестиції	683	143	2	–
5.	Товари	683	281	53	48
6.	Дебіторська заборгованість за товари	683	361	75	18
7.	Кошти у національній валюті	683	311	9	11
8.	Зареєстрований капітал	401	683	12	40*
9.	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	44	683	(99)	477
10.	Зобов'язання за короткостроковими кредитами банку в національній валюті	601	683	178	–
11.	Поточна кредиторська заборгованість за товари	631	683	56	7**

Примітка:

* У т. ч. частка підприємства «Б» – 2 000 грн.

** У т. ч. кредиторська заборгованість підприємства «Б» – 6 000 грн.

Таблиця 4.3

Облік приймання активів та пасивів від підприємств «А» і «Б» приймаючою (стороною підприємством «В»)

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума
		Дт	Кт	
1.	Нематеріальні активи (залишкова вартість)	12	683	68
2.	Незавершені капітальні інвестиції	151	683	120
3.	Основні засоби (залишкова вартість)	152	683	267
4.	Товари	281	683	101
5.	Дебіторська заборгованість за товари	361	683	87*
6.	Кошти у національній валюті	311	683	20
7.	Зареєстрований капітал	683	401	60**
8.	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	683	44	368**
9.	Зобов'язання за короткостроковими кредитами банку в національній валюті	683	601	178
10.	Поточна кредиторська заборгованість за товари	683	631	57*

Примітка:

* До сум кредиторських і дебіторських заборгованостей, отриманих від підприємств «А» і «Б», включена їхня взаємна заборгованість у розмірі 6 000 грн. На суму такої переданої заборгованості в обліку підприємства «В» буде проведено зарахування, яке відобразатиметься записом Дт 631 Кт 361 – 6 000 грн.

** В обліку підприємства «В» потрібно зменшити суму переданого прибутку на суму збільшення внеску до статутного капіталу записом: Дт 441 Кт 401 – 10 000 грн.

Приклад 2. Підприємство «А» реорганізовується шляхом приєднання до підприємства «Б». Інформація про активи та пасиви підприємств «А» і «Б» до реорганізації та підприємства «Б_р» після приєднання подано у таблиці 4.4.

Таблиця 4.4

Баланси підприємств що реорганізуються «А» і «Б», та нового «Б_р»

Стаття	Код рядка	А	Б	Б _р
		Сума, тис. грн.		
АКТИВ				
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи	1000	67	1	68
- первісна вартість	1001	85	3	88
- накопичена амортизація	1002	18	2	20
Незавершені капітальні інвестиції	1005	120	0	120
Основні засоби:	1010	260	7	267
- первісна вартість	1011	358	31	389
- знос	1012	98	24	122
Інші фінансові інвестиції	1035	–	2 ¹	– ²
Усього за розділом I	1095	447	10	455
II. Оборотні активи				
Запаси	1100	48	53	101
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	18	75 ³	87 ²
Гроші та їх еквіваленти	1165	11	9	20
Усього за розділом II	1195	77	137	208
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття				
Баланс	1300	524	147	663
ПАСИВ				
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	40 ⁴	12	50 ²
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	477	(99)	378
Усього за розділом I	1495	517	(87)	428
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення				
III. Поточні зобов'язання і забезпечення				
Короткотермінові кредити банків	1600	–	178	178
Поточна кредиторська заборгованість за:				
за товари, роботи, послуги	1615	7 ⁵	56	57 ²
Усього за розділом III	1695	7	234	235
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття				
Баланс	1900	524	147	663

Примітка:

¹ – Частка у статутному капіталі підприємства «А».

² – Виключаються показники, що відображають взаєморозрахунки між підприємствами, які зливаються.

³ – У т. ч. дебіторська заборгованість підприємства «А» у сумі 6 000 грн. Строк позовної давності не закінчився. Для спрощення припустимо, що у результаті проведених операцій між підприємствами «А» і «Б» не виникло ні прибутку, ні збитку.

⁴ – У т. ч. частка підприємства «Б» у розмірі 2 000 грн.

⁵ – У т. ч. кредиторська заборгованість підприємства «Б» у сумі 6 000 грн.

Таблиця 4.5

Облік передачі активів та пасивів підприємствами, які припиняються

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, тис. грн.
		Дт	Кт	П-во А
Передано:				
1.	Нематеріальні активи (залишкова вартість)	683	12	1
2.	Незавершені капітальні інвестиції	683	151	–
3.	Основні засоби (залишкова вартість)	683	10	7
4.	Фінансові інвестиції	683	143	2
5.	Товари	683	281	53
6.	Дебіторська заборгованість за товари	683	361	75
7.	Кошти у національній валюті	683	311	9
8.	Зареєстрований капітал	401	683	12
9.	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	44	683	(99)
10.	Зобов'язання за короткостроковими кредитами банку в національній валюті	601	683	178
11.	Поточна кредиторська заборгованість за товари	631	683	56

Примітка:

У наступній таблиці подано інформацію про порядок відображення в обліку приймаючою стороною підприємством «Б_р» активів і пасивів.

Таблиця 4.6

Облік приймання активів та пасивів приймаючою (стороною підприємством «Б_р»)

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума
		Дт	Кт	
1.	Нематеріальні активи (залишкова вартість)	12	683	67
2.	Незавершені капітальні інвестиції	151	683	120
3.	Основні засоби (залишкова вартість)	152	683	260
4.	Товари	281	683	48
5.	Дебіторська заборгованість за товари	361	683	18
6.	Кошти у національній валюті	311	683	11
7.	Зареєстрований капітал	683	401	40*
8.	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	683	44	477
9.	Зобов'язання за короткостроковими кредитами банку в національній валюті	683	601	–
10.	Поточна кредиторська заборгованість за товари	683	631	7**

Примітка:

* У т. ч. частка підприємства «Б» у статутному капіталі підприємства «А» – 2 000 грн. В обліку підприємства «Б» буде проведено зарахування записом: Дт 401 «Статутний капітал» Кт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» – 2 000 грн.

** У т. ч. кредиторська заборгованість перед підприємством «Б» – 6 000 грн. На суму такої переданої заборгованості в обліку підприємства «Б_р» буде проведено зарахування записом: Дт 631 (у частині отриманої заборгованості підприємства «А» перед підприємством «Б») Кт 361 (заборгованість підприємства «А») – 6 000 грн.

Варто наголосити, що перед реорганізацією проводиться позапланова документальна податкова перевірка. Передача платником, який призупиняється шляхом реорганізації, активів та пасивів підприємству- правонаступнику не супроводжується визнанням доходів та витрат.

Якщо ж мова йде про подрібнення підприємств, то основним бухгалтерським документом, що підтверджує процес розподілу майна виступає розподільчий баланс. Варто відмітити, що найбільш складною процедурою при складанні розподільчого балансу, на думку І. Я. Назарової, є закріплення за новоутвореними суб'єктами зобов'язань. За новою господарською одиницею доцільно закріплювати правонаступництво лише за зобов'язаннями з кредиторами, коли:

- встановлено, що визнане раніше зобов'язання стосується діяльності, яка виділяється у самостійну господарську одиницю (наприклад, заборгованість з оплати праці працівників, які переходять до новоутвореного суб'єкта);

- зобов'язання виникло в результаті ресурсного забезпечення господарського чи географічного сегменту, який виділяється, і ці ресурси за розподільчим балансом переходять до новоутвореної одиниці;

- існує ймовірність, що такі зобов'язання у новоутвореної особи й надалі будуть виникати (наприклад, за комунальними платежами, податками тощо) [73].

Тому І. Я. Назарова пропонує наступні основні етапи та порядок формування розподільчого балансу, що подано на наступному рис. 4.25.

Після дати формування розподільчого балансу (але до моменту реєстрації (перереєстрації) новостворених суб'єктів) виникають певні операції, що повинні бути внесені в систему обліку та враховані при формуванні вступних балансів новостворених суб'єктів (рис. 4.26).

При здійсненні реорганізаційних перетворень, що пов'язані зі зміною організаційно-правового статусу чи форми власності суб'єкта вихідним документом з передачі майна, капіталу та зобов'язань також є передавальний акт. Формуючи його, потрібно пам'ятати, що він повинен містити інформацію не лише про величину окремих складових майна та зобов'язань, а й безпосередньо про факти передачі активів і пасивів уже новому власнику.

Передавальний акт І. Я. Назарова справедливо пропонує будувати за центрами відповідальності із зазначенням конкретних матеріально-відповідальних осіб, керівників підрозділів [73].

Як додаткові додатки складають детальні розшифровки статей (рядків) передавального балансу. У них слід наводити інформацію про статті балансу у гривнях з копійками, що спростить порядок відображення їх у підприємстві- правонаступнику. До цієї розшифровки необхідно додати копії первинних документів.

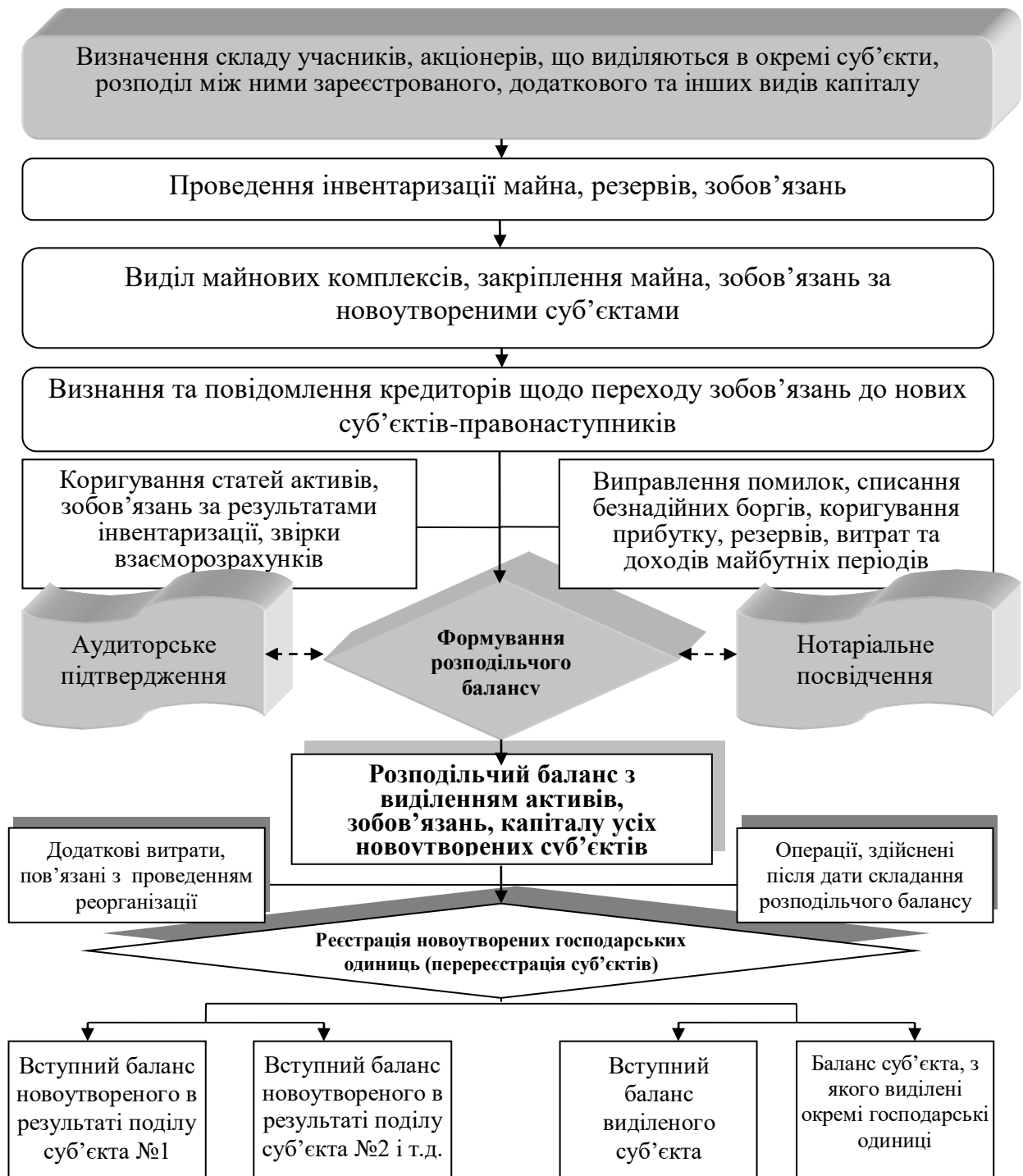


Рис. 4.25. Порядок формування розподільчого балансу

При зміні організаційно-правового статусу господарських товариств обов'язковою умовою є викуп акцій (часток) у акціонерів (учасників), які не бажають приймати участь у новоутвореній в процесі реорганізації структурі. Для відображення в обліку викуплених акцій доцільно використовувати рахунок 45 «Вилучений капітал».

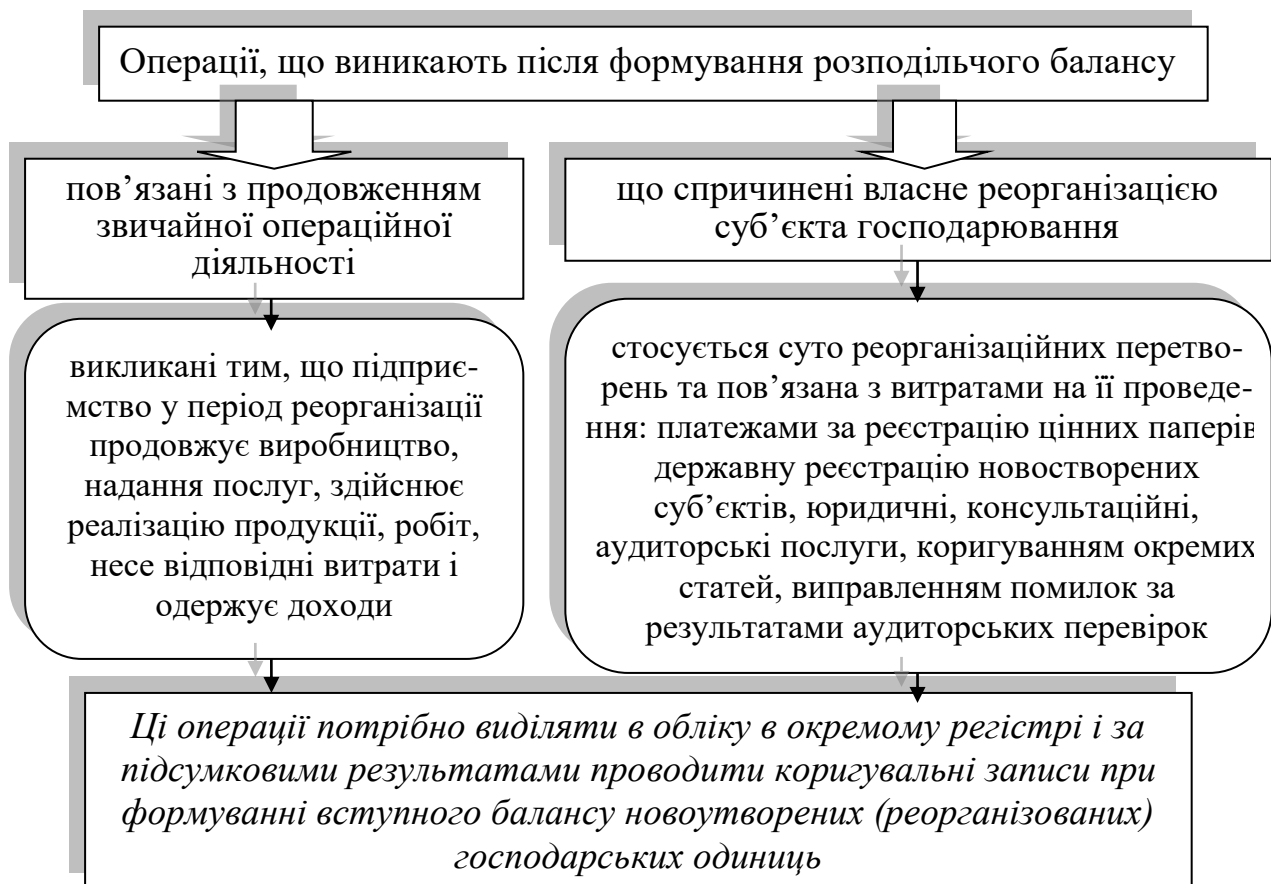


Рис. 4.26. Відображення подій в обліку після формування розподільчого балансу

Записи на зазначеному рахунку 45 «Вилучений капітал» рекомендовано робити за номінальною вартістю вилучених акцій, а не фактичною собівартістю, як цього вимагають діючі нормативні акти з обліку. Це дозволить без додаткових розрахунків визначати в обліку і балансі фактично внесену акціонерами суму статутного капіталу за схемою: заявлений (zareєстрований) статутний капітал (рахунок 40) мінус неоплачений та вилучений капітал (відповідно рахунки 46 та 45) [73].

Після завершення виконання всіх операцій щодо передачі майна та зобов'язань кінцеві сальдо за усіма рахунками бухгалтерського обліку правопередника повинні дорівнювати нулю.

Приклад 3.

Засновниками ТОВ «А» прийнято рішення про реорганізацію шляхом поділу на два нових ТОВ «Б» і ТОВ «В». Засновники підприємства «А» отримують частки у статутних капіталах новостворених, що відповідають їх часткам у товаристві «А». Розподіл майна, зобов'язань та власного капіталу подано у таблиці 4.7, що являє собою розподільчий баланс.

Таблиця 4.7

Інформація із розподільчого балансу

Стаття	Код рядка	А	Б	В
		Сума, тис. грн.		
АКТИВ				
I. Необоротні активи				
Основні засоби	1010	28	16,8	11,2
- первісна вартість	1011	32	19,2	12,8
- знос	1012	(4)	(2,4)	(1,6)
Усього за розділом I	1095	28	16,8	11,2
II. Оборотні активи				
Запаси	1100	44,5	26,7	17,8
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	35	21	14
Гроші та їх еквіваленти	1165	51	30,6	20,4
Усього за розділом II	1195	130,5	78,3	52,2
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття				
Баланс	1300	158,5	95,1	63,4
ПАСИВ				
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	88	52,8	35,2
Додатковий капітал	1410	2,7	1,62	1,08
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	32,8	19,68	13,12
Усього за розділом I	1495	123,5	74,1	49,4
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення				
Довгострокові кредити банків	1510	7,1	4,26	2,84
Усього за розділом II	1595	7,1	4,26	2,84
III. Поточні зобов'язання і забезпечення				
Поточна кредиторська заборгованість за: за товари, роботи, послуги	1615	27,8	16,68	11,12
розрахунками з бюджетом	1620	0,1	0,06	0,04
Усього за розділом III	1695	27,9	16,74	11,16
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття				
Баланс	1900	158,5	95,1	63,4

Бухгалтерський облік з поділу підприємства «А» наведено в таблиці 4.8

Таблиця 4.8

Відображення в обліку передачі операції поділу

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, тис. грн.
		Дт	Кт	П-во А
Облік у підприємства «А»				
1.	Передано основні засоби			
	первісна вартість	683	10	28
	сума зносу	13	10	4
2.	Передано запаси			
	виробничі запаси	683	20	8,5
	товари	683	28	36
3.	Передано:			
	дебіторську заборгованість за товари	683	361	35
	кошти	683	311	51

1	2	3	4	5
4.	Передано статутний капітал	401	683	80
5.	Передано:			
	інший додатковий капітал	425	683	2,7
	нерозподілений прибуток	441	683	32,8
	довгострокові зобов'язання	501	683	7,1
	зобов'язання за розрахунками з бюджетом	641	683	0,1
	кредиторська заборгованість перед постачальниками за товари	631	683	27,8
Облік у підприємства «Б»				
1.	Отримано основні засоби			
	первісна вартість	10	683	16,8
	сума зносу			
2.	Передано запаси			
	виробничі запаси	20	683	8,1
	товари	28	683	18,6
3.	Передано:			
	дебіторську заборгованість за товари	361	683	21
	кошти	311	683	30,6
4.	Передано статутний капітал	683	401	52,8
5.	Передано:			
	інший додатковий капітал	683	425	1,62
	нерозподілений прибуток	683	441	19,68
	довгострокові зобов'язання	683	501	4,26
	зобов'язання за розрахунками з бюджетом	683	641	0,6
	кредиторська заборгованість перед постачальниками за товари	683	631	16,68

Аналогічні бухгалтерські проведення складають і у ТОВ «В».

Приклад 4.

На підставі рішення учасників ТОВ «А» приєднується до ТОВ «Б». При цьому складається передавальний акт (див. зразок, який подано далі).

ЗРАЗОК	
Передавальний акт	
<p>За даним актом передаються активи і пасиви (зведений перелік наведено в додатку 1 до цього акта) від юридичної особи ТОВ «А», яка припиняється, до юридичної особи- правонаступника ТОВ «Б».</p> <p>ТОВ «Б» є правонаступником за всіма зобов'язаннями всіх кредиторів і боржників ТОВ «А». Перелік окремих об'єктів активів і пасивів, які ТОВ «А» передає ТОВ «Б», наведено в додатку 2 до акта.</p>	
<p>ТОВ «А» Миронов С. Г.</p> <p>_____</p> <p style="text-align: center;">(підпис)</p>	<p>ТОВ «Б» Сазонов І. В.</p> <p>_____</p> <p style="text-align: center;">(підпис)</p>

Додаток 1 до передавального акта

Активи і пасиви ТОВ «А» станом на 15.05.2017 р.

(грн.)

	Сума
Актив	
Основні засоби:	
- залишкова вартість	120 700
- первісна вартість	315 200
- знос	194 500
Запаси	95 000
Дебіторська заборгованість за товари	25 000
Кошти на рахунках у банках	47 500
Усього актив	288 200
Пасив	
Статутний капітал	208 000
Кредиторська заборгованість за товари	80 200
Усього пасив	288 200

Додаток 2 до передавального акта

Перелік окремих об'єктів активів і пасивів

1. Основні засоби на загальну суму 120 700 грн., із них:
 - будівля складу (акт приймання-передачі об'єктів основних засобів від 15.05.2017 р. № 7). Первісна вартість складу – 315 200 грн., сума зносу – 194 500 грн.
2. Запаси на загальну суму 95 000 грн., із них:
 - цегла (накладна від 15.05.2017 р. № 5) у кількості 15 000 шт. за ціною 5 грн./шт. (загальна сума 75 000 грн.);
 - профнастил (накладна від 15.05.2017 р. № 3) 200 м² за ціною 100 грн/м² (загальна вартість 20 000 грн.).
3. Дебіторська заборгованість за товари в сумі 25 000 грн., у тому числі:
 - ТОВ «Електронік» – 15 000 грн. Дата виникнення заборгованості – 10.04.2017 р., договір від 01.04.2017 р. № 21;
 - ТОВ «Будинок» – 10 000 грн. Дата виникнення заборгованості – 25.04.2017 р., договір від 10.04.2017 р. № 27.
4. Кошти в банках у загальній сумі 47 500 грн., із них:
 - у КБ «Фінансист» – 30 000 грн.;
 - КБ «Золотий» – 17 500 грн.
5. Статутний капітал у загальній сумі 208 000 грн., у тому числі:
 - Єфімов С. О. (60 %) – 124 800 грн;
 - Зиненко С. І. (40 %) – 83 200 грн.
6. Кредиторська заборгованість за товари в загальній сумі 80 200 грн., у тому числі:
 - ТОВ «Інтер'єр» – 52 000 грн. Дата виникнення – 29.03.2017 р., договір від 01.03.2017 р. № 17;
 - ТОВ «М'який куточок» – 28 200 грн. Дата виникнення – 03.04.2017 р., договір від 01.03.2017 р. № 18.

ТОВ «А»
Миронов С. Г.

(підпис)

ТОВ «Б»
Сазонов І. В.

(підпис)

Операції з приєднання ТОВ «А» до ТОВ «Б» в обліку відображаються так (табл. 4.9)

Таблиця 4.9

Відображення в обліку передачі активів та зобов'язань у процесі приєднання

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік				Сума
		ТОВ «А»		ТОВ «Б»		
		Дт	Кт	Дт	Кт	
1	Передано основні засоби (будівля складу):					
	- первісна вартість	683	103	103	683	315 200
	- сума зносу	131	103	103	131	194 500
2	Передано запаси	683	205	205	683	95 000
3	Передано дебіторську заборгованість	683	361	361	683	25 000
4	Передано кошти	683	311	311	683	47 500
5	Передано статутний капітал	40	683	683	40	208 000
6	Передано кредиторську заборгованість	631	683	683	631	80 200

Реорганізація шляхом приєднання не приводить до появи нової юридичної особи, на відміну від реорганізації шляхом злиття, у результаті якої створюється нова юридична особа. Якщо в реорганізованого підприємства є залишок від'ємного значення з ПДВ, воно може передати його правонаступнику за умови, що на дату підписання передавального акта той є платником ПДВ.

Щоб мінімізувати податкові наслідки реорганізації, рекомендовано до моменту поділу підприємства залишити на балансі реорганізованого підприємства мінімум активів та зобов'язань.

6. Особливості оподаткування операцій з реорганізації у підприємствах- правонаступниках

У процесі реорганізації підприємств проведення нарахувань та сплата податків відбувається не у звичному режимі. Наприклад, що стосується податкового обліку у процесі укрупнення підприємств, то стаття 98 Податкового кодексу України регламентує порядок погашення усіх грошових зобов'язань або наявного податкового боргу у разі реорганізації реорганізованого платника податків. Зокрема, пп. 1.2. цієї ж статті 98 визначає поняття злиття платників податків як передачу майна платника податків до статутних фондів інших платників податків, унаслідок чого відбувається ліквідація платника податків, який зливається з іншими, але не виокремлює окремо поняття приєднання [3]. Тобто, якщо реорганізація здійснюється шляхом об'єднання двох або більше платників податків в одного платника податків з ліквідацією платників податків, що об'єдналися, об'єднаний платник податків набуває усіх прав і обов'язків щодо погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу всіх платників податків, що об'єдналися. При цьому варто пам'ятати, що реорганізація платника податків не змінює строків

погашення грошових зобов'язань або податкового боргу платниками податків, утвореними у результаті такої реорганізації [7].

Під час проведення реорганізації підприємств у формі злиття або приєднання об'єкт обкладення податком на прибуток не виникає, оскільки не відбувається одна із операцій продажу чи безкоштовної передачі активів підприємствами, що припиняють свою діяльність відповідно до норм Податкового кодексу України [3].

Позицію Державної фіскальної служби з приводу податкового обліку отриманих активів підприємством, яке створено внаслідок укрупнення, наведено у п. 14 листа від 21.04.2005 р. №3335/6/12-0216 (слід відмітити, що він стосується будь-якого виду реорганізації). Зокрема, з метою визначення бази оподаткування податком на прибуток реорганізація при будь-якому її виді не є операцією купівлі-продажу підприємства або безкоштовним отриманням активів, тому як наслідок податкових зобов'язань з податку на прибуток у такому випадку не виникає [64].

При приєднанні до правонаступника підприємства усі показники його попередньої діяльності переносяться до нового балансу, а у податковому обліку правонаступника повністю враховуються при визначенні об'єкта і розміру податку на прибуток таким правонаступником. Тому не є винятком і заборгованість зі сплати сум податків до бюджетів всіх рівнів та від'ємне значення об'єкта оподаткування.

У Листі ДФС України від 08.10.2015 р. № 21364/6/99-99-19-02-02-15 [63], що стосується податкового обліку підприємства у разі його реорганізації записано, що «витрати за зобов'язаннями, що передаються правонаступнику у разі реорганізації шляхом приєднання та по яких дата визнання підприємством, що ліквідується, не настала, виникають у правонаступника, який враховує їх при формуванні фінансового результату до оподаткування податком на прибуток за правилами бухгалтерського обліку» [63].

У Листі № 6140/6/15-3415-19 від 06.04.2012 р., було визначено те, що платниками податків, які здійснюють процедуру реорганізації підприємства, податкові зобов'язання не нараховуються, а податковий кредит не коригується. Податкові накладні на операції з такої передачі не виписуються, оскільки операція не є об'єктом оподаткування. Підприємство, до якого приєднується інше підприємство в результаті реорганізації, податковий кредит за такою операцією також не формує [62]. Проте, з 01 січня 2017 р. у Податковому кодексі України та з 22 липня 2017 р. у Порядку № 569³ з'явилися дещо інші норми. Зокрема, щодо ліміту реєстрації ПН/ПК (податкових накладних / розрахунків коригування) вказано наступне (див. рис. 4.27).

³ Постанова КМУ України від 16.10.2014 р. № 569 «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF>

сформована на дату державної реєстрації припинення юридичної особи, використовується під час обчислення суми податку (Σ Накл) правонаступника такого реорганізованого платника податку за умови повідомлення таким реорганізованим платником податку контролюючого органу відповідно до пп. 16.1.10 ПКУ та з урахуванням результатів проведеної згідно з пп. 78.1.7 ПКУ документальної позапланової перевірки

приєднання, злиття, перетворення

**Сума ліміту реєстрації (Σ Накл) платника податку,
реорганізованого шляхом:**

поділу (або з якого здійснюється виділ)

сформована на дату державної реєстрації припинення юридичної особи (державної реєстрації створення юридичної особи правонаступника), використовується під час обчислення суми податку (Σ Накл) правонаступника такого реорганізованого платника податку пропорційно до отриманої частки майна згідно з розподільним балансом за умови повідомлення таким реорганізованим платником податку контролюючого органу відповідно до пп. 16.1.10 ПКУ та з урахуванням результатів проведеної згідно з пп. 78.1.7 ПКУ документальної позапланової перевірки

Рис. 4.27. Порядок визначення ліміту реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування

Сума податку (Σ Накл) платника податку, що реорганізовується шляхом поділу (з якого здійснюється виділ), зазначається таким платником податку у заяві відповідно до розподіленої частки майна згідно з розподільним балансом, яка подається у складі податкової декларації з податку із зазначенням платників податку – правонаступників.

Сума податку (Σ Накл) платника податку, що є правонаступником платника податку, якого реорганізовано, зазначається таким платником податку – правонаступником у заяві відповідно до отриманої частки майна згідно з розподільним балансом, яка подається у складі податкової декларації з податку із зазначенням платників податку, яких реорганізовано. Така заява

подається після підтвердження суми податку (Σ Накл) документальною перевіркою контролюючого органу.

Щодо від'ємного значення ПДВ, то у зміненому пункті 198.7 ПКУ встановлено, що сума від'ємного значення, що підлягає включенню до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду платника, що реорганізується підлягає перенесенню до складу податкового кредиту правонаступника [3]. Процедура перенесення залежить від виду реорганізації (рис. 4.28).

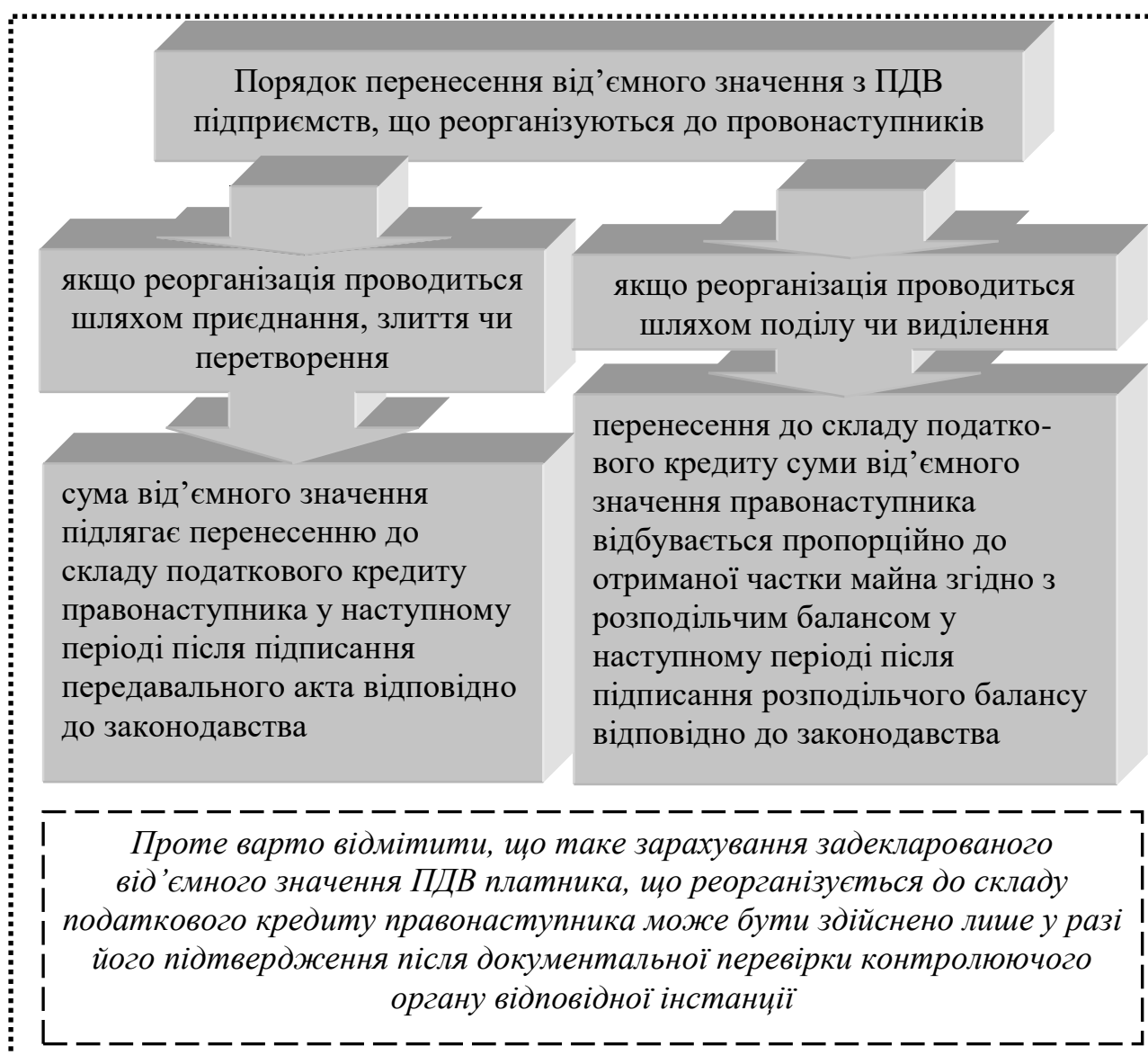


Рис. 4.28. Порядок перенесення від'ємного значення з податку на додану вартість від підприємств, що реорганізуються до правонаступників

Слід відмітити, що згідно до п. 200¹.8 статті 200¹ Податкового кодексу України після анулювання реєстрації платника податку на додану вартість залишок невикористаних коштів на його рахунку у системі електронного адміністрування цього податку підлягає перерахуванню до державного бюджету, а зазначений рахунок – закриттю. На підставі спеціального реєстру

(сформованого ДФС України) Державна казначейська служба перераховує заборговані суми податку до бюджету. Якщо ж заборгованості немає, то кошти (які обліковуються в інтегрованій картці того платника податку, який є анульованим як платник ПДВ) можуть бути повернуті такому платнику на вказаний ним рахунок відповідно до норм статті 43 ПКУ як зайво зараховані. Суми ж зайво зарахованих коштів до бюджету особи, що реорганізується, можуть бути перенесені до інтегрованої картки платника податку новоутвореної особи- правонаступника (згідно норм п. 5 «Порядку ведення органами Міністерства доходів і зборів України оперативного обліку податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, інших платежів, які сплачуються під час митного оформлення товарів» від 05.12.2013 № 765) [91].

Також таке поняття як перерахування коштів з електронних рахунків тих платників податку на додану вартість, які реорганізуються шляхом злиття, на інший електронний рахунок новоствореного платника податку – правонаступника, Податковим кодексом не передбачається.

Що стосується процедури реєстрації податкових накладних, то якщо до проведеної реорганізації особою, реєстрацію платником ПДВ якої анульовано, були нараховані податкові зобов'язання з ПДВ при отриманні авансів за роботи (послуги), а після реорганізації зменшується вартість таких робіт (послуг) та відбувається повернення правонаступником коштів покупцю, то для такого правонаступника дана операція не спричиняє податкових наслідків з ПДВ. А тому у правонаступника відсутні підстави для складання розрахунку коригування до податкової накладної, складеної особою, що анулювалась в результаті реорганізації, при отриманні авансів, та, відповідно, для коригування податкових зобов'язань з ПДВ, а у покупця, якому повертаються аванси, відсутні підстави для складання податкової накладної (на суму повернутих авансів).

Водночас для покупця, якому повернуто аванс особою, що утворилась в результаті реорганізації, дана операція є підставою для зменшення податкового кредиту, нарахованого на дату перерахування авансу постачальнику (особі, реєстрацію платником ПДВ якої анульовано), оскільки відсутня операція з постачання послуги з перевезення вантажів на суму повернутих коштів. В даному випадку зменшення податкового кредиту здійснюється на підставі бухгалтерської довідки.

Якщо особою, реєстрацію платником ПДВ якої анульовано, до проведеної реорганізації було сформовано податковий кредит при перерахуванні авансових платежів в рахунок оплати (повністю або частково) вартості товарів, а після реорганізації вносяться зміни до умов постачання таких товарів і відбувається повернення постачальником коштів, то для новоутвореної особи дана операція

не розглядається як операція з постачання, за результатом якої може бути складена податкова накладна.

Зовсім інша ситуація щодо **податку на прибуток**. Податковим кодексом жодного перенесення сум витрат та доходів (особливо накопичених збитків) від ліквідованого підприємства до його правонаступника не передбачається. Це пояснюється тим, що відповідно до пп. 134.1.1 ПКУ об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у сформованій та поданій фінансовій звітності підприємства відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або Міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ. У процесі ліквідації платник податку формує звітність за останній податковий (звітний) період (ним вважається період, на який припадає дата ліквідації згідно пп. 137.4.3 ПКУ). Отже, виходячи із норм податкового кодексу, розрахунки за податком на прибуток проводяться виходячи із таких положень (рис. 4.29).

Важливо відзначити, що балансова вартість усіх активів юридичної особи, що припиняється, підлягає включенню до складу балансової вартості відповідних груп активів нового платника податків (його правонаступника) на дату затвердження передавального акта за балансовою вартістю та підлягає амортизації в порядку, визначеному відповідними статтями Податкового кодексу України. Що стосується порядку обміну акцій юридичних осіб, що реорганізуються у результаті укрупнення, то передбачається збереження у правонаступника розміру вартості акцій (корпоративних прав) юридичної особи, випуск яких був скасований (припинений тощо) в результаті проведеної реорганізації. Стосовно визначення частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях у листі ДФС від 17.08.2017 р. № 1637/6/99-99-15-02-02-15/ПК зазначається наступне. Оскільки під час реорганізації особа, що приєднується до іншої, анулюється як платник ПДВ, а особа, яка утворюється в результаті реорганізації є новим суб'єктом господарювання, який реєструється платником ПДВ, то для визначення частки використання товарів/ послуг/ необоротних активів в оподатковуваних операціях новостворений платник податку зобов'язаний використовувати п. 199.3 ПКУ.

Передумови проведення розрахунків за податком на прибуток підприємствами, що реорганізуються:



Рис. 4.29. Положення ПКУ, яких необхідно дотримуватися при проведенні розрахунків за податком на прибуток

Так, новостворені платники податку проводять розрахунок частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях на підставі розрахунку, визначеного за фактичними даними обсягів з постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій першого звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі операції. В розрахунку враховуються обсяги операцій, здійснені безпосередньо таким новоствореним платником.

Питання подання форм податкової звітності вирішується відповідно до норм ПКУ, а саме: при ліквідації будь-якого платника податків останнім податковим періодом є той період, на який припадає дата такої ліквідації.

Таким чином, норми Податкового кодексу України усувають існуючі раніше прогалини сфері оподаткування при реорганізації, тим самим зменшивши ймовірні ризики для підприємств, що обрали реструктуризацію для мінімізації негативного впливу економічної кризи, та створивши передумови для закладення підґрунтя для розвитку подальшого бізнесу.



Питання для самоконтролю

1. Що собою являє поняття «реорганізації підприємства»?
2. Які способи реорганізації Ви знаєте?
3. Які передумови укрупнення підприємств?
4. У чому полягає суть процедури злиття?
5. Якими способами формуються пропорції обліку старих часток на нові при злитті?
6. Як захищаються інтереси кредиторів при злитті?
7. Які особливості процесу реорганізації шляхом приєднання?
8. Який порядок внесення змін до установчих документів основного підприємства при приєднанні?
9. Особливості поглинання в Україні та відмінності із зарубіжним досвідом.
10. Які причини здійснення поглинання та які методи захисту від нього Ви знаєте?
11. Опишіть порядок та передумови поділу підприємств.
12. Поняття поділу підприємства.
13. Опишіть порядок створення комісії з перетворення, відносини з контролюючими органами та документальне оформлення при цьому.
14. У чому полягає суть реорганізації шляхом виділу?
15. Який порядок створення ліквідаційної комісії та які її повноваження?
16. Опишіть методику проведення інвентаризації та оцінки майна при виділі, порядок розрахунків з кредиторами при цьому.
17. Процедура перетворення підприємств та порядок прийняття рішення про такий вид реорганізації.
18. Передумови призупинення обігу акцій та порядок державної реєстрації правонаступника при перетворенні підприємства.
19. Особливості обліку у підприємствах при їх реорганізації.
20. Методика розрахунків за податками і платежами у підприємств, що проходять процедуру реорганізації.



Завдання для самостійної роботи

Завдання 1.

Реорганізація здійснюється шляхом злиття підприємств А і В, внаслідок якого створюється нова юридична особа – підприємство С. Вступний баланс новоствореної юридичної особи міститиме всі активи і пасиви підприємств, що злилися. Приклад вступного балансу

наведено у таблиці 1. Для наочності і зручності прикладу взято дані балансів (додатків до передавального акта) підприємств, що зливаються.

Таблиця 1

Приклад вступного балансу підприємств, що зливаються

Стаття	Код рядка	A	B	C
		Сума, тис. грн.		
АКТИВ				
I. Необоротні активи				
Основні засоби:	1010			
- первісна вартість	1011	20	15	35
- знос	1012	8	5	13
Усього за розділом I	1095	12	10	22
II. Оборотні активи				
Запаси	1100	78	60	138
Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами	1130	105	60	165
Поточні фінансові інвестиції	1160	10		10
Гроші та їх еквіваленти	1165	28	14	42
Усього за розділом II	1195	221	134	355
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200			
Баланс	1300	233	144	377
ПАСИВ				
I. Власний капітал				
Зареєстрований(пайовий) капітал	1400	70	55	125
Нерозподілений прибуток	1420	12	18	30
Усього за розділом I	1495	82	73	155
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		-	-	-
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		-	-	-
Короткотермінові кредити банків	1600	50		50
Поточна кредиторська заборгованість за:				
за товари, роботи, послуги	1615	86	64	150
за розрахунками з бюджетом	1620	15	7	22
Усього за розділом III	1695	151	71	222
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700			
Баланс	1900	233	144	377

Відображення в обліку передачі активів та пасивів відповідно у підприємств А і В необхідно подати у таблиці 2 наступної форми.

* Відображення операції у бухгалтерському обліку потрібно проводити у гривнях з копійками. Оскільки вхідні дані балансів подані у тис. грн., то для зручності варто розглядати даний приклад в одиницях заповнення балансу.

Таблиця 2

Відображення в обліку підприємств А і В передачі активів та пасивів
внаслідок їх злиття у підприємство С

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, тис. грн.*	
		Дт	Кт	облік А	облік В
Передано:					
1.	Основні засоби (за залишковою вартістю)				
2.	Виробничі запаси				
3.	Товари				
4.	Дебіторська заборгованість				
5.	Поточні фінансові інвестиції				
6.	Кошти у національній валюті				
7.	Статутний капітал				
8.	Нерозподілений прибуток				
9.	Зобов'язання за короткостроковими кредитами банку в національній валюті				
10.	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги				
11.	Зобов'язання за розрахунками з бюджетом				

Відображення в обліку підприємства С отримання активів і пасивів від підприємств А і В подати у формі таблиці наступної форми (таблиця 3).

Таблиця 3

Відображення в обліку підприємства С отримання активів та пасивів від підприємств А і В внаслідок злиття

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума		
		Дт	Кт	І	ІІ	ІІІ
1.	Формування статутного капіталу шляхом об'єднання					
Отримано:				А	В	А+В
2.	основні засоби					
3.	виробничі запаси					
4.	товари					
5.	дебіторська заборгованість					
6.	поточні фінансові інвестиції					
7.	кошти у національній валюті					
8.	статутний капітал					
9.	нерозподілений прибуток					
10.	зобов'язання за довгостроковими кредитами банку в національній валюті					
11.	кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги					
12.	зобов'язання за розрахунками з бюджетом					

Завдання 2.

На основі наведених нижче даних із розподільчого балансу (таблиця 4) сформувані бухгалтерські записи з передачі відповідних активів та пасивів від підприємства А, що підлягає реорганізації, новому виділеному підприємству С. Рішенням про виділ було прийнято пропорції переходу статутного капіталу у розмірах 50:50.

Таблиця 4

Витяг із розподільчого балансу при реорганізації шляхом виділу

Стаття	Код рахунка	А	А (після реорг.)	С
		(до реорг.)		
Сума, тис. грн.				
Первісна вартість основних засобів	10	80	40	40
Накопичений знос основних засобів	13	(28)	(10)	(18)
Готова продукція	26	34	15	19
Товари	28	18	8	10
Дебіторська заборгованість:	36	70	30	40
Передоплата постачальникам	371	12	12	0
Грошові кошти у національній валюті	301, 311	5	1	4
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	64	4	4	0
Податкові зобов'язання з ПДВ	643	5	0	5
Податковий кредит з ПДВ	644	2	2	0
Зареєстрований капітал	40	50	25	25
Нерозподілений прибуток	441	10	5	5
Дооцінка основних засобів	423	15	12	3
Аванси отримані	681	30	0	30
Розрахунки з постачальниками	631	80	46	34
Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	64	3	3	0
Кредиторська заборгованість за розрахунками з Пенсійним фондом	65	2	2	0
Заборгованість з оплати праці	66	4	4	0
Заборгованість перед іншими кредиторами	685	4	1	3
Разом:		0	144	377

Примітка: при формуванні розподільчого балансу враховано суми дооцінки вартості об'єктів основних засобів, до тих, переоцінка яких здійснювалася;

при передачі передоплат отриманих від покупців (сум за Кт 681) пропорційно передаються і суми за Дт 643;

розрахунки з бюджетом та органами соціального страхування не передаються.

Завдання 3.

Відобразити в обліку ліквідацію акцій ПрАТ через його перетворення у ТОВ та формування статутного капіталу новоствореного ТОВ у таблиці 5 наступної форми.

Облік при перетворенні ПрАТ у ТОВ

№ з/п	Зміст операції	Облік у ПрАТ		Облік у ТОВ		Сума (тис. грн.)
		Дт	Кт	Дт	Кт	
1	Вилучені акції ПрАТ, що підлягають обміну на частки в ТОВ					100
2	Списані вилучені акції ПрАТ					100
3	Здійснена державна реєстрація ТОВ					100
4	Визнані оплаченими частки учасників ТОВ					100

Тести для поточного контролю знань



1. Яке з двох понять є ширшим: санація чи реструктуризація?
 - а) реструктуризація;
 - б) санація;
 - в) дані поняття є ідентичними.
2. Проведення змін в організаційній та у управлінській сфері підприємства для підвищення його конкурентоспроможності на ринку це:
 - а) реструктуризація управління підприємством;
 - б) реструктуризація виробництва та активів;
 - в) фінансова реструктуризація пасивів;
 - г) корпоративна реструктуризація (реорганізація).
3. Зміна структури та розмірів власного та залученого капіталу, а також суттєві зміни у проведенні інвестиційної діяльності підприємства це:
 - а) реструктуризація управління підприємством;
 - б) реструктуризація виробництва та активів;
 - в) фінансова реструктуризація пасивів;
 - г) корпоративна реструктуризація (реорганізація).
4. Досягнення ефекту синергізму, прагнення заволодіти ліцензіями, ноу-хау, зменшення кількості конкурентів тощо є передумовами для проведення:
 - а) укрупнення підприємств;
 - б) подрібнення підприємств;
 - в) перетворення підприємств;
 - г) ліквідації підприємства.
5. Якого виду укрупнень не існує?
 - а) горизонтального;
 - б) вертикального;
 - в) діаметрального;
 - г) діагонального.
6. Учасниками операції злиття бути не можуть:
 - а) товариства з обмеженою відповідальністю;
 - б) акціонерні товариства;
 - в) фізичні особи-підприємці;
 - г) всі перелічені вище можуть брати участь у злитті.

7. Чинним законодавством України можливість приєднання філії однієї юридичної особи до іншої юридичної особи ...

а) не передбачено;

б) можливе, за умови досягнення домовленості про умови переходу активів та пасивів;

в) не можливе.

8. Придбання корпоративних прав підприємства, у результаті чого покупець набуває контроль над чистими активами та діяльністю такого підприємства це:

а) поглинання;

б) аквізиція;

б) перетворення;

г) укрупнення.

9. Спосіб реорганізації, який передбачає зміну форми власності або організаційно-правової форми юридичної особи без припинення господарської діяльності підприємства це:

а) приєднання;

б) перетворення;

в) виділ;

г) правильні відповіді а) і в).

10. При формуванні інформації у передавальному акті необхідно подати наступну інформацію та дотримуватися таких умов:

а) наявність інформації про правонаступництво за всіма зобов'язаннями юрособи, що припиняється, щодо всіх її кредиторів і боржників, включаючи оспорюванні сторонами зобов'язання;

б) формувати у вигляді комплексу «заключної» фінансової звітності;

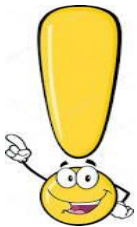
в) повинен бути затверджений на загальних зборах та переданий державному реєстратору за місцем реєстрації припиненого та новоствореного підприємств;

г) всі відповіді вірні.



НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОБЛІК ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ПРИ ЙОГО ЛІКВІДАЦІЇ

1. Оформлення добровільного припинення діяльності підприємства.
2. Примусова ліквідація підприємницької діяльності.
3. Призупинення діяльності філії або її ліквідація.
4. Умови та порядок припинення діяльності фізичної особи-підприємця.
5. Особливості ведення обліку та формування фінансової звітності на стадії ліквідації підприємницької діяльності.
6. Формування податкової звітності у підприємств, що проходять процедуру ліквідації.



Основні терміни: припинення діяльності підприємства, добровільне припинення підприємницької діяльності, примусове припинення підприємницької діяльності, припинення діяльності фізичної особи-підприємця, ведення обліку при припиненні діяльності.

1. Оформлення добровільного припинення діяльності підприємства

Однозначне поняття припинення діяльності суб'єкта господарювання відсутнє у законодавстві України. Проте в доктринальному розумінні під припиненням слід вважати юридичні умови, за яких суб'єкти господарювання втрачають право провадити господарську діяльність, відповідно, втрачають підприємницьку правосуб'єктність з моменту внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру. Іншим не менш важливим поняттям є момент припинення юридичної особи – суб'єкта здійснення господарської діяльності, який визначається цивільним та господарським законодавством.

Так, стаття 104 ЦКУ вказує, що «юридична особа припиняється в результаті передання всього свого майна, прав та обов'язків іншим юридичним особам – правонаступникам (злиття, приєднання, поділу, перетворення) або в результаті ліквідації» [121].

Стаття 59 ГКУ прописує, що «припинення суб'єкта господарювання здійснюється відповідно до закону» [13].

Стаття 33 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» прописує не лише умови припинення, а й його терміни, зокрема: «Юридична особа припиняється в результаті передання всього свого майна, прав та обов'язків іншим юридичним особам- правонаступникам у результаті злиття, приєднання,

поділу, перетворення (реорганізації) або в результаті ліквідації за рішенням, прийнятим засновниками (учасниками) юридичної особи або уповноваженим ними органом, за судовим рішенням або за рішенням державних органів, прийнятим у випадках, передбачених законом. Юридична особа є такою, що припинилася, з дати внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію припинення юридичної особи» [35].

Отже, діючим законодавством закріплюється дві форми припинення юридичної особи: реорганізація (про яку описано у попередньому розділі) та ліквідація (при чому вона проводиться у добровільному або примусовому порядку).

Основні положення щодо наслідків припинення та ліквідації суб'єктів підприємницької діяльності містяться у положеннях Цивільного (статті 110–112) та Господарського (стаття 51) кодексів, а також регламентуються нормами спеціальних правових актів та поодинокими актами міжгалузевого спрямування. Зокрема, окремі галузеві нормативні акти передбачають відповідні спеціальні підстави припинення господарської діяльності шляхом реорганізації чи ліквідації. Серед них варто відмітити наступні:

1) Стаття 83 Закону України «Про господарські товариства» визначає особливості припинення командитного товариства, оскільки крім підстав, зазначених у статті 19 цього Закону, воно припиняється також у разі вибуття всіх учасників з повною відповідальністю. Командитне товариство, в свою чергу, ліквідується у разі вибуття усіх вкладників. Крім того, згідно ч. 1 статті 132 ЦКУ, якщо у повному товаристві залишається один учасник (і якщо цей учасник до шести місяців не перетворює таке товариство в інше господарське товариство), то воно підлягає ліквідації. Також щодо товариств, вартість чистих активів яких стає менше визначеного законом мінімального розміру статутного капіталу, то таке товариство підлягає ліквідації (посилаючись на відповідні норми кодексів для товариства з обмеженою відповідальністю – п. 4 статті 144 ЦКУ, для акціонерного товариства – відповідно до п. 3 статті 155 ЦКУ). Товариство з обмеженою відповідальністю має винести рішення про ліквідацію (або про зменшення свого статутного капіталу). Так само товариство з обмеженою відповідальністю може бути ліквідоване у випадку, якщо його учасники протягом першого року діяльності товариства не сплатили повністю суму своїх внесків.

2) У Законі України «Про банки і банківську діяльність» особливостям реорганізації банку взагалі присвячена окрема глава. Зокрема стаття 26 визначає такі способи реорганізації банку: реорганізація за рішенням власників банку; а у разі призначення тимчасової адміністрації – за рішенням НБУ або тимчасового адміністратора, погодженим з НБУ. І хоча даний Закон стосовно способів припинення банку співпадає із ЦК України та ГК України, натомість

стаття 26 вказує, що у разі реорганізації банку шляхом перетворення до таких правовідносин не застосовуються норми законодавства щодо припинення юридичної особи, і під час проведення реорганізації банку шляхом перетворення кредитори не мають права вимагати від банку припинення чи дострокового виконання зобов'язання. Особливі ж підстави і порядок ліквідації банків визначається нормами статей 87, 88 глави 16 зазначеного Закону.

3) Спеціальні положення містять також норми статті 43 Закону України «Про страхування», статті 21 Закону України «Про товарну біржу». В свою чергу, Закон України «Про фермерське господарство» у статті 35 визначає такі підстави для припинення діяльності фермерського господарства як: реорганізація фермерського господарства; ліквідація фермерського господарства; визнання фермерського господарства неплатоспроможним (банкрутом); чи ситуацію, коли не залишається жодного члена фермерського господарства або спадкоємця, який бажає продовжити діяльність господарства.

4) Не можна залишати поза увагою норми ч. 2 статті 246 ГКУ, ч. 3 статті 50, ч. 2 статті 10, ч. 2 статті 37 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища» № 1264-XII від 25.06.1991 р. У разі постійного здійснення підприємством діяльності, яка є екологічно небезпечною, відповідні органи прокуратури на підставі перелічених законодавчих норм та у відповідності до статей 238, 247 ГК, ч. 2 статті 38 Закону «Про державну реєстрацію» можуть клопотати у суді із питанням про ліквідацію зазначеного суб'єкта як такого, діяльність якого суперечить чинному законодавству.

Потрібно додати, що ГК України визначаючи порядок припинення комерційної господарської діяльності, окремо регламентує підстави припинення саме такої, «підприємницької діяльності». Так, у статті 51 ГК України вказано, що підприємницька діяльність припиняється:

- 1) з власної ініціативи підприємця;
- 2) у разі закінчення строку дії ліцензії;
- 3) у разі припинення існування підприємця;
- 4) на підставі рішення суду у випадках, передбачених ГК України та іншими законами.

Отже, основними **нормативними документами**, що прямо чи опосередковано регламентують певні норми порядку припинення діяльності суб'єктів підприємницької діяльності є:

1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
4. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI.
5. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 р. № 2343-XII.

6. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 р. № 1576-ХІІ.

7. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003 р. № 755-ІV.

8. Закон України «Про захист економічної конкуренції» від 11.01.2001 р. № 2210-ІІІ.

9. Закон України «Про охорону праці» від 14.10.1992 р. № 2694-ХІІ.

10. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-ІІІ.

11. Порядок обліку платників податків і зборів, затв. Наказом МФУ № 1588 від 09.12.2011 р.

12. Порядок прийняття на облік та зняття з обліку в органах Пенсійного фонду України платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затв. Постановою Правління ПФУ № 21-6 від 27.09.2010 р.

13. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затв. наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р., зареєстровано в Міністерстві юстиції України 30.10.2014 р. за № 1365/26142.

14. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валютах, затв. Постановою Правління НБУ від 12.11.2003 р. № 492.

Питання, що стосувалися порядку реорганізації підприємств розглядалися у попередньому розділі. Розглянемо детальніше процедуру ліквідації.

У залежності від того, хто виступає ініціатором припинення господарської діяльності розрізняються два види припинення такої діяльності: добровільне та примусове.

Добровільним вважається таке припинення господарської діяльності, яке здійснюється з ініціативи самого суб'єкта господарювання, власника (власників чи уповноважених ними органів) його майна. Юридичними підставами для початку добровільного припинення господарської діяльності є:

1) рішення власника (власників чи уповноважених ними органів), інших осіб – засновників суб'єкта господарювання чи їх правонаступників про припинення господарської діяльності;

2) досягнення мети, заради якої було засновано господарську діяльність;

3) закінчення строку, на який засновувалася господарська діяльність;

4) визнання суб'єкта господарювання банкрутом за його заявою;

5) інші випадки, передбачені установчими документами.

Господарським кодексом передбачається обов'язкова наявність в установчих документах підприємства умов ліквідації суб'єкта господарювання, якщо інше не передбачено законом (п. 2 статті 57 ГК України).

Отже, що стосується припинення підприємницької діяльності з власної ініціативи, то порядок прийняття такого рішення (як і прийняття рішення про призначення ліквідаційної комісії та затвердження ліквідаційного балансу) залежатиме від організаційно-правової форми (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Особливості прийняття рішення про ліквідацію та належного його оформлення у підприємств різних організаційно-правових форм

Організаційно-правова форма	Рішення про ліквідацію		Примітки
	приймається	оформляється	
Приватне підприємство	Власником	Рішенням, розпорядженням або наказом по підприємству	
Товариство з обмеженою і додатковою відповідальністю	Зборами учасників	Протоколом зборів учасників	Рішення про ліквідацію приймається простою більшістю голосів учасників, за умови, що на них були присутні учасники (їх представники), котрі володіють сукупно 50 % голосів (якщо інше не передбачено установчими документами)
Повне та командитне товариство	Зборами учасників товариства з повною відповідальністю	Протоколом зборів учасників	Рішення про ліквідацію приймається за загальною згодою всіх учасників
Акціонерне товариство	Загальними зборами акціонерів	Протоколом загальних зборів акціонерів	Рішення про ліквідацію приймається більшістю учасників не менше як у 3/4 голосів, якщо інше не встановлено законом, за умови, що у зборах брали участь акціонери, котрі володіють не менше 50 % голосів + 1 голос

При цьому порядок дій при проходженні процедури ліквідації із будь-якої із названих причин матиме наступний вигляд (рис. 5.1).

Ліквідаційна процедура розпочинається із прийняття рішення про ліквідацію. Визначаючи сутність поняття ліквідаційної процедури варто зупинитися на декількох ключових моментах. По-перше, ліквідація виступає крайнім заходом списання наявної у підприємства заборгованості у бухгалтерській звітності.

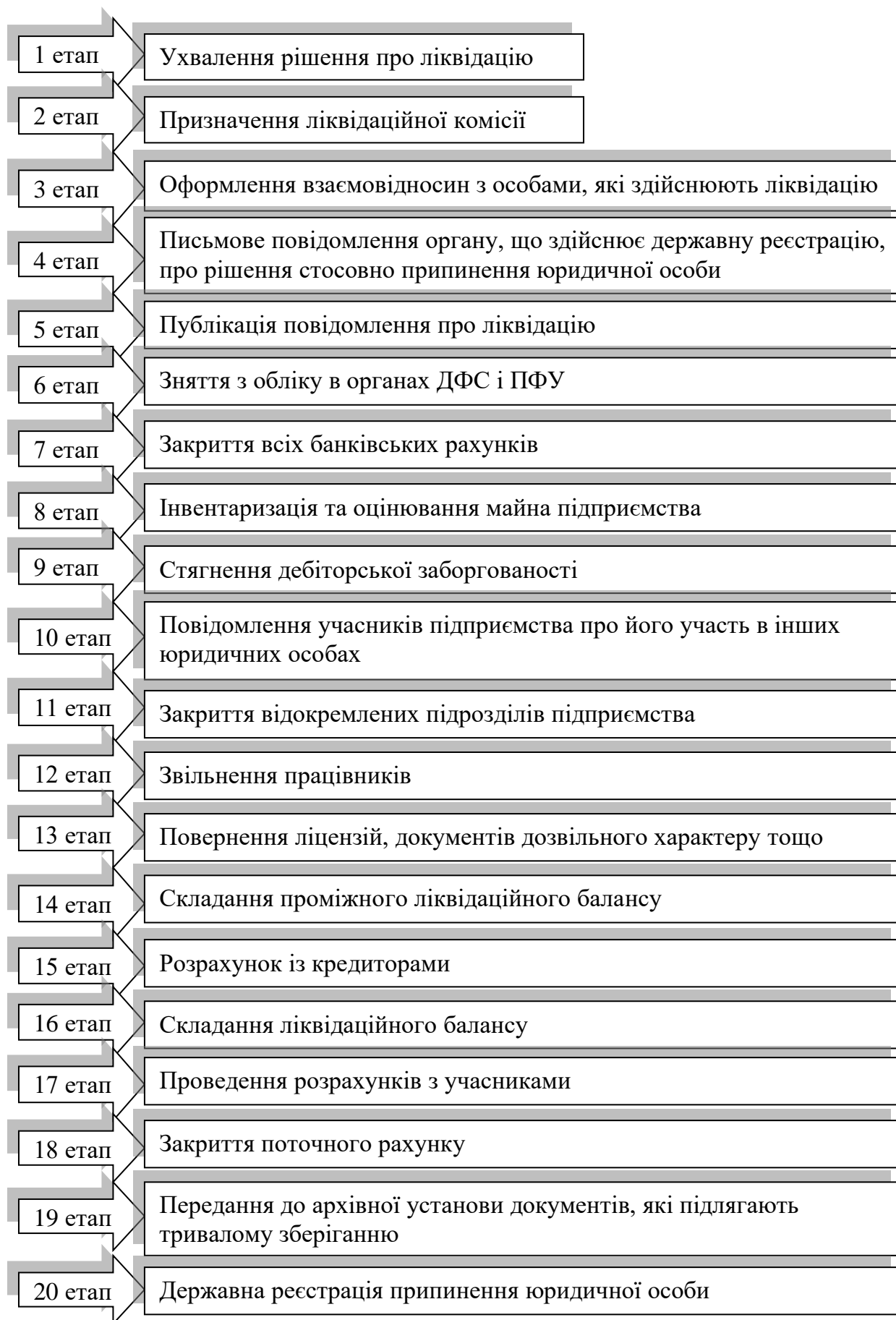


Рис. 5.1. Порядок ліквідації підприємства

На думку В. В. Джуня [20] завданням процедури ліквідації є мобілізація майнових активів суб'єкта господарювання – банкрута та задоволення майнових вимог його кредиторів. Щоб розпочати процедуру ліквідації, уповноважені органи та особи повинні мати чітку картину його майнового стану, систематизацію та оцінку майна [20, с. 45]. Таку інформацію може надати облікова система.

По-друге, не можна погодитися з позицією В. В. Радзивілюк про те, що припинення суб'єкта господарювання повинне тягнути за собою обов'язкове припинення підприємницької діяльності [106, с. 90]. Вважаємо, що інколи застосування процедури ліквідації до підприємства не призводить до його ліквідації. Іноді майнових активів підприємства-боржника вистачає для погашення боргів перед кредиторами. Тому в такому випадку з моменту погашення заборгованостей підприємство вважається таким, що вже немає заборгованості і на законних підставах може продовжувати діяльність визначену статутними документами.

Ліквідацію підприємства здійснює спеціальна комісія з припинення юридичної особи (яка так і називається – ліквідаційна). До складу ліквідаційної комісії може входити кілька членів. Якщо член комісії один, то його називають ліквідатором. Це актуально для невеликих підприємств, і часто їхнім ліквідатором стає директор підприємства. Інформацію про склад ліквідаційної комісії (ліквідатора) зберігають у реєстраційній справі юридичної особи (відповідно до ч. 3 статті 11 Закону України «Про держреєстрацію») [35].

Як правило, до складу ліквідаційної комісії включають керівника підприємства (він є головою ліквідаційної комісії), головного бухгалтера та тих працівників, повноваження та досвід яких можуть знадобитися в роботі цієї комісії. Наприклад, при великій кількості основних засобів, устаткування, у склад комісії доцільно включати головного інженера, а за наявності великої кількості дебіторів і кредиторів – юриста). Також до комісії можуть бути включені особи з інших організацій (наприклад, аудитори). Бажано, щоб кількість членів ліквідаційної комісії була непарною і становила не менше трьох осіб – це буде зручно для прийняття рішень шляхом голосування.

Ліквідаційна комісія або ліквідатор можуть працювати на умовах трудового або цивільно-правового договору з підприємством, яке ліквідується. Наприклад, якщо ліквідацію проводить орган управління підприємства або його директор, ліквідаційна процедура здійснюватиметься в межах їх трудових функцій. Вони продовжуватимуть свою роботу в межах сформованих трудових відносин до повного закінчення ліквідаційної процедури. Недоліком цього варіанту є те, що за весь час роботи комісії або ліквідатора їм потрібно нараховувати і виплачувати заробітну плату (на яку також нараховується ЄСВ). Тому протягом цього часу неможливо буде зняти підприємство з обліку в

податкових органах (через необхідність подання звітності, пов'язаної із заробітною платою).

На противагу цьому варіанту можна скоротити кількість звітності й навантаження зі сплати ЄСВ, якщо підприємство укладе цивільно-правовий договір з ліквідатором як суб'єктом підприємницької діяльності.

Останньою причиною добровільної ліквідації підприємства є закінчення строку дії ліцензії. Проте вона є умовною, адже законом передбачається, що при усуненні цієї причини підприємство може продовжувати свою діяльність (а саме: після поновлення терміну дії ліцензії, відмови від підліцензійних видів діяльності тощо).

2. Примусова ліквідація підприємницької діяльності

Примусове припинення господарської діяльності здійснюється з ініціативи третіх осіб: органів держави, що здійснюють контроль за провадженням господарювання, кредиторів суб'єкта господарської діяльності тощо. Чинним законодавством України передбачено підстави примусового припинення юридичних осіб, серед яких слід виділити наступні:

1) рішення суду щодо припинення юридичної особи, що не пов'язано з банкрутством юридичної особи, у зв'язку з:

- визнанням судом недійсною державної реєстрації юридичної особи через допущені при її створенні порушення, які не можна усунути (така вимога може бути пред'явлена до суду органом, що здійснює державну реєстрацію, учасником юридичної особи, а щодо АТ – також НКЦПФР);

- провадженням нею діяльності, що суперечить установчим документам, або такої, що заборонена законом;

- невідповідністю мінімального розміру статутного капіталу юридичної особи вимогам закону;

- неподанням протягом року органам державної податкової служби податкових декларацій, документів фінансової звітності відповідно до закону;

- наявністю в Єдиному державному реєстрі запису про відсутність юридичної особи за вказаним її місцезнаходженням;

2) рішення відповідних органів державної влади (дана підстава визначена статтею 106 ЦК України);

3) у випадках, визначених законом, юридична особа також припиняється в порядку, встановленому Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» за заявою кредиторів.

Розглянемо детальніше процедуру ліквідації юридичної особи за рішенням суду, що не пов'язано з її банкрутством.

Таке поняття, як недійсність державної реєстрації юридичної особи, впливає із норм п. 2 ч. 1 статті 110 ЦК України, а також із ч. 2 статті 38 Закону «Про держреєстрацію» юридична особа ліквідується *«за рішенням суду про визнання судом недійсною державної реєстрації цієї юридичної особи через допущені при її створенні порушення, які неможливо усунути»* [35]. Вимога про ліквідацію юридичної особи на зазначених підставах може бути пред'явлена до суду органом, що здійснює державну реєстрацію, а також учасником юридичної особи. Такими порушеннями зазвичай є ті, що пов'язані з недійсністю установчих документів підприємства – статуту чи засновницького договору. Причинами цього можуть бути вчинені при оформленні установчих документів порушення чинного законодавства, які позбавляють їх юридичної сили, невідповідність фактичним обставинам зазначених в установчих документах відомостей щодо виду юридичної особи, мети її створення тощо. Однак при цьому слід звернути увагу, що визнавати установчі документи недійсними можна лише тоді, коли усунути їх невідповідність законодавству без ліквідації самого підприємства неможливо.

Розглянемо детальніше процедуру визнання недійсним запису про проведення державної реєстрації через порушення, допущені під час створення юридичної особи у наступному прикладі.

Приклад 1. Державний реєстратор Тернопільської ОДА зареєстрував ТОВ «Полюс», єдиним засновником якого є Іваненко І. І. Ця ж сама особа є єдиним засновником ТОВ «Кріт». Відповідно до абз. 2 ч. 2 статті 141 ЦКУ: «Особа може бути учасником лише одного товариства з обмеженою відповідальністю, яке має одного учасника». Як бачимо, має місце порушення закону, адже одна і та ж сама особа є одноосібним засновником двох різних товариств. Чи є таке порушення підставою для постановлення судового рішення про визнання недійсним запису про проведення державної реєстрації? Як можна запобігти небажаному судовому рішенням?

Як впливає з вищенаведеної норми закону, для постановлення судового рішення порушення має бути таким, яке не можна усунути. У наведеному прикладі є можливість усунути порушення, збільшивши кількість учасників у ТОВ «Полюс» та/або в ТОВ «Кріт».

Приклад 2. ПАТ «Хлібпром» створено на базі державного майна. При створенні ПАТ «Хлібпром» державному реєстратору подавалися документи, передбачені статтею 24 Закону «Про реєстрацію». ПАТ «Хлібпром» було зареєстроване. Через певний час виявилось, що була порушена вимога статті 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III, адже під час створення підприємств (господарських товариств) на базі державного майна або майна, що є у комунальній власності, обов'язковим є проведення незалежної оцінки майна, а така оцінка не проводилася. У цій ситуації усунути порушення закону неможливо, адже оцінку даного майна слід було зробити до реєстрації товариства.

Щодо провадження підприємством діяльності, що суперечить установчим документам або такої, що заборонена законом, такі обставини є підставою для припинення юридичної особи за рішенням суду (у відповідності з ч. 4 статті 19 Закону України «Про господарські товариства» [34]). Таким же наслідком

супроводжуватиметься неподання протягом року органам державної фіскальної служби податкових декларацій та документів фінансової звітності відповідно до чинного законодавства. У зазначених вище випадках підприємство підлягає ліквідації на підставі рішення господарського суду за поданням органів, що контролюють діяльність такого товариства. При цьому згідно із роз'ясненнями Вищого арбітражного суду України «Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних із створенням, реорганізацією та ліквідацією підприємств» від 12.09.1996 р. № 02-5/334 (зі змінами та доповненнями, внесеними у 2003 р. ВГСУ) систематичним порушенням вважається таке, коли підприємством вже двічі допускалися однакові порушення законодавства і були вчиненні знову (незалежно від того, чи притягалися вони до відповідальності за попередні порушення чи ні). Грубим вважається одноразове порушення законодавства, яке свідчить про явне й умисне нехтування його вимогами з боку підприємства (наприклад, здійснення без ліцензії таких видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до чинного законодавства), або ж таке, що спричинило наслідки у вигляді значної шкоди, завданої державі, юридичним чи фізичним особам тощо. Щодо діяльності, що суперечить установчим документам, то слід відмітити те, що відсутність в статуті підприємства певного виду діяльності не означає, що вона буде суперечити установчим документам. Такі висновки є невірними, адже юридична особа (за певними винятками) відповідно до статті 91 ЦКУ володіє загальною правоздатністю і має право займатися будь-якою діяльністю, не забороненою законом. Розглянемо практичну ситуацію з цього приводу у наступному прикладі 3.

Приклад 3. Статутом товариства «Еліттранзит» встановлено, що предметом його діяльності є надання послуг з перевезення пасажирів. Крім зазначеного виду діяльності, товариство має намір займатися оптовою торгівлею непродовольчими товарами. Товариство планує вносити зміни до статуту.

Вважаємо, що це робити не обов'язково. Товариство може доповнити предмет своєї діяльності додатковими видами та зареєструвати відповідні зміни, але не зобов'язане це робити. Проте може цілком законно займатися оптовою торгівлею.

Звичайно, якщо ж суб'єкт господарювання володіє так званою «спеціальною правоздатністю» (тобто займається виключними видами діяльності), то здійснення інших видів діяльності унеможлиблюється. Такі виключні види діяльності встановлені спеціальними законами України та одночасно забороняють здійснення відмінних видів діяльності, крім визначених їх статутом та/або законом (див. приклад законодавчих обмежень у веденні окремих видів діяльності на рис. 5.2).

Ще однією поширеною причиною для ліквідації підприємства є невідповідність мінімального розміру статутного капіталу юридичної особи вимогам закону.

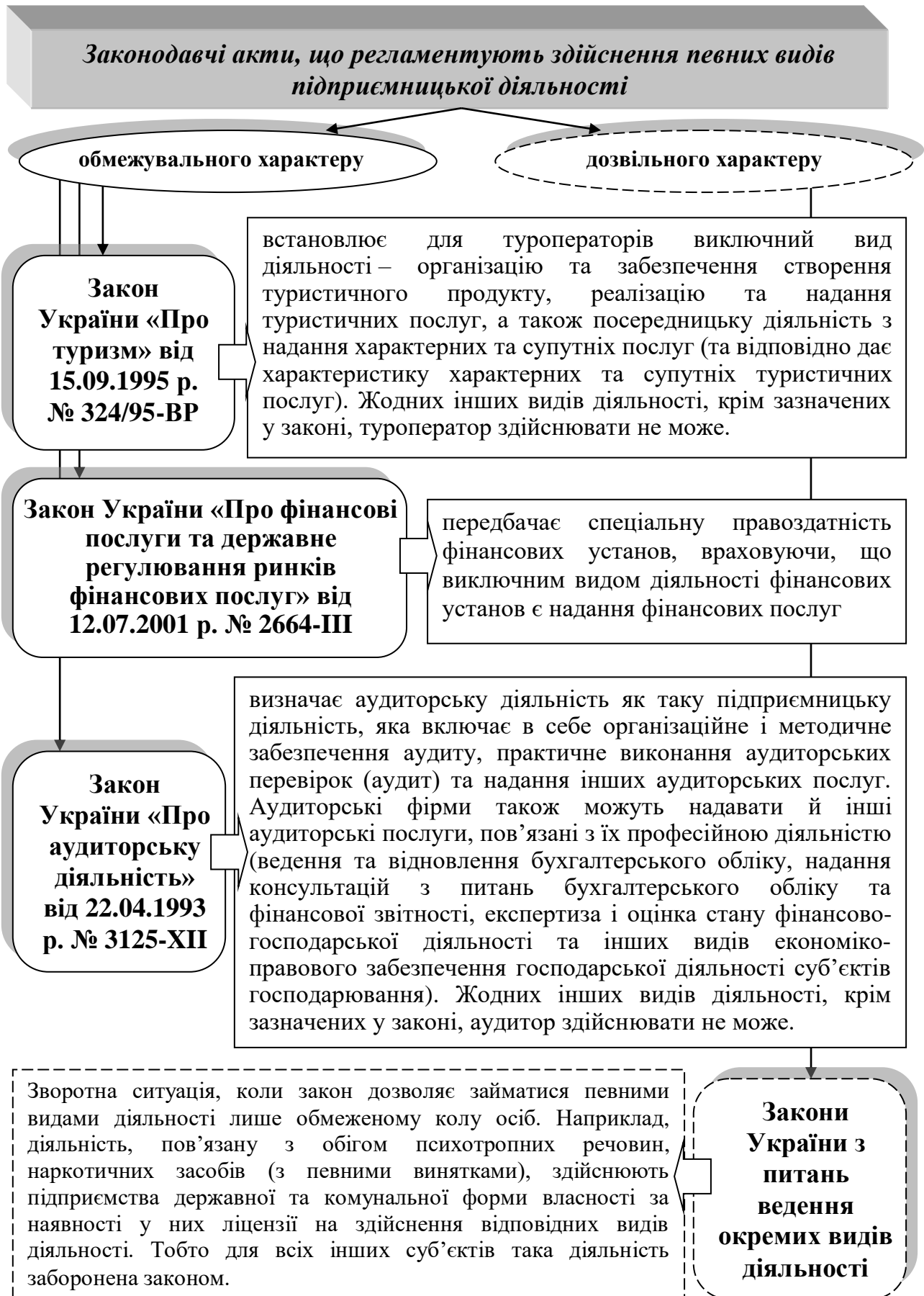


Рис. 5.2. Обмеження у здійсненні певних видів підприємницької діяльності

Ця вимога стосується в першу чергу створення господарських товариств (що регламентується Законом України «Про господарські товариства»), страховиків (Закон України «Про страхування»), фінансових установ (Закон України «Про банки і банківську діяльність» тощо).

Отже, якщо страхувальник створюється у формі ПАТ, то йому не достатньо зареєструвати статутний капітал у розмірі 1250 мінімальних заробітних плат згідно вимог Закону України «Про господарські товариства» для акціонерних товариств, а й потрібно враховувати вимоги спеціального для нього закону «Про страхування». Даний закон встановлює суттєво більший мінімальний розмір статутного капіталу, а саме: суму, еквівалентну 1 млн. євро (або 1,5 млн. євро для страховика, який займається страхуванням життя) за валютним обмінним курсом валюти України на момент створення. Тому, якщо статутний капітал юридичної особи не відповідає вимогам законодавства, то її може бути ліквідовано у примусовому порядку (див. умовну ситуацію прикладу 4).

Приклад 4. У серпні 2015 р. трьома засновниками було прийняте рішення та підготовлено документи для реєстрації ТОВ. У документах зазначався розмір статутного капіталу у сумі 121 800 грн. виходячи з розміру мінімальної заробітної плати, що діяв на момент підготовки документів. Тобто станом на серпень норма щодо мінімального розміру статутного капіталу для створення ТОВ була дотримана. За певних об'єктивних причин ТОВ не було зареєстроване у поточному 2015 році.

А документи були подані на реєстрацію лише у січні 2016 року, відповідно і ТОВ було зареєстровано. Ні засновники, ні державний реєстратор на момент реєстрації не звернули уваги на те, що з 1 січня уже було підвищено розмір мінімальної заробітної плати до 1378 грн., тому і розмір мінімального статутного капіталу для створення ТОВ уже повинен був становити 137 800 грн.

У наведеному прикладі існує невідповідність мінімального розміру статутного капіталу юридичної особи вимогам діючого законодавства, а отже, існує підстава для ліквідації даного ТОВ.

Варто звернути увагу на те, що розмір статутного капіталу повинен визначатися виходячи з мінімального розміру заробітної плати саме на момент створення юридичної особи, адже жодних вимог щодо перегляду та зміни його розміру у відповідності до змін мінімальної заробітної плати немає (див. приклад 5).

Приклад 5. ПАТ «Абриколь» було створене у листопаді 2009 р. та зареєструвало статутний капітал у розмірі 1 000 000 грн. Це був допустимий мінімальний розмір статутного капіталу на момент його створення. Протягом наступних років діяльності ПАТ «Абриколь» мінімальний розмір заробітної плати постійно збільшувався, але його статутний капітал залишався незмінним, тобто 1 000 000 грн. У 2016 році перед підприємством постало запитання: чи потрібно було збільшувати статутний капітал кожного разу, коли змінювався розмір мінімальної заробітної плати?

Звичайно не потрібно. Адже мінімальний розмір статутного капіталу визначається виходячи з розміру мінімальної заробітної плати саме на момент створення товариства. Особливості існують лише у тому випадку, коли:

1) учасники ще не сплатили повністю своїх вкладів (тобто порушили вимогу внесення своєї частки до статутного капіталу протягом першого року діяльності товариства (абз. 2 ч. 3 статті 144 ЦКУ);

2) вартість наявних чистих активів (тобто активів підприємства за вирахуванням зобов'язань) підприємства виявиться меншою від статутного капіталу товариства (ч. 4 статті 144 ЦКУ).

У такому випадку зазначенні моменти не є підставами для обов'язкового припинення юридичної особи у примусовому порядку, а товариству надається право виправлення недоопрацювань.

Досить популярною підставою для припинення юридичної особи є неподання протягом терміну в один рік органам Державної фіскальної служби фінансової звітності, податкових декларацій та розрахунків. Отже, якщо підприємство не здійснює господарської діяльності, то це не звільняє його від подачі звітності. Проте наявність судового рішення про припинення такої юридичної особи не звільняє від належним чином оформлення державної реєстрації її припинення та проведення процедури ліквідації.

Наступною підставою для примусової ліквідації юридичної особи є наявність в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців запису про відсутність юридичної особи за вказаним нею місцезнаходженням. Відомо, що юридична особа повинна регулярно підтверджувати відомості про себе, що містяться в ЄДР (наприклад, не пізніше тринадцяти місяців з дня подання (надіслання) останньої реєстраційної картки, що містить відомості про цю юридичну особу). Якщо підтвердження відомостей про підприємство не буде зроблено вчасно, державний реєстратор повинен надіслати відповідне повідомлення (на юридичну адресу підприємства, зазначену у ЄДР та у свідоцтві про реєстрацію). Якщо ж такий лист-повідомлення не дійде до адресата та повернеться відправнику, то реєстратор внесе до ЄДР запис про відсутність юридичної особи за її місцезнаходженням. Щоб цього не трапилося, слід пам'ятати про вчасну подачу заповненої реєстраційної картки за формою № 6-підтвердження та про те, щоб вхідна кореспонденція таки потрапляла до рук керівництва.

Державні реєстратори надсилають повідомлення про необхідність підтвердження відомостей не лише тоді, коли юридична особа вчасно не подала картку за ф. № 6-підтвердження, а й у разі отримання реєстратором від податкового органу повідомлення за ф. № 18-ОПП про відсутність суб'єкта господарювання за юридичною адресою.

Існує і ряд додаткових підстав для обов'язкової ліквідації окремих видів юридичних осіб, проте вони не зведені в єдиний перелік. Так, наприклад, ТОВ

підлягає ліквідації у судовому порядку згідно з ч. 1 статті 141 ЦК України, якщо кількість його учасників перевищить передбачений законом розмір (визначений ч. 2 статті 50 ЗУ «Про господарські товариства» – максимальна кількість учасників ТОВ може досягати 10 осіб). Тому постає вимога протягом одного року таке товариство з обмеженою відповідальністю перетворити в акціонерне.

3. Призупинення діяльності філії або її ліквідація

Оскільки сьогодні часто підприємства мають віддалені структурні підрозділи, варто звернути увагу на порядок припинення їх діяльності шляхом тимчасового призупинення або остаточної ліквідації. Перш за все, варто розібратися, яким чином уникнути непорозумінь із Державною фіскальною службою зі сплати податків при припиненні діяльності філії.

По-перше, якщо юридична особа є платником податку на прибуток, то її філія також повинна сплачувати цей податок, порядок сплати якого залежить від місцезнаходження філії.

Так, якщо юридична особа та її філія розташовані в межах однієї адміністративно-територіальної одиниці, то вони розглядаються як один платник податку на прибуток. Тобто податок на прибуток розраховується і сплачується головним підприємством за своїм місцезнаходженням за всі операції (включаючи й операції філії).

Якщо ж головне підприємство і філія розташовані на території різних адміністративно-територіальних одиниць, тоді можуть бути два варіанти:

- або філія є самостійним платником податку на прибуток (пп. 133.1.5 Податкового кодексу України) і веде податковий облік за правилами, установленими розділом III ПКУ;

- або головне підприємство сплачує консолідований податок на прибуток (п. 152.4 ПКУ): за себе – за своїм місцезнаходженням, за філію – за місцезнаходженням філії. Сума податку на прибуток, який треба сплатити за філію за звітний період, визначається розрахунково. Для цього загальна (консолідована) сума податку на прибуток розподіляється між головним підприємством і його філіями пропорційно до питомої ваги суми витрат кожної філії в загальній сумі витрат платника податку на прибуток.

По-друге, що стосується ПДВ, то філія не відповідає визначенню особи для цілей ПДВ (пп. 14.1.139 ПКУ). Тому немає підстав для реєстрації філії як платника ПДВ. Разом із тим головне підприємство може делегувати філії право ведення податкового обліку з ПДВ та оформлення податкових накладних.

По-третє, суми ПДФО, нараховані філією за звітний період, підлягають перерахуванню до бюджету за місцезнаходженням філії. А якщо філія не

уповноважена нараховувати і сплачувати ПДФО, тоді обов'язки податкового агента виконує головне підприємство – перераховуючи «філійну» суму ПДФО до бюджету за місцезнаходженням філії (пп. 168.4.3 ПКУ).

При цьому у бухгалтерському обліку для відображення господарських операцій між головним підприємством і філією, яка виділена на окремий баланс, використовується субрахунок 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки».

Розглянемо детальніше варіант ведення обліку у філії при тимчасовому призупиненні її діяльності.

Оскільки податок на прибуток сплачується тільки тоді, коли є об'єкт оподаткування і філія є самостійним платником податку на прибуток, то звітність подається в загальному порядку. Тобто, якщо звітним (податковим) періодом є рік – податкова декларація подається за підсумками року. Якщо сплачуються авансові внески і за підсумками звітного кварталу немає прибутку або отримано збиток, тоді можна подати декларацію за цей квартал і не сплачувати авансові внески за періоди, що залишилися (хоча декларації за ці періоди треба подавати). Якщо податок на прибуток сплачується консолідованим головним підприємством, тоді філія подає розрахунок податкових зобов'язань до податкового органу за своїм місцезнаходженням.

Оскільки філії не є платниками ПДВ, податкову декларацію з ПДВ (з урахуванням показників діяльності філії) подає головне підприємство. Тому в разі призупинення діяльності філії декларацію з ПДВ продовжує подавати головне підприємство в загальному порядку.

Якщо працівники «призупиненої» філії не звільнені (наприклад, встановлено режим простою або неповного робочого часу), то заробітна плата їм нараховується. А отже, податковий розрахунок за формою № 1ДФ подається і, відповідно, сплачується сума ПДФО. При цьому не має значення, була виплачена зарплата чи ні. Якщо філія не уповноважена нараховувати, утримувати та сплачувати ПДФО, то форму № 1ДФ у вигляді окремого витягу подає головне підприємство в ДФС за своїм місцезнаходженням і надсилає копію такого розрахунку в ДФС за місцезнаходженням філії (п. 176.2 ПКУ). Якщо ж дохід найманим працівникам філії не нараховувався (працівників було звільнено), тоді форма № 1ДФ не подається і, відповідно, не сплачується ПДФО (пп. «б» п. 176.2 ПКУ).

Якщо ж філія є платником збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (пп. 267.1.1 ПКУ), і цей збір був сплачений авансовим внеском до кінця календарного року (пп. 267.5.4 ПКУ), тоді про призупинення діяльності, що підлягає патентуванню, необхідно письмово повідомити податковий орган – не пізніше 15-го числа місяця, що передує

звітному. Тоді суму надмірно сплаченого збору повернуть платникові (пп. 267.7.5 ПКУ).

Другий варіант – ліквідація філії. Тоді виникає дещо інша ситуація із нарахуванням і сплатою податків, адже ліквідовувану філію потрібно зняти з обліку в податковому органі. Але що робити юридичній особі в разі ліквідації філії (єдиної), якщо головне підприємство сплачує консолідований податок на прибуток? У цьому випадку підприємство продовжує подавати консолідовану звітність, оскільки зміну порядку сплати податку протягом року не передбачено (п. 154.2 ПКУ). А ось розрахунок до податкового органу за місцезнаходженням ліквідованої філії подавати вже не потрібно.

Закриваючи свою філію, юридична особа повинна вирішити, що робити з майном і як погашати дебіторську та кредиторську заборгованість філії (за їх наявності). Для цього в наказі головного підприємства про ліквідацію філії необхідно розписати заходи, які потрібно провести у зв'язку із закриттям філії, і призначити відповідальних осіб за такі заходи. Нагадаємо, що філія і головне підприємство входять до структури однієї юридичної особи. Тому при передачі майна не міняється власник, а отже, не буде об'єкта оподаткування.

Варіант 1. Майно і заборгованість філії передаються головному підприємству.

На дату складання ліквідаційного балансу (якщо філія була виділена на окремий баланс) проводиться інвентаризація активів і зобов'язань філії. Потім матеріальні цінності та зобов'язання філії передаються головному підприємству. Подальші дії, пов'язані із закриттям філії і виконанням її зобов'язань, здійснює головне підприємство.

Розглянемо особливості обліку подальших операцій з отриманим від філії (окремого платника податку на прибуток) майном. Припустимо, головне підприємство продає товари, які раніше були придбані:

- самою філією – тоді головне підприємство відобразить дохід та витрати від продажу згідно з п. 138.4 ПКУ;
- головним підприємством і потім передані філії – у цьому випадку у головного підприємства також виникає дохід і витрати в порядку, передбаченому п. 137.1, 138.4 ПКУ.

Доходи і витрати від продажу об'єктів основних засобів формуються відповідно до п. 146.13 ПКУ.

Варіант 2. Філія не передає майно і заборгованість головному підприємству (цей варіант ліквідації філії забирає більше часу і не підходить для випадків, коли закрити філію потрібно швидко). У цьому випадку філія самостійно здійснює продаж товарів, погашає кредиторську заборгованість і вимагає погашення дебіторської заборгованості. Кошти, інше майно, яке залишилося після погашення кредиторської заборгованості (за її наявності),

передаються головному підприємству. Після цього складається ліквідаційний баланс (якщо філія була виділена на окремий баланс).

Розглянемо порядок відображення в обліку філії та головного підприємства операцій з передачі майна і коштів при ліквідації філії на основі наступного прикладу 6.

Приклад 6. Керівництво головного підприємства вирішило закрити філію внаслідок її нерентабельності. Філія є самостійним платником податку на прибуток. Головне підприємство – платник податку на прибуток і ПДВ на загальних підставах. Згідно з наказом про ліквідацію філії головному підприємству передається таке майно:

- об'єкти основних засобів (далі – ОЗ), їх первісна вартість становить 215 000 грн., сума нарахованого зносу – 72 000 грн.;
- запаси на суму 312 000 грн. Запаси були придбані філією, витрати при їх придбанні не відображались. Після отримання вони були реалізовані головним підприємством за 420 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 70 000 грн.);
- кошти в сумі 150 000 грн. (перераховані на розрахунковий рахунок головного підприємства).

Облік зазначених операцій показано в табл. 5.2

Таблиця 5.2

Облік операцій з передачі майна і коштів при ліквідації філії

№ п/п	Зміст операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		
			Дт	Кт	Сума (грн.)
1	2	3	4	5	6
Облік у філії					
1	Передано головному підприємству об'єкти ОЗ	Акт типової форми № ОЗ-1	683	10	215 000
			131	683	72 000
2	Передано головному підприємству запаси	Накладна типової форми № М-11	683	20	312 000
3	Перераховано кошти на розрахунковий рахунок головного підприємства	Платіжне доручення	683	311	150 000
Облік у головного підприємства					
1	Отримано об'єкт основних засобів від філії	Акт типової форми № ОЗ-1	10	683	215 000*
			683	131	72 000
2	Отримано запаси	Накладна типової форми № М-11	20	683	312 000
3	Отримано кошти	Виписка банку	311	683	150 000
4	Відображено реалізацію запасів	Виписка банку, договір купівлі-продажу	361	712	420 000
5	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	712	641	70 000

Примітка:

* Вартість отриманих головним підприємством об'єктів ОЗ підлягає обліку у відповідній групі та амортизації згідно зі ст. 145 ПКУ. При цьому в цілях нарахування амортизації балансова вартість таких об'єктів обчислюватиметься виходячи з їх залишкової вартості на момент отримання. Тобто в нашому випадку виходячи з вартості 143 000 грн. (215 000 грн. – 72 000 грн.).

Виходячи із наведеного вище, постає питання, що обрати: ліквідацію чи призупинення діяльності філії?

У кожного із запропонованих варіантів є свої плюси і мінуси. Для прийняття правильного рішення головному підприємству необхідно проаналізувати витрати філії та зрозуміти, чи можна їх скоротити або звести до нуля (див. умовний приклад 7).

Приклад 7. У підприємства є філія (виділена на окремий баланс), щомісячні витрати якої складаються, зокрема, з таких показників: сума орендної плати – 120 000 грн.; заробітна плата співробітників (включаючи відповідні нарахування) – 47 000 грн.; плата за торговий патент – 500 грн. (умовно). У разі призупинення діяльності філії:

- витрати на оренду залишаються в тому самому обсязі;
- сума зарплати у разі простою повинна становити не менше 2/3 тарифної ставки встановленого окладу працівника. Тобто в нашому прикладі ця сума (разом з нарахуваннями) становитиме приблизно 31 333 грн. Якщо ж буде встановлено неповний робочий час, доведеться платити робітникам за відпрацьований час;
- якщо плата за патент була сплачена авансом до кінця року, суму надмірно сплаченого збору можна повернути в порядку, передбаченому пп. 267.7.5 ПКУ;
- зберігається обов'язок своєчасно подавати звітність. За неподання звітності передбачено штрафні санкції згідно зі статтею 120 ПКУ.

Як бачимо, призупинивши діяльність філії, у нашому випадку підприємству доведеться здійснювати витрати на оренду приміщення й оплату праці працівників філії (якщо вони не будуть звільнені або переведені). Таким чином, призупинення діяльності філії може бути виправдане в тому випадку, якщо підприємство планує відновити її діяльність найближчим часом. Якщо ж у головного підприємства немає впевненості, що роботу філії буде відновлено, тоді варто обдумати варіант ліквідації. Правда, у цьому випадку потрібно бути готовим пройти процедуру ліквідації.

Отже, якщо юридична особа вирішить призупинити діяльність філії, то в період призупинення все одно доведеться подавати звітність та сплачувати податки за філію (за наявності об'єкта оподаткування). У разі ліквідації філії треба пройти адміністративну процедуру й коректно відобразити в податковому та бухгалтерському обліку операції з передачі головному підприємству товарно-матеріальні цінності та основні засоби.

4. Умови та порядок припинення діяльності фізичної особи-підприємця

Підставами припинення фізичних осіб-підприємців (ФОП) згідно із статтею 46 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» є:

- прийняття фізичною особою-підприємцем рішення про припинення підприємницької діяльності;*
- смерть фізичної особи-підприємця;*

постанова судового рішення про оголошення фізичної особи померлою або визнання безвісно відсутньою;

постанова судового рішення про визнання фізичної особи, яка є підприємцем, недієздатною або про обмеження її цивільної дієздатності;

постанова судового рішення про припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця [35].

Існують й інші підстави для прийняття постанови суду про припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця, зокрема:

визнання фізичної особи-підприємця банкрутом;

провадження нею підприємницької діяльності, що заборонена законом;

неподання протягом року органам доходів і зборів податкових декларацій, документів фінансової звітності відповідно до закону;

наявність в Єдиному державному реєстрі запису про відсутність фізичної особи-підприємця за зазначеним місцем проживання [35].

Основними нормативними документами, що регламентують питання припинення діяльності фізичних осіб-підприємців є:

- Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003 р. № 755-IV;
- Порядок обліку платників податків і зборів, затверджений Наказом МФУ № 1588 від 09.12.2011 р.;
- Порядок прийняття на облік та зняття з обліку в органах Пенсійного фонду України платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджений Постановою Правління ПФУ № 21-6 від 27.09.2010 р.

З 07.07.2014 р. набрали чинності зміни до чинного законодавства України (Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення процедури державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичних осіб-підприємців за заявницьким принципом»), яким запроваджується істотне спрощення процедури закриття ФОП.

Тепер для закриття ФОП достатньо подати до відділу реєстраційної служби за місцем зареєстрованого проживання (прописка) наступні документи:

• реєстраційна картка на проведення державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця за формою № 12 (яка затверджена наказом Міністерства юстиції України від 02.11.2015 № 2140/5 та подана у додатку Р);

• оригінал паспорту громадянина України;

• довіреність (у випадку, якщо документи подає представник фізичної особи-підприємця).

Заповнити форму № 12 потрібно на українській мові, друкованими розбірливими літерами. Заповнена картка в одному примірнику підписується

фізичною особою-підприємцем або його представником, якому необхідно попередньо видати нотаріально завірену довіреність з правом підпису подібних заяв, подачі їх державному реєстратору, а також на здійснення інших дій з припинення підприємницької діяльності (конкретний зміст можна обумовити з будь-яким нотаріусом). Після прийняття документів, державний реєстратор видає повідомлення про проведення державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця. Згідно зі ст. 26 закону «Про державну реєстрацію...» суб'єкт держреєстрації розглядає отримані документи протягом 24 годин (крім святкових та вихідних днів) після їх надходження. Фізична особа втрачає статус підприємця з дати внесення до ЄДР запису про держреєстрацію припинення нею підприємницької діяльності (ч. 8 ст. 4 цього ж Закону). Проте, внесення такого запису до ЄДР не означає автоматичне зняття з обліку в податкових органах. Окремо повідомляти органи ДФС, ПФУ і статистики не потрібно, оскільки між ними та ЄДР відбувається обмін інформацією за допомогою інформаційно-телекомунікаційних засобів зв'язку. Водночас така державна реєстрація не припиняє зобов'язань фізичної особи-підприємця за податками і платежами від провадження підприємницької діяльності. Протягом 30 календарних днів із дня проведення держреєстрації припинення діяльності ФОП до відповідного податкового органу необхідно подати податкову накладну за останній базовий податковий (звітний) період (п. 177.11 ПКУ).

Тобто процедуру припинення підприємницької діяльності фізичної особи підприємця фактично скоротили до одного дня.

Нагадаємо, що раніше ця процедура тривала мінімум приблизно 2,5 місяці, що було пов'язано з необхідністю самостійного отримання та подання державному реєстратору, не раніше, ніж через два місяці після публікації оголошення, довідок про відсутність заборгованості перед податковою та пенсійним фондом (довідка 22-ОПП, довідка 3-ЄСВ, довідка з управління Пенсійного фонду).

Що ж стосується питання проведення перевірок органами державної фіскальної служби, то змін до профільних порядків поки-що не внесено. Це означає, що подача фізичною особою-підприємцем держреєстратору форми про закриття підприємницької діяльності є підставою для проведення позапланових перевірок щодо правильності нарахування та сплати ним податків (внесків). Різниця зі старим порядком тут полягає лише в тому, що у ході закриття ФОП не потрібно особисто ходити до інспектора та вимагати від нього вказаних вище довідок. Варто лише вчасно реагувати на подані інспектором запити щодо надання певних документів чи пояснень з питань нарахування та сплати податків.

Зняття з обліку ФОП як платника ЄСВ здійснюється згідно з Порядком обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціального страхування, затв. наказом Мінфіну України від 24.11.2014 р. № 1162. Підприємець лише зобов'язаний подати за себе Звіт про суми нарахованого доходу застрахованих осіб і суми нарахованого єдиного внеску за формою № 5Д (додаток 5 до Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затв. наказом Мінюсту України від 14.04.2015 р. № 435) із зазначенням типу форми «ліквідаційна».

Вважаємо зазначені вище зміни до законодавства є позитивним кроком, оскільки означають розуміння законодавця того, що фізична особа-підприємець (на противагу юридичній особі), нікуди «не зникає», а залишається після завершення процедури закриття фізичної особи-підприємця у статусі фізичної особи, без приставки підприємець, разом із відповідальністю за своїми зобов'язаннями за час ведення підприємницької діяльності.

Отже, фізична особа остаточно позбавляється статусу підприємця з моменту внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності такої фізичної особи-підприємця.

Слід зазначити, що теоретично у будь-який момент можна відкликати подану заяву про припинення підприємницької діяльності, подавши державному реєстратору заяву про скасування власного рішення щодо припинення підприємницької діяльності (зазначена позиція висловлена у листі Держкомпідприємництва від 04.06.2010 р. № 7093).

Варто зазначити, що тепер для того, щоб державний реєстратор зробив відповідний запис у ЄДР про припинення підприємницької діяльності йому не потрібно надавати будь-які документи, що підтверджують знищення печатки фізичної особи-підприємця (якщо вона в нього була). Тому питанням знищення печатки можна зайнятися уже і після припинення ФОП. Раніше знищення печаток займалося Міністерство Внутрішніх справ. Порядок знищення печаток регламентувався Інструкцією затвердженою наказом МВС України від 11.01.1999 р. № 17. Проте 11.01.2011 р. цей наказ втратив чинність.

5. Особливості ведення обліку та формування фінансової звітності на стадії ліквідації підприємницької діяльності

Оскільки законодавство суворо відстоює права працівників, то при проведенні процедури ліквідації підприємства одним із важливих напрямків в обліку є правильне завершення співпраці із працівниками та нарахування їм заробітної плати чи вихідної допомоги. Ліквідація підприємства є підставою

для розірвання трудового договору згідно з п. 1 статті 40 Кодексу законів про працю (КЗпП). У разі повної ліквідації підприємства згода профспілки на звільнення працівників не потрібна (ч. 1 статті 43 КЗпП). Про майбутню ліквідацію і звільнення працівників необхідно ознайомити під розписку за два місяці до дати їх звільнення (стаття 49-2 КЗпП). Одночасно слід надіслати інформацію про вивільнення працівників і в центр зайнятості – за формою 4-ПН, затвердженою наказом Мінсоцполітики від 31.05.2013 р. № 317.

Звільненим працівникам потрібно виплатити вихідну допомогу в розмірі не менше середньомісячного заробітку згідно зі статтею 44 КЗпП. У статті 116 КЗпП передбачено термін розрахунку з працівниками: підприємство, яке ліквідується, має провести остаточні розрахунки з працівниками у день звільнення кожного з них, при цьому кожен працівник повинен отримати інформацію про належні йому суми в письмовій формі. Підприємство повинно виплатити працівникові всі належні суми, у тому числі компенсацію за невикористані дні відпустки (нараховані суми, у т. ч. і суму вихідної допомоги) та видати трудову книжку.

У подальшому необхідно закрити усі банківські рахунки підприємства, залишивши один, який використовуватиметься для проведення розрахунків за операціями з ліквідації.

Крім того, на дату прийняття рішення про ліквідацію в обліку необхідно створити забезпечення в порядку, установленому П(С)БО 11. Це забезпечення формується для погашення зобов'язань підприємства, які виникають у зв'язку з ліквідацією та обумовлені вимогами законодавства, договорів або прийняті добровільно перед фізичними та юридичними особами у зв'язку з такою ліквідацією (п. 3 розд. III П(С)БО 27). Це можуть бути: вихідна допомога та інші виплати при звільненні, штрафи, пеня за порушення умов договорів і т. п. Облік забезпечення ведеться на субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів».

Після закінчення строку для висунення вимог кредиторами необхідно розпочинати розгляд фактично заявлених вимог (індивідуально кожному претензії конкретного кредитора). За результатами розгляду необхідно скласти реєстр кредиторів, чії вимоги підлягають погашенню. Якщо кредитор не висунув вимог до підприємства протягом встановленого терміну, то такі вимоги вважаються погашеними. Проте буває й так, що кредитор заявив про свої вимоги вже після закінчення терміну, встановленого ліквідаційною комісією для їх пред'явлення. У цьому випадку такі вимоги задовольняють за рахунок майна ліквідованого підприємства, що залишилося після задоволення всіх вимог кредиторів, які були заявлені вчасно (ч. 4 статті 112 ЦКУ).

У разі, коли майна підприємства достатньо для задоволення всіх вимог його кредиторів, усі ці вимоги задовольняються повністю, в порядку

черговості, передбаченої статтею 112 ЦКУ. В іншому випадку, якщо майна не вистачає, заявлені вимоги кредиторів виплачують в установленому порядку черговості (стаття 112 ЦКУ).

На дату прийняття рішення про ліквідацію підприємство востаннє складає «традиційну» фінансову звітність згідно з вимогами ч. 3 статті 13 Закону № 996 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». Звітним періодом буде період з початку звітного року до дати прийняття рішення про ліквідацію. Всі операції, які будуть проведені після цієї дати, будуть відображатися в ліквідаційному балансі.

Після цього ліквідаційна комісія складає проміжний ліквідаційний баланс, який містить відомості про склад майна підприємства і про реєстр вимог кредиторів.

Взагалі, щодо порядку формування звітності у процесі ліквідації підприємства, ліквідовуване підприємство зобов'язане подати комплект річної фінансової звітності. Згідно з п. 13 НП(С)БО 1 звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період від початку року і до моменту ліквідації. Такий же комплект звітності потрібно подати до органів статистики. Водночас ліквідовуване підприємство протягом року складає і подає фінансову звітність у загальному порядку аж до дати припинення юридичної особи згідно з даними ЄДР. Це впливає з ч. 1 ст. 11 цього ж Закону № 996.

До складу такої звітності, як зазначалося вище, входить баланс. Зазначимо, що Порядком № 419 подання фінансової звітності затв. постановою Кабінету міністрів України від 28.02.2000 р. в редакції від 24.06.2015р., складеної на дату прийняття рішення про ліквідацію у формі балансу, органам статистики та податковим органам не передбачено. Очевидно, що формування такої звітності необхідне для того, щоб орган управління підприємством (у тому числі власники) міг ознайомитися з результатами господарської діяльності підприємства на момент прийняття рішення про ліквідацію. Тому дана звітність подається тільки цьому органу.

На стадії ліквідації розрізняють різні види балансів (характеристика яких подана на рис. 5.3).

Проміжний ліквідаційний баланс складається в ході ліквідації після закінчення строку пред'явлення вимог кредиторами згідно вимог ч. 8 ст. 111 ЦКУ. Такий баланс затверджується протоколом загальних зборів власників (учасників) юридичної особи. Слід пам'ятати, що він складається для внутрішнього користування і не подається ні органам статистики, ні податковим органам (якщо, звичайно, не є одночасно річною або проміжною фінансовою звітністю).



Рис. 5.3. Види балансів, що формуються на стадії ліквідації підприємства

Остаточний ліквідаційний баланс складається після завершення розрахунків із кредиторами і також затверджується учасниками ліквідовуваної юридичної особи згідно вимог ч. 11 ст. 111 ЦКУ. Після закінчення строку для висунення вимог кредиторами можна скласти проміжний ліквідаційний баланс. Такий термін учасники підприємства самостійно встановлюють під час прийняття рішення про ліквідацію та фіксують у протоколі зборів учасників, проте термін не може бути менше двох місяців і не більше шести місяців з дати опублікування оголошення про початок процедури ліквідації підприємства (ч. 5 статті 105 ЦКУ).

У цьому балансі вже повинні бути відображені уточнені суми заборгованості – з урахуванням висунутих вимог кредиторів і з урахуванням списання безнадійної дебіторської та кредиторської заборгованості. Також до закінчення цього терміну бажано завершити й інвентаризацію активів, щоб мати інформацію про вартість і склад ліквідаційної маси, яка може бути використана для виконання вимог кредиторів.

Зазначимо, що на практиці складають останній «нульовий» баланс без показників активів і пасивів. Такий підхід до змісту ліквідаційного балансу

рекомендує застосовувати Мінфін згідно вимог вказаних у Листі Мінфіну України від 02.08.2007 р. № 31-34000-10-10/15607 «Щодо списання непокритих збитків підприємства, що ліквідується».

Остаточний ліквідаційний баланс подається як остання фінансова звітність ліквідовуваного підприємства до органів статистики та податкового органу.

Проте складанню ліквідаційного балансу передуює велика підготовча робота (схематично зображена рис. 5.4).

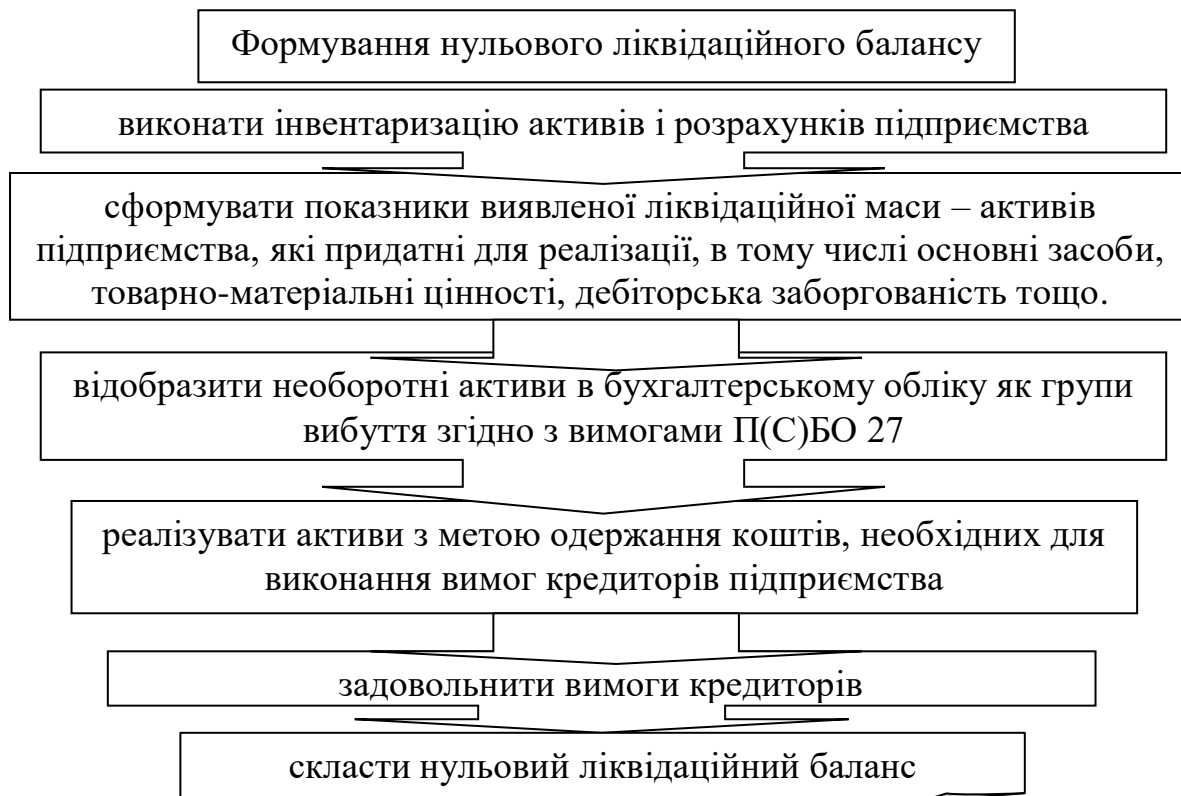


Рис. 5.4. Передумови формування нульового ліквідаційного балансу

До сформованого ліквідаційного балансу додаються:

- інформацію про склад ліквідаційної маси (дані інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей та взаєморозрахунків);
- відомості про реалізацію об'єктів ліквідаційної маси з інформацією по відповідних договорах купівлі-продажу;
- копії договорів купівлі-продажу, накладних та актів прийому-передачі основних засобів та товарно-матеріальних цінностей;
- реєстр заявлених та погашених вимог кредиторів;
- копії документів, що підтверджують погашення вимог кредиторів.

Загальні питання інвентаризації ліквідаційної маси регулюються нормами Закону «Про бухгалтерський облік» та Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 р. № 879. Інвентаризації підлягає кожна стаття балансу, включаючи дебіторську та кредиторську заборгованість. До початку проведення інвентаризації доцільно виявити і списати непридатні запаси, неліквідні запаси, провести їх уцінку до ціни можливої реалізації. Підсумкові

результати інвентаризації (надлишки та недостачі) повинні бути відображенні у бухгалтерському обліку в період між прийняттям рішення про ліквідацію та до дати формування ліквідаційного балансу.

У деяких випадках обов'язково слід провести незалежну оцінку із залученням професійного оцінювача (стаття 7 Закону «Про оцінку майна майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 16.01.2016 р.), зокрема:

- при ліквідації державних, комунальних підприємств і підприємств із державною часткою майна;
- при проведенні переоцінки основних засобів для цілей бухгалтерського обліку.

За даними інвентаризації матеріальних цінностей надлишки запасів як зазвичай оприбутковують на дебет рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари» у кореспонденції з кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності»; недостачу запасів списують у дебет субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» з кредиту рахунків обліку таких запасів.

Під час інвентаризації взаєморозрахунків виявляються дебіторська і кредиторська заборгованості, за якими минув строк позовної давності. Кредиторську заборгованість із терміном позовної давності списують на субрахунок 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості». Безнадійну дебіторську заборгованість виключають зі складу активів одночасно зі зменшенням резерву сумнівних боргів згідно з п. 11 П(С)БО 10.

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації (п. 24 П(С)БО 9). При зміні первісної вартості запасів необхідно здійснити відповідні записи в бухгалтерському обліку. Згідно з п. 27 П(С)БО 9 сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, а також вартість повністю втрачених (зіпсованих або відсутніх) запасів списується на витрати звітного періоду (субрахунки 946 «Втрати від знецінення запасів», 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»). Суми недостач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках (рахунок 07 «Списані активи»). Після встановлення винних осіб, які мають відшкодувати втрати, належну до відшкодування суму зараховують до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду проводкою Дт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» Кт 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Варто відмітити, що на дату прийняття рішення про ліквідацію необоротні активи, які плануються до продажу (у т. ч. для проведення розрахунків із кредитором або власниками), виводяться з експлуатації та переводяться на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Якщо комплекс активів буде продаватися разом із відповідними зобов'язаннями, то сума таких зобов'язань переводиться на субрахунок 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу».

Розглянемо порядок обліку операцій, що мають місце у процесі ліквідації на наступному практичному прикладі.

Приклад 8. Платник податку на прибуток «Меркурій», який у 2017 році зобов'язаний для визначення об'єкта оподаткування застосовувати коригування на різниці згідно з розд. III ПКУ, 03 квітня 2017 р. прийняв рішення щодо самостійної ліквідації. Підприємство є також платником ПДВ. У табл. 5.3 наведено сальдову відомість у довільній формі станом на 03.04.17 р.

Таблиця 5.3

Сальдова відомість ліквідованого підприємства «Меркурій» (грн.)

№ з/п	Найменування показника	Субрахунок / рахунок	Дт	Кт
1	2	3	4	5
1	Основні засоби, у т. ч.: - первісна вартість	104, 105	890 000*	–
2	- знос	131	–	843 000*
3	- залишкова вартість	х	47 000	–
4	Довгострокова дебіторська заборгованість	183	8 000	–
5	Сировина та матеріали на складі	201	23 000	–
6	Готова продукція на складі	26	88 200	–
7	Товари на складі	281	1 800	–
8	Розрахунки з вітчизняними покупцями	361	31 100**	–
9	Резерв сумнівних боргів	38	–	6 300**
10	Дебіторська заборгованість за перерахованими передоплатами	371	18 000	–
11	Дебіторська заборгованість із податку на прибуток	6411	5 600	–
12	Гроші на поточному рахунку в гривнях	311	4 000	–
13	Розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	643	2 000	–
14	Статутний капітал	401	–	100 000
15	Резервний капітал	43	–	15 000
16	Непокриті збитки	442	20 000	–
17	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	631	–	74 100
18	Заборгованість перед бюджетом за ПДВ	6415	–	2 700
19	Розрахунки з оплати праці та страхуванням	661, 651	–	36 000
20	Розрахунки за ПДФО і військовим збором	6416, 642	–	3 900
21	Кредиторська заборгованість за отриманими передоплатами	681	–	12 000
22	Розрахунки за податковим кредитом із ПДВ	644	–	3 000
23	Фінансові результати	791	4 300	–
24	Разом	Х	246 700	246 700

* Не включаються в підсумкові суми.
** У підсумку активів ураховано різницю 24 800 грн. (31 100 грн. – 6 300 грн.),.

У ході проведення інвентаризації станом на 03.04.2017 р.:

- уцінено товари до чистої вартості реалізації;
- виявлено недостачу сировини, придбаної до 01.07.2015 р. Винну особу встановлено.

Сума недостачі підлягає утриманню із зарплати такої особи;

- виявлено надлишки матеріалів, на які немає документів;
- списано дебіторську заборгованість зі строком позовної давності, що закінчився;
- списано кредиторську заборгованість за товари, а також заборгованість за отриманою передоплатою у зв'язку із закінченням строку позовної давності.

Крім того, підприємство перевело до складу необоротних активів, що утримуються для продажу, виробниче обладнання та автомобіль. Ці основні засоби були виведені з експлуатації 31.03.2017 р. (до дати прийняття рішення про ліквідацію). Суми залишкової вартості та нарахованої амортизації ОЗ у бухгалтерському та податковому обліку рівні.

Облік вищевказаних операцій ведеться наступним чином (табл. 5.4)

Таблиця 5.4

Облік операцій у підприємства, що ліквідовується

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік			Коригування фінрезультату ¹	
			Дт	Кт	Сума	збільшення (+)	зменшення (-)
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Проведено уцінку залежних товарних залишків	Акт уцінки	946	281	300 ²	–	–
2	Списано вартість недостачі сировини на винну особу (працівника складу)	Порівняльна відомість (типова форма № инв-19) ³ , бухгалтерська довідка	375	201	800	–	–
3	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на вартість придбання відсутньої сировини	Податкова накладна (далі – ПН), бухгалтерська довідка	947	6415	160 ⁴	–	–
4	Оприбутковано матеріали без документів	Типова форма № инв-19, бух. довідка	201	719	1 000	–	–
5	Списано за рахунок резерву сумнівних боргів дебіторську заборгованість зі строком позовної давності, що закінчився	Акт інвентаризації (типова форма № инв-17) ³ , Бухгалтерська довідка	38	361	5 900	–	5 900 ⁵
6	Списано кредиторську заборгованість за отриманою передоплатою зі строком позовної давності, що закінчився		681	717	12 000	–	–
7	Списано суми розрахунків за податковими зобов'язаннями з ПДВ	ПН, бухгалтерська довідка	949	643	2 000	–	–
8	Списано кредиторську заборгованість за отримані товари зі строком позовної давності, що закінчився	Типова форма № инв-17, бухгалтерська довідка	631	717	14 100	–	–

1	2	3	4	5	6	7	8
9	Відкориговано суму податкового кредиту при списанні кредиторської заборгованості (методом «червоного сторно»)	Бухгалтерська довідка	6415	94	2 350	–	–
10	Переведено до складу поточних заборгованостей довгострокові заборгованості за товаром		361	183	8 000	–	–
11	Сформовано забезпечення для погашення зобов'язань підприємства, які виникають у зв'язку з ліквідацією		949 ⁶	474	57 000	– ⁷	–
12	Переведено виробниче обладнання до складу необоротних активів, що утримуються для продажу	Акт типової форми № 03-1 ⁸ , Бухгалтерська довідка	286	104	27 000	27 000 ⁹	27 000 ¹⁰
13	Списано суму нарахованого зносу за період експлуатації обладнання		131	104	563 000	–	–
14	Переведено автомобіль до складу необоротних активів, що утримуються для продажу	Акт типової форми № 03-4 ⁸ , бухгалтерська довідка	286	105	20 000	20 000 ⁹	20 000 ¹⁰
15	Списано суму нарахованого зносу за період експлуатації автомобіля		131	105	280 000	–	–
16	Відображено фінансовий результат	Бухгалтерська довідка	791	92, 946, 947, 949	73 810	–	–
			717, 719	791	27 100	–	–

Примітка:

¹ Тільки для платників податку на прибуток, які для визначення об'єкта оподаткування зобов'язані застосовувати коригування на різниці згідно з розд. III ПКУ.

² Податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються, оскільки у випадку уцінки не відбувається ні постачання товару (відповідно до пп. 14.1.191, пп. «а» п. 185.1 ПКУ), ні зміни напряму його використання (п. 198.5 ПКУ). Податковий кредит також не підлягає коригуванню (ст. 192 ПКУ).

³ Затверджена Постановою Держкомстату СРСР від 28.12.1989 р. № 241 «Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств та організацій».

⁴ Згідно з п. 189.1, пп. «г» п. 198.5 ПКУ.

⁵ Згідно з абзацом третім пп. 139.2.2 ПКУ.

⁶ Оскільки виробництво зупинене, зарплата виробничих робітників протягом двох місяців до їх звільнення відноситься на інші витрати операційної діяльності.

⁷ Якщо сума забезпечення не пов'язана з витратами на оплату праці працівників, які звільняються, і витратами на сплату ЄСВ, нарахованого на такі виплати, то фінрезультат до оподаткування збільшується на суму цього забезпечення згідно з пп. 139.1.1 ПК.

⁸ Затверджена Наказом Держкомстату України від 29.12.1995 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку».

⁹ Фінансовий результат до оподаткування збільшується на залишкову вартість об'єкта основних засобів, визначену за правилами бухгалтерського обліку згідно з абзацом четвертим п. 138.1 ПКУ.

¹⁰ Фінансовий результат до оподаткування зменшується на залишкову вартість об'єкта основних засобів, розраховану за правилами податкового обліку згідно з абзацом третім п. 138.2 ПКУ.

Покажемо в наступній табл. 5.5, який вигляд матиме баланс підприємства станом на 03.04.2017 р. (тобто на дату прийняття рішення про ліквідацію). Для наочності дані балансу зазначено в гривнях.

Таблиця 5.5

Баланс підприємства станом на 03.04.2017 р.

Актив	Код рядка	Сума	Пасив	Код рядка	Сума
II. Оборотні активи			I. Власний капітал		
Запаси	1100	112 900 ¹	Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	100 000
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	32 800 ²	Резервний капітал	1415	15 000
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(71 010) ³
- за виданими авансами	1130	18 000	Усього за розд. 1	1495	43 990
- з бюджетом	1135	5 600	III. Поточні зобов'язання та забезпечення		
- у т. ч. з податку на прибуток	1136	5 600	Поточна кредиторська заборгованість:		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	800 ⁴	- за товари, роботи, послуги	1615	60 000 ⁵
Гроші та їх еквіваленти	1165	4 000	- за розрахунками з бюджетом	1620	9 110 ⁶
Усього за розд. II	1195	174 100	- за розрахунками зі страхування	1625	6 492
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	47 000	- за розрахунками з оплати праці	1630	29 508
			Поточні забезпечення	1660	69 000
			Інші поточні зобов'язання	1690	3 000
			Усього за розд. III	1695	177 110
Баланс	1300	221 100	Баланс	1900	221 100

Примітка:

¹ 23 000 грн. + 88 200 грн. + 1 800 грн. – 300 грн. – 800 грн. + 1 000 грн. = 112 900 грн.

² 31 100 грн. – 6 300 грн. – 5 900 грн. + 5 900 грн. – 8 000 грн. = 32 800 грн.

³ –20 000 грн. – 4 300 грн. + 27 100 грн. – 73 810 грн. = –71 010 грн.

⁴ 800 грн. - заборгованість працівника за субрахунком 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

⁵ 74 100 грн. – 14 100 грн. = 60 000 грн.

⁶ 2 700 грн. + 3 900 грн. + 160 грн. + 2 350 грн. = 9 110 грн.

У податковому обліку з податку на прибуток інвентаризаційні надлишки товарно-матеріальних цінностей та основних засобів включають до складу доходу на підставі п.п. 135.5.4 ПКУ. Вартість основних засобів, оприбуткованих як інвентаризаційні надлишки, в податковому обліку не амортизується, а дохід від їх реалізації визначається за правилами, встановленими в абзаці третьому п. 146.13 ПКУ. Дохід від реалізації товарно-матеріальних цінностей, оприбуткованих у результаті інвентаризації, визначається за загальними правилами (п.п. 135.4.1 ПКУ) одночасно з визнанням витрат згідно з п.п. 138.1.1, п. 138.8 ПКУ.

Варто наголосити, що платники єдиного податку не включають вартість інвентаризаційних надлишків до складу доходу. Згідно з п. 292.1 ПКУ доходом платника єдиного податку є будь-який дохід, одержаний ним протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій), а також доходи у матеріальній або нематеріальній формі, визначені п. 292.3 ПКУ. Очевидно, що надлишки товарно-матеріальних цінностей, виявлені під час інвентаризації, не відповідають визначенню доходу в грошовій формі. Не підпадають вони і під дію п. 292.3 ПКУ, згідно з яким у дохід платника єдиного податку включають вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів. Поняття безоплатно отриманих товарів для цілей оподаткування платників єдиного податку чітко визначено в цьому ж пункті: такі товари повинні бути надані платнику єдиного податку згідно з письмовими договорами, за якими не передбачено грошової або іншої компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг) чи їх повернення, або ж це можуть бути товари, які були передані на відповідальне зберігання платнику єдиного податку, а потім були ним використані. Більше ніяких тлумачень поняття безоплатно отриманих товарів нормами ПКУ не допускається. При інвентаризації ніяких письмових договорів про безоплатне надання або відповідальне зберігання таких товарів не існує. Крім того, не можна встановити дату, на яку слід визнати дохід: згідно з п. 292.6 ПКУ такою датою є дата надходження коштів у грошовій (готівковій або безготівковій) формі, а також дата підписання платником єдиного податку акта прийому-передачі безоплатно отриманих товарів. У разі оприбуткування інвентаризаційних надлишків такі акти не підписуються.

Крім цього, п. 1 розділу III П(С)БО 27 вимагає, щоб підприємства перевіряли необоротні активи щодо їх знецінення у порядку, передбаченому П(С)БО 28, що доцільно провести одночасно з інвентаризацією. Згідно з п. 15 П(С)БО 28 втрати від зменшення корисності активу визнаються іншими витратами (субрахунок 972 «Втрати від зменшення корисності активів»), а

щодо активів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, – у порядку, передбаченому П(С)БО 7 і П(С)БО 8 з одночасним зменшенням його балансової (залишкової) вартості. Після визнання втрат від знецінення активу його амортизація нараховується виходячи з нової балансової (залишкової) вартості такого активу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації).

При відновленні корисності активів слід визнати інший дохід (субрахунок 742 «Дохід від відновлення корисності активів»), а щодо активів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, облік ведеться в порядку, передбаченому П(С)БО 7 і П(С)БО 8. Однак, враховуючи реальні терміни ліквідації підприємства, відновлення корисності активів протягом цих термінів є малоймовірним.

Як бачимо із попереднього прикладу, форма ліквідаційного балансу законодавчо не встановлена, тому підприємства можуть використовувати власні форми, при цьому за основу можна взяти форми, встановлені НП(С)БО 1 та П(С)БО 25.

Згідно з ч. 8 статті 111 ЦКУ після закінчення строку, встановленого для прийому вимог кредиторів, підприємство розпродує активи, веде роботу з дебіторами щодо виплати дебіторської заборгованості, виробляє погашення кредиторської заборгованості в порядку черговості задоволення вимог кредиторів (стаття 112 ЦКУ), у тому числі з оплати праці тощо. Усі ці операції відображають у бухгалтерському обліку за звичайним порядком.

Приклад 9. На основі вихідних даних із умовного прикладу 8 необхідно відобразити в обліку здійсненні такі операції. У період, що минув із дати прийняття рішення про ліквідацію, до дати складання проміжного ліквідаційного балансу (03.06.2017 р.) підприємство здійснило такі господарські операції:

- реалізувало залишки готової продукції і товарів;
- повністю розрахувалося із працівниками за рахунок раніше нарахованого спеціального забезпечення. В обліку це відобразилося записом Дт 474 «Нестачі і втрати від псування цінностей» Кт 661 «Розрахунки за виплатами працівникам» та Кт 651 «розрахунки за страхування»;
- пройшло податкову перевірку та розрахувалося з бюджетом за її результатами;
- реалізувало виробниче обладнання;
- отримало оплати від дебіторів за товари, роботи, послуги.

Вимоги всіх заявлених кредиторів були визнані в повному обсязі.

Крім того, підприємство списало:

- суму резерву сумнівних боргів (РСБ). Зазначимо, що зазвичай на дату складання проміжного ліквідаційного балансу списуються залишки всіх резервів і забезпечень;
- дебіторську заборгованість за перерахованою передплатою (яка виникла у 2016 році) у зв'язку з неможливістю зв'язатися з дебітором.

Дві останні операції в обліку відображаються наступним чином (табл. 5.6)

Таблиця 5.6

Відображення в обліку списання резерву сумнівних боргів та дебіторської заборгованості

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік			Коригування фінрезультату*	
			Дт	Кт	Сума	Збільшення (+)	Зменшення (-)
1	Списано залишок суми РСБ	Бухгалтерська довідка	38	719	400	–	400**
2	Списано дебіторську заборгованість за передоплатою		944	371	18 000	–	–
3	Відкориговано податковий кредит із ПДВ		6415	644	3 000	–	–

Примітка:

* Тільки для платників податку на прибуток, які для визначення об'єкта оподаткування зобов'язані застосовувати коригування на різниці згідно з розд. III ПКУ.

** Фінрезультат до оподаткування зменшується на суму коригування РСБ згідно з абзацом другим пп. 139.2.2 ПКУ.

З урахуванням результатів господарських операцій, виконаних у період із 3 квітня по 3 червня 2017 року, складається проміжний ліквідаційний баланс станом на 03.06.2017 р. (див. табл. 5.7)

Таблиця 5.7
(грн.)

Проміжний ліквідаційний баланс підприємства

Актив	Код рядка	Сума	Пасив	Код рядка	Сума
II. Оборотні активи			I. Власний капітал		
Гроші та їх еквіваленти	1165	102 000	Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	100 000
Усього за розд. II	1195	102 000	Резервний капітал	1415	15 000
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	20 000	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(60 000)
X			Усього за розд. I	1495	55 000
			III. Поточні зобов'язання та забезпечення		
			Поточна кредиторська заборгованість:	1615	60 000
			- за товари, роботи, послуги		
			- за розрахунками з бюджетом	1620	7 000
			Усього за розд. III	1695	67 000
Баланс	1300	122 000	Баланс	1900	122 000

Якщо після погашення всіх вимог кредиторів у підприємства ще залишається яесь майно (кошти, необоротні активи, запаси), це майно розподіляють між учасниками підприємства, якщо інший порядок не встановлений установчими документами підприємства або законом (ч. 12 статті 111 ЦКУ). Перед таким розподілом складають ліквідаційний баланс (ч. 11 статті 111 ЦКУ). Форма його може бути така ж сама, як і форма

проміжного ліквідаційного балансу. Між датами проміжного та ліквідаційного балансів підприємство має провести всі розрахунки з бюджетом за податками і єдиним соціальним внеском, пройти перевірки, сплатити суми, донараховані в результаті перевірок.

Після всіх вищевказаних розрахунків на балансі підприємства не повинно залишитися жодного майна, капіталу і зобов'язань (див. лист МФУ від 02.08.07 №31-34000-10-10/15607). Усі показники ліквідаційного балансу на дату ліквідації будуть нульовими. Остаточний ліквідаційний баланс затверджується рішенням засновників (учасників) або уповноваженого ними органу.

Зазначимо, що розподіл коштів між учасниками не вплине на доходи і витрати підприємства. Водночас розподіл іншого майна прирівнюється до звичайних операцій продажу з виникненням доходу та витрат, а для цілей ПДВ – до операцій постачання згідно з пп. 14.1.191 ПКУ.

Якщо учасниками підприємства є фізичні особи, то отриманий ними при ліквідації підприємства дохід у вигляді грошей або майна вважається інвестиційним доходом, який підлягає оподаткуванню за правилами п. 170.2 ПКУ. При цьому фізична особа, яка отримала інвестиційний дохід, зобов'язана за підсумками календарного року подати декларацію, відобразивши в ній суму інвестиційного прибутку або збитку та сплатити ПДФО і військовий збір (пп. 164.2.9, 170.2.1, пп. 1.2 п. 161 підрозд. 10 розд. XX ПКУ).

Ліквідовувана юрособа показує суму виплаченого учасникам-фізичним особам доходу у формі № 1ДФ із кодом «112». При передачі учаснику-фізособі майна його вартість повинна бути оцінена незалежним оцінювачем

Приклад 10. Вихідні дані беремо із прикладів 8 і 9. За період, що минув із дати складання проміжного ліквідаційного балансу, підприємство повністю розрахувалося із кредиторами, а також обчислило та попередньо сплатило до бюджету свої податкові зобов'язання (у т. ч. ті, що виникають при розрахунку з учасниками майном, відмінним від грошей). Після цього передліквідаційний баланс підприємства може мати такий вигляд (див. табл. 5.8).

Таблиця 5.8

Передліквідаційний баланс підприємства

(грн.)

Актив	Код рядка	Сума	Пасив	Код рядка	Сума
II. Оборотні активи			I. Власний капітал		
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом:	1135	5 500	Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	100 000
- у т. ч. з податку на прибуток	1136	1 500	Резервний капітал	1415	15 000
Гроші та їх еквіваленти	1165	29 500	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(60 000)
Усього за розд. II	1195	35 000	Усього за розд. I	1495	55 000
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	20 000	X		
Баланс	1300	55 000	Баланс	1900	55 000

Після складання цього балансу підприємство може приступити до розрахунків з учасниками. Учасників двоє: юридична особа (частка в статутному капіталі – 60 %) і фізична особа (частка в статутному капіталі – 40 %). Оскільки на момент ліквідації сума чистих активів (власний капітал) підприємства становить 55 000 грн., при поділі майна учасники можуть претендувати:

- юрособа – на майно вартістю 33 000 грн. (55 000 грн. x 60 %);
- фізособа – на майно вартістю 22 000 грн. (55 000 грн. x 40 %).

Загальними зборами учасників було прийняте рішення передати:

- юрособі – автомобіль узгодженою вартістю 24 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 4 000 грн.) і кошти в сумі 9 000 грн.;
- фізособі – кошти в сумі 22 000 грн.

Покажемо, як відображаються в бухобліку операції з поділу майна між учасниками (в обліку з податку на прибуток у всіх платників цього податку дані операції відображаються також).

Таблиця 5.9

Бухгалтерський облік операцій з поділу майна між учасниками

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Відображено заборгованість підприємства перед учасниками в сумі:	Протокол загальних зборів учасників, бухгалтерська довідка			
	- статутного капіталу		40	672/ЮО, 672/ФО	100 000
	- резервного капіталу		43	672/ЮО, 672/ФО	15 000
	- непокритого збитку		672/ЮО, 672/ФО	442	60 000
2	Передано юридичній особі автомобіль	Акт типової форми № ОЗ-1	672/ЮО	712	24 000
3	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	712	6415	4 000*
4	Списано собівартість автомобіля	Типова форма № ОЗ-1	943	286	20 000
5	Перераховано кошти: - юрособі	Виписки банку	672/ЮО	311	9 000
	- фізособі		672/ФО	311	22 000
6	Відображено фінрезультат від передачі автомобіля	Бухгалтерська довідка	791	943	20 000
			712	791	20 000

* Податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються виходячи з узгодженої вартості автомобіля, але не нижче від його балансової залишкової вартості на дату переведення до складу необоротних активів, що утримуються для продажу (п. 188.1 ПКУ).

Після розподілу майна між учасниками, остаточних розрахунків із бюджетом і списання сум нерозподіленого прибутку (збитку) активи і пасиви дорівнюють нулю. Це і є остаточний ліквідаційний баланс, який затверджується учасниками підприємства та подається як остання фінансова звітність до органів статистики та податкового органу.

6. Формування податкової звітності у підприємств, що проходять процедуру ліквідації

Ведучи мову про процес ведення обліку доходів і витрат під час ліквідації платника податку, варто пам'ятати, що особою, відповідальною за погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу платника податків, є:

- стосовно платника податків, який ліквідується, – ліквідаційна комісія або інший орган, що проводить ліквідацію згідно із законодавством України;
- щодо філій, відділень, інших відокремлених підрозділів платника податків, що ліквідується, – такий платник податків.

Ліквідація юридичної особи є підставою для припинення податкового обов'язку (п. 37.3 статті 37 Податкового кодексу України).

Так, підприємство, що підпадає під дію п. 57.1 статті 57 цього Кодексу та розпочало процедуру ліквідації, припиняє сплачувати авансові внески у звітному місяці, у якому в установленому порядку до контролюючого органу подається ліквідаційний баланс. Нараховані таким платником авансові внески враховуються у зменшення задекларованих зобов'язань в останній декларації з податку на прибуток, що подається платником.

За наявності переплати платник податків подає заяву на повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань у довільній формі, в якій зазначає напрям перерахування коштів (п. 43.4 статті 43 ПКУ).

Якщо підприємство є платником ПДВ, то воно виписує податкові накладні так, як і до початку процедури ліквідації. Звітність до податкових органів і фондів соціального страхування підприємство подає до моменту зняття його з обліку як платника податків і внесків. Статистичну звітність підприємство подає до виключення з ЄДРПОУ.

Розглянемо особливості подання податкової звітності за податком на прибуток, ПДВ та єдиного податку розглянемо далі.

Податковими звітними періодами для платників податку на прибуток є або рік, або календарний квартал (згідно вимог п. 137.4, 137.5 ПКУ). При цьому якщо такий платник ліквідується, то останнім податковим звітним періодом вважається період, на який припадає дата ліквідації (відповідно до пп. 137.4.3 ПКУ). Таким чином, платник податку на прибуток повинен звітувати аж до моменту його припинення як юридичної особи.

Наприклад, якщо дата припинення підприємства – платника податку на прибуток із річним звітним періодом припадає на 23 травня 2017 року, то він повинен подати декларацію з такого податку за період із 01.01.17 р. по 23.05.2017 р. разом з останньою фінансовою звітністю (до її складу включається також і згадуваний вище нульовий ліквідаційний баланс).

Строки подання останньої декларації з податку на прибуток визначені положеннями Листа ГУ ДФС України у м. Києві від 14.02.2015 р. № 2567/10/26-15-15-03-11 «Щодо деяких питань з обліку податку на прибуток у правонаступника платника податку, що ліквідується». Така декларація вважається звичайною звітною декларацією і повинна подаватися в строк, установлений для базового звітного періоду, який застосовує платник. При цьому у декларації, форма якої затверджена Наказом Мінфіну України від 20.10.2015 р. № 897 «Про затвердження форми податкової декларації з податку на прибуток підприємств», потрібно вказати:

- у полі 2 «Звітний (податковий) період» – базовий податковий (звітний) період, який застосовувався платником із початку року, і звітний період, у якому подається остання декларація: І квартал, півріччя, три квартали (для квартального базового періоду) або рік (для річного базового періоду);

- у полі 9 «Особливі відмітки» – відмітка про те, що ця декларація – остання.

Однак, як впливає з пп. 1 п. 11.21 Порядку обліку платників податків № 1588, затв. наказом Мінфіну України від 09.12.2011 р, поки підприємство не подасть «ліквідаційну» декларацію, податковий орган не зможе закрити його інтегровану картку платника податків, а значить, не зніме з податкового обліку. Тому в інтересах платника не тягти з останньою декларацією до настання встановлених строків подання звітності, а подати в день унесення до ЄДР запису про припинення юридичної особи в результаті її ліквідації.

Щодо припинення діяльності підприємства як платника ПДВ, то анулювання ПДВ-реєстрації проводиться, зокрема, якщо платник ПДВ виконав усі нижчеперелічені дії (пп. «б» п. 184.1 ПКУ):

- прийняв рішення щодо ліквідації;
- затвердив ліквідаційний баланс (мається на увазі остаточний нульовий баланс);
- сплатив податкові зобов'язання.

Відповідно до п. 184.2 ПКУ для анулювання ПДВ-реєстрації платник повинен подати до податкового органу разом із ліквідаційним балансом заяву за формою № 3-ПДВ (додаток 3 до Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість № 1130, затв. наказом Мінфіну України від 14.11.2014 р.). Таку заяву можна подати в електронному вигляді (п. 5.3 розд. V цього ж Положення № 1130). При цьому анулювання реєстрації можливе як на дату подання заяви (п. 184.2 ПКУ), так і протягом 10 календарних днів після цієї дати (п. 5.3 розд. V Положення № 1130).

До моменту анулювання підприємство продовжує залишатися платником ПДВ і зобов'язане подавати звітність із цього податку.

При цьому останнім звітним (податковим) періодом є період, який починається з першого дня звітного періоду, у якому здійснюється анулювання ПДВ-реєстрації, і закінчується днем такого анулювання (п. 184.6 ПКУ).

Варто звернути увагу на те, що якщо підприємство в поточному звітному році здійснювало операції, які обкладаються та не обкладаються ПДВ, то в останній декларації потрібно зробити перерахунок податкового кредиту відповідно до п. 199.4 і 199.5 ПКУ.

Зазначимо, що згідно з п. 184.7 ПКУ платник ПДВ повинен не пізніше дати анулювання реєстрації нарахувати в останньому звітному періоді податкові зобов'язання на вартість товарів, послуг і необоротних активів, які залишилися на балансі, виходячи зі звичайної ціни таких активів. Уважаємо, що у випадку ліквідації підприємства дана норма не працює, адже на дату анулювання ПДВ-реєстрації баланс підприємства – нульовий.

При цьому платник ПДВ подає декларацію за останній звітний період, у якому здійснюється анулювання ПДВ-реєстрації, у загальні строки, установлені ПКУ (пп. 49.18.2, п. 203.1):

- протягом 20 к. д. – якщо платник застосовує місячний базовий період;
- 40 к. д. – при квартальному базовому періоді.

Сплатити зобов'язання за такою декларацією потрібно протягом 10 к. д. після закінчення строку подання декларації. Але на практиці в інтересах платника подати останню декларацію з ПДВ одночасно з ліквідаційним балансом і заявою про анулювання реєстрації платника ПДВ. А до цього сплатити податкові зобов'язання, нараховані в такій декларації. Тоді податковий орган зможе закрити інтегровану картку платника податків і зняти його з податкового обліку.

Що стосується порядку сплати єдиного податку у процесі ліквідації підприємства, то Реєстрація платника єдиного податку може бути анульована за рішенням контролюючого органу у випадку припинення одиниця як юридичної особи. Анулювання здійснюється в день отримання контролюючим органом повідомлення від державного реєстратора про проведення держреєстрації припинення юридичної особи (пп. 2 п. 299.10 ПКУ).

При цьому останнім звітним періодом платника єдиного податку, який ліквідується, є період, у якому контролюючий орган отримав від держреєстратора відповідне повідомлення (згідно вимог п. 294.6 ПКУ).

Подати декларацію за останній звітний період одиниця може в загальні строки, установлені Податковим кодексом для подання декларації, але рекомендуємо подати її в день анулювання реєстрації платником єдиного податку, попередньо сплативши зобов'язання за такою декларацією. Адже якщо контролюючий орган не закриє розрахунки з колишнім одиницем до кінця місяця, у якому анульована його ЄП-реєстрація, такий платник не буде

знятий з податкового обліку і буде продовжувати числитися платником податків тільки вже на загальній системі оподаткування (п. 295.8 ПКУ).



Питання для самоконтролю

1. Який порядок добровільного припинення підприємства згідно чинного законодавства?
2. Права ліквідаційної комісії.
3. Обов'язки ліквідаційної комісії.
4. Який порядок примусової ліквідації підприємницької діяльності?
5. Сутність призупинення діяльності філії.
6. Сутність ліквідації діяльності філії.
7. Умови та порядок припинення діяльності фізичної особи-підприємця.
8. Ведення обліку на стадії ліквідації підприємницької діяльності.
9. Формування облікової звітності на стадії ліквідації підприємницької діяльності
10. Формування податкової звітності за основними податками на стадії ліквідації підприємницької діяльності.



Завдання для самостійної роботи

Завдання 1.

Підприємством було прийнято рішення про ліквідацію. Ліквідаційна комісія повідомила в письмовій формі усіх кредиторів про майбутню ліквідацію (згідно статті 105 Цивільного кодексу). На підприємстві було проведено інвентаризацію. Звертаємо увагу, що під час інвентаризації слід обов'язково перевірити стан розрахунків з дебіторами та кредиторами (з відповідним оформленням актів звірок).

Відобразити результати інвентаризації в бухгалтерському обліку, якщо під час інвентаризації були виявлені відхилення (у таблиці 1 наступної форми).

Таблиця 1

Результати інвентаризації на стадії ліквідації в бухгалтерському обліку

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума (грн.)
		Дт	Кт	
1.	Оприбутковано надлишки виявлених основних засобів			2000
2.	Оприбутковано надлишки запасів			1000
3.	Списано залишкову вартість об'єкта основних засобів, якого не вистачає			1500
4.	Списано суму зносу			500
5.	Відображено суму нестачі на позабалансовому рахунку			1500
6.	Виявлено особу, винну в нестачі			1500
7.	Списано суму нестачі з позабалансового рахунку методом сторно			1500
8.	Внесено суму нестачі винною особою в касу підприємства			1500
9.	Виявлено нестачу запасів, винну особу не встановлено			300

Завдання 2.

Підприємством «Магнолія» було прийнято рішення про ліквідацію у зв'язку із досягненням мети, задля якої воно було створене. Ліквідаційна комісія належним чином повідомила усіх кредиторів про майбутню ліквідацію та провела відповідні розрахунки із ними. Після завершення погашення заборгованостей із заявленими кредиторами було сформовано проміжний ліквідаційний баланс (таблиця 2).

Таблиця 2

Проміжний ліквідаційний баланс ТОВ «Магнолія»

Актив	Код рядка	Сума	Пасив	Код рядка	Сума
I. Необоротні активи			I. Власний капітал		
Основні засоби:	1010		Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	35 000
Первісна вартість	1011	20 000	Додатковий капітал	1410	5000
Знос	1012	(13 000)	Резервний капітал	1415	10 000
Усього за розділом I	1095	7000	Нерозподілений прибуток	1420	25 000
II. Оборотні активи			Усього за розділом I	1495	75 000
Запаси	1100	18000	II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		
Гроші та їх еквіваленти	1165	50000	Усього за розділом II	1595	-
Усього за розділом II		68 000	III. Поточні зобов'язання і забезпечення		
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		Усього за розділом III	1695	-
			IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	
Баланс	1300	75 000	Баланс	1900	75 000

Відобразити в обліку списання майна в рахунок розподілу майна між учасниками (розв'язок провести у таблиці 3 наступної форми).

Таблиця 3

Порядок розподілу майна між учасниками

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума (грн.)
		Дт	Кт	
1	Відображено заборгованість підприємства перед учасниками на суму: статутного капіталу			
2	додаткового капіталу			
3	резервного капіталу			
4	нерозподіленого прибутку			

1	2	3	4	5
5	Передано учасникам: основні засоби (на залишкову вартість) на суму зносу			
6	матеріали			
7	готову продукцію			
8	товари			
9	кошти з розрахункового рахунку на рахунок учасників			

Завдання 3.

Відобразити в обліку процедуру ліквідації ТОВ «Сузір'я» та скласти ліквідаційний баланс на основі наведених нижче даних про залишки активів, капіталу та зобов'язань та операції, що відбулися в процесі ліквідації.

Таблиця 4

Баланс ТОВ «Сузір'я» на початок ліквідаційної процедури, тис. грн.

Актив		Пасив	
Стаття активу	Сума	Стаття пасиву	Сума
Основні засоби:		Статутний капітал	21,0
– залишкова вартість	57,3	Нерозподілений прибуток	
– первісна вартість	82,3	(непокритий збиток)	2,2
– знос	(25,0)		
Виробничі запаси	5,7	Короткострокові кредити банку	10,2
Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті	20,8	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	22,8
		Поточні зобов'язання за розрахунками:	
		– з бюджетом	10,1
		– за страхуванням	2,3
		– з оплати праці	15,2
Баланс	83,8	Баланс	83,8

У процесі ліквідації ТОВ «Сузір'я» здійснено наступні операції:

- реалізовано основні засоби – 89 тис. грн.
- реалізовано запасів на суму 24 тис. грн.
- виплачено вихідну допомогу працівникам – 27 тис. грн.
- сплачено державне мито за ліквідацію – 2 300 грн.
- понесено витрати на публікацію оголошення про порушення справи про банкрутство, публікацію про порядок продажу майна банкрута та витрати на оплату праці арбітражного керуючого – 8 тис. грн.

Тести для поточного контролю знань



1. Юридична особа є такою, що припинила свою діяльність, з дати:

- а) прийняття рішення про ліквідацію;
- б) внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію припинення юридичної особи;
- в) формування ліквідаційного балансу;
- г) повернення усіх видів заборгованостей за зобов'язаннями.

2. Під час ведення ліквідаційного обліку проводять інвентаризацію:

- а) каси і грошових коштів;
- б) необоротних та оборотних активів;
- в) інвентаризації підлягає кожна стаття балансу;
- г) інвентаризацію не проводять взагалі.

3. Ліквідаційний період на підприємстві розпочинається з дати:

- а) прийняття власником підприємства (або уповноваженою на те особою) рішення про ліквідацію;
- б) з дати виникнення непередбачуваних економічних обставин на підприємстві;
- в) моменту внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію припинення юридичної особи;
- г) у будь-якому випадку, вказаному вище.

4. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку ліквідаційна комісія може обрати один з варіантів:

- а) до моменту ліквідації тримати в штаті попередніх бухгалтерів, з якими був укладений трудовий договір;
- б) найняти за строковим трудовим договором на період ліквідації окремого бухгалтера чи кілька бухгалтерів;
- в) користуватися послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець;
- г) доручити ведення бухгалтерського обліку аудиторській фірмі;
- д) вести облік самостійно (доручити його одному чи кільком членам ліквідаційної комісії);
- е) жоден із перелічених варіантів;
- є) усі зазначені варіанти можливі.

5. Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на:

- а) керівництво підприємства (або уповноважену особу);
- б) головного бухгалтера підприємства;
- в) ліквідаційну комісію;
- г) аудиторську компанію, що проводила попередній аудит.

6. Ліквідація підприємства не здійснюється в таких випадках:
- а) після закінчення терміну, на який створювалося підприємство;
 - б) при зміні власника підприємства;
 - в) при досягненні мети, поставленої при створенні підприємства;
 - г) при забороні діяльності підприємства;
 - д) при визнанні підприємства банкрутом.
7. У який термін учасники юридичної особи зобов'язані письмово повідомити про припинення юридичної особи орган, що здійснює державну реєстрацію, який вносить до єдиного державного реєстру відомості про те, що юридична особа перебуває у процесі припинення:
- а) п'яти днів;
 - б) трьох днів;
 - в) десяти днів;
 - г) за місяць.
8. Черговість задоволення вимог кредиторів в процедурі ліквідації за рішенням власника встановлена:
- а) нормами Податкового кодексу України;
 - б) нормами Цивільного кодексу України;
 - в) нормами Господарського кодексу України;
 - г) Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
9. Принцип безперервності передбачає, що оцінка активів і зобов'язань здійснюється, виходячи з такого припущення:
- а) підприємство має намір або потребу значно скорочувати свою діяльність;
 - б) підприємство має намір або потребу ліквідуватися;
 - в) підприємство не має наміру або потреби ліквідуватися чи значно скорочувати свою діяльність;
 - г) всі наведені припущення не відповідають дійсності.
10. До якої черги задоволення вимог кредиторів відносять вимоги до сплати податків і зборів?
- а) першої;
 - б) другої;
 - в) третьої;
 - г) четвертої;
 - д) п'ятої.
11. Яким чином спрямовуються кошти на задоволення вимог кредиторів?
- а) у черговості в міру їх виникнення;
 - в) у залежності від суми боргу;
 - б) у черговості передбаченій законодавчо;
 - г) за рішенням власника або уповноваженого ним органу.



ОБЛІК ТА ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПРИ ВИЗНАНІ БАНКРУТОМ

1. Поняття неплатоспроможності та банкрутства підприємства та шляхи виходу із кризових ситуацій.
2. Поняття ліквідаційної процедури при визнанні підприємства банкрутом.
3. Порядок ведення обліку у підприємства-банкрута та формування ліквідаційних балансів.
4. Аналітична оцінка ймовірності банкрутства підприємства.
5. Оподаткування діяльності підприємства під час провадження процедури банкрутства.



Основні терміни: неплатоспроможність підприємства, банкрутство підприємства, розпорядження майном боржника, мирова угода, санація боржника, ліквідація банкрута, оцінка ймовірності банкрутства.

1. Поняття неплатоспроможності та банкрутства підприємства та шляхи виходу із кризових ситуацій

У разі нездатності суб'єкта підприємництва після настання встановленого строку виконати свої грошові зобов'язання перед іншими особами, територіальною громадою або державою інакше як через відновлення його платоспроможності цей суб'єкт (боржник) відповідно до частини четвертої статті 205 Господарського Кодексу України визнається неспроможним. Хоча для попередження цієї неспроможності застосовується ряд резервів для відновлення цієї платоспроможності. До них можна віднести наступні (рис. 6.1).



Рис. 6.1. Резерви відновлення платоспроможності підприємства

Як бачимо на рис. 6.1, одним із методів відновлення платоспроможності є мобілізація прихованих резервів. Часто буває у підприємств, що частина капіталу, не відображається у балансі підприємства через виникнення різниць між балансовою вартістю окремих майнових об'єктів та їх реальною вартістю, якщо ця вартість більша. Тому здійснення даного резерву полягає у реалізації окремих майнових об'єктів, які безпосередньо не використовуються у виробничому процесі. Або ж проводити дооцінку основних засобів, у випадках, якщо справедлива вартість більша їх балансової вартості.

Використання такого резерву як зворотний лізинг передбачає продаж майна власником фінансовій установі, з одночасним укладанням договору оренди на нього. У результаті такої операції, підприємство одночасно отримує і майно для розпорядження, і вільні грошові кошти від його реалізації для поточних потреб. Таким чином оптимізується структура активів підприємства, компенсуються борги чи покриваються витрати на здійснення відновлюваних заходів.

Відомо, що до витрат підприємства включаються витрати операційної діяльності (собівартість підприємства), адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Але проводячи санаційні заходи, варто спрямовувати основні зусилля на зниження витрат виробництва на основі нуль-базис-бюджетування.

З іншого боку, щоб збільшити дохід від реалізації продукції, необхідно активізувати маркетингову політику підприємства. Реалізація маркетингової політики підприємства полягає у використанні знижок, помірному зростанню цін, ефективної рекламної політики, інших заходів, спрямованих на максимізацію прибутку, підвищення якості тощо.

І на завершення – зменшення дебіторської заборгованості (рефінансування дебіторської заборгованості). Рефінансуванням дебіторської заборгованості вважається форма реструктуризації активів, що полягає в переведенні дебіторської заборгованості в більш ліквідні форми оборотних активів (грошові кошти, короткострокові фінансові інвестиції тощо). Згідно із законодавством основними формами рефінансування дебіторської заборгованості вважається:

- факторинг – відступлення дебіторської заборгованості на користь факторингової компанії чи банку, тобто операція з відступленням першим кредитором прав вимоги боргу третьої особи іншому кредиторіві (фактору) з попередньою або наступною компенсацією вартості боргу першому кредиторіві;

- облік або дисконтування векселів – банк, придбавши вексель за іменним індосаментом, оплачує його пред'явнику з вирахуванням дисконту, а платіж отримує лише при настанні зазначеного у векселі терміну погашення;

- форфейтинг – кредитування зовнішньоекономічних операцій у формі

викупу в експортера векселів та інших боргових вимог, які акцептував імпортер;

– примусове стягнення дебіторської заборгованості – звернення до господарського суду.

У разі неспроможності суб'єкта господарювання через недостатність його майна задовольнити вимоги кредиторів він може бути оголошений за рішенням суду банкрутом.

Банкрутство – це визнана господарським судом неспроможність боржника відновити свою платоспроможність за допомогою процедур санації та мирової угоди і погасити встановлені у порядку, визначеному Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом», грошові вимоги кредиторів не інакше як через застосування ліквідаційної процедури. У випадках, передбачених законом, суб'єкт підприємництва – боржник, його засновники (учасники), власник майна, а також інші особи несуть юридичну відповідальність за порушення вимог законодавства про банкрутство, зокрема фіктивне банкрутство, приховування банкрутства або умисне доведення до банкрутства (рис. 6.2).

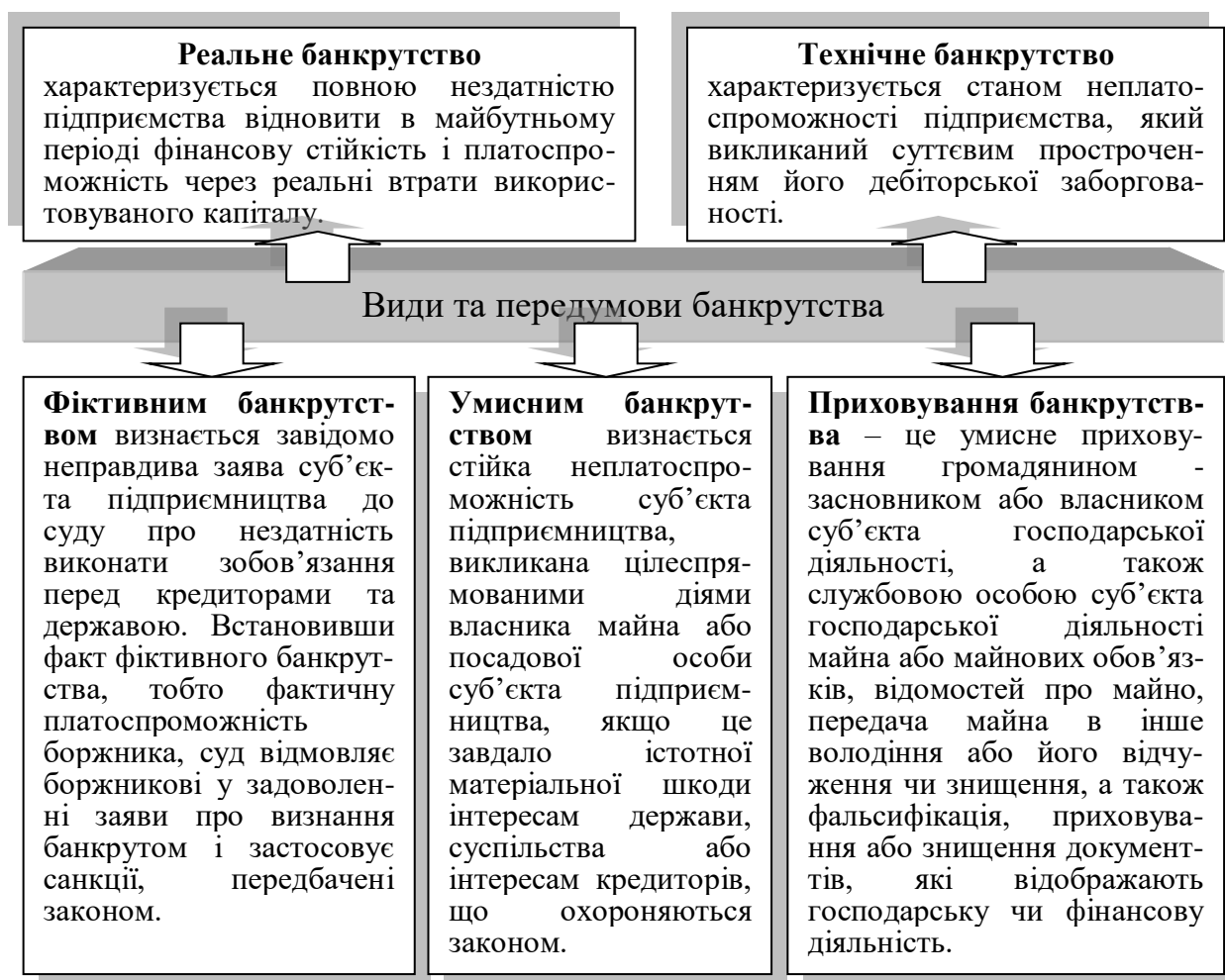


Рис. 6.2. Основні види банкрутства підприємства

Приховування банкрутства, фіктивне банкрутство або умисне доведення до банкрутства, а також неправомірні дії у процедурах неплатоспроможності, пов'язані з розпорядженням майном боржника, що завдали істотної шкоди інтересам кредиторів та держави, тягнуть за собою кримінальну відповідальність винних осіб відповідно до закону (стаття 215 ГКУ, стаття 219 Кримінального кодексу України). Господарський кодекс та Закон України «Про банкрутство» визначають ряд заходів щодо запобігання банкрутству суб'єктів підприємництва (відповідно стаття 211 та стаття 5) (див. табл. 6.1).

Банкрутство – надзвичайно складний процес, який може бути охарактеризований з різних боків: юридичного, управлінського, організаційного, фінансового, обліково-аналітичного. Власне, процедура банкрутства є кінцевою стадією невдалого функціонування підприємства, якій, зазвичай, передують стадії нормальної ритмічної роботи і фінансових ускладнень. Банкрутство дуже рідко буває несподіваним, особливо для досвідчених фінансистів та менеджерів, які намагаються регулярно відслідковувати тенденції у розвитку власних підприємств і найбільш важливих контрагентів та конкурентів. Суб'єктом банкрутства (далі – банкрутом) може бути лише суб'єкт підприємницької діяльності. Не можуть бути визнані банкрутом казенні підприємства.

Крім того, в Україні створено спеціальний правовий механізм, який дозволяє на практиці узгоджувати інтереси боржника та його кредиторів, проводити процедури розпорядження майном, санації та ліквідації підприємств.

Основним законом, що регулює правовідносини в сфері банкрутства, є Закон України від 30.06.1999 р. № 784-XVI «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» (далі за текстом – Закон України «Про банкрутство»).

Для узгодження багатьох правових проблем, що виникають у процесі банкрутства, також використовують інші законодавчі та нормативні акти, зокрема:

✓ «Порядок погодження умов і порядку проведення санації державних підприємств до порушення провадження у справі про банкрутство за рахунок небюджетних джерел фінансування», затверджений постановою КМУ від 30.01.2013 р. № 38.

✓ «Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств і організацій», затверджена наказом Агентства з питань попередження банкрутства підприємств і організацій від 23.02.1998 р. № 22. Варто зазначити, що Указом Президента України від 13.05.1998 р. № 465/98 Агентство з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій було перейменовано на Агентство з питань банкрутства. А уже Постановою Кабінету міністрів України від 24.09.2005 р.

Заходи щодо запобігання банкрутству суб'єктів підприємництва згідно
чинного законодавства України

Господарський кодекс України	ЗУ «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом»
<p>1. Засновники (учасники) суб'єкта підприємництва, власник майна, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, наділені господарською компетенцією, у межах своїх повноважень зобов'язані вживати своєчасних заходів щодо запобігання його банкрутству.</p> <p>2. Власники майна державного (комунального) або приватного підприємства, засновники (учасники) суб'єкта підприємництва, що виявився неплатоспроможним боржником, кредитори та інші особи в межах заходів щодо запобігання банкрутству вказаного суб'єкта можуть подати йому фінансову допомогу в розмірі, достатньому для погашення його зобов'язань перед кредиторами, включаючи зобов'язання щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), та відновлення платоспроможності цього суб'єкта (досудова санація).</p> <p>3. Подання фінансової допомоги боржнику передбачає його обов'язок взяти на себе відповідні зобов'язання перед особами, які подали допомогу, в порядку, встановленому законом.</p> <p>4. Досудова санація державних підприємств здійснюється за рахунок бюджетних коштів, обсяг яких встановлюється ЗУ про Державний бюджет України. Умови проведення досудової санації державних підприємств за рахунок інших джерел фінансування погоджуються з органом, наділеним господарською компетенцією щодо боржника, у порядку, встановленому КМУ.</p>	<p>1. Засновники (учасники, акціонери) боржника, власник майна (орган, уповноважений управляти майном) боржника, центральні органи виконавчої влади, органи Автономної Республіки Крим, органи місцевого самоврядування в межах своїх повноважень зобов'язані вживати своєчасних заходів для запобігання банкрутству боржника.</p> <p>2. У разі виникнення ознак банкрутства керівник боржника зобов'язаний надіслати засновникам (учасникам, акціонерам) боржника, власнику майна (органу, уповноваженому управляти майном) боржника відомості щодо наявності ознак банкрутства.</p> <p>3. Засновниками (учасниками, акціонерами) боржника, власником майна (органом, уповноваженим управляти майном) боржника, кредиторами боржника, іншими особами в межах заходів щодо запобігання банкрутству боржника може бути надана фінансова допомога в розмірі, достатньому для погашення грошових зобов'язань боржника перед кредиторами, у тому числі зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне та інше соціальне страхування і відновлення платоспроможності боржника (санація боржника до порушення провадження у справі про банкрутство).</p> <p>4. У разі надання боржнику фінансової допомоги він бере на себе відповідні зобов'язання перед особами, які надали таку допомогу, в порядку, встановленому законом.</p> <p>5. Санація боржника до порушення справи про банкрутство – система заходів щодо відновлення платоспроможності боржника, які може здійснювати засновник (учасник, акціонер) боржника, власник майна (орган, уповноважений управляти майном) боржника, кредитор боржника, інші особи з метою запобігання банкрутству боржника шляхом вжиття організаційно-господарських, управлінських, інвестиційних, технічних, фінансово-економічних, правових заходів відповідно до законодавства до порушення провадження у справі про банкрутство.</p> <p>6. Санація державних підприємств до порушення справи про банкрутство провадиться за рахунок коштів Державного бюджету України, державних підприємств та інших джерел фінансування. Обсяг коштів для проведення санації державних підприємств за рахунок коштів Державного бюджету України щороку встановлюється законом про Державний бюджет України. Умови та порядок проведення санації державних підприємств до порушення справи про банкрутство за рахунок інших джерел фінансування погоджуються із суб'єктом управління об'єктами державної власності у порядку, встановленому КМУ. Санація державних підприємств до порушення справи про банкрутство провадиться згідно з цим Законом.</p>

№ 942 цю державну госпрозрахункову установу (Агентство з питань банкрутства) було ліквідовано. Указом Президента України від 23.10.2000 р. № 1159/2000 повноваження державного органу з питань банкрутства було покладено на Міністерство економіки України. Згодом у складі Міністерства економіки України постановою Кабінету Міністрів України від 27.03.2006 р. № 370 було створено Державний департамент з питань банкрутства як урядовий орган державного управління. «Положення про Державний департамент з питань банкрутства» було затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 19.04.2006 р. № 533. Пізніше постановою КМУ від 28.03.2011 р. № 346 «Про ліквідацію урядових органів» даний департамент теж був ліквідований. На сьогодні Указом Президента України від 06.04.2011 р. № 395/2011 повноваження державного органу з питань банкрутства покладено на Міністерство юстиції України.

✓ «Методичні рекомендації з виявлення ознак неплатоспроможності підприємств і ознак дій по приховуванню банкрутства, фіктивного банкрутства і доведення до банкрутства, у редакції наказу Міністерства економіки України від 26.10.2010 р. № 1361.

✓ «Рекомендації Президії Вищого господарського суду України від 04.06.2004 р. № 04-5/1193 «Про деякі питання практики застосування Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» тощо.

У світовій практиці законодавство про банкрутство розвивалось у двох напрямках – так звані британська та американська моделі. За *британською* моделлю банкрутство розглядалось як спосіб повернення боргів кредиторам за рахунок коштів боржника та його ліквідація як суб'єкта господарювання. За *американською* моделлю банкрутство є причиною здійснення санації підприємства з метою його реабілітації та відновлення платоспроможності.

Сьогодні в країнах з розвинутою ринковою економікою інститут банкрутства передбачає поєднання елементів цих моделей. Це ж стосується і вітчизняних умов, де створені можливості для санації, реорганізації та оновлення фінансово-господарської діяльності підприємства.

Не залежно від складу законодавчих актів з питань банкрутства, таке законодавство має виконувати три *основні функції*: 1) запобігати непродуктивному використанню активів підприємства; 2) реабілітувати підприємства, які опинилися на межі банкрутства, маючи при тому значні резерви для успішної фінансово-господарської діяльності в майбутньому; 3) сприяти найповнішому задоволенню претензій кредиторів.

До неплатоспроможного боржника згідно чинного законодавства (а саме: статей 212 ГКУ та 7 Закону України «Про банкрутство») застосовуються наступні процедури (рис. 6.3).

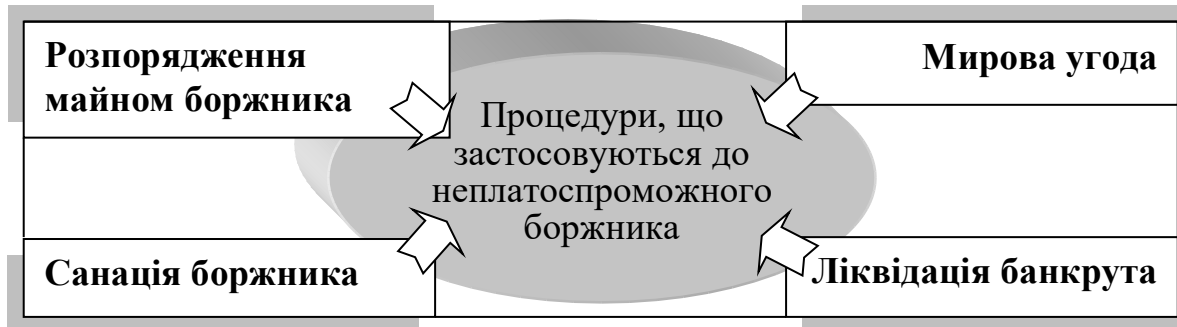


Рис. 6.3. Процедури, що можуть застосовуватися до неплатоспроможного боржника згідно чинного законодавства

Розглянемо далі ці процедури більш детальніше.

Процедура розпорядження майном боржника регламентується статтею 22 Закону України «Про банкрутство»). Розпорядження майном боржника (обов'язкова, як правило, судова процедура) є системою заходів щодо нагляду та контролю за управлінням та розпорядженням майном боржника, що застосовується з метою забезпечення збереження та ефективного використання майнових активів боржника та проведення аналізу його фінансового становища. Здійснення її покладається на розпорядника майном боржника – призначеного суддею після порушення провадження у справі про банкрутство боржника, яка отримала в установленому порядку ліцензію арбітражного керуючого і не має заінтересованості щодо боржника та кредиторів. При здійсненні своїх повноважень призначений розпорядник майна зобов'язаний діяти в межах закону добросовісно, розумно, повністю враховувати інтереси як боржника, так і його кредиторів. Процедура розпорядження майном боржника схематично подана на рис. 6.4.

Основними завданнями процедури розпорядження майном боржника є:

- організація збереження наявного майна боржника, а також його ефективного використання;
- проведення фінансового аналізу як внутрішнього економічного становища боржника, так і становища боржника на ринках;
- виявлення прихованих ознак фіктивного банкрутства (якщо таке має місце), доведення до банкрутства, приховування стійкої фінансової неспроможності, або будь-яких незаконних дій у разі банкрутства;
- робота із кредиторами боржника, визначення розміру їхніх вимог, формування реєстру їх вимог, організація перших зборів кредиторів;
- обґрунтування наступних оптимальних дій (чи проведення санації, чи проведення ліквідаційної процедури) для того, щоб частково або в повному обсязі задовольнити вимоги кредиторів.

Призначення розпорядника майна (не є підставою для припинення повноважень керівника чи органу управління боржника)

Органи управління підприємством

Не мають права без згоди розпорядника майна приймати рішення про:

- реорганізацію і ліквідацію боржника;
- створення юридичних осіб або про участь в інших юридичних особах;
- створення філій та представництв;
- виплату дивідендів;
- проведення боржником емісії цінних паперів;
- вихід зі складу учасників боржника юридичної особи, придбання в акціонерів раніше випущених акцій боржника.

Мають право за згодою розпорядника майна приймати рішення про:

- участь боржника в асоціаціях, об'єднаннях, спілках, холдингових компаніях чи будь-яких інших об'єднаннях юросіб.

115 календарних днів + 2 місяці

Укладають договори щодо:

- відчуження або обтяження нерухомого майна боржника, в тому числі його передачі в оренду, заставу, внесення зазначеного майна до статутного капіталу іншого підприємства або господарського товариства, розпорядження нерухомим майном боржника у будь-який інший спосіб;
- одержання та видачі позик (кредитів), надання поруки, гарантій, уступки вимоги, переведення боргу, а також передачі в довірче управління майна боржника;
- розпорядження у будь-який спосіб іншим майном боржника, балансова вартість якого становить понад один відсоток балансової вартості активів боржника, та укладання інших значних правочинів (договорів).

Зобов'язаний:

- розглядати заяви кредиторів про грошові вимоги до боржника, які надійшли в установленому Законом порядку та вести їх реєстр;
- повідомляти кредиторів про результати розгляду їхніх вимог;
- вживати заходів для захисту майна боржника;
- аналізувати фінансово-господарську діяльність, інвестиційне становище боржника та його становище на ринках;
- виявляти (за наявності) ознаки фіктивного банкрутства, доведення до банкрутства, приховування стійкої фінансової неспроможності, незаконних дій у разі банкрутства;
- скликати збори кредиторів та організувати їх проведення;
- надавати державному органу з питань банкрутства відомості, необхідні для ведення Єдиного реєстру підприємств, щодо яких порушено справу про банкрутство;
- надавати господарському суду та комітету кредиторів звіт про свою діяльність, відомості про фінансове становище боржника, пропозиції щодо можливості відновлення платоспроможності боржника;
- не пізніше двох місяців від дня порушення провадження у справі про банкрутство разом з боржником організувати та забезпечити проведення інвентаризації майна боржника та визначити його вартість;
- брати участь у розробці плану санації у випадках, передбачених Законом, та за можливості проведення санації боржника розробити разом з боржником не пізніше двох місяців від дня порушення провадження у справі про банкрутство план санації боржника та подати його на розгляд комітету кредиторів і ін.

• Має право:

- скликати збори кредиторів і брати в них участь з правом дорадчого голосу;
- аналізувати фінансове становище боржника та рекомендувати зборам кредиторів заходи щодо його фінансового оздоровлення;
- звертатися до господарського суду та одержувати винагороду в розмірі та порядку, передбачених цим Законом;
- залучати для забезпечення виконання своїх повноважень на договірній основі спеціалістів з оплатою їх діяльності з коштів боржника;
- подавати в господарський суд заяву про дострокове припинення своїх обов'язків і ін.

Розпорядник майна

Повноваження припиняються з дня припинення провадження в справі про банкрутство, а також в разі затвердження господарським судом мирової угоди, призначення керуючого санацією або ліквідатора тощо.

Рис. 6.4. Процедура розпорядження майном боржника

Як бачимо з рис. 6.4, термін процедури розпорядження становить 115 календарних днів. Проте даний термін може бути продовжено (виходячи із норм положень Закону України «Про банкрутство»). Подати клопотання про продовження даного терміну може:

✓ розпорядник майна (у випадку, якщо у встановлені судом строки він не зміг з об'єктивних причин виконати усі покладені на нього обов'язки);

✓ комітетом кредиторів (при прийнятті відповідного рішення на його засіданні);

✓ самим боржником (якщо він має докази про його можливість погасити вимоги кредиторів у строки, що не перевищують 175 календарних днів).

У випадку якщо комітетом кредиторів у межах строку дії процедури розпорядження майном не прийнято жодного з передбачених Законом «Про банкрутство» рішень, господарський суд протягом п'яти днів після закінчення процедури розпорядження майном боржника за наявності ознак банкрутства приймає постанову про визнання боржника банкрутом та відкриття ліквідаційної процедури. З дня визнання господарським судом боржника банкрутом та відкриття ліквідаційної процедури або введення процедури санації, або затвердження мирової угоди процедура розпорядження майном та повноваження розпорядника майна припиняються.

Процедуру укладання мирової угоди регламентує стаття 77 Закону України «Про банкрутство». Мирову угоду з точки зору господарського процесу визначають як одну з форм прояву свободи в реалізації сторонами господарського процесу своїх прав, що проявляється в укладенні між ними угоди про заміну зобов'язання, на підставі якого й виник спір, іншим зобов'язанням з метою врегулювання такого спору. Мирові угоди у господарському законодавстві поділяються на досудові й судові (рис. 6.5).

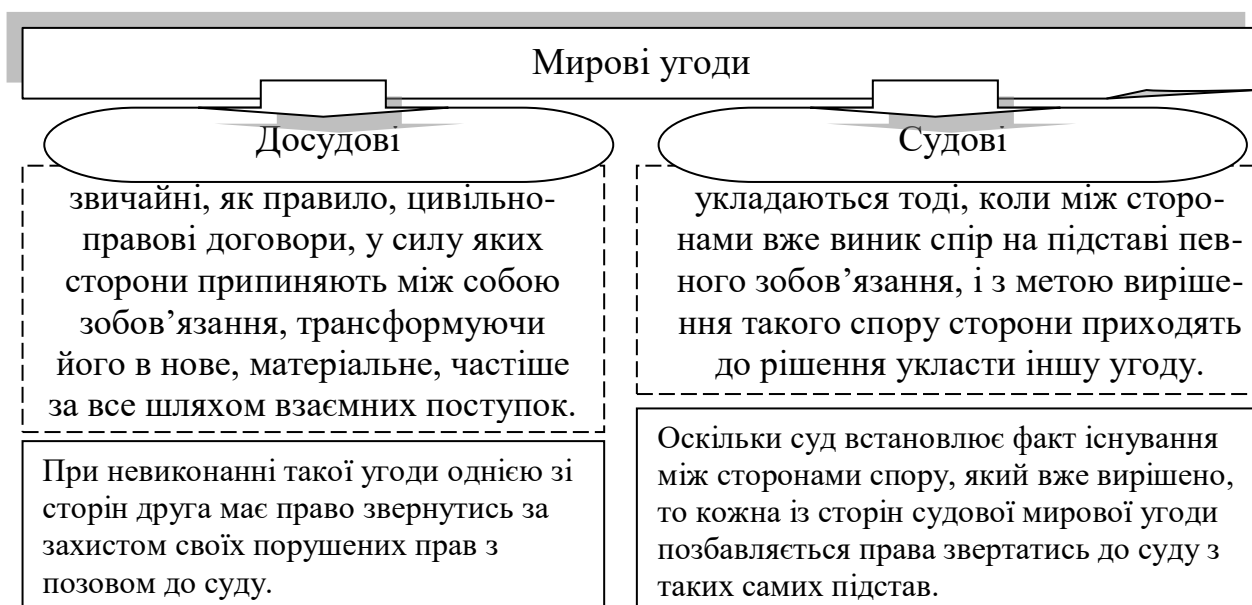


Рис. 6.5. Види мирових угод згідно цивільного законодавства

Мирова угода (як необов'язкова судова процедура у справі про банкрутство) – це домовленість між боржником і кредиторами щодо відстрочки та (або) розстрочки, а також прощення (списання) кредиторами боргів боржника, що оформляється як письмова угода сторін (рис. 6.6).

Рішення про укладення мирової угоди приймається: від імені кредиторів – комітетом кредиторів більшістю голосів за умови наявності письмової згоди на це всіх кредиторів, вимоги яких забезпечені заставою; від імені боржника – керівником боржника або арбітражним керуючим, які виконують повноваження органів управління боржника. Мирова угода повинна відповідати вимогам Закону «Про банкрутство» щодо змісту, форми, виконання тощо (про що йдеться у статтях 77–82).

Укладена мирова угода має містити положення про:

- розміри, порядок і строки виконання зобов'язань боржника;
- відстрочку чи розстрочку або прощення (списання) боргів чи їх частини.

Крім цього, мирова угода може містити умови про:

- а) виконання зобов'язань боржника третіми особами;
- б) обмін вимог кредиторів на активи боржника або його корпоративні права;
- в) задоволення вимог кредиторів іншими способами, що не суперечать законодавству України.

Згідно статті 81 до господарського суду разом із заявою про затвердження мирової угоди додаються:

- ✓ *текст мирової угоди;*
- ✓ *протокол засідання комітету кредиторів, на якому було прийнято рішення про укладення мирової угоди;*
- ✓ *список кредиторів із зазначенням поштової адреси, номера (коду), що ідентифікує платника податків, та суми заборгованості;*
- ✓ *зобов'язання боржника щодо погашення заборгованості із заробітної плати перед працюючими та звільненими працівниками банкрута, грошові компенсації за всі невикористані дні щорічної відпустки та додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, інші кошти, належні працівникам у зв'язку з оплачуваною відсутністю на роботі (оплата часу простою не з вини працівника, гарантії на час виконання державних або громадських обов'язків, гарантії і компенсації при службових відрядженнях, гарантії для працівників, що направляються для підвищення кваліфікації, гарантії для донорів, гарантії для працівників, що направляються на обстеження до медичного закладу, соціальні виплати у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності за рахунок коштів підприємства тощо), а також вихідної допомоги, належної працівникам у зв'язку з припиненням трудових відносин;*

Може бути укладена тільки щодо вимог, забезпечених заставою, вимог другої та наступних черг задоволення вимог кредиторів, визначених ЗУ «Про банкрутство»

Мирова угода

укладається у письмовій формі на будь-якій стадії провадження у справі про банкрутство та затверджується судом за ініціативою:

комітету кредиторів

для державних підприємств (частка держави більше 50%) за погодженням із органами управління державним майном

боржника (керівника або арбітражного керуючого)

Не підлягає прощенню (списанню), відстрочці та/або розстрочці за умовами мирової угоди (стаття 78):

- заборгованість із заробітної плати перед працюючими та звільненими працівниками банкрута, грошові компенсації за невикористані дні щорічної відпустки та додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, інші кошти, належні працівникам у зв'язку з оплачуваною відсутністю на роботі (оплата часу простою не з вини працівника, гарантії на час виконання державних або громадських обов'язків, гарантії і компенсації при службових відрядженнях, гарантії для працівників, що направляються для підвищення кваліфікації, гарантії для донорів, гарантії для працівників, що направляються на обстеження до медичного закладу, соціальні виплати у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності за рахунок коштів підприємства тощо), а також вихідної допомоги, належної працівникам у зв'язку з припиненням трудових відносин.
- заборгованість із сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та інше соціальне страхування, невикористаних та своєчасно не повернутих коштів Фонду соціального страхування України.

впродовж 7 днів

схвалюється всіма забезпеченими кредиторами

З прийняттям рішення про укладення мирової угоди припиняється дія процедур розпорядження майном боржника, санації та ліквідації

впродовж 5 днів

подається заява до господарського суду про її затвердження (із пакетом документів*)

Відмова у затвердженні мирової угоди не перешкоджає укладанню нової мирової угоди з іншими умовами

Затвердження господарським судом мирової угоди є підставою для припинення провадження у справі про банкрутство

Рис. 6.6. Алгоритм укладання мирової угоди

✓ *письмові заперечення кредиторів, які не брали участі в голосуванні про укладення мирової угоди чи проголосували проти укладення мирової угоди, за їх наявності;*

✓ *попереднє погодження мирової угоди органом, уповноваженим управляти державним майном, стосовно державних підприємств або підприємств, у статутному капіталі яких частка державної власності перевищує 50 відсотків [33].*

Мирова угода набирає чинності з дня її затвердження господарським судом і є обов'язковою для боржника (банкрута), кредиторів, вимоги яких забезпечені заставою, кредиторів другої та наступних черг. З дня затвердження мирової угоди боржник приступає до погашення вимог кредиторів відповідно до умов мирової угоди.

Поняття мирової угоди дає і Цивільний процесуальний кодекс (стаття 175):

1. Мирова угода укладається сторонами з метою врегулювання спору на основі взаємних поступок і може стосуватися лише прав та обов'язків сторін та предмета позову.

2. Сторони можуть укласти мирову угоду і повідомити про це суд, зробивши спільну заяву. Якщо мирову угоду або повідомлення про неї викладено в адресованій суду письмовій заяві сторін, ця заява приєднується до справи.

3. До ухвалення судового рішення у зв'язку з укладенням сторонами мирової угоди суд роз'яснює сторонам наслідки такого рішення, перевіряє, чи не обмежений представник сторони, який висловив намір вчинити ці дії, у повноваженнях на їх вчинення.

4. У разі укладення сторонами мирової угоди суд постановляє ухвалу про закриття провадження у справі.

5. Закриваючи провадження у справі, суд за клопотанням сторін може постановити ухвалу про визнання мирової угоди. Якщо умови мирової угоди суперечать закону чи порушують права, свободи чи інтереси інших осіб, суд постановляє ухвалу про відмову у визнанні мирової угоди і продовжує судовий розгляд.

6. Суд не визнає мирової угоди у справі, в якій одну із сторін представляє її законний представник, якщо його дії суперечать інтересам особи, яку він представляє [122].

Вимоги до оформлення та подання мирової угоди затвердженні наказом Міністерства юстиції України від 19.06.2013 р. № 1223/5 відповідно до Типової форми мирової угоди у справі про банкрутство⁴ (додаток С).

⁴ Вимоги щодо розроблення мирової угоди боржника відповідно до Типової форми мирової угоди у справі про банкрутство [Електронний ресурс] // затв. Наказом Міністерства юстиції України 19.06.2013 № 1223/5 та зареєстр. в Міністерстві юстиції України 25.06.2013 р. за № 1065/23597 – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1065-13#n3>

Процедура санації (відновлення платоспроможності) боржника визначається статтею 28 Закону України «Про банкрутство». Санація боржника (необов'язкова судова процедура) – це система заходів, що здійснюється під час провадження у справі про банкрутство, спрямована на оздоровлення фінансово-господарського становища боржника та задоволення в повному обсязі або частково вимог кредиторів. Санація боржника або ліквідація банкрута здійснюється з дотриманням вимог законодавства про захист економічної конкуренції. Загальний алгоритм здійснення процедури санації за участю господарського суду подано на рис. 6.7.



Рис. 6.7. Алгоритм проведення санації підприємства

У залежності від категорії боржника, виду його діяльності та наявності у нього майна господарський суд застосовує загальний, спеціальний або спрощений порядок провадження у справі про банкрутство (рис. 6.8).

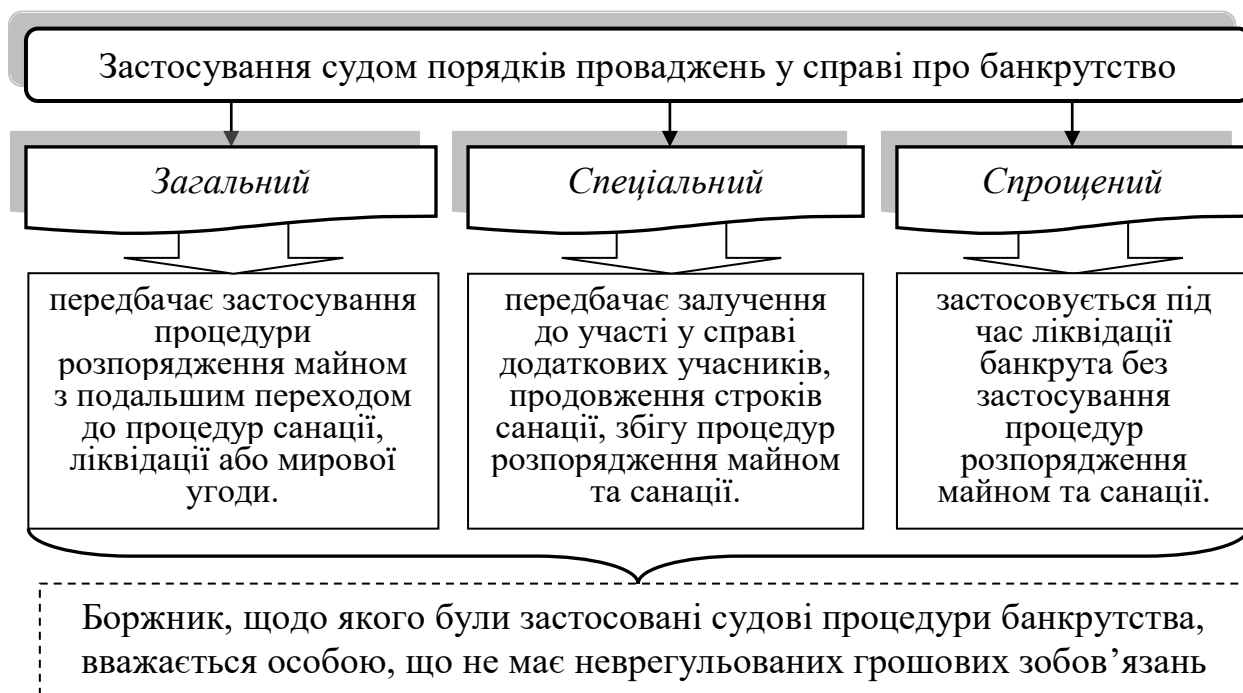


Рис. 6.8. Види судових проваджень у справах про банкрутство

Санація може включати кредитування, реорганізацію, в тому числі зміну організаційно-правової форми боржника, зміну форми власності, системи управління боржника тощо.

Процедура санації вводиться ухвалою господарського суду за клопотанням комітету кредиторів строком на 6 місяців, а за вмотивованим клопотанням керівника санації чи комітету кредиторів – може бути продовжений до 12 місяців (інформація з рис. 6.7). Одночасно господарський суд призначає керуючого санацією, яким може бути керівник підприємства (стаття 94), розпорядник майна або стороння особа, яка має ліцензію арбітражного керуючого. Права та обов'язки керуючого санацією визначаються статтею 28 та передбачають наступне (табл. 6.2).

З дня винесення ухвали про санацію керівник боржника відсторонюється від займаної посади у порядку, визначеному законодавством про працю, управління боржником переходить до керуючого санацією, припиняються повноваження органів управління боржника – юридичної особи, повноваження органів управління передаються керуючому санацією. Органи управління боржника протягом *трьох днів* з дня прийняття рішення про санацію та призначення керуючого санацією зобов'язані забезпечити передання керуючому санацією бухгалтерської та іншої документації боржника, печаток і штампів, матеріальних та інших цінностей. Зазначену передачу доцільно

оформляти актом приймання-передачі, складеним у довільній формі. В цьому акті зазначається перелік документації, матеріальних та інших цінностей (необоротних активів, запасів, коштів у касі, грошових документів, векселів), їх кількість, вартість тощо. Акт підписується особами, які передавали цінності, та керуючим санацією. Після цього керуючий санацією приймає у господарське відання майно боржника та організовує його інвентаризацію, ведення бухгалтерського обліку та статистичної і фінансової звітності. Інвентаризація проводиться у загальностановленому порядку. Наслідки інвентаризації (надлишки, нестачі) відображаються в обліку.

Таблиця 6.2

Права та обов'язки керуючого санацією

Керуючий санацією має:	
Права:	Обов'язки:
<p>1. звертатися до господарського суду в передбачених цим Законом та Господарським процесуальним кодексом України випадках;</p> <p>2. розпоряджатися майном боржника відповідно до плану санації та з урахуванням обмежень, передбачених законодавством;</p> <p>3. укладати від імені боржника мирову угоду, цивільно-правові, трудові та інші правочини (договори);</p> <p>4. подавати заяви про визнання правочинів (договорів), укладених боржником, недійсними.</p>	<p>1. прийняти до господарського відання майно боржника та організувати проведення його інвентаризації;</p> <p>2. відкрити спеціальний рахунок для проведення санації та розрахунків з кредиторами;</p> <p>3. розробити та подати до суду у випадках, передбачених цим Законом, план санації, погоджений з комітетом кредиторів;</p> <p>4. забезпечити ведення боржником бухгалтерського і статистичного звіту та фінансової звітності;</p> <p>5. здійснювати заходи щодо стягнення на користь боржника дебіторської заборгованості, а також стягнення заборгованості з осіб, які несуть з боржником відповідно до закону або договору субсидіарну чи солідарну відповідальність;</p> <p>6. розглядати вимоги кредиторів щодо зобов'язань боржника, які виникли після порушення справи про банкрутство в процедурі розпорядження майном боржника та санації;</p> <p>7. заявляти в установленому порядку заперечення щодо заявлених до боржника вимог кредиторів за зобов'язаннями, які виникли після порушення справи про банкрутство;</p> <p>8. повідомляти у десятиденний строк з дня винесення господарським судом відповідної ухвали орган, уповноважений управляти державним майном, про своє призначення, затвердження мирової угоди, закінчення виконання плану санації, звільнення від обов'язків;</p> <p>9. забезпечувати визначення початкової вартості майна шляхом проведення незалежної оцінки в разі відчуження майна у процедурі санації в порядку, установленому законодавством про оцінку майна, майнові права та професійну оціночну діяльність;</p> <p>10. повідомляти орган, уповноважений управляти державним майном, про реалізацію плану санації щодо боржника – державного підприємства або господарського товариства, у статутному капіталі якого частка державної власності становить п'ятдесят і більше відсотків;</p> <p>11. надавати господарському суду на його вимогу інформацію про здійснення плану санації;</p> <p>12. на період санації виступати представником сторони (власника) у колективному договорі;</p> <p>13. здійснювати інші передбачені законодавством повноваження.</p>

Знову ж таки, як бачимо з рис. 6.7, протягом *трьох місяців* з дня винесення ухвали про санацію боржника керуючий санацією зобов'язаний подати суду розроблений та схвалений комітетом кредиторів план санації боржника.

Керуючий санацією зобов'язаний попередньо погоджувати план санації державних підприємств або підприємств, у статутному капіталі яких частка державної власності перевищує п'ятдесят відсотків, з органом, уповноваженим управляти державним майном. Цей орган у десятиденний строк з дня одержання проекту плану санації зобов'язаний його розглянути та надати свій висновок про погодження або відмову у погодженні плану санації.

У разі наявності інвесторів план санації розробляється за участю інвесторів та підписується інвесторами. Інвестор – особа, яка приймає рішення щодо внесення власних, позичених та залучених майнових і інтелектуальних цінностей в об'єкти інвестування та несе відповідальність за невиконання своїх зобов'язань. При цьому інвестор має право:

- ✓ брати участь в обговоренні плану санації;
- ✓ брати участь у судових засіданнях під час процедури санації;
- ✓ знайомитися з матеріалами справи про банкрутство, бухгалтерськими, статистичними документами боржника;
- ✓ оскаржувати судові рішення, прийняті під час процедури санації.

План санації повинен містити умови про виконання зобов'язань боржника третіми особами; про задоволення вимог кредиторів іншим способом, що не суперечить законодавству; про відшкодування коштів, витрачених на проведення зборів акціонерів та (або) засідань органів управління боржника відповідно до Закону «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» та обов'язково повинен передбачати забезпечення погашення заборгованості боржника з виплати заробітної плати.

Згідно статті 29 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» основними заходами щодо відновлення платоспроможності боржника, які містяться у плані санації, можуть бути наступні (рис. 6.9).

Реструктуризація підприємства передбачає здійснення організаційно-господарських, фінансово-економічних, правових, технічних заходів, спрямованих на реорганізацію підприємства, зокрема шляхом його поділу з переходом боргових зобов'язань до юридичної особи, що не підлягає санації, на зміну форми власності, управління, організаційно-правової форми, що сприятиме фінансовому оздоровленню підприємства, підвищенню ефективності виробництва, збільшенню обсягів випуску конкурентоспроможної продукції та повному або частковому задоволенню вимог кредиторів.

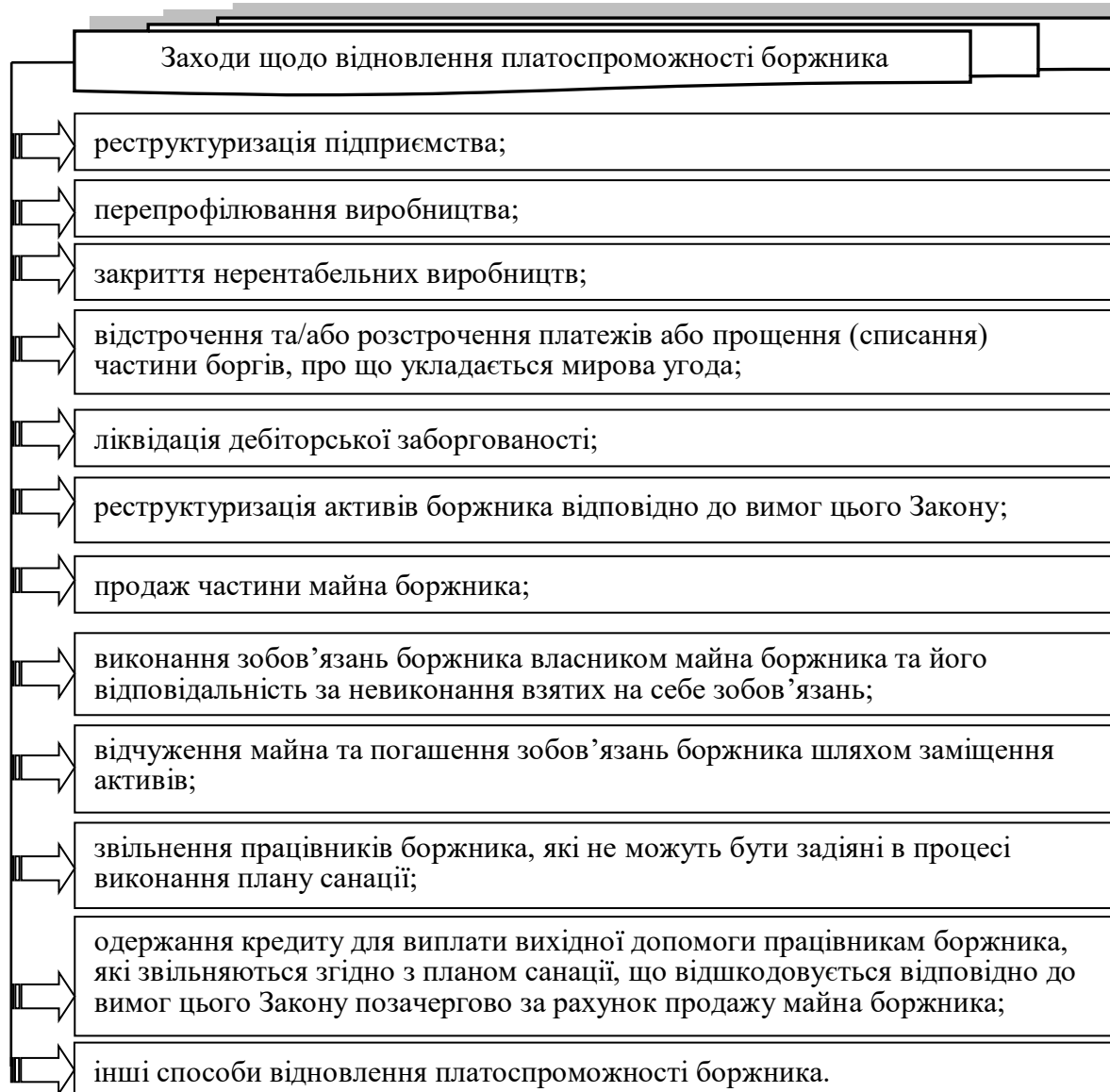


Рис. 6.9. Законодавчо встановлені заходи щодо відновлення платоспроможності боржника

Щодо звільнення працівників боржника, то керуючий санацією до передбачуваного звільнення має подати первинній профспілковій організації відповідну інформацію, а також провести консультації з профспілками щодо вжиття заходів для запобігання звільненню, зведення кількості звільнених працівників до мінімальної або пом'якшення наслідків будь-якого звільнення. Вихідна допомога в такому разі виплачується за рахунок боржника або коштів від продажу майна боржника, або кредиту, одержаного для цієї мети.

Не менш важливе значення мають можливі джерела фінансування санації, якими можуть бути крім власних фінансових ресурсів, запозиченими та залученими коштами, а також бюджетними асигнуваннями і коштами, наданими на безповоротній основі (рис. 6.10). Розглянемо їх детальніше.

Фінансова санація за рахунок кредитних ресурсів та участі кредиторів у фінансовому оздоровленні боржника. Для проведення фінансової санації в Україні можуть бути залучені лише короткострокові кредити (до одного року).

Оскільки один рік – це дуже короткий термін для виведення підприємства-боржника з фінансової кризи, то необхідно мати на увазі, що існує ймовірність неповернення його таким позичальником за вказаний термін (один рік). Другим стримуючим фактором щодо такого джерела фінансування санації є те, що залучення кредитних коштів повинно бути забезпечене в обов'язковому порядку: або заставою (майном, майновими правами, цінними паперами), або гарантіями (банку, фінансами чи майном третьої особи), або іншим забезпеченням (порука, свідоцтво страхової організації).

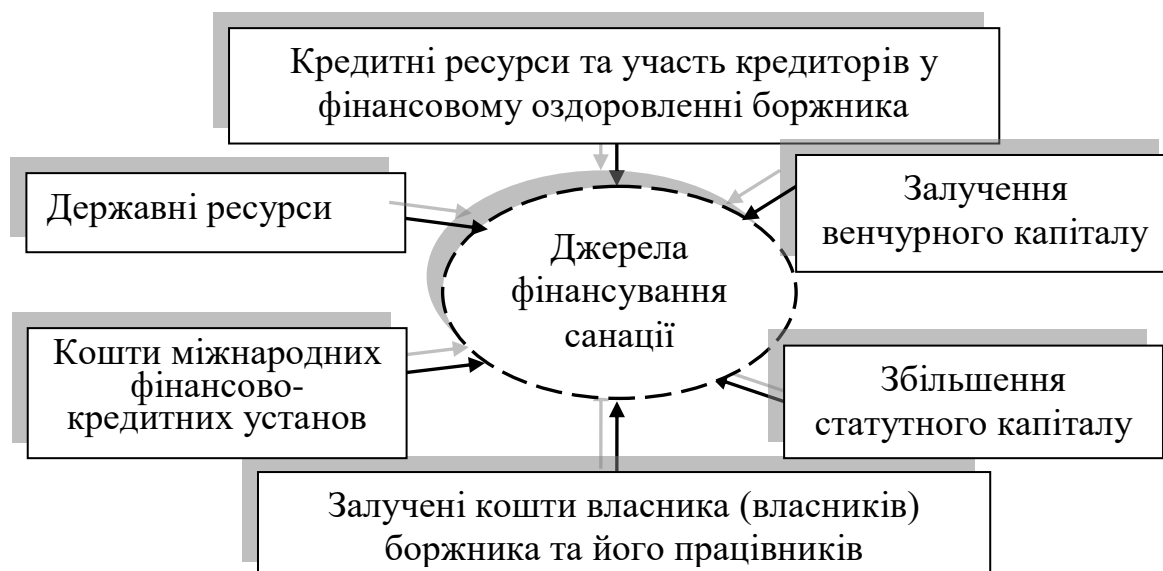


Рис. 6.10. Можливі джерела фінансування санації боржника

Наступним застереженням є те, що оскільки кредитні угоди такого роду за ступенем ризику вважаються кредитами з підвищеним ризиком, то це фактично означає встановлення «завищених» відсоткових ставок для підприємства-отримувача. Підсумовуючи сказане, існуюча система комерційного кредитування в Україні для проведення санації не дає можливості повноцінно залучати кредитні кошти для проведення процедури фінансової санації. Тим більше, це стосується залучення коштів від іноземних кредитних організацій для проведення санації. З іншого боку досудова санація може здійснюватися за участі та з допомогою наявних кредиторів підприємства. Можливостями допомоги з боку кредиторів є реструктуризація суттєвої заборгованості; повна чи часткова відмова від існуючих зобов'язань; надання додаткових коштів на умовах поверненої позики. Зрозуміло, що при таких операціях варто враховувати положення податкового законодавства України (оскільки кредитори при виникненні простроченої заборгованості в першу чергу повинні звертатися із відповідним позовом до господарського суду, а лише згодом вони матимуть можливість зменшити об'єкт оподаткування на суму такої заборгованості). У відмінному випадку кредитор змушений буде покривати збитки (від виникнення безнадійної заборгованості) за рахунок власного

чистого прибутку. Крім того варто відмітити, що відмова від своїх претензій кредитора до підприємства-боржника за економічними наслідками є ні чим іншим як і відмова від діючого кредитного договору (що у свою чергу позбавляє кредитора права бути членом створюваного комітету кредиторів при проходженні боржником процедури банкрутства згідно чинного законодавства).

Фінансування за рахунок залучення венчурного капіталу. Оскільки фінансування санаційних заходів є основою для отримання додаткових коштів для потреб подальшого розвитку підприємства, то таке фінансування повинне бути направлене на забезпечення проведення інноваційної стратегії підприємства. Відомо, що однією з форм залучення коштів для проведення інноваційної стратегії підприємства є широке застосування венчурного капіталу (його сутність зображена на рис. 6.11).



Рис. 6.11. Сутність венчурного капіталу як джерела фінансування санації

Що стосується міжнародних фінансово-кредитних установ, діяльність яких в Україні дозволяє скористатися їх ресурсами для проведення санації, то вони представлені наступними організаціями: Світовий банк, Європейський банк реконструкції та розвитку (ЄБРР), Міжнародний валютний фонд (МВФ), а також інші фінансові установи США, Західної Європи, Східної Азії, які володіють відкритими кредитними лініями для такого роду фінансування вітчизняних підприємств. Проте варто відзначити, що однією із головних умов для одержання кредитів від таких міжнародних фінансових установ є обов'язкове надання гарантій Кабінетом Міністрів України, що теж дещо обмежує широке застосування такого джерела фінансування санації.

Щодо збільшення (або зменшення) статутного капіталу акціонерних товариств, то це може відбуватися за рахунок використання наступних трьох джерел: або додаткових внесків акціонерів; або реінвестиції дивідендів; або спрямування нерозподіленого прибутку до статутного капіталу (рис. 6.12). При цьому шляхами (способами) збільшення розміру статутного капіталу акціонерних товариств є: збільшення кількості акцій існуючої номінальної вартості або збільшення номінальної вартості акцій.



Рис. 6.12. Характеристика джерел збільшення статутного капіталу підприємства як способу фінансування санації

Як одне із альтернативних джерел фінансування санації виступає *допомога власників* (у вигляді безповоротної фінансової допомоги, що збільшує статутний капітал) та *працівників підприємства* (через придбання співробітниками акцій цього підприємства або погашення заборгованості за виплатами працівникам через розміщення відповідної кількості корпоративних прав). Проведення ж таких операцій вимагає особливої обережності та уважності стосовно виконання норм законодавства (наприклад, слід пам'ятати, що в Україні існує заборона на випуск облігацій та акцій для погашення збитків тощо).

Фінансова санація може фінансуватися і за рахунок допомоги *державних ресурсів* у двох формах: або у формі безповоротного прямого бюджетного кредитування (наданням субсидій і дотацій); або через використання непрямих форм державного впливу (наприклад, через використання амортизаційної політики, через компенсацію відсотків за користування кредитами на розвиток підприємства, що надаються комерційними банками, через майнове страхування, засобами фіскальної підтримки тощо). Проте таку підтримку держави може отримати не будь-яке підприємство, оскільки згідно із законодавством України за рахунок коштів Державного бюджету України можуть фінансуватися: державні програми розвитку транспорту, дорожнього господарства, телекомунікацій та інформатики; державні програми підтримки регіонального розвитку та пріоритетних галузей економіки; державні інвестиційні проекти. Також на рівні місцевих органів влади здійснюється підтримка підприємств комунальної власності та проводиться фінансування інвестиційних проектів, які мають особливе місцеве значення (за рахунок трансфертів з державного бюджету).

Проте Колісник М. К., Ільчук П. Г. та Віблій П. І. вважають, що до критеріїв відбору підприємств для надання їм цільової державної підтримки відносяться:

- потенційна прибутковість;
- високий рівень менеджменту на підприємстві;
- збереження науково-технічного потенціалу;
- наявність ринків збуту в країні та за її межами;
- заміна імпортової продукції, сировини чи матеріалів вітчизняними [52].

Спеціальними державними та недержавними фондами для проведення процедур фінансового оздоровлення підприємств також можуть надаватися некомерційні кредити (вони надаються виключно під конкретні плани санації за чітко визначеними цілями використання і обов'язково контролюються на всіх етапах з боку держави).

Згідно статті 36 за п'ятнадцять днів до закінчення строку проведення процедури санації, визначеного планом санації, а також за наявності підстав

для дострокового припинення процедури санації керуючий санацією зобов'язаний надати комітету кредиторів письмовий звіт і повідомити членів комітету кредиторів про час і місце проведення засідання комітету кредиторів.

Обов'язково до звіту керуючого санацією додаються докази задоволення вимог конкурсних кредиторів згідно з реєстром вимог кредиторів. Одночасно із звітом керуючий санацією вносить до комітету кредиторів одну з пропозицій (вказаних на рис. 6.7) про подальші дії щодо боржника.

Звіт керуючого санацією повинен бути розглянутий комітетом кредиторів не пізніше десяти днів від дати його надходження та не пізніше закінчення строку процедури санації, визначеного в плані санації.

За наслідками розгляду звіту керуючого санацією комітет кредиторів приймає рішення про звернення до господарського суду з відповідним клопотанням щодо ухвали рішення про подальшу долю даного підприємства. У разі виникнення обставин, що є підставою для припинення процедури санації, комітет кредиторів може прийняти відповідне рішення за відсутності звіту керуючого санацією.

Як один із напрямків санації, який проводиться на підприємстві, є санація балансу – формальне покриття відображених у балансі збитків, що є неодмінною передумовою залучення коштів збільшенням статутного капіталу та одержанням санаційних кредитів. Санація балансу є першим етапом двоступінчастої санації. Вона пов'язана зі зміною розмірів та структури першого розділу пасиву балансу підприємства – його власного капіталу. Відображення у балансі сум за статтею «непокриті збитки» свідчить, що всі можливі в підприємства джерела покриття їх уже вичерпані, тобто відсутні резервні (страхові) кошти. Якщо збитки перевищують суму всіх інших статей першого розділу балансу, то підприємство має від'ємний показник власного капіталу. Це означає, що всіх активів підприємства не вистачає для виконання наявних зобов'язань з погашення позик. Така структура балансу є незадовільною і свідчить про те, що підприємство є напівзбанкрутілим. Одним із рішень щодо виправлення такої ситуації є спроба одержати санаційний прибуток для спрямування його на покриття цих збитків (таким чином провести санацію балансу). Отже, санація балансу полягає в покритті відображених у балансі збитків та створенні необхідних резервних фондів за рахунок одержання санаційного прибутку. При цьому основною метою є приведення у відповідність статутного капіталу підприємства із чистими активами, які йому відповідають. Санацію балансу називають також «чистою санацією» чи «формальною санацією». Балансовий курс корпоративних прав при цьому досягає або перевищує позначку 100 відсотків. Це уможлиблює залучення фінансових ресурсів шляхом додаткової емісії корпоративних прав.

Для обліковця важливо пам'ятати, що не є об'єктом оподаткування санаційний прибуток у частині емісійного доходу. З іншого боку безповоротна фінансова допомога у підприємства-одержувача підлягає оподаткуванню на загальних підставах. Фінансова допомога може не оподатковуватися якщо вона спрямовується на покриття збитків підприємства. Лише сума, яка перевищує суму збитків, буде оподатковуватися на загальних підставах. Наслідком санації балансу зазвичай є не тільки покриття збитків, але й наближення номінальної вартості акцій до їх ринкової ціни. Це дозволяє залучити фінансові ресурси шляхом додаткової емісії корпоративних прав. Проте використання санації балансу за рахунок санаційного прибутку рекомендоване лише за умови повного вичерпання всіх інших шляхів покриття збитків та потребує узгодження з діючим законодавством.

Ліквідаційна процедура у справі про банкрутство – це обов'язкова судова процедура, основним призначенням якої є ліквідація визнаної судом заборгованості банкрута шляхом продажу майна банкрута та проведення розрахунків за його боргами (більш детально про ліквідаційну процедуру ми розглянемо у наступному питанні). Тобто, ліквідація в процедурі банкрутства являє собою припинення діяльності суб'єкта підприємницької діяльності, що визнаний господарським судом банкрутом, з метою здійснення заходів щодо задоволення визнаних судом вимог кредиторів шляхом продажу його майна.

При цьому існує ряд причин для прийняття судового рішення про ліквідацію підприємства (рис. 6.13).

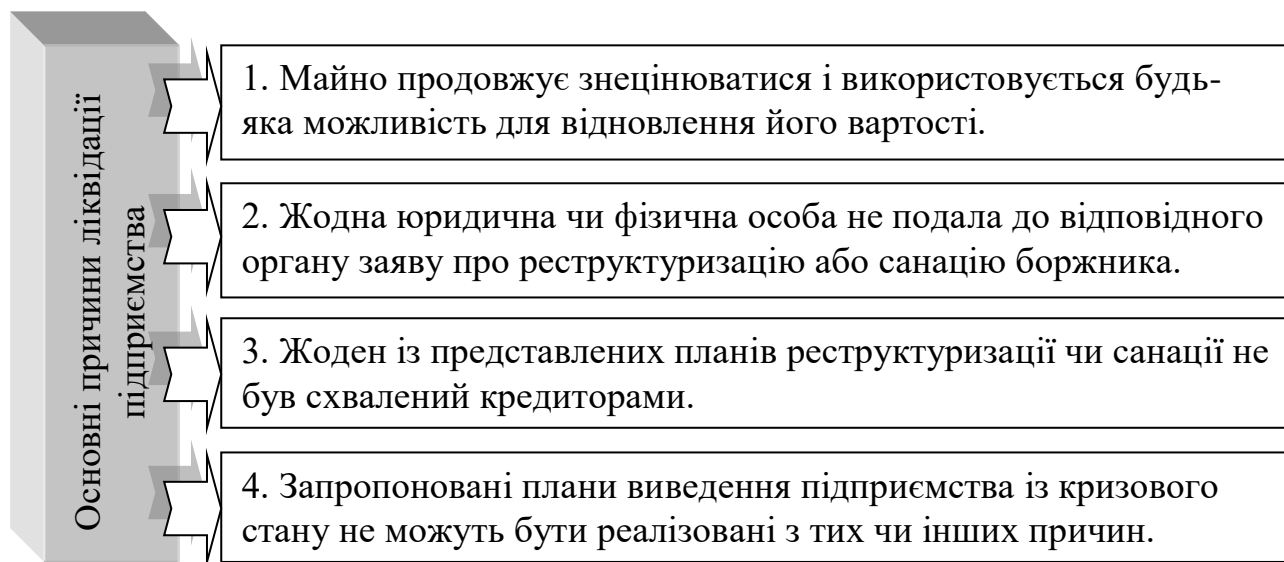


Рис. 6.13. Причини прийняття судового рішення про ліквідацію підприємства

Підсумовуючи вище сказане, можна зробити висновок, що порушення справи про банкрутство щодо неплатоспроможного підприємства виконує три основні функції (рис. 6.14).

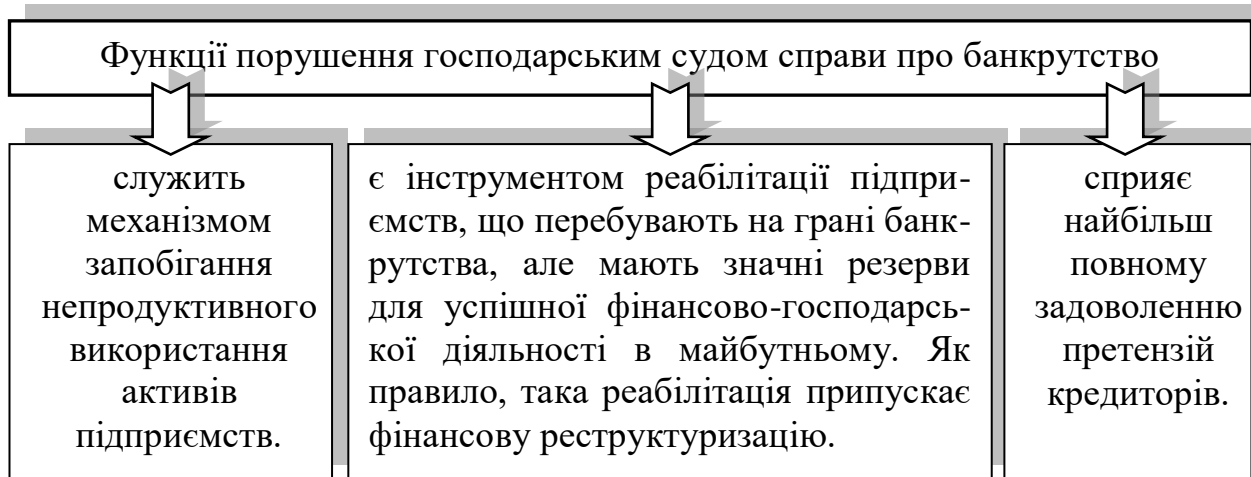


Рис. 6.14. Функції порушення справи про банкрутство

Розглянемо детальніше ліквідаційну процедуру підприємства, яке визнано банкрутом, у наступному питанні.

2. Поняття ліквідаційної процедури при визнанні підприємства банкрутом

Як тільки господарським судом приймається постанова про визнання підприємства-боржника банкрутом та відкривається ліквідаційна процедура, то для такого підприємства виникають наступні *наслідки*:

- ✓ господарська діяльність банкрута завершується закінченням технологічного циклу з виготовлення продукції у разі можливості її продажу, за виключенням укладення та виконання договорів, що мають на меті захист майна банкрута або забезпечення його збереження (підтримання) у належному стані, договорів оренди майна, яке тимчасово не використовується, на період до його продажу в процедурі ліквідації тощо;

- ✓ термін виконання всіх грошових зобов'язань банкрута вважається таким, що настав;

- ✓ у банкрута не виникає жодних додаткових зобов'язань (у тому числі зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів)), крім витрат, безпосередньо пов'язаних із здійсненням ліквідаційної процедури;

- ✓ припиняється нарахування неустойки (штрафу, пені), процентів та інших економічних санкцій за всіма видами заборгованості банкрута;

- ✓ відомості про фінансове становище банкрута перестають бути конфіденційними чи становити комерційну таємницю;

- ✓ продаж майна банкрута допускається в порядку, передбаченому цим Законом;

- ✓ 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 процедури банкрутства, можуть пред'являтися тільки в межах ліквідаційної процедури протягом двох місяців з дня офіційного оприлюднення повідомлення про визнання боржника банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури. Зазначений термін є граничним і поновленню не підлягає. Кредитори, вимоги яких заявлені після закінчення терміну, встановленого для їх подання, або не заявлені взагалі, не є конкурсними, а їх вимоги погашаються в шосту чергу в ліквідаційній процедурі;

✓ виконання зобов'язань боржника, визнаного банкрутом, здійснюється у випадках і порядку, передбачених цим розділом.

Для ознайомлення із інформацією про оголошення підприємства банкрутом необхідно опублікувати оголошення із зазначенням наступної інформації (стаття 38):

- *найменування та інші реквізити боржника, визнаного банкрутом;*
- *найменування господарського суду, в провадженні якого знаходиться справа про банкрутство;*
- *дату прийняття господарським судом постанови про визнання боржника банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури;*
- *відомості про ліквідатора (ліквідаційну комісію) [33].*

У постанові про визнання боржника банкрутом та відкриття ліквідаційної процедури господарський суд призначає ліквідатора банкрута з урахуванням вимог, установлених цим Законом, з числа арбітражних керуючих, якщо інше не передбачено цим Законом. **Ліквідатор** – це фізична особа, яка відповідно до судового рішення господарського суду організовує здійснення ліквідаційної процедури боржника, визнаного банкрутом, та забезпечує задоволення вимог кредиторів у встановленому Законом України «Про банкрутство» порядку.

За клопотанням ліквідатора, господарський суд призначає членів ліквідаційної комісії, список яких погоджується з комітетом кредиторів. У разі ліквідації державного підприємства або підприємства, у статутному капіталі якого державна частка становить більш ніж п'ятдесят відсотків, господарський суд призначає членами ліквідаційної комісії представника органу, уповноваженого управляти державним майном, та за необхідності – представника органу місцевого самоврядування.

До складу ліквідаційної комісії банкрута включаються представники кредиторів, уповноважена особа засновників (учасників, акціонерів) боржника, фінансових органів та профспілки, а в разі необхідності – також представники спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади у справах нагляду за страховою діяльністю, Антимонопольного комітету України, органу, уповноваженого управляти державним майном, та представник органів місцевого самоврядування.

Ліквідатор (ліквідаційна комісія) виконує свої повноваження до завершення ліквідаційної процедури в порядку, встановленому цим Законом та іншими нормативно-правовими актами.

Ліквідатор згідно статті 41 Закону України «Про банкрутство» має наступні повноваження:

- приймає до свого відання майно боржника, забезпечує його збереження;
- виконує функції з управління та розпорядження майном банкрута;
- проводить інвентаризацію та оцінку майна банкрута;
- аналізує фінансове становище банкрута;
- очолює ліквідаційну комісію та формує ліквідаційну масу;
- пред'являє до третіх осіб вимоги щодо повернення банкруту сум дебіторської заборгованості;
- має право отримувати кредит для виплати вихідної допомоги працівникам, що звільняються внаслідок ліквідації банкрута, який відшкодовується згідно з цим Законом позачергово за рахунок коштів, одержаних від продажу майна банкрута;
- з дня визнання боржника банкрутом та відкриття ліквідаційної процедури повідомляє працівників банкрута про звільнення та здійснює його відповідно до законодавства України про працю. Виплата вихідної допомоги звільненим працівникам банкрута провадиться ліквідатором у першу чергу за рахунок коштів, одержаних від продажу майна банкрута, або отриманого для цієї мети кредиту;
- заявляє в установленому порядку заперечення щодо заявлених до боржника вимог поточних кредиторів за зобов'язаннями, які виникли під час провадження у справі про банкрутство і є неоплаченими;
- подає до суду заяви про визнання недійсними правочинів (договорів) боржника;
- вживає заходів, спрямованих на пошук, виявлення та повернення майна банкрута, що знаходиться у третіх осіб;
- передає в установленому порядку на зберігання документи банкрута, які відповідно до нормативно-правових документів підлягають обов'язковому зберіганню, на строк не менше п'яти років з дати визнання особи банкрутом;
- продає майно банкрута для задоволення вимог, внесених до реєстру кредиторів, у порядку, передбаченому цим Законом;
- повідомляє про своє призначення державний орган з питань банкрутства в десятиденний строк з дня прийняття рішення господарським судом та надає державному органу з питань банкрутства відповідну інформацію для ведення Єдиного реєстру підприємств, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство;

- у разі провадження банкрутом діяльності, пов'язаної з державною таємницею, вживає заходів з ліквідації режимно-секретного органу. Для цього за погодженням із Службою безпеки України визначає склад ліквідаційної комісії режимно-секретного органу, яка формується в установленому законодавством порядку;
- веде реєстр вимог кредиторів;
- подає в установленому порядку та у випадках, передбачених Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», інформацію центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення;
- здійснює інші повноваження, передбачені цим Законом [33].

Протягом **п'ятнадцяти днів** з дня призначення ліквідатора відповідні посадові особи банкрута зобов'язані передати бухгалтерську та іншу документацію банкрута, печатки і штампи, матеріальні та інші цінності банкрута ліквідатору. У разі ухилення від виконання зазначених обов'язків відповідні посадові особи банкрута несуть відповідальність відповідно до законів України. Ліквідатор **не рідше ніж один раз на місяць** надає комітету кредиторів звіт про свою діяльність, інформацію про фінансове становище і майно боржника на день відкриття ліквідаційної процедури та при проведенні ліквідаційної процедури, використання коштів боржника, а також іншу інформацію на вимогу комітету кредиторів. У разі невиконання або неналежного виконання ліквідатором своїх обов'язків господарський суд за клопотанням комітету кредиторів або з власної ініціативи може припинити повноваження ліквідатора і призначити нового ліквідатора в порядку, встановленому цим Законом.

У разі ліквідації підприємства – банкрута, зобов'язаного згідно із законодавством передати територіальній громаді об'єкти житлового фонду (в тому числі гуртожитки, дитячі дошкільні заклади та об'єкти комунальної інфраструктури) арбітражний керуючий (ліквідатор) передає, а орган місцевого самоврядування приймає такі об'єкти без додаткових умов у порядку, встановленому законодавством.

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 в ході ліквідаційної процедури, включаються до складу ліквідаційної маси (стаття 42).

Після проведення інвентаризації та оцінки майна ліквідатор здійснює реалізацію майна банкрута такими способами: або через проведення аукціону; або ж здійснює продаж безпосередньо юридичній або фізичній особі.

Кошти, одержані від продажу майна банкрута, спрямовуються на **задоволення вимог кредиторів** у порядку, встановленому цією статтею 45. При цьому черговість задоволення вимог кредиторів у ході визнання підприємства банкрутом наступна:

1) у **першу** чергу задовольняються:

вимоги щодо виплати заборгованості із заробітної плати перед працюючими та звільненими працівниками банкрута, грошові компенсації за всі невикористані дні щорічної відпустки та додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, інші кошти, належні працівникам у зв'язку з оплачуваною відсутністю на роботі (оплата часу простою не з вини працівника, гарантії на час виконання державних або громадських обов'язків, гарантії і компенсації при службових відрядженнях, гарантії для працівників, що направляються для підвищення кваліфікації, гарантії для донорів, гарантії для працівників, що направляються на обстеження до медичного закладу, соціальні виплати у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності за рахунок коштів підприємства тощо), а також вихідної допомоги, належної працівникам у зв'язку з припиненням трудових відносин та нарахованих на ці суми страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та інше соціальне страхування, у тому числі відшкодування кредиту, отриманого на ці цілі;

вимоги кредиторів за договорами страхування;

витрати, пов'язані з провадженням у справі про банкрутство в господарському суді та роботою ліквідаційної комісії, у тому числі:

витрати на оплату судового збору;

витрати кредиторів на проведення аудиту, якщо аудит проводився за рішенням господарського суду за рахунок їхніх коштів;

витрати заявника на публікацію оголошення про порушення справи про банкрутство, введення процедури санації, визнання боржника банкрутом;

витрати на публікацію в офіційних друкованих органах інформації про порядок продажу майна банкрута;

витрати на публікацію в засобах масової інформації про поновлення провадження у справі про банкрутство у зв'язку з визнанням мирової угоди недійсною;

вимоги щодо виплати основної грошової винагороди арбітражному керуючому;

вимоги щодо відшкодування витрат арбітражного керуючого, пов'язаних з виконанням ним повноважень розпорядника майна, керуючого санацією боржника або ліквідатора банкрута;

витрати арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора), пов'язані з утриманням і збереженням майнових активів банкрута;

витрати Гарантійного фонду виконання зобов'язань за складськими документами на зерно, пов'язані з набуттям ним права регресної вимоги щодо зернового складу, – у розмірі всієї виплаченої ним суми відшкодування вартості зерна;

2) у **другу** чергу задовольняються:

вимоги із зобов'язань, що виникли внаслідок заподіяння шкоди життю та здоров'ю громадян, шляхом капіталізації у ліквідаційній процедурі відповідних платежів, у тому числі до Фонду соціального страхування України за громадян, які застраховані в цьому фонді, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, зобов'язань із сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та інше соціальне страхування, крім вимог, задоволених позачергово, з повернення невикористаних коштів Фонду соціального страхування України, а також вимоги громадян – довіритель (вкладників) довірчих товариств або інших суб'єктів підприємницької діяльності, які залучали майно (кошти) довіритель (вкладників);

3) у **третю** чергу задовольняються:

вимоги щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);

вимоги центрального органу виконавчої влади, що здійснює управління державним резервом;

4) у **четверту** чергу задовольняються:

вимоги кредиторів, не забезпечені заставою, у тому числі і вимоги кредиторів, що виникли із зобов'язань у процедурі розпорядження майном боржника чи в процедурі санації боржника;

5) у **п'яту** чергу задовольняються:

вимоги щодо повернення внесків членів трудового колективу до статутного капіталу підприємства;

вимоги щодо виплати додаткової грошової винагороди керуючому санацією або ліквідатору у частині 5 % обсягу стягнутих на користь боржника активів (повернення грошових коштів, майна, майнових прав), які на дату порушення провадження у справі про банкрутство перебували у третіх осіб;

вимоги щодо виплати додаткової грошової винагороди керуючому санацією або ліквідатору у частині 3 відсотків обсягу погашених вимог конкурсних кредиторів, які підлягають позачерговому задоволенню та віднесені до конкурсних згідно з цим Законом;

6) у **шосту** чергу задовольняються інші вимоги.

Вимоги кожної наступної черги задовольняються у міру надходження на рахунок коштів від продажу майна банкрута після повного задоволення вимог

попередньої черги, крім випадків, установлених цим Законом. У разі недостатності коштів, одержаних від продажу майна банкрута, для повного задоволення всіх вимог однієї черги вимоги задовольняються пропорційно сумі вимог, що належить кожному кредиторі однієї черги. У разі відмови кредитора від задоволення визнаної в установленому порядку вимоги ліквідатор (ліквідаційна комісія) не враховує суму грошових вимог цього кредитора. Вимоги, не задоволені за недостатністю майна, вважаються погашеними.

У разі якщо на момент закінчення строку ліквідації залишилися непроданими активи боржника і негайний продаж матиме наслідком істотну втрату їх вартості, ліквідатор передає такі активи в управління визначеній господарським судом юридичній особі, яка зобов'язана вжити заходів щодо продовження погашення заборгованості кредиторів боржника за рахунок отриманих активів.

Ліквідатор у разі потреби передавання активів боржника, які залишаються непроданими на час закінчення процедури ліквідації, в управління іншій юридичній особі погоджує кандидатуру такої особи з комітетом кредиторів та звертається до господарського суду з відповідним клопотанням.

Таке клопотання ліквідатор надає господарському суду не пізніше, ніж за **два місяці** до завершення процедури ліквідації і зазначає в ньому обсяг активів, що продавалися і не були продані, причини нездійснення продажу, а також загальну суму незадоволених вимог кредиторів.

Одночасно з клопотанням ліквідатор подає:

- перелік непроданих активів боржника;
- інформацію про кожний актив (його вартість (залишкову, ринкову та ліквідаційну, якщо така визначалася), ціну та порядок продажу, згідно з яким він продавався і не був проданий);
- висновки про оцінку кожного активу, здійснену відповідно до законодавства України під час ліквідаційної процедури.

У разі якщо господарським судом винесено ухвалу про ліквідацію юридичної особи – банкрута, майно, що залишилося після задоволення вимог кредиторів, передається власникові або уповноваженому ним органу, а майно державних підприємств – органу приватизації для прийняття рішень щодо подальшого розпорядження таким майном. У разі відмови власника або уповноваженого ним органу, а також органу приватизації прийняти таке майно або у випадку неможливості встановити місцезнаходження власника або уповноваженого ним органу, майно, що залишилося після задоволення вимог кредиторів, передається безоплатно міністерствам та іншим центральним органам виконавчої влади, закладам охорони здоров'я, освіти, соціального забезпечення, закладам, в яких виховуються діти-сироти та діти, позбавлені

батьківського піклування, дитячим будинкам сімейного типу, прийомним сім'ям, будинкам дитини при установах виконання покарань, установам виконання покарань, слідчим ізоляторам, військовим формуванням чи знищується (утилізується).

Стаття 46 Закону «Про банкрутство» визначає, що після завершення всіх розрахунків з кредиторами **ліквідатор подає до господарського суду звіт та ліквідаційний баланс**, до яких додається комплект документів (рис. 6.15).

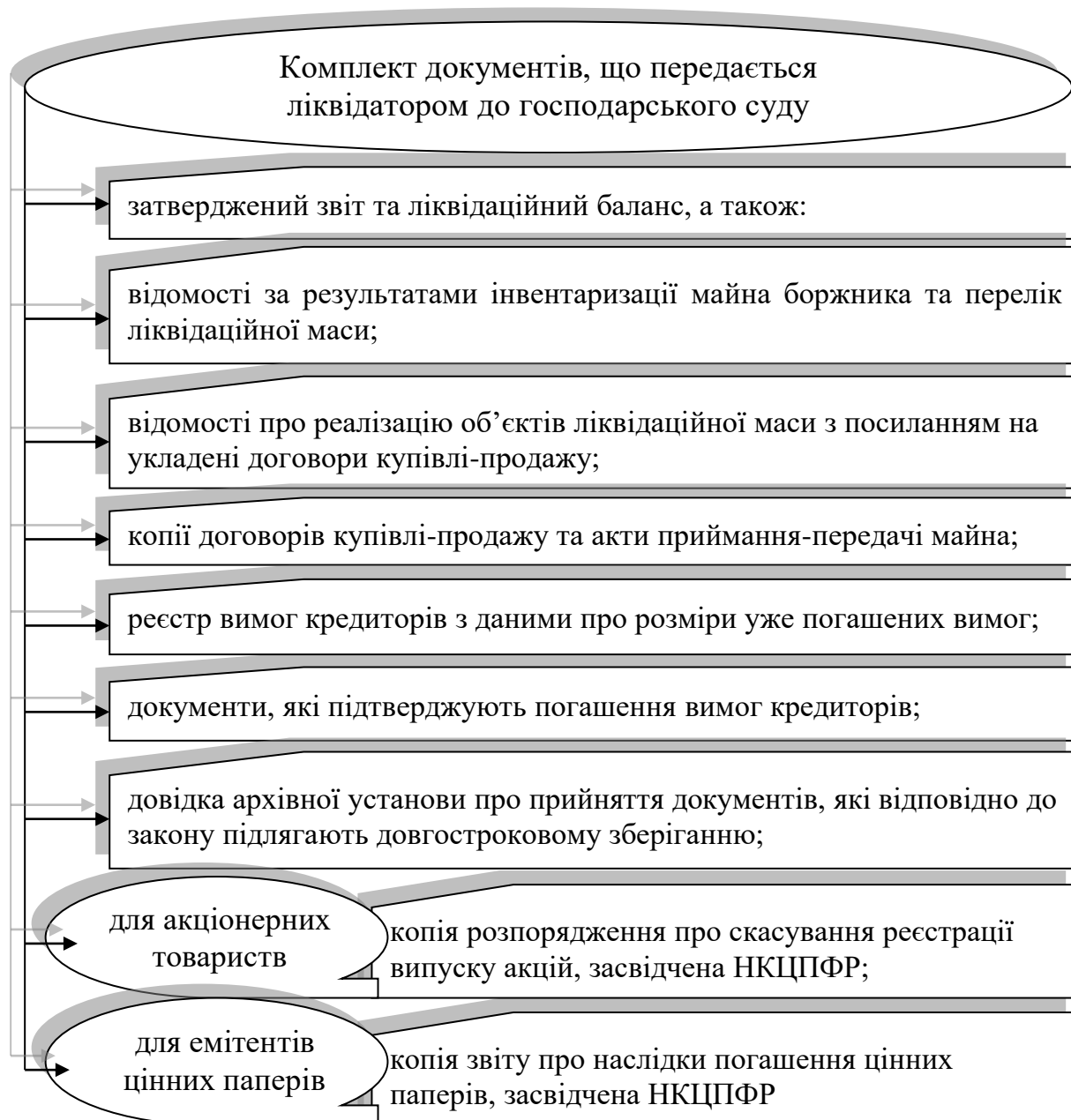


Рис. 6.15. Документи, що готує та передає до суду ліквідатор

Звіт ліквідатора має бути схвалений комітетом кредиторів, власником майна (органом, уповноваженим управляти майном) боржника (для державних підприємств або підприємств, у статутному капіталі яких частка державної власності перевищує 50 відсотків). Про час і місце судового засідання, у якому має розглядатися звіт і ліквідаційний баланс, господарський суд повідомляє

ліквідатора та членів комітету кредиторів. Господарський суд після заслуховування звіту ліквідатора та думки членів комітету кредиторів або окремих кредиторів виносить ухвалу про затвердження звіту ліквідатора та ліквідаційного балансу.

Якщо ліквідатор не виявив майнових активів, що підлягають включенню до складу ліквідаційної маси, він зобов'язаний подати господарському суду ліквідаційний баланс, який засвідчує відсутність у банкрута майна.

Якщо за результатами ліквідаційної процедури після задоволення вимог кредиторів не залишилося майна, господарський суд виносить ухвалу про ліквідацію юридичної особи – банкрута. Копія цієї ухвали надсилається органу, який здійснив державну реєстрацію юридичної особи – банкрута, та органам державної статистики для виключення юридичної особи з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, а також власнику майна та органам доходів і зборів за місцезнаходженням банкрута.

У разі, якщо господарський суд дійшов висновку, що ліквідатор не виявив або не реалізував майнові активи банкрута у повному обсязі, суд виносить ухвалу про призначення нового ліквідатора в порядку, встановленому цим Законом, якщо інше не передбачено цим Законом. Новий ліквідатор очолює ліквідаційну комісію і діє згідно з вимогами цього Закону.

Якщо майна банкрута вистачило для задоволення вимог кредиторів у повному обсязі, він вважається таким, що не має боргів і може продовжувати свою підприємницьку діяльність. У такому разі ліквідатор протягом п'яти днів з дня прийняття господарським судом відповідного рішення повідомляє про це орган або посадову особу органу, до компетенції якого належить призначення керівника (органів управління) боржника, у разі необхідності забезпечує проведення зборів чи засідання таких органів та продовжує виконувати повноваження керівника (органів управління) до їх призначення у встановленому порядку. Господарський суд може винести ухвалу про ліквідацію юридичної особи, що звільнилася від боргів, лише у разі, якщо залишок її майнових активів менший, ніж вимагається для продовження нею господарської діяльності згідно із законодавством.

Якщо організаційно-правовою формою юридичної особи – банкрута є акціонерне товариство, то ліквідатор здійснює дії щодо припинення обігу акцій, передбачені законодавством.

Ліквідатор виконує свої повноваження до внесення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців запису про припинення юридичної особи – банкрута.

Припинити провадження у справі про банкрутство Господарський суд має право, якщо виконується одна із передбачених умов, що подані на рис. 6.16.

Умови припинення провадження про банкрутство

1	боржник – юридична особа не внесена до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців
2	юридичну особу, яка є боржником, припинено в установленому законодавством порядку, про що є відповідний запис в ЄДР
3	у провадженні господарського суду є справа про банкрутство того ж боржника
4	затверджений звіт керуючого санацією боржника в порядку, передбаченому Законом «Про банкрутство»
5	затверджена мирова угода в порядку, передбаченому цим же Законом
6	затверджений поданий звіт ліквідатора у відповідному порядку
7	боржник виконав усі зобов'язання перед кредиторами
8	до боржника після офіційного оприлюднення оголошення про порушення провадження у справі про його банкрутство не висунуто жодних вимог
9	згідно із законом справа не підлягає розгляду в господарських судах України
10	пункт виключено на підставі Закону № 1258-VII від 13.05.2014 р.
11	господарським судом не встановлені ознаки неплатоспроможності боржника
12	в інших випадках, передбачених законом

Рис. 6.16. Передумови припинення Господарським судом провадження про банкрутство

Провадження у справі про банкрутство може бути припинено у випадках, передбачених пунктами 1, 2, 5, 9 і 10 частини першої цієї статті, на всіх стадіях провадження у справі про банкрутство (до та після визнання боржника банкрутом); у випадках, передбачених пунктами 3, 4, 7, 8 і 11 частини першої цієї статті – лише до визнання боржника банкрутом, а у випадку, передбаченому пунктом 6 частини першої цієї статті, – лише після визнання боржника банкрутом.

Про припинення провадження у справі про банкрутство виноситься ухвала. У випадках, передбачених пунктами 4–7, господарський суд в ухвалі про

припинення провадження у справі зазначає, що вимоги конкурсних кредиторів, які не були заявлені в установленій цим Законом строк або відхилені господарським судом, вважаються погашеними, а виконавчі документи за відповідними вимогами визнаються такими, що не підлягають виконанню.

Варто звернути увагу, що висвітлений вище порядок ліквідаційної процедури є обов'язковим для усіх підприємств, проте згадуваний Закон України «Про банкрутство» визначає ще й особливості банкрутства окремих категорій боржників (вони описані у розділі 7 цього Закону). У цьому розділі подано характеристики процедури банкрутства для ряду підприємств та організацій.

Зокрема, далі зазначені відповідні статті, які стосуються таких особливостей:

Стаття 85. Особливості банкрутства суб'єктів підприємницької діяльності, що мають суспільну, іншу цінність або особливий статус.

Стаття 86. Особливості банкрутства сільськогосподарських підприємств.

Стаття 87. Особливості банкрутства страховиків.

Стаття 88. Особливості банкрутства професійних учасників ринку цінних паперів та інститутів спільного інвестування.

Стаття 89. Особливості банкрутства емітента чи управителя іпотечних сертифікатів, управителя фонду фінансування будівництва чи управителя фонду операцій з нерухомістю.

Стаття 90–92. Особливості банкрутства фізичної особи.

Стаття 93. Особливості банкрутства фермерського господарства.

Стаття 96. Особливості банкрутства державних підприємств та підприємств, у статутному капіталі яких частка державної власності перевищує 50 відсотків.

3. Порядок ведення обліку у підприємства-банкрута та формування ліквідаційних балансів

Порядок ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, що проходять процедуру банкрутства має ряд особливостей. Перш за все, згідно із принципом автономності, будь-яке особисте майно чи зобов'язання усіх власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства. У практичній діяльності (переважно у підприємствах, що діють у формі господарських товариств) майно може знаходитися або у користуванні власника чи працівників; або може належати іншому підприємству (тобто перебувати у формі оренди) тощо. При виникненні ознак банкрутства кожен власник намагатиметься будь-якими способами приховувати майно товариства від подальшого примусового стягнення для погашення зобов'язань підприємства.

Як наслідок, однією з функцій бухгалтерії на даному етапі життєвого циклу діяльності підприємства є збереження майна. Від бухгалтера вимагається ведення обліку наявного майна в аналітичному розрізі із зазначенням закріплених за ним матеріально-відповідальних осіб, задля уникнення приховувань чи розкрадань.

Не менш важливим фактом на заключних етапах процедури банкрутства є порушення принципу бухгалтерського обліку нарахування та відповідності доходів і витрат, адже тоді вирішальним є саме момент надходження грошових коштів та погашення зобов'язань. Тобто у бухгалтерському обліку доходи та витрати необхідно відображати на базі наявних грошових потоків, а не фактів здійснення угод, які у даний час практично відсутні. На противагу попередньому принципу, допускати порушення принципу превалювання сутності над формою не варто навіть на будь-якій стадії банкрутства (хоча на практиці часто його таки недотримуються). Всі дані надані системою бухгалтерського обліку повинні бути документально підтвердженні, повні, чіткі, достовірні, змістовні та істотні. Саме істотність, з точки зору кредиторів, є тією характеристикою яка своєю відсутністю або неточністю може вплинути на прийняття рішень зацікавленими користувачами. Дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності повинні бути надійними, тобто об'єктивно відображати факти господарського життя, до яких вони відносяться.

Окрім принципів, які діють згідно з чинним законодавством, на практиці можуть застосовуватися й інші принципи.

Залежно від обраної судової процедури банкрутства відбуваються відповідні зміни в бухгалтерському обліку: у критеріях визнання активів, зобов'язань, доходів і витрат, їх оцінка в обліку та звітності. Оскільки підприємство-банкрут економічні вигоди в майбутньому не може отримати, а отримує лише збитки, то для визнання в бухгалтерському обліку достатньо факту отримання або втрати активів, зобов'язань, доходів і витрат. Якщо заходи з покращення фінансового стану боржника відсутні, то відкривається ліквідаційна процедура, яка також знаходить своє відображення в обліку.

Перед тим, як розпочати продаж майна банкрута, необхідно провести інвентаризацію майна та оцінити його. В умовах банкрутства, особливо на заключних його стадіях, найбільш поширеною є оцінка цих об'єктів за *поточною (відновленою) вартістю* (тобто в сумі грошових коштів, яка повинна бути сплачена на дату складання фінансової звітності або переходу на іншу стадію банкрутства) і за *ринковою вартістю*.

Для здійснення оцінки майна арбітражний керуючий має право залучати на підставі договору фахівців з оплатою їх послуг за рахунок коштів боржника, визнаного банкрутом. Після проведення інвентаризації та оцінки майна боржника ліквідатор розпочинає продаж майна банкрута на відкритих торгах,

якщо комітетом кредиторів не встановлено інший порядок продажу майна банкрута. Відобразимо дані операції на рахунках бухгалтерського обліку на умовному прикладі 1.

Приклад 1.

Таблиця 6.3

Витяг з балансу ТОВ «Фієста» на початок ліквідаційної процедури (тис. грн.)

Актив			Пасив		
Стаття	Код	Сума	Стаття	Код	Сума
Основні засоби	1010	25,10	Зареєстрований капітал	1400	10,4
Первісна вартість	1011	48,10	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	3,00
Знос	1012	(23,00)			
Оборотні активи	1100		Довгострокові кредити банків	1510	8,00
Запаси	1100	26,00	Короткострокові кредити банків	1600	0,60
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	25,00	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1615	36,30
Гроші та їх еквіваленти	1165	0,20	Поточна кредиторська заборгованість за:		
			розрахунками з бюджетом	1620	10,20
			розрахунками зі страхування	1625	2,10
			розрахунками з оплати праці	1630	5,70
Баланс:	1300	76,30	Баланс:	1900	76,30

Процес реалізації майна банкрута з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку наведено в наступній таблиці 6.4.

Таблиця 6.4

Відображення у бухгалтерському обліку процесу реалізації майна підприємства-банкрута

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено реалізацію частини об'єктів основних засобів (з ПДВ)	377	712	50520
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	8420
3	Списано залишкову вартість частини об'єктів основних засобів, що були реалізовані	286	10	18500
		943	286	18500
4	Списано суму зносу	131	10	11000
5	Списано доходи та витрати від реалізації основних засобів на фінансові результати	712	793	42100
		793	943	18500
6	Реалізовано:- МШП - готову продукцію	361	712	6500
		361	701	30000
7	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	1083
		701	641	5000
8	Списано собівартість реалізованих:- МШП - готової продукції	943	22	3000
		901	26	23000
9	Списано доходи та витрати від реалізації МШП та готової продукції на фінансові результати	712	791	5417
		701	791	25000
		791	943	3000
		791	901	23000

	2	3	4	5
10	Отримано на поточний рахунок грошові кошти за продані: – основні засоби	311	377	50520
	– МШП	311	361	6500
	– товари	311	361	30000

Всі заявлені претензії (вимоги) кредиторів підприємства-боржника, що ліквідується, задовольняються за рахунок майна даного підприємства. Саме за рахунок отриманих від реалізації майна коштів і тих, що були у наявності підприємства-боржника ліквідаційна комісія погашає зобов'язання за законом встановленою черговістю (а точніше: статтю 45 Закону України «Про банкрутство»).

Таблиця 6.5

Відображення порядку задоволення вимог кредиторів на рахунках бухгалтерського обліку

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Задоволення вимог кредиторів першої черги			
1	Задоволено вимоги кредиторів, що забезпечені заставою (основні засоби, що перебували у заставі було реалізовано раніше)	50, 60, 63...	311
2	Виплачено вихідну допомогу звільненим працівникам банкрута: - нараховано допомогу - виплачено допомогу	949 301 661	661 311 301
3	Погашено короткостроковий кредит	601	311
4	Відображено та погашено витрати на: - оплату державного мита - публікацію оголошення про порушення справи про банкрутство - публікацію інформації про порядок продажу майна банкрута - публікацію інформації щодо поновлення провадження у справі про банкрутство у зв'язку з визнанням мирової угоди недійсною	642 91 685 92 685	311 685 311 685 311
5	Відображено та погашено витрати: - арбітражного керуючого, пов'язані з утриманням і збереженням майнових активів банкрутства - кредиторів на проведення аудиту за рахунок їх коштів	92 685 92 685	685 311 685 311
	Відображено та погашено витрати на оплату праці арбітражного керуючого	92 301 685	685 311 301
Задоволення вимог кредиторів другої черги			
6	Погашено зобов'язання перед працівниками	661	301
7	Погашено зобов'язання, що виникли внаслідок заподіяння шкоди життю та здоров'ю громадян	949 661	661 301

1	2	3	4
8	Погашено вимоги громадян-довірителів	949 685	685 301
Задоволення вимог кредиторів третьої черги			
9	Сплачено податки, обов'язкові платежі та збори до бюджету	64 65	311 311
Задоволення вимог кредиторів четвертої черги			
10	Погашено зобов'язання перед кредиторами, що не забезпечені заставою	631 50	311 311
11	Погашено зобов'язання перед кредиторами, що виникли під час процедури розпорядження майном чи процедури санації боржника	92 631 685	631 685 311
12	Списано витрати на фінансові результати	79 79 79	92 949 976
13	Відображено збиток	44	79
Задоволення вимог кредиторів п'ятої черги			
14	Відображено заборгованість перед засновниками товариства	40	672
15	Зменшено заборгованість перед засновниками за рахунок отриманих збитків внаслідок ліквідації підприємства	672	44
16	Повернення внесків до статутного капіталу засновникам	672	311

Законодавством передбачено задоволення вимог кредиторів шостої черги, куди включені всі вимоги, що не увійшли до перших п'ять. Після усіх розрахунків необхідно скласти нульовий ліквідаційний баланс.

Таблиця 6.6

Ліквідаційний баланс ТОВ «Фієста», тис. грн.

Актив			Пасив		
Стаття	Код	Сума	Стаття	Код	Сума
Основні засоби	1010	0,00	Зареєстрований капітал	1400	0,00
Знос	1012	(0,00)	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	0,00
Оборотні активи	1100		Довгострокові кредити банків	1510	0,00
Запаси	1100	0,00	Короткострокові кредити банків	1600	0,00
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	0,00	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1615	0,00
Гроші та їх еквіваленти	1165	0,00	Поточна кредиторська заборгованість за:		
			розрахунками з бюджетом	1620	0,00
			розрахунками зі страхування	1625	0,00
			розрахунками з оплати праці	1630	0,00
Баланс:	1300	0,00	Баланс:	1900	0,00

Ліквідаційна комісія проводить управління справами підприємства, в тому числі формує ліквідаційний баланс. Утім, його складання зовсім не означає повного припинення ведення бухгалтерського обліку операцій, які мають місце після дати його складання. Як зазначено у п. 1 статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік на підприємстві ведуть безперервно з дня реєстрації до його ліквідації. Таким чином, бухгалтерський облік потрібно вести аж до виключення підприємства з держреєстру. Крім того, враховуючи тривалість ліквідаційного процесу, цілком ймовірною є ситуація, коли під час ліквідаційних заходів настане термін складання проміжної щоквартальної звітності. Її, вочевидь, слід подавати, незважаючи на вже складений ліквідаційний баланс. Аналогічна ситуація і з податковою звітністю: поки підприємство стоїть на обліку в податковому органі як платник податків, звітність потрібно подавати. Якщо показники проміжного ліквідаційного балансу не нульові і після його складання передбачається провести операції, які змінять ті чи інші статті балансу, то такі операції можна зазначити у примітках до балансу, де будуть наведені дати погашення дебіторської і кредиторської заборгованості (у т. ч. і з бюджетом).

Відповідальні особи за ведення обліку на підприємстві, що проходить процедуру банкрутства, при визначенні залишків товарно-матеріальних цінностей складають інвентаризаційний опис. Його формують за формою № М-21 за кожною окремою матеріально відповідальною особою, за кожним окремим складом, дільницею, об'єктом тощо. У ньому необхідно зазначити найменування матеріалів, їх номенклатурні номери, тип, сорт, розмір та інші відмінні ознаки. Формування звіряльних відомостей за формою №інв-19 необхідне лише у випадку виявлення розбіжностей (недостача або надлишок) за окремими видами товарно-матеріальних цінностей.

Також необхідно провести інвентаризацію основних засобів (будівель, споруд, передавальних пристроїв, машин і обладнання, транспортних засобів, інструменту, обчислювальної техніки, виробничого і господарського інвентарю тощо). Для оформлення результатів такої інвентаризації застосовують інвентаризаційний опис основних засобів за формою №інв-1. Аналогічно, якщо буде виявлено факт відхилення фактичних даних від облікових, то необхідно скласти звіряльну відомість за формою №інв-18. Якщо ж буде встановлено, що наявні не придатні для експлуатації об'єкти основних засобів, то на них необхідно оформити акт ліквідації за типовою формою №ОЗ-3).

Для закріплення зазначеного вище розглянемо ще один приклад.

Приклад 2. Підприємство розпочало будівництво торговельного центру. Згідно з договором із підрядником оплата здійснювалася частинами: 50 % договірної вартості за роботи було сплачено авансом, інші 50 % – протягом 30 днів після введення об'єкта в експлуатацію. Первісна вартість торговельного центру в балансі – 5 500 000 грн. Загальна вартість будівництва (з урахуванням матеріалів підрядника) – 6 000 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 1 000 000 грн.).

Однак підприємству не вдалося знайти орендарів торговельних площ побудованого торговельного центру, і воно не змогло розрахуватися з підрядником протягом установленого договором строку. Також у підприємства залишився непогашеним банківський кредит, узятий для сплати авансу підряднику, у сумі 3 000 000 грн. і заборгованість за процентами в сумі 350 000 грн. Підрядник подав позов до суду про визнання підприємства банкрутом.

У ході ліквідації підприємства були продані:

- автомобіль за ціною 1 500 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 250 000 грн.);
- торговельний центр за ціною 5 400 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 900 000 грн.).

В обліку ці операції відображаються так (табл. 6.7).

Кошти від продажу автомобіля і торговельного центру розподілилися в такий спосіб і в такий черговості:

- виплачено зарплату та компенсаційні виплати – 50 000 грн.;
- понесено витрати на публікацію в офіційних друкованих виданнях інформації про продаж майна банкрута – 1 000 грн.;
- оплачено послуги ліквідатора – 8 000 грн.;
- перераховано кошти за оцінку майна – 20 000 грн.;
- сплачено біржі за продаж майна – 50 000 грн.;
- погашено заборгованість зі сплати податків (орендна плата за землю) – 30 000 грн.;
- перераховано підряднику – 3 000 000 грн.;
- перераховано банку (з урахуванням процентів) – 3 350 000 грн.

Таблиця 6.7

Облік операцій з ліквідації підприємства (грн.)

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Нараховано витрати ліквідатора:	Звіт, акт виконаних робіт	92	685	1 000
	- витрати на публікацію				
	- вартість послуг ліквідатора		92	685	8 000
	- вартість оцінки майна	Звіт оцінювача, акт наданих послуг	92	685	20 000
2	Продано автомобіль:	Акт приймання-передачі типової форми № 03-1	131	105	20 000
	- списано суму зносу				
	- переведено автомобіль до складу запасів (сума умовна)		286	105	1 580 000
	- реалізовано автомобіль		377	712	1 500 000
	- нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	712	641/ПДВ	250 000
	- списано собівартість автомобіля	Облікові реєстри	943	286	1 580 000
3	Продано торговельний центр:	Акт типової форми № 03-1	131	103	50 000
	- списано суму зносу				
	- переведено нерухомість до складу запасів		286	103	5 450 000
	- реалізовано будівлю		377	712	5 400 000
	- нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	712	641/ПДВ	900 000
	- списано собівартість будівлі	Облікові реєстри	943	286	5 450 000
4	Нараховано вартість послуг біржі	Протокол, акт виконаних робіт	92	685	50 000
5	Отримано на банківський рахунок кошти від продажу майна	Виписка банку	311	377	6 900 000
6	Виплачено зарплату		661	311	40 000

Продовження табл. 6.7

1	2	3	4	5	6
7	Перераховано до бюджету суми утримань із зарплати (умовно)		641	311	10 000
8	Сплачено орендну плату за землю		641	311	30 000
9	Погашено заборгованість перед кредиторами, а також перераховано:		685	311	79 000
	- ліквідатору (1 000 + 8 000 + 20 000 + 50 000)				
	- підряднику		631	311	3 000 000
	- банку тіло кредиту		685	311	3 000 000
	- банку проценти за кредит		684	311	350 000
10	Списано на фінансовий результат:	Облікові реєстри	791	92	79 000
	- витрати ліквідатора (1 000 + 8 000 + 20 000 + 50 000)				
	- дохід від продажу майна		712	791	5 750 000
	- собівартість проданого майна		791	943	7 030 000

Із таблиці 6.7 видно, що в складі активів підприємства залишилися кошти в сумі 391 000 грн. (6 900 000 грн. – 40 000 грн. – 10 000 грн. – 30 000 грн. – 79 000 грн. – 3 000 000 грн. – 3 000 000 грн. – 350 000 грн.). Це значить, що воно повністю погасило свої зобов'язання перед кредиторами. Тому таке підприємство може або ліквідуватися і передати майно, що залишилося, власнику, або продовжувати свою діяльність, залежно від рішення суду та стану його ліквідаційного балансу (зокрема, власного капіталу).

Отже, при порушенні справи про банкрутство та початку процедури банкрутства підприємствам слід пам'ятати, що вони є платниками податків до моменту ліквідації, що підтверджується витягом з Єдиного державного реєстру. До цього моменту подаються всі декларації.

4. Аналітична оцінка ймовірності банкрутства підприємства

З метою уникнення краху компаній були розроблені різні методики прогнозування майбутнього неплатоспроможних підприємств. У сучасній економічній науці є численні розробки в сфері аналізу та прогнозу діяльності неплатоспроможних підприємств, що дозволяє встановити наявність сумнівів у продовженні безперервної діяльності суб'єкта господарювання, тобто виявити й оцінити ознаки (критерії) ймовірності банкрутства неплатоспроможних підприємств.

Кожен з методів має свої переваги та недоліки, тому при здійсненні аналізу виникає необхідність вибору такого підходу, який дозволить з мінімальними затратами ресурсів отримати найбільш однозначну та точну оцінку економічного стану. Обираючи метод оцінки, необхідно ретельно аналізувати доцільність застосування комплексу аналітичних процедур.

Модель Альтмана є однією з найперших моделей аналізу ймовірності банкрутства підприємства, яка ґрунтувалася на основі дискримінантного аналізу [1].

При побудові індексу Е. Альтман дослідив 66 підприємств, половина яких збанкрутувала в період між 1946 та 1965 рр., а половина працювала успішно, а також дослідив 22 аналітичних коефіцієнти, які могли бути корисними для прогнозування майбутнього банкрутства. З цих показників Е. Альтман відібрав найбільш значущих і побудував багатофакторне регресійне рівняння, яке являє собою функцію від деяких показників, що характеризують економічний потенціал підприємства та результати його роботи за минулий рік.

Аналітична «Модель Альтмана» представляє собою алгоритм інтегральної оцінки загрози банкрутства неплатоспроможного підприємства, заснований на комплексному обліку найважливіших показників, що допомагають виявити кризовий фінансовий стан підприємства/

На думку О. О. Терещенка, модель прогнозування банкрутства Е. Альтмана є класичною в своїй сфері, тому що вона включена до більшості західних підручників, присвячених фінансовому прогнозуванню та оцінці кредитоспроможності підприємств [117.].

Хоменко І. в статті наводить, що Едвард Альтман є родоначальником прогнозу банкрутства. Він був першою людиною, яка успішно використала покроковий багатофакторний дискримінантний аналіз, щоб розробити модель ймовірності з високим ступенем точності [120].

На думку І. Е. Альтмана, модель Z може передбачити в 94 % випадків банкрутство фірми, у 95 % – віднести корпорацію до банкрутів або небанкрутів, передбачити банкрутство досить точно за два роки наперед.

Модель прогнозування банкрутства **Альтмана** має наступний вигляд:

$$Z = 0,717X_1 + 0,847X_2 + 3,107X_3 + 0,42X_4 + 0,995X_5, \quad (1.1)$$

де X_1 – власний оборотний капітал/ всього активів;

X_2 – нерозподілений прибуток/ всього активів;

X_3 – прибуток до виплати відсотків/ всього активів;

X_4 – власний капітал/ зобов'язання;

X_5 – чистий дохід/ всього активів.

Узагальнюючий показник Z може набувати значень в межах $[-14; +22]$, при цьому підприємства, для яких $Z > 2,9$ потрапляють в число фінансово стійких, підприємства, для яких $Z < 1,23$ перебувають у загрозі настання банкрутства в найближчі 2-3 роки, а інтервал $[1,23; 2,9]$ складає зону невизначеності.

Проте, не зважаючи на значну поширеність моделі Альтмана та цілого ряду її переваг, вчені виділяють і її недоліки.

Зокрема, О. М. Барановська вважає, що необхідно акцентувати увагу на тому, що, незважаючи на відносну простоту моделі Альтмана для оцінки кризового стану підприємства, використання її у викладеному вигляді не дозволяє одержати об'єктивний результат у сучасних умовах в Україні [3].

Іванюта С. М. вважає, що використання моделі Альтмана навіть для західних компаній є проблематичним, адже вона побудована на основі даних 50-х років минулого століття. Тому з огляду на суттєві зміни у рівні економічного розвитку вважає за доцільне їх періодичне тестування на нових вибірках даних з метою досягнення більшої точності отриманих результатів, які слугують основою для прийняття управлінських рішень [120].

Модель М. Спрінгейта передбачає розвиток інтегрального показника, за допомогою якого здійснюється оцінка ймовірності визнання підприємства банкрутом. Ця модель була побудована М. Спрінгейтом в університеті Симона Фрейзера в 1978 р. за допомогою покрокового дискримінантного аналізу методом, який розробив Едуард І. Альтман у 1968 р. У процесі створення моделі з 19 фінансових коефіцієнтів, які вважалися найкращими, в остаточному варіанті залишилося тільки чотири. Точність даної моделі є досить високою і становить більше 90 %.

Проте наявні і недоліки в моделі Спрінгейта, основними з яких є:

- під час розрахунків не були враховані умови розвитку економіки різних країн, оскільки орієнтовано на діяльність підприємств Канади і США;
- необхідна корекція на національну валюту, яка, в свою чергу, порушує безперервність;
- значення змінних в оригінальних моделях надані в канадських і американських доларах. Перерахунок на долари в інших країнах проблему вирішує, але зміни курсу залишають відхилення.

У загальному модель **Спрінгейта**, яка має наступний вигляд:

$$Z = 1,03X_1 + 3,07X_2 + 0,66X_3 + 0,4X_4, \quad (1.2)$$

де X_1 – власний оборотний капітал/ всього активів;

X_2 – прибуток до виплати відсотків/ всього активів;

X_3 – прибуток до оподаткування/ поточні зобов'язання;

X_4 – чистий дохід/ всього активів.

Якщо для підприємства критерій $Z < 0,862$, то підприємство – потенційний банкрут, якщо $Z > 2,451$, то загроза банкрутства мінімальна і підприємство являється фінансово надійним.

Модель **Ліса** є більш збалансованою, вона також акцентує увагу на рівень прибутковості діяльності та рентабельність активів підприємства, а також на структуру активів та джерел їх фінансування.

$$Z = 0,063X_1 + 0,092X_2 + 0,057X_3 + 0,001X_4, \quad (1.3)$$

де X_1 – оборотні активи/ всього активів;

X_2 – операційний прибуток/ всього активів;

X_3 – нерозподілений прибуток/ всього активів;

X_4 – власний капітал/ зобов'язання.

Основною перевагою моделі Ліса є відносна простота розрахунку, проте дана модель не пристосована до українських підприємств, оскільки розроблена для Англії. Модель Ліса створювалася з урахуванням західного розвитку.

Модель Альтмана, модель Спрінгейта та модель Ліса оцінюють схильність підприємства до банкрутства на основі показників ділової активності та рентабельності. У таких моделях зазначені показники домінують як за кількісним складом, так і за важливістю впливу на остаточний результат моделі.

У цих моделях орієнтація під час визначення банкрутства на фактори ділової активності та рентабельності не завжди виправдана. Хоча збитковість фінансово-господарської діяльності підприємства свідчить про загрозу банкрутства, однак, це не означає, що будь-яке збиткове підприємство обов'язково повинне збанкрутувати. Збитковість може бути тимчасовою, і завдяки ефективним діям керівництва підприємство може доволі швидко відновити прибутковість.

З іншого боку, висока рентабельність не виключає можливості банкрутства. За наявності високої рентабельності в певний момент на підприємстві можуть бути незадовільними показники ліквідності та фінансової стійкості, що свідчить про небезпеку банкрутства [6].

Акцентування уваги під час прогнозування банкрутства на показниках фінансової стійкості не завжди дає правильну оцінку, оскільки підприємство може мати значну частку залучених коштів, однак, до того ж ефективно використовувати фінансові ресурси і забезпечувати високу рентабельність, що дасть змогу розраховуватися з кредиторами. Інша ситуація, коли підприємство поряд із наявністю значної частки залученого капіталу має низькі показники прибутковості, у цьому разі ймовірність банкрутства значно зростає [101].

Після виходу в світ моделі Альтмана, широке розповсюдження почали мати методи аналізу ймовірності банкрутства підприємства, засновані на дискримінантному аналізі, одним із прикладів яких є модель Таффлера.

На думку В. А. Даниленка, відмінності моделі Альтмана від моделі Таффлера полягають в різних інформаційних базах, що використовувалися для їх розробки (так, модель Таффлера і Тішоу побудована на основі даних підприємств Великобританії), а також кількості та змісту факторів, що приймалися до уваги в ході аналізу [15].

Модель Таффлера і Тішоу має такий вигляд:

$$Z = 0,53X_1 + 0,13X_2 + 0,18X_3 + 0,16X_4, \quad (1.4)$$

де X_1 – операційний прибуток / поточні зобов'язання;

X_2 – оборотні активи / зобов'язання;

X_3 – поточні зобов'язання / всього активів;

X_4 – чистий дохід / всього активів.

Не зважаючи на простоту розрахунку імовірності настання банкрутства за моделлю Таффлера і Тішоу, вона є досить обмеженою у використанні, оскільки її можна застосовувати лише відносно підприємств, що котирують свої акції на фондових біржах.

Іванова М. І. та Потьомкін Д. М. вважають, що моделі Альтмана, Ліса, Таффлера і Тішоу мають спільні недоліки та причини їх виникнення.

Наприклад, значення, отримані в результаті застосування цих моделей, як правило, сильно різняться, а іноді призводять до кардинально протилежних висновків. Це відбувається за наступними причинами:

- тимчасова невідповідність, що припускає застосування моделей у тому періоді часу, коли вони безпосередньо розроблені або з незначним строком запізнення. За 40 років після розробки моделей відбулися істотні зміни в макро- і мікросередовищі функціонування підприємств, механізмі їх державного регулювання, податковому законодавстві, які викликають появу кризових явищ;

- невідповідність об'єкта оцінювання, що припускає застосування цих моделей для оцінювання ймовірностей банкрутства підприємств, які відповідають параметрам вибірки, що використовувалась для створення моделей. Істотні відмінності в результатах прогнозування за моделями виникають за умови наявності значних розбіжностей у розмірах підприємств, напрямів діяльності, обсягів активів тощо;

- невідповідність методики визначення параметрів моделей, що вимагає точної відповідності методичних прийомів оцінки показників, які були використані західними вченими (Альтманом, Лісом, Таффлером). Сучасна методика й інформаційна база розрахунків показників, які використовуються в даних моделях, істотно відрізняються від способів їх оцінки, які застосовувалися під час розробки моделей⁵.

Модель R запропонована вченими державної економічної академії м. Іркутськ і представлена чотирьох факторною моделлю прогнозу ризику банкрутства [14]:

⁵ Іванова М. І. Порівняння методів діагностування банкрутства [Електронний ресурс]// М. І. Іванова, Д. М. Потьомкін – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Ekpr/2009_31/Zmist/17PDF.pdf.

$$R = 0,838 X_1 + X_2 + 0,054 X_3 + 0,63 X_4, \quad (1.5)$$

де X_1 – поточні активи / валюта балансу;

X_2 – чистий прибуток / власний капітал;

X_3 – чистий дохід / валюта балансу;

X_4 – чистий прибуток / сумарні витрати.

Якщо $R < 0$, то вірогідність банкрутства максимальна і дорівнює 90–100 %; якщо $0 < R < 0,18$ – вірогідність висока, дорівнює 60–80 %; якщо $0,18 < R < 0,32$ – вірогідність середня, дорівнює 35–50 %; якщо $0,32 < R < 0,42$ – вірогідність низька, дорівнює 15–20 %; якщо $R > 0,42$ – вірогідність мінімальна, до 10 %.

Досить поширеною в Україні є діагностика банкрутства підприємства за моделлю **О. Терещенка**.

Дана модель існує у двох варіантах. Перший – це універсальна модель, що включає 6 показників і побудована на основі даних 850 підприємств різних галузей. Друга модель містить 10 показників і враховує диференціацію підприємств за галузями [117, с. 39].

Модель О. Терещенка визначається за формулою:

$$Z = 1,5X_1 + 0,08X_2 + 10X_3 + 5X_4 + 0,3X_5 + 0,1X_6, \quad (1.6)$$

де X_1 – відношення грошових надходжень до зобов'язань;

X_2 – відношення валюти балансу до зобов'язань;

X_3 – відношення чистого прибутку до середньорічної суми активів;

X_4 – відношення прибутку до виручки;

X_5 – відношення виробничих запасів до виручки;

X_6 – відношення виручки до основного капіталу.

На основі отриманого результату здійснюється висновок про ймовірність банкрутства підприємства:

- ✓ коли $Z > 2$ – банкрутство не загрожує;
- ✓ коли $1 < Z < 2$ – фінансова стійкість порушена;
- ✓ коли $0 < Z < 1$ – існує загроза банкрутства.

Тобто, коли $Z > 2$ – у підприємства непогані довгострокові перспективи, а якщо $0 < Z < 1$ – банкрутство більш ніж ймовірне.

Розроблена у 2003 р. дискримінантна модель О. Терещенка має значні переваги над традиційними методиками:

- модель є зручною в застосуванні;
- розроблена на використанні вітчизняних статистичних даних;
- враховується сучасна міжнародна практика;
- за рахунок використання різноманітних модифікацій базової моделі до підприємств різних видів діяльності вирішує проблему критичних значень показників;

- враховує галузеві особливості підприємства.

Однак дана методика не є досконалою і має свої недоліки:

- відсутність поглибленої класифікації стійкості фінансового стану (існує лише задовільний та незадовільний фінансовий стан);
- широкий інтервал невизначеності, що зобов'язує проводити додатковий аналіз для ідентифікації стійкості фінансового стану;
- недостатнє теоретичне та емпіричне обґрунтування критичних точок (чи інтервалів) для окремих фінансових індикаторів, що призводить до неточного фіксування нормативних значень фінансових показників.

Згідно з «Методичними рекомендаціями щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства», затвердженими наказом Міністерства економіки України від 17.01.2001 р. № 10, для проведення системного експрес-аналізу фінансового стану підприємства пропонується використовувати коефіцієнт Бівера (КБ), який розраховується за формулою:

$$\text{КБ} = (\text{ЧП} - \text{НА}) : (\text{ДЗ} + \text{ПЗ}), \quad (1.7)$$

де ЧП – чистий прибуток;

НА – нарахована амортизація;

ДЗ – довгострокові зобов'язання;

ПЗ – поточні зобов'язання.

Коли КБ вище 0,4 – підприємству банкрутство не загрожує. Якщо протягом тривалого періоду коефіцієнт Бівера не перевищує 0,2 – це є ознакою формування незадовільної структури балансу.

Підсумовуючи методики використання розрахунків банкрутства за описаними вище моделями можна підсумувати, що вони мають певні обмеження для вітчизняних підприємств та проблем їх застосування на практиці вітчизняних підприємств (рис. 6.17).

Вибираючи будь-яку із вказаних (або й іншу) модель оцінки ймовірності банкрутства підприємства слід оцінити доступний математичний інструментарій, повноту та достовірність вхідних даних, цілі, що переслідуються при проведенні такої оцінки. При цьому варто пам'ятати, що не існує унікальної та 100-% надійної методики⁶.

⁶ Терещенко О. О. Антикризове фінансове управління на підприємстві : [Монографія] / О. О. Терещенко. – К. : КНЕУ. – 2004. – 268 с.

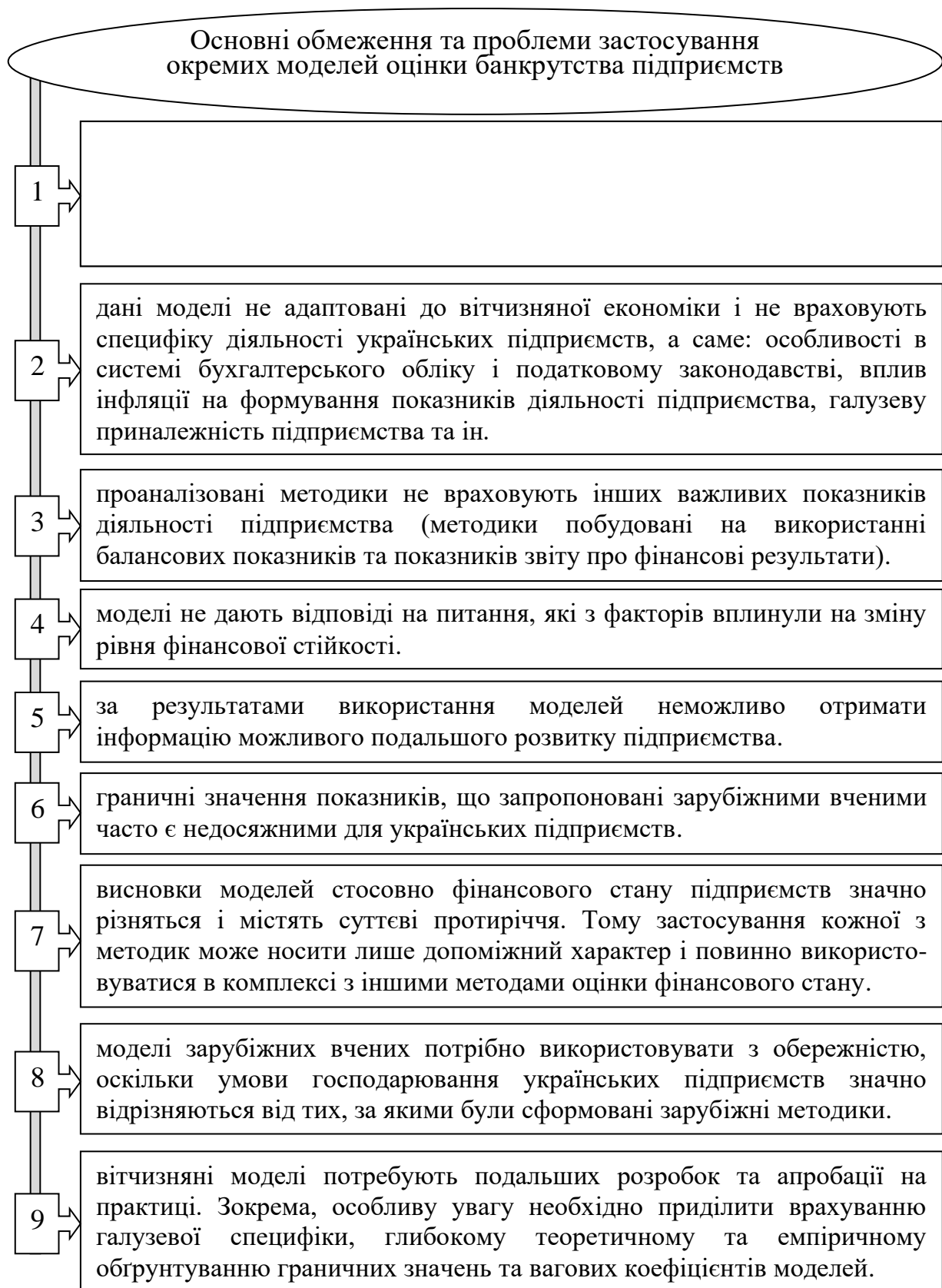


Рис. 6.17. Обмеження та проблеми застосування моделей оцінки банкрутства підприємств

На сьогодні немає єдиного підходу щодо прогнозування банкрутства підприємств, але оціночні показники більш точно характеризують фінансовий стан підприємства та більш обґрунтовано можуть надати рекомендації для проведення санації та реструктуризації.

5. Оподаткування діяльності підприємства під час провадження процедури банкрутства

Варто зупинитися і ще на одному із болючих питань для підприємств, що знаходяться на різних стадіях процедури банкрутства – це порядок стягнення податкових зобов'язань.

Процедура банкрутства, починаючи від стадії порушення господарським судом справи про банкрутство підприємства і аж до ухвали суду про його ліквідацію, за своєю природою є досить складним механізмом. Кожна стадія в цій процедурі, чи то розпорядження майном, санація, укладення мирової угоди або ліквідаційна процедура, на практиці викликає чимало питань, однозначну відповідь на які далеко не завжди можна знайти в законодавстві, а іноді – і зовсім неможливо. Ускладнюється і без того непроста процедура обов'язкового виконання своїх податкових зобов'язань перед державою.

Податковий кодекс України не регулює питання погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури відповідно до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом». Однак на практиці норми Закону «Про банкрутство» вступають у протиріччя із діючим податковим законодавством, породжуючи чимало проблем. Основні із них подані на рис. 6.17.

Крім зазначених на рис. 6.18 протиріч, існують проблеми і щодо нарахованих сум штрафних санкцій. Проте досліджуючи судову практику, виявлено, що з цього приводу побутують декілька думок:

а) податкові органи не мають права застосовувати до платника податків будь-яких санкцій, тому що під час дії мораторію на задоволення вимог кредиторів (мораторій) не застосовуються санкції за неналежне виконання податкових зобов'язань (частина 4 статті 12 Закону «Про банкрутство»). А якщо бути точнішим, то згідно з цією точкою зору, податкові органи можуть виписати податкове повідомлення-рішення тільки на основну суму податкового зобов'язання, без застосування штрафних санкцій;

б) за результатами податкової перевірки податкові органи можуть нарахувати як основну суму податкового зобов'язання, так і суми штрафних санкцій. Ця позиція аргументована тим, що зобов'язання по сплаті податкових зобов'язань та відповідних штрафних санкцій виникають вже після введення мораторію, і податкові органи в даному випадку є кредитором за поточними зобов'язаннями боржника.

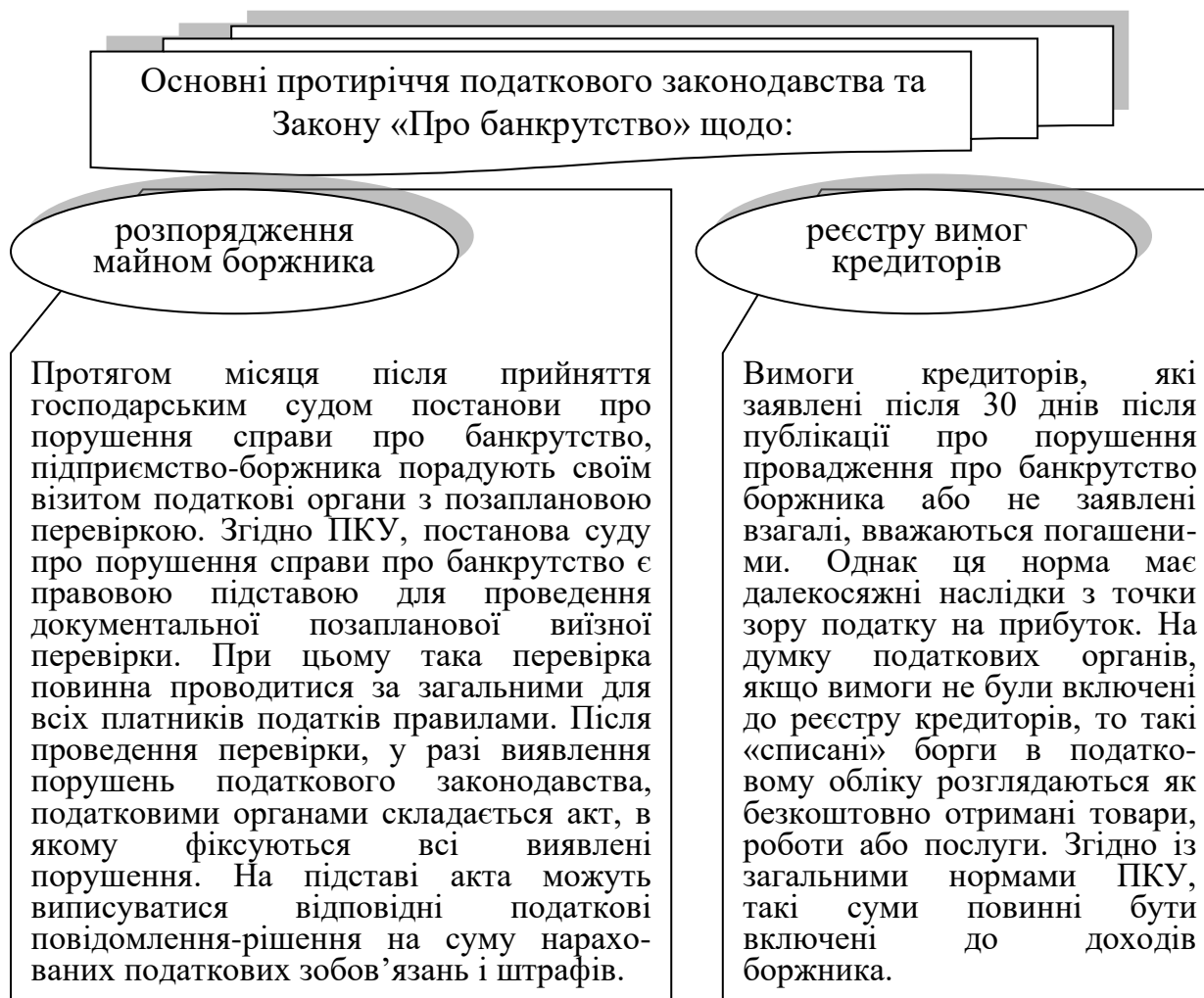


Рис. 6.18. Суперечності у вітчизняному законодавстві при проведенні процедури ліквідації підприємства через його банкрутство

Ще один момент, що не може залишатися поза увагою. Відомо, що за загальним правилом, після прийняття господарським судом постанови про визнання боржника банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури здійснюється продаж майна такого банкрута. Виручені від продажу кошти повинні спрямовуватися на погашення заборгованості перед кредиторами у встановленій черговості. Проте, часто на даному етапі наявні активи підприємства-банкрута вже перебувають у податковій заставі. На практиці, з початком процедури ліквідації ліквідатор, з метою подальшого продажу майна банкрута, звертається до господарського суду з клопотанням про звільнення активів боржника від податкової застави. Суд розглядає клопотання, з'ясовує позицію податкових органів з цього питання і постановляє ухвалу про звільнення активів від податкової застави.

Найбільш проблемним питанням у ліквідаційній процедурі є нарахування та сплата податку на додану вартість при продажу майна. Незважаючи на те, що Законом «Про банкрутство» встановлена спеціальна черговість погашення зобов'язань (при чому податкові зобов'язання відносяться до третьої черги),

існують розбіжності з приводу необхідності нарахування ПДВ при продажу майна банкрута. На думку податкових органів, оскільки продаж майна в рамках ліквідаційної процедури є оподаткованою операцією, банкрут повинен нараховувати ПДВ аж до моменту анулювання свідоцтва платника ПДВ. Тобто, ПДВ потрібно платити до моменту ліквідації банкрута як юридичної особи.

Тим не менш, існує протилежна судова практика Верховного Суду України (ВСУ) та Вищого господарського суду України (ВГСУ), згідно з якою при продажу майна банкрута ПДВ взагалі не повинен нараховуватися, так як сплата податку не передбачена Законом «Про банкрутство», а з рахунків банкрута здійснюються виплати відповідно до встановленої черговості задоволення вимог конкурсних кредиторів. При цьому у банкрута не виникає ніяких додаткових податкових зобов'язань, крім включених до реєстру вимог кредиторів. Дана позиція ВГСУ знайшла своє відображення у новій редакції Закону «Про банкрутство», який вступив в силу 01.01.2013 р. У ньому закріплена норма, де прямо вказано, що з дня відкриття ліквідаційної процедури банкрута ніяких нових зобов'язань у нього не виникає, в тому числі і з оплати податків (винятком є лише витрати, прямо пов'язані і з здійсненням ліквідаційної процедури).

З урахуванням викладеного вище, нескладно зробити висновок про те, що процедура банкрутства боржника дійсно має істотну податкову складову. При цьому на даний момент існує досить суперечлива практика застосування чинного законодавства податковими органами. Навіть незважаючи на те що була прийнята нова, більш прогресивна, редакція Закону «Про банкрутство», вона не вирішує всіх проблем, у тому числі і податкового адміністрування. Отже, за відсутності чіткого законодавчого регулювання проблемні питання до цих пір залишається відкритим.

Зважаючи на існування таких протиріч, вважаємо за необхідне звернутися до консультацій практичних юристів, які досліджують питання проведення процедури банкрутства підприємств. Їх думки з цього приводу висвітленні у таблиці у додатку Т.

Отже, у підприємства-банкрута можуть бути такі податкові зобов'язання (рис. 6.19).

На перший погляд дане формулювання в будь-якому разі звільняє підприємство від сплати податкових зобов'язань, що виникають після початку ліквідаційної процедури. Однак, на наш погляд, це не зовсім так. Обґрунтуємо нашу думку.

Податкові зобов'язання підприємств-банкротів

1. Безнадійний податковий борг (включаючи пеню і штрафи, нараховані на суму цього боргу), який не був погашений через недостатність майна (пп. 101.2.1 ПКУ). Відповідно до п. 101.1 ПКУ такий борг підлягає списанню. Крім того, згідно з п. 9 ст. 16 Закону № 2343 при порушенні справи про банкрутство за рішенням суду вводиться мораторій (заборона) на задоволення вимог кредиторів.

Мораторій також вводиться на виконання зобов'язань за податками і зборами, строк виконання за якими настав на момент установлення мораторію (п. 1 ст. 19 Закону № 2343

Про відновлення платоспроможності...»). Протягом дії мораторію не нараховуються штрафні санкції та пеня, не застосовуються інші фінансові санкції за невиконання або неналежне виконання зобов'язань щодо задоволення вимог, на які поширюється мораторій (п. 3 ст. 19 Закону № 2343). Норми ПКУ також передбачають припинення нарахування пені в день уведення мораторію (пп. 129.3.3 ПКУ).

2. Податкові зобов'язання, нараховані органом ДФС за результатами позапланової перевірки. Як визначено пп. 8.1.7 ПКУ, у випадку порушення справи про банкрутство орган ДФС проводить документальну позапланову перевірку. Тривалість перевірки для великих платників податків не повинна перевищувати 15 робочих днів (далі – р. д.), причому продовжувати її можна не більше ніж на 10 р. д., для суб'єктів малого підприємництва – 5 р. д. (продовження не більше ніж на 2 р. д.), для інших платників податків – не більше 10 р. д. (продовження можливе не більше ніж на 5 р. д.) (п. 82.1, 82.2 ПКУ). У ході перевірки можуть бути виявлені порушення, вчинені підприємством-банкрутом, донараховані податкові зобов'язання та пред'явлені додаткові вимоги банкруту.

3. Поточні податкові зобов'язання, нараховані при реалізації майна. Згідно з п. 1 ст. 38 Закону № 2343 із дня визнання судом юрособи банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури в банкрута не виникає ніяких додаткових зобов'язань (у т. ч. зі сплати податків і зборів), крім витрат, пов'язаних із процедурою ліквідації.

Рис.б. 19. Склад податкових зобов'язань підприємствами, що проходять процедуру банкрутства

При реалізації майна в підприємства на загальній системі оподаткування і платника ПДВ виникають податкові зобов'язання зі сплати ПДВ і, можливо, податку на прибуток. Підприємство до припинення його як юридичної особи є платником податків. Наприклад, норми ПКУ відносно дати виникнення податкових зобов'язань із ПДВ не містять будь-яких винятків для реалізації майна. Податкові зобов'язання виникають або на дату отримання передоплати за товар, або на дату відвантаження товару (п. 187.1 ПКУ). Тобто навіть у підприємства-банкрута, у відношенні якого розпочато ліквідаційну процедуру, виникають податкові зобов'язання, а в покупця майна – право на податковий кредит.

Крім того, сама реалізація такого майна теж пов'язана із процедурою ліквідації підприємства.

Водночас підприємства можуть звернутися до органу ДФС за індивідуальною податковою консультацією, щоб отримати роз'яснення норми п. 1 ст. 38 Закону № 2343.

Щодо подання останньої податкової звітності за основними податками слід зазначити наступне. Звітними періодами з податку на прибуток є квартал, півріччя, три квартали та рік. Для платників, чий дохід за попередній звітний рік за даними бухгалтерії не перевищує 20 млн. грн., для новостворених підприємств і сільгоспвиробників установлюється річний звітний період. Останнім звітним періодом у випадку ліквідації платника податків є період, на який припадає дата ліквідації. З урахуванням установлення різних звітних періодів для різних категорій платників податків це може бути декларація як за квартал, так і за рік.

Відносно ПДВ, то відповідно до пп. «д» п. 184.1 ПКУ реєстрація підприємства платником ПДВ анулюється у випадку винесення господарським судом ухвали про ліквідацію юридичної особи-банкрута.

Останній звітний період для платника ПДВ закінчується датою анулювання ПДВ-реєстрації (п. 184.6 ПКУ). Для місячних платників це період із 1-го числа місяця і по день анулювання ПДВ-реєстрації, для квартальних – період із 1-го числа звітного кварталу і по день анулювання ПДВ-реєстрації.



Питання для самоконтролю

1. Що собою являє поняття «неплатоспроможність» та «банкрутство»?
2. Які шляхи запобігання неплатоспроможності та банкрутстві.
3. Що собою являє така судова процедура, що застосовується до неплатоспроможного боржника яка називається «розпорядження майном боржника»?
4. Який порядок укладання мирової угоди: передумови, проблеми та наслідки.
5. Які передумови проведення санації боржника та її завдання?
6. Опишіть порядок ліквідації банкрута.
7. Поняття ліквідаційної процедури при визнанні підприємства банкрутом.
8. Порядок ведення обліку у підприємства-банкрута.
9. Формування ліквідаційних балансів.
10. Які методи оцінки ймовірності банкрутства підприємства ви знаєте?



Завдання для самостійної роботи

Завдання 1.

У процесі ліквідації ТОВ «Амстор» ним було здійснено наступні операції:

- реалізовано основні засоби – 242 тис. грн., первісна вартість яких – 290 тис. грн., знос – 170 тис. грн.;
- виплачено вихідну допомогу адміністративному персоналу – 18,5 тис. грн.;
- сплачено штрафні санкції перед контрагентом за невиконання договору за рахунок створеного попередньо ліквідаційного забезпечення – 6,5 тис. грн.;
- сплачено судовий збір – 1 400 грн.
- понесено витрати на публікацію оголошення про порушення справи про банкрутство – 300 грн.;
- погашено заборгованість перед бюджетом (за податками і платежами) – 12 тис. грн.;
- погашено заборгованість перед банком щодо отриманого довгострокового кредиту – 25 тис. грн.

Відобразити дані операції в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Завдання 2.

Розрахувати коефіцієнти поточної ліквідності, забезпеченості власними коштами та відновлення (втрати) платоспроможності на основі даних витягу із балансу ТОВ «ВікторіКо» (таблиця 1).

Таблиця 1

Витяг з балансу ТОВ «ВікторіКо» на 31.12.2015 р.

Актив	Сума, тис. грн.		Пасив	Сума, тис. грн.	
	на поч.	на кін.		на поч.	на кін.
Необоротні активи:			Власний капітал:		
Основні засоби	330	850	Зареєстрований капітал	410	320
Оборотні активи:			Нерозподілений прибуток	280	792
Виробничі запаси	120	290	Зобов'язання:		
Готова продукція	100	100	Короткострокові кредити банку	310	700
Дебіторська заборгованість	260	480	Кредиторська заборгованість за роботи, товари, послуги	200	600
Грошові кошти	410	830	Розрахунки перед бюджетом	20	138
Валюта балансу	1220	2550	Валюта балансу	1220	2550

На основі отриманих результатів зробити відповідні висновки про платоспроможність ТОВ «ВікторіКо».

Завдання 3.

Господарським судом у рамках провадження справи про банкрутство ПАТ «Зоряна» було прийнято рішення про його ліквідацію. На момент прийняття цього рішення статутний капітал ПАТ «Зоряна» складав 1 млн. грн. На ведення справи про банкрутство було витрачено суму 35 тис. грн. Чистий дохід від реалізації ліквідаційної маси склав 600 000 грн.

Визначити, в якій черговості та в якому обсязі будуть задоволені вимоги кредиторів, якщо у проміжному ліквідаційному балансі фігурують наступні показники:

- Заборгованість за виплатами працівникам – 170 000 грн.
- Витрати на оплату отриманих послуг ліквідатора – 20 000 грн.
- Заборгованість перед державним бюджетом зі сплати ПДВ – 30 000 грн.
- Заборгованість перед комерційним банком за кредити, забезпечені заставою 170 000 грн., незабезпечені заставою – 100 000 грн.
- Заборгованість перед вітчизняними постачальниками 150 000 грн.

Відобразити наведені зобов'язання в період банкрутства на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 4.

Розрахувати ймовірність банкрутства підприємства за допомогою п'ятифакторної моделі Альтмана, якщо відомо, що основні показники його діяльності наступні:

- нерозподілений прибуток – 1,3 тис. грн.;
- загальна сума активів – 10,0 тис. грн., в т. ч. оборотні активи – 6,5 тис. грн.;
- балансовий прибуток – 0,4 тис. грн.;
- курсова вартість акцій – 0,15 тис. грн.;
- позикові кошти – 2,4 тис. грн.;
- чиста виручка від реалізації – 0,7 тис. грн.

Завдання 5.

Провести діагностику ймовірності банкрутства за моделлю О. Терещенко, якщо відомо:

- оборотні активи підприємства становлять 60338 тис. грн.,
- поточні зобов'язання – 12664 тис. грн.;
- власний капітал – 20396 тис. грн.;
- валюта балансу – 161620 тис. грн.;
- чистий дохід підприємства – 9263 тис. грн.,
- валовий прибуток – 4478 тис. грн.;
- чистий прибуток – 4524 тис. грн.

Тести для поточного контролю знань



1. Якими є ознаки критичної неплатоспроможності?
 - а) відсутність прибутку та значення коефіцієнта покриття менше 1,5;
 - б) відсутність прибутку та значення коефіцієнта забезпеченості активами менше 0,2;
 - в) значення коефіцієнта покриття менше 1,5 та коефіцієнта забезпеченості активами менше 0,2.
2. У чому полягає досудове регулювання спорів між підприємствами?
 - а) у зверненні кредитора до дебітора із претензією;
 - б) у будь-якому зверненні кредитора до дебітора із претензією щодо боргу;
 - в) у письмовому зверненні кредитора до дебітора із претензією.
3. Протягом якого терміну від дня одержання має бути розглянута претензія?
 - а) будь-якого терміну;
 - б) одного місяця;
 - в) двох тижнів;
 - в) півроку.
4. Система заходів, що здійснюються під час провадження у справі про банкрутство з метою запобігання визнання боржника банкрутом та його ліквідації, спрямована на оздоровлення фінансово-господарського стану боржника, а також задоволення в повному обсязі або частково вимог кредиторів шляхом кредитування, реструктуризації підприємства, боргів і капіталу та (або) зміну організаційно-правової й виробничої структури боржника отримала назву:
 - а) мирова угода;
 - б) розпорядження майном боржника;
 - в) санація;
 - г) ліквідація банкрута.
5. Максимальний строк санації складає:
 - а) 12 місяців;
 - б) 24 місяці;
 - в) 18 місяців;
 - г) терміни законодавчо не регламентуються.
6. За якої умови керівник підприємства в законодавчому порядку усувається від керівництва підприємством і усі обов'язки щодо управління переходять до керуючого санацією?
 - а) при винесенні судом рішення про ухвалення проведення санації;
 - б) при поданні до Господарського суду плану санації;
 - в) при прийнятті рішення комітетом кредиторів про доцільність проведення санації;
 - г) у жодному із вказаних випадків.
7. Чи може керівник підприємства виконувати функції керуючого санацією?
 - а) ні (чому?);
 - б) так (за яких умов?).

8. Протягом якого терміну з дня ухвалення рішення про проведення санації керуючий санацією зобов'язаний надати комітету кредиторів план санації?
- а) одного місяця;
 - б) двох тижнів;
 - в) трьох місяців;
 - г) терміни не регламентовані.
9. Ким остаточно затверджується план санації?
- а) комітетом кредиторів;
 - б) Господарським судом;
 - в) керуючим санацією;
 - г) головою правління підприємства.
10. Аналіз сильних та слабких сторін діяльності підприємства а також перспектив розвитку та наявних загроз отримав назву:
- а) АВС-аналіз;
 - б) СВОТ-аналіз;
 - в) фінансовий аналіз;
 - г) Ваш варіант.
11. Економічними ознаками санаційної спроможності є здатність підприємства до забезпечення:
- а) ділової активності, ліквідності, прибутковості;
 - б) ліквідності, конкурентних переваг, прибутковості;
 - в) прибутковості, ділової активності, фінансової стійкості.
12. Фінансова криза – це...
- а) фаза розбалансованої діяльності підприємства та обмежених можливостей його впливу на фінансові відносини;
 - б) кінцева стадія непрогнозованого процесу втрати потенціалу розвитку, у процесі якого структура капіталу та ліквідність підприємства погіршуються настільки, що це загрожує його подальшому існуванню;
 - в) визнана господарським судом неспроможність боржника відновити свою платоспроможність і задовольнити визнані судом вимоги кредиторів не інакше ніж через застосування ліквідаційної процедури.
13. Платоспроможність – це...
- а) здатність юридичної чи фізичної особи своєчасно і повністю виконати свої платіжні зобов'язання;
 - б) банкрутство підприємства;
 - в) задоволення вимог кредиторів та виконання зобов'язань перед бюджетом.
14. Санація підприємства – це:
- а) задоволення вимог кредиторів та виконання зобов'язань перед бюджетом;
 - б) надання підприємству зовнішньої фінансової допомоги;
 - в) комплекс послідовних, взаємопов'язаних заходів фінансово-економічного, виробничо-технічного, організаційного, соціального характеру, спрямованих на виведення суб'єкта господарювання з кризи і відновлення або

досягнення його прибутковості та конкурентоспроможності в довгостроковому періоді.

15. Форми (види) кризи:

- а) зовнішня і внутрішня;
- б) стратегічна, криза «успіху», неплатоспроможності;
- в) криза ліквідності, криза фінансування, криза прибутковості, стратегічна криза.

16. План санації вважається схваленим, якщо на засіданні Комітету кредиторів таке рішення було підтримано:

- а) двома третинами голосів кредиторів – членів Комітету кредиторів;
- б) усіма голосами кредиторів – членів Комітету кредиторів;
- в) 50% + 1 голос кредиторів – членів Комітету кредиторів;
- г) правильна відповідь відсутня (вказіть її).

17. Термін реалізації плану санації згідно з Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» становить:

- а) 6 місяців; б) 12 місяців;
- в) законодавчо не регламентовано; г) до моменту досягнення мети санації.

18. Основні цілі санації – це:

- а) своєчасно розпізнавати кризові явища та забезпечити достовірність результату розпізнавання;
- б) задоволення вимог кредиторів та виконання зобов'язань перед бюджетом;
- в) подолання як причин кризи (удосконалення господарської, фінансової, інвестиційної діяльності), так і її симптомів;
- г) всі відповіді вірні.

19. План санації складається з:

- а) вступу та чотирьох розділів;
- б) вступу та п'яти розділів;
- в) вступу, п'яти розділів, закінчення;
- г) структура законодавчо не регламентована.

20. Модель санації підприємства складається з таких основних блоків:

- а) ідентифікація симптомів кризи, аналіз причин кризи та оцінка можливостей їх усунення, вибір санаційних заходів;
- б) визначення цілей санації, управління санацією, досягнення цілей санації;
- в) правильна відповідь відсутня (вказіть її).

21. На якій стадії розгляду справи про банкрутство може бути прийнято рішення про укладання мирової угоди?

- а) після проведення підготовчого засідання Господарського суду;
- б) після прийняття рішення про проведення санації боржника;
- в) на будь-якій стадії.

22. У якому з випадків вважається прийнятим рішення про укладання мирової угоди зі сторони кредиторів?

- а) всі кредитори, вимоги яких забезпечені заставою майна боржника, висловили письмову згоду на укладення мирової угоди;

- б) всі кредитори висловили письмову згоду на укладення мирової угоди;
- в) більшість кредиторів, вимоги яких забезпечені заставою майна боржника, висловили письмову згоду на укладання мирової угоди.

23. Заходами щодо відновлення платоспроможності боржника можуть бути:

- а) поглинання, поділ, об'єднання з іншими підприємствами;
- б) поновлення платоспроможності й ліквідності;
- в) закриття нерентабельних виробництв і перепрофілювання виробництва;
- г) всі зазначені.

24. Фінансово-економічні заходи з усунення банкрутства – це:

а) заходи, які вдосконалюють організаційну структуру підприємства, звільнюючи підприємства від непродуктивних виробничих структур та поліпшують виробничі відносини між членами трудового колективу;

б) заходи, які відображають фінансові відносини, що виникають у процесі використання внутрішніх і зовнішніх фінансових джерел оздоровлення підприємства і мобілізації;

в) заходи, які спрямовані на фінансування системи перепідготовки кадрів, пошук та створення нових робочих місць, додаткові соціальні виплати;

г) заходи, які пов'язані з модернізацією та оновленням виробничих фондів зі зменшенням простоїв і підвищенням ритмічності виробництва, скороченням технологічного часу, покращанням якості продукції та зниженням її собівартості, удосконаленням асортименту продукції.

25. Організаційно-правові заходи з усунення банкрутства – це:

а) заходи, які удосконалюють організаційну структуру підприємства, звільнюючи підприємства від непродуктивних виробничих структур та поліпшують виробничі відносини між членами трудового колективу;

б) заходи, які відображають фінансові відносини, що виникають у процесі використання внутрішніх і зовнішніх фінансових джерел оздоровлення підприємства і мобілізації;

в) заходи, які спрямовані на фінансування системи перепідготовки кадрів, пошук та створення нових робочих місць, додаткові соціальні виплати;

г) заходи, які пов'язані з модернізацією та оновленням виробничих фондів зі зменшенням простоїв і підвищенням ритмічності виробництва, скороченням технологічного часу, покращанням якості продукції та зниженням її собівартості, удосконаленням асортименту продукції.

26. Соціальні заходи з усунення банкрутства – це:

а) заходи, які удосконалюють організаційну структуру підприємства, звільнюючи підприємства від непродуктивних виробничих структур та поліпшують виробничі відносини між членами трудового колективу;

б) заходи, які відображають фінансові відносини, що виникають у процесі використання внутрішніх і зовнішніх фінансових джерел оздоровлення підприємства і мобілізації;

в) заходи, які спрямовані на фінансування системи перепідготовки кадрів, пошук та створення нових робочих місць, додаткові соціальні виплати;

г) заходи, які пов'язані з модернізацією та оновленням виробничих фондів зі зменшенням простоїв і підвищенням ритмічності виробництва,

скороченням технологічного часу, покращанням якості продукції та зниженням її собівартості, удосконаленням асортименту продукції.

27. Головною функцією розгляду справи про банкрутство є:
- а) відновлення платоспроможності боржника;
 - б) задоволення вимог кредиторів;
 - в) оголошення підприємства банкрутом
 - г) реалізація підприємства-банкрута зацікавленій особі.
28. Яким є загальний строк позовної давності щодо захисту прав на відшкодування основного боргу, встановлений чинним законодавством?
- а) три роки;
 - б) шість місяців;
 - в) один рік.
29. Хто може виступати суб'єктом банкрутства?
- а) відокремлені філії;
 - б) фізичні особи;
 - в) зареєстровані у відповідному порядку юридичні особи.
30. За якого з наведених видів банкрутства підприємство не є неплатоспроможним?
- а) технічного;
 - б) фіктивного;
 - в) навмисного.
31. До якої форми реструктуризації відносять такий захід, як збільшення Статутного капіталу підприємства?
- а) корпоративної;
 - б) фінансової;
 - в) активів.
32. До яких джерел санації відносять збільшення Статутного капіталу?
- а) внутрішніх;
 - б) зовнішніх.
33. До якої форми реструктуризації відносять такий захід, як зміна асортименту продукції підприємства?
- а) корпоративної;
 - б) фінансової;
 - в) виробництва;
 - г) активів.
34. Відповідно до законодавства України справа про банкрутство юридичної особи порушується арбітражним судом, якщо безперечні претензії кредиторів до боржника:
- а) у сукупності становлять не менш 300 мінімальних заробітних плат і не були задоволені боржником/ами протягом більше трьох місяців;
 - б) у сукупності становлять 10 000 грн. і не були задоволені боржником на протязі шести місяців;
 - в) у сукупності становлять 50 000 грн. і не були задоволені боржником/ами протягом більше трьох місяців;
 - г) у інших випадках (вказати їх).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авдющенко А. С. Обґрунтування можливості використання агрегованого показника для оцінки економічного стану підприємства / А. С. Авдющенко // Науковий вісник НГУ № 5. – 2010. [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/natural/Nvngu/2010_5/Avdiush.pdf.
2. Асєєва Н. Реорганізація неплатоспроможного підприємства як спосіб відновлення економічної незалежності / Н. Асєєва // Право України. – 2006. – № 7. – С. 59–62.
3. Барановська О. М. Аналіз фінансового стану як інструмент запобігання кризі та виведення підприємства з неї / О. М. Барановська // Вісник Придніпровської державної академії будівництва та архітектури. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2008. – № 12. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vrabria/2008_12/stat/UDK%20334.htm.
4. Беккер Й. Менеджмент процессов / Й. Беккер, Л. Вилков, В. Таратухин. – М. : Эксмо, 2007. – 384 с.
5. Белоусова І. А. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні / І. А. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 3–6.
6. Білик М. Д. Сутність і оцінка фінансового стану підприємств / М. Д. Білик // Фінанси України. – № 3. – 2005.
7. Бірюков О. М. Інститут неспроможності: порівняльно-правовий аналіз : [Монографія]. – К. : Видавничий центр «Київський університет», 2000. – 163 с.
8. Боярський Ю. І. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва: стан та перспективи розвитку / Ю. І. Боярський // Вісник Житомирського держ. технологічного ун-ту. Серія : Економічні науки. – 2016. – №. 2 (56) Ч. 1.
9. Бухгалтерський фінансовий облік : [Підруч.]. – [Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, А. М. Герасимович, Т. В. Барановська, І. А. Белоусова]. – [7-ме вид., доповн. і переробл.] – Житомир : РУТА, 2006. – 832 с.
10. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К., Ірпінь : ВТФ «Перун». – 2004. – 1440 с.
11. Галпін Т. Дж. Полное руководство по слияниям и поглощениям компаний : [Пер. с англ.] / Т. Дж. Галпін, М. Хэндон. – М. : Изд. дом «Вильямс», 2005. – 240 с.
12. Глушук О. М. Облік і аналіз операцій з припинення діяльності підприємства та відновлення його платоспроможності автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. М. Глушук. – Київ – 2005 – 22 с.
13. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
14. Давидова Г. В. Методика кількісної оцінки ризику банкрутства підприємства / Г. В. Давидова, А. Ю. Беликов // Управління ризиком. – № 3. – 1999.
15. Даниленко В. А. Застосування моделей діагностики банкрутства для оцінки фінансової стійкості промислових підприємств України / А. В. Даниленко // Зб. наук. праць «Науковий вісник Академії муніципального управління», серія «Економіка» – випуск 7. – 2009. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvamu/Ekon/2009_7/09dvaеou.pdf.
16. Державна служба України з питань регуляторної політики та розвитку підприємництва [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.dkrp.gov.ua>.

17. Дерій В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств / В.А. Дерій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. – №. 2 (17).
18. Деякі питання діяльності Державної служби України з питань регуляторної політики та розвитку підприємництва [Електронний ресурс] : Указ Президента України від 30.03.2012 р. № 237/2012 – Режим доступу : <http://www.dkrr.gov.ua/info/2>.
19. Джонсон Р. Системы и руководство / Р. Джонсон ; [пер. с англ.]. – М. : Советское радио, 1971. – 26 с.
20. Джунь В. В. Інститут неспроможності: світовий досвід розвитку і особливості становлення в Україні : [Монографія]. – [Вид. друге, випр. і доп.] – К. : Юридическая практика, 2006. – 384 с.
21. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників. – Випуск 1 «Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності» від 22.09.2015 № 951 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8453/8454/468492>.
22. Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід : [Монографія] / С. Ф. Легенчук, К. О. Вольська, О. В. Вақун. – Івано-Франківськ : Видавець Кушнір Г. М., 2016. – 228с.
23. Економічна енциклопедія у 3-х томах – К. : Видав. центр «Академія». – Тернопіль. – Акад. нар. госп. – 2002. – 355 с.
24. Євдокимов В. В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку : [Монографія] / В. В. Євдокимов. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 516 с.
25. Єлецьких С. Я. Фінансова санація та банкрутство підприємств : [Навч. посіб.] / С. Я. Єлецьких – К. : ЦНЛ, 2007. – 176 с.
26. Жизненный цикл процесса : [Электронный ресурс] // ПитерСофт. Современные технологии управления бизнесом. – Режим доступа : <http://pitersoft.ru/automation/more/glossary/process/zhiznenniy-tsikl-protssessa>.
27. Жук В. М. Розвиток регулювання бухгалтерського обліку в Україні / В. М. Жук // Агросвіт. – 2010. – № 16. – С. 29–32.
28. Жук В. М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / В. М. Жук // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С.100-113 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fu/2009_7/pdf/ZHUK.pdf
29. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.
30. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
31. Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000 р. № 2121-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>.
32. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
33. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 р. № 2343-XII [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>.
34. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 р. № 1576-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>.

35. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003 р. № 755-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/755-15>.
36. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 р. № 851-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.
37. Закон України «Про захист економічної конкуренції» від 11.01.2001 р. № 2210-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2210-14>.
38. Закон України «Про обіг векселів в Україні» від 05.04.2001 р. № 2374-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2374-14>.
39. Закон України «Про охорону праці» від 14.10.1992 р. № 2694-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2694-12>.
40. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.
41. Закон України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» від 22.03.2012 р. № 4618-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>.
42. Закон України «Про страхування» від 07.03.1996 р. № 85/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/85/96-%D0%B2%D1%80>.
43. Закон України «Про туризм» від 15.09.1995 р. № 324/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/324/95-%D0%B2%D1%80>.
44. Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12.07.2001 р. № 2664-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2664-14>.
45. Зарудна Н. Я. Облік та нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності : навч. посіб / Н. Я. Зарудна, О. М. Кундеус, Т. А. Яковець. – Тернопіль : Крок. – 2016. – 281 с.
46. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
47. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валютах, затв. Постановою Правління НБУ від 12.11.2003 р. № 492 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>
48. Карпунь І. Н. Фінансова санація та банкрутство підприємств : [Навч. посіб.] / І. Н. Карпунь – Львів : «Магнолія 2006», 2008. – 432 с.
49. Класифікатор професій станом на 01.03.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/Spravochniki/KlassifikProfessiy.aspx>.
50. Клевець В. Б. Облікова політика за стандартами : [Монографія]. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 313 с.
51. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.
52. Колісник М. К. Фінансова санація і антикризове управління підприємством : [Навч. посіб.]. – К. : Кондор, 2007. – 272 с.
53. Кондрашихін А. Б. Фінансова санація і банкрутство підприємств : [Навч. посіб.]. – К. : ЦУЛ, 2007. – 208 с.

54. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
55. Красовська А. Державна реєстрація як умова реалізації права на підприємництво в Україні / А. Красовська // Підприємництво, господарство та право. – 2010. – № 7. – С. 62.
56. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
57. Крупка Я. Д. Користувачі облікової інформації та проблеми задоволення їх інформаційних потреб / Я. Д. Крупка // Вісник ЖДТУ. – 2010. – №. 3. – С. 53.
58. Крупка Я. Д. Облік інвестицій : [Монографія] / Я. Д. Крупка. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 302 с
59. Кулик В., Любимов М. Організація обліку на підприємствах України: розробка внутрішніх регламентів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №. 6. – С. 12-18.
60. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : [Монографія]. / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с.
61. Лист ДФС України від 04.12.2015 р. №26060/6/99-99-19-03-02-1519 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovikonsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/65586.html>.
62. Лист ДФС України від 06.04.2012 р. № 6140/6/15-3415-19 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/2987-6140.html>.
63. Лист ДФС України від 08.10.2015 р. № 21364/6/99-99-19-02-02-15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/9055>.
64. Лист ДФС України від 21.04.2005 р. №3335/6/12-0216 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI7055.html.
65. Лучко М. Р. Господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – № 2. – С. 29 – 32.
66. Лучко М. Р. Господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – № 1. – С. 26 – 28.
67. Метелиця В. М. Удосконалення нормативно-професійного регулювання бухгалтерського обліку та звітності: галузевий аспект / В. М. Метелиця // Інноваційна економіка. – 2014. – №. 4. – С. 341–353.
68. Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств і організацій, затв. наказом Агентства з питань попередження банкрутства підприємств і організацій від 23.02.1998 р. № 22.
69. Методичні рекомендації з виявлення ознак неплатоспроможності підприємств і ознак дій по приховуванню банкрутства, фіктивного банкрутства і доведення до банкрутства, у редакції наказу Міністерства економіки України від 26.10.2010 р. № 1361.
70. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_010.
71. Мінковський С. В. Правовий статус розпорядника майна боржника у справі про банкрутство [Електронний ресурс] / С. В. Мінковський. – Режим доступу : irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis.../cgiirbis_64.exe.
72. Мних Є. В. Адаптивність змістових характеристик економічних понять і категорій у системі бухгалтерського обліку та контролю / Є. В. Мних // Фінанси

України : Науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал. – 2006. – № 8. – С. 83–86.

73. Назарова І Я. Облік та розкриття інформації в умовах реорганізації підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.09.09 / Ірина Ярославівна Назарова; Терноп. нац. економ. ун-т. – Тернопіль : Б.В., 2009. – 20 с.

74. Назарова І. Я. Аналіз методів оцінки активів, зобов'язань та капіталу при реорганізації підприємств / І. Я. Назарова // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – Том 14. – С. 214–220.

75. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461833/>.

76. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» від 28.01.2016 р. № 21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/66224.html>.

77. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ru/documents/onemanuals/35131>

78. Овдій Л. І. Оцінка інвестиційної привабливості підприємств за допомогою статистичних моделей / Л. І. Овдій, Я. А. Некрасова // Вісник Хмельницького нац. ун-ту. – № 4. – 2009. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua>.

79. Окландер М. А. Логістика : [підруч.] для студ. ВНЗ / М. А. Окландер. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 346 с.

80. Олійник Я. В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції : дис. доктора екон. наук: спец. 08.00. 09. – Київ – 2016. – 519 с.

81. Орлова О. С. Правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання : дис. канд. ек. наук : 12.00.04 / Орлова О. С. – Київ, 2013. – 196 с.

82. Оценка и прогнозирование неплатежеспособности предприятия : [Монографія] / В. А. Кизим, И. С. Благун, Ю. С. Копчак. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2004. – 124 с.

83. Пилипенко А. А. Розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань / А. А. Пилипенко, Д. Р. Пилипенко // Вісник ЖДТУ. – № 3 (53). – С. 196–200.

84. Пилипенко О. І. Бухгалтерський облік операцій з корпоративними правами при реорганізації підприємства [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/61443/57522>.

85. Пилипів Н. І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: [Монографія] / Н. І. Пилипів. – Івано-Франківськ : ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.

86. Пиріжок С. Є. Нормативно-правове регулювання обліку експлуатації та вибуття основних засобів /С. Є. Пиріжок // Вісник Житомирського державного технологічного ун-ту. Серія: Економічні науки. – 2015. – № 1 (59). – Ч. 1.

87. План рахунків бухгалтерського обліку від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

88. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/normative/pku.html#h0030002>.

89. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затв. наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р. № 1365/26142 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

90. Положення про порядок подання заяв до Антимонопольного комітету України про попереднє отримання дозволу на концентрацію суб'єктів господарювання від 19.02.2002 р. № 33-р [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0284-02>.

91. Порядок ведення органами Міністерства доходів і зборів України оперативного обліку податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, інших платежів, які сплачуються під час митного оформлення товарів від 05.12.2013 № 765 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0217-14>.

92. Порядок обліку платників податків і зборів від 09.12.2011 р. № 1588 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>.

93. Порядок погодження умов і порядку проведення санації державних підприємств до порушення провадження у справі про банкрутство за рахунок небюджетних джерел фінансування від 30.01.2013 р. № 38. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/38-2013-%D0%BF>.

94. Порядок прийняття на облік та зняття з обліку в органах Пенсійного фонду України платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 27.09.2010 р. № 21-6 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0995-10>.

95. Постанова Верховної Ради України «Про право власності на окремі види майна» від 17.06.1992 р. № 2471-ХІІ [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2471-12>.

96. Правове регулювання банкрутства : [Підруч.] / [За ред. Л. С. Сміяна]. – К. : КНТ, 2009. – 464 с.

97. Практичне керівництво «Від відкриття до закриття бізнесу: схема дій та облік». – Дніпро : ТОВ «Баланс-Клуб», 2017. – 112 с.

98. Практичне керівництво «Відкриття, реорганізація та закриття бізнесу». – Дніпро : ТОВ «Баланс-Клуб», 2017. – 112 с.

99. Примаченко О. Л. Науково-практичний аспект організації обліку формування статутного капіталу господарських товариств. / О. Л. Примаченко / Молодий вчений – № 1 (16) – 2015. – С. 45–49.

100. Професійна діяльність бухгалтера: аутсорсинг, ризики, захист інформації : [Монографія] / Л. В. Чижевська, І. М. Вигівська, А. П. Дикий, Л. С. Скакун. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 404 с.

101. Прохорова Ю. В. Анализ современных методов и моделей диагностики кризисных состояний предприятий машиностроения / Ю. В. Прохорова // Бизнес-Информ. – № 2. – 2008. – С. 52–57.

102. Пугаченко О. Б. Облік процесів матеріального забезпечення в системі управління хлібопекарними підприємствами : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О. Б. Пугаченко. – Одеса, 2008. – 220 с.

103. Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : [Монографія] / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 336с.

104. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с.

105. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : [Монографія] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.

106. Радзівілюк В. В. Поняття та характерні ознаки ліквідації як судової процедури банкрутства / В. В. Радзівілюк. // Банкрутство та санація. – 2005. – № 2. – С. 89–90.

107. Рекомендації Президії Вищого господарського суду України від 04.06.2004 р. № 04-5/1193 «Про деякі питання практики застосування Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v1193600-04>.

108. Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку Про порядок здійснення емісії та реєстрації випуску акцій акціонерних товариств, які створюються шляхом злиття, поділу, виділу чи перетворення або до яких здійснюється приєднання від 09.04.2013 р. № 520 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0795-13>.

109. Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку Про затвердження Порядку скасування реєстрації випусків акцій від 23.04.2013 р. № 737 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0822-13>.

110. Рожелюк В. М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації / В. М. Рожелюк // Бізнес Інформ. – 2014. – № 7. – С. 225–229.

111. Роз'яснення Вищого арбітражного суду України «Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних із створенням, реорганізацією та ліквідацією підприємств» від 12.09.1996 р. № 02-5/334 (зі змінами та доповненнями, внесеними у 2003 р. ВГСУ) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v_334800-96.

112. Словник української мови / [Ред. кол. : В. О. Винник, В. В. Жайворонок, Л. О. Родіна, Т. К. Черторизька]. – Т. 8. – К. : В-во «Наукова думка» – 1977. – 927 с.

113. Сук Л. К. Організація бухгалтерського обліку : [Підруч.] / Л. К. Сук, Л. П. Сук. – К. : Каравела; Піча Ю. В., 2009. – 624 с.

114. Сук Л. К. Бухгалтерський облік : [Навч. посіб.] / Л. К. Сук., П. Л. Сук. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 507 с.

115. Сухарська О. Реорганізація підприємства та податкові наслідки / О. Сухарська // Платник податків. – № 5. – 2012. – С. 24–27.

116. Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : [Навч. посіб.] / О. О. Терещенко. – Київ : КНЕУ. – 2003. – 154 с.

117. Терещенко О. О. Дискримінантна модель інтегральної оцінки фінансового стану підприємства / О. О. Терещенко // Економіка України. – № 8. – 2003. – С. 38–41.

118. Фінансова санація і антикризове управління підприємством : [Навч. пос.] / М. К. Колісник, П. Г. Ільчук та П. І. Віблій. – К. : Кондор, 2007. – 272 с.

119. Фінансовий облік : [Підруч.] : у 2 ч. – Ч. 2 / [М. І. Бондар, В. І. Єфіменко, Л. Г. Ловінська та ін.]; за заг. ред. М. І. Бондаря та Л. Г. Ловінської. – К. : КНЕУ, 2012. – 510 с.

120. Хоменко И. Тестирование моделей прогнозирования вероятности банкротства транснациональных компаний в преддверии мирового финансового кризиса (на примере GENERAL MOTORS) [Електронний ресурс] / И. Хоменко // – Режим доступу: <http://kibit.edu.ua/files/testing-models.pdf>.

121. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

122. Цивільний процесуальний кодекс від 18.03.2004 № 1618-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>.

123. Череп А. В. Фінансова санація та банкрутство суб'єктів господарювання : [Підруч.] / А. В. Череп. – К. : Кондор, 2009. – 380 с.

124. Quality management systems – Fundamentals and vocabulary [Electronic resource] – The access mode: <http://nads.gov.ua/sub/data/upload/publication/krym/ua/6361/0001>.

