

**Л.О. Атаманчук, аспір.**

*Житомирський державний технологічний університет*

## **ПРОБЛЕМИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЛІКВІДАЦІЙНОЇ ПРОЦЕДУРИ ПІДПРИЄМСТВ-БАНКРУТІВ**

*(Представлено д.е.н., проф. Чижевською Л.В.)*

*Розглянуто проблеми та запропоновано шляхи їх вирішення, щодо законодавчого та облікового забезпечення ліквідаційної процедури підприємств під час провадження процедури банкрутства, які виникли з введенням нової редакції Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» (далі – Закон) з 19 січня 2013 року.*

*Проведене дослідження дало змогу визначити різницю між положеннями Цивільного кодексу України та положеннями Закону, виявлено помилки у використанні даних нормативних актів. Запропоновано внести зміни до Закону щодо використання поняття «ліквідація» та на заміну йому закріпити термін «ліквідація боржника» та його визначення.*

*Виділено ряд проблем, що впливають на витрати арбітражного керуючого (ліквідатора). З метою зменшення витрат на проведення ліквідаційної процедури боржника нами запропоновано внести зміни до Закону. Крім того, в Законі необхідно ліквідувати наявні протиріччя. Внесені пропозиції, що допоможуть полегшити роботу ліквідатора та зменшать строк проведення ліквідаційної процедури боржника.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік; ліквідаційна процедура; банкрутство; законодавче регулювання.

**Постановка проблеми.** Ліквідаційна процедура є одним з різновидів припинення діяльності підприємства. Така процедура є крайнім заходом та застосовується тоді, коли інші заходи подолання неплатоспроможності вичерпані та вже не можна попередити банкрутство. Сьогодні дана процедура є найпоширенішою, тому важливим є її дослідження та визначення шляхів подолання неплатоспроможності вітчизняних підприємств.

Під час застосування чинної редакції Закону, виникли нові проблеми регулювання та впливають на ведення ліквідаційної процедури підприємства-банкрута.

**Аналіз останніх досліджень.** Питанням оцінки та продажу майна підприємств-банкрутів приділяється значна увага з боку науковців, таких як О.М. Глушук (Столяренко), І.Л. Грабчук, О.О. Зеленіна та інші. Правовим та обліковим аспектам ліквідаційної процедури підприємств-банкрутів у своїх працях приділяли увагу такі науковці, як: О.М. Глушук (Столяренко), Н.В. Тусова, С.О. Корецька та інші. Також, варто зазначити, що більшість авторів досліджували ліквідаційну процедуру, яка регулювалася положеннями редакції Закону, чинної до 19 січня 2013 р.

**Викладення основного матеріалу.** З метою встановлення системи законодавства, що регулює відносини банкрутства та ліквідації, будемо дотримуватися традиційної системи нормативно-правових актів. Це п'ятирівнева система, побудована за ієрархічною ознакою. В даній системі особливе місце займають акти Міністерств юстиції та економіки.

Характеристику нормативно-правових документів, що регулюють господарські операції при банкрутстві та ліквідації підприємства з 19 січня 2013 року, оформимо у вигляді таблиці 1.

Таблиця 1

*Характеристика нормативно-правових документів,  
що регулюють ліквідаційну процедуру банкрута*

№ з/п	Нормативно-правовий документ	Питання, що регулюються
1	2	3
1	Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» [3]	Встановлює умови та порядок відновлення платоспроможності суб'єкта підприємницької діяльності – боржника або визнання його банкрутом та застосування ліквідаційної процедури, повного або часткового задоволення вимог кредиторів

*Закінчення табл. 1*

1	2	3
2	Господарський кодекс України [1]	Визначає умови виникнення та ліквідації суб'єкта підприємницької діяльності банкрутом (глава 23)

3	Цивільний кодекс України [7]	Визначає умови виникнення та ліквідації суб'єкта підприємницької діяльності банкрутом. Передбачає можливість визнання фізичної особи–підприємця банкрутом у разі його неспроможності задовольнити вимоги кредиторів, пов'язані зі здійсненням ним підприємницької діяльності
4	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [2]	Описуються принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема, принцип безперервності та повного висвітлення
5	Відомчі нормативні акти (правила) організації діловодства та архіву арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора) [6], інструкція НБУ про безготівкові розрахунки [5] тощо)	Встановлюють вимоги до документування діяльності арбітражного керуючого, організації архіву та роботи з документами в приміщенні, де знаходиться контора (офіс) арбітражного керуючого

*Джерело:* складено автором на основі [1–3, 5, 6]

Отже, практика застосування законодавства, яким визначається порядок здійснення ліквідаційної процедури підприємств-банкрутів, породжує чимало проблем через неузгодженість їхніх норм. Під час проведення ліквідаційної процедури, на практиці, виникають суттєві ускладнення і перешкоди, які негативно впливають на строки проведення даної процедури та витрати арбітражного керуючого.

З введенням в дію з 19 січня 2013 року нової редакції Закону, проблемних питань здійснення ліквідаційної процедури не зменшилося.

На основі аналізу законодавства, щодо нормативно-правового регулювання ліквідаційної процедури підприємства банкрута, нами виділено такі проблемні питання:

1. В Законі у статті «Визначення термінів» не вказані визначення понять «цілісний майновий комплекс», «господарські матеріали», «ліквідація боржника»;

2. Протириччя в чинній редакції Закону, що потребують подальшого врегулювання;

3. Проблеми, що виникають у арбітражного керуючого (ліквідатора) на початку ліквідаційної процедури;

4. Не передбачено порядок нарахування основної грошової винагороди ліквідатору в разі відсутності нарахувань заробітної плати керівнику боржника за останні 12 місяців, що передують порушенню провадження у справі;

5. Перевищення строку виготовлення технічної документації на земельну ділянку під нерухоме майно, над строком проведення ліквідаційної процедури;

6. Проблема отримання витягів з державних реєстрів, у разі відсутності документації боржника;

7. Не визначені вартісні межі МШП, які може продавати ліквідатор безпосередньо;

8. Не передбачено право ліквідатора безкоштовного отримання від банків дублікатів виписок за весь період обслуговування боржника.

Деякі науковці розглядаючи ліквідаційну процедуру підприємств-банкрутів, використовують положення Цивільного кодексу України (ст. 110–112), що стосуються добровільної ліквідації. Тому вважаємо за необхідне використовувати поняття «ліквідація банкрута», яке визначене Законом. Поняття «ліквідація» є більш ширшим й також містить процедуру зазначену в положеннях Цивільного кодексу України. Водночас, слід зазначити, що поняття ліквідації, яке розкривається у законодавстві про банкрутство на наш погляд не є точним, оскільки дане поняття має відобразити в собі основний зміст та ціль ліквідаційної процедури.

Тому, пропонується викласти його в такій редакції: «Під ліквідацією розуміється продаж майна банкрута з метою здійснення заходів щодо задоволення в порядку цього закону вимог кредиторів за умови припинення ним підприємницької діяльності», тобто метою запровадження ліквідаційної процедури є повне або часткове задоволення вимог кредиторів, не інакше, як шляхом продажу його активів, а припинення підприємницької діяльності банкрута є не метою, а лише умовою проведення ліквідаційної процедури банкрута. Це трактування ліквідаційної процедури банкрутства підтверджується положеннями Закону, оскільки ним допускається на цій стадії лише укладення мирової угоди, або припинення провадження у справі, у

зв'язку з погашенням вимог кредиторів за рахунок продажу активів боржника та стягнення дебіторської заборгованості, тобто відновлення платоспроможності.

Також, вважаємо за доцільне, в статті Закону «Визначення термінів» додати визначення таких термінів, як «цілісний майновий комплекс» та «господарські матеріали».

На нашу думку, доцільно використовувати поняття цілісного майнового комплексу, визначене в Законі України «Про оренду державного та комунального майна» (ч.1, ст. 4): «Цілісним майновим комплексом є господарський об'єкт із завершеним циклом виробництва продукції (робіт, послуг) з наданою йому земельною ділянкою, на якій він розміщений, автономними інженерними комунікаціями, системою енергопостачання» [4].

Щодо господарських матеріалів, вважаємо, що – це сировина, матеріали, пальне та інші матеріальні цінності, одноразового користування та малоцінні швидкозношувані предмети, строком служби менше одного року.

У Законі наявні протиріччя та відсутні положення про врегулювання деяких питань проведення ліквідаційної процедури. Окремі норми Закону, які не діяли через їхню декларативність автоматично перейшли до нового. Зазначені протиріччя наведені нижче:

1. Подання клопотання до господарського суду про визнання боржника банкрутом та відкриття ліквідаційної процедури передбачене комітетом кредиторів (ст. 26) та зборами кредиторів (ст. 27).

2. Законом не допускається виникнення податків зборів та платежів у процедурі ліквідації (ст. 38). Водночас в обов'язки ліквідатора входить повідомлення працівників банкрута про звільнення та здійснення його відповідно до законодавства України про працю. Звільнення працівників пов'язане з обов'язковим нарахуванням та виплатою компенсації за невикористану відпустку, яка відповідно до чинного законодавства є об'єктом (базою) нарахування єдиного соціального внеску та податку з доходів фізичних осіб.

3. Відповідно до Закону, ліквідатор з дня свого призначення виконує повноваження керівника (органів управління) банкрута. Однак держаний реєстратор не вносить ліквідатора до держаного реєстру юридичних та фізичних осіб підприємців як підписанта без зазначення таких повноважень у постанові чи ухвалі суду. За таких обставин ліквідатор вимушений подавати форму 4 про зміни

відомостей про керівника боржника. До цього часу керівником боржника можуть укладатися угоди, виконання яких призведе до зменшити активів.

Керівник підприємства-боржника практично не несе відповідальності в разі ухилення від передачі печатки, документації, майна боржника протягом п'ятнадцяти днів з дати відкриття ліквідаційної процедури, незважаючи на те, що основною метою введення нового Закону було скорочення строку здійснення процедури ліквідації та зменшення витрат на її проведення. Якщо дублікат печатки боржника Закон дозволяє арбітражному керуючому виготовити, то відновити бухгалтерський облік за умови відсутності документів є доволі складно. На стадії ліквідаційної процедури арбітражному керуючому – ліквідатору переходять права керівника і є лише можливість отримання дублікатів виписок банку, що є недостатнім для виявлення дебіторської заборгованості та іншого майна боржника.

За такі дії керівника, доцільно запровадити кримінальну відповідальність, оскільки за такої редакції Закону відновлення платоспроможності боржника та погашення вимог кредиторів є неможливим. Законом забороняється перешкоджати ліквідатору розпоряджатися відкритими рахунками (основним рахунком) боржника.

Окремі банки нехтують положеннями інструкції НБУ про ведення безготівкових операцій в Україні у національній валюті, якою встановлюється обов'язок банку повертати без виконання постанови про арешт коштів на рахунках платника, які надходять до банку після отримання ним постанови суду про визнання платника банкрутом, та які вже прийняті банком до виконання і обліковуються на відповідних позабалансових рахунках.

Такі дії банків призводять до затягування строків проведення ліквідаційної процедури та збільшення витрат, а практично, до вчинення перешкод ліквідатору з розпорядження наявними коштами на рахунках боржника.

У новій редакції Закону передбачено подання клопотання до суду про відкриття ліквідаційної процедури комітетом кредиторів, а також зборами кредиторів, що є дублюванням функцій. Законом не врегульовано порядок нарахування основної грошової винагороди ліквідатору в разі відсутності відомостей про нарахування заробітної плати керівнику боржника за останні 12 місяців його роботи.

Новелою нової редакції Закону є виникнення права у арбітражного керуючого – розпорядника майна на отримання грошової винагороди за рахунок ініціюючого кредитора чи боржника.

Однак суди не завжди зазначають джерело таких виплат, що унеможлиблює своєчасне нарахування і виплату винагороди та призводить до розгляду клопотань арбітражного керуючого з цього питання у ліквідаційній процедурі боржника.

Строк виготовлення технічної документації на земельну ділянку під нерухоме майно банкрута для присвоєння кадастрового номеру на практиці є більшим, ніж строк проведення ліквідаційної процедури, який є граничним і продовженню не підлягає. Для вирішення даного питання доцільно внести відповідні зміни до Земельного кодексу України, щодо зменшення строку виготовлення даної документації в зв'язку з ліквідаційною процедурою підприємства-банкрута.

Не вирішення зазначених проблем збільшує витрати на проведення процедури та в багатьох випадках призводить до порушення інтересів кредиторів та боржника.

Строки продажу майна значно збільшуються в разі відмови Міністерства юстиції України в опублікуванні відповідного оголошення на його веб-сайті, оскільки повідомлення замовнику та організатору аукціону надходить поштовим зв'язком за 1 місяць.

З метою усунення цього недоліку пропонується повідомляти про відмову публікування оголошення замовнику та організатору аукціону не пізніше п'ятого робочого дня з дня отримання тексту оголошення Міністерством юстиції України за їх електронними адресами.

Важливою проблемою у проведенні процедури банкрутства є несвоєчасне внесення та отримання відомостей по боржнику з державних реєстрів. З точки зору захисту інтересів кредиторів незрозумілим є застосування до боржника загального строку позовної давності (3 роки) у спорах про визнання права власності на майно.

Ця норма не повинна застосовуватися взагалі до юридичних та фізичних осіб до боржника у спорах про визнання права власності на майно, тим більше у процедурі ліквідації, оскільки на практиці є дуже велике коло заінтересованих осіб привласнити майно боржника як добросовісного набувача, а зобов'язання (у тому числі перед державою) залишити на боржнику.

Нами виділено основні проблемні питання, щодо облікового забезпечення ліквідаційної процедури підприємств-банкрутів:

1. Для бухгалтера існує проблема правильності ведення бухгалтерського обліку, оскільки не існує нормативних документів, що чітко регулюють особливості ведення бухгалтерського обліку

підприємства-банкрута. Незважаючи на відсутність норми нового Закону, яка регулює процедуру банкрутства відсутнього боржника, актуальним є ведення бухгалтерського обліку такого боржника за порушеним провадженням відповідно до положень старого Закону. За таких обставин, якщо майно (актив балансу) відсутнє, після визнання вимог кредиторів виникає потреба у ліквідатора ведення обліку пасиву балансу. Тобто, при валюті балансу в активі «0», пасиву балансу «0», облік зобов'язань (вимог кредиторів) боржника здійснюється з урахуванням суми власного капіталу і нерозподіленого збитку. Такий вигляд балансу має бути до припинення держаної реєстрації боржника, оскільки тільки за цієї події зникають дані про власний капітал.

2. Досить актуальною проблемою в галузі банкрутства на думку арбітражних керуючих є оцінка та продаж майна. Витрати на проведення незалежної експертної оцінки новим Законом не передбачені. Конкурсне провадження орієнтується на продаж майна організації і одним з вирішальних факторів ефективності його проведення є визначення початкової вартості майна. В окремих випадках з метою спрощення ведення бухгалтерського обліку у ліквідаційній процедурі ліквідатор відносить ліквідаційну масу на рахунок «Товари», що під час укладання мирової угоди або відновлення платоспроможності боржника може спричинити складності.

3. Завершенням ліквідаційної процедури є подання звіту ліквідатора та складання ліквідаційного балансу. Серед науковців та практиків склалася одна думка щодо валюти ліквідаційного балансу, яка дорівнює 0. Водночас виникає питання доцільності подання такого ліквідаційного балансу ліквідатором відповідно до ст. 32 Закону, чинного з порушених проваджень до 19.01.2013 р. та ст. 46 чинного з 19.01.2013 р., оскільки кожна стаття балансу дорівнюватиме «0». Як зазначено вище, нульове значення ліквідаційного балансу має бути у валюті балансу, а статті пасиву балансу повинні мати абсолютне значення до припинення державної реєстрації особи. Економічним змістом такого ліквідаційного балансу є ліквідація боржника у зв'язку з неможливістю погасити вимоги кредиторів і, відповідно, наявним нерозподіленим збитком на дату затвердження ліквідаційного балансу боржника.

**Висновки.** Узагальнивши всі проблеми, можна зробити висновок, що система регулювання процедури ліквідації в Україні недосконала та дуже затратна для підприємств-банкрутів. Скорочення строків та зменшення витрат на її проведення можливе лише у разі внесення змін до нормативно-правових документів України, надання додаткових



повноважень ліквідатору під час проведення процедури, у тому числі щодо ведення бухгалтерського обліку. Наявність прогалин в Законі Вищий господарський суд України компенсує інформаційними листами, щодо судової практики застосування закону.

З метою зменшення витрат на проведення ліквідаційної процедури необхідно внести зміни до Закону:

- викласти в статті «Визначення термінів» поняття «цілісний майновий комплекс», «господарські матеріали», «ліквідація боржника», запропоновані нами в даній роботі;

- передбачити порядок нарахування основної грошової винагороди ліквідатору в разі відсутності нарахувань із заробітної плати керівнику боржника за 12 місяців, що передують порушенню провадження у справі;

- визначити вартісні межі МШП, які може продавати ліквідатор безпосередньо;

- встановити можливість продажу матеріалів безпосередньо ліквідатором, після списання майна в разі відсутності можливості (недоцільності) зберігання;

- надати можливість ліквідатору укласти договір з Замовником на проведення 2-го повторного після проведення попереднього аукціону в разі відсутності попиту на майно, що виставляється на торги.

- доповнити статтю «Черговість задоволення вимог кредиторів» такими словами: «у тому числі заробітну плату спеціалістів та нарахувань на неї»;

- надати право ліквідатору на отримання безкоштовних витягів з державних реєстрів рухомого та нерухомого майна, обтяжень, податкової застави, юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, закриття рахунків без нотаріального посвідчення зразків підписів після винесення ухвали суду про призначення судового засідання для затвердження звіту ліквідатора та ліквідаційного балансу, з метою отримання коштів від його дебіторів у разі відсутності документації боржника;

- передбачити право ліквідатора безкоштовного отримання від банків дублікатів виписок (дані про рух коштів) за весь період обслуговування боржника.

### **Список використаної літератури:**

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (з наступними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV-ВР (з наступними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 7 березня 2002 р. № 3088-III (3088-14) (з наступними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/2343-12>.
4. Закон України «Про оренду державного та комунального майна» від 10 квітня 1992 р. № 2269-XII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2269-12>.
5. Інструкція «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті», затверджена постановою Правління НБУ від 21.01.2004 р. № 22 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>.
6. Правила організації діловодства та архіву арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0431-13>.
7. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (з наступними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

АТАМАНЧУК Леся Олександрівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблемні аспекти теорії та обліку банкрутства та ліквідації підприємств, організація діяльності арбітражного керуючого в сфері банкрутства.

Тел.: (093)047–18–37.

E-mail: [mrs.lesy@mail.ru](mailto:mrs.lesy@mail.ru).

Стаття надійшла до редакції 06.10.2014.