

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Н. Г. Сейсебаєва

**НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОБЛІКУ**



Курс лекцій

для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»

Запоріжжя

2024

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Н. Г. Сейсебаєва

**НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОБЛІКУ**

Курс лекцій

для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»

Затверджено
вченою радою ЗНУ
Протокол № 14 від 27.06.2024

Запоріжжя

2024

УДК 346.26:657(075.8)
С288

Сейсебаєва Н. Г. Нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності та обліку : курс лекцій для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і аудит» Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2024. 192 с.

У виданні подано повний виклад лекцій навчальної дисципліни «Нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності та обліку». Програмний матеріал розкрито всебічно й системно, унаочнено його рисунками, схемами, таблицями.

Увагу акцентовано на актуальних питаннях ведення підприємницької діяльності та обліку з урахуванням нормативно-правового забезпечення; на особливостях обліку процесу створення, реорганізації, ліквідації та банкрутства підприємства.

Для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра очної (денної) та заочної (дистанційної) форм здобуття освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування», які навчаються за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит».

Рецензент

С. А. Кушнір, доктор економ. наук, доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування

Відповідальний за випуск

Н. М. Проскуріна, доктор економ. наук, професор, завідувач кафедрою обліку та оподаткування

ЗМІСТ

ВСТУП	5
<i>Змістовий модуль 1. ОСНОВИ РЕГУЛЮВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ ОБЛІКУ В УКРАЇНІ</i>	6
Тема 1. Особливості підприємницької діяльності в Україні.....	6
Тема 2. Державне регулювання підприємницької діяльності.....	12
Тема 3. Інституційна база регулювання підприємницької діяльності.....	22
<i>Змістовий модуль 2. РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА МІКРОРІВНІ</i>	28
Тема 4. Нормативні документи з регулювання обліку на підприємстві.....	28
Тема 5. Розпорядчі документи з регулювання організації облікового процесу.....	37
Тема 6. Регламентація фінансової, управлінської та податкової звітності.....	48
<i>Змістовий модуль 3. ПРОЦЕДУРА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ СТВОРЕННЯ ТА ПЕРВИННОЇ РЕЄСТРАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА</i>	59
Тема 7. Легітимація суб'єктів підприємництва.....	59
<i>Змістовий модуль 4. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА</i>	78
Тема 8. Порядок та передумови реорганізації підприємства.....	78
Тема 9. Порядок та передумови подібнення підприємств.....	99
Тема 10. Порядок та передумови перетворення підприємств.....	109
<i>Змістовий модуль 5. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОБЛІК ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ПРИ ЙОГО ЛІКВІДАЦІЇ</i>	124
Тема 11. Порядок припинення підприємства та особливості обліку при цьому.....	124
<i>Змістовий модуль 6. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ, ЩО ВИЗНАНІ БАНКРУТОМ</i>	146
Тема 12. Нормативно-правове регулювання та облік на підприємствах, що визнані банкрутом.....	146
Рекомендована література	189
Використана література	190

ВСТУП

Курс «Нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності та обліку» належить до циклу дисциплін вільного вибору студента в межах спеціальності. *Предметом його вивчення є взаємовідносини підприємництва та держави, а об'єктом – нормативно-правова база забезпечення підприємницької діяльності та обліку в Україні.*

Метою вивчення навчальної дисципліни «Нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності та обліку» є розгляд теоретичних і практичних питань, пов'язаних з підприємницькою діяльністю та обліком в Україні, засвоєння основ підприємницької діяльності та організації обліку, набуття навичок тлумачення та застосування чинного законодавства у сфері підприємницької діяльності та обліку.

Основні завдання дисципліни «Нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності та обліку»:

- ✓ засвоєння законодавчих основ підприємницької діяльності та обліку в Україні;
- ✓ розгляд видів та особливостей підприємницької діяльності;
- ✓ ознайомлення з особливостями нормативно-правового регулювання діяльності суб'єктів господарювання та обліку;
- ✓ набуття навичок застосування чинного законодавства у сфері підприємницької діяльності та обліку.

Курс спрямований на ознайомлення із нормативно-правовими актами щодо реалізації підприємницької діяльності та обліку, засвоєння міжнародного та вітчизняного досвіду стосовно формування облікової політики господарських суб'єктів з урахуванням вимог національного та українського законодавства.

У результаті вивчення курсу студенти мають засвоїти особливості нормативно-правового регулювання діяльності суб'єктів господарювання та обліку, навчитися розуміти організаційно-економічний механізм управління підприємством та оцінювати ефективність прийняття рішень із використанням обліково-аналітичної інформації та набути вміння застосовувати нормативно-правові акти в обліку.

Важливе місце у структурі курсу «Нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності та обліку» відведено лекційним заняттям. Лекція є основним засобом передачі, сприймання та засвоєння навчальної інформації та ключових положень дисципліни. Навчальний матеріал курсу, передбачений програмою для засвоєння в процесі лекційних занять, виноситься на підсумковий контроль.

Лекційний курс передбачає послідовне засвоєння: основ регулювання підприємницької діяльності та її обліку в Україні; механізму регулювання обліку підприємницької діяльності на мікрорівні; процедури відображення в обліку створення та первинної реєстрації підприємства; особливостей нормативно-правового регулювання та обліку операцій з реорганізації підприємства; специфіки нормативно-правового регулювання та обліку діяльності підприємства при його ліквідації та банкрутстві.

Змістовий модуль 1

ОСНОВИ РЕГУЛЮВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Тема 1. Особливості підприємницької діяльності в Україні

1.1 Сутність та юридична природа підприємницької діяльності як правового регулювання.

1.2 Підприємництво як основна форма господарської діяльності: поняття, ознаки, принципи.

1.3 Сутність, поняття та характеристика регулювання обліку в Україні

Основні терміни та поняття: підприємництво, принципи підприємницької діяльності, регулювання обліку.

1.1 Сутність та юридична природа підприємницької діяльності як правового регулювання.

Підприємницька діяльність є одним із важливих факторів соціально-економічного прогресу. Тому суспільство зацікавлене в цивілізованому підприємстві. Підприємницькою діяльністю не можна вважати виконання будь-якого завдання, отриманого від іншої особи, якщо у виконавця був відсутній хоча б один із факторів виробництва та не було права свободи такої діяльності. Найважливішими факторами підприємницької діяльності є особиста власність, фізичні, розумові здібності, знання і досвід, становище в суспільстві тощо.

Конституція України встановлює право кожного на підприємницьку діяльність, яка не заборонена чинним законодавством.

Підприємництво – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Підприємцями в Україні можуть бути особи, які володіють повною цивільною дієздатністю, в тому числі фізичні особи, що досягли 16-річного віку, якщо їхні батьки (усиновителі) чи інші особи, що їх замінюють, надали на це письмову згоду.

Відповідно до ч. 2 статті 42 Конституції України законом обмежується підприємницька діяльність депутатів, посадових і службових осіб органів державної влади та органів місцевого самоврядування.

Закон також забороняє займатися підприємницькою діяльністю: військовослужбовцям; суддям, працівникам прокуратури, правоохоронних органів; особам, яких суд обмежив у праві займати певні посади чи займатися

певною діяльністю (протягом строку такого обмеження); особам, засудженим за корисливі злочини (до зняття чи погашення судимості).

Підприємництво можуть здійснювати: фізичні особи (підприємці); юридичні особи, створені відповідно до законодавства України. Ведення підприємницької діяльності має відповідати загальним принципам господарювання в Україні та здійснюватися за спеціальними принципами підприємництва.

До загальних принципів господарювання відповідно до Господарського кодексу належить:

✓ розвиток економічної різноманітності та рівноправний захист усіх суб'єктів господарювання державою;

✓ забезпечення свободи здійснення підприємницької діяльності у межах, що окреслені законом;

✓ вільне переміщення капіталу, товарів і послуг на території України;

✓ із метою забезпечення наявності чесної конкуренції здійснення обмеження державного регулювання економічних процесів у підприємстві;

✓ екологічний захист населення, захист прав споживачів та безпеки суспільства і держави;

✓ захист і підтримка національного товаровиробника;

✓ заборона незаконного втручання органів державної влади та органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб у господарські відносини.

Спеціальними принципами підприємницької діяльності є:

1) вільне обрання виду діяльності, залучення до підприємницької діяльності майна і коштів юридичних осіб і громадян;

2) право самостійно будувати стратегію та програму діяльності;

3) свобода вибору постачальників і споживачів виготовленої продукції;

4) встановлення цін, адекватних законодавству;

5) право вільно наймати працівників;

6) користуватися матеріально-технічними, фінансовими, трудовими, природними та іншими ресурсами, застосування дозволено чинним законодавством;

7) самостійний розподіл прибутку, що залишається після внесення платежів, встановлених законодавством;

8) незалежна реалізація підприємцем (юридичною особою) зовнішньоекономічної діяльності.

Основною метою підприємництва є виконання таких функцій:

✓ інноваційної (творчої);

✓ ресурсної;

✓ організаційної (рис. 1.1).

Отже, **підприємництво** – це вид економічної діяльності, основною метою якої є одержання прибутку шляхом сполучення індивідуальної та суспільної вигоди на основах незалежності, ризику, відповідальності й інноваційності, що здійснюється індивідуально або колективно.



Рисунок 1.1 – Основні функції підприємництва

1.2 Підприємництво як основна форма господарської діяльності: поняття, ознаки, принципи.

Метою підприємництва є виготовлення такого продукту (товару, послуги, інформації тощо), який би мав попит у користувачів на ринку та забезпечив підприємця позитивним фінансовим результатом – прибутком.

Функціонування підприємництва імовірно лише при дотриманні економічної свободи, яка складається з таких елементів (рис. 1.2).

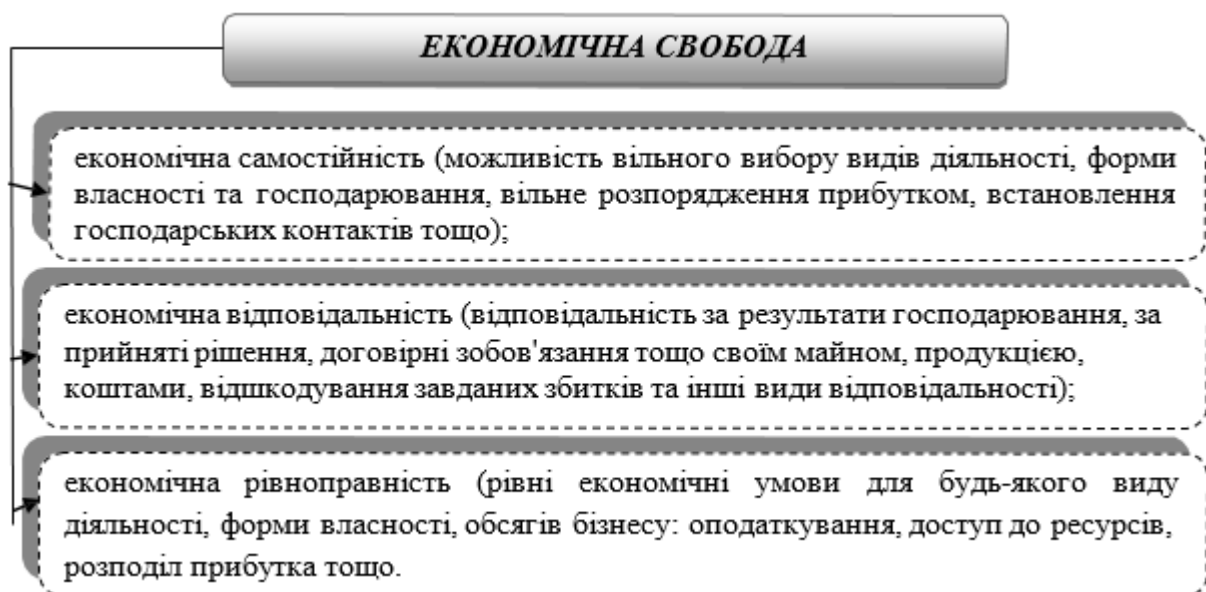


Рисунок 1.2 – Елементи економічної свободи

Досліджуючи сутність поняття *підприємництво*, варто зауважити, що існує певна неузгодженість категорій, що зустрічається досить часто навіть у науковій літературі. Мова йде про категорії «підприємництво» та «бізнес», які неодноразово ототожнюються. Вони тісно поєднані між собою, але не є синонімами, оскільки мають різний зміст (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Порівняльна характеристика категорій «бізнес» і «підприємництво» та їх похідних

«Бізнес»	«Підприємництво»
«Business» (англ.) – справа, заняття, комерція, угода, торгова операція тощо, що пов'язана з особистою вигодою.	Підприємництво – особливий вид бізнесу. Його метою є отримання не прибутку взагалі, а надприбутку, тобто підприємницького доходу, що отримується внаслідок самостійної ризикової інноваційної діяльності, заснованої на повній економічній відповідальності.
Бізнес – це систематизована тривала діяльність суб'єктів господарювання в умовах ринкової економіки, націлена на одержання реального прибутку в грошовій формі.	Підприємництво – окремий випадок бізнесу, що орієнтований переважно на особистість людини, яка займається бізнесом і якій притаманні певний стиль і тип господарської поведінки.
Бізнесмен – людина, яка «робить гроші», власник капіталу, що знаходиться в обігу і приносить йому доход.	Підприємець – людина, яка здатна генерувати ділові ідеї, вишукувати можливості для створення чогось нового, приймати на себе ризик та відповідальність при втіленні цих дій.
Малий бізнес – особлива форма бізнесу, пов'язана із функціонуванням малих підприємницьких структур будь-якої форми власності з метою одержання прибутку.	Мале підприємництво – це одна з форм реалізації підприємницької ініціативи та підприємницького потенціалу (на рівні з корпоративним та внутрішньо фірмовим).

Для окреслення сутності підприємництва потрібно зважати на те, що воно є багаторівневим явищем.

Його соціально-економічний зміст розглядається як економічна категорія, особливий фактор виробництва, активний і динамічний елемент бізнесу, винятковий вид діяльності, певний вид і стиль господарської поведінки (рис. 1.3).

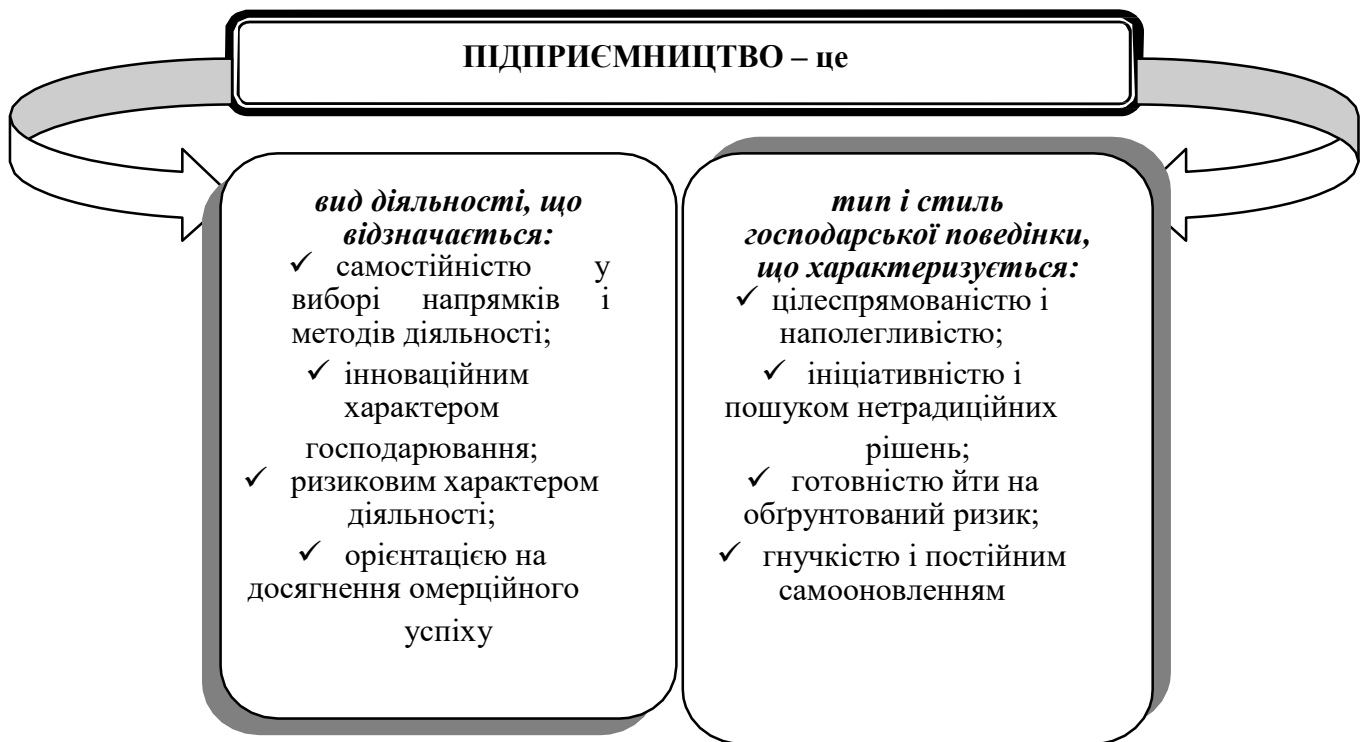


Рисунок 1.3 – Структурно-елементна характеристика підприємництва

Отже, особливістю підприємництва є те, що його ведення дає змогу його ж суб'єкту – підприємцю – раціонально поєднувати й маневрувати факторами виробництва на винятково інноваційній та ризикованій основі.

1.3 Сутність поняття та характеристика регулювання 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 і складання фінансової звітності, які носять обов'язковий характер та спрямовані на забезпечення та захист інтересів користувачів.

Засади регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності визначаються з метою:

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

10) полегшення процесу здійснення облікових робіт, оптимізації системи бухгалтерського обліку;

11) розробки 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 є **законодавство** – сукупність загальнообов'язкових правових актів, що видаються органами державної влади з дотриманням певної процедури і у встановленій формі.

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 загальноправової 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.

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.

При цьому 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.

А правовою основою ведення бухгалтерського обліку є 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, методика обліку та ін.

Контрольні запитання

1. Які особи мають право займатись підприємницькою діяльністю в Україні?
2. Назвіть принципи підприємницької діяльності.
3. Які функції виконує підприємництво?
4. У чому полягає відмінність понять «бізнес» та «підприємництво»?
5. Який підхід до регулювання обліку застосовується в Україні?
6. Назвіть основні засади регулювання обліку.

Тема 2. Державне регулювання підприємницької діяльності

- 2.1 Державне регулювання підприємницької діяльності: мета, суб'єкти.
- 2.2 Рівні та підходи до регулювання обліку.
- 2.3 Моделі регламентації обліку на макрорівні.

Основні терміни та поняття: державне регулювання, державна політика, підприємництво, підприємницька діяльність, суб'єкти державного регулювання, механізм державного регулювання, моделі бухгалтерського обліку.

2.1 Державне регулювання підприємницької діяльності: мета, суб'єкти.

Державне регулювання підприємництва – це реалізація державної політики, основним напрямком якої є вдосконалення 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.

Основоположним органом реалізації державної політики у сфері розвитку та підтримки підприємництва є Державна служба України з питань регуляторної політики та розвитку підприємства (Держпідприємництво України, затверджена Указом Президента України від 30.03.2012 р.), діяльність якої спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України.

Головне завдання цього органу – систематизація практичних засад застосування законодавства щодо підприємницької діяльності, розробка рекомендацій, спрямованих на його удосконалення та формування державної політики, щодо підприємницької діяльності. Крім того, служба підтримує розвиток малого бізнесу, формує консультативну та інформаційну базу для його підтримки й розробляє алгоритм введення та вдосконалення механізмів фінансово-кредитної підтримки підприємництва та його зовнішньоекономічної діяльності.

Основні напрями державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва в Україні :

- 1) удосконалення та спрощення порядку ведення обліку з метою оподаткування;
- 2) запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємства, що відповідають критеріям, встановленим у податковому законодавстві;
- 3) залучення суб'єктів малого підприємства до виконання науково-технічних і соціально-економічних програм, здійснення постачання продукції (робіт, послуг) для державних та регіональних потреб;
- 4) забезпечення фінансової державної підтримки малих і середніх підприємств шляхом запровадження державних програм кредитування, надання

гарантій для отримання кредитів, часткової компенсації відсоткових ставок за кредитами тощо;

5) сприяння розвитку інфраструктури підтримки малого і середнього підприємництва;

6) гарантування прав суб'єктів малого і середнього підприємництва під час здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності;

7) сприяння спрощенню дозвільних процедур та процедур здійснення державного нагляду (контролю), отримання документів дозвільного характеру для суб'єктів малого і середнього підприємництва та скороченню строку проведення таких процедур;

8) організація підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів для суб'єктів малого і середнього підприємництва;

9) упровадження механізмів сприяння та стимулювання до використання у виробництві суб'єктами малого і середнього підприємництва новітніх технологій, а також технологій, які забезпечують підвищення якості товарів (робіт, послуг).

Метою державного регулювання підприємництва є спрямування системи заходів на зростання зайнятості населення і, завдяки цьому, перехід населення від бідності – через самозайнятість і розвиток підприємництва – до середнього класу.

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

Структура сучасного механізму регулювання підприємницької діяльності ґрунтується на застосовуванні чітких принципів. Перший – це ефективність застосування механізму регулювання, який цілеспрямовується на зростання рівня добробуту населення, на вирішення важливих соціальних питань і не повинно бути дорогим для держави. Другий принцип – справедливість. Саме цей принцип є основою забезпечення рівноправності усіх без винятку суб'єктів підприємницької діяльності. Поєднавши з відповідальністю за дотримання законодавства як органами державного регулювання, так і їх працівниками, стає можливим сформулювати ефективний алгоритм використання даного механізму, ввести такі принципи, як відповідальність і послідовність.

Не менш важливим є принцип простоти – правові акти мають бути зрозумілими та лаконічними за змістом, коли є можливість вільно їх дотримуватись у реальному житті.

Суб'єктами державного регулювання підприємницької діяльності в Україні є:

- ✓ Міністерство економіки;
- ✓ Міністерство фінансів;
- ✓ Державна фіскальна служба;
- ✓ Антимонопольний комітет України.

Основними засобами регулюючого впливу держави на діяльність суб'єктів підприємництва, згідно зі статтею 12 ГК України є:

- ✓ державне замовлення;

- ✓ ліцензування, патентування і квотування;
- ✓ технічне регулювання;
- ✓ застосування нормативів та лімітів;
- ✓ регулювання цін і тарифів;
- ✓ надання інвестиційних, податкових та інших пільг;
- ✓ надання дотацій, компенсацій, цільових інновацій та субсидій.

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. Проведення за необхідності 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 тонізації економіки через сприяння трансформації некримінальної тіньової економіки в легальну.
14. Ефективне використання міжнародної допомоги з метою розвитку підприємництва.
15. Формування в суспільстві відповідного типу економічної культури й морально-психологічної атмосфери.

2.2 Рівні та підходи до регулювання обліку.

За місцем та роллю у реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку акти нормативно-правового та методичного забезпечення можна згрупувати за такими рівнями:

Перший рівень – Закони України, що затверджені Верховною Радою України. Ці законодавчі акти мають вищу юридичну силу. Найважливіші з них:

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (далі – ГКУ).
2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПКУ).

Другий рівень – Укази Президента України. Ці нормативні документи доповнюють інформацію, що знаходиться у Законах України.

Третій рівень – постанови Кабінету Міністрів України, що є актами вищого органу в системі органів виконавчої влади.

Четвертий рівень – положення, інструкції, накази, вказівки, методичні рекомендації Міністерства фінансів України. Основними методичними документами, що регламентують облік і допомагають його організувати, є Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку України, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування, інші нормативно-правові акти й методичні рекомендації, які розробляються та затверджуються на основі цих методичних документів.

П'ятий рівень – положення, інструкції, постанови Національного банку України, галузевих міністерств і відомств.

Шостий рівень – рішення, накази, розпорядження щодо організації бухгалтерського обліку і застосування облікової політики, що приймаються підприємством і не суперечать нормативним актам, що приведені в рівнях 1–5.

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» – це 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 України (далі за текстом – ПКУ) 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.	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 тощо.
Боярський Ю. І.	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.	Є 4 рівні нормативно-правового регулювання обліку: закони та кодекси; стандарти бухгалтерського обліку; інструкції та методичні вказівки; внутрішні документи.
Сук Л. К. і Сук П. Л.	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.	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, можна виділяти в Україні такі рівні (рис. 2.1).



Рисунок 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.

2.3 Моделі регламентації обліку на макрорівні.

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: макро- та мікрорівнях.

Макрорівень репрезентує сукупність рішень державних органів законодавчої та виконавчої влади, який включає:

- ✓ регулюючі документи щодо порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності;

- ✓ план рахунків бухгалтерського обліку і національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, що установлюють правила і способи ведення обліку господарських операцій, складання та подання бухгалтерської звітності;

- ✓ нормативні акти й методичні вказівки (інструкції, листи, рекомендації) з питань бухгалтерського обліку, що розробляються Міністерством фінансів України та іншими державними органами.

Мікрорівень – це рівень підприємства (внутрішні робочі документи, облікова політика, робочий план рахунків, графік документообігу тощо).

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, оскільки 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 із 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. Крім того, у світовій практиці зустрічається і змішаний тип моделі, 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.

З огляду на вищезазначене, можна здійснити класифікацію макромоделей бухгалтерського обліку за принципом державної регламентації і виділити такі види моделей: жорстка, м'яка, інфляційна, релігійна, глобальна та змішана (рис. 2.2).

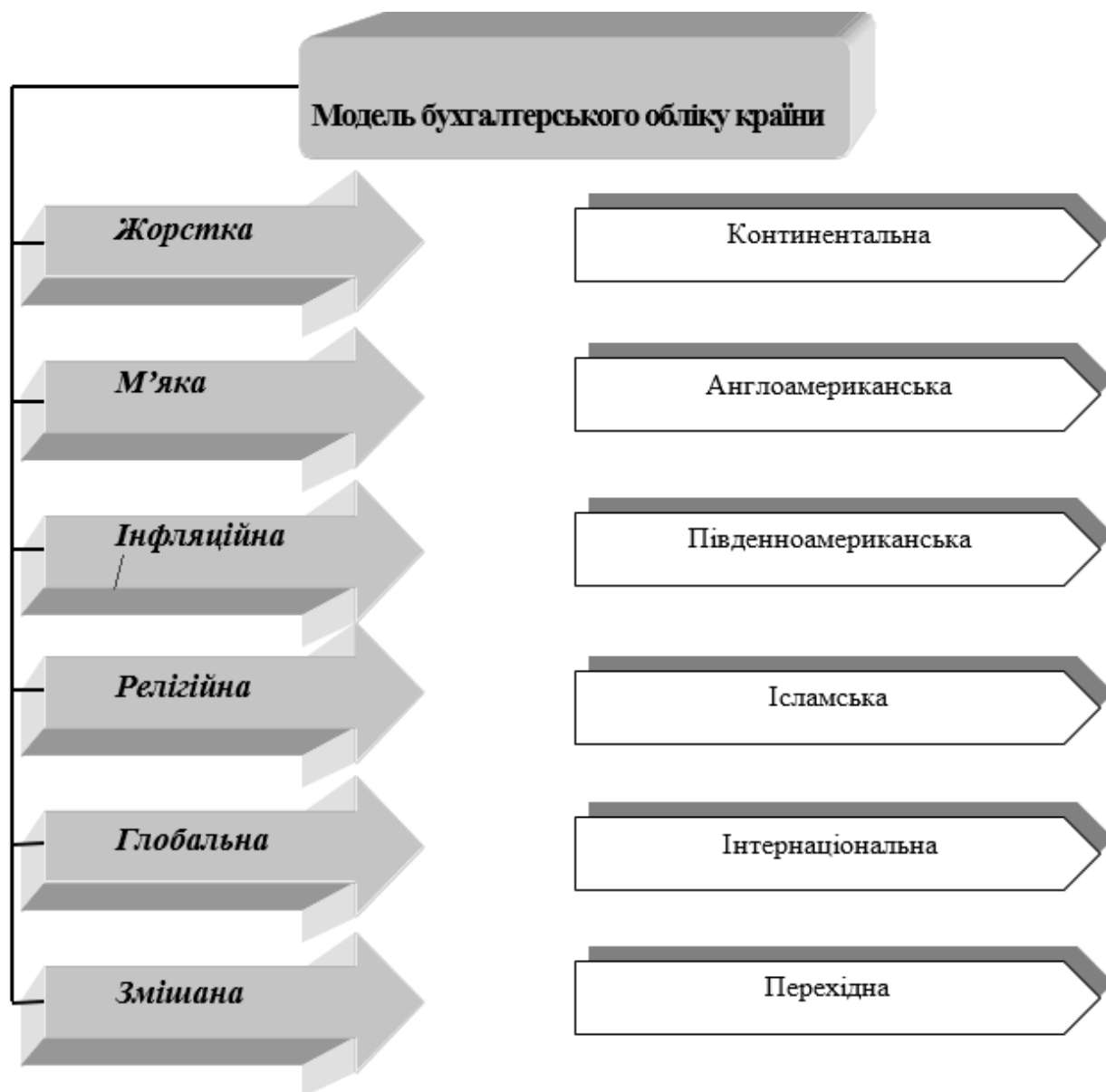


Рисунок 2.2 – Типи моделей бухгалтерського обліку на макрорівні

Жорсткий тип моделі характеризується значним втручанням держави у процес регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в країні та виданням відповідних законодавчих документів регламентуючого змісту. Також державним контролем опосередковуються взаємовідносини підприємств із банками, фінансовими установами, інвесторами. Формування облікової політики господарюючих суб'єктів здійснюється на основі законодавчих вимог і носить консервативний характер. Основна орієнтація обліку зумовлюється державними потребами в інформації 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 сформувавши 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.

У низці 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. 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 в 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.

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

Ураховуючи 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. 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.

Контрольні запитання

1. Хто є суб'єктами державного регулювання підприємницької діяльності в Україні?

2. Що включає в себе механізм державного регулювання підприємництва?

3. Назвіть основні напрями державної підтримки підприємництва в Україні.

4. Які рівні нормативно правового забезпечення обліку в Україні?

5. Окресліть підходи до регулювання обліку.

6. Назвіть основні нормативні документи з регулювання бухгалтерського обліку.

7. Як поділяються моделі обліку на макрорівні за методом державної регламентації?

8. Охарактеризуйте моделі бухгалтерського обліку.

Тема 3. Інституційна база регулювання підприємницької діяльності

3.1 Інституційна база регулювання підприємницької діяльності.

3.2 Удосконалення нормативно-методичного регулювання бухгалтерського обліку в Україні.

Основні терміни та поняття: інституційна база регулювання, макрорівень, мікрорівень.

3.1 Інституційна база регулювання підприємницької діяльності.

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

Структуру інституційної бази підтримки підприємництва в Україні зображено на рис. 3.1.

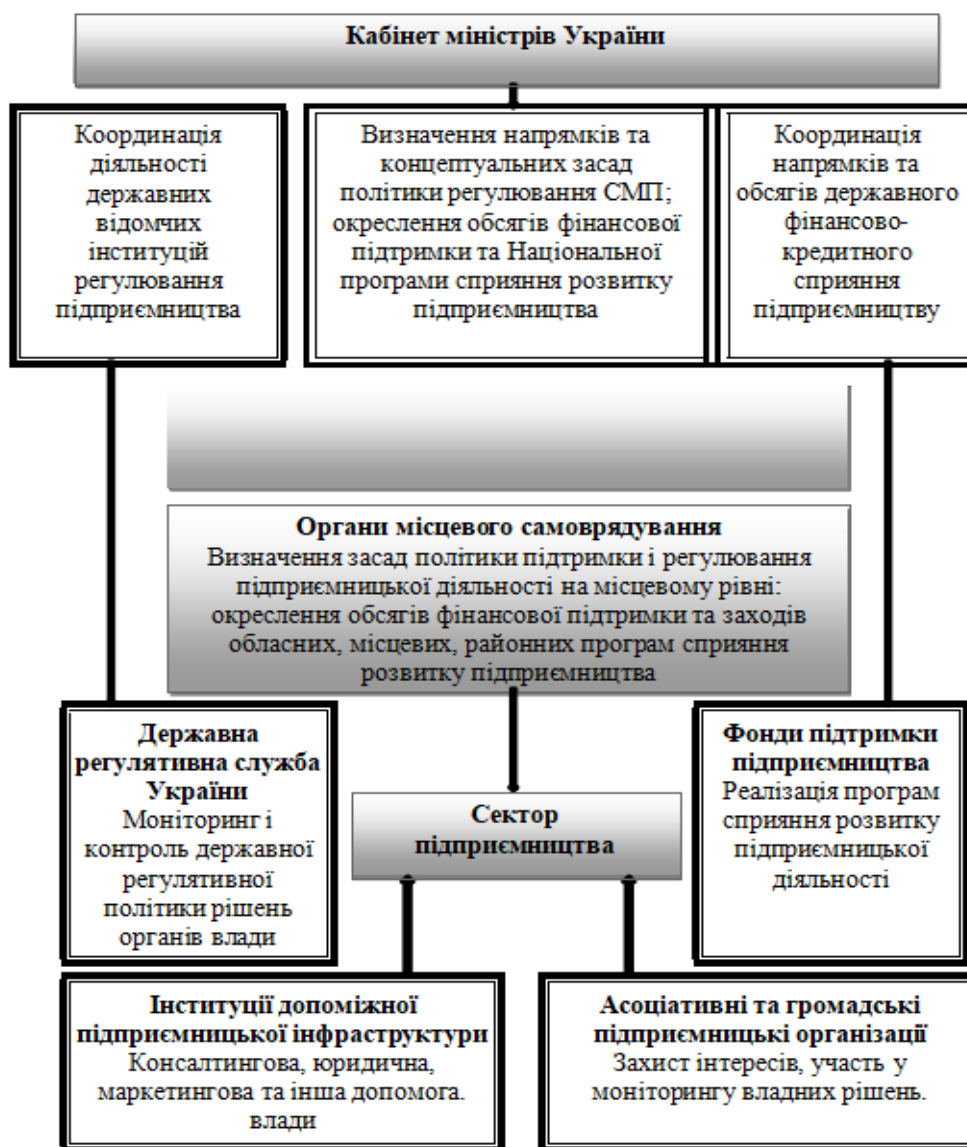


Рисунок 3.1 – Інституційна база підтримки підприємництва в Україні

Головний орган виконавчої влади – це Кабінет Міністрів України, на який покладено обов'язки забезпечення формування єдиної державної фінансової, бюджетної, податкової політики, спрямованої на виконання завдань соціального та економічного розвитку. У його складі функціонує Міністерство фінансів України, в компетенції якого безпосереднє регулювання обліку в країні

Міністерство фінансів України діє відповідно до Конституції України, законів України, нормативних актів Верховної Ради України, Президента України та Кабінету Міністрів України.

Завдання Міністерства фінансів України можна згрупувати. Оскільки більшість функцій Міністерства фінансів прямо стосуються бюджету, то до першої групи функцій, що безпосередньо пов'язані з бюджетом відносяться такі завдання:

- ✓ відслідковування динаміки економічної та фінансової ситуації в країні та побудова стратегій її розвитку;
- ✓ забезпечення ефективного використання бюджетних коштів;
- ✓ розробка плану щодо формування, обслуговування та погашення державного боргу;
- ✓ складання проекту державного бюджету, його виконання та звітування щодо його реалізації;
- ✓ забезпечення концентрації фінансових ресурсів на пріоритетних напрямках економічного та соціального розвитку;
- ✓ забезпечення єдиної методології бухгалтерського обліку та звітності (крім банківської системи) тощо.

У наступну групу варто включити функції, що стосуються податкової політики. У цьому випадку завданнями Міністерства фінансів України є:

- ✓ аналіз діючої податкової системи та висунення пропозицій і зміни до неї;
- ✓ вивчення впливу податкової політики на економічне зростання;
- ✓ прогнозування податкових надходжень;
- ✓ координаційна діяльність центральних органів влади задля своєчасного і повного надходження податків та обов'язкових платежів до бюджетів.

До цієї ж групи можна віднести функції, пов'язані з випуском державних цінних паперів, формуванням державних зовнішніх запозичень, розробкою основних засад грошово-кредитної політики, вдосконаленням валютних, фінансових, кредитних, податкових та митних відносин з іншими державами, активної інвестиційної політики, заходів щодо фінансового оздоровлення економіки та її структурної перебудови, розробкою загальнонаціональних державних програм та забезпеченням їх фінансування.

У третій групі зібрано всі інші функції, які найменше пов'язані з бюджетом, а саме:

- ✓ розробка методології та методики бухгалтерського обліку і звітності;
- ✓ затвердження планів рахунків, типових форм бухгалтерського обліку і звітності, інструкцій по їх використанню та порядку складання звітності;

- ✓ підготовка пропозицій щодо вдосконалення системи органів виконавчої влади, їх структури, оплати праці працівників;
- ✓ співпраця з міжнародними організаціями;
- ✓ кадрова політика тощо.

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.

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» від 01.12.2014 р. № 1186. Головні завдання Методологічної ради такі:

- ✓ визначення основоположних принципів функціонування національної системи бухгалтерського обліку та методологічного забезпечення його використання, гармонізації з вимогами міжнародних стандартів обліку;
- ✓ розробка проєктів положень (стандартів), інструкцій та іншого нормативного методичного забезпечення бухгалтерського обліку, бухгалтерської (фінансової) звітності;
- ✓ обговорення проєктів нормативно-методичних документів з бухгалтерського обліку і звітності;
- ✓ дослідження, узагальнення та рекомендування до застосування найефективнішого досвіду організації бухгалтерської роботи, ведення бухгалтерськими службами попереднього та поточного контролю за витрачанням коштів, аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства;
- ✓ методологічне забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації.

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:

- участь у формуванні державної політики в галузі статистики та забезпечення її реалізації;

- збирання, опрацювання, аналіз, поширення, збереження, захист та використання статистичної інформації щодо масових економічних, соціальних, демографічних, екологічних явищ і процесів, які відбуваються в Україні та її регіонах;

- забезпечення повноти, надійності та об'єктивності статистичної інформації;

- розроблення, вдосконалення і впровадження статистичної методології;

- забезпечення доступності, гласності й відкритості статистичної інформації, її джерел та методології складання;

- ведення Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України;

- розроблення, вдосконалення і впровадження новітніх інформаційних технологій у галузі статистики;

- координація дій органів державної влади, органів місцевого самоврядування та інших юридичних осіб у питаннях організації діяльності, пов'язаної із збиранням і використанням статистичної інформації та адміністративних даних.

3.2 Удосконалення нормативно-методичного регулювання бухгалтерського обліку в Україні.

Потреба в удосконаленні нормативно-правового та професійного регулювання бухгалтерського обліку зумовлена 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'єкта 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 в сукупності визначають структуру національної системи бухгалтерського обліку. Сьогодні державне регулювання системи бухгалтерського обліку відіграє безумовно визначальну роль. Натомість доцільним є застосування найбільш успішної функціонуючої в розвинених країнах дворівневої системи регулювання, в умовах якої використовуються як економіко-правові форми, засоби та механізми державного регулювання, так і методи діяльності саморегульованих (громадських) бухгалтерських організацій.

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.

Регуляторні завдання полягають в ефективному розподілі функціональних ролей у сфері регулювання бухгалтерського обліку, фінансової звітності та статистики між державою в особі центральних органів державної фінансової політики, державної статистики, міністерств галузей економіки та професійними об'єднаннями бухгалтерів як суб'єктами недержавного впливу.

Інституціональні завдання передбачають усунення інституціонального та організаційного недоліків, які стримують розвиток галузевого професійного об'єднання аудиторів, бухгалтерів і фінансистів та становлення дієвого інституту професійних бухгалтерів аграрної галузі з механізмами координації та нагляду.

Науково-освітні завдання передбачають поглиблення наукових положень інституціональної парадигми та інституціональної теорії бухгалтерського обліку та формування на цій основі національної галузевої системи сертифікації бухгалтерів суб'єктів аграрного ринку та державного сектора.

Функціонально-етичні завдання полягають у збільшенні кількості функцій бухгалтерів аграрної галузі, паритетному закріпленні їхніх прав і норм

професійної етики та поведінки у відповідь на розширення сфер відповідальності, підвищення вимог до компетентності та психологічних якостей бухгалтерів, посилення інтенсивності їхньої роботи.

Ці завдання можна узагальнити так:

- удосконалення нормативно-професійного регулювання бухгалтерського обліку та звітності;
- становлення інституту професійних бухгалтерів за галузями;
- розвиток інституціональної парадигми в наукових дослідженнях із бухгалтерського обліку та формування національної галузевої системи сертифікації бухгалтерів;
- розширення функцій і прав бухгалтерів за галузями та закріплення норм професійної етики й поведінки.

В Україні закладені правові основи нормативно-правової системи забезпечення бухгалтерського обліку, які дають змогу підприємствам самостійно вирішувати питання стосовно його ведення, створили реальну базу для розрахунку показників розвитку економіки за системою національних рахунків і загалом наблизили облік до міжнародної практики.

Контрольні запитання

1. Назвіть елементи, які є основою інституційної бази регулювання підприємницької діяльності.
2. Охарактеризуйте структуру інституційної бази підтримки підприємництва в Україні.
3. Окресліть функції Міністерства фінансів України.
4. Сформулюйте завдання Методологічної ради з бухгалтерського обліку.
5. Окресліть основні завдання держстату України.
6. Укажіть напрями вдосконалення нормативно-методичного регулювання бухгалтерського обліку в Україні.
7. Перелічіть завдання щодо стратегічного розвитку обліку.

Змістовий модуль 2

РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА МІКРОРІВНІ

Тема 4. Нормативні документи з регулювання обліку на підприємстві

- 4.1 Нормативні документи з регулювання обліку на підприємстві.
- 4.2 Внутрішні регламенти, що регулюють організацію праці облікового апарату:
 - 4.2.1 Положення про підрозділи.
 - 4.2.2 Посадова інструкція.
 - 4.2.3 Положення про інвентаризацію.

Основні терміни та поняття: внутрішні регламенти, обліковий апарат, посадові інструкції, інвентаризація.

4.1 Нормативні документи з регулювання обліку на підприємстві.

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

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 та Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», таких підсистем може бути дві: 1) підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм власності, у тому числі й банки та інші фінансово-кредитні установи; 2) суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

Отже, далекою 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:

1. Регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності з боку держави.
 2. Організація та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.
- Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні спрямоване на розробку єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств,

гарантують і захищають інтереси користувачів, а також поліпшення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Регламентування процесу ведення бухгалтерського обліку на підприємстві входить до компетенції його власника чи уповноваженого органу або посадової особи відповідно до законодавства й 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 регістрів аналітичного обліку.

Юридично питання регулювання бухгалтерського обліку на підприємстві оформлюється наказом про облікову політику.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби (бухгалтерії) на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, який зареєстрований як підприємець, здійснює підприємницьку діяльність, але не є юридичною особою;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або спеціалізованою фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких має оприлюднюватися.

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, що мають відношення до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

– створює умови для перевірки стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених структурних підрозділах підприємства.

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 ліквідаційну комісію, яка створюється відповідно до законодавства.

4.2 Внутрішні регламенти, що регулюють організацію праці облікового апарату.

Вітчизняні підприємства використовують єдиний регламентний документ, що окреслює завдання, які мають виконувати співробітники. Цим документом є посадова інструкція. Зазвичай має місце формальне ставлення до цього інструменту управління з боку керівників. Посадова інструкція в більшості випадків використовується як юридичне обґрунтування звільнення працівника у зв'язку з «невідповідністю посади». 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. 4.1.)



Рисунок 4.1 – Організація обліку за допомогою системи внутрішніх регламентів

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

Сукупність цих документів дасть змогу чітко окреслити такі важливі моменти функціонування підприємства:

- ✓ модель управління, яку використовує чи буде використовувати підприємство (централізована, децентралізована);
- ✓ основні принципи та підходи до побудови організаційної структури, яких дотримується чи збирається дотримуватися підприємство;
- ✓ існуючу організаційну структуру та напрямки її подальшого розвитку;
- ✓ цілі, які стоять перед структурними одиницями та підрозділами підприємства;
- ✓ 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.

Встановлення вищезгаданих норм дозволяє досягати 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, в 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 й 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 4.1 наведено структуру Положення про підрозділ.

Таблиця 4.1 – Структура Положення про підрозділ

№ з/п	Назва розділу положення	Зміст розділу
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.
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 ознайомились 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 й відповідальність працівника.

Сучасні дослідження з питань регулювання праці дають можливість стверджувати, що в змісті посадових інструкцій, окрім стандартних розділів, таких як загальні положення, функціональні обов'язки, права, відповідальність, кваліфікаційні вимоги, умови праці, враховуючи сучасні умови й завдання організації праці, обов'язковим є розділ відносини з іншими працівниками.

Посадові інструкції складаються для працівників усіх посад, що передбачені в штатному розписі (виняток можуть становити окремі керівники,

правове становище яких визначено у статуті підприємства чи в Положенні про структурний підрозділ, де зазначено основні завдання, обов'язки, права та відповідальність цих керівників).

До процесу розробки кожної конкретної посадової інструкції необхідно підходити індивідуально, але існують і загальні правила їх складання. Так, побудова, зміст розділів посадової інструкції встановлено у Загальних положеннях випуску 1 Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників (далі – ДКХП), на основі положення про відповідний структурний підрозділ і типових кваліфікаційних характеристик, які містяться у галузевих випусках ДКХП. Оскільки в Україні триває процес переосмислення, поліпшення та розробки новітніх кваліфікаційних характеристик та з огляду на відсутність деяких галузевих випусків ДКХП, неминучим стало використання кваліфікаційних характеристик відповідних довідників, виданих ще за радянських часів, які залишаються чинними й досі згідно з Класифікатором професій із змінами та доповненнями, затвердженими наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 4.03.2016 р. № 394 (далі – Класифікатор професій). Якщо ж кваліфікаційних характеристик немає взагалі, то посадові інструкції розроблюються з огляду на розподіл праці, завдання та обов'язки, які плануються або фактично склалися між працівниками у процесі роботи.

Під час складання посадових інструкцій слід використовувати:

- ✓ Класифікатор професій;
- ✓ відповідні кваліфікаційні характеристики професій згідно з ДКХП;
- ✓ локальні нормативні документи підприємства: статут; колективний договір; правила внутрішнього трудового розпорядку.

Враховуючи особливості штатного розпису, структурні реорганізації, скорочення штату, раціональний розподіл праці або інші причини, пов'язані із виробничою необхідністю, перелік завдань та обов'язків, що містяться у кваліфікаційних характеристиках до посад (професій) працівників, може бути доповнений під час розробки посадових інструкцій трудовими функціями, передбаченими для різних груп професій, але рівними чи нижчими за складністю та виконання яких не потребує іншої кваліфікації, або звужено за рахунок їх розподілу між окремими виконавцями. Працівники вищої кваліфікації мають володіти знаннями, навичками та вмінням виконувати функції, передбачені кваліфікаційними характеристиками для працівників нижчої кваліфікації цієї самої посади (професії).

Зміни та доповнення до посадових інструкцій, які мають суттєвий вплив на їх зміст (наприклад, у разі перерозподілу обов'язків між працівниками у зв'язку зі скороченням чисельності, раціональним розподілом праці, змінами у Класифікаторі професій щодо назви посади, змісту завдань та обов'язків, кваліфікаційних вимог, уточнення професійної термінології тощо), вносять на підставі наказу (розпорядження) роботодавця.

Роботодавець (або інша уповноважена ним особа) має ознайомлювати працівника під підпис з його посадовою інструкцією під час прийняття на роботу. Під час введення до штатного розпису нових посад слід паралельно розробити й відповідні посадові інструкції. Посадові інструкції складаються на посаду

(професію), а не на окремого працівника. Тому достатньо буде однієї посадової інструкції конкретної професії для двох і більше працівників. Також слід наголосити, що вписування до посадових інструкцій будь-яких приватних даних працівника (наприклад, прізвища, ім'я та по батькові) чинним законодавством не передбачено.

Під час розробки посадових інструкцій необхідно використовувати єдиний загальноприйнятий підхід щодо їх побудови та забезпечувати чітке і стисле формулювання змісту кожного розділу. Зараз набирає обертів розробка посадових інструкцій у вигляді таблиць – зазвичай, при цьому їх розробники посилаються на міжнародні стандарти, наприклад, ISO 9000 (серію міжнародних стандартів, що описують вимоги до системи менеджменту якості організацій і підприємств).

Так, посадові інструкції складаються з таких послідовних розділів:

1. Загальні положення. Розділ містить опис основних характеристик посади, галузь діяльності працівника, назву структурного підрозділу, де він працює, список законодавчих актів, нормативних та інших документів, якими працівник керується у своїй роботі, порядок призначення на посаду, звільнення та припинення виконання посадових обов'язків, безпосередню підпорядкованість та наявність підлеглих, порядок заміщення інших працівників на період їхньої тимчасової відсутності (відпустки, навчання, хвороба тощо), а також хто заміщує його. До цього розділу можна ще внести кваліфікаційні вимоги, що висуваються до працівника (рівень освітньої підготовки, рівень кваліфікації, фах, необхідний стаж роботи за фахом), якщо їх не визначено окремим розділом.

2. Завдання та обов'язки. Розділ розкриває зміст діяльності працівника й містить конкретні завдання, обов'язки і види робіт, закріплені за працівником щодо напряму його діяльності, викладені в лаконічній формі, починаючи з визначення організаційно-юридичних ознак (керує, організовує, розглядає, забезпечує, контролює, спостерігає, виконує, здійснює, бере участь тощо), та визначає самостійну ділянку роботи для кожного працівника, перелік об'єктів управління або зон обслуговування, закріплених за працівником, а також встановлює правила, норми та технічні вимоги, яких слід дотримуватися під час роботи.

Зміст завдань та обов'язків має викладатися за ступенем їх важливості та частоти виконання: спочатку наводяться основні, виконання яких займає найбільшу частину робочого часу, потім допоміжні, додаткові та періодичні, що виконуються час від часу. Завдання та обов'язки працівників мають відповідати завданням і функціям підрозділу, де вони працюють і не дублювати обов'язки інших працівників.

3. Повинен знати. У цьому розділі вказується перелік мінімальних вимог до спеціальних знань, умінь, майстерності працівників відповідно до реальних умов їх діяльності, особливостей устаткування, інструментів, матеріалів тощо, достатніх для якісного виконання покладених на них завдань та обов'язків. До цього розділу належать також вимоги щодо знань законодавчих актів та нормативних документів, необхідних працівнику для виконання своїх посадових обов'язків.

4. Права. Визначаються повноваження, делеговані працівникам, за допомогою яких забезпечується виконання покладених на них завдань та

обов'язків. Наприклад, вносити пропозиції в межах їх компетенції, отримувати необхідну інформацію від інших працівників, виконувати обов'язки представництва щодо певних питань, узгоджувати проекти документів, брати участь у нарадах, звертатися до керівництва з питань сприяння виконання покладених завдань та обов'язків тощо.

5. Відповідальність. Зазначаються критерії оцінки якості та своєчасності виконання завдань, обов'язків і робіт, ступінь персональної відповідальності працівників за невиконання, неякісне або несвоєчасне їх виконання, за спричинення матеріальних збитків та незастосування належних заходів у межах своїх обов'язків і повноважень, порушення правил внутрішнього трудового розпорядку, правил охорони праці, техніки безпеки тощо.

6. Кваліфікаційні вимоги. У даному розділі зазначається інформація щодо спеціалізації працівника, його освітньо-кваліфікаційного рівня (магістр, спеціаліст, бакалавр, молодший спеціаліст), професійної підготовки на виробництві та досвіду роботи, а в окремих випадках додаткові особливі вимоги, необхідні для належного виконання покладених на працівника завдань та обов'язків.

7. Взаємовідносини (зв'язки) за посадою. Визначається коло основних взаємовідносин працівників під час виконання покладених на них завдань та обов'язків із співробітниками свого або інших структурних підрозділів, а також зі сторонніми підприємствами, організаціями, установами, з якими працівник має службові взаємовідносини, строки отримання та надання взаємної інформації (за наявності), порядок погодження та затвердження відповідних документів тощо.

У розділі зазначається від кого (кому) та яку інформацію отримує (надає) працівник, з ким спільно готує та погоджує проекти документів, кому і в які терміни надсилає виконану роботу або від кого її отримує, з ким і з яких питань (наприклад, забезпечення матеріальними ресурсами, виконання навантажувально-розвантажувальних робіт, пожежної безпеки) має взаємовідносини.

Необхідно зазначити, що два останні з наведених розділів (тобто щодо кваліфікаційних вимог працівника та взаємовідносин за посадою) не є обов'язковими елементами всіх посадових інструкцій і вносяться до них лише за потреби. Залежно від нумерації розділів, прийнятої у тій чи іншій посадовій інструкції, послідовно (у стовпчик) за текстом нумерується та наводиться кожна із позицій змісту інформації, що міститься у цих розділах.

Посадові інструкції складаються у двох примірниках, один з яких зберігається у відділі кадрів, а інший – у керівників відповідних структурних підрозділів. Працівнику видається під підпис копія посадової інструкції.

Наприкінці варто зазначити, що посадові інструкції можуть бути як типовими, так і конкретними (деталізованими).

Типові розроблюються для груп працівників, які виконують одну роботу та обіймають однакові посади, а також для однотипних організацій та структурних підрозділів, а деталізовані – для конкретного працівника, який працює на певному робочому місці та виконує завдання та обов'язки, визначені тільки для його посади (професії).

Розробляючи посадові інструкції, необхідно звертати увагу на правомірність використання тих чи інших посад (професій), оскільки останні обов'язково повинні відповідати чинному Класифікатору професій.

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 Міністерство фінансів України затвердило 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.

У 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 фінансової звітності (до дати балансу):

– 3-х місяців – для необоротних активів, запасів, поточних біологічних активів, дебіторської та кредиторської заборгованостей, витрат і доходів майбутніх періодів, зобов'язань (окрім невикористаних забезпечень, розрахунків із 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 із 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 3-х 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 нормативного 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 із 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 (доходу спеціального фонду бюджетної установи);

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

Тема 5. Розпорядчі документи з регулювання організації облікового процесу

5.1 Склад та зміст розпорядчих документів щодо регулювання організації облікового процесу.

5.2 Положення про документування та документообіг.

5.3 Наказ про облікову політику.

Основні терміни та поняття: облікова політика, обліковий процес, документообіг, документування.

5.1 Склад та зміст розпорядчих документів щодо регулювання організації облікового процесу.

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 і посадових осіб, що позитивно впливає на процес діяльності підприємства в цілому.

На сьогодні документообіг існує на всіх підприємствах і відображає рух документів із моменту їх створення або отримання до надсилання або передачі

їх на зберігання до архіву.

Обсяг 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 підприємствах розробляється Положення про документування та документообіг.

Цей документ має охоплювати регламентацію таких завдань:

- ✓ розробку інструкції з діловодства та номенклатури справ підприємства;
- ✓ реєстрацію та облік документів;
- ✓ організацію документообігу, створення справ, їх зберігання та підготовку до передачі в архівний підрозділ або особі, відповідальній за ведення архіву підприємства;
- ✓ забезпечення впровадження та контроль дотримання структурними підрозділами вимог інструкції, регламентів тощо;
- ✓ контроль за своєчасним розглядом та проходженням документів;
- ✓ забезпечення дотримання єдиних вимог щодо підготовки документів та організації роботи з ними в умовах електронного документообігу.

Ураховуючи категорію підприємства, кількість та територіальне розміщення його структурних підрозділів, обирають одну з форм організації діловодства:

✓ централізовану – для підприємств із малою кількістю структурних підрозділів (всі операції з оброблення документів зосереджені в єдиному центрі). Ця форма характерна також для невеликих підприємств із малим документообігом, в яких усі операції з документами виконує секретар/діловод;

✓ децентралізовану – для підприємств із територіально роз'єднаними структурними підрозділами (одночасне виконання відносно однорідних діловодних операцій кількома структурними підрозділами підприємства). Ця форма забезпечує оперативне і якісне виконання операцій з документами. Але вона має суттєвий недолік: передбачаючи наявність діловодного персоналу і технічних засобів у структурних підрозділах, ця форма є неекономічною;

✓ змішану – для підприємств зі складною структурою та значним обсягом документообігу (деякі операції (прийом кореспонденції, реєстрація, контроль, копіювання) централізовано виконує служба діловодства, а інші – децентралізовано виконують інші структурні підрозділи (зберігання документів, довідково-інформаційне обслуговування, формування справ тощо). Правильний вибір форми документообігу, дасть змогу оперативно та швидко реагувати, оптимізувати використання ресурсів, у тому числі і трудових, ефективно скоординує діяльність підрозділів та працівників, забезпечить правильний розподіл повноважень між персоналом, унеможливить хаос у роботі з документами.

На великих підприємствах та установах існують такі види служб діловодства: департамент документального забезпечення і контролю, управління справами, загальний відділ, канцелярія. Невеликі підприємства, які не створюють службу діловодства, обов'язки організації документообігу покладають на секретаря або на іншу спеціально призначену посадову особу.

5.2 Положення про документування та документообіг.

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.

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».

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

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.

Для ідентифікації автора електронного документа відповідно до чинного законодавства може використовуватися електронний підпис, хоча до 30.10.2014 р. він був обов'язковим реквізитом електронного документа. У той же час ч. 2 статті 6 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» передбачено, що накладанням електронного підпису завершується створення електронного документа. Але, якщо такий підпис не використовується, момент створення електронного документу Законом не визначений. Про широкомасштабне застосування електронних документів у практиці державних органів свідчить також прийняття переліку правових актів України, таких як:

✓ Наказ Міністерства юстиції України та Міністерства фінансів України «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» від 09.10.2015 р. №1918/5/869;

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

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

✓ Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про затвердження Порядку обміну електронними документами Національної комісії

з цінних паперів та фондового ринку та Центрального депозитарію цінних паперів» від 28.08.2014 р. №1120;

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

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

І це тільки невелика частина того обсягу правових актів, що регулюють застосування електронного документа.

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 із різних джерел (паперова документація, повідомлення електронної пошти, факсимільні повідомлення та ін.). Стадії життєвого циклу електронного документа подано в табл. 5.1.

Таблиця 5.1. – Стадії життєвого циклу електронного документа

Вид життєвого циклу	Застосування
Реєстрація документів і збереження відомостей про них у базі даних	Оформлення реєстраційно-контрольної картки (РКК) із відомостями про документ. Реєструватися можуть документи, що надійшли ззовні, створені всередині 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 за розділами і в цілому.

Процес зберігання документів в електронному вигляді повинен сприяти:

- ✓ централізованому зберіганню документів;
- ✓ формуванню архіву електронних документів;
- ✓ адмініструванню системи управління документами;

- ✓ забезпеченню належного захисту та санкціонованому доступу до файлів електронних документів;
- ✓ конвертації файлів електронних документів у різні формати;
- ✓ вибору відповідних носіїв інформації для організації системи зберігання документів, враховуючи частоту звернень, строків дії документа;
- ✓ оперативному перегляду документів різних форматів без завантаження вихідних додатків;
- ✓ пошуку документів за різними критеріями відбору тощо.

Положення про документообіг розробляється з урахуванням норм чинного законодавства України, та у разі його зміни трансформується в новій редакції. Відповідальність за ведення документообігу на підприємстві несе керівник підприємства.

5.3 Наказ про облікову політику.

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 би, виходячи із застосування знань різноманітних галузей науки, зміг поєднати всі 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, обрати варіант організації, методики і технології обробки даних та отримати необхідну інформацію для потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів.

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. На міжнародних та державних рівнях встановлюються загальні правила фінансового обліку, які повинні оптимально поєднувати державну регламентацію із засадами ринкової економіки. Докладна розробка правил і визначення механізму їх реалізації мають здійснюватися на підприємстві. Оскільки кожному підприємству властиві свої особливості, то при розробці облікової політики необхідно передбачити ті принципи, методи і процедури, які характерні для його діяльності;

- 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. Обрання оптимального варіанта ведення

бухгалтерського обліку здійснюється на законній основі, тобто має бути затверджений в наказі про облікову політику підприємства та відповідати чинному законодавству;

– 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. Фінансова звітність повинна бути зрозумілою всім зовнішнім користувачам, які матимуть змогу порівнювати фінансові звіти не тільки підприємств однієї галузі, а й підприємств різних галузей як однієї, так і різних країн. Адже, ні процеси іноземного інвестування, ні торгівлі, ні інформаційного обміну неможливі за різних систем обліку, розбіжності показників і заходів, тому що оцінки інтересів будуть різними.

– 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. Таким чином, виняткової уваги заслуговує важлива складова облікової політики – управлінський облік, який має на меті виявлення, вимірювання, збирання, аналіз, підготовку і прийом інформації, необхідної управлінському персоналу для розробки бізнес-планів, фінансових бюджетів, і сприяє вирішенню поточних та довгострокових економічних завдань підприємства. Отже, облікова політика пов'язана з господарською діяльністю виробничих систем і, як правило, спрямована на їх розвиток і вдосконалення.

Таким чином, саме в процесі реформування бухгалтерського обліку в Україні було узаконено термін «облікова політика». Відбулося це з прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». У статті 1 даного документа зазначається, що **облікова політика** – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності. Тобто це визначення підприємством методів, форм та технології ведення бухгалтерського обліку, враховуючи положення чинних нормативних документів і специфіки діяльності підприємства.

Облікова політика повинна формуватись 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.

Водночас ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежується державою шляхом регламентації бухгалтерського обліку, яка визначає методiku та облікові процедури, серед яких допустимі альтернативні варіанти. Свобода підприємства полягає у можливості вибору конкретних способів оцінки, калькулювання, переліку бухгалтерських рахунків тощо.

Незважаючи на самостійність вибору облікової політики, її остаточний варіант залежить від низки внутрішніх та зовнішніх чинників.

До перших належать: специфіка діяльності підприємства, особливості управління та визначені керівництвом поточні та перспективні цілі, правові

норми та особливості господарської діяльності суб'єкта, форма власності, кваліфікація персоналу. Зовнішніми чинниками є: податкові умови, наявність пілґ, валютна політика держави, характер володіння, свобода у вирішенні питань ціноутворення.

На відміну від вітчизняної практики міжнародні стандарти це поняття використовують тільки відносно до фінансової звітності, а не до бухгалтерського обліку загалом.

Розпочинаючи 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.

Забезпечення отримання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства є головним завданням облікової політики, оскільки саме результати його діяльності є важливим чинником для всіх користувачів бухгалтерської звітності при прийнятті певних рішень. Облікова політика як засіб регулювання бухгалтерського обліку саме на підприємстві повинна пов'язувати методичну, технологічну, технічну й організаційну складову ведення бухгалтерського обліку з урахуванням 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. Залежно від виміру облікової політики з її допомогою вирішуються різні завдання щодо діяльності суб'єкта господарювання (табл. 5.2).

Таблиця 5.2 – 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 документообігу, 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.

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.

У таблиці 5.3 узагальнено групи осіб, які цікавляться обліковою політикою та їх пріоритетні інтереси.

Таблиця 5.3 – Зацікавлені особи щодо облікової політики підприємства

№ з/п	Зацікавлені особи	Інтерес щодо облікової політики	Форма реалізації інтересів
<i>Внутрішні користувачі</i>			
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 її оформлення; - використання як інструменту організації бухгалтерського обліку на підприємстві; - визначення вимог до суб'єктів формування щодо забезпечення відповідності облікової політики інтересам
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 із документального оформлення облікової політики; - контроль за виконанням
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 брати участь у процесі формування облікової політики.
4	Головний бухгалтер	особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, за виконання і дотримання встановленої облікової політики, за її відповідність чинному законодавству та особливостям діяльності підприємства	<ul style="list-style-type: none"> - приймає рішення про формування облікової політики; - забезпечує обов'язкове дотримання і виконання положень облікової політики; - здійснює контроль за виконанням облікової політики працівниками облікових підрозділів.
5	Облікові працівники	вибір таких елементів облікової політики, які б урахували особливості діяльності підприємства та дозволяли виконувати покладені обов'язки	<ul style="list-style-type: none"> - беруть окремо участь у розробці облікової політики в частині, яка стосується їх ділянки роботи; - дотримуються положень облікової політики.

<i>Зовнішні користувачі</i>			
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 із формування облікової політики, перевірки її дотримання і відповідності законодавству; - отримання інформації про способи, які використовувалися при складанні звітності для проведення перевірки; - використання для планування і безпосереднього здійснення аудиту.
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.
8	Інвестори, кредитори та інші користувачі звітної інформації підприємства	розуміння способів і прийомів, які використовувалися для отримання показників прибутку; забезпечення порівняння даних	- ознайомлення з обліковою політикою та її аналіз у частині розкриття у фінансовій звітності.

Облікова політика підприємства містить організаційну, методичну та технічну складові. Кожна складова облікової політики підприємства поєднує відповідні об'єкти, за якими існують альтернативні варіанти.

Об'єктом облікової політики підприємства є будь-яка норма або позиція підприємства з регулювання ведення бухгалтерського обліку, щодо якого окреслено альтернативні варіанти. Елемент облікової політики підприємства – це методичні прийоми та способи, які обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням специфіки діяльності підприємства.

Методичні прийоми та способи ведення бухгалтерського обліку передбачають вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку, який складається з таких елементів: документування і інвентаризація, оцінка та калькулювання, рахунки та подвійний запис, баланс і звітність.

Облікова політика є сукупністю конкретних елементів організації бухгалтерського обліку, які визначаються підприємством на підставі загальноприйнятих правил, а тому її основні положення мають бути закладені у відповідні розділи Наказу.

Стандарту 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. Наприклад, на думку Клевець В. Б., такого роду розпорядчий документ має містити такі дані:

Загальні відомості про підприємство (преамбула):

1. Методологічні принципи та порядок ведення бухгалтерського обліку і складання звітності.
2. Організація роботи облікового апарату.
3. Організація бухгалтерського обліку.
4. Технічна організація обліку.
5. Сегментна облікова політика.

Є рекомендації про те, що повинен містити наказ «Про облікову політику». Зміст облікової політики може суттєво відрізнятись від наведеної нижче інформації, адже вона має враховувати особливості підприємства.

Наказ «Про облікову політику» повинен визначати:

✓ 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, раз на рік тощо) 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 загальнопромислових 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 у результаті систематичних операцій фінансових активів;
- ✓ базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу, що 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 із поліпшенням об'єкта (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією тощо), що зумовлює збільшення майбутніх економічних вигід, початково очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням та ремонтом основних засобів, у порядку, встановленому податковим законодавством.

Контрольні запитання

1. Розкрийте сутність документообігу на підприємстві. Охарактеризуйте його обсяг.
2. Вирішення яких завдань регламентує Положення про документування та документообіг?
3. Назвіть та охарактеризуйте форми організації діловодства.
4. Перелічіть види служб діловодства на підприємстві.
5. Що являє собою електронний документ? Які правові акти регулюють його застосування?
6. Назвіть та охарактеризуйте стадії життєвого циклу електронного документу.
7. На що спрямована облікова політика?
8. Охарактеризуйте облікову політику як інструмент внутрішнього регламентування ведення обліку на підприємстві.
9. Про має визначати наказ «Про облікову політику»?

Тема 6. Регламентація фінансової, управлінської та податкової звітності

- 6.1 Гарантування та захист інтересів користувачів.
- 6.2 Регламентація фінансової, управлінської та податкової звітності.

Основні терміни та поняття: інтереси користувачів, фінансова звітність, податкова звітність.

6.1 Гарантування та захист інтересів користувачів.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» «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». Тобто необхідність задоволення різноманітних вимог окремих груп користувачів облікової інформації закладається як основна мета облікової системи.

При цьому, не про різні цілі обліку в 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 терміна «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 усіх 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 :

- 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 та захисту інтересів користувачів без встановлення правильності ведення бухгалтерського обліку й достовірності такої інформації може вважатися бажаною, проте не досягнутою.

Така ситуація складається через те, що різні групи користувачів своїми діями по-різному впливають на величину фінансових показників. Одні намагаються мінімізувати, інші ж бажають збільшення їх значень. І тільки окремі з них хочуть мати реальну картину. Складність також полягає і в тому, 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).

Головний інтерес власників 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 вагомої групи користувачів – інституту менеджерів усіх 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 та враховувати, чи є залежність між результатами роботи компанії і сумою матеріальної чи іншої винагороди, що отримують відповідні управлінці різних рівнів.

Так, якщо мова йде 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 перетинаються з інтересами власників, оскільки вони зацікавлені в максимальному збільшенні прибутковості, покращенні фінансового стану і зростанні вартості фірми.

Якщо ж як винагороду за власну працю менеджери будь-якого рівня управління отримують лише заробітну плату, премії тощо, то хоча в цілому загальна зацікавленість у 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 у 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 розподілити на дві групи: по-перше, це фінансові інтереси, по-друге, нефінансові інтереси.

Загалом потрібно 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 мають 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 з інтересами власників, менеджерів і співробітників.

Окрему групу користувачів облікової інформації становлять інші 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, ураховуючи 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 та 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 та 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 та 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.

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.

6.2 Регламентация фінансової, управлінської та податкової звітності.

Класифікація звітності здійснюється за різноманітними ознаками. Загалом звітність умовно можна розділити на внутрішню та зовнішню. Своєю чергою зовнішня звітність поділяється на звітність фінансову, податкову, статистичну.

Усі ці види звітності поділяються також на звітність річну й періодичну. Для одержання окремих даних застосовується оперативна звітність.

Окрім того, звітність класифікують також 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. 6.1).



Рисунок 6.1 – Класифікація звітності

При потребі звітність класифікують і за іншими ознаками. Усі види звітності формуються за допомогою розрахунку, групування та спеціальної обробки даних бухгалтерського обліку, що і є завершальною його стадією.

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

Фінансова звітність – звітність, що включає інформацію 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 в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Окремі питання складання і подання фінансової звітності характеризуються і в інших Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

До фінансової звітності належать такі форми:

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 подають:
 - усі юридичні особи, створені відповідно до 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. 6.2.

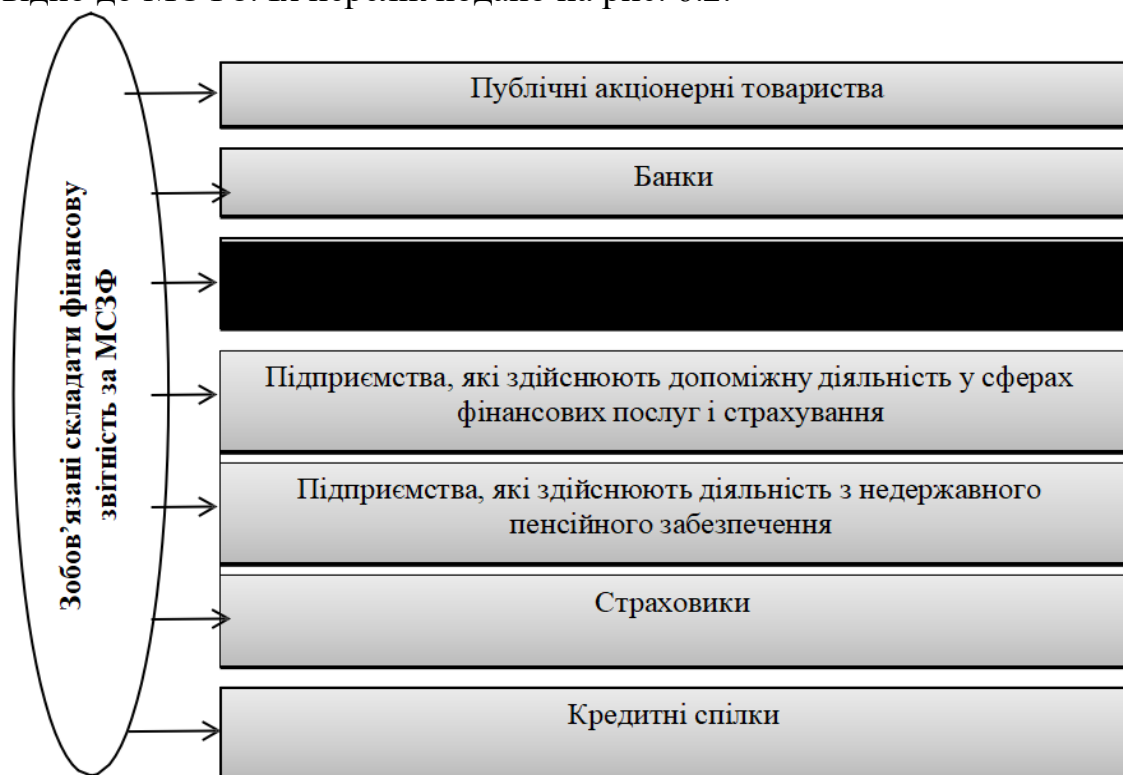


Рисунок 6.2 – Юридичні особи, які зобов'язані складати фінансову звітність за МСФЗ

Основний зміст та призначення різних форм фінансової звітності наведено в табл. 6.1.

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).

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 шляхом: викреслювання з них рядків, які залишаються незаповненими з періоду в період; додавання статей 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 та оцінка статті може бути достовірно визначена).

Таблиця 6.1 – Призначення форм фінансової звітності

Компонент фінансової звітності	Зміст	Використання інформації
1	2	3
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 з 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.

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.

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 Методрекомедацій № 635);

2) для статей фінансової звітності (згідно п. 2.20.3 Методрекомедацій № 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 ГКУ 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 штампелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата (згідно з п. 4 Порядку подання фінансової звітності).

Публічні акціонерні товариства, підприємства-емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств і сертифікатів фондів операцій із нерухомістю, а також професійні учасники фондового ринку, страхові компанії, банки та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях (згідно з ч. 4 статті 14 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»).

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

Однією з основних форм податкової звітності є *податкова декларація з податку на прибуток*.

Із 01.04.2016 р. набрала чинності нова форма *податкової накладної* та порядок її заповнення, затверджені наказом Міністерства фінансів України від

31.12.2015 р. № 1307 «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної».

Відповідно до пункту 176.2 Податкового кодексу особи, які мають статус податкових агентів, зобов'язані подавати до податкової служби податковий розрахунок за *формою ІДФ*. Визначення податкового агента наведено в п. 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 із цього доходу та подавати звітність. 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.

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 залежно 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, зацікавлених 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 поверхово і має багато «прогалів», 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 зрозуміло не тільки виконавцям, але й користувачам. Розробка управлінських звітів відповідно до стандартного формату, затвердженого для цього підприємства, спрощує їх використання на різних рівнях управління. Оперативному, систематизованому і послідовному формуванню звітних показників у 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 і 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 здійснюватися шляхом застосування різноманітних заходів: реорганізації та реструктуризації окремих бізнес-процесів, організаційних та фінансових структур підприємства або бізнесу загалом.

Для створення цілісного та ефективного механізму варто виконати 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 та 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.

Контрольні запитання

1. Поясніть мету ведення бухгалтерського обліку.
2. Назвіть та охарактеризуйте групи користувачів облікової інформації.
3. Надайте класифікацію звітності за різними ознаками.
4. Окресліть ключові вимоги до звітності.
5. Охарактеризуйте різні форми звітності за призначенням.
6. Що собою являє фінансова звітність? Перелічіть її форми.
7. Охарактеризуйте порядок подання фінансової звітності. Обґрунтуйте важливість достовірності показників фінансової звітності.
8. Розкрийте сутність податкової звітності. Опишіть порядок подання податкової звітності.
9. Поясніть призначення статистичної звітності.
10. Розкрийте сутність управлінської звітності. Окресліть особливості управлінського обліку.

Змістовий модуль 3

ПРОЦЕДУРА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ СТВОРЕННЯ ТА ПЕРВИННОЇ РЕЄСТРАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

Тема 7. Легітимація суб'єктів підприємництва

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

7.2 Облікове відображення реєстрації підприємства.

7.3 Вибір системи оподаткування підприємства: обліковий аспект.

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

7.1 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.

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.

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».

Що змінилося при реєстрації підприємства в Україні останніми роками:

- 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 вимоги оплачувати установчий капітал при реєстрації ТОВ;
- скасували бланк Свідоцтва про Державну реєстрацію підприємства, його замінила Виписка з реєстру, яку можна замовляти скільки завгодно разів (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 в нотаріуса. При реєстрації підприємства у Виписці з реєстру підприємств України ЄДРПОУ робиться посилання, що підприємство працює без статуту (використовує модульний 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.

Усі зміни, перераховані вище, відбулись унаслідок набуття чинності нової редакції Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» (надалі – Закон про реєстрацію). З 1 січня 2016 року, 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 які 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.

Усі 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 мова йде про можливість надання повноважень із державної реєстрації комплексним центрам надання адміністративних послуг і т. д.

На виконання положень Закону про реєстрацію Кабінетом Міністрів України прийнято постанову від 25.12.2015 р. № 1130 «Про затвердження Порядку акредитації суб'єктів державної реєстрації та моніторингу відповідності таких суб'єктів вимогам акредитації», якою врегульовано умови, підстави та процедуру проведення акредитації суб'єктів державної реєстрації, моніторингу відповідності таких суб'єктів вимогам акредитації і перелік документів, необхідних для її проведення.

Додатково Міністерством юстиції України видано наказ від 29.12.2015 р. № 2790/5 «Про врегулювання відносин, пов'язаних зі статусом державного реєстратора», яким визначено кваліфікаційні вимоги до державного реєстратора, зразок та опис печатки державного реєстратора.

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

Портал електронних сервісів забезпечує:

– подання документів в електронній формі для державної реєстрації, ліцензування видів господарської діяльності, видачі документів дозвільного характеру;

– контроль за повнотою заповнення заяви про державну реєстрацію, ліцензування видів господарської діяльності, видачі документів дозвільного характеру;

– перегляд стану розгляду поданих документів;

– доступ до відомостей та документів, визначених Законом про

реєстрацію;

- оприлюднення результатів надання адміністративних послуг;
- формування та подання запитів в електронній формі про надання витягів;
- перегляд, копіювання та роздрукування виписки, витягу, інших документів та відомостей з Єдиного державного реєстру;
- сплату адміністративного збору та оплати надання відомостей з Єдиного державного реєстру з використанням платіжних систем через мережу Інтернет у режимі реального часу;
- функціонування персонального кабінету;
- доступ державних органів, у тому числі судів, органів Національної поліції, органів прокуратури, органів Служби безпеки України, а також органів місцевого самоврядування та їх посадових осіб до відомостей з Єдиного державного реєстру;
- проведення інших операцій, визначених Законом про реєстрацію.

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 сутність полягає в 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.

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

Законом про реєстрацію встановлено ставки адміністративного збору за державну реєстрацію та надання відомостей з Єдиного державного реєстру.

Так, адміністративний збір, який справляється за державну реєстрацію відчутно зріс. 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. В свою чергу, постановою Кабінету Міністрів України від 25.12.2015 р. № 1133 «Про надання послуг у сфері державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань у скорочені строки» зафіксовано, що 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 (що становить для юридичних осіб 830 грн при поданні паперових документів), а при реєстрації протягом двох годин – у п'ятикратному розмірі адміністративного збору за відповідну реєстрацію (2 070 грн).

Основи реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності у запитаннях та відповідях представлено в таблиці 7.1.

Таблиця 7.1 – Реєстрація суб'єкта підприємницької діяльності (запитання-відповідь)

Які органи здійснюють реєстрацію бізнесу?	Нотаріуси, органи місцевого самоврядування та держадміністрації.
Чи можу я, проживаючи в Одесі, зареєструвати юридичну особу, ФОП у 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 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.

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.

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.

7.2 Облікове відображення реєстрації підприємства.

Заснування і подальша діяльність підприємства будь-якої форми власності неможливі 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 ПП і ТОВ в основному стають такі чинники:

1. Простота і вартість створення ПП – простіше і дешевше, в Україні немає ніяких вимог до мінімального розміру статутного капіталу і термінів його оплати, зручно для нерезидентів інвесторів, адже для ТОВ законодавством передбачений мінімальний розмір статутного капіталу в розмірі 1 мінімальної зарплати, а в ПП сума може бути символічною.

2. «Солідність» і «стандартність» аббревіатури ТОВ. Для більшості майбутніх клієнтів, споживачів і партнерів аббревіатура «ТОВ» – виглядає більш солідно, зрозуміло і звично і викликає більше довіри, ніж Приватне підприємство (ПП) – яке іноді плутають із фізичною особою – приватним підприємцем. Для торгових компаній, а також для продажу цільовій групі з товарів загального попиту на «етикетці» краще буде виглядати виробник у формі ТОВ.

3. Вибір форми приватного акціонерного товариства (раніше ЗАТ, тепер ПрАТ) може бути викликаний такими міркуваннями: ще більша «солідність» організаційно-правової форми, простота (порівняно з ТОВ) передачі, в майбутньому, прав на підприємство (акцій). У ТОВ частка в статутному фонді передається за згодою інших учасників, – шляхом внесення змін до статутних документів. В акціонерному товаристві цього не потрібно, а передача прав на підприємство відбувається шляхом відчуження акцій.

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.

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 подальшій 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.

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 (рис. 7.1).

Перше розміщення акцій товариства є виключно закритим (приватним) серед засновників.



Рисунок 7.1 – Типи акціонерних товариств

Порядок державної реєстрації ПрАТ та ПАТ.

Громадяни України, які бажають зареєструвати ПрАТ, повинні зібрати невеликий пакет документів, а саме:

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).



Рисунок 7.2 – Алгоритм створення акціонерного товариства шляхом заснування

Окрім того, реєстрація ПАТ часто вимагає надання додаткової інформації:

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

Одним із найпоширеніших видів господарських товариств в економічній сфері України є товариство з обмеженою відповідальністю.

Товариством з обмеженою відповідальністю – 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. 7.2).

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.

Відповідно до Закону України «Про господарські товариства» Господарського і Цивільного кодексів України внеском до статутного капіталу можуть бути: 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) в статутному капіталі.

Таблиця 7.2 – Елементи власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм господарювання відповідно до Господарського та Цивільного кодексів України

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	-	-	-	-	+	-	-	-

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»);

✓ 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);

✓ не допускається формування статутного капіталу вексями (стаття 12 Закону «Про обіг векселів в Україні»);

✓ особисті немайнові права інтелектуальної власності (стаття 423 Цивільного кодексу України).

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. 7.3)

Таблиця 7.3 – Основні критерії формування статутного капіталу в акціонерних товариствах і 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
	01.01.2021 – 30.04.2021	01.05.2021 – 30.11.2021	01.12.2021 – 31.12.2021	
	1 722 500 грн	1 812 500 грн	1 937 500 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 :

✓ 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.

У 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» 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» статутний капітал ТОВ підлягає сплаті учасниками товариства до закінчення першого року з дня державної реєстрації товариства.

У ході організації обліку власного капіталу необхідно:

✓ 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 в постійному фіксуванні фактів господарської діяльності в первинних документах.

Для відображення операцій із формування 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 використовують 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 представлено в таблиці 7.4.

Таблиця 7.4 – Приклад Робочого плану рахунків з обліку формування статутного капіталу господарських товариств

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» 01.2 «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.» 01.2 «Частка Борисенка П.П.» і т.д.

Специфіка законодавчого регулювання функціонування товариств визначає особливості облікових процедур формування статутного капіталу (табл. 7.5).

Таблиця 7.5 – Кореспонденція рахунків з обліку формування статутного капіталу господарських товариств

	Зміст господарської операції	Дт	Кт
	2	3	4
<i>Формування статутного капіталу акціонерних товариств</i>			
	Надходження внесків (коштів) від засновників акціонерного товариства до його державної реєстрації в оплату вартості придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій.	10, 11, 12, 14, 20, 22, 28, 30,31	404
	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ при отриманні від засновників (учасників) основних засобів, нематеріальних активів, запасів тощо.	641	404
	Відображення величини статутного капіталу після державної реєстрації акціонерного товариства у розмірі, який затверджений його статутом.	404	401
	Укладення з депозитарієм цінних паперів договору про обслуговування емісії акцій або з реєстратором іменних цінних паперів договору про ведення реєстру власників іменних цінних паперів (прийняття рахунку на оплату).	443	685
	Оплата з поточного рахунку послуг депозитарію (реєстратора іменних цінних паперів).	685	311

Повернення внесків засновникам (учасникам) у випадку, коли створення товариства не відбулося.	404	10, 11, 12, 14, 20, 22, 28, 30,31
Відображення емісійного доходу, який виникає від перевищення ціни реалізації (первинного розміщення) акцій над їх номінальною вартістю.	404	421
<i>Формування статутного капіталу товариств з обмеженою відповідальністю</i>		
Відображення величини статутного капіталу ТОВ після його державної реєстрації.	46	401
Надходження внесків від засновників у покриття своїх зобов'язань із формування статутного капіталу у вигляді грошових коштів та інших активів.	Рахунки активів	46
Відображення суми перевищення справедливої вартості основних засобів, нематеріальних та інших активів над вартістю внеску до статутного капіталу товариства, зафіксовану статutom.	Рахунки відповідних активів	422
Відображення суми податкового кредиту з ПДВ при отриманні від засновників основних засобів, нематеріальних активів, запасів тощо.	641	46
Відображення витрат засновників зі створення ТОВ і формування його статутного капіталу	422, 443	685
Оплата засновникам витрат, пов'язаних зі створенням ТОВ.	685	311

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

- ✓ номенклатури робочих бухгалтерських рахунків, а також побудови аналітичних рахунків з обліку статутного капіталу;
- ✓ порядку збільшення та зменшення статутного капіталу;
- ✓ підходів до оцінки негрошових внесків до статутного капіталу;
- ✓ форм первинних документів стосовно підтвердження інформації про формування та рух статутного капіталу
- ✓ форм внутрішньої звітності щодо операцій зі статутним капіталом.

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. При цьому формування статутного капіталу відображається відповідними записами (табл. 7.6).

Таблиця 7.6 – 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

Чинне законодавство не містить будь-яких обмежень щодо розміру статутного капіталу приватного підприємства. 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.

7.3 Вибір системи оподаткування підприємства: обліковий аспект.

Важливим для новоствореного підприємства є питання, що обрати – загальну систему оподаткування чи єдиний податок? Вибір варто зупинити на тому, що вигідніше підприємству з економічної точки зору. Тобто те, що дозволить заробляти більше й при цьому нести менше ризиків (податкових, адміністративних і комерційних). Проте існує аксіома: універсального підходу для кожної конкретної ситуації немає (при чому, за багатьма позиціями надто очевидних плюсів або мінусів у тієї чи іншої системи немає). Далі наведено головні особливості спрощеної системи оподаткування (ЄП) порівняно із загальною системою. Так, порівнюючи спрощену із загальною системою, можна виділити для неї набір ознак – позитивних і негативних.

До позитивних ознак спрощеної системи відносяться:

1. *Простота податкового обліку.* Особливістю спрощеної системи

оподаткування є те, що податковий облік у разі її застосування простіший. Для підприємств це виявляється передусім у тому, що на єдиному податку (ЄП):

- не ведуть податкового обліку витрат, адже база обкладання 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. Своєю чергою 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 напряму 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. Наразі такий ліміт становить 1 млн грн на рік (п. 181.1 ПКУ).

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 відносяться:

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 стверджувати, 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 у 2016 році. Для цього необхідно подати заяву про вибір квартального 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 % вартості реалізованих товарів (послуг).

Перед вибором системи оподаткування потрібно порівняти за однакових умов суму податку, сплачуваного на спрощенці, і суму податків на загальній системі. 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 ЄП йому слід платити незалежно від результатів діяльності (прибуток або збиток). Отже, щодо вибору системи оподаткування все суто індивідуально.

Контрольні запитання

1. Що являє собою державна реєстрація юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців?
2. Назвіть актуальні зміни в порядку реєстрації підприємств в Україні.
3. Назвіть критерії вибору між заснуванням ПП і ТОВ.
4. Охарактеризуйте акціонерне товариство як форму ведення бізнесу. Назвіть типи акціонерних товариств.
5. Поясніть алгоритм створення акціонерного товариства шляхом заснування.
6. Охарактеризуйте порядок державної реєстрації ПрАТ та ПАТ.
7. Назвіть основні критерії формування статутного капіталу в акціонерних товариствах і товариствах з обмеженою відповідальністю.
8. Наведіть алгоритм дій у ході організації обліку власного капіталу.
9. Окресліть переваги й недоліки спрощеної системи оподаткування.

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

Тема 8. Порядок та передумови реорганізації підприємства

8.1 Поняття «реорганізації підприємства» як одного із напрямків реструктуризації згідно з чинним законодавством.

8.2 Порядок та передумови об'єднання підприємств.

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

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

8.5 Поглинання: поняття в Україні та за кордоном, особливості, причини здійснення та методи захисту.

Основні терміни та поняття: реорганізація підприємства, об'єднання підприємницької діяльності, злиття, приєднання, поглинання.

8.1 Поняття «реорганізації підприємства» як одного із напрямків реструктуризації згідно з чинним законодавством.

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. 8.1):

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

Проведення заходів із *реструктуризації управління* передбачає проведення змін в організаційній та в управлінській сфері підприємства для підвищення його конкурентоспроможності на ринку.

Необхідність проведення заходів із 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, потрібно покривати за рахунок внутрішніх фінансових джерел.



Рисунок 8.1 – Форми реструктуризації та основні заходи при їх реалізації

Реструктуризація пасивів підприємства передбачає зміну структури та розміру власного й 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 щодо поліпшення 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 раціоналізація виробничих процесів, зниження загального обсягу прямих витрат, підвищення якості та конкурентоспроможності готової продукції. Така

реструктуризація виробництва супроводжується змінами не лише у структурі, а й у 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 з 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 правонаступниками. Рішення щодо реорганізації підприємств слід розглядати також у контексті стратегічного менеджменту.

Згідно з п. 98.1 статті 98 Податкового кодексу реорганізація платника податків – це фактично зміна його правового статусу, що передбачає будь-яку з таких дій або їх поєднання:

- ✓ *зміну організаційно-правового статусу господарських товариств;*
- ✓ *злиття платників податків, а саме передачу майна платника до статутних фондів інших платників, внаслідок чого відбувається ліквідація платника податків, який зливається з іншими;*

- ✓ *поділ платника податків на декілька осіб, а саме поділ його майна між статутними фондами новоутворених юридичних осіб та/або фізичними особами, внаслідок чого відбувається ліквідація юридичного статусу платника податків, який поділяється;*

- ✓ *виділення з платника податків інших платників, а саме передачу частини майна платника, що реорганізується, до статутних фондів інших платників податків в обмін на їх корпоративні права, внаслідок чого не відбувається ліквідації платника податків, що реорганізується;*

- ✓ *реєстрацію фізичної особи як суб'єкта господарювання без скасування її попередньої реєстрації як іншого суб'єкта господарювання або з таким скасуванням.*

- ✓ *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 подрібнення підприємства;
 - реорганізація без змін розмірів підприємства (перетворення)
- (рис. 8.2).



Рисунок 8.2 – Напрямки реорганізації та їх види

У разі проведення реорганізації підприємства треба враховувати низку 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.

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 правонаступників 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 низку питань (рис. 8.3).

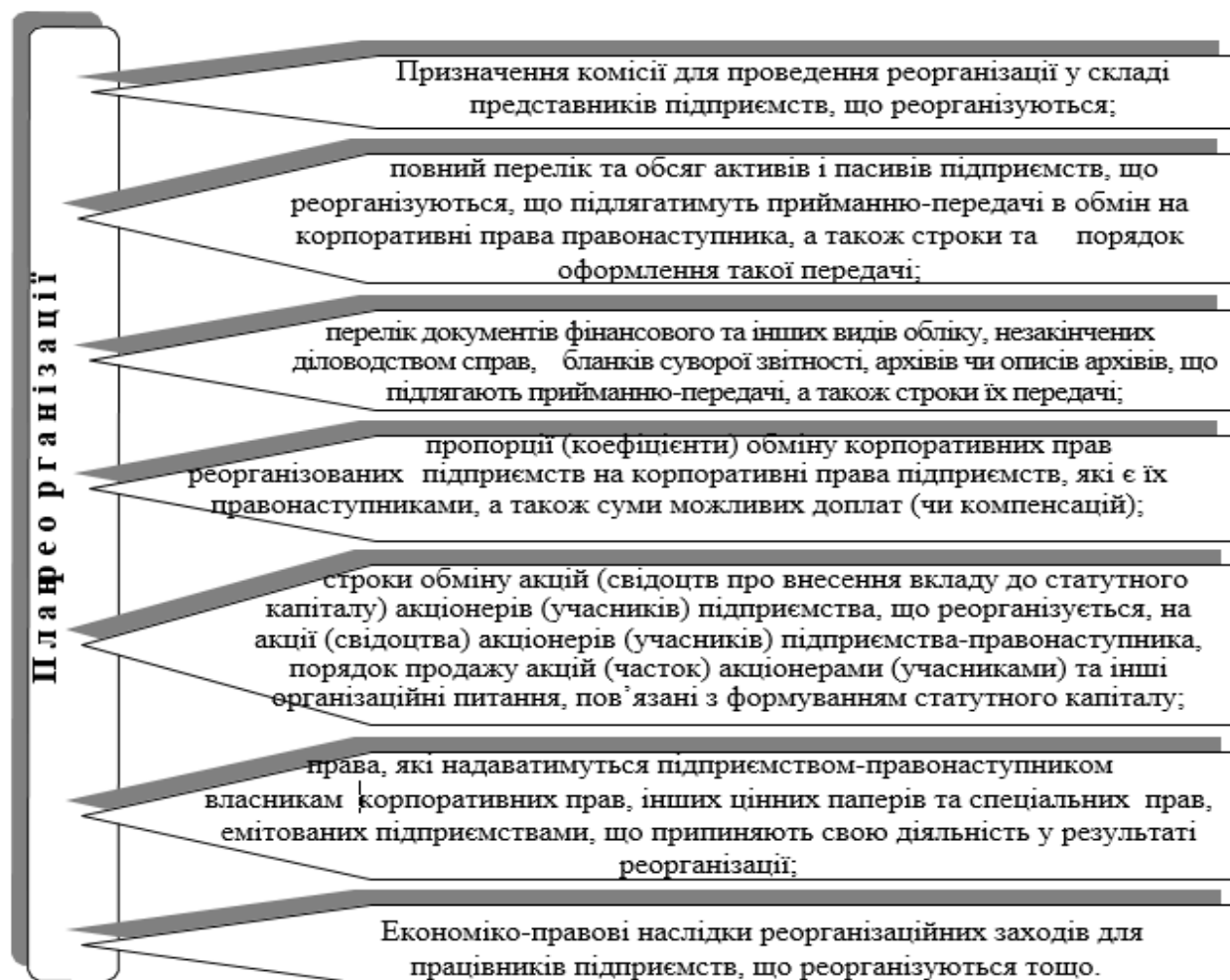


Рисунок 8.3 – Питання, що повинні бути описані у плані реорганізації

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 чинників;

✓ *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).

Окрім того, оцінці повинні підлягати не лише вартість підприємства в цілому, а й окремі об'єкти оцінки, зокрема: активи підприємства, боргові зобов'язання та майновий комплекс.

Відносно зміни організаційно-правової форми підприємства, що стає правонаступником у 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.

8.2 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. 8.4).

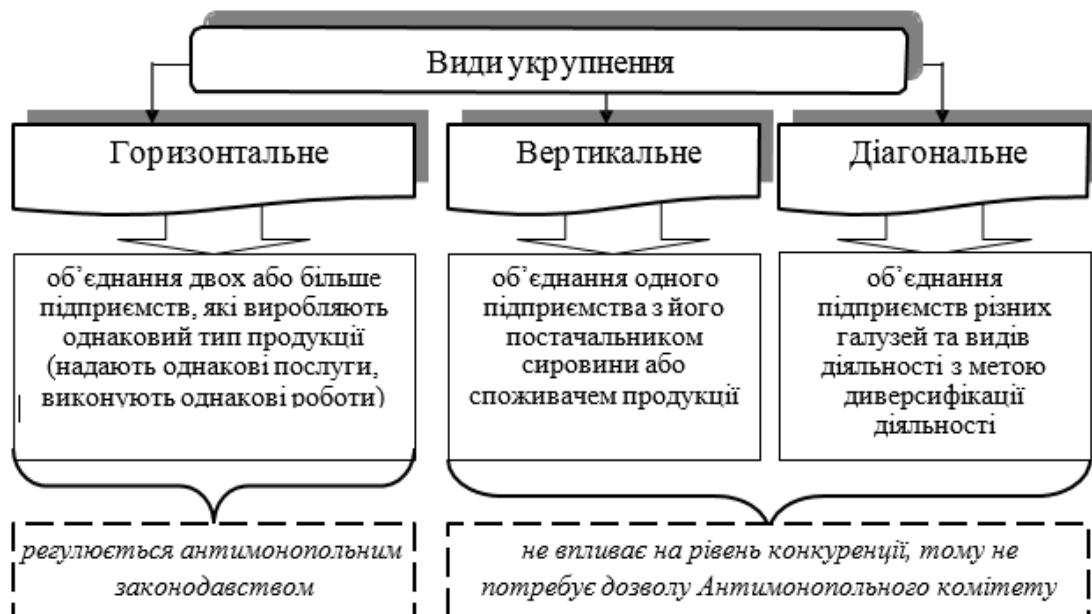


Рисунок 8.4 – Види укрупнень підприємств та передумови їх утворення

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

- ✓ досягнення ефекту синергізму. Синергізм – це явище, внаслідок якого загальний результат процесу перевищує суму окремих ефектів, що входять до цього результату. Якщо реорганізація спрямована на отримання ефекту синергізму, вартість підприємства після реорганізації буде перевищувати сумарну вартість окремих підприємств, що мала місце до реорганізації. Ефект синергізму зумовлюється: економією на витратах, що мають місце при збільшенні масштабів виробництва; економією фінансових ресурсів; збільшенням частки на ринку;
- ✓ прагнення заволодіти ліцензіями, патентами, ноу-хау, які належать іншому підприємству;
- ✓ отримання надійного постачальника факторів виробництва (сировини, комплектуючих, енергоресурсів тощо);
- ✓ зменшення ступеня ризику при виході на нові ринки збуту та їх розширенні;
- ✓ зменшення кількості конкурентів. Придбання аналогічних підприємств галузі дає змогу підприємству розширити межі своєї діяльності та зменшити вплив конкуренції;
- ✓ зменшення податкових платежів. Прибуткове підприємство може придбати інше, збиткове, підприємство з цілями зменшення прибутку, що підлягає оподаткуванню;
- ✓ придбання активів за ціною, яка нижче їх справедливої вартості;
- ✓ диверсифікація активів та діяльності з метою зменшення ризиків та підвищення потенціалу прибуткової діяльності підприємства;
- ✓ попередження захоплення підприємства крупними корпоративними «хижаками» та збереження контролю над підприємством;
- ✓ особисті мотиви вищої ланки керівництва, чий авторитет та престиж підвищується зі збільшенням розмірів підприємства, яким вони керують.

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. 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.

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

Відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку під злиттям розуміють об'єднання підприємств шляхом створення нової

юридичної особи або приєднанням 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 зі 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 консолідуються. Особливості проведення процедури злиття подані на рис. 8.5. Як бачимо, злиття передбачає об'єднання не лише двох підприємств одночасно, а й більше. При цьому обов'язково утворюється нове підприємство.

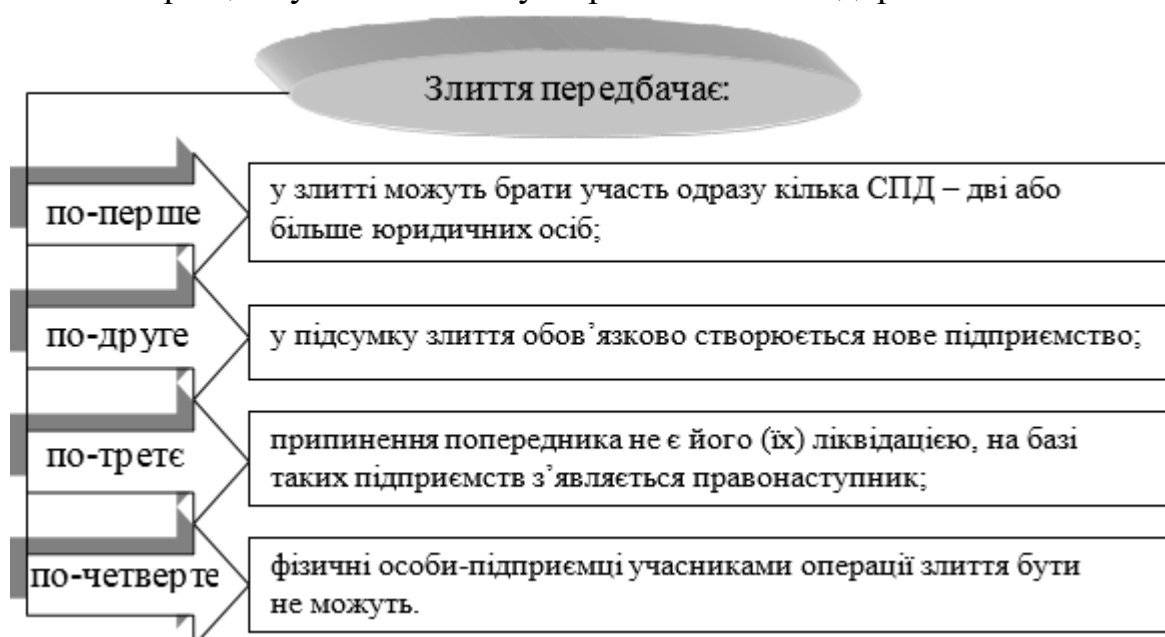


Рисунок 8.5 – Особливості злиття

Акцент 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. 8.6).

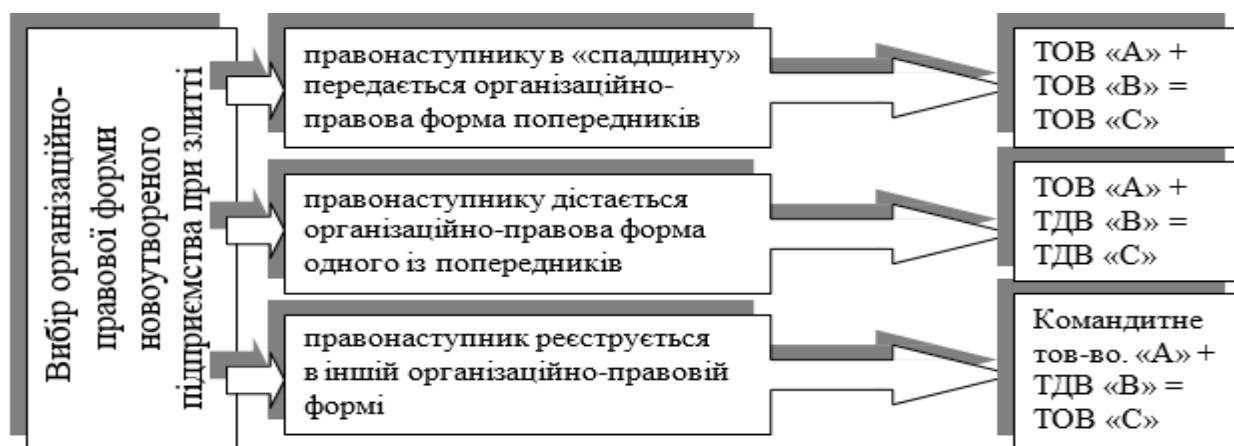


Рисунок 8.6 – Вибір організаційно-правової форми підприємства при злитті

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 учасників процесу злиття подано на рисунку 8.7.

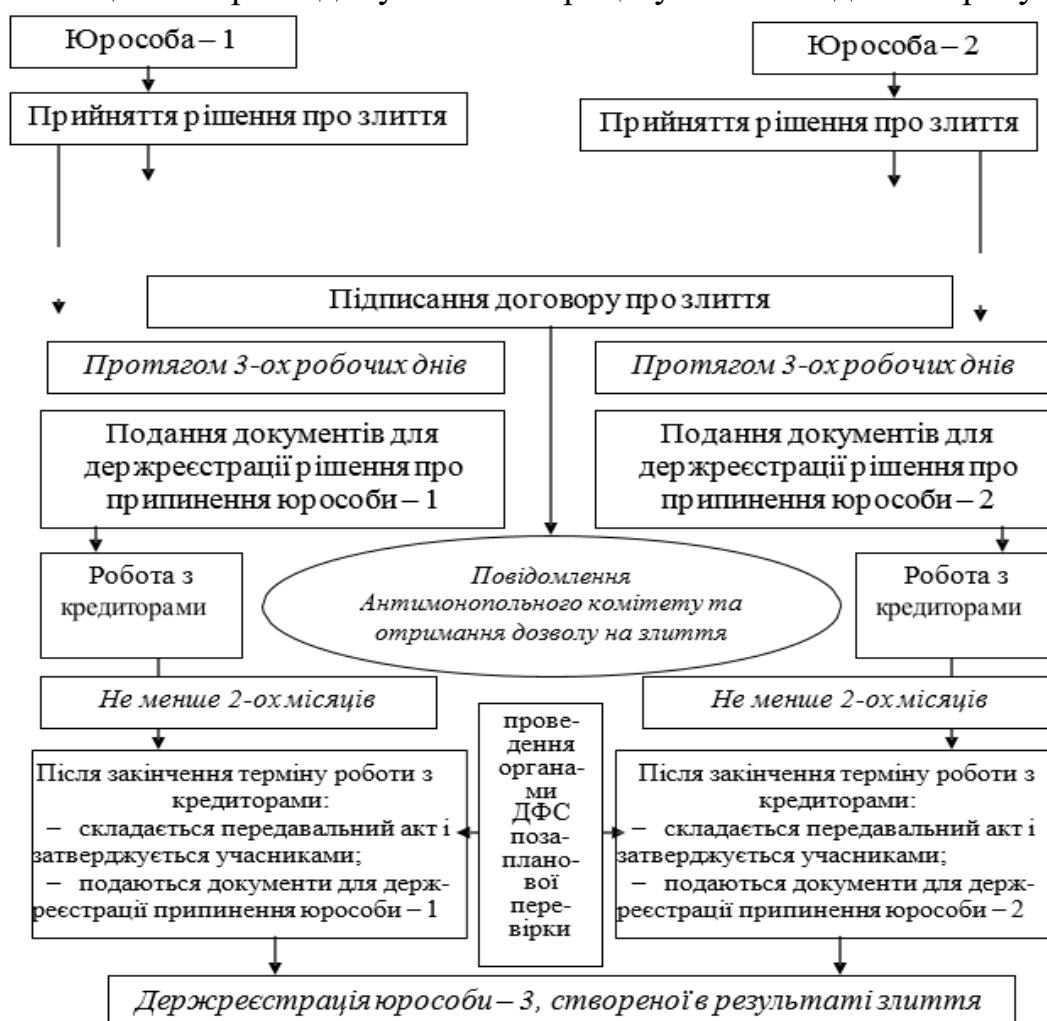


Рисунок 8.7 – Алгоритм дій юридичних осіб при злитті

Отже, 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.

Коли домовленості досягнуті, всі учасники злиття повинні зареєструвати своє рішення про припинення діяльності у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців. Для цього засновники (або уповноважені ними особи) подають до державного реєстратора оригінал або нотаріально завірнену 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.

Після прийняття документів державний реєстратор повинен опублікувати оголошення в 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 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 посилатися на відсутність письмового повідомлення про реорганізацію від підприємства, що ліквідується, оскільки відповідно до чинного 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» (протягом 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 в додатку 3) 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. При проведенні реорганізації шляхом злиття слід пам'ятати і про необхідність повідомлення Антимонопольному комітету України чи адміністративній колегії Антимонопольного комітету України про свої наміри. Це зумовлено тим, що згідно із Законом 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.

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 в ньому інформації про правонаступництво щодо усіх зобов'язань юридичної особи, що припиняється, стосовно усіх його кредиторів і боржників, включаючи і зобов'язання, які оспорується сторонами (стаття 107 ЦКУ). Тоді як до змісту передавального акта 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);
- ✓ оригінал або нотаріально завірнену копію передавального акта;
- ✓ 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 потрібно 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.

8.4 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 і зобов'язань до іншого підприємства (правонаступника). Таким чином, головна різниця між злиттям та приєднанням полягає в тому, що у випадку злиття підприємств усі 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. 8.8.



Рисунок 8.8 – Особливості приєднання

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), в *комунальній власності* (оскільки їх реорганізацією займаються виключно органи місцевого самоврядування).

Як і при злитті, потрібно 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. 8.9).

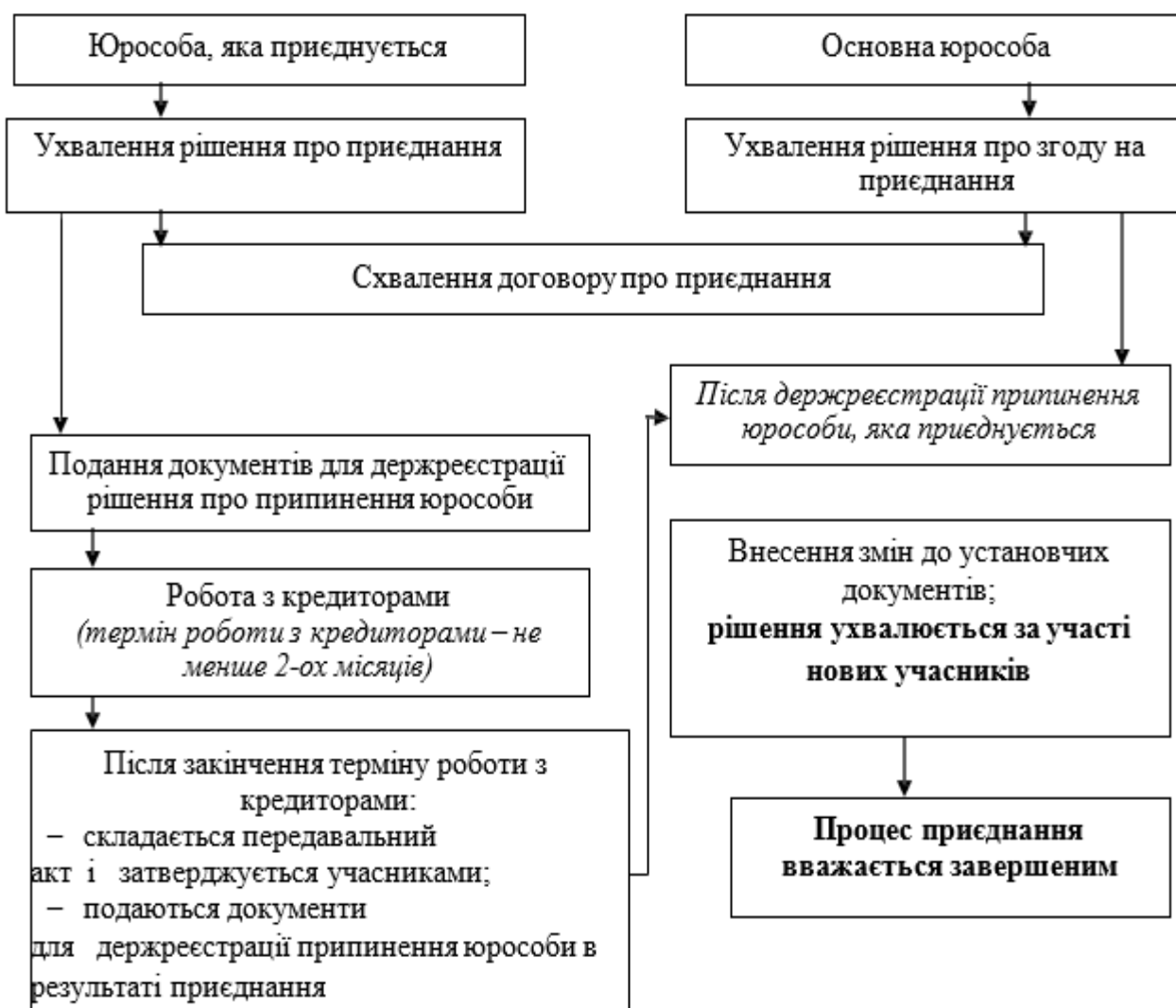


Рисунок 8.9 – Алгоритм дій юридичних осіб при приєднанні

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»), 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 припиняє свою діяльність, так і у основного підприємства.

Схваленню договору про приєднання передує 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» 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) такі документи:

- ✓ заповнену реєстраційну картку на проведення державної реєстрації змін до установчих документів юридичної особи (форма № 3);
- ✓ 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);

✓ документ, що підтверджує внесення реєстраційного збору за проведення державної реєстрації змін до установчих документів.

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.

8.5 Поглинання: поняття, особливості, причини здійснення.

Певних цілей 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 у 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 всі угоди поглинання можна розділити на дві великі групи: дружні та 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 відшукують 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 такі:

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

Проте 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 облигацій. 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 із 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. 8.10). Звичайно, їх дотримання ще не гарантує стовідсоткову гарантію успіху, але шанси на своєчасне й більш чи менш успішне завершення інтеграції значно підвищуються.

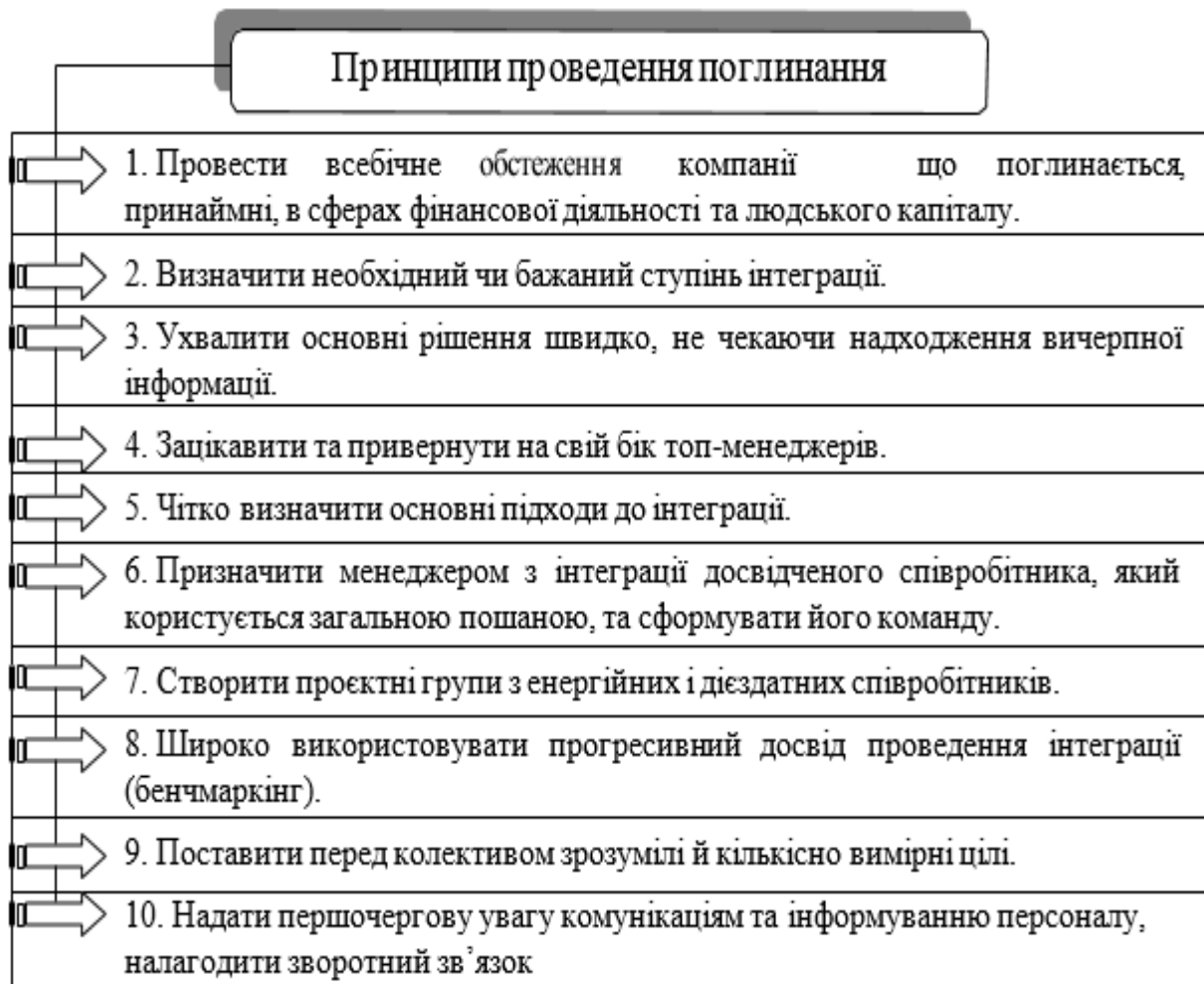


Рисунок 8.10 – Принципи проведення поглинання

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). Уточнимо, що «рейдерство» слід відрізнити від поширеного на заході грінмейлу (форма легального корпоративного шантажу). Останній, як правило, використовується дрібними акціонерами з метою продажу своїх акцій «мажоритарію» за спекулятивною ціною. Мета рейдера – заволодіти цілою компанією. Зазвичай вважається, що атака рейдерів може загрожувати лише великим підприємствам чи компаніям, проте є рейдери, метою яких є магазини, автозаправки та ін., захопивши які вони відразу шукають покупця. Абсолютна більшість поглинань формально базується на помилках акціонерів або менеджменті підприємства при управлінні останнім. При правильному розрахунку захоплення підприємства обходиться дешевше, ніж законна купівля його акцій. Інколи корпоративний конфлікт, звичайний господарський чи трудовий спір є 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 із 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 уповноважуючих доручень. Останні уповноважують «поглинача» представляти інтереси акціонерів на загальних зборах із 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 представлені на рис. 8.11.



Рисунок 8.11 – 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.

Контрольні запитання

1. Розкрийте сутність поняття «реорганізація підприємства».
2. Назвіть способи реорганізації.
3. Які передумови укрупнення підприємств?
4. У чому полягає сутність процедури злиття?
5. Якими способами формуються пропорції обліку старих часток на нові при злитті?
6. Яким чином захищаються інтереси кредиторів при злитті?
7. Перерахуйте особливості процесу реорганізації шляхом приєднання.
8. Який порядок внесення змін до установчих документів основного підприємства при приєднанні?
9. Назвіть особливості поглинання в Україні та відмінності із зарубіжним досвідом.
10. Які причини здійснення поглинання? Які методи захисту від нього?

Тема 9. Порядок та передумови подрібнення підприємств

9.1 Порядок та передумови подрібнення підприємств.

9.2 Поділ: поняття, порядок створення комісії з перетворення, відносини з контролюючими органами, документальне оформлення.

9.3 Виділ: поняття, створення ліквідаційної комісії, інвентаризація та оцінка майна, порядок розрахунків з кредиторами.

Основні терміни та поняття: подрібнення підприємства, поділ, виділ, перетворення підприємства.

9.1 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:

1. Існування на підприємствах поряд з прибутковими секторами діяльності значної кількості збиткових виробництв. Метою подрібнення в цьому разі є виділення підрозділів, які санаційно спроможні для проведення їх фінансового оздоровлення. Структурні ж підрозділи, які не підлягають санації, залишаються в організаційній структурі підприємства, яке з часом оголошується банкрутом.

2. Високий рівень диверсифікації сфер діяльності на підприємстві (різних ділянок виробництв) та прояви до них інтересу кількома інвесторами. Тому в результаті подрібнення кожен з інвесторів може вкласти кошти в ту сферу, яка його найбільше приваблює, не обтяжуючи себе при цьому непрофільними виробничими структурами.

3. Проведення передприватизаційної підготовки державних підприємств із метою підвищення їх інвестиційної привабливості.

4. Рішення антимонопольних органів, якщо підприємства зловживають своїм монопольним становищем на ринку (тобто може бути прийнято рішення

про примусовий поділ монопольного утворення).

5. Створення інтегрованих корпоративних структур (концернів, холдингів) у результаті виокремлення з материнської компанії дочірніх підприємств.

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 таких 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 %).

9.2 Поділ: поняття, порядок створення комісії з перетворення, документальне оформлення.

Поділом вважається спосіб реорганізації, при якому 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 представлені на рис. 9.1.

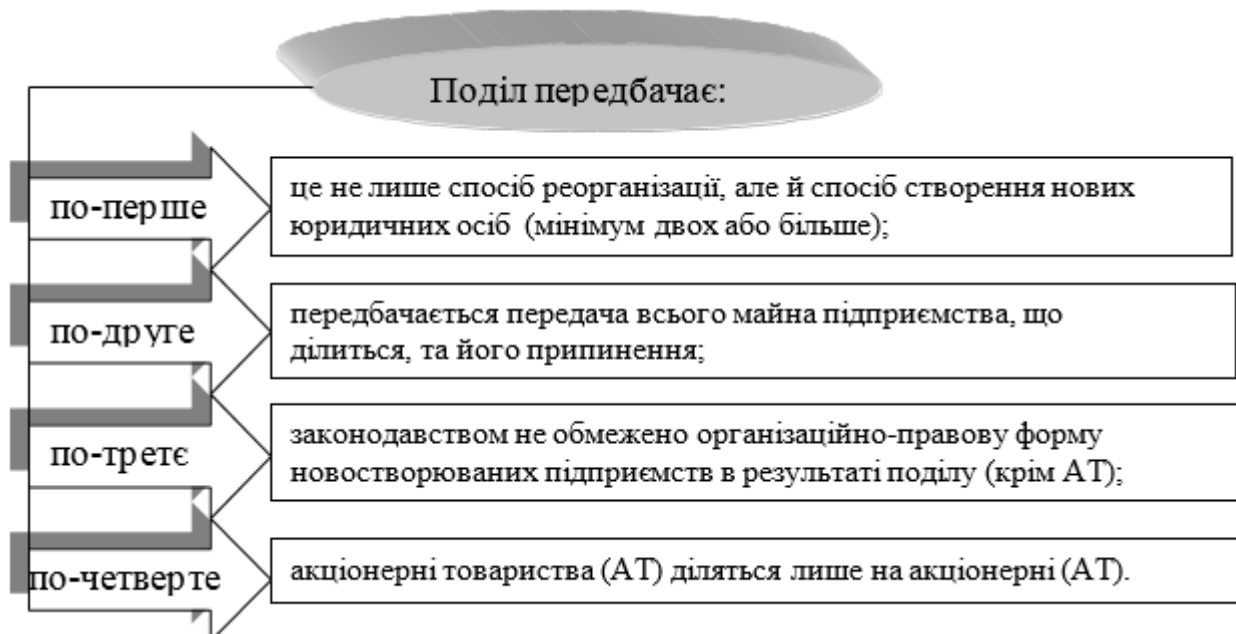


Рисунок 9.1 – Особливості поділу

При поділі підприємства всі 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»).

Процедура поділу підприємства проводиться за нижче наведеним алгоритмом (див. рис. 9.2). Порядок прийняття рішення про поділ для акціонерних товариств передбачений статтею 33 Закону України «Про акціонерні товариства»; для товариств з обмеженою відповідальністю – статтею 59 Закону України «Про господарські товариства»; для товариств із додатковою відповідальністю – статтею 65 цього ж закону.



Рисунок 9.2 – Алгоритм дій юридичних осіб при поділі

Таке рішення про реорганізацію шляхом поділу повинно бути затверджене протоколом, до якого включають інформацію про:

- спосіб реорганізації шляхом поділу;
- 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, статтею 81 Закону України «Про акціонерні товариства» передбачається наявність плану поділу, в 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.

Окрім 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) такі документи:

- ✓ заповнену реєстраційну картку на проведення державної реєстрації юридичної особи (за формою № 2);

- ✓ примірник оригіналу (або нотаріально завірнену 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 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;
- ✓ 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);
- ✓ 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.

9.3 Виділ: поняття, створення ліквідаційної комісії, інвентаризація та оцінка майна, порядок розрахунків з кредиторами.

Згідно з 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 подано на рис. 9.3.

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. 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.



Рисунок 9.3 – Особливості виділу

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 форми дочірнього підприємства, у результаті чого організується 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) всі 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 реорганізується.

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, зображені на рис. 9.4.

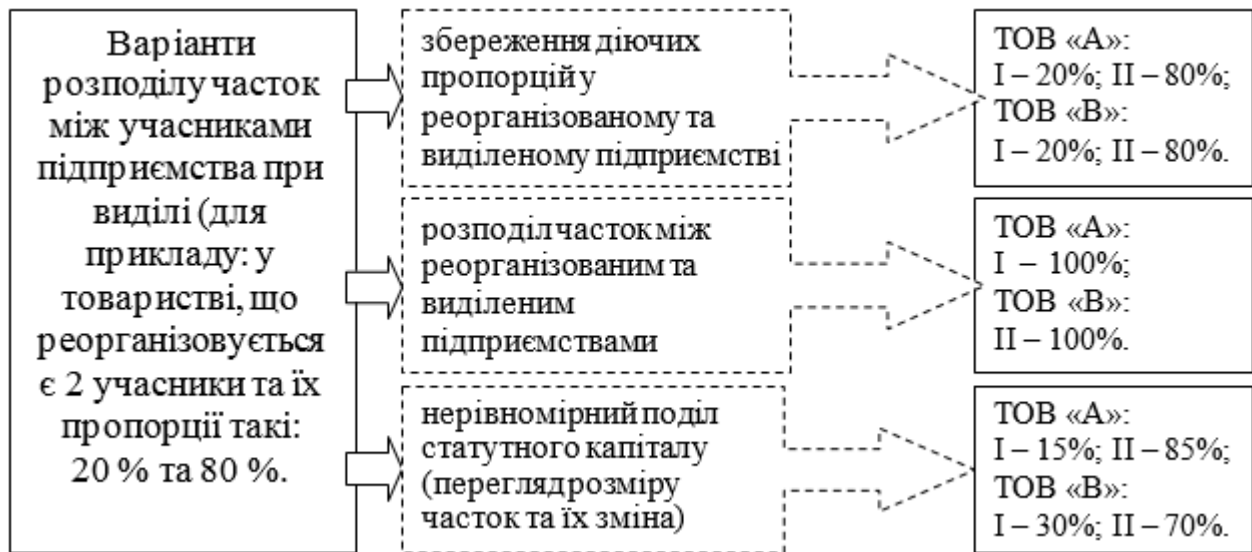


Рисунок 9.4 – Варіанти розподілу корпоративних прав при реорганізації шляхом виділу

Отже, 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 в 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. 9.5).

Проводячи процедуру реорганізації шляхом виділу підприємство, що реорганізовується, продовжує свою діяльність зі змінами в 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.

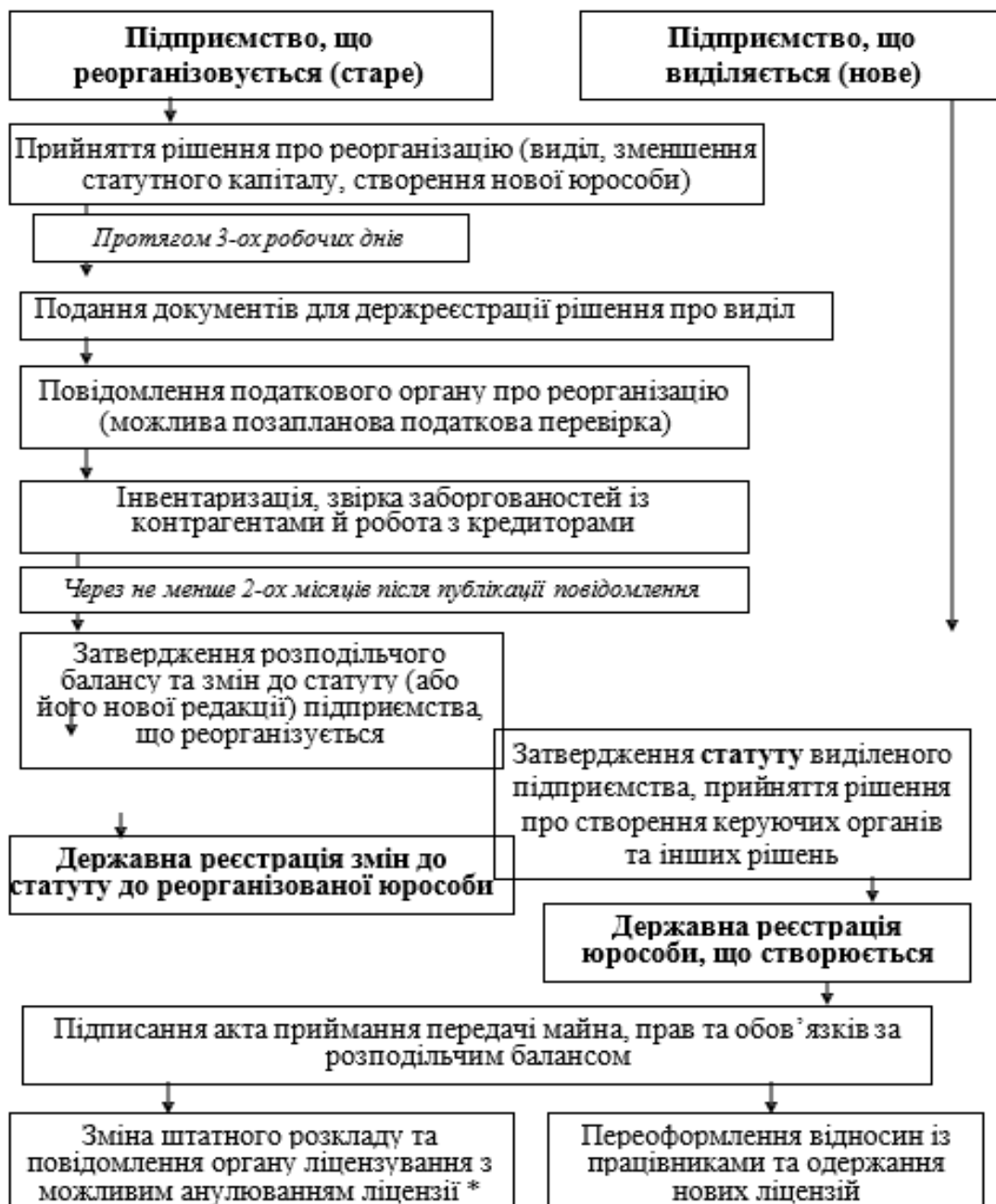


Рисунок 9.5 – Алгоритм дій юридичних осіб при виділі

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 такі документи:

- ✓ заповнену реєстраційну картку на проведення державної реєстрації юридичної особи;
- ✓ примірник оригіналу (або нотаріально завірену 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-юридичних осіб, що надає можливість установити фізичних осіб – власників істотної участі цих юридичних осіб;
- ✓ примірник оригіналу (або нотаріально завірену копію) розподільчого балансу.

Якщо у результаті виділу передбачається скорочення штату працівників, то відповідно до 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.

Контрольні запитання

1. Опишіть порядок та передумови подрібнення підприємств.
2. Що являє собою поділ підприємства.
3. Поясніть, у чому полягає сутність реорганізації шляхом виділу.
4. Який порядок створення ліквідаційної комісії та які її повноваження?
5. Опишіть методику проведення інвентаризації та оцінки майна при виділі. Охарактеризуйте порядок розрахунків із кредиторами при цьому.

Тема 10. Порядок та передумови перетворення підприємств

10.1 Перетворення підприємств: поняття, порядок прийняття рішення про перетворення, призупинення обігу акцій, реєстрація правонаступника.

10.2 Бухгалтерський облік на підприємствах при їх реорганізації.

Основні терміни та поняття: подрібнення підприємства, виділ, перетворення підприємства.

10.1 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. Крім того, основними причинами потреби у зміні організаційної форми підприємства є: зміни податкового законодавства, потреби в 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. 10.1. Найпоширенішими прикладами перетворення підприємств є такі:

✓ товариство з обмеженою відповідальністю реорганізується в акціонерне товариство і навпаки;

✓ приватне підприємство реорганізується в товариство з обмеженою відповідальністю.

Варто наголосити, що акціонерне товариство може перетворюватися лише на інше господарське товариство або виробничий кооператив (ст. 87 Закону України «Про акціонерні товариства»). 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. 10.1 подано орієнтований алгоритм процесу перетворення приватного акціонерного товариства на товариство з обмеженою відповідальністю.



Рисунок 10.1 – Особливості перетворення

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.

До плану перетворення зазвичай додають пояснення, в 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).



Рисунок 10.2 – Алгоритм процесу перетворення ПрАТ на ТОВ

ПрАТ після прийняття рішення про перетворення проводить роботу із кредиторами (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 менше від 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 кредиторами 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 в 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.

Наступним етапом є звернення до державного реєстратора та реєстрація нової юридичної особи, створеної внаслідок перетворення. Варто замітити, 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 завірнену копію передавального акта (підписаний головою комісії з реорганізації та затверджений рішенням загальних зборів учасників юридичної особи, що перетворюється).

✓ Довідку 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.

10.2 Бухгалтерський облік на 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 в системі обліку.

Формуючи обліково-аналітичну інформацію під час реорганізації підприємства, варто пам'ятати основні принципи (рис. 10.3).

Принципи:	
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 новоствореної 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 фінансової звітності.

Рисунок 10.3 – Принципи формування обліково-аналітичної інформації у процесі реорганізації підприємства

Правонаступництво у частині виконання всіх майнових прав та обов'язків, у т. ч. і з питань ведення бухгалтерського та податкового обліку у підприємств, що проходять процедуру укрупнення, можна схематично зобразити таким чином (рис. 10.4).

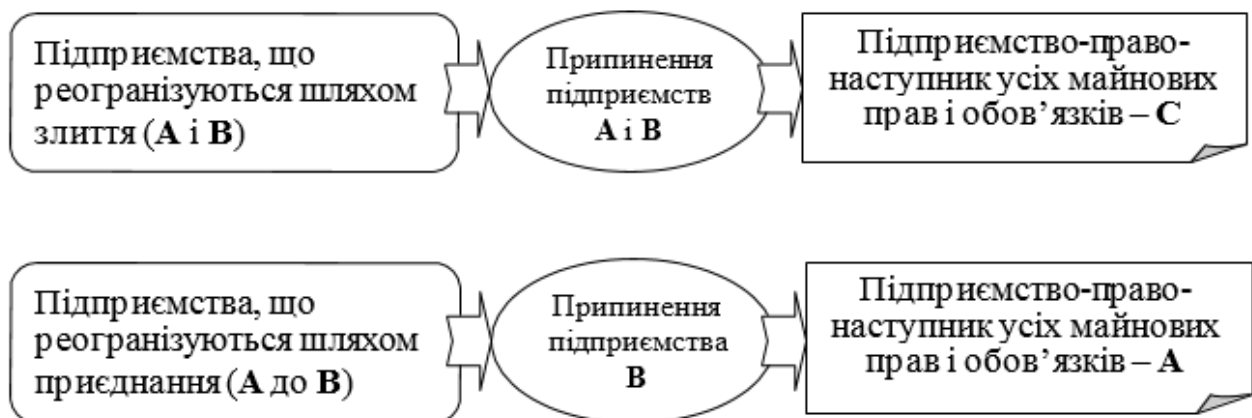


Рисунок 10.4 – Правонаступництво під час укрупнення підприємств у частині виконання всіх майнових прав та обов'язків, їх обліку

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 в довільній формі, проте повинен відповідати певним вимогам (див. рис. 10.5).

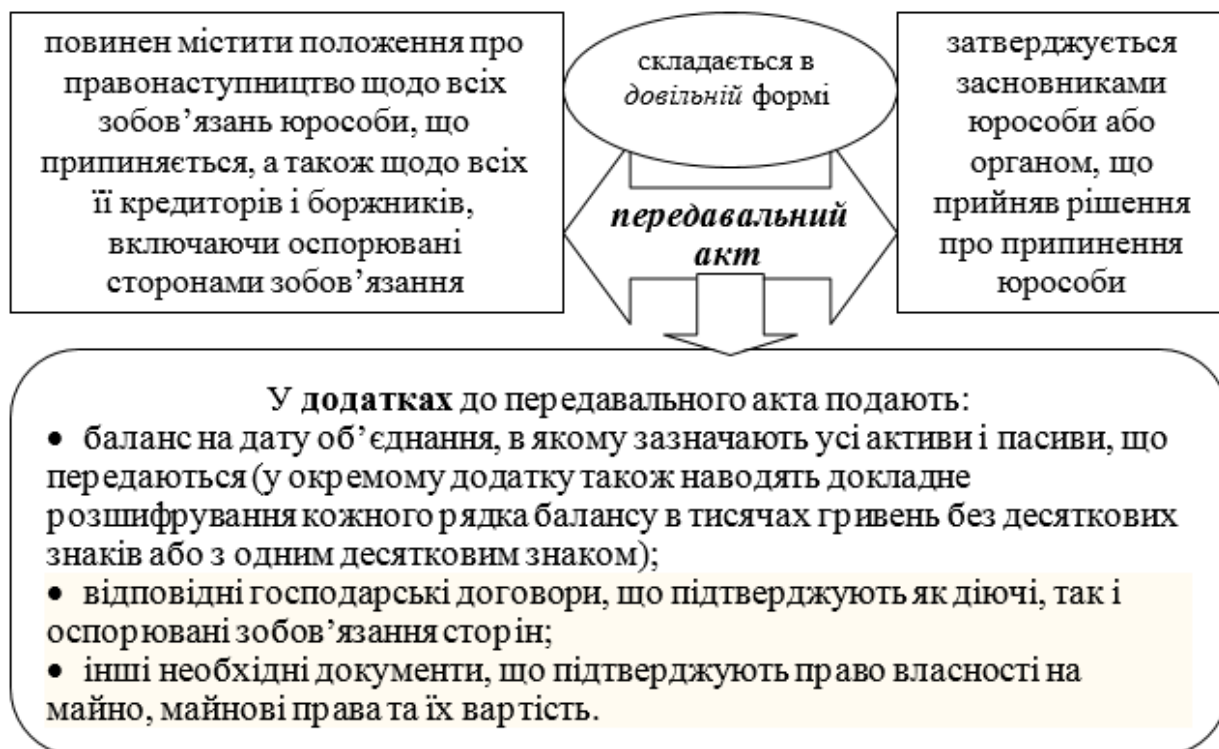


Рисунок 10.5 – Вимоги до оформлення передавального акта ліквідованих внаслідок укрупнення підприємств

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 заборгованості 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 змінюється 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 відобразатимуть господарські операції зі злиття чи приєднання. При цьому розмір частки у статутному капіталі при злитті підприємств і об'єднанні їх статутних капіталів повинен, якщо інше не обумовлене рішенням власників корпоративних прав, формуватися з урахуванням розміру джерел власних засобів (чистих активів), що передаються.

Із 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 всіх статей балансу, які зазначені в 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 в 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 рахунок 67 «Розрахунки з учасниками»). При веденні обліку автоматизованим способом та використанні спеціальних бухгалтерських програм підприємствами може застосовуватися так званий проміжний рахунок «00», який не передбачений чинним сьогодні Планом рахунків.

Передачу активів та пасивів здійснюють, як правило, складаючи такі бухгалтерські проведення:

- юридична особа, що передає активи та пасиви, відображає ці операції за дебетом (або кредитом) субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» і кредитом рахунків обліку активів 1–3 класу Плану рахунків 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».

Після завершення виконання всіх операцій щодо передачі майна та зобов'язань кінцеві сальдо за усіма рахунками бухгалтерського обліку правонаступника повинні дорівнювати нулю.

Що стосується податкового обліку в процесі укрупнення підприємств, то стаття 98 Податкового кодексу України регламентує порядок погашення всіх грошових зобов'язань або наявного податкового боргу в 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 виділяє окремо поняття приєднання. 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.

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 ПКУ.

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.

Окрім того, у цьому ж листі відмічено, що 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.

Лист ДФС України від 08.10.2015 р. № 21364/6/99-99-19-02-02-15 стосується податкового обліку підприємства у разі реорганізації та врахування у податковому обліку збитків та права зменшення фінансового результату до оподаткування на суму неврахованих витрат компанією, що ліквідується. У ньому йдеться про те, 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»*.

Однак у відповідних нормах розділу III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу в редакції, чинній з 01.01.2015 р., не передбачаються положення, що надають право здійснювати врахування при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємством, яке приєднало іншого збиткового платника податку, його податкових збитків. Окрім того, на думку ДФСУ, викладену в Листі № 6140/6/15-3415-19 від 06.04.2012 р., *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.

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.

Щодо податкового відображення в обліку ПДВ підприємствами, що припиняються, та їх правонаступниками, то слід пам'ятати, що при проведенні процедури злиття або приєднання підприємств об'єкт оподаткування таким податком не виникає, бо такі операції не підпадають під термін «поставка товарів». Згідно з нормами статті 196.1.7. ПКУ реорганізація є операцією, що не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Окрім того, ДФС у листі від 04.12.2015 р. №26060/6/99-99-19-03-02-15 роз'яснює, що при реорганізації платника ПДВ шляхом приєднання його до іншого платника податку на додану вартість:

✓ *платник, що реорганізується, підлягає виключенню з Реєстру платників ПДВ на дату оформлення передавального акта;*

✓ *у платника, що реорганізується, не відбувається нарахування ПДВ та коригування податкового кредиту;*

✓ *сума від'ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду, яка обліковується в декларації з ПДВ вартість особи, що реорганізується шляхом приєднання, до податкової звітності новоутвореної особи, не переноситься;*

✓ *сума надміру сплачених грошових зобов'язань або невідшкодованих податків та зборів платника податків, у частині, що перевищує суму грошових зобов'язань або податкового боргу з інших податків, перераховується в розпорядження правонаступників такого платника податків пропорційно його частці в майні, що розподіляється, згідно з розподільним балансом або передаточним актом.*

Якщо мова йде про подрібнення підприємств, то основним бухгалтерським документом, що підтверджує процес розподілу майна, є розподільчий баланс. Варто відмітити, що найбільш складною процедурою при складанні розподільчого балансу 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 в новоутвореній особі й надалі будуть виникати (наприклад, за комунальними платежами, податками тощо).

На рис. 10.6 представлено основні етапи та порядок формування розподільчого балансу.

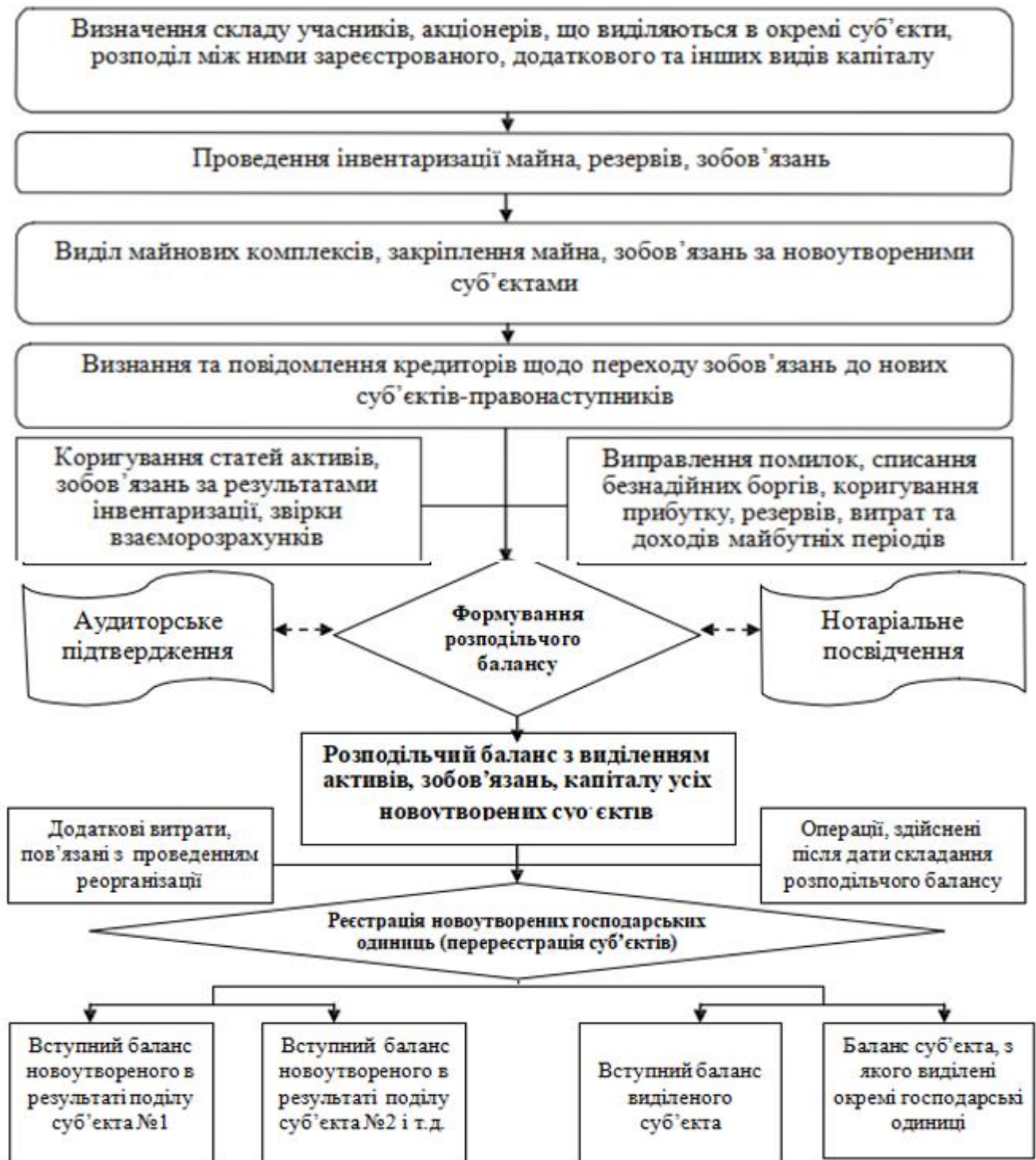
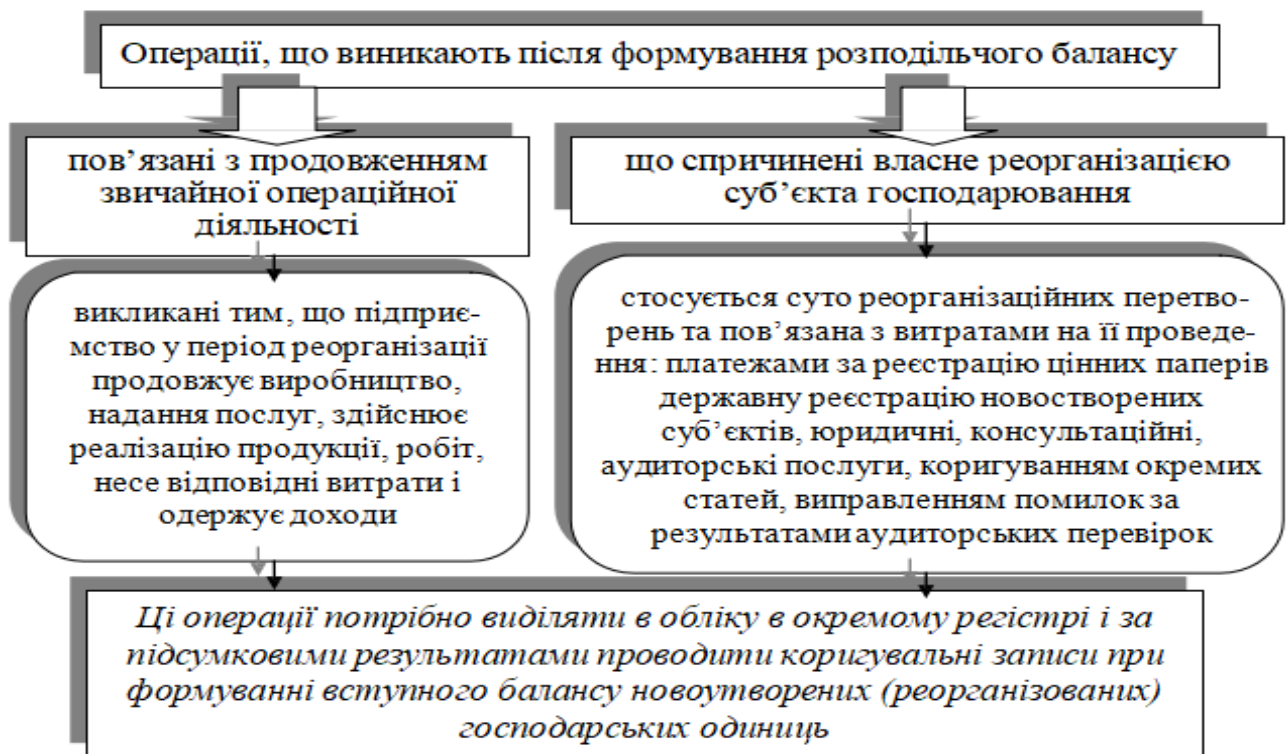


Рисунок 10.6 – Порядок формування розподільчого балансу

Після дати формування розподільчого балансу (але до моменту реєстрації / перереєстрації новостворених суб'єктів) виникають певні операції, що повинні бути внесені до системи обліку та враховані при формуванні вступних балансів новоутворених суб'єктів (рис. 10.7).



Ці операції потрібно виділяти в обліку в окремому регістрі і за підсумковими результатами проводити коригувальні записи при формуванні вступного балансу новоутворених (реорганізованих) господарських одиниць

Рисунок 10.7 – Відображення подій в обліку після формування розподільчого балансу

При здійсненні реорганізаційних перетворень, що пов'язані зі зміною організаційно-правового статусу чи форми власності суб'єкта, вихідним документом із 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.

При зміні організаційно-правового статусу господарських товариств обов'язковою умовою є викуп акцій (часток) у акціонерів (учасників), які не бажають брати участь у новоутвореній в процесі реорганізації структурі. Для відображення в обліку викуплених акцій доцільно використовувати рахунок 45 «Вилучений капітал».

Записи на вказаному 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 (зареєстрований) статутний капітал (рахунок 40) мінус неоплачений та вилучений капітал (відповідно рахунки 46 та 45).

Варто відмітити, що відповідно до п. 200¹.8 статті 200¹ Податкового кодексу України після анулювання реєстрації платника податку на додану вартість залишок невикористаних коштів на його рахунку в 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 з нормами 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).

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 із ПДВ. А тому у правонаступника відсутні підстави для складання розрахунку коригування до податкової накладної, складеної особою, що анулювалась у результаті реорганізації, при отриманні авансів, та, відповідно, для коригування податкових зобов'язань із 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 у 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 у 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.

Стосовно визначення частки використання товарів / послуг, необоротних

активів в оподатковуваних операціях у цьому ж листі ДФС зазначається таке. *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, що 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.*

Так, новостворені платники податку проводять розрахунок частки використання товарів / послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях на підставі розрахунку, визначеного за фактичними даними обсягів із 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, прийнятий Податковий кодекс України усунув існуючі раніше прогалини у 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.

Контрольні запитання

1. Розкрийте сутність перетворення, перелічіть його особливості.
2. Опишіть процедуру перетворення підприємств.
3. Поясніть порядок прийняття рішення про перетворення підприємств як вид реорганізації.
4. Наведіть алгоритм процесу перетворення ПрАТ на ТОВ.
5. Назвіть передумови призупинення обігу акцій.
6. Охарактеризуйте порядок державної реєстрації правонаступника при перетворенні підприємства.
7. Охарактеризуйте порядок здійснення бухгалтерського обліку на підприємствах при їх реорганізації.
8. Перелічіть основні принципи формування обліково-аналітичної інформації.

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОБЛІК ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ПРИ ЙОГО ЛІКВІДАЦІЇ

Тема 11. Порядок припинення підприємства та особливості обліку при цьому

11.1 Порядок добровільного припинення підприємства та особливості обліку при цьому.

11.2 Порядок примусової ліквідації підприємницької діяльності.

11.3 Призупинення діяльності філії або її ліквідація.

11.4 Умови та порядок припинення діяльності фізичної особи-підприємця.

11.5 Формування облікової та податкової звітності на стадії ліквідації підприємницької діяльності.

Основні терміни та поняття: припинення діяльності підприємства, добровільне припинення підприємницької діяльності, примусове припинення підприємницької діяльності, припинення діяльності фізичної особи-підприємця, ведення обліку при припиненні діяльності.

11.1 Порядок добровільного припинення підприємства та особливості обліку при цьому.

Однозначне поняття припинення діяльності суб'єкта господарювання відсутнє в законодавстві України. Проте в доктринальному розумінні під припиненням слід вважати юридичні умови, за яких суб'єкти господарювання втрачають право провадити господарську діяльність, а отже, втрачають підприємницьку правосуб'єктність із 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»*.

Стаття 59 ГКУ прописує, що *«припинення суб'єкта господарювання здійснюється відповідно до закону»*.

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»*.

Отже, діючим законодавством закріплюється дві форми припинення юридичної особи: реорганізація та ліквідація (при чому вона проводиться у добровільному або примусовому порядку).

Основні положення щодо наслідків припинення та ліквідації суб'єктів підприємницької діяльності містяться в 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 такі:

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 із повною відповідальністю. Командитне товариство своєю чергою ліквідується у разі вибуття всіх вкладників. Окрім того, відповідно до 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». Своєю чергою 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 в 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) із 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-XII.
7. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003 р. № 755-IV.
8. Закон України «Про захист економічної конкуренції» від 11.01.2001 р. № 2210-III.
9. Закон України «Про охорону праці» від 14.10.1992 р. № 2694-XII.
10. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III.
11. Національні стандарти оцінки.
12. Порядок обліку платників податків і зборів, затверджений Наказом МФУ № 1588 від 09.12.2011 р.
13. 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.
14. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р., зареєстровано в Міністерстві юстиції України 30.10.2014 р. за № 1365/26142.
15. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валютах, затверджена Постановою Правління НБУ від 12.11.2003 р. № 492.

Варто детально розглянути процедуру ліквідації. Залежно 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. 11.1).

Таблиця 11.1 – Особливості прийняття рішення про ліквідацію та належне 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 такий вигляд (рис. 11.1).

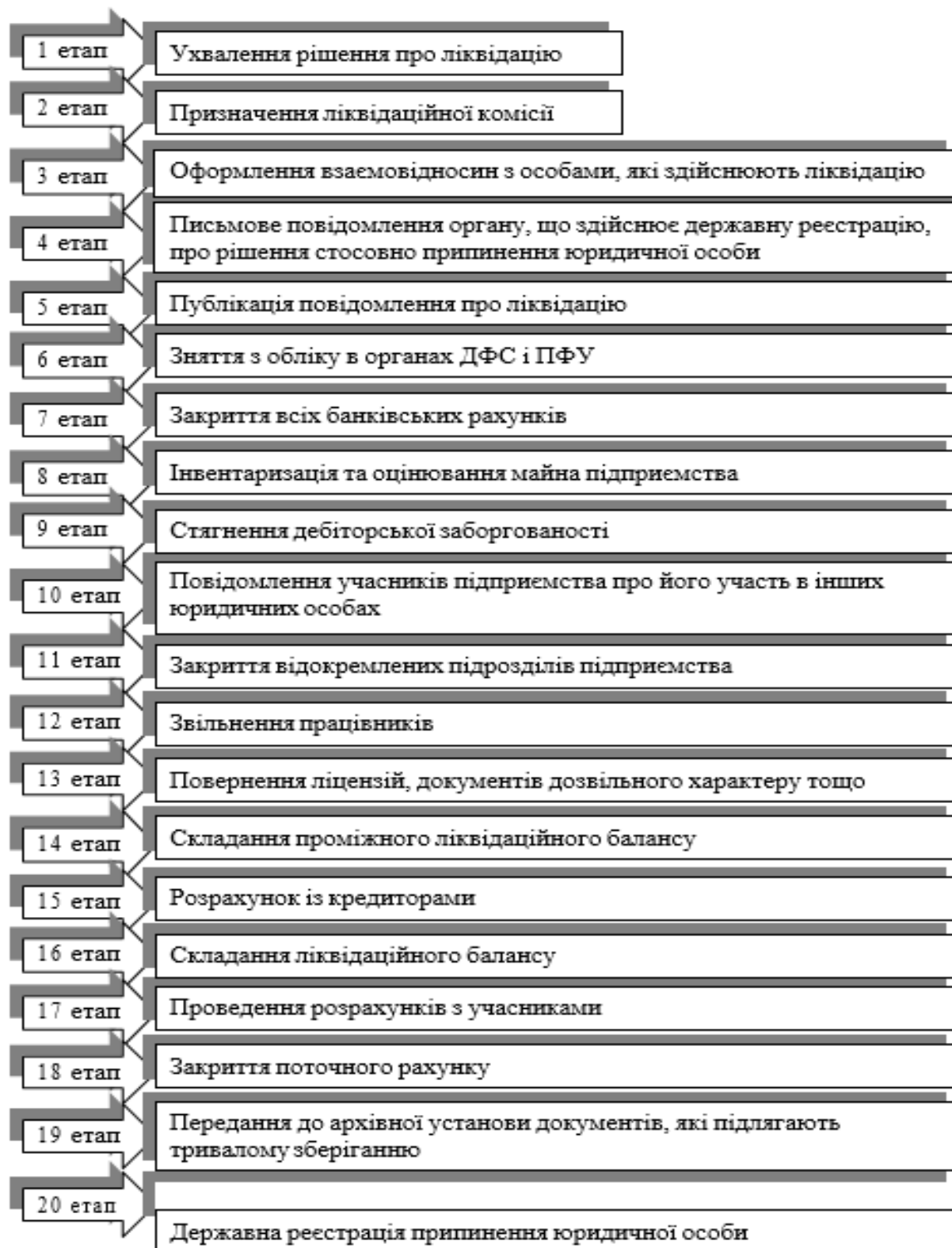


Рисунок 11.1 – Порядок ліквідації підприємства

Ліквідаційна процедура розпочинається із прийняття рішення про ліквідацію. Визначаючи сутність поняття ліквідаційної процедури, варто зупинитися на декількох ключових моментах. По-перше, ліквідація є крайнім заходом списання наявної у підприємства заборгованості в бухгалтерській звітності.

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. Таку інформацію може надати облікова система.

По-друге, припинення суб'єкта господарювання має зумовлювати обов'язкове припинення підприємницької діяльності. 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 та 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»).

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, до складу 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 варіанта 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 із 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).

11.2 Порядок примусової ліквідації підприємницької діяльності та особливості обліку при цьому.

Примусове припинення господарської діяльності відбувається 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 варто виділити такі:

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»*. 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 потрібно звернути увагу, що визнавати установчі документи недійсними можна лише тоді, коли усунути їх невідповідність законодавству без ліквідації самого підприємства неможливо.

Щодо провадження підприємством діяльності, що суперечить установчим документам або такої, що заборонена законом, такі обставини є підставою для припинення юридичної особи за рішенням суду (відповідно до ч. 4 статті 19 Закону України «Про господарські товариства»). 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 уже двічі допускалися однакові порушення законодавства і були вчинені 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 у статуті підприємства певного виду діяльності не означає, що вона буде суперечити установчим документам. Такі висновки є неправильними, адже юридична особа (за певними винятками) відповідно до статті 91 ЦКУ володіє загальною правоздатністю і має право займатися будь-якою діяльністю, не забороненою законом.

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.

Ще однією поширеною причиною для ліквідації підприємства є невідповідність мінімального розміру статутного капіталу юридичної особи вимогам закону. Ця вимога стосується насамперед 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 з вимогами Закону України «Про господарські товариства» для акціонерних товариств, а й потрібно враховувати вимоги спеціального для нього закону «Про страхування».

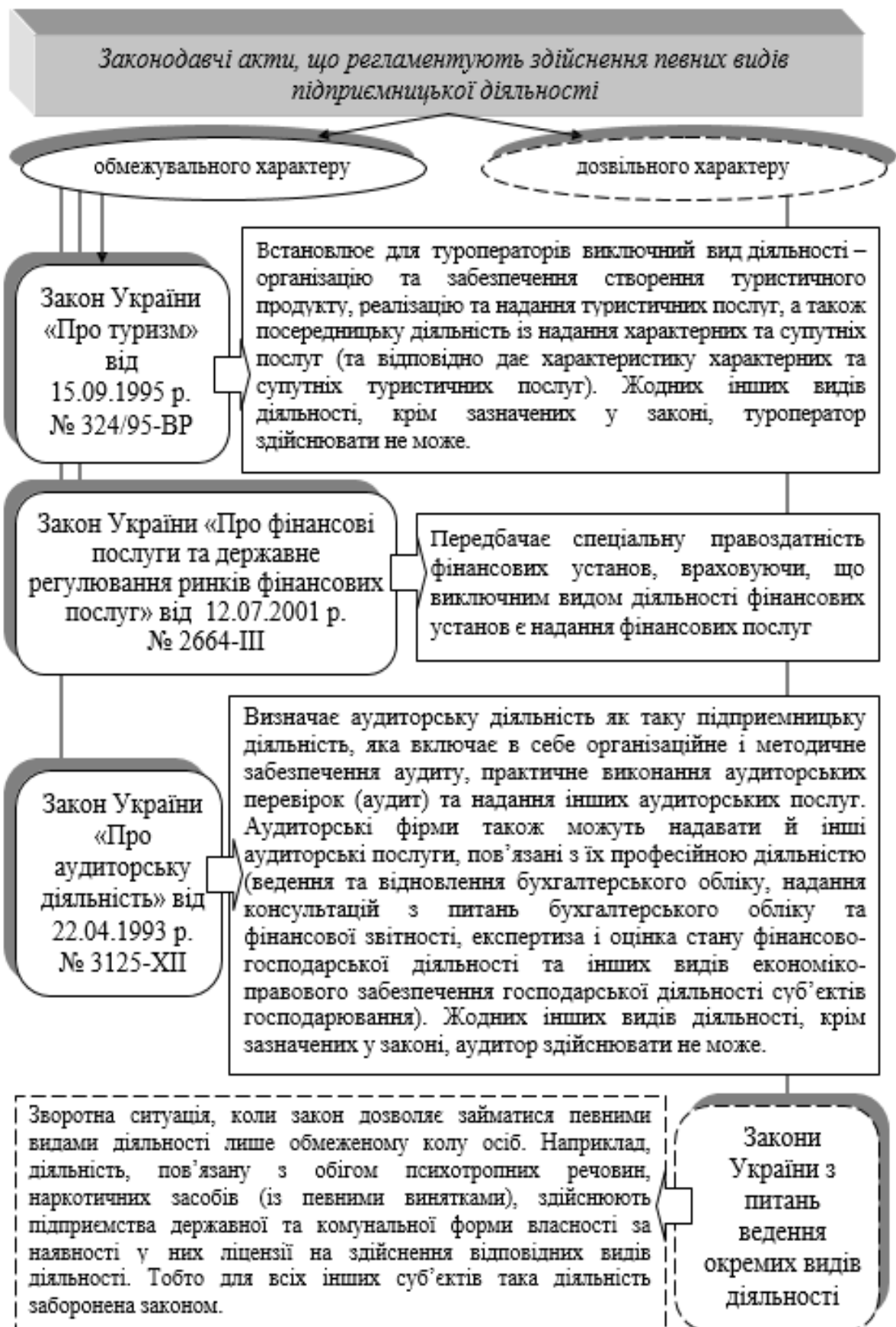


Рисунок 11.2 – Обмеження у здійсненні певних видів підприємницької діяльності

Даний закон встановлює значно 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.

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 із 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 своєчасну 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 формою № 6-підтвердження, а й у разі отримання реєстратором від податкового органу повідомлення за формою № 18-ОПП про відсутність суб'єкта господарювання за юридичною адресою.

Існують і додаткові підстави для обов'язкової ліквідації окремих видів юридичних осіб, проте вони не зведені в єдиний перелік. Так, наприклад, ТОВ підлягає ліквідації в 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.

11.3 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, далі – ПКУ) 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 в бухгалтерському обліку для відображення господарських операцій між головним підприємством і філією, яка виділена на окремий баланс, використовується субрахунок 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки».

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 з 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 заборгованості 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. Облік зазначених операцій представлено в табл. 11.2.

Таблиця 11.2 – Облік операцій з передачі майна і коштів при ліквідації філії

№ з/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
* Вартість отриманих головним підприємством об'єктів ОЗ підлягає обліку у відповідній групі та амортизації згідно зі ст. 145 ПКУ. При цьому з метою 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).					

11.4 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.*

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.*

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.
- Із 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 заявничим принципом»), яким запроваджується істотне спрощення процедури закриття ФОП.
- Тепер для закриття ФОП достатньо подати до відділу реєстраційної служби за місцем зареєстрованого проживання (прописки) такі 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);
- оригінал паспорту громадянина України;
- довіреність (у випадку, якщо документи подає представник фізичної особи-підприємця).

Заповнити форму № 12 потрібно українською мовою, друкованими розбірливими літерами. Заповнена картка в одному примірнику підписується фізичною особою-підприємцем або його представником, якому необхідно попередньо видати нотаріально завірену довіреність із 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.

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 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.

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.

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.

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.

11.5 Формування облікової та податкової звітності на стадії ліквідації підприємницької діяльності.

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, в 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.

Щодо звітності, 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. До складу такої звітності входить баланс. Розрізняють різні види балансів на стадії ліквідації (характеристика яких подана на рис. 5.3).

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.

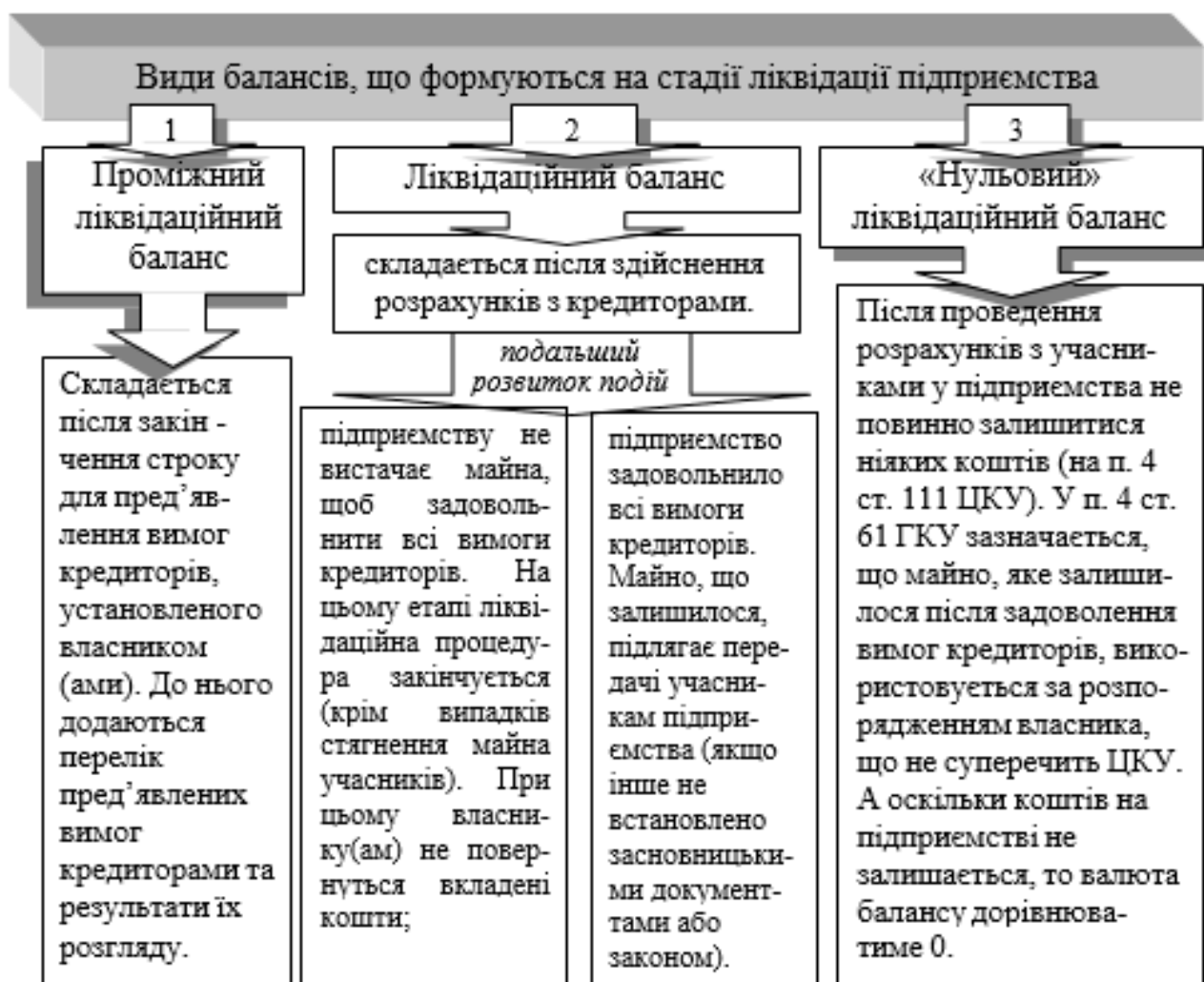


Рисунок 11.3 – Види балансів, що формуються на стадії ліквідації підприємства

У подальшому необхідно закрити всі банківські рахунки підприємства, залишивши один, який використовуватиметься для проведення розрахунків за операціями з ліквідації.

Після закінчення строку для висунення вимог кредиторами необхідно розпочинати розгляд фактично заявлених вимог (індивідуально кожен претензію 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).

Після цього ліквідаційна комісія складає проміжний ліквідаційний баланс, який містить відомості про склад майна підприємства і про реєстр вимог кредиторів.

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 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». Звітним періодом буде період із початку звітного року до дати прийняття рішення про ліквідацію. Всі операції, які будуть проведені після цієї дати, будуть відображатися в ліквідаційному балансі. Складанню ліквідаційного балансу передуює велика підготовча робота (рис. 11.4).

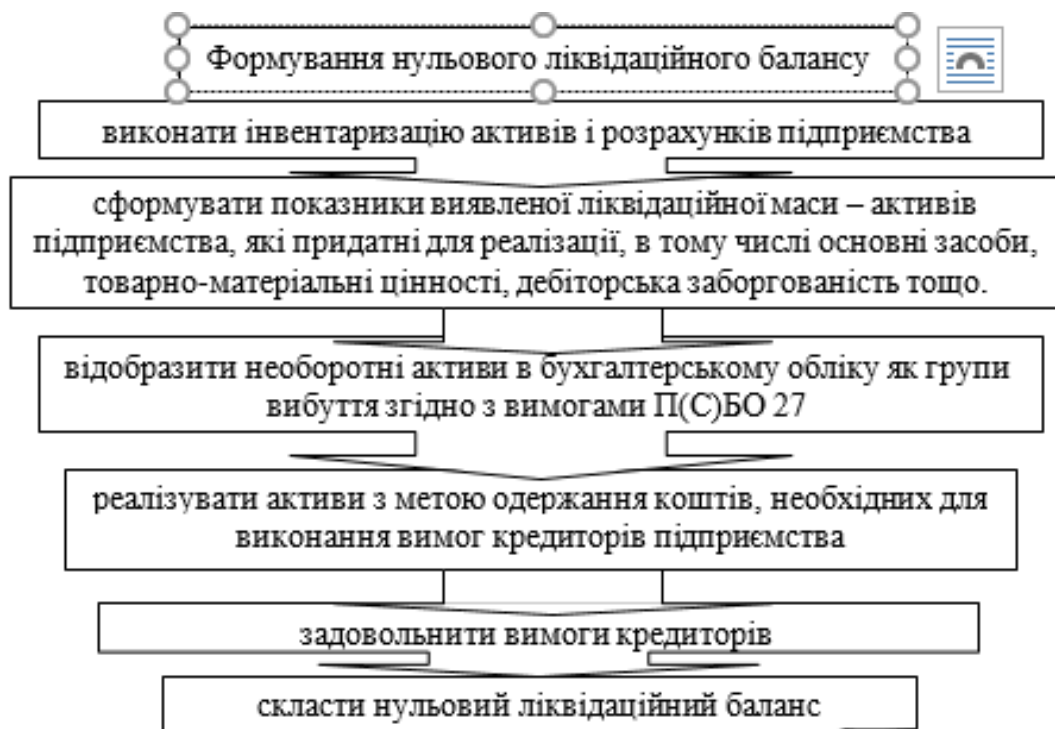


Рисунок 11.4 – Передумови формування нульового ліквідаційного балансу

До сформованого ліквідаційного балансу додають:

- ✓ інформацію про склад ліквідаційної маси (дані інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей та взаєморозрахунків);
- ✓ відомості про реалізацію об'єктів ліквідаційної маси з інформацією за відповідними договорами купівлі-продажу;
- ✓ копії договорів купівлі-продажу, накладних та актів прийому-передачі основних засобів і 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 відображені в бухгалтерському обліку в період між прийняттям рішення про ліквідацію та до дати формування ліквідаційного балансу.

У деяких випадках обов'язково потрібно провести незалежну оцінку із залученням професійного оцінювача (стаття 7 Закону про оцінку майна), 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, 22, 25, 26, 27, 28 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 заборгованість, 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, 947). Суми недостач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках (рахунок 07). 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 Кт 716.

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.

Окрім того, 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), 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 потрібно визнати інший дохід (субрахунок 742), 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 малоімовірним.

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.

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, розробляє процедуру погашення кредиторської заборгованості в порядку черговості задоволення вимог кредиторів (стаття 112 ЦКУ), у тому числі з оплати праці тощо. Всі ці операції відображають у бухгалтерському обліку за звичайним порядком.

Якщо після погашення всіх вимог кредиторів у підприємства ще залишається якесь 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.

Контрольні запитання

1. Який порядок добровільного припинення підприємства відповідно до чинного законодавства?
2. Окресліть права ліквідаційної комісії.
3. Окресліть обов'язки ліквідаційної комісії.
4. Розкрийте сутність призупинення діяльності філії.
5. Розкрийте сутність ліквідації діяльності філії.
6. Охарактеризуйте умови та порядок припинення діяльності фізичної особи-підприємця.
7. Розкрийте особливості ведення обліку на стадії ліквідації підприємницької діяльності.
8. Яким чином відбувається формування облікової та податкової звітності на стадії ліквідації підприємницької діяльності?

Змістовий модуль 6

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ, ЩО ВИЗНАНІ БАНКРУТОМ

Тема 12. Нормативно-правове регулювання та облік на підприємства, що визнані банкрутом

12.1 Поняття неплатоспроможності та банкрутства підприємства, шляхи запобігання їм.

12.2 Судові процедури, що застосовуються до неплатоспроможного боржника.

12.3 Поняття ліквідаційної процедури при визнанні підприємства банкрутом.

12.4 Порядок ведення обліку на підприємстві-банкруті та формування ліквідаційних балансів.

12.5 Аналітична оцінка ймовірності банкрутства підприємства.

Основні терміни та поняття: неплатоспроможність підприємства, банкрутство підприємства, розпорядження майном боржника, мирова угода, санація боржника, ліквідація банкрута, оцінка ймовірності банкрутства.

12.1 Поняття неплатоспроможності та банкрутства підприємства, шляхи запобігання їм.

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 низка резервів для відновлення цієї платоспроможності. До них можна віднести такі (рис. 12.1).



Рисунок 12.1 – Резерви відновлення платоспроможності підприємства

Отже, 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 в 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. Відтак 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, помірною зростання цін, ефективній рекламній політиці, інших заходах, 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 вважаються:

- факторинг – відступлення дебіторської заборгованості на користь факторингової компанії чи банку, тобто операція з відступленням першим кредитором прав вимоги боргу третьої особи іншому кредиторові (фактору) з попередньою або наступною компенсацією вартості боргу першому кредиторові;
- 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. 12.2).



Рисунок 12.2 – 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 заходи щодо запобігання банкрутству суб'єктів підприємництва (відповідно стаття 211 та стаття 5) (див. табл. 12.1).

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 державні підприємства.

Таблиця 12.1 – 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>

Окрім 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.

✓ 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 із розвиненою 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.

Незалежно від складу законодавчих актів із 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.

12.2 Судові процедури, що застосовуються до неплатоспроможного боржника.

Відповідно до чинного законодавства (ст. 212 ГКУ та ст.7 Закону України «Про банкрутство») до неплатоспроможного боржника застосовуються відповідні процедури (рис. 12.3).

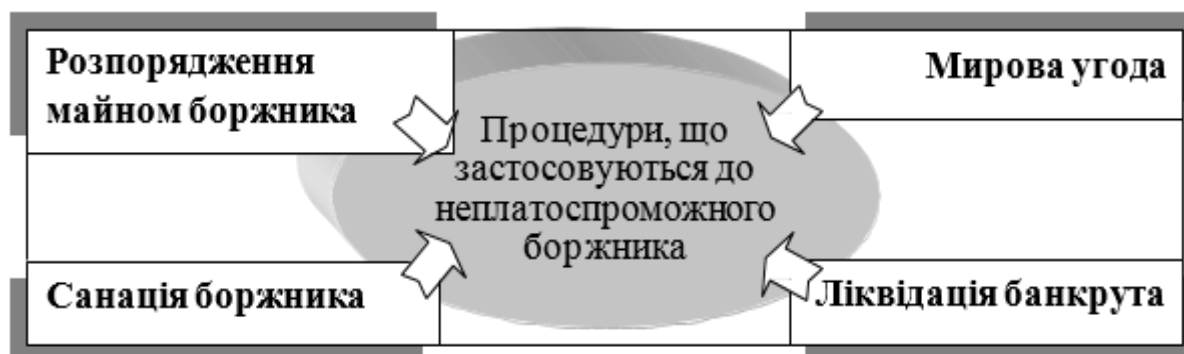


Рисунок 12.3 – Процедури, що можуть застосовуватися до неплатоспроможного боржника згідно чинного законодавства

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 представлено на рис. 12.4.

Основними завданнями процедури розпорядження майном боржника є:

- ✓ організація збереження наявного майна боржника, а також його ефективне 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 подальших оптимальних дій (чи проведення санації, чи проведення ліквідаційної процедури) для того, щоб частково або в повному обсязі задовольнити вимоги кредиторів.

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 всі покладені на нього обов’язки);

- ✓ комітет кредиторів (при прийнятті відповідного рішення на його засіданні);
- ✓ сам боржник (якщо він має докази про його можливість погасити вимоги кредиторів у строки, що не перевищують 175 календарних днів).

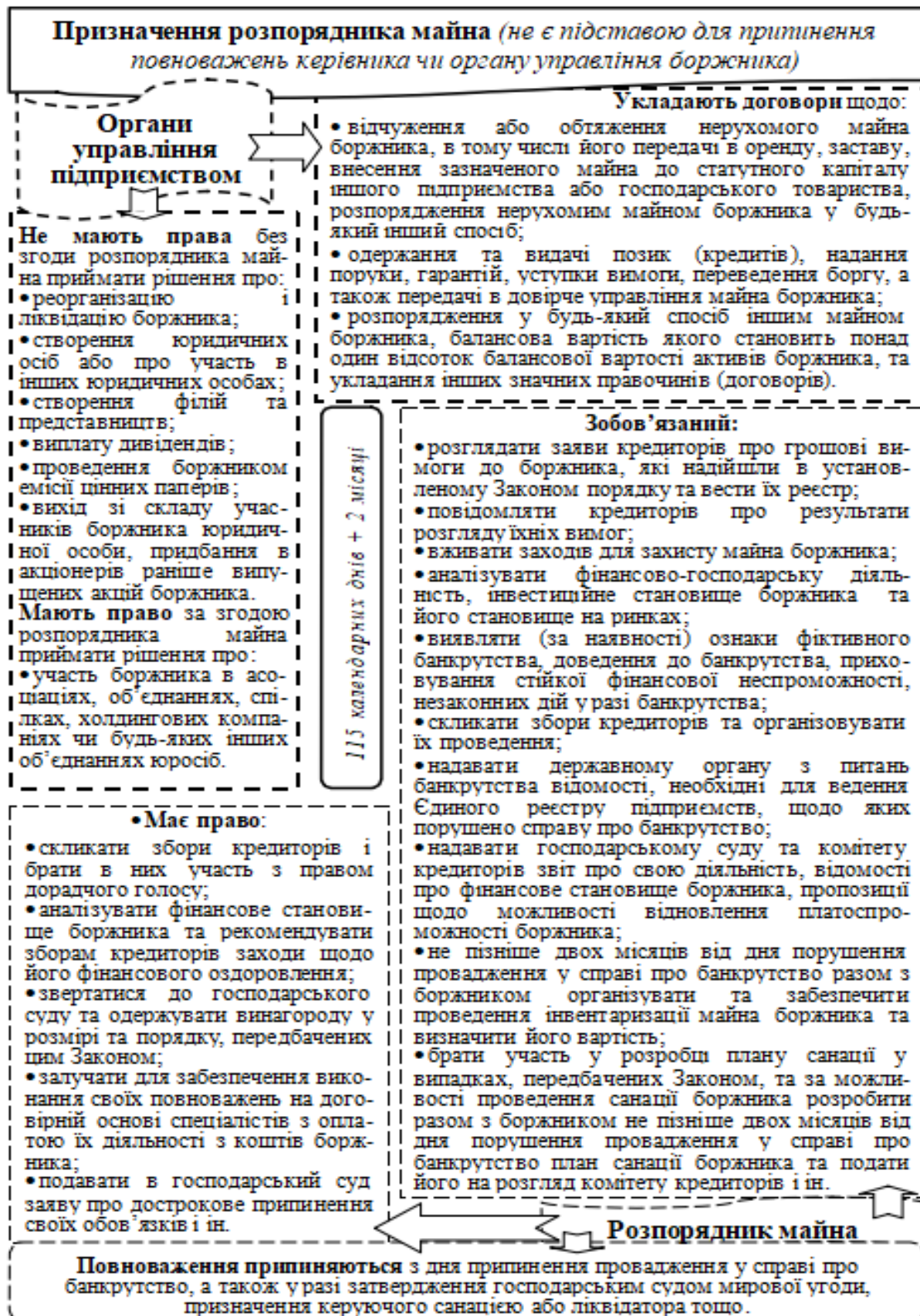


Рисунок 12.4 – Процедура розпорядження майном боржника

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. 12.5).

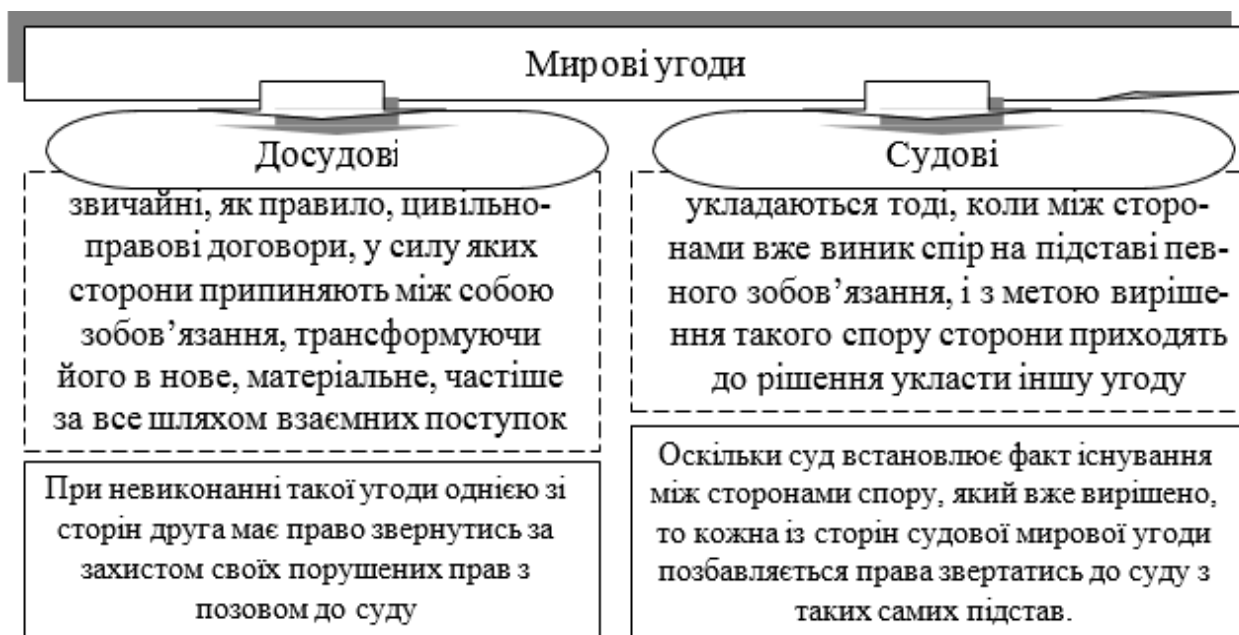


Рисунок 12.5 – Види мирових угод згідно цивільного законодавства

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. 12.6).

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 йде мова у статтях 77-82).

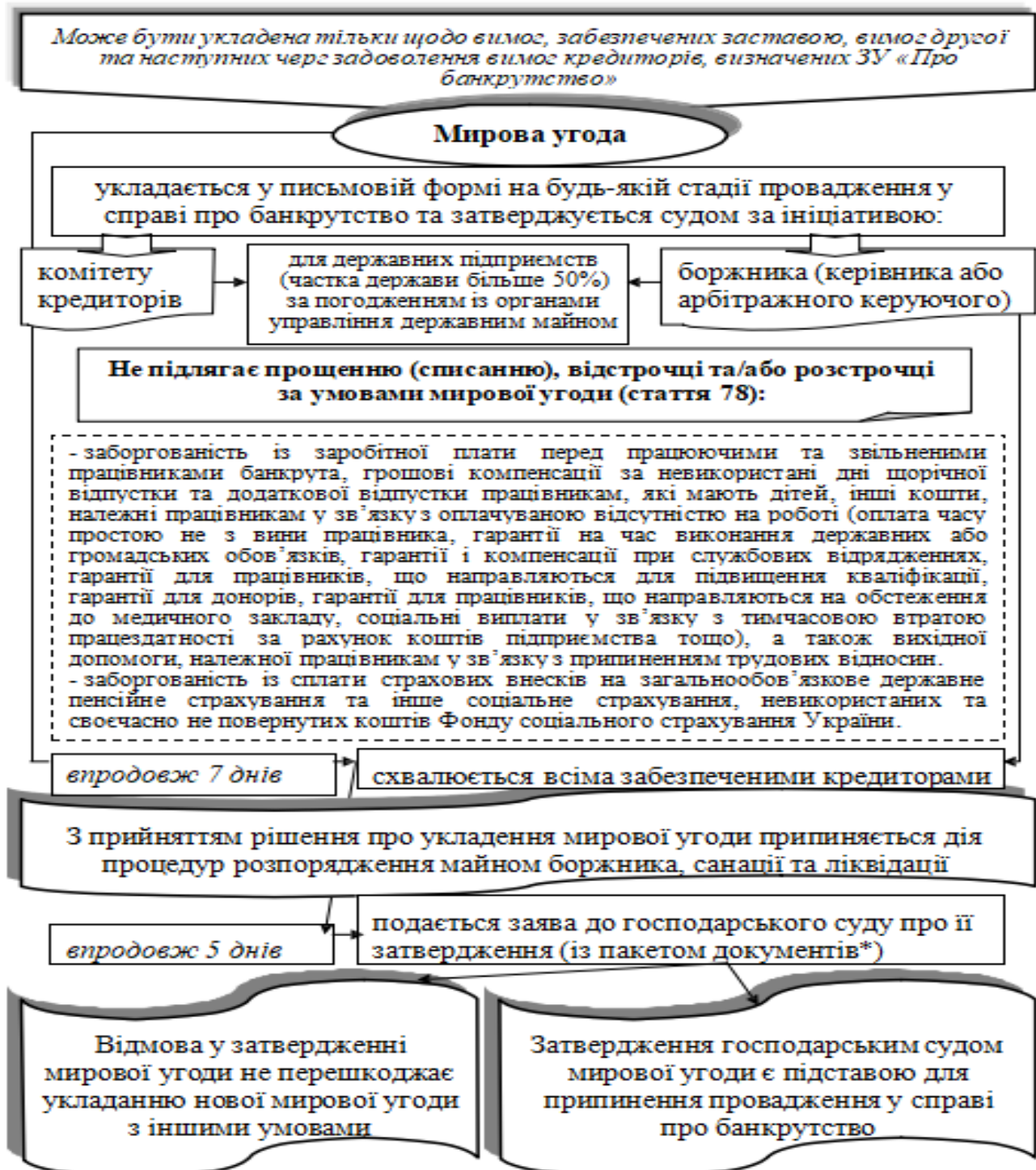


Рисунок 12.6 – Алгоритм укладання мирової угоди

Укладена мирова угода має мїстити положення про:

- розміри, порядок і строки виконання зобов'язань боржника;
- відстрочку чи розстрочку або прощення (списання) боргів чи їх частини.

Окрїм того, мирова угода може мїстити умови про:

- виконання зобов'язань боржника третїми особами;
- обмін вимог кредиторів на активи боржника або його корпоративнї права;

в) задоволення вимог кредиторів іншими способами, що не суперечать законодавству України.

Відповідно до 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;
- ✓ зобов'язання боржника щодо відшкодування всіх витрат, перелік яких передбачено у першу чергу, крім вимог кредиторів, забезпечених заставою;
- ✓ 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.

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 і предмета позову.

2. Сторони можуть укласти мирову угоду й 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.

Вимоги до оформлення та подання мирової угоди затверджені наказом Міністерства юстиції України від 19.06.2013 р. № 1223/5 відповідно до Типової форми мирової угоди у справі про банкрутство.

Процедура санації (відновлення платоспроможності) боржника визначається статтю 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 представлено на рис. 12.7.

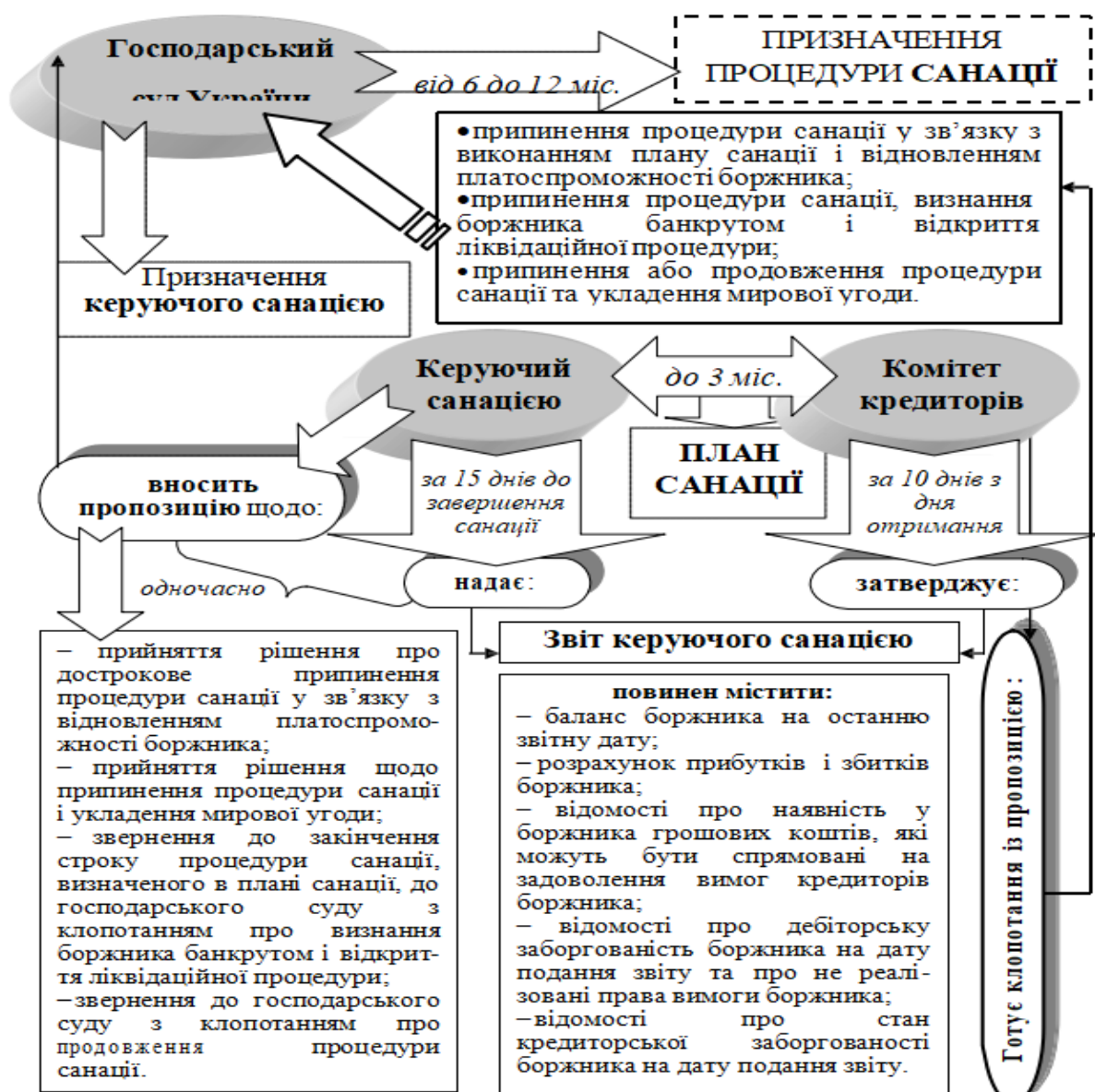


Рисунок 12.7 – Алгоритм проведення санації підприємства

Залежно 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. 12.8).

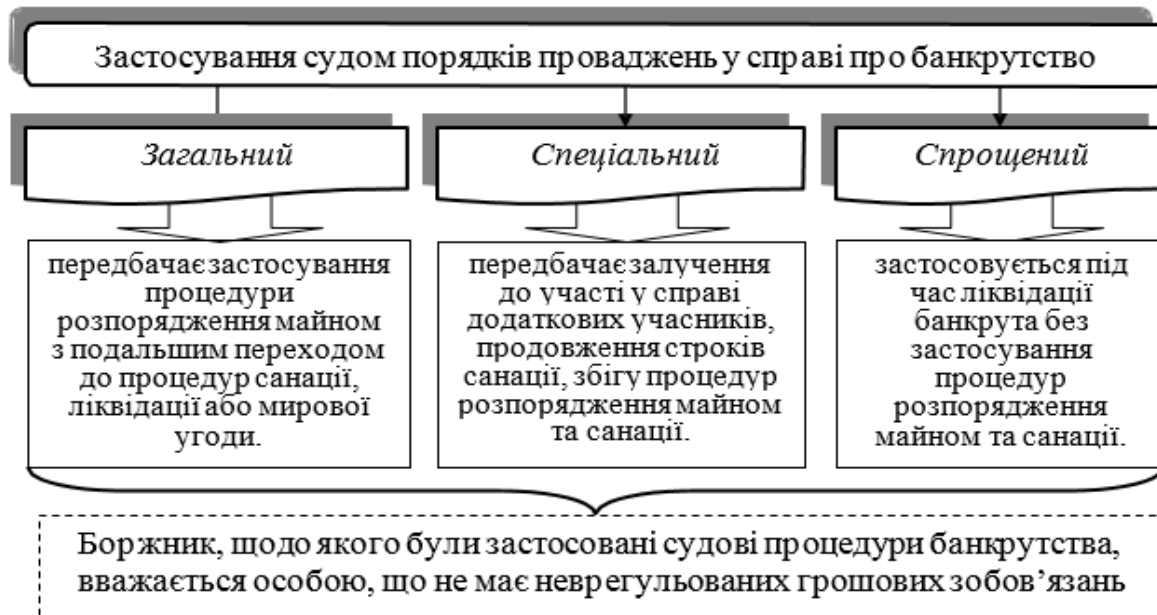


Рисунок 12.8 – Види судових проваджень у справах про банкрутство

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. 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. 12.2). Із 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 загальноновстановленому порядку. Наслідки інвентаризації (надлишки, нестачі) відображаються в обліку.

Таблиця 12.2 – 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>

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 України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» та обов'язково повинен передбачати забезпечення погашення заборгованості боржника з виплати заробітної плати.

Відповідно до 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 такі (рис. 12.9).

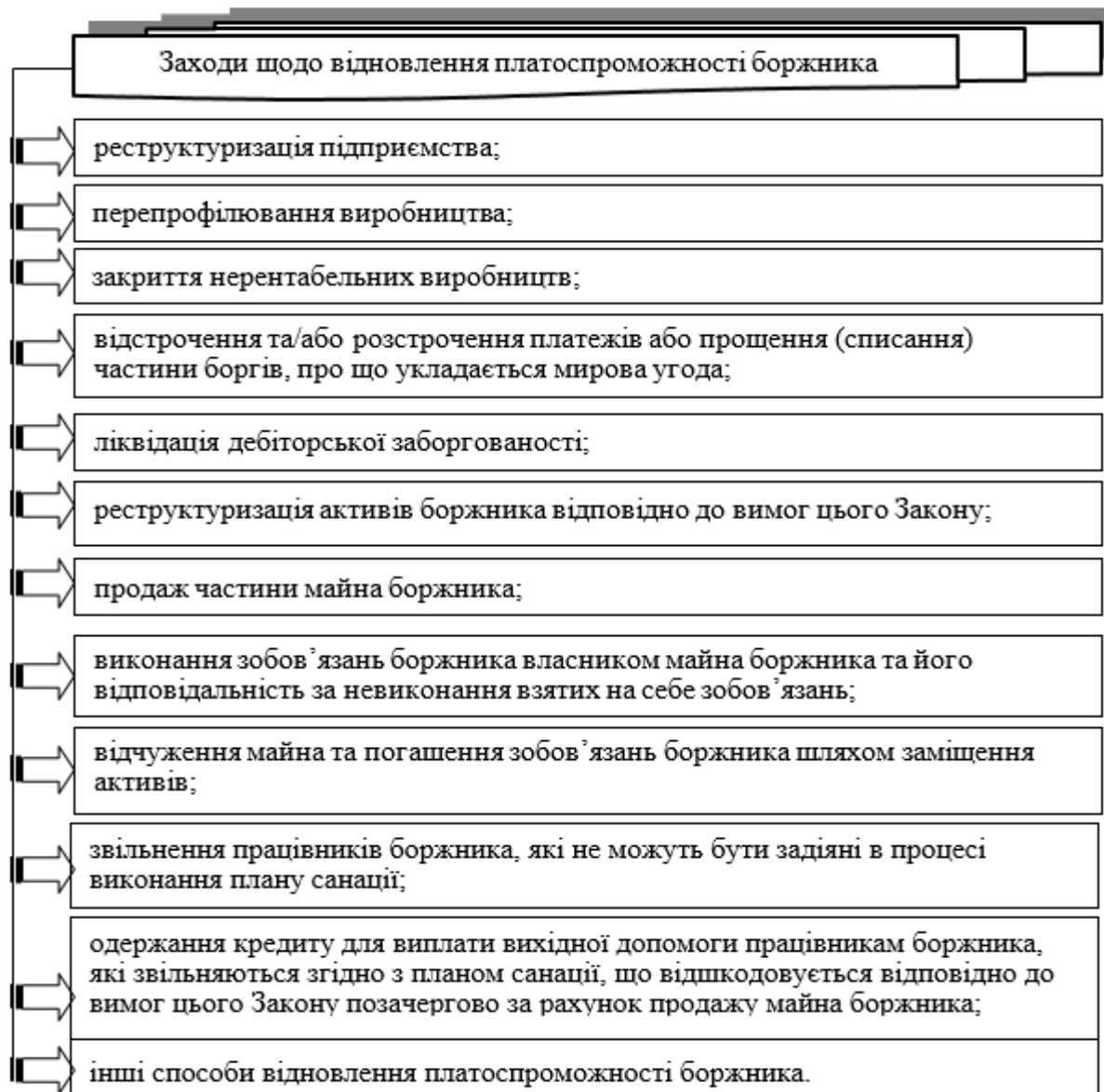


Рисунок 12.9 – Законодавчо встановлені заходи щодо відновлення платоспроможності боржника

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.

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, запозичені та залучені кошти, а також бюджетні асигнування і кошти, надані на безповоротній основі (рис. 12.10).

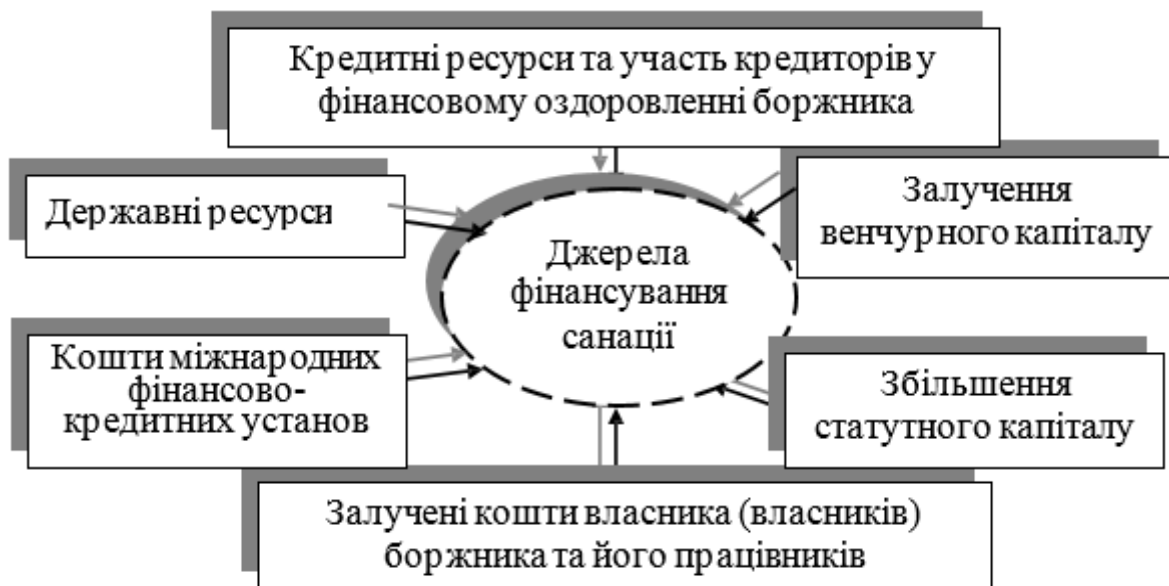


Рисунок 12.10 – Можливі джерела фінансування санації боржника

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).

Наступним застереженням є те, що оскільки кредитні угоди такого роду 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 відмовою від діючого кредитного договору (що своєю чергою позбавляє кредитора права бути членом створюваного комітету кредиторів при проходженні боржником процедури банкрутства згідно з чинним законодавством).

Фінансування за рахунок залучення венчурного капіталу. Оскільки фінансування санаційних заходів є основою для отримання додаткових коштів для потреб подальшого розвитку підприємства, то таке фінансування повинно бути спрямовано 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 представлена на рис. 12.11).

Що стосується *міжнародних фінансово-кредитних установ*, діяльність яких в Україні дозволяє скористатися їх ресурсами для проведення санації, то вони представлені такими 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.

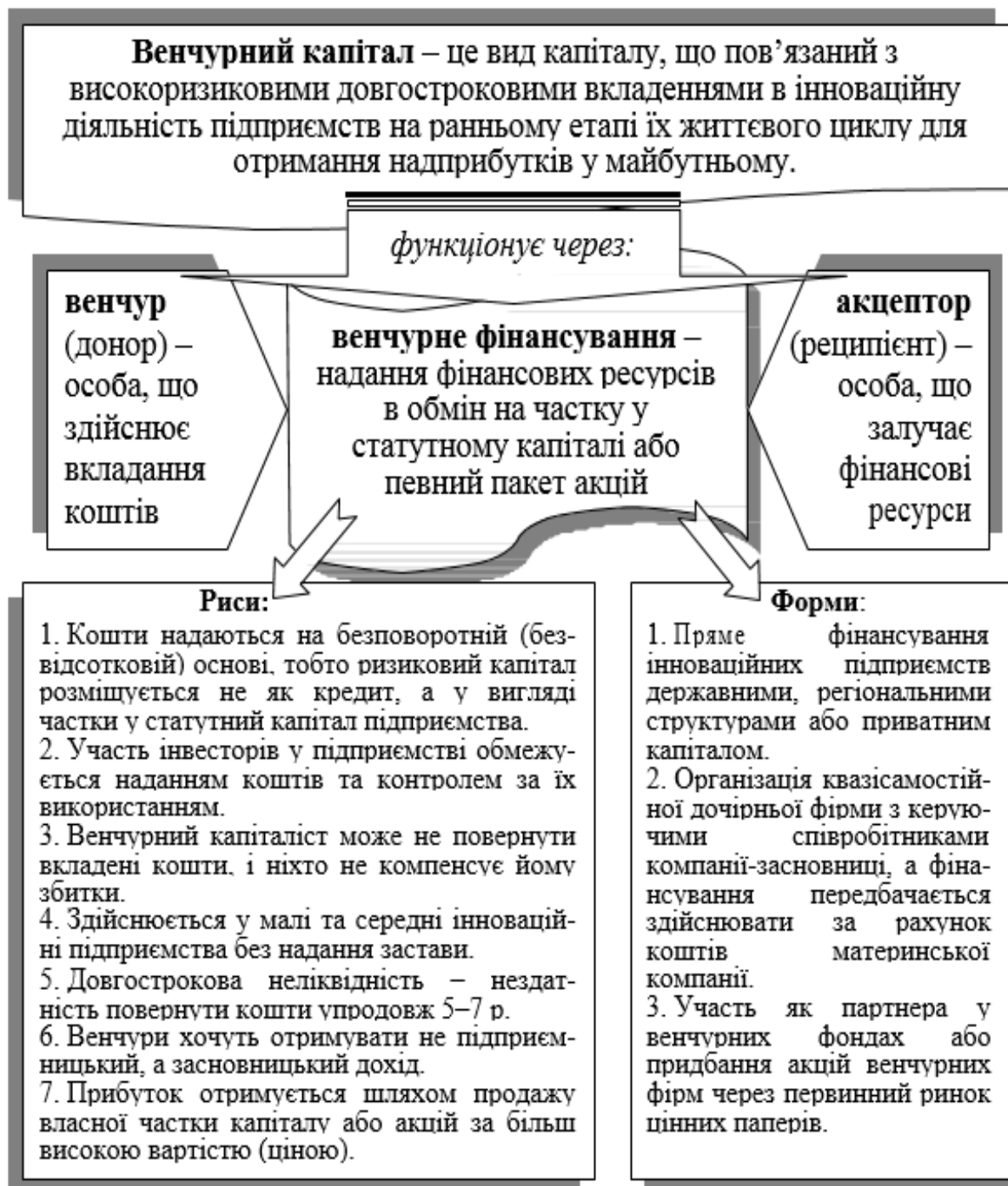


Рисунок 12.11 – Сутність венчурного капіталу як джерела фінансування санації

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. 12.12). При цьому шляхами (способами) збільшення розміру статутного капіталу акціонерних товариств є: збільшення кількості акцій існуючої номінальної вартості або збільшення номінальної вартості акцій.

Джерела збільшення статутного капіталу підприємства під час санації

За рахунок додаткових внесків

Здійснюється виключно шляхом збільшення кількості акцій існуючої номінальної вартості, які випускаються додатково. Така операція, окрім формування додаткових фінансових ресурсів, дозволяє здійснити перерозподіл прав власності на підприємстві. При цьому той власник-акціонер, який зацікавлений у подальшому його функціонуванні та розвитку шляхом придбання додатково емітованих цінних паперів, змінює співвідношення прав власності на свою користь. Враховуючи, що теоретично обсяг додаткового випуску є необмеженим, зацікавлений акціонер (група акціонерів) може придбати контрольний пакет акцій та отримати владу над підприємством. Головне, щоб нові власники змогли використати механізм влади для покращання фінансового стану та діяльності суб'єкта господарювання.

За рахунок реінвестиції дивідендів

Здійснюється виключно шляхом збільшення номінальної вартості акцій, що належать акціонерам, які є акціонерами товариства на дату початку терміну виплати дивідендів. Емісія акцій шляхом реінвестиції нарахованих дивідендів здебільшого не характерна для підприємств, які перебувають у кризовому стані, оскільки головного джерела цієї емісії (прибутку), як правило, немає у наявності. У разі, якщо існують підстави для емісії через реінвестування дивідендів, то продаж акцій не здійснюється, оскільки збільшується лише абсолютна величина частки кожного акціонера у статутному капіталі та загалом його розмір.

За рахунок спрямування прибутку до статутного капіталу

Здійснюється лише акціонерним товариством, прибуток якого відповідно до норм закону не підлягає розподілу між засновниками.

Рисунок 12.12 – Характеристика джерел збільшення статутного капіталу підприємства як способу фінансування санації

Одним із альтернативних джерел фінансування санації є *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).

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.

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).

Відповідно до 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 зі звітом керуючий санацією вносить до комітету кредиторів одну з пропозицій 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 із 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 уможливило 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. 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 низка причин для прийняття судового рішення про ліквідацію підприємства (рис. 12.13).

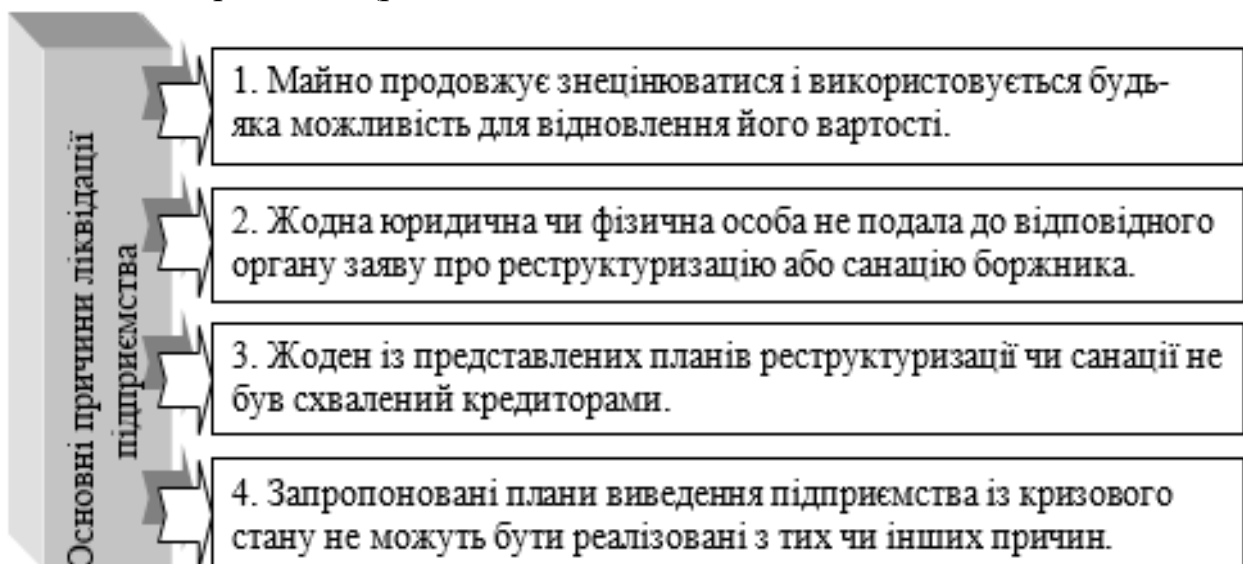


Рисунок 12.13 – Причини прийняття судового рішення про ліквідацію підприємства

Порушення справи про банкрутство щодо неплатоспроможного підприємства виконує три основні функції (рис. 12.14).

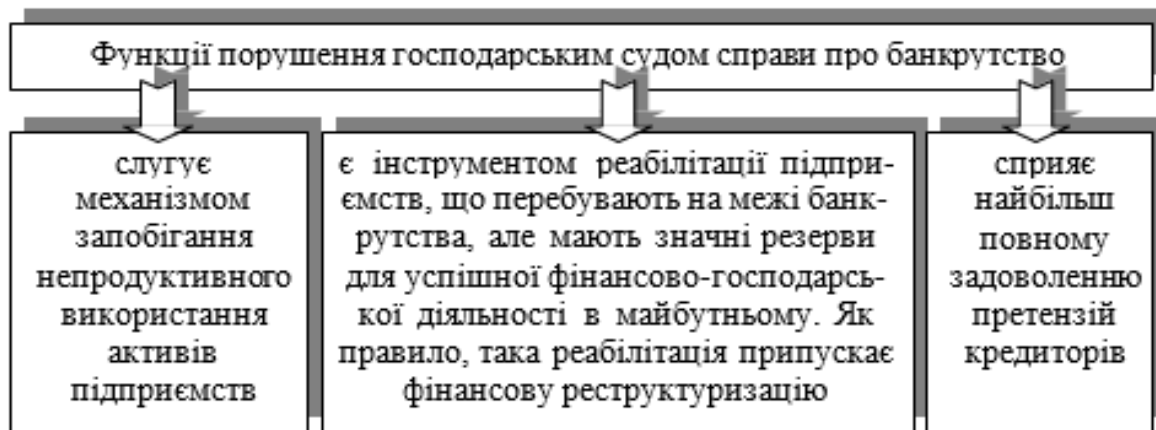


Рисунок 12.14 – Функції порушення справи про банкрутство

12.3 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 такі *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), окрім 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).*

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 більше 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 нормативно-правовими актами.

Ліквідатор згідно зі статтею 41 Закону України «Про банкрутство» має такі 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;

✓ із 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.

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 згідно із законами 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 така:

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 та 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 зі 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 й 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;

б) 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 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 кредиторові 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 та 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 із кредиторами *ліквідатор подає до господарського суду звіт та ліквідаційний баланс*, до яких додається комплект документів (рис. 12.15).

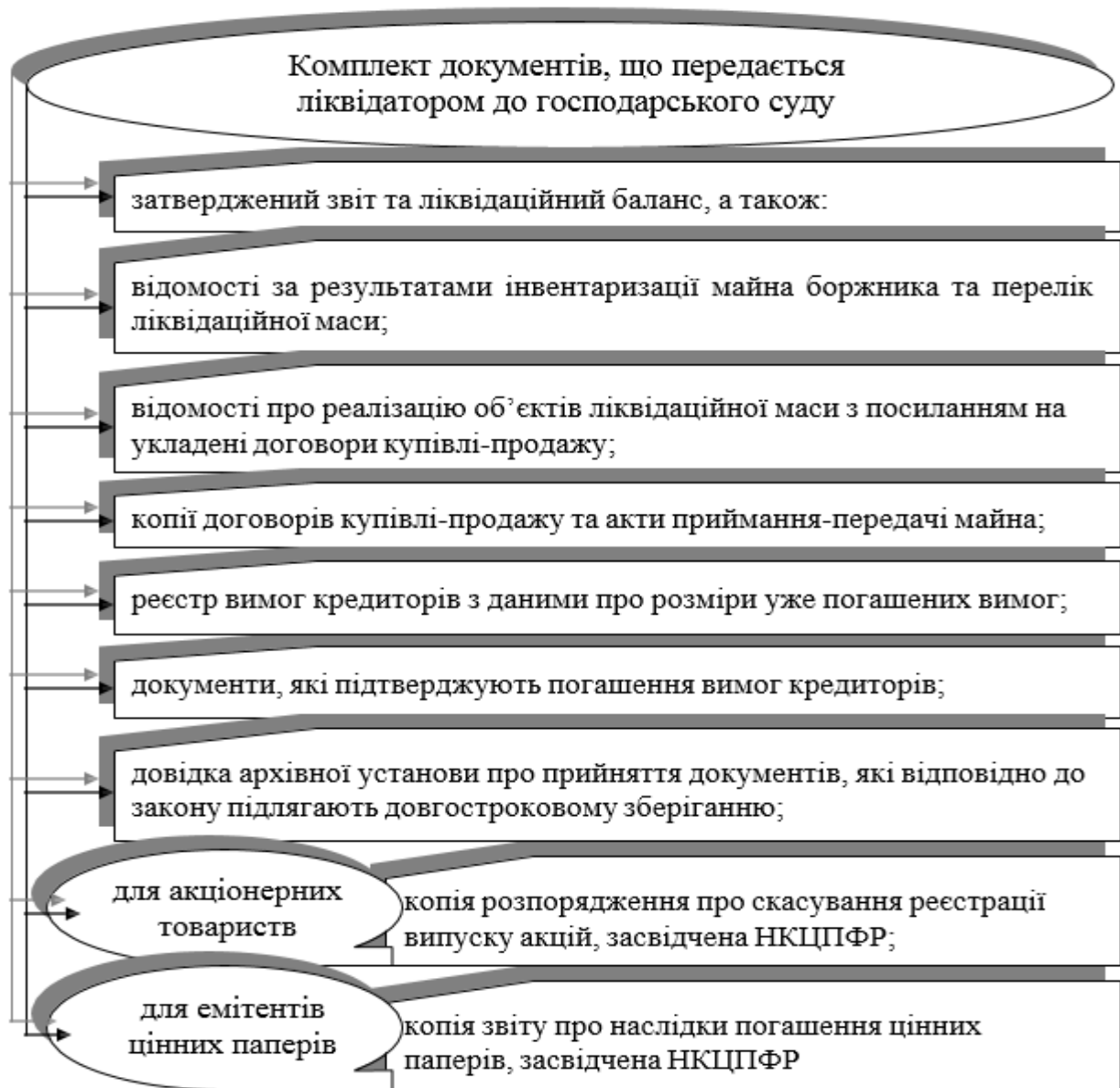


Рисунок 12.15 – Документи, що готує та передає до суду ліквідатор

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, в 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. 12.16.

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 згаданий Закон України «Про банкрутство» визначає ще й особливості банкрутства окремих категорій боржників (вони описані в розділі 7 цього Закону). У цьому розділі подано характеристики процедури банкрутства для низки підприємств та організацій.

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

Рисунок 12.16 – Передумови припинення Господарським судом провадження про банкрутство

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.

12.4 Порядок ведення обліку на підприємстві-банкруті 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 всіх 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 в 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. Доцільно розглянути дані операції на рахунках бухгалтерського обліку на умовному прикладі 1.

Приклад 1.

Таблиця 12.3 – Витяг із 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 представлено в таблиці 12.4.

Таблиця 12.4 – Відображення в 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	361	712	6500
	- готову продукцію	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
10	Отримано на поточний рахунок грошові кошти за продані: – основні засоби	311	377	50520
	– МШП	311	361	6500
	– товари	311	361	30000

Усі 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 (ст. 45 Закону України «Про банкрутство»).

Таблиця 12.5 – Відображення порядку задоволення вимог кредиторів на рахунках бухгалтерського обліку

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
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 92 685	311 685 311 685 311 685 311
5	Відображено та погашено витрати: - арбітражного керуючого, пов'язані з утриманням і збереженням майнових активів банкрутства - кредиторів на проведення аудиту за рахунок їх коштів Відображено та погашено витрати на оплату праці арбітражного керуючого	92 685 92 685 92 301 685	685 311 685 311 685 311 301
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
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 12.6 – 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
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. Проте 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 та 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 необхідно 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).

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. 12.17.

Окрім зазначених на рис. 12.17 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.

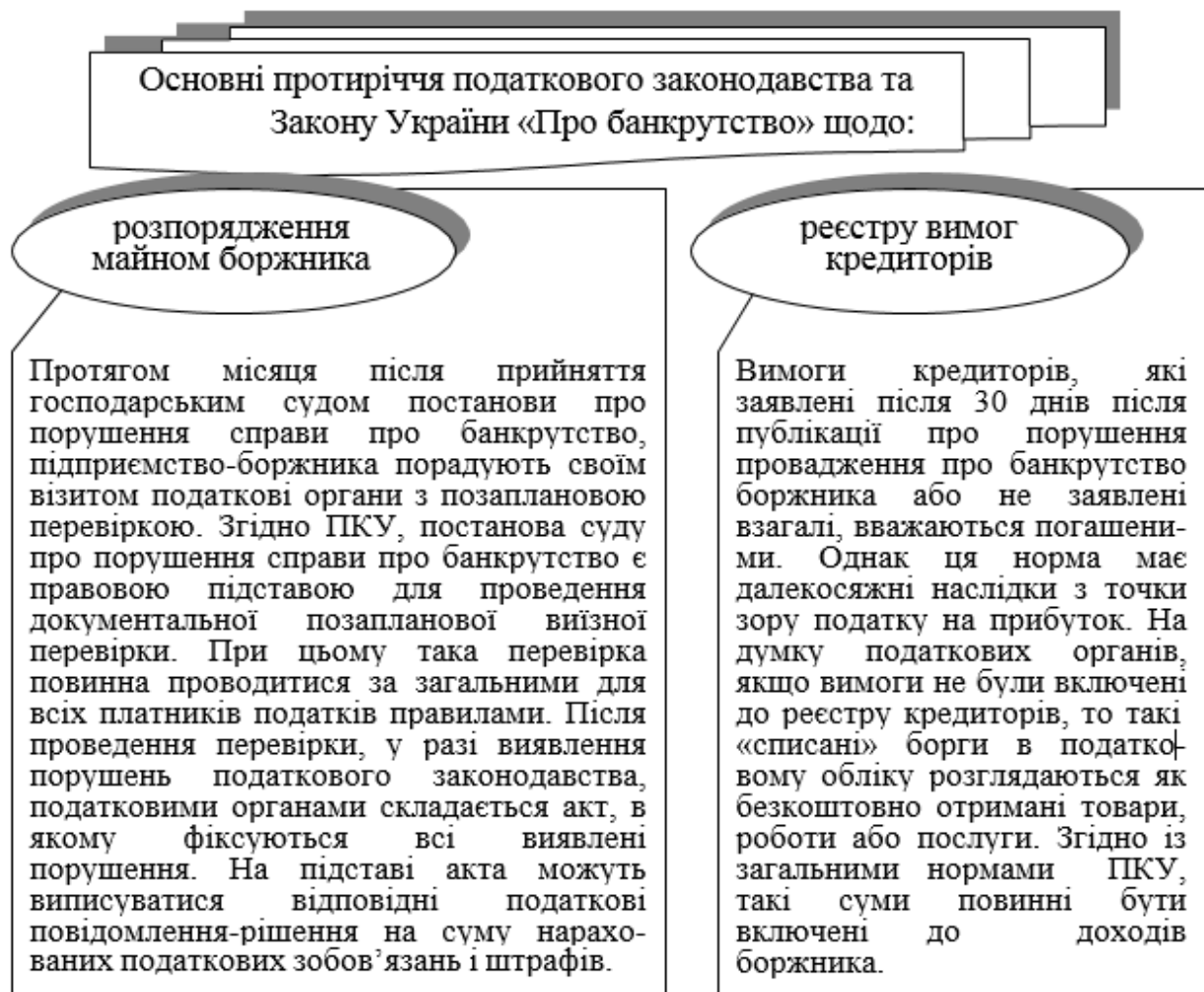


Рисунок 12.17 – Суперечності у вітчизняному законодавстві при проведенні процедури ліквідації підприємства через його банкрутство

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 України «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 межах ліквідаційної процедури є оподатковуваною 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 менше, 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 України «Про банкрутство», а з рахунків банкрута здійснюються виплати відповідно до встановленої черговості задоволення вимог конкурсних кредиторів. При цьому в банкрута не виникає ніяких додаткових податкових зобов'язань, окрім включених до реєстру вимог кредиторів. Дана позиція ВГСУ знайшла своє відображення у новій редакції Закону України «Про банкрутство», який вступив у 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 зі 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 попри те, що була прийнята нова, більш прогресивна, редакція Закону України «Про банкрутство», вона не вирішує всіх проблем, у тому числі й податкового адміністрування. Отже, за відсутності чіткого законодавчого регулювання проблемні питання досі залишається відкритим.

Зважаючи на існування таких протиріч, вважаємо за необхідне звернутися до консультацій практичних юристів, які досліджують питання проведення процедури банкрутства підприємств.

12.5 Аналітична оцінка ймовірності банкрутства підприємства.

Із 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 із методів має свої переваги та недоліки, тому при здійсненні аналізу виникає необхідність вибору такого підходу, який дозволить із 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.

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 значущі й 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» являє 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 вона включена до більшості західних підручників, присвячених фінансовому прогнозуванню та оцінці кредитоспроможності підприємств.

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.

На думку 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 такий вигляд:

$$Z = 0,717X_1 + 0,847X_2 + 3,107X_3 + 0,42X_4 + 0,995X_5, \quad (12.1)$$

де X_2 – нерозподілений прибуток / усього активів;

X_3 – прибуток до виплати відсотків / усього активів;

X_4 – власний капітал / зобов'язання;

X_5 – чистий дохід / усього 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 $Z < 1,23$, ризикують збанкрутіти в найближчі 2-3 роки, а інтервал становить зону невизначеності.

Попри значну поширеність моделі Альтмана та цілої низки її переваг, вчені виділяють і її недоліки.

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.

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 в рівні економічного розвитку доцільно їх періодично тестувати на нових вибірках даних із метою досягнення більшої точності отриманих результатів, які слугують основою для прийняття управлінських рішень.

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 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 понад 90 %.

Проте наявні й 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 зумовлюють відхилення.

У загальному модель **Спрінгейта** має такий вигляд:

$$Z = 1,03X_1 + 3,07X_2 + 0,66X_3 + 0,4X_4, \quad (12.2)$$

де X_2 – прибуток до виплати відсотків / усього активів;

X_3 – прибуток до оподаткування / поточні зобов'язання;

X_4 – чистий дохід / усього активів.

Якщо для підприємства критерій $Z < 0,862$, то підприємство – потенційний банкрут, якщо $Z > 2,451$, то загроза банкрутства мінімальна і підприємство є фінансово надійним.

Модель **Ліса** є більш збалансованою, вона також акцентує увагу на рівні прибутковості діяльності та рентабельності активів підприємства, а також на структурі активів та джерелах їх фінансування.

$$Z = 0,063X_1 + 0,092X_2 + 0,057X_3 + 0,001X_4, \quad (12.3)$$

- де X_1 – оборотні активи / всього активів;
- X_2 – операційний прибуток / усього активів;
- X_3 – нерозподілений прибуток / усього активів;
- X_4 – власний капітал / зобов'язання.

Основною перевагою моделі Ліса є відносна простота розрахунку, проте дана модель не пристосована для українських підприємств, оскільки розроблена для Англії. Модель Ліса створювалася з урахуванням особливостей 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 повинно 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.

Акцентування уваги під час прогнозування банкрутства на показниках фінансової стійкості не завжди дає правильну оцінку, оскільки підприємство може мати значну частку залучених коштів, однак і ефективно використовувати фінансові ресурси та 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 випадку ймовірність банкрутства значно зростає.

Після розробки моделі Альтмана широкого розповсюдження набули 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.

Модель **Таффлера і Тішоу** має такий вигляд:

$$Z = 0,53X_1 + 0,13X_2 + 0,18X_3 + 0,16X_4, \quad (12.4)$$

- 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 / усього 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.

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 з таких причин:

- ✓ тимчасова невідповідність, що припускає застосування моделей у тому періоді часу, коли вони розроблені безпосередньо або з незначним строком запізнення. За 40 років після розробки моделей відбулися істотні зміни в макро- і мікросередовищі функціонування підприємств, механізми 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, напрямках діяльності, обсягах 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 моделей.

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.

Модель **О. Терещенка** визначається за формулою:

$$Z = 1,5X_1 + 0,08X_2 + 10X_3 + 5X_4 + 0,3X_5 + 0,1X_6, \quad (12.6)$$

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 детальної 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:

$$\text{КБ} = (\text{ЧП} - \text{НА}) : (\text{ДЗ} + \text{ПЗ}), \quad (12.7)$$

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 зробити висновок, що вони мають певні обмеження для вітчизняних підприємств та проблеми їх застосування на практиці вітчизняних підприємств (рис. 12.18).

Обираючи 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 на 100% надійної методики.

Основні обмеження та проблеми застосування окремих моделей оцінки банкрутства підприємств

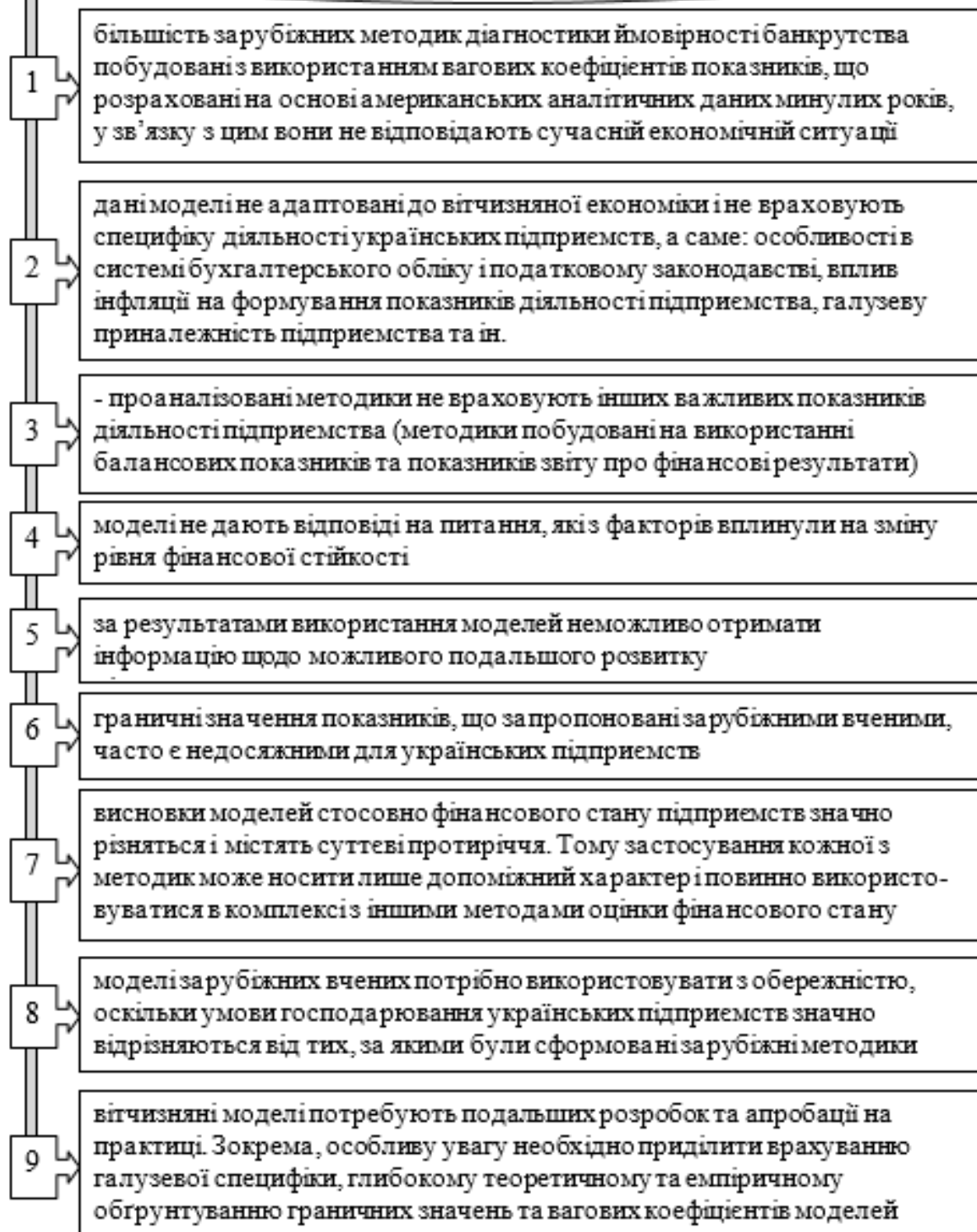


Рисунок 12.18 – Обмеження та проблеми застосування моделей оцінки банкрутства підприємств

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.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Основна:

1. Зарудна Н. Я., Кундеус О. М., Яковець Т. А. Облік та нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності : навч. посіб. Тернопіль : ТАЙП, 2016. 283 с.
2. Крупка Я. Д. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 451 с.
3. Основи підприємництва : підручник / Т. О. Біляк, С. Ю. Бірюченко, К. О. Бужимська та ін. Житомир : ЖДТУ, 2019. 493 с.
4. Хомко Л. В., Кульгавець Х. Ю. Правове регулювання підприємницької діяльності : навч. посіб. Львів : ЛДУВС, 2016. 424 с.

Додаткова:

1. Господарське право України. Загальна частина : підручник. Львів : ЛДУВС, 2017. 484 с.
2. Іванський А. Й. Нормативно-правове регулювання реєстраційної діяльності : комент. довід. Одеса : Гельветика, 2019. 627 с.
3. Карлін М. І. Правові основи підприємництва : навч. посіб. Київ : Кондор, 2006. 368 с .

Інформаційні джерела:

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. Дата оновлення: 08.03.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 20.05.2024)
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. 30.11.1999 № 291. Дата оновлення: 23.02.2024. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 20.05.2024)
3. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. Дата оновлення: 19.05.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення 20.05.2024)
4. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. Дата оновлення: 16.05.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення 20.05.2024)
5. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408 (дата звернення 20.05.2024)
6. Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні. <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 20.05.2024)
7. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI. Дата оновлення: 01.04.2024 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 20.05.2024)
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 01.01.2024. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 20.05.2024)

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Горай О. С. Особливості нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку господарської діяльності в умовах зовнішніх загроз. *Ефективна економіка*. 2016. № 8. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5920>
2. Господарське право України. Загальна частина : підручник. Львів : ЛДУВС, 2017. 484 с. так
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 з 436-IV. Дата оновлення: 08.03.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 20.05.2024)
4. Денисенко М. П., Колісніченко П. Т. Нормативно-правове забезпечення малим та середнім бізнесом. *Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку*. 2014. № 6. URL: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/8923/1/%D0%94%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%81%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE_%D0%9A%D0%BE%D0%BB%D1%96%D1%81%D0%BD%D0%B8%D1%87%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE1.pdf
5. Зарудна Н. Я., Кундеус О. М., Яковець Т. А. Облік та нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності : навч. посіб. Тернопіль : ТАЙП, 2016. 283 с.
6. Іванський А. Й. Нормативно-правове регулювання реєстраційної діяльності : комент. довід. Одеса : Гельветика, 2019. 627 с.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. 30.11.1999 № 291. Дата оновлення: 23.02.2024. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
8. Карлін М. І. Правові основи підприємництва : навч. посіб. Київ : Кондор, 2006. 368 с.
9. Крупка Я. Д. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 451 с.
10. Облік та нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності : навч. посіб. / Н. Я. Зарудна, О. М. Кундеус, Т. А. Яковець. Тернопіль : ТАЙП, 2016. 283 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/29421/1/%d0%bf%d0%be%d1%81%d1%96%d0%b1%d0%bd%d0%b8%d0%ba.pdf>
11. Основи підприємництва : підручник / Т. О. Біляк, С. Ю. Бірюченко, К. О. Бужимська та ін. Житомир : ЖДТУ, 2019. 493 с.
12. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. Дата оновлення: 01.04.2024 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 01.01.2024. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

14. Хомко Л. В., Кульгавець Х. Ю. Правове регулювання підприємницької діяльності : навч. посіб. Львів : ЛДУВС, 2016. 424 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/189/1/хомко%20posib.pdf>

Навчальне видання
(українською мовою)

Сейсебаєва Наталія Григорівна

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОБЛІКУ

Курс лекцій
для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»

Рецензент *С. О. Кушнір*
Відповідальний за випуск *Н. М. Проскуріна*
Коректор *Н. Г. Сейсебаєва*