

УДК 657.1

Л.Б. Іванова, канд. екон. наук

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ В УМОВАХ АНТИКРИЗОВИХ ЗАХОДІВ
БОРЖНИКА****Л.Б. Іванова**, канд. екон. наук

Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана, г. Киев, Украина

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ В УСЛОВИЯХ АНТИКРИЗИСНЫХ МЕР
ДОЛЖНИКА****L.B. Ivanova**, Candidate of Economic Sciences

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine

ACCOUNTING OF COSTS IN A DEBTOR'S ANTI-CRISIS MEASURES

Охарактеризовано склад та економічний зміст специфічних витрат, що виникають в антикризовому управлінні суб'єкта-боржника у реальному секторі економіки. Розглянуто існуючі методологічні підходи до обліку таких витрат. На підставі відповідності витрат логіці чергування антикризових заходів визначено місце та надані пропозиції з відображення витрат в єдиній системі бухгалтерського обліку.

Ключові слова: витрати, бухгалтерський облік, види діяльності, етапи антикризових заходів, банкрутство, процедури санації та ліквідації.

Охарактеризованы состав и экономическое содержание специфических расходов, возникающих в антикризисном управлении субъекта-должника в реальном секторе экономики. Рассмотрены существующие методологические подходы к учету таких расходов. На основании соответствия расходов логике чередования антикризисных мер определено место и даны предложения по отображению затрат в единой системе бухгалтерского учета.

Ключевые слова: затраты, бухгалтерский учет, виды деятельности, этапы антикризисных мер, банкротство, процедуры санации и ликвидации.

There's characterized structure and content of the specific economic costs arising in crisis management entity of the debtor in the real economy sector. The existing methodological approaches to accounting for such costs are considered. On the basis of matching expenditures logic of sequence of anti-crisis measures it is defined place and suggested the ways of displaying costs in a unified accounting system.

Key words: costs, accounting, activities, stages of anti-crisis measures, bankruptcy, sanation and liquidation procedures.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. У системі антикризових заходів, а саме у досудових та судових процедурах банкрутства, особливості бухгалтерського обліку суб'єкта-боржника, кредиторів, а також арбітражного керуючого мають прояв у понесенні витрат, які в іншому випадку не виникають, такі витрати можна вважати специфічними. Одночасно з цим, приймаючи до уваги, що господарська діяльність підприємства-боржника в умовах санаційних заходів до провадження справи про банкрутство та в умовах процедур банкрутства не припиняється до моменту визнання його банкрутом, їй притаманні не тільки специфічні, а і поточні витрати як у межах операційної, так і у межах іншої діяльності. Специфічні витрати виникають також в умовах процедури ліквідації, коли звичайна господарська діяльність підприємства-боржника припиняється, а всі зусилля спрямовуються на погашення кредиторських вимог за рахунок джерел боржника.

У Змінах до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 22 грудня 2011 року № 4212-VI (далі Закон про банкрутство) наведено (або припускається за змістом процедур) склад специфічних витрат в окремих нормах: у ст. 45 у розділі «Ліквідаційна процедура», у ст. 81 розділу «Мирової угоди», ст. 115 розділу «Арбітражний керуючий (розпорядник майна, керуючий санацією, ліквідатор)» [7], назви деяких статей мають узагальнюючий характер та потребують уточнень.

Таким чином, в умовах антикризових заходів суб'єкта-боржника у реальному секторі економіки постає нагальне питання достовірного обліку таких витрат, їх економічного осмислення, типізації та відображення у фінансовій звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Бухгалтерському обліку й аналізу витрат у виробничій та невиробничих сферах присвячено багато наукових глибинних досліджень таких вітчизняних авторів, як Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов,

З.В. Гуцайлук, З.В. Задорожний, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.О. Ластовецький, В.С. Лень, В.Г. Линник, Б.М. Литвин, Ю.Я. Литвин, Л.Г. Ловінська, Є.В. Мних, Л.В. Нападівська, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, І.Д. Фаріон, М.Г. Чумаченко, С.І. Шкарабан та інших, які здійснили вагомий внесок у розвиток теорії та практики обліку й аналізу витрат. Серед зарубіжних наукових праць, присвячених обліку витрат, відомі роботи таких учених, як А.Ф. Аксененко, І.А. Басманов, П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, К. Друрі, В.Б. Івашкевич, Р. Ентоні, Т.П. Карпова, М. Карренбауер, А.Ш. Маргуліс, Р. Мюллендорф, С.О. Ніколаєва, В.Ф. Палій, Дж. Ріс, Г.Ф. Савицька, С.С. Сатубалдін, Я.В. Соколов, В.І. Ткач, Ч.Т. Хорнгрен, А. Яругова.

Питанням бухгалтерського обліку й аналізу витрат боржника в умовах процедури банкрутства, зокрема на етапі ліквідації суб'єкта господарювання, присвячені роботи українських науковців О.М. Галенко, О.М. Глушук; а також видатних російських авторів: А.П. Бархатов, Е.А. Назарян, А.Н. Малигіна, В.Р. Банк, С.В. Банк, А.А. Солоненко, Г.В. Федорова, В.Є. Керимов, Н.В. Кобозева. Питання обліку й аналізу діяльності боржника, зокрема обліку витрат в умовах антикризових заходів, тобто у більш розширеному аспекті, ніж банкрутство, не розглядались.

Мета статті полягає у дослідженні складу та економічного змісту витрат згідно з цільовою спрямованістю антикризового управління суб'єкта боржника, аналізу методологічних та методичних підходів обліку витрат в умовах кризового стану боржника, діяльність якого регулюється нормами законодавства про банкрутство.

Виклад основного матеріалу. Витрати з приводу призначеної господарським судом процедури банкрутства виникають не тільки у дебітора-боржника, а й у його кредиторів, які ініціюють цю справу. За економічною сутністю витрати кредитора пов'язані з процесом погашення простроченої дебіторської заборгованості, які складаються з таких витрат: судових; інформаційних витрат про порушення справи про банкрутство; проведення аудиту. У арбітражного керуючого, який призначається господарським судом для розпорядження та управління майном боржника, витрати пов'язані зі збереженням цього майна. Згідно з нормами Закону про банкрутство витрати і кредитора, і арбітражного керуючого у майбутньому мають бути компенсовані за рахунок підприємства-боржника, зокрема кредитору, у разі, якщо його вимоги будуть визнані та ухвалені господарським судом. Факт компенсації є важливим фактором посилення контролю витрат комітетом кредиторів. Крім того, контроль за погашенням вимог здійснює господарський суд згідно з чітким переліком груп виплат та окремими виплатами всередині кожної групи (черги).

Витрати, що виникають в умовах процедур банкрутства, відображені у таблиці 1.

Таблиця 1

Склад витрат суб'єкта-боржника, пов'язаних з провадженням справи про банкрутство у господарському суді та роботою ліквідаційної комісії

Склад вимог та витрат, що сплачується у такій черговості	Види витрат	Група черги (всередині групи)
1	2	3
Вимоги за усіма видами нарахованих витрат з заробітної плати, гарантій, вихідної допомоги у зв'язку з припиненням трудових відносин та нарахованих на ці суми страхових внесків та інше соціальне страхування, у тому числі відшкодування кредиту, отриманого на ці цілі.	Витрати, що створюють зобов'язання з оплати праці	1 (1 черга)
Вимоги кредиторів за договорами страхування		(2 черга)
Витрати на оплату судового збору	Судові витрати	1 (3 черга)
Витрати кредиторів з майбутнім відшкодуванням боржником на проведення аудиту, якщо аудит проводився за рішенням господарського суду за рахунок їхніх коштів	Витрати на проведення аудиту	1 (4 черга)

Закінчення табл. 1

1	2	3
Витрати заявника (або кредитора, або боржника) 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 та інші	Витрати на публікацію інформації та оголошення	1 (5 черга)
Витрати з основної грошової винагороди арбітражному керуючому. Відшкодування витрат арбітражного керуючого, пов'язаних з виконанням ним повноважень розпорядника майна, керуючого санацією боржника або ліквідатора банкрута, зокрема з утриманням і збереженням майнових активів банкрута	Щомісячні виплати арбітражному керуючому	1 (6 черга)
Виплати додаткової грошової винагороди арбітражному керуючому		5 (2 черга)
Витрати за проведення інвентаризації, оцінки майна боржника, економічної експертизи фінансового стану боржника, витрати з продажу майна згідно з договором	Витрати з оцінювання, експертизи та інші	У межах поточної діяльності

Таблиця 1 складена на основі норми п. 1 ст. 45 Закону про банкрутство, де наводиться порядок задоволення вимог кредиторів та учасників справи за рахунок продажу майна боржника. В першу чергу розташовані вимоги з нарахованих зобов'язань з оплати праці та вихідної допомоги працівників у зв'язку з припиненням трудових відносин. Далі відображено витрати, які були згруповані за їх видами. З таблиці 1 видно, що не всі витрати відносяться до першої черги погашення.

Склад та величина судових витрат визначається, розраховується та сплачується згідно з вимогами Закону України «Про судовий збір» від 08.07.2011р. № 3674-VI, розмір витрат залежить від характеру позовних вимог, а у випадку нотаріального вирішення спору від суми застави. Такі витрати виникають в умовах загального порядку процедури банкрутства на етапі провадження справи.

Витрати на публікацію інформації та оголошення виникають на всіх етапах процедури банкрутства та пов'язані з цінами та тарифами публікацій у засобах масової інформації та поштових послуг.

Специфічні витрати щодо виплат арбітражному керуючому та компенсацією його витрат у справі представлені в таблиці 2.

З оновленням Закону про банкрутство введено норми стосовно діяльності арбітражного керуючого. Згідно зі ст. 4 арбітражні керуючі є суб'єктами незалежної професійної діяльності з відповідним свідоцтвом у порядку, встановленому цим Законом. Одночасно в п. 2 ст. 4 вказується, що арбітражний керуючий до моменту припинення здійснення ним повноважень прирівнюється до службової особи підприємства – боржника. Такі обставини створюють певний дуалізм під час формування виплат, які можна здійснювати як оплату послуг сторонній організації або як заробітної плати, при цьому на практиці частіше схильються до першого варіанта.

Витрати, що пов'язані: з інвентаризацією, економічною експертизою, які проводяться на етапі розпорядження майном з метою контролю та вирішення доцільності проведення подальших санаційних процедур; оцінки майна боржника на етапах санації та ліквідації, формуються залежно від організації виконання цих заходів. Так, на підприємстві недержавної форми власності ці функції може виконувати арбітражний керуючий. Оцінювання майна «підприємств, у статутному капіталі яких частка державної власності перевищує 50 відсотків, здійснюється обов'язково із залученням суб'єктів оціночної діяльності згідно з Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» (ст. 43 Закону про банкрутство). Таким же

чином відбувається оцінювання на підприємствах недержавної форми за рішенням комітету кредиторів.

Таблиця 2

Склад грошових винагород та відшкодування витрат арбітражному керуючому

Основна	Додаткова	Джерела ви- плат
У розмірі двох середньомісячних заробіт- них плат керівника боржника за останні дванадцять місяців його роботи до введен- ня господарським судом процедури санації боржника або відкриття процедури лікві- дації банкрута за кожний місяць повнова- жень	У розмірі 5 відсотків від обсягу стягнутих на користь боржника активів (повернення грошових коштів, майна, майнових прав), які на день порушення провадження у спра- ві про банкрутство перебували у третіх осіб, а також 3 відсотків від обсягу погашених вимог конкурсних кредиторів	За рахунок а) наявних у боржника коштів, оде- ржаних у ре- зультаті гос- подарської діяльності; б) коштів від продажу майна (май- нових прав) боржника; в) фонду кре- диторів з ме- тою авансу- вання арбіт- ражного ке- руючого
Обмеження: розмір винагороди не може перевищувати десяти мінімальних заробі- тних плат за кожний місяць виконання ним повноважень	Обмежень не має	
Право вимоги в останній день кожного календарного місяця виконання повнова- жень	Право вимоги з дня фактичного надхо- дження до боржника стягнутих на його ко- ристь активів, які на день порушення про- вадження у справі перебували у третіх осіб, або з дня фактичного повного або частково- го погашення вимог конкурсних кредиторів пропорційно до їх обсягу	
Відшкодування витрат		
Витрати арбітражного керуючого, пов'язані з виконанням ним повноважень у справі про банкрутство, зокрема зі збереженням майна у процедурах розпорядження майном, санації, ліквідації		
Обмеження: <i>крім а) витрат на страхування його відповідальності за заподіяння шкоди внаслідок неумисних дій або помилки під час виконання повноважень; б) витрат, здійснення яких безпосередньо не пов'язане з виконанням ним повноважень у справі про банкрутство; в) витрат, що перевищують регульовані державою ціни (тарифи) на відповідні товари, роботи, послуги чи ринкові ціни на день здійснення відповідних витрат або замовлення (придбання) товарів, робіт, послуг.</i> Звіт про нарахування та виплати погоджуються з комітетом кредиторів, затверджується ухвалою господарського суду		

Заходи, що відбуваються протягом процедур, спрямованих на відновлення платоспроможності боржника, можуть включати стратегію на часткове згортання діяльності, в результаті чого виникають витрати щодо виплат вихідної допомоги. В такому випадку їх не можна назвати специфічними у зв'язку з тим, що вони не мають виключного характеру. Натомість у процедурі ліквідації ці виплати є необхідними у зв'язку з припиненням діяльності боржника, визнаного банкрутом. Регулюються такі витрати нормами трудового законодавства.

Отже, характеристика складу витрат у процедурі банкрутства дозволяє зробити такі висновки:

- всі розглянуті витрати стосуються виплат за послуги органів влади, організацій та підприємств. Оплата послуг є їх загальною основою. Теж саме можна сказати відносно витрат з продажу майна на аукціонах та, в окремих випадках, закритих торгах у процедурах санації та ліквідації. Крім того, для цих процедур характерні інші за своєю економічною сутністю витрати, які пов'язані з нарахуванням заробітної плати, вихідної допомоги з причин припинення діяльності боржника;

- різні види витрат виникають поступово, залежно від зміни одного етапу процедури банкрутства наступним, за винятком виплат арбітражному керуючому, які здійснюються щомісячно;

- джерела виплат складаються з наявних у боржника коштів, одержаних у результаті господарської діяльності, коштів від продажу майна (майнових прав) боржника, фонду кредиторів з метою авансування арбітражного керуючого. Зроблені висновки можуть бути використані для деталізації інформації про витрати у процедурах банкрутства.

Проте процедури банкрутства є тільки частиною антикризових заходів. Нині (з 2013 року) проведення досудової санації регулюються Законом про банкрутство, правові норми значною мірою відповідають санації у межах процедури банкрутства. Отже, склад витрат досудової санації має бути аналогічним складу специфічних витрат у санаційній процедурі банкрутства, що відображено у таблиці 3.

Таблиця 3

Склад витрат у процедурі санації до впровадження справи про банкрутство

Заходи санації до провадження справи про банкрутство згідно зі ст. 5 Закону про банкрутство	Види витрат
Призначення керуючого санацією	Виплати арбітражному керуючому
Скликання через письмове повідомлення та проведення зборів кредиторів	Витрати на публікацію інформації та оголошення
Подання заяви до господарського суду про затвердження плану санації боржника	Судові витрати
Можливо проведення аудиту, експертизи економічного стану, оцінювання майна боржника	Витрати на проведення аудиту, витрати з оцінювання майна, експертизи фінансового стану та інші

Таким чином, практично всі групи специфічних витрат притаманні не тільки судовій, а і досудовій санації, саме тому їх облік та аналіз необхідно розглядати у контексті всього спектра заходів антикризового управління суб'єкта-боржника.

За цільовим призначенням витрати антикризових заходів пов'язані або з відновленням платоспроможності боржника, або з його ліквідацією як суб'єкта господарювання. При цьому ці витрати не залежать від обсягів виробництва, продажу товарів або надання послуг, у цьому сенсі можна було б вважати постійними за їх природою. Виникнення та величина їх визначається логікою послідовності етапів процедури банкрутства, певним економічним станом підприємства-боржника, який є критерієм переходу від одного етапу до наступного. Характеристика витрат, що досліджується, пов'язаних з оплатою послуг, співпадає з переліком адміністративних витрат операційної діяльності підприємства згідно з п. 18 абз. 5, 6, 8 П(с)БО 16, а саме винагородами за професійні послуги, витратами на зв'язок, витратами на врегулювання спорів у судових органах. Проте такі витрати, на нашу думку, не можна ототожнювати з витратами операційної діяльності у зв'язку з тим, що ключовим словом у визначенні операційної діяльності згідно з Національними П(с)БО 1, є *основна діяльність* [9]. Більш того, вони не узгоджуються з основною діяльністю підприємства з причини їх тимчасового характеру. Таким чином, не має сенсу прогнозувати ці витрати у майбутньому у складі калькуляції витрат на виробництво і реалізацію продукції.

Постає питання, за яким видом діяльності підприємства їх можна ідентифікувати. В науковій літературі існують різні методологічні підходи щодо бухгалтерського відображення витрат у процедурах банкрутства. На думку російських учених А.П. Бархатова, Е.Н. Назаряна, А.Н. Малигіної, «з метою достовірного обліку витрат, пов'язаних з процедурами банкрутства, а також з метою правильного обчислення податків доцільно такі витрати враховувати на окремому рахунку «Витрати, пов'язані з процедурами банкрутства» з відкриттям окремих субрахунків залежно від видів витрат

і джерел їх покриття» [1, с. 72]. Враховуючи класифікацію витрат за російським стандартом «Витрати організації» (ПБО 10/99), ці автори пропонують ідентифікувати такі витрати залежно від характеру та умов здійснення у межах інших витрат, до яких відносяться також надзвичайні витрати, тобто витрати, що понесені внаслідок стихійних лих, пожеж, аварій, націоналізації майна.

Пропозиція обліку витрат за межами звичайної діяльності підприємства була висловлена у дисертації О.М. Глушук, присвяченої питанням обліку боржника в умовах припиненої діяльності. Автор запропонувала використовувати окремий рахунок «Інші надзвичайні витрати» із відкриттям аналітичного рахунку до нього [4].

У науковій літературі існує думка, що ідея введення окремого рахунку на зразок «Витрати, пов'язані з процедурами банкрутства» не є слушною. Як аргумент висувається необхідність дотримання базового принципу бухгалтерського обліку безперервності діяльності, що передбачає оцінювання активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі.

Не можна не погодитись з думкою Н.А. Бреславцевої, О.Ф. Сверчкової, які вважають, що включення окремого рахунку «Витрати, пов'язані з процедурами банкрутства» до плану рахунків неможливо з міркувань суперечності стосовно принципу безперервності у бухгалтерському обліку. «Витрати, пов'язані з процедурою банкрутства, можуть виникнути у проміжку часу, коли новий план не введено, в зв'язку з чим виникає плутанина в обліку витрат» [2, с. 23]. На погляд цих авторів, витрати у провадженні справи про банкрутство слід обліковувати на рахунку «Витрати майбутніх періодів» з послідовним віднесенням їх до витрат іншої, у тому числі надзвичайної діяльності.

Певною мірою усунення суперечності в обліку витрат банкрутства з базовим принципом бухгалтерського обліку досягається у пропозиціях російської вченої Г.Ф. Федорової, яка вважає, що частину специфічних витрат, а саме державний збір, доцільно обліковувати у складі інших витрат, де у тому числі обліковуються надзвичайні витрати. Іншу частину – на рахунку «Загальногосподарські витрати» [10, с. 228, 253]. З такою думкою погоджуються деякі автори, серед яких В.Є. Керімов [3, с. 113-130] і Н.В. Кобозева. З метою відокремленого обліку в процедурах банкрутства Н.В. Кобозева пропонує ввести додатковий аналітичний рівень групування даних до рахунків обліку витрат звичайної та надзвичайної (іншої) діяльності [8, с. 20-22].

На думку багатьох фахівців з господарського права, надзвичайні події стосуються обставин саме непереборної сили, до переліку яких не відноситься несплачена вчасно заборгованість контрагентами та внаслідок цього можливе виникнення банкрутства (ст. 617 Цивільного кодексу України) [11]. У бухгалтерському обліку належність специфічних витрат банкрутства до надзвичайної діяльності пояснюється авторами як виключність ситуації ліквідації. Так, О.М. Глушук посилається на визначення надзвичайної діяльності у П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати»¹, Г.Ф. Федорова, як було зазначено вище, вважає, що тільки судовий збір можна віднести до такої діяльності, інші витрати – до звичайної діяльності. На нашу думку, ці продумані та виважені аргументи можуть стосуватися певною мірою лише процедури ліквідації, тобто припинення діяльності. Розглядаючи загальний спектр процедур антикризових заходів, можна зазначити, що досудова санація, як і судова, у межах процедур банкрутства не є рідкісною, винятковою ситуацією у реаліях сучасної економіки. При цьому, як було доведено вище, склад та характер витрат є аналогічним у санаційних заходах до і в умовах провадження справи (табл. 1 та 3), при цьому такий склад відповідає складу в ліквідаційній процедурі. Проведення санації відбувається не з метою ліквідації, а навпаки, у цілях відно-

¹ Втратив чинність.

влення платоспроможності боржника, отже, така діяльність не має виключного характеру, хоча їй притаманні певні особливості. Можливо було б такі витрати відображати на рахунках іншої звичайної діяльності, але, зважаючи на законодавчі зміни у класифікації видів діяльності [6], пропонуємо використовувати рахунки іншої діяльності.

З вищенаведеного можна зробити такі висновки.

1. Пильна увага до обліку витрат в умовах антикризових заходів боржника пов'язана з посиленням контролю в отриманні достовірної інформації з боку кредиторів, арбітражного керуючого, інших зацікавлених осіб. Процедури відновлення платоспроможності боржника та ліквідаційна процедура банкрутства спрямовані на погашення виплат кредиторам за рахунок зміцнення фінансового стану (або продажу майна) боржника при скороченні витрат.

2. Протягом антикризових заходів у боржника поряд з поточними виникають специфічні витрати. Склад таких витрат зумовлено характером заходів санації до провадження справи про банкрутство та заходів у процедурах банкрутства. Економічний зміст витрат полягає у тому, що вони пов'язані з виконанням операцій, спрямованих на відновлення платоспроможності боржника, а у випадку неефективних результатів та визнанням боржника банкрутом – на реалізацію заходів щодо припинення його діяльності.

3. Характер витрат, що досліджується, не пов'язаний з основною діяльністю підприємства через такі причини: їх тимчасового характеру в силу нормативно обмеженого строку антикризових заходів; в основному окремий вид витрат виникає один раз залежно від регламенту регульованих антикризових заходів; у випадку ефективних санаційних заходів, які зумовлюють уникнення етапу ліквідації у банкрутстві, не має сенсу прогнозувати їх систематичне (тобто періодичне) виникнення у майбутньому підприємства. В аспекті нової класифікації видів діяльності специфічні витрати, на нашу думку, більш відповідають витратам іншої діяльності.

4. У науковій літературі існують два методологічних підходи до обліку витрат у процедурах банкрутства: перший пов'язаний зі створенням окремого рахунку протягом дії процедури, до другого відносяться пропозиції з введення аналітичної деталізації до існуючих синтетичних рахунків, затверджених у Плані рахунків та інструкції до нього.

Будь-який підхід зумовлює зміни в обліковій політиці суб'єкта-боржника, це стосується не тільки виникнення специфічних витрат, але й інших особливостей бухгалтерського обліку в умовах антикризового управління боржника, що необхідно передбачити у національних стандартах бухгалтерського обліку. У загальній процедурі антикризових заходів, яка включає декілька етапів, з поступовим виникненням специфічних витрат, можливе застосування підходу з відкриттям (або використанням) синтетичного рахунку для витрат щодо оплати послуг з деталізацією у розрізі окремих видів витрат (черговості їх погашення, табл. 1) та джерел їх погашення у межах іншого виду діяльності, що дозволить у фінансовій звітності боржника відображати такі витрати з урахуванням потреб учасників антикризових процедур – згідно з черговістю погашення вимог та витрат за рахунок внутрішніх джерел.

Список використаних джерел

1. Бархатов А. П. Процедура банкрутства: бухгалтерский учет / А. П. Бархатов, Е. Н. Назарян, А. Н. Малыгина. – М. : ИВЦ «Маркетинг», 1999. – 132 с.
2. Бреславцева Н. А. Банкротство организаций. Основные положения, бухгалтерский учет / Н. А. Бреславцева, О. Ф. Сверцова. – М. : Феникс, 2007. – 160 с.
3. Бухгалтерский учет в условиях банкротства : учебное пособие / под ред. проф. В. Э. Керимова. – М. : Дашков и К, 2012. – 324 с.
4. Глушук О. М. Облік і аналіз операцій з припинення діяльності підприємства та відновлення його платоспроможності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. М. Глушук. – К., 2005. – 32 с.

5. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16 липня 1999 року № 196-14. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2343-12>.
6. *Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку* [Електронний ресурс] : Наказ № 627 Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://eprcompany.com.ua/articles/show/1107>.
7. *Зміни до Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом"* № 4212-VI від 22 грудня 2011 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.2544>.
8. *Кобозева Н. В.* Организация и методика проведения аудиторской проверки несостоятельных предприятий : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Н. В. Кобозева. – М., 2009. – 26 с.
9. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»* 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1360236051701432>.
10. *Федорова Г. В.* Учет и анализ банкротств : учебник / Г. В. Федорова. – М. : Омега-Л, 2011. – 284 с.
11. *Юридична практика* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pravo.ua/>.