УДК 657.1

Людмила Іванова

ПРИНЦИПОВІ ПОЛОЖЕННЯ УПРАВЛІННЯ БОРЖНИКОМ В ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОМУ СЕРЕДОВИЩІ НЕСПРОМОЖНОСТІ

Людмила Иванова

ПРИНЦИПИАЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ДОЛЖНИКОМ В ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОЙ СРЕДЕ НЕСОСТОЯТЕЛЬНОСТИ

Liudmila Ivanova

THE BASIC PRINCIPLES OF THE DEBTOR MANAGEMENT IN THE INSTITUTIONAL INSOLVENCY ENVIRONMENT

Стаття присвячена теоретичним питанням обліку та аналізу антикризового управління боржника в реальному секторі економіки. Визначено, що в інституціональному середовищі неспроможності превалює неформальна складова, яка має прояв у тіньових схемах використання процедури банкрутства. Однім з напрямків подолання цього процесу є підвищення якості інформаційного забезпечення антикризового управління суб'єкта господарювання, зокрема бухгалтерського обліку та економічного аналізу, реалізація принципів яких знаходиться під впливом правових принципів банкрутства. Правові принципи не сформульовані у законодавстві з банкрутства і в основному є комплексом норм цього законодавства. Спираючись на соціальну парадигму норм неспроможності, розглянуто діалектичний зв'язок правових принципів, запропонованих різними авторами, та принципів бухгалтерського обліку й економічного аналізу, сукупність яких є принциповими положеннями управління боржником. У результаті цього виділені найбільш важливі об'єкти та завдання бухгалтерського обліку, що пов'язані з процесами: документування, обліку зобов'язань, специфічних витрат, а також завдання економічного аналізу фінансового стану боржника, зокрема аналізу нереального банкрутства.

***Ключові слова**: принципи, норми, банкрутство, соціальна парадигм, бухгалтерський облік, економічний аналіз.*

Рис.: 3. Табл.: 3. Бібл.: 28.

Статья посвящена теоретическим вопросам учета и анализа антикризисного управления должника в реальном секторе экономики. Определено, что в институциональной среде несостоятельности превалирует неформальная составляющая, которая проявляется в теневых схемах использования процедуры банкротства. Одним из направлений преодоления этого процесса является повышение качества информационного обеспечения антикризисного управления предприятия, в том числе бухгалтерского учета и экономического анализа, реализация принципов которых, находится под влиянием правовых принципов банкротства. Правовые принципы не сформулированы в законодательстве по банкротству и в основном представляют собой комплекс норм этого законодательства. Опираясь на социальную парадигму норм несостоятельности, рассмотрены диалектическая связь правовых принципов, предложенных различными авторами, и принципов бухгалтерского учета, а также экономического анализа, совокупность которых представляет принципиальные положения управления должником. В результате этого выделены наиболее важные объекты и задачи бухгалтерского учета, связанные с процессами: документирования, учета обязательств, специфических расходов, а также задачи экономического анализа финансового состояния должника, в том числе анализа нереального банкротства.

***Ключевые слова**: принципы, нормы, банкротство, социальная парадигма, бухгалтерский учет, экономический анализ.*

Рис.: 3. Табл.: 3. Библ.: 28.

This article is devoted to theoretical issues of accounting and analysis of debtor crisis management in the real economy sector. It is determined that in the institutional insolvency environment of a debtor prevailed informal component which was a manifestation of shadow schemes of using the bankruptcy process. One of the areas to overcome this is to improve the quality of information support of entity crisis management including accounting and economic analysis. Its implementation of the principles is influenced by the principles of law bankruptcy. The legal principles are not defined in the bankruptcy law and basically are the set of law rules. Based on the social paradigm of failure norms, in the article there is examined the dialectical relationship between legal principles proposed by different authors and the principles of accounting and economic analysis. As the result we emphasized important accounting objects and aims which are related to the processes of documentation, accounting of debts and specific costs. Also it includes tasks of economic analysis of debtor`s financial state comprising analysis of unreal bankruptcy.

***Key words**: principles, norms, bankruptcy, social paradigm accounting, economic analysis.*

Fig.: 3. Tabl.: 3. Bibl.: 28.

JEL Classification: M 40

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Напрямок зростання економіки в цілому та підприємств зокрема тісно пов'язаний з необхідністю теоретичного переосмислення змін, що відбуваються в господарської діяльності суб'єктів господарювання реального сектору економіки останнім часом. Діяльність багатьох підприємств є збитковою, частина

© Іванова Л. Б., 2016

нерентабельних суб'єктів господарювання становить майже 40 %, яка з року в рік має тенденцію до збільшення. Втрата фінансової стійкості та платоспроможності залишається однією з нагальних питань сучасності, а формування системи антикризового управління суб'єктів-боржників актуальною проблемою, яка охоплює комплекс економічних відносин та тісно пов'язана з відповідними вимогами стосовно її інформаційного забезпечення, зокрема бухгалтерського обліку та аналізу.

На сучасному етапі розвитку бухгалтерської науки її концептуальна основа не досить повно задовольняє вимогам інформаційного суспільства та «змісту інформаційно-інтелектуального економічного середовища» [1]. Розвиток бухгалтерського обліку передбачає його лібералізацію, в основі якої закладені: мета, іманентна ринковій економіці, – «складання фінансової звітності та надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про результати діяльності» [2]; методологічний підхід – «різна інформація для різних цілей і користувачів», що, на думку деяких учених-обліковців, безперечно, послаблює методологічний базис «стандартизованого формування результатної інформації системою бухгалтерського обліку» [1; 3]. Проте, спираючись на базові положення бухгалтерського обліку та методологічні підходи до формування фінансової звітності, що усталені в бухгалтерській науці, важко не виділити нових викликів економічної дійсності. Віяння теперішнього часу, що пов'язані зі збільшенням ризиків, зумовлених вадами процесів глобалізації, невідповідністю продуктивних сил і виробничих відносин, порушенням пропорцій виробництва та споживання, попиту та пропозиції потребують системних антикризових заходів як на макрорівні, так і на рівні інституціональних одиниць.

З огляду на вищезазначене антикризове управління суб'єктів господарювання є актуальним напрямом економічної дійсності, а бухгалтерський облік та аналіз – найважливішими складовими інформаційного забезпечення, яке виступає підґрунтям реалізації функцій управління з метою відновлення платоспроможності боржника. Вважаємо, що антикризове управління має предмет, завдання, спеціально створену програму, на основі запланованих джерел фінансування (переважно власних джерел), сукупність методів та прийомів, які спираються не тільки на загальнотеоретичні опрацювання у менеджменті та фінансах, а є специфічними в умовах передкризового та кризового стану підприємства [4]. На думку таких дослідників проблем антикризового управління, як В. Р. Банк, С. В. Банк, А. А. Солоненко антикризове управління в порівнянні з традиційним має певні ознаки: по-перше, умови непередбачуваності діяльності підприємства, високі темпи змін; по-друге, *антикризові цілі, пов'язані з ліквідацією причин, наслідків кризових тенденцій в умовах обмеження часу та мінімізації витрат, погашення боргів, а не отримання максимуму прибутку як у традиційній моделі*; по-третє, в управлінських рішеннях переважає творчий пошук, можливе попередження проблем у відмінності орієнтації на попередній досвід; по-четверте, переважає заохочення за ініціативу [5, с. 156].

У зв'язку з цим виникають теоретичні питання щодо виявлення предметної області, методологічного та методичного апарату, чіткого окреслювання об'єктів дослідження, завдань бухгалтерського обліку в системі антикризового управління суб'єкта реального сектору економіки. Підґрунтям дослідження сфери обліку антикризового управління є діалектичний взаємозв'язок системи правових принципів та принципів бухгалтерського обліку й економічного аналізу.

Аналіз принципів бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємства на етапах банкрутства зроблений у роботах вітчизняних науковців Ф. Ф. Бутинця, О.М. Глущук, А. П. Дикого. Перш за все йдеться про такі принципи, як безперервність діяльності суб'єкта господарювання, відповідність доходів і витрат, послідовність. Крім того, питанням зв'язку правих та облікових принципів нами була

присвячена стаття, у якій коротко розглядались правові принципи, запропоновані Б. М. Поляковим. Такі принципи ми вважаємо (ще раз звернемось до цього питання далі, щоб довести слушність цього погляду) методологічною основою для бухгалтерського обліку в умовах не тільки окремої процедури банкрутства – ліквідації, а також й для етапів антикризового управління, окреслених єдиною платформою дії законодавства про банкрутство, таких як: досудова санація, судові процедури банкрутства, включаючи – розпорядження майном, санацію, ліквідацію.

Мета робот – на основі діалектичного взаємозв'язку між правовими та обліковими принципами за допомогою використання інституціонального аналізу відобразити важливі об'єкти та задачі бухгалтерського обліку й економічного аналізу, що притаманні умовам антикризового управління боржника.

Інституційне середовище антикризового управління боржника (як і будь-якої сфери дослідження на основі інституційних підходів) є сукупністю формальних та неформальних правил. Регулюючою складовою інституту неспроможності є норми законодавства про банкрутство. Антикризове управління суб'єкта-боржника, на якого поширюються дія законів та підзаконних актів про банкрутство, спирається на принципи права як на загальні положення, що відповідають науковим припущенням, гіпотезам або теоріям.

У законодавстві про банкрутство, яке є фактором формального інституційного середовища, закладена парадигма розвитку інституту неспроможності на певному проміжку часу. Аналіз нормативних актів дозволяє зробити висновок, що починаючи з 2000 року в Україні обрано антикредиторський вектор у розгляді справ, за яким держава встановила пріоритет ***превалювання реабілітаційних заходів у порівнянні з ліквідаційними процедурами*** через дію певних заборон, обмежень, вилучень [6, с. 60]. Не можна не відзначити, що в теоретичному аспекті анти-кредиторський або продебіторський характер законодавства про банкрутство окремими науковцями сприймаються як риси нерозвинених ринкових відносин. На думку В. В. Джуня, головними причинами поширення антикредиторської ідеології є, по-перше, інтереси впливових у суспільстві кіл власності. По-друге, з погляду параметрів культурної орієнтації (тобто інституціональної складової) нині в Україні переважає євразійський тип культурної традиції, який ґрунтується на підпорядкуванні особистості окремої людини цілям держави та суспільства, з основними рисами: патерналізму, колективізму, егалітаризму, особистій інертності [7, с. 224]. Це є важливою причиною, завдяки якій економічні реформи ринкового типу важко приживаються на Україні, зокрема ті, що пов'язані з впровадженням ефективного механізму інституту неспроможності. Дійсно, як підкреслює В. В. Джунь, несприйняття філософії відкритої ринкової конкуренції призведе до небажання взяти повну майнову відповідальність за нездатність виконати договірні зобов'язання, браку підприємницького ризику.

Проте необхідно зауважити, що попередні редакції Закону про банкрутство (до 1999 року) [8], які мали протилежну спрямованість – на пріоритет захисту кредиторів, в умовах нерозвинутого ринку та за відсутністю адекватної нормативної бази щодо майнових та зобов'язальних відносин у реальному секторі економіки, посилили неформальну складову інституційного середовища. Результатом цього стало таке: тінізація системи антикризового управління, зокрема банкрутства, опортуністична поведінка учасників його процедур, асиметрія інформації про стан суб'єкта-боржника, перерозподіл державного майна, знищення багатьох підприємств та галузей.

Підхід превалювання реабілітаційних заходів у порівнянні з ліквідаційними процедурами дозволив створити «захисний шар» для підприємств, які мають потенціал щодо відновлення платоспроможності [9], зміцнення фінансового стану, що деяким чином поліпшило механізм відродження підприємств і, що, на наш погляд, дуже важливо, за-

гальмувало дуже стрімкий процес приватизації державних підприємств стратегічного значення.

Проте вади, що притаманні сучасній сфері права, зокрема корупція влади, сприяють несумлінному використанню інституту неспроможності, банкрутства як схеми перерозподілу майна. У реальній практиці більш вагома частка справ відбувається за скороченим порядком, який включає лише процедуру ліквідації. Протягом 2008–2009 років кількість судових справ, що стосуються визнання боржника банкрутом, зросла втричі у різних галузях народного господарства. З підприємств, на які подаються позови, 35–45 % оголошуються банкрутами [10]. Станом на початок 2010–2012 років загальна кількість підприємств, які перебувають у процедурах банкрутства, становила понад 15 тисяч. Майже половина з цих підприємств в 2010 році знаходилась у стані ліквідації, при цьому частка підприємств, що знаходяться у стані відновлення платоспроможності, невелика: приблизно 6 % у стані розпорядження майном, лише 30 % на етапі санації серед підприємств у судових процедурах банкрутства [11]. Подібна ситуація свідчить про значно менший відсоток ліквідованих підприємств в порівнянні з періодом до 2000 року, але все рівно – у цей період відзначається тенденція превалювання ліквідації над відновлювальними процедурами підприємств-боржників.

Протягом 2013 року та у перший половині 2014 року кількість розпочатих справ знизилась за рахунок суттєвих змін у законодавстві про банкрутство, зокрема майже вдвічі (до 9 тисяч) в силу зменшення строків судових процедур [12]. Хоча при цьому і зберігалася тенденція переважання процедури ліквідації над санаційними процедурами, про що доповідалося у коментарях міністра юстиції України, структура справ у приватному та державному секторах свідчить про деякі позитивні зміни. У приватному секторі економіки понад 38 % випадків банкрутства підприємств – це банкрутство відсутнього боржника, 12 % – банкрутство фізичних осіб-підприємців, що означає ліквідацію їх як суб'єктів господарювання. За часткою підприємств – 37 % до загального числа справ, розпочата загальна процедура банкрутства, яка передбачає процедури розпорядження майном, санації, що означає можливість відновлення платоспроможності та стійкості підприємства з метою погашення заборгованості та збереження інституціональної одиниці. Завдяки додатковим обмеженням щодо ліквідації підприємств ситуація у державному секторі інша: за загальною процедурою ліквідується 84 % банкрутів, 7 % – припадає на випадки банкрутства боржника, що ліквідується власником, 6 % – банкрутство відсутнього боржника, 3 % – санація боржника його керівником [12].

Отже, й з оновленням законодавства про банкрутство при деяких позитивних змінах, а саме, зменшення неформальної складової інституційного середовища, в багатьох випадках норми законодавства про банкрутство, як і раніше, використовуються: боржником як варіант закриття підприємства в лагідних умовах списання боргів без обов'язків їх подальшого правонаступництва; або кредитором як засобу перерозподілу власності [13; 14; 15; 16]. На тлі вирішення антикорупційних завдань на державному рівні одним з важливих факторів, що протидіють цим процесам, є підвищення якості інформаційного забезпечення антикризового управління суб'єкта господарювання, зокрема удосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та посилення ролі економічного аналізу.

В аспекті інституціонального підходу (з погляду структури інституційного середовища неспроможності) бухгалтерський облік та економічний аналіз є підсистемами, які мають зберігати цілісність багатоелементної структури антикризового управління, інакше кажучи, бути комплементарними до її загальних принципів. У цьому зв'язку принципи права є підґрунтям методології бухгалтерського обліку в умовах антикризових заходів.

Принципи права як опора методології бухгалтерського обліку обумовлюють у дослідженні антикризового управління питання щодо використання міждисциплінарного підходу. Розгляд проблем бухгалтерського обліку в аспекті міждисциплінарного підходу на думку багатьох авторів є визначальною передумовою якісно нового етапу його розвитку як науки [17, с. 111]. «Деякі зарубіжні вчені взагалі критикують «ізольовані дисципліни» як статичні та відірвані від реальності» [18]. Серед наукових праць, присвячених методології наукового дослідження та наукових досліджень у галузевих економіках, міждисциплінарний підхід вважається найбільш актуальним [19, с. 22]. Виникає питання взаємозалежності міждисциплінарного та інституціонального підходів. Так, наприклад, Е. Л. Бєлова наполягає на користі міждисциплінарного підходу, але як окремого, незалежного напряму розвитку, тобто не у складі інституційного підходу [20].

На нашу думку, включення в інституціональний аналіз підсистем бухгалтерського обліку та економічного аналізу інструментів з суміжних наук пов'язане саме із сутністю інституціонального підходу, який виник на перетині наукових досліджень економіки, права, соціології і психології. Інституціональний аналіз є одним з напрямів методу пізнання, який забезпечує більш повне розуміння ролі бухгалтерського обліку у прискоренні процесів розвитку економіки на основі суміжних наукових напрацювань.

Міждисциплінарний підхід у наукових дослідженнях проблем бухгалтерського обліку як економічної науки – це синтез наукових проблем суспільного характеру стосовно класифікації наук, що обумовлено об'єктивно-структурними та історико-науковими підставами [21; 22]. Об'єктивно-структурні підстави зумовлені наявністю в економічній дійсності особливих структурних зав'язків проблеми, що відображено у табл. 1.

Таблиця 1

Напрями міждисциплінарних зав'язків бухгалтерського обліку

Науки	Причинно-наслідковий зв'язок з обліком
Правові	система права є основою регулювання всіх елементів системи бухгалтерського обліку (визначає особливості облікового відображення – елемент методу (вплив суб'єкта на об'єкт), обумовлює особливості діяльності бухгалтера – суб'єкт, регулює господарську діяльність – об'єкт), правові норми сприяють формування чіткої структури бухгалтерського обліку, що в результаті визначають риси національної системи бухгалтерського обліку та результативність її формування та розвитку; взаємозв'язок бухгалтерського обліку з правовими науками спостерігається у процесуальному праві, у випадку, коли система бухгалтерського обліку є доказом порушення законодавства
Соціальні	система бухгалтерського обліку є інструментом відображення соціальних процесів; система бухгалтерського обліку є інформаційним інструментом управління соціальними процесами; залежність бухгалтерського обліку від суб'єкта ведення – людини, надає йому соціального характеру

Джерело: складено на основі [21].

Взаємозв'язок бухгалтерського обліку з правовими науками спостерігається у процесуальному праві не тільки у випадку, коли система бухгалтерського обліку є доказом порушення законодавства, як наведено у табл. 1, а й коли процесуальне право, його принципи, як у нашому дослідженні, є системоутворюючими елементами антикризового управління суб'єкта-боржника. ***Принципи права є регулюючою складовою інституціонального середовища, тому мають впливати на принципи бухгалтерського обліку та аналізу, їх об'єкти дослідження та завдання.***

У Законі України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» [9] такі принципи чітко не виділені, проте багато учених-правознавців на основі його змісту формулюють їх на свій розсуд. «У національному законодавстві принципи виражають у загальній формі об'єктивно обумовлену вимогу до учасників суспіль-

них відносин діяти певним чином з метою досягнення цілей правового регулювання» [23]. Огляд поглядів таких науковців, як В. В. Джунь, Б. М. Поляков, В. П. Козирєва дозволив зробити такі висновки. Важливим підґрунтям для визначення системи принципів неспроможності є конкурсне право, тому в наукових роботах висловлюється думка, що принцип конкурсу кредиторів є системоутворюючим у законодавстві про банкрутство.

Так, В. В. Джунь у своєї ґрунтовній роботі, присвяченій питанням інституту неспроможності, пропонує таке формулювання принципів: конкурс кредиторів; процедурний порядок задоволення вимог кредиторів; принцип узгодженості нормативних приписів з суміжними інститутами матеріального та процесуального права [7]. У такому вигляді принципи мають узагальнюючий характер та не прив'язані до будь-якого характеру, тобто особливостей чергової редакції Закону про банкрутство, зміст якого суттєво змінювався, починаючи з 1992 року, а саме обраного вектора (продебіторський або прокредиторський) на задоволення інтересів певної групи учасників справи. Беручи до уваги, що практично у всіх країнах законодавству з банкрутства притаманні ці засадничі риси, можна зазначити, що таке формулювання має і міжнаціональний підхід. Проте узагальнюючий підхід, на жаль, не завжди забезпечує надійне підґрунтя, на якому мають будуватися економічні відносини у сфері неспроможності інституціональних одиниць. У тексті Закону про банкрутство у редакції 2000 року ***закладена соціальна спрямованість як концепція (визначальний задум) розвитку інституту неспроможності.*** Тобто йому притаманний продебіторський характер, що означає превалювання серед інших цілей та функцій процедур банкрутства функції захисту майна боржника.

Принципи правового регулювання неплатоспроможності, що запропоновані В. П. Козирєвою, на наш погляд, ближче до принципів, що сформульовані Б. М. Поляковим, тобто відповідають законодавству про банкрутство у редакціях з 2000 року. Проте система принципів В. П. Козирєвої більш спрямована на детальне пояснення особливостей діючого законодавства про банкрутство [23].

Принципи правового регулювання відносин неспроможності у реальному секторі економіки, що наведені у наукових роботах Б.М. Полякова, також ґрунтуються на підході конкурсного права, який ми вважаємо основою, методологічним підходом щодо дослідження як правових та економічних процедур банкрутства. У формулюванні Б.М. Полякова принципи права в системі неспроможності узгоджується з соціальною спрямованістю системи антикризового управління суб'єкта-боржника [24]. **По-перше,** це пріоритет Закону перед іншими нормативними актами, тобто, як пояснює автор, у випадку суперечності норм Закону про банкрутство з іншими нормативними актами, прийнятими після Закону про банкрутство, незалежно від вказівок на них, повинні діяти норми Закону про банкрутство [25]. **По-друге,** принцип загальності. В основі принципу загальності лежить конкурс, конкуренція грошових вимог кредиторів внаслідок неплатоспроможності господарюючого суб'єкта. Виникнення відносин неспроможності припускає ліквідацію всього майна господарюючого суб'єкта та навіть припинення підприємства як юридичної особи. У цій ситуації все майно боржника (наявне і яке виникне в майбутньому) являє собою ліквідаційну (конкурсну) масу, право розпорядження якої вже не належить органам управління боржника. Правомочності розпорядження таким майном зосереджуються в руках арбітражного керуючого та комітету кредиторів. Всі стягнення окремих кредиторів у виконавчому провадженні призупиняються. Формування пасиву боржника вимагає пред'явлення заяв із грошовими вимогами всіх кредиторів, у тому числі за зобов'язаннями з терміном, який ще не настав [25]. З цього випливає наступний принцип, який залежить від обраного державою вектора розвитку дій з відновлення або зупинення діяльності боржника. **По-третє,** це принцип збереження господарюючого суб'єкта. У Законі це відображено як комплекс передбачених в антикризовому законодавстві заходів, спрямованих на

збереження власності боржника: мораторій на задоволення вимог кредиторів; порядок погашення кредиторської заборгованості; відмова дебітора-боржника від некорисних господарських контрактів; а також певні перешкоди щодо реалізації інтересів власників підприємства – обмеження його прав у користуванні майном, здійснення бухгалтерського обліку в умовах контролю особою розпорядника майна та ін. **Четвертий принцип** стосується справедливого та організованого погашення вимог кредиторів. Соціальний аспект полягає у порядку черговості погашення: у першу чергу (після виплат за заставою) виплат робітникам у вигляді заробітної плати та соціальних виплат, а лише потім у третю та четверту черги – виплат заборгованості за податками та кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги. **Наступний, п'ятий принцип** пов'язаний з регуляторною функцією держави, який здійснюється через важливий принцип державного управління процедурою банкрутства. Роль держави та державних органів на діяльність підприємства-боржника в умовах антикризового управління зображено на рис. 1.

Рис. 1. Функція державного регулювання в умовах антикризового управління підприємства-боржника

Регуляторна функція держави має прояв у забезпеченні вказаних вище принципів на основі такого: вилучення із суб`єктів банкрутства казенних підприємств; у частині са-

нації та ліквідації – державні підприємства, майно яких не підлягає приватизації; надання права фонду державного майна здійснювати управління майном боржника, узгоджувати плани санації та контролювати їх виконання для підприємств, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави, у статутних фондах яких корпоративні права держави перевищують 50 %.

Вплив кожного рівня ієрархії стосується всіх сфер діяльності суб'єкта-боржника. Перехід від одного етапу антикризових заходів до наступного відбувається, як видно з рис. 1, за рішеннями господарського суду на основі: звітів арбітражних керуючих (розпорядника майна, санатора, ліквідатора), фінансової звітності, фінансової діагностики стану підприємства, даних бухгалтерських регістрів, накладних, актів, довідок та іншої оперативної бухгалтерської інформації. У цьому сенсі бухгалтерська документація та її аналіз сприяють реалізації принципів законності та об'єктивної істині [23], останній (принцип об'єктивної істини) при провадженні у справі про банкрутство вимагає від суддів господарського суду: забезпечувати повний, всебічний та об'єктивний розгляд справи, перевіряти законність та обґрунтованість прийнятих рішень іншими учасниками, дотримуватись встановлених законодавством строків. Крім цього, дії суддів спираються на принципи правової юридичної деонтології, яка передбачає принцип самостійності рішення судді на основі правової етики [26]. Загалом це дозволяє зробити висновок про впливове рішення (значення) господарського суду на існування підприємства-боржника як суб'єкта господарювання, можливість його подальшої діяльності. Враховуюче вищесказане, можна сформулювати два важливі висновки:

- було б слушним вважати принципом, який пов'язаний з бухгалтерським обліком суб'єкта-боржника, не принцип впливу судового рішення, як запропоновано видатним науковцем О.М. Глущук [27], а ***принцип законності та об'єктивної істини як основи судового рішення;***

- відсутність будь-якої складової системи антикризового управління – бухгалтерського обліку та економічного аналізу, відсутність методологічних підходів до їх здійснення, нехтування їх принципами (будь-яким з них) у процесі формування рішення господарського суду стосовно діяльності підприємства-боржника може призвести до посилення неформальної складової інституційного середовища неспроможності.

Вищезазначені правові принципи, що запропоновані Б. М. Поляковим, та принципи: законності та об'єктивної істини як основи судового рішення антикризового управління; гласності, які сформульовані В. П. Козирєвою, діалектично пов'язані з принципами бухгалтерського обліку, спрямованого на задоволення сучасних інформаційних потреб різних користувачів, зокрема учасників процедури банкрутства, що відображено на рис. 2.

Сучасна система бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні ґрунтується на принципах, які наведені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності. Їх застосування на різних етапах банкрутства можливо не однаковою мірою.

Так, принцип законності та об'єктивної істини як основи судового рішення (рис. 2), діалектично пов'язаний з принципом бухгалтерського обліку - повного висвітлення. За цим принципом «фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі» [2]. Серед принципів процесуального права, запропонованих В. П. Козирєвою, вважаємо підкреслити важливість принципу гласності [23], який означає, що відповідно до вищезазначеного Закону всі судові процедури проводяться відкрито (за винятком випадків, коли це суперечить інтересам охорони державної, ко-

мерційної або банківської таємниці або коли проти цього є обґрунтовані заперечення однієї чи обох (декількох) сторін справи. Реалізація принципу гласності сприяє досягненню мети бухгалтерського обліку – надати достовірної неупередженої інформації зацікавленим користувачам.

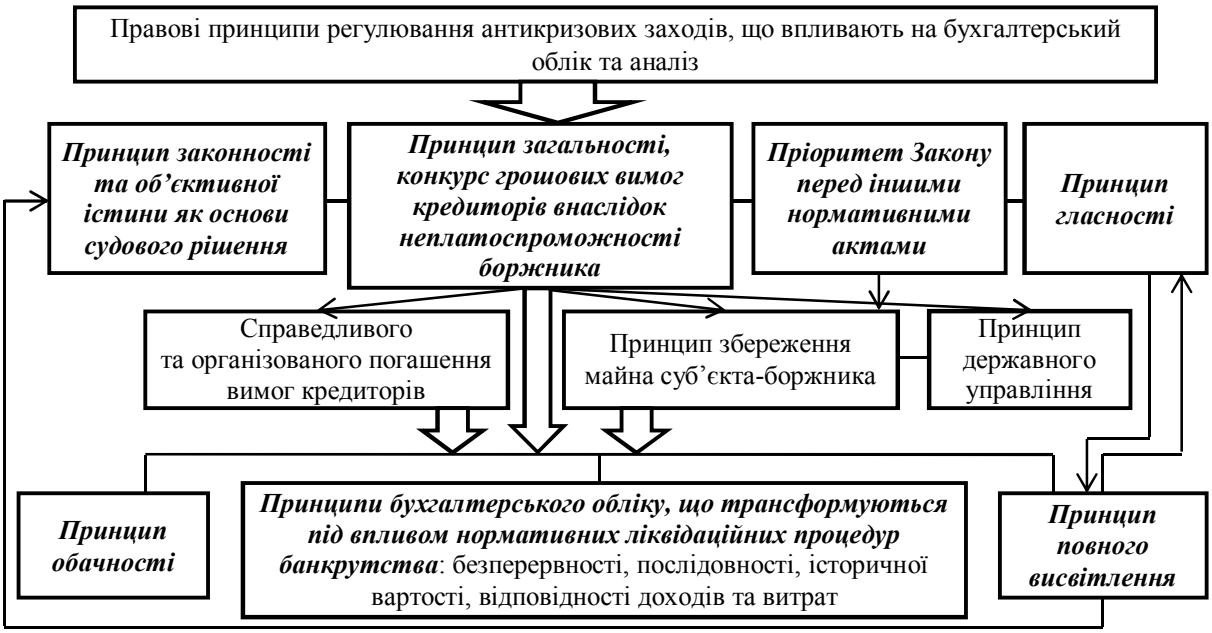

Рис. 2. Діалектичний взаємозв'язок правових принципів та принципів бухгалтерського обліку в умовах антикризового управління боржника

Принцип безперервності діяльності суб'єкта бухгалтерського обліку, на думку багатьох авторів, є ключовою концепцією сучасної бухгалтерської теорії. «Ідеєю, що визначає сприйняття діяльності спрямованої на продовження і розвиток, а не заздалегідь обмежену певним часом або цільовими рамками» [28, с. 65]. З метою чіткого уявлення дії основних принципів бухгалтерського обліку та принципу безперервності зокрема необхідно мати на увазі логіку антикризового управління, яка полягає у тому, що до того часу, доки боржник не визнаний банкрутом, до нього має застосовуватися система антикризових заходів, спрямованих на відновлення його платоспроможності на основі принципу збереження майна з метою продовження його діяльності, а не ліквідації. Отже, підприємство здійснює бухгалтерський облік на відновлювальних етапах на основі законодавчо прийнятих принципів, у тому числі принципу безперервності діяльності.

Ми згодні з думкою О. М. Глущук та іншими авторами, що саме у процедурі ліквідації принцип бухгалтерського обліку безперервності не діє, основна діяльність суб'єкта-банкрута припиняється, мета його існування полягає у розрахунках з кредиторами, «… важливо ***дотримуватись принципу найбільш повного задоволення вимог кредиторів згідно з певною черговістю,*** визнаною в господарському суді» [27]. При цьому ***принцип відповідності доходів і витрат порушується***. Отже, у ліквідаційній процедурі банкрутства вирішальним моментом є не принцип відповідності, а ***момент надходження коштів та погашення зобов'язань.*** Метаморфози принципів безперервності, доходів та витрат з урахуванням специфічних процедурних ознак банкрутства порушують принцип послідовності – постійно дотримуватися підприємством обраної облікової політики [28].

Більш детальний аналіз антикризового управління (табл. 2), дозволяє зробити висновок, що на його відновлювальних етапах (у порівнянні з ліквідацією) принципові положення бухгалтерського обліку не порушуються, проте в силу дії правових норм банкрутства виникає необхідність в оновленні наказу щодо організації бухгалтерського обліку (або доповнення до наказу про облікову політику) на всіх етапах антикризових заходів.

Таблиця 2

Вплив нормативних процедур банкрутства на бухгалтерський облік суб'єкта-боржника в реальному секторі економіки

Етапи антикризового управління	**Характерні риси, що випливають на бухгалтерський облік згідно з Законом України «Про внесення змін до Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом"»**	**Зміни в бухгалтерському обліку, зокрема в організації бухгалтерського обліку**
Досудова санація (Ст. 6 Закону)	План санації може передбачити поділ кредиторів, які беруть участь у санації, на категорії залежно від виду вимог та наявності (відсутності) забезпечення вимог таких кредиторів. ***Умовами плану санації може встановлюватися різний порядок задоволення вимог для кредиторів різних категорій***	Облік кредиторської заборгованості, зокрема визнання сум кредиторської заборгованості, оцінка, диференціація на основний борг та штрафні санкції, а отже деталізація рахунків в робочому плані рахунків. Складання регістрів з урахуванням порядку задоволення вимог для кредиторів різних категорій
	Введення мораторію на задоволення вимог кредиторів поширюються на вимоги всіх кредиторів	Визначення правил для обліку реєстрової та поточної кредиторської заборгованості
	Призначення керуючого санацією, що обмежує дії керівництва підприємства. Діє Положення про порядок проведення санації до порушення провадження у справі про банкрутство	Визначення відповідального за ведення бухгалтерського обліку. Розподіл прав та обов'язків між головним бухгалтером підприємства та бухгалтером, залученим керівником санації. Можливе створення посадових інструкцій з урахуванням кваліфікаційних характеристик
	Відбуваються зміни у документообігу на потребу комітету кредиторів та господарського суду	Удосконалення процесу документообігу шляхом доповнення Наказу про організацію бухгалтерського обліку
Провадження справи про банкрутство	Введення мораторію на задоволення вимог кредиторів поширюються на вимоги всіх кредиторів	Визначення правил для обліку реєстрової та поточної кредиторської заборгованості
Розпорядження майном	Призначення розпорядника майна	Визначення відповідального за ведення бухгалтерського обліку
	Відбуваються зміни у документообігу на потребу комітету кредиторів та господарського суду	Удосконалення процесу документообігу шляхом доповнення Наказу про організацію бухгалтерського обліку
	Складання реєстрової кредиторської заборгованості за видами кредиторів та видами кредиторської заборгованості	Облік кредиторської заборгованості, зокрема визнання сум кредиторської заборгованості, оцінка, диференціація на основний борг та штрафні санкції, а отже деталізація рахунків в робочому плані рахунків. Складання регістрів з урахуванням порядку задоволення вимог для кредиторів різних категорій
	Виникнення додаткових специфічних витрат	Пошук методики обліку додаткових витрат
	Пошук джерел санації, зокрема за рахунок конвертації дебіторської заборгованості	Класифікація дебіторської заборгованості на сумнівну та безнадійну
Судова санація	Реорганізація підприємства. Фінансова реорганізація заборгованості. Погашення заборгованості	Складання звітності спеціального призначення. Обрання методики встановлення відстрочення та розстрочення боргів
Ліквідація	Формування ліквідної маси, продаж майна, погашення зобов'язань	Складання ліквідаційного балансу

Джерело: складено автором.

Таким чином, об'єкти бухгалтерському обліку, що знаходяться під найбільшим впливом основних норм та правил законодавства з банкрутства, – це процеси: документування на потребу комітету кредиторів та господарського суду; обліку кредиторської заборгованості, зокрема питання визначення правил для обліку реєстрової та поточної кредиторської заборгованості, обрання методики встановлення відстрочення та розстрочення боргів; дебіторської заборгованості, її класифікації на сумнівну та безнадійну; специфічних витрат, що виникають виключно в антикризовому управлінні; складання звітності в умовах реорганізації підприємства-боржника та в умовах ліквідації банкрута.

Найбільш специфічні завдання бухгалтерського обліку в антикризовому управлінні суб'єкта господарювання знаходяться у площині відновлювальних процедур досудової санації та санації у складі процедур банкрутства, що відображено рис. 3.

Рис. 3. Класифікація завдань бухгалтерського обліку суб'єкта реального сектору економіки на етапі фінансової стабілізації

В умовах антикризових заходів, що регулюються законодавством про банкрутство особливого значення набувають такі принципи здійснення економічного аналізу (економічної експертизи) як: науковості його виконання; якості та прозорості, що забезпечується обраною методикою (або їх комплексом) з отриманням чітких результатів; гласності (відкритості) результатів аналізу (стосовно фінансового положення боржника) для учасників справи та зацікавлених осіб.

Вплив та взаємозв'язок правових правил та принципів економічного аналізу пропонуємо відобразити у матричній табл. 3.

Таблиця 3

Реалізація принципів економічного аналізу під впливом правових принципів регулювання антикризових заходів

Правові принципи регулювання антикризових заходів, що впливають на економічний аналіз	**Основні принципи економічного аналізу та їх реалізація в антикризовому управлінні**
1	2
Принцип загальності, конкурс грошових вимог кредиторів внаслідок неплатоспроможності боржника	Гласності (відкритості) результатів аналізу
Принцип законності та об'єктивної істини як основи судового рішення	Науковості виконання; якості та прозорості, чіткості отриманих результатів, що забезпечується обраною методикою аналізу
Принцип гласності	Гласності (відкритості) результатів аналізу на всіх етапах антикризового управління, такий принцип сприяє прийняттю виважених управлінських рішень керівництва підприємства

Закінчення табл. 3

1	2
У тому числі	
Справедливого та організованого погашення вимог кредиторів	Реалізація принципів надає можливість кредиторам та боржнику мати об'єктивну інформацію про стан підприємства-боржника
Принцип збереження майна суб'єкта-боржника	Реалізація принципів надає можливість виявлення нереального банкрутства
Принцип державного управління реалізується завдяки:	науковості виконання економічного аналізу, його якості та прозорості, відкритості результатів для учасників справи та зацікавлених осіб

Проведення економічної діагностики суб'єкта боржника арбітражним керуючим у досудових та судових процедурах є обов'язковою процедурою. Результати її використовуються у рішеннях суду. Методика економічного аналізу дозволяє провести оцінювання стану підприємства та оцінювання достовірності інформації бухгалтерського обліку.

Висновки та пропозиції. В умовах антикризових заходів, у процесі відновлювальних та ліквідаційних процедур поряд з принципами бухгалтерського обліку, які зазначені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», діють тісно з ними пов'язані принципи правового регулювання процедурних питань. Спираючись на соціальну парадигму норм неспроможності, розглянуто діалектичний зв'язок правових принципів, запропонованих різними авторами, та принципів бухгалтерського обліку і економічного аналізу, сукупність яких є принциповими положеннями управління боржником. У силу цього у бухгалтерському обліку виникає низка завдань з відображення господарських операцій, що відбуваються в антикризовому управлінні боржника.

В узагальненому вигляді до основних завдань, що вирішуються у процесі бухгалтерського відображення у системі антикризових заходів, відносяться: формування постійного потоку повної і достовірної інформації про діяльність суб'єкта-боржника з урахуванням фінансового стану на певному рівні та стратегічних напрямків розвитку. Користувачами такої інформації є сторони та учасники досудових та судових відновлювальних заходів та ліквідації під час процедур банкрутства.

Завдання бухгалтерського обліку та аналізу є логічним подовженням багатоступеневої структури антикризового управління.

Визначення особливих рис та об'єктів бухгалтерського обліку можливо на основі характеристики середовища інституту неспроможності. Вищенаведений аналіз принципів права, як важливої формальної складової цього середовища, дозволив виявити інституціональні обмеження, що пов'язані:

- з конкурсним правом (конкурсом кредиторів щодо погашення їх вимог в умовах неплатоспроможності боржника);
- із соціальною парадигмою, завдяки якій припускається превалювання реабілітаційних заходів у порівнянні з ліквідаційними процедурами;
- з напрямом стосовно справедливого погашення кредиторських вимог згідно з певною черговістю;
- з державним контролем, глибинні вади якого, а також усталені способи прийняття рішень формують суперечності між формальними та неформальними правилами. Було б слушним вважати принципом, який пов'язаний з бухгалтерським обліком суб'єкта-боржника, принцип законності та об'єктивної істини як основи судового рішення. Відсутність методологічних підходів до здійснення бухгалтерського обліку та економічного аналізу при формуванні рішення господарського суду може привести до посилення неформальної складової інституційного середовища неспроможності.

У зв'язку з цим виникають завдання бухгалтерського обліку у межах відновлювальних процедур боржника та ліквідації банкрута, які знаходяться під впливом норм законодавства про банкрутство: процес документування, облік кредиторської та дебіторської заборгованості, облік специфічних витрат, складання звітності в умовах реорганізації боржника та ліквідації банкрута.

Дотримання принципів економічного аналізу забезпечує реалізацію його функціонального призначення: процесуальний перехід боржника від одного етапу антикризового управління до наступного; а також виявлення нереального банкрутства. Здійснення економічного аналізу на всіх етапах антикризового управління з метою виявлення його фінансового стану, виявлення нереального банкрутства, його ознак та причин на основі наведених принципів, сприяє законності та гласності досудової санації та судових процедур банкрутства.

Список використаних джерел

1. *Яремко І. Й.* Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії [Електронний ресурс] / І. Й. Яремко. – Режим доступу : http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/10012/1/38.pdf.

2. *Про бухгалтерський* облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

3. *Легенчук С. Ф.* Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Фейерабенда: pro et contra. [Електронний ресурс] / С. Ф. Легенчук. – Режим доступу : http://economics.opu.ua/files/archive/2012/No2/88-91.pdf.

4. *Іванова Л. Б.* Підходи до визначення категорії «антикризове управління» та функціональні аспекти бухгалтерського обліку реального сектору економіки у системі антикризового управління. / Л. Б. Іванова // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2011. – № 4 (54). – С. 341–351.

5. *Банк В. Р.* Бухгалтерский учет и аудит в условиях банкротства : учеб. Пособие / В. Р. Банк, С. В. Банк, А. А. Солоненко. – М. : ТК Велби, 2006. – 296 с.

6. *Ivanova L.B.* Institutional aspects in accounting of debtor entity / International Scientific Periodical Journal «Modern Fundamental And Applied Researches», 2013, № 3, pp. 59–64.

7. *Джунь В. В.* Інститут неспроможності: світовий досвід розвитку і особливості становлення в Україні : монографія / В. В.Джунь. – К. : Юридична практика, 2006. –384 с.

8. *Про відновлення* платоспроможності боржника або визнання його банкрутом [Електронний ресурс] : Закон України від 30.06.99 № 784-XIV. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2343-12.

9. *Про внесення* змін до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» [Електронний ресурс] : Закон України від 22 грудня 2011 року № 4212-VI. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4212-vi.

10. *Завальнюк Н. В.* Проблема банкрутства підприємств України: причини та наслідки [Електронний ресурс] / Н. В. Завальнюк. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/15_APSN_2011/Economics/3_88149.doc.htm.

11. *Долматова Г. Є.* Тенденції банкрутства підприємств України [Електронний ресурс] / Г. Є. Долматова, І. І. Канєєва, О. Л. Перепелиця. – Режим доступу : http://journals.uran.ua/index.php/2225-6407/article/view/16008.

12. *Доповідь* міністра юстиції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://tsn.ua/groshi/pributki-ukrayinskih-pidpriyemstv-vpali-vtrichi-345160.html.

13. *Банкрутство* як механізм перерозподілу власності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.dissercat.com/content/bankrotstvo-kak-mekhanizm-peredela-sobstvennosti#ixzz3mHnRBfek.

14. *Чернявський С.* Кримінальне банкрутство: актуальні проблеми протидії [Електронний ресурс] / С. Чернявський // Віче. – 2009. – Червень (№ 12). – Режим доступу : http://www.viche.info/journal/1515/.

15. *Вязовченко А.* Як Україні врегулювати питання неплатоспроможності й піднятися у рейтингу Doing Business [Електронний ресурс] / А. Вязовченко // Банкрутство и ліквідація. – 2015. – 19 жовтня. – Режим доступу : http://bankruptcy-ua.com/articles/2196.

16. *В МВС* розповіли, як корупціонери банкрутували «Хліб України». Резонансні справи [Електронний ресурс] // Банкрутство і ліквідація. – 2015. – 15 жовтня. – Режим доступу : http://bankruptcy-ua.com/news/2169.

17. *Козлова М. О.* Міждисциплінарні та трансдисциплінарні зв'язки бухгалтерського обліку / М. О. Козлова // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 4 (62). – С. 111–116.

18. *Козлова М. О* Глобалізаційні процеси: Економіко-сутнісне наповнення та соціально-економічні наслідки [Електронний ресурс] / М. О. Козлова, Д. О. Грицищин // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2 (56). – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_2_2/5.pdf.

19. *Новиков А. М.* Методология научного исследования / А. М. Новиков. – М. : Либроком, 2010. – 280 с.

20. *Белова Е. Л.* Кризис теории бухгалтерского учета: пути решения [Електронний ресурс] / Е. Л. Белова // Современный бухучет. – 2009. – № 10. – Режим доступу : http://www.buliver.ru/content/view/83.

21. *Євдокимов В. В.* Міждисциплінарний підхід в бухгалтерському обліку: виявлення причинно-наслідкових зав'язків [Електронний ресурс] / В. В. Євдокимов, Д. О. Грицишен. – Режим доступу : zsas.zhitomir.org/.

22. *Семенишена Н. В.* Міжпредметні зв'язки бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Н. В. Семенишена. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/.../23Semenishina.pdf.

23. *Козирєва В. П.* Принципи правового регулювання неплатоспроможності та банкрутства / В. П. Козирєва // Юридичний вісник. Повітряне і космічне право. – 2008. – № 3. – С. 34–39. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npnau_2008_3_9.pdf.

24. *Іванова Л. Б.* Принципи бухгалтерського обліку в антикризовому управлінні суб'єкта реального сектора економіки / Л. Б. Іванова // Збірник наукових праць Донецького державного університету управління. – 2012. – Том XIII Серія «Економіка». – Вип. 232 «Проблеми і перспективи розвитку обліково-аналітичного забезпечення системами управління підприємствами в умовах євро інтеграції». – С. 120–133.

25. *Поляков Б. М.* Правові проблеми регулювання неспроможності (банкрутства) : дис. … д-ра юрид. наук : спец. 12.00.04 / Б. М. Поляков ; Інститут економіко-правових досліджень. – Донецьк, 2003. – 437 с.

26. *Бризгалов І. В.* Юридична деонтологія : короткий курс лекцій [Електронний ресурс] / І. В. Бризгалов. – 3-тє вид., стереотип. – К. : МАУП, 2003. – 48 с. – Режим доступу : http://radnuk.info/pidrychnuku/uardu/258-uarduch/3626--1-----.html.

27. *Глущук 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. Глущук. – К., 2005. – 20 с.

28. *Пятов М. Л.* Анализ финансовой отчетности : учеб. пособие / М. Л. Пятов, Н. А. Соколова. – М. : Бухгалтерский учет, 2011. – 400 с.

References

1. Yaremko, I.I. (2010). *Kontseptsii i paradyhmy bukhhalterskoho obliku yak systema naukovykh osnov teorii [Concept and paradigm of accounting as a system of scientific theory foundations]*. Retrieved from http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/10012/1/38.pdf.

2. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16 lypnia 1999 r. № 996-XIV) [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine on Jule 16, 1999 № 996-XIV]. Retrieved from http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

3. Lehenchuk, S.F. (2012). Rozvytok bukhhalterskoho obliku na osnovi kontseptsii metodolohichnoho anarkhizmu P. Feierabenda: pro et contra [The development of accounting based on methodological concepts of P. Feyerabend`s anarchism: pro et contra]. Retrieved from http://economics.opu.ua/files/archive/2012/No2/88-91.pdf.

4. Ivanova, L.B.(2011). Pidkhody do vyznachennia katehorii «antykryzove upravlinnia» ta funktsionalni aspekty bukhhalterskoho obliku realnoho sektoru ekonomiky u systemi antykryzovoho upravlinnia [Approaches to the definition of the "crisis management" and functional aspects of accounting the real economy in the crisis management system]. *Visnyk Chernihivskoho derzhavnoho*

tekhnolohichnoho universytetu. Seriia «Ekonomichni nauky» – Bulletin of the Chernihiv State Technological University. Series of "Economics", no. 4 (54), pp. 341–351 (in Ukrainian).

5. Bank, V.R., Bank, S.V., Solonenko, A.A. (2006). Bukhgalterskii uchet i audit v usloviiakh bankrotstva [Accounting and auditing in terms of bankruptcy]. Moscow: TK Velbi (in Russian).
6. Ivanova. L.B. (2013). Institutional aspects in accounting of debtor entity. International Scientific Periodical Journal «Modern Fundamental and Applied Researches», no. 3, pp. 59–64 (in Russian).
7. Jun, V.V. (2006). Instytut nespromozhnosti: svitovyi dosvid rozvytku i osoblyvosti stanovlennia v Ukraini [Institute failure: international experience and peculiarities of development in Ukraine]. Kyiv: Yurydychna praktyka (in Ukrainian).
8. Pro vidnovlennia platospromozhnosti borzhnyka abo vyznannia yoho bankrutom: Zakon Ukrainy vid 30.06.1999 № 784-XIV [On Restoring Debtor's Solvency or Declaring it Bankrupt: Law of Ukraine on 06.30.1999 № 4212-VI]. Retrieved from http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2343-12.
9. Pro vnesennia zmin do Zakonu Ukrainy "Pro vidnovlennia platospromozhnosti borzhnyka abo vyznannia yoho bankrutom": Zakon Ukrainy vid 22 hrudnia 2011 roku № 4212-VI [On Amendments to the Law of Ukraine "On Restoring Debtor's Solvency or Declaring it Bankrupt": Law of Ukraine on December 22, 2011 № 4212-VI]. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4212-vi.
10. Zavalnyuk, N.V. Problema bankrutstva pidpryiemstv Ukrainy: prychyny ta naslidky [The problem of bankruptcy Ukraine: causes and consequences]. Retrieved from http://www.rusnauka.com/15_APSN_2011/Economics/3_88149.doc.htm.
11. Dolmatova, H. Ye., Kanieieva I. I. & Perepelytsia O. L. (2013). Tendentsii bankrutstva pidpryiemstv Ukrainy [Trends bankruptcy in Ukrainian enterprises]. Retrieved from http://journals.uran.ua/index.php/2225-6407/article/view/16008.
12. Dopovid ministra yustytsii Ukrainy [Report of the Minister of Justice of Ukraine]. Retrieved from http://tsn.ua/groshi/pributki-ukrayinskih-pidpriyemstv-vpali-vtrichi-345160.html.
13. Bankrutstvo yak mekhanizm pererozpodilu vlasnosti [Bankruptcy as a mechanism for redistribution of property]. Retrieved from http://www.dissercat.com/content/bankrotstvo-kak-mekhanizm-peredela-sobstvennosti#ixzz3mHnRBfek.
14. Cherniavskyi, S. (2009, June). Kryminalne bankrutstvo: aktualni problemy protydii [Cherniavsky criminal bankruptcy: issues of counter]. *Viche –Viche,* no. 12. Retrieved from http://www.viche.info/journal/1515.
15. Viazovchenko, A. (2015, October 19). Yak Ukraini vrehuliuvaty pytannia neplatospromozhnosti y pidniatysia u reitynhu Doing Business [How to resolve the issue of insolvency in Ukraine and climb in the Doing Business ranking]. *Bankrutstvo i likvidatsiia – Bankruptcy and liquidation.* Retrieved from http://bankruptcy-ua.com/articles/2196.
16. V MVS rozpovily, yak koruptsionery bankrutuvaly «Khlib Ukrainy». Rezonansni spravy [The Ministry of Interior told how corrupters bankrupted "Bread of Ukraine". Resonant case]. (2015, October 15) *Bankrutstvo i likvidatsiia – Bankruptcy and liquidation.* Retrieved from http://bankruptcy-ua.com/news/2169.
17. Kozlova, M.O. (2012). Mizhdystsyplinarni ta transdystsyplinarni zviazky bukhhalterskoho obliku [Interdisciplinary and transdisciplinary links accounting]. *Visnyk ZhDTU – Bulletin of ZSTU*, no. 4 (62), pp. 111–116 (in Ukrainian).
18. Kozlova, M.O (2011). Hlobalizatsiini protsesy: Ekonomiko-sutnisne napovnennia ta sotsialno-ekonomichni naslidky [Globalization processes: Economic and essential content and socio-economic consequences]. *Visnyk ZhDTU – Bulletin ZSTU*, no. 2 (56). Retrieved from http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc _gum / Vzhdtu_econ / 2011_2_2 / 5.pdf.
19. Novykov, A.M. (2010). Metodologiia nauchnogo issledovaniia [Methodology of scientific research]. Moscow: Lybrokom (in Russian).
20. Belova, E.L. (2009). Kryzys teoryy bukhhalterskoho ucheta: puty reshenyia [Crisis theory and accounting: WAYS solutions]. *Sovremenny bukhuchet – Modern accounting,* no. 10. Retrieved from http://www.buliver.ru/content/view/83.
21. Yevdokymov, V.V. & Hrytsyshen, D.O. Mizhdystsyplinarnyi pidkhid v bukhhalterskomu obliku: vyiavlennia prychynno-naslidkovykh zaviazkiv [Interdisciplinary approach in accounting: identification of causal ties]. Retrieved from zsas.zhitomir.org/.

22. Semenyshena, N.V. Mizhpredmetni zviazky bukhhalterskoho obliku [Intersubject connections of accounting]. Retrieved from www.nbuv.gov.ua/.../23Semenishina.pdf.

23. Kozyrieva V. P. (2008). Pryntsypy pravovoho rehuliuvannia neplatospromozhnosti ta bankrutstva [Principles of legal regulation of insolvency and bankruptcy]. *Yurydychnyi visnyk. Povitriane i kosmichne pravo – Legal Gazette. Air and Space Law*, no. 3, pp. 34–39. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npnau_2008_3_9.pdf.

24. Ivanova, L.B. (2012). Pryntsypy bukhhalterskoho obliku v antykryzovomu upravlinni subiekta realnoho sektora ekonomiky [The principles of accounting in crisis management entity of the real economy sector]. *Zbirnyk naukovykh prats Donetskoho derzhavnoho universytetu upravlinnia – Proceedings of Donetsk State University of Management. Tom XIII Seriia «Ekonomika», vol. XIII Series "Economy". Problemy i perspektyvy rozvytku oblikovo-analitychnoho .zabezpechennia systemamy upravlinnia pidpryiemstvamy v umovakh yevro intehratsii – Problems and prospects of accounting and analytical support of enterprise management systems in terms of European integration,* pp. 120–133 (in Ukrainian).

25. Poliakov, B.M. (2003). Pravovi problemy rehuliuvannia nespromozhnosti (bankrutstva) [Legal problems of regulation of insolvency (bankruptcy)]. *Doctor's thesis.* Donetsk: Instytut ekonomiko-pravovykh doslidzhen (in Ukrainian).

26. Bryzghalov, I.V. (2003). Yurydychna deontolohiia: Korotkyi kurs lektsii. [Legal ethics: Short lectures]. Kyiv: MAUP. Retrieved from http://radnuk.info/pidrychnuku/uardu/258-uarduch/3626--1-----.html.

27. Hlushchuk, O.M. (2005). Oblik i analiz operatsii z prypynennia diialnosti pidpryiemstva ta vidnovlennia yoho platospromozhnosti [Accounting and analysis of operations and termination of the company restore its solvency]. *Extended abstract of candidate's thesis.* Kyiv (in Ukrainian).

28. Piatov, M.L.(2001). Analyz fynansovoi otchetnosty: Ucheb. Posobye [Financial Statement Analysis]. Moscow: Bukhhalterskyi uchet (in Russian).

Іванова Людмила Борисівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування і аудиту, Чернігівський національний технологічний університет (вул. Шевченка, 95, м. Чернігів, 14027, Україна).

Иванова Людмила Борисовна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, налогообложения и аудита, Черниговский национальный технологический университет (ул. Шевченко, 95, г. Чернигов, 14027, Украина).

Ivanova Liudmyla – PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor Department of Accounting, Taxation and Audit, Chernihiv National University of Technology (95 Shevchenka Str., 14027 Chernihiv, Ukraine).

E-mail: Lusija.iv@mail.ru