

УДК 657.22

UDC 657.22

**МОДЕЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРОЦЕССА
НЕСОСТОЯТЕЛЬНОСТИ КОММЕРЧЕСКОЙ
ОРГАНИЗАЦИИ**

**MODEL OF MANAGEMENT OF
ACCOUNTING OF THE INSOLVENCY
PROCESS OF A COMMERCIAL
ORGANIZATION**

Чаленко Роман Владимирович
аспирант учетно-экономического факультета

Chalenko Roman Vladimirovich
graduate student of the Registration economics
department

*Ростовский государственный экономический
университет РГЭУ (РИНХ), Ростов-на-Дону,
Россия*

*Rostov state economic
university RGEU (RINH), Rostov-na-Donu, Russia*

В статье подробно рассматриваются вопросы соотношений экономических категорий «несостоятельность» и «банкротство». Рассматривается модель организации бухгалтерского учета «несостоятельности». Предложено внедрение в бухгалтерский учет несостоятельного должника структурированного плана счетов

In the article we have considered in detail the questions of ratios of the economic categories of "insolvency" and "bankruptcy". The model of management of accounting of "insolvency" is considered. Introduction in accounting of the poor debtor of the structured book of accounts is offered

Ключевые слова: НЕСОСТОЯТЕЛЬНОСТЬ, БАНКРОТСТВО, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ПРОБЛЕМЫ, МНЕНИЯ, СОХРАНЕНИЕ СОБСТВЕННОСТИ, СТРУКТУРИРОВАННЫЙ ПЛАН СЧЕТОВ

Keywords: INSOLVENCY, BANKRUPTCY, ACCOUNTING, PROBLEMS, OPINIONS, PROPERTY PRESERVATION, STRUCTURED BOOK OF ACCOUNTS

Вот уже более двадцати лет во многих отечественных экономических исследованиях, посвященных проблемам «банкротства» и «несостоятельности», нет определений, раскрывающих содержание этих двух экономических категорий. Авторы, в лучшем случае ограничиваются приведением официального определения, данного в Федеральном законе от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее по тексту – Закон о банкротстве), а в худшем случае вообще не раскрывают эти понятия, считая данные категории синонимами. Но необходимо учесть, что правовая категория «несостоятельности» полностью производна от экономической категории «несостоятельности».

Закон о банкротстве определяет несостоятельность (банкротство) как признанная арбитражным судом или объявленная должником неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность

по уплате обязательных платежей [2]. Такой упрощенный подход к определению несостоятельности в виде неспособности своевременно выполнить свои обязательства перед кредиторами ведет к подмене содержания несостоятельности хозяйствующего субъекта его внешней формой.

Как в экономических исследованиях, так и в юридической практике не делается никаких различий между понятиями «несостоятельность» и «банкротство». Российское законодательство также не разделяет понятия «несостоятельность» и «банкротство» и употребляет данные термины в качестве синонимов. Тогда как во многих странах делается различие между ними. В некоторых странах употребляется только термин «несостоятельность», а термин «банкротство» вообще не используется. В США же используется только термин «банкротство» (bankruptcy) [17].

В Республике Беларусь между понятиями «банкротство» и «несостоятельность» имеется четкое различие. На наш взгляд, как в правовых нормах, так и в экономической науке необходимо сделать различие между этими схожими, но имеющими разный экономический и правовой смысл понятиями. В частности, анализ соотношения этих понятий с правовой точки зрения осуществлен в работах М. Телюкиной [14] и В. Зайцевой [8].

Так, М. Телюкина предлагает законодательно разграничить понятия «несостоятельность» и «банкротство» и применить понятие «банкротство» только в случаях неправомерного поведения должника, причинившего ущерб кредиторам. Такого же мнения придерживается большинство юристов. Существует даже такая точка зрения, что несостоятельность - неплатежеспособное состояние должника, а банкротство – действия должника (в основном неправомерные), которые привели его в такое состояние.

П. Баренбойм, один из разработчиков Закона о банкротстве, считает, что «российский законодатель поступил правильно, подкрепив новый термин «несостоятельность» распространенным и достаточно энергичным термином «банкротство» [4].

Данная проблема актуальна и сегодня, современные ученые и практики предпринимают попытки трактовать и решать вопросы «банкротства» и «несостоятельности».

Анализ зарубежного, российского опыта и существующих трактовок выявил возможность и необходимость расширить видение данных понятий не только с точки зрения ответственности и платежеспособности, но и с точки зрения возможности или невозможности дальнейшей жизнедеятельности организации.

Проблемам несостоятельности организаций большое внимание уделяли ученые-бухгалтера, и именно они ставят вопрос о разграничении платежеспособности и жизнеспособности.

Так, профессор Жак Ришар отмечает: «Ликвидация – это даже не нулевой баланс или негативный результат деятельности. Это тот момент, когда организация не в состоянии больше функционировать. Единственная проблема, возникающая на этой последней стадии существования организации, заключается в определении ликвидационного сальдо после продажи активов и выплаты долгов. Кроме того, техника финансовой оценки активов на момент ликвидации полностью отличается от аналогичной в период функционирования организации; в случае ликвидации речь идет о демонтаже; элементы актива не имеют внутренней связи, они продаются один за другим». [12]

Профессор И.Н. Богатая предлагает комплекс процедур стратегического учета для отслеживания, предотвращения и снижения риска возникновения кризисной ситуации.

Шумилин П.Е. разработал модель бухгалтерского учета процедур банкротства, таких как: наблюдение, финансовое оздоровление, внешнее управление, конкурсное производство.

Указанные процедуры в данной бухгалтерской модели характеризуются 7 агрегатами: доверительное управление как вид деятельности; классификационные признаки доверительного управления; оценка собственности; варианты учета доверительного управления; показатели доверительного управления; стратегическое управление процессами реорганизации; отчетность. [15]

Базируясь на авторской позиции разграничения экономической сущности «банкротства» и «несостоятельности», автор считает целесообразным также разграничивать вопросы учета экономических процессов, отражаемых соответствующими категориями. Модель организации бухгалтерского учета несостоятельности представлена на рисунке.

По мнению автора, бухгалтерский учет несостоятельности осуществляется в двух разнонаправленных векторах, которые строятся на отношении к собственности.

Первый вектор – утрата собственности или ликвидация. Вторым вектором – сохранение и восстановление собственности. Организационным механизмом ликвидации является конкурсное производство, которое официально является процедурой банкротства, но с точки зрения нашей модели и позиции, будет относиться к несостоятельности.

Конкурсное производство – процедура, применяемая к должнику, признанному неплатежеспособным и, согласно Закону о банкротстве, банкротом, в целях соразмерного удовлетворения требований кредиторов. Основное отличие конкурсного производства – это прекращение хозяйственной деятельности согласно п. 2 ст. 129 Закона о банкротстве [2].



Рисунок Модель организации бухгалтерского учета
несостоятельности

В ходе данной процедуры назначается конкурсный управляющий, который обязан:

- принять в ведение имущество должника. Провести инвентаризацию такого имущества;
- привлечь оценщика для оценки имущества должника, за исключением случаев, предусмотренных Законом о банкротстве;
- принимать меры, направленные на поиск, выявление и возврат имущества должника, находящегося у третьих лиц;

- принимать меры по обеспечению сохранности имущества должника;
- уведомлять работников должника о предстоящем увольнении не позднее чем в течение месяца с даты введения конкурсного производства;
- предъявлять к третьим лицам, имеющим задолженность перед должником, требования о ее взыскании;
- заявлять в установленном порядке возражения относительно требований кредиторов, предъявленных к должнику;
- вести реестр требований кредиторов;
- передавать на хранение документы должника, подлежащие обязательному хранению;
- заключать сделки. В совершении, которых имеется заинтересованность, только с согласия собрания кредиторов или комитета кредиторов;
- исполнять иные обязанности.

Законодательно не регламентирован процесс ведения бухгалтерского учета при конкурсном производстве, однако, по мнению ряда авторов, рекомендуется следующие проводки.

Так, например Якубова О.Н. рекомендует расходы, связанные с конкурсным производством, учитываются на субсчетах к счету 91счету «Прочие доходы и расходы», так как в ходе конкурсного производства фактически происходит ликвидация должника, и все расходы должны быть отнесены на уменьшение конкурсной массы. Аналитический учет доходов, связанных с процедурами банкротства, также рекомендует вести на субсчете 91/1 «Прочие доходы» в разрезе доходов [16].

Кукина И.Г. и Астраханцева И.А. считают, что хозяйственные операции несостоятельного должника требуют особого контроля с целью оценки их эффективности. Согласно Закона о банкротстве во время

процедур банкротства должен быть один (основной) расчетный счет, остальные расчетные счета закрываются [10].

Закрытие расчетных счетов путем перечисления денежных средств на основной счет: Дебет счета 51 «Расчетные счета» (основной) Кредит счета 51 «Расчетные счета» (основной), 55 «Специальные счета в банках».

Закрытие валютных счетов: на сумму продаваемой валюты Дебет счета 57 «Переводы в пути» Кредит счета 52 «Валютные счета» на сумму; на сумму выручки от продажи валюты Дебет счета 51 «Расчетные счета» Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»; на сумму валюты в день продажи Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» кредит счета 57 «Переводы в пути»; на сумму финансового результата Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» (прибыль); Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» (убыток).

Исходя из поставленных задач на стадии конкурсного производства, основным бухгалтерским результатом является ликвидационный баланс, являющейся необходимой составляющей данной процедуры.

Согласно ст. 63 Гражданского Кодекса РФ ликвидационный баланс – это баланс, который составляется после принятия решения о ликвидации и после удовлетворения требований кредиторов. Промежуточный ликвидационный баланс – это баланс, который составляется после принятия решения о ликвидации, для выявления требований кредиторов (до предъявления требований кредиторов) [1].

Несмотря на жесткую законодательную констатацию показателя ликвидационного баланса, многие ученые и экономисты занимались исследованием данного понятия.

Так, Я.В. Соколов считает, что ликвидационный баланс свидетельствует о смерти фирмы. Если фирма подлежит ликвидации, то ликвидационная комиссия составляет одноименный баланс. Он может

быть составлен в два этапа. На первом составляется баланс фирмы, подлежащей закрытию, на втором - баланс, который отражает результаты ликвидации [13].

В.В. Панков, В. Павлюченко считают, что составление ликвидационного баланса представляет собой конечную цель процесса ликвидации предприятия. Ликвидационный баланс призван дать исчерпывающую характеристику имущества предприятия, а также источников его формирования (собственный капитал предприятия и обязательства) на момент его ликвидации. Таким образом, в ликвидационном балансе; содержащем объективную информацию о состояний имущества и задолженности, находят отражение интересы кредиторов [11]. Промежуточный ликвидационный баланс предприятия представляет собой систему показателей, характеризующих имущественное и финансовое положение предприятия, и отражает величину реальной конкурсной массы предприятия (актив), суммы предъявленных и не предъявленных требований кредиторов, собственный капитал предприятия (пассив) [11].

Ф.Н. Завьялов, М.В. Зотова считают, что промежуточный ликвидационный баланс является ключевым бухгалтерским документом, так как отражает реальную стоимость активов и размер требований кредиторов, что позволяет спрогнозировать результаты конкурсного производства [7].

Л. Коротков дает понятие промежуточный ликвидационный как баланс, который составляется перед тем, как удовлетворять требования, предъявленные кредиторами в срок, установленный ликвидационной комиссией. Цель составления этого баланса - уточнить реальное финансовое состояние ликвидируемого предприятия [9].

И.Н. Богатая считает, что при ликвидации предприятия необходимо составление ликвидационного баланса на базе, которого принимаются

управленческие решения собственниками, кредиторами, инвесторами и др. [5].

Жак Ришар считает, что ликвидационный баланс содержит все активы (нематериальные и материальные) по цене их ликвидации при условии, что активы предприятия будут реализованы по частям; долги также оцениваются с этой точки зрения [5].

Н.А. Бреславцева определила, что механизм ликвидационного баланса - это последовательное удовлетворение обязательств предприятия, получение дебиторской задолженности, реализация материальных ценностей, основных средств и других активов и удовлетворение обязательств предприятия в соответствии с установленной очередностью [6].

Согласно глоссарий.ру: экономические и финансовые словари дают понятие ликвидационный баланс - бухгалтерский отчетный баланс, характеризующий имущественное состояние предприятия на дату прекращения его существования как юридического лица. Ликвидационный баланс показывает величину и источники средств, а также состояние расчетов предприятия после окончания ликвидационного периода. Промежуточный ликвидационный баланс в РФ – баланс, содержащий сведения о: - составе имущества ликвидируемого юридического лица; - перечень предъявленных кредиторами требований и результаты их рассмотрения. Промежуточный ликвидационный баланс составляется ликвидационной комиссией.

Анализ различных трактовок ликвидационного баланса показал, что практически все они направлены на погашение обязательств за счет реализации имущества. И только трактовка профессора Богатой И.Н. подразумевает не уничтожение предприятия, а рассматривает ликвидационный баланс как информационную базу для принятия управленческих решений различными пользователями.

Таким образом, этот факт еще раз нам говорит о двойственности несостоятельности: во-первых, как ликвидации собственности и, во-вторых, как возможности и необходимости управления для восстановления собственности.

Таким образом, с точки зрения утраты собственности основным учетным документом является ликвидационный баланс.

Экономический механизм составления ликвидационного баланса сводится к последовательному удовлетворению обязательств предприятия, получению дебиторской задолженности, реализации материальных ценностей, основных средств, нематериальных активов на основе условного или реального превращения всех активов предприятия, дебиторской и кредиторской задолженности в деньги и удовлетворению обязательств предприятия в соответствии с установленной очередностью.

Очередность удовлетворения требований кредиторов при ликвидации юридического лица установлена ст. 64 Гражданского кодекса РФ [1].

В первую очередь удовлетворяются требования граждан, перед которыми ликвидируемое юридическое лицо несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, путем капитализации соответствующих повременных платежей, а также по требованиям о компенсации морального вреда, о компенсации сверх возмещения вреда, причиненного вследствие разрушения, повреждения объекта капитального строительства, нарушения требований безопасности при строительстве объекта капитального строительства, требований к обеспечению безопасной эксплуатации здания, сооружения.

Во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору, и по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности.

В третью очередь производятся расчеты по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды.

В четвертую очередь производятся расчеты с другими кредиторами.

Требования кредиторов каждой очереди удовлетворяются после полного удовлетворения требований кредиторов предыдущей очереди, за исключением требований кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества ликвидируемого юридического лица.

Требования кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества ликвидируемого юридического лица, удовлетворяются за счет средств, полученных от продажи предмета залога, преимущественно перед иными кредиторами, за исключением обязательств перед кредиторами первой и второй очереди, права требования по которым возникли до заключения соответствующего договора залога.

Не удовлетворенные за счет средств, полученных от продажи предмета залога, требования кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества ликвидируемого юридического лица, удовлетворяются в составе требований кредиторов четвертой очереди.

При недостаточности имущества ликвидируемого юридического лица оно распределяется между кредиторами соответствующей очереди пропорционально суммам требований, подлежащих удовлетворению, если иное не установлено законом.

В случае отказа ликвидационной комиссии в удовлетворении требований кредитора либо уклонения от их рассмотрения кредитор вправе до утверждения ликвидационного баланса юридического лица обратиться в суд с иском к ликвидационной комиссии. По решению суда требования кредитора могут быть удовлетворены за счет оставшегося имущества ликвидируемого юридического лица.

Требования кредитора, заявленные после истечения срока, установленного ликвидационной комиссией для их предъявления,

удовлетворяются из имущества ликвидируемого юридического лица, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, заявленных в срок.

Требования кредиторов, не удовлетворенные из-за недостаточности имущества ликвидируемого юридического лица, считаются погашенными. Погашенными считаются также требования кредиторов, не признанные ликвидационной комиссией, если кредитор не обращался с иском в суд, а также требования, в удовлетворении которых решением суда кредитору отказано.

По результатам ликвидационных бухгалтерских проводок составляется ликвидационный баланс, в активе которого остаются счета денежных средств, а в пассиве - некоторые источники собственных средств в зависимости от имущественного положения предприятия; уставный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль. В тех случаях, когда собственный капитал полностью «проеден», баланс будет составлен с нулевым или даже отрицательным итогом. Полученная стоимость по активу и пассиву характеризует активы-нетто и пассивы-нетто, или чистую рыночную стоимость имущества. После этого по рекомендациям аудитора, финансового аналитика принимаются конкретные экономические, правовые, финансовые, управленческие и другие решения.

Ликвидационные бухгалтерские проводки составляются путем условного превращения всех активов в денежные средства и удовлетворения всех обязательств путем использования денежных средств. Ликвидационные проводки составляются по определенным правилам, основные из которых сводятся к следующему:

- вначале, реализуются активы в зависимости от степени их ликвидности, начиная II по I разделы актива баланса;

- затем удовлетворяются обязательства в зависимости от степени их требовательности с V по IV разделы баланса;

- в случае недостаточности источников используются последовательно: нераспределенная прибыль, резервный капитал, добавочный капитал. Уставный капитал;

- все имущество предприятия, отраженное в бухгалтерском балансе, образует конкурсную массу (активы), в которую включаются все объекты, принадлежащие предприятию, с подразделением на свободные и заложенные;

- оценка активов предприятий производится в порядке, установленном законодательством РФ в контексте с конкретными случаями, договорами, соглашениями;

- имущество, являющееся предметом залога, обеспечения обязательств и платежей, выданных и полученных, направляется на погашение соответствующих обязательств прямым путем в соответствии с наступившей очередью погашения обязательств;

- в активы не включаются имущество, не принадлежащее предприятию на праве собственности, арендованное имущество, материалы, принятые в переработку, находящиеся на естественном хранении, товары, принятые на комиссию имущество работников предприятия;

- удовлетворение обязательств при ликвидации юридического лица производится в порядке очередности, установленной ст. 64 «Удовлетворение требований кредиторов» Гражданского кодекса РФ;

- удовлетворение обязательств при составлении нулевого баланса во всех остальных случаях производится в порядке очередности, установленной ст. 855 «Очередность списания денежных средств со счета» Гражданского кодекса РФ. При наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных

к счету, списание этих средств со счета осуществляется в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность), если иное не предусмотрено законом. При недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств осуществляется в следующей очередности:

в первую очередь осуществляется списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

во вторую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности;

в третью очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), а также по отчислениям в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования;

в четвертую очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, отчисления в которые не предусмотрены в третьей очереди;

в пятую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

в шестую очередь производится списание по другим платежным документам в порядке календарной очередности [1].

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

Ключевым бухгалтерским документом несостоятельности организации является промежуточный ликвидационный баланс, поскольку в нем отражены все активы предприятия, составляющие его конкурсную массу, а также результаты рассмотрения требований кредиторов. При этом конкурсная масса - это не только имущество, имеющееся на момент открытия конкурсного производства: но и выявленное в процессе его проведения.

Промежуточный баланс составляется на дату открытия конкурсного производства в целях отражения имущественного положения предприятия до начала реализации его активов и производства каких-либо расходов ликвидационной комиссией. При этом промежуточный баланс должен отражать результаты рассмотрения требований кредиторов, следовательно, составление его возможно не ранее закрытия, реестра требований кредиторов, т. е. не ранее истечения срока, установленного конкурсным управляющим для предъявления претензий. В течение этого периода проводятся инвентаризация и оценка имущества должника, имевшегося на момент банкротства.

В ходе инвентаризации проводится анализ сделок по отчуждению активов, и начинается работа по оспариванию сделок, противоречащих Закону. Как правило, ликвидационная комиссия участвует во множестве судебных дел, связанных с возвратом активов из незаконного владения, взысканием процентов и штрафов по непогашенной своевременно дебиторской задолженности, положительный исход которых может

существенно увеличить конкурсную массу и изменить перспективы погашения требований кредиторов.

В то же время кредиторы в случае несогласия с суммой долга, признанной ликвидационной комиссией, могут подать иск в арбитражный суд. При этом условный актив может быть оценен по доступной информации экспертным путем или по стоимости сделки, в результате которой он был отчужден; а условное обязательство - исходя из обоснованности каждого из выдвинутых денежных или имущественных требований кредиторов и существующей практики рассмотрения аналогичных исков. Последствия по каждому конкретному иску должны быть раскрыты в пояснительной записке.

Промежуточный ликвидационный баланс хотя и должен составляться по состоянию на дату открытия конкурсного производства, но технически это происходит на три-четыре месяца позже, то есть возникает необходимость учесть события, произошедшие после отчетной даты, как это позволяет Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденное Приказом Минфина России от 25.11.98 № 56в. К данным событиям могут относиться:

- признание пеней и штрафных санкций в пользу кредиторов по неисполненным предприятием-банкротом договорам;
- списание просроченных долгов;
- поступление активов в результате следственных действий или судебных разбирательств [3].

Входящие остатки переносятся из баланса должника на последнюю отчетную дату или из последнего, сданного в налоговые органы баланса. В промежуточном ликвидационном балансе не должно быть деления дебиторской задолженности и обязательств на краткосрочные и долгосрочные, поскольку с момента открытия конкурсного производства срок исполнения всех, обязательств считается наступившим, и период их

обращения всегда будет менее 12 месяцев (срок конкурсного производства в общем случае не может превышать одного года).

Для составления промежуточного ликвидационного баланса данных типовой формы баланса недостаточно - для формирования представления о финансовом положении организации требуются дополнительные показатели.

По каждому показателю промежуточного ликвидационного баланса должны быть данные за два отчетных периода; причем они будут в некоторой степени несопоставимы, так как обязательства сгруппированы не по срочности погашения, а в зависимости от установленной Законом очередности их погашения. Следовательно, данные за период, предшествующий отчетному, подлежат корректировке.

Активы отражают по стоимости, реальной ко взысканию или реализации, что должно быть подтверждено актом оценки или отчетом независимого оценщика. Особенно это важно, если проведенная инвентаризация и оценка активов свидетельствуют о существенном снижении их стоимости по сравнению с балансовой величиной. При стоимостной оценке активов в целях составления промежуточного баланса необходимо учесть положения ПБУ 7/98, позволяющие дать наиболее объективную картину имущественного положения предприятия. Например, если продажа части активов показала, что расчёт цены реализации не был обоснован, то необходимо пересмотреть результаты оценки. Ценные бумаги отражаются с учетом Котировок.

Наступление событий, делающих взыскание дебиторской задолженности сомнительным (признание дебитора банкротом, невозможность взыскания долга денежными средствами), позволяет показать дебиторскую задолженность с учетом дисконта, что способствует реальной оценке влияния данного события на результаты конкурсного производства. Дебиторская задолженность, нереальная к взысканию, не

учитывается в промежуточном ликвидационном балансе. Однако впоследствии ликвидационная комиссия должна принять все возможные меры для ее взыскания (судебный и досудебный порядок) до получения акта судебного пристава-исполнителя о невозможности взыскания или появления обстоятельств, делающих предъявление иска невозможным. Следует организовать внесистемный учет задолженности для обеспечения полноты взыскания.

В соответствии с Законом о банкротстве жизненно важные для региона объекты коммунальной и социальной инфраструктуры не включаются в конкурсную массу, и на них не может быть обращено взыскание в погашение кредиторской задолженности. Следовательно, данные объекты не должны включаться в промежуточный баланс независимо от момента передачи их местным органам власти.

При составлении промежуточного ликвидационного баланса должны быть закрыты счета по учету добавочного капитала, резервного капитала, фондов, резервов, нераспределенной прибыли, использования прибыли, доходов и расходов будущих периодов, причину появления которых не удалось установить, а также счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Списываются неликвидные и обесценившиеся ценные бумаги, просроченная дебиторская задолженность с учетом ранее созданных резервов.

Суммы этих списаний, как показывает практика, просто не окажут существенного влияния на дебетовое сальдо счета, 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». НДС, учтенный на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» по оприходованным, но неоплаченным ценностям не предъявляется к возмещению из бюджета в связи с тем, что оплата поступивших ценностей не может быть произведена, так как это будет внеочередным удовлетворением требований кредиторов.

Необходимо выяснить наличие и состояние банковских счетов предприятия и закрыть все из них кроме одного, выступающего в качестве основного счета должника в ходе конкурсного производства. Документом, подтверждающим полномочия конкурсного управляющего по распоряжению счетом, является решение или определение суда о признании предприятия банкротом и о назначении конкурсного управляющего. В ходе инвентаризации выявляются ценности, учитываемые на забалансовых счетах. Это имущество передается владельцам, а забалансовые счета закрываются после расторжения соответствующих договоров.

После завершения рассмотрения требований кредиторов следует организовать учет задолженности в разрезе очередности погашения.

Промежуточный ликвидационный баланс не является достаточно прозрачным для пользователей, так как содержит множество корректировок для отражения специфики структуры активов и пассивов предприятия. В связи с этим целесообразно к пояснительной записке приложить следующие документы, позволяющие кредиторам более полно понять процедуру составления баланса и имущественное положение должника: реестр требований кредиторов; сведения о составе активов предприятия. Необходимыми реквизитами данных документов должны являться:

- реестр требований кредиторов - наименование кредитора; заявленная сумма требования; признанная сумма требования; документы, подтверждающие размер задолженности; примечание (наличие исков, перспективы их рассмотрения);

- сведения о составе активов - наименование имущества (дебитора); балансовая стоимость имущества (сумма дебиторской задолженности); стоимость, реальная к продаже или взысканию, в оценке ликвидационной комиссии.

Подготавливая документы к составлению ликвидационного баланса, необходимо провести анализ финансового состояния предприятия на стадии его ликвидации, чтобы иметь возможность принять все меры к погашению задолженностей.

Ликвидационный баланс составляется по окончании конкурсного производства. Его цель показать убытки, которые были понесены собственниками и кредиторами предприятия. Входящие остатки ликвидационного баланса должны соответствовать данным промежуточного баланса, чтобы обеспечить наглядную картину результативности конкурсного производства. Актив ликвидационного баланса не содержит каких-либо показателей, поскольку все имущество должно быть реализовано либо списано и утилизировано, а дебиторская задолженность взыскана. По статьям пассива баланса отражаются непогашенные требования кредиторов и понесенные собственником предприятия убытки.

При вынесении определения арбитражного суда о введении процедуры конкурсного управления деятельность прекращается, имущество распродается, а само предприятие подлежит ликвидации.

Таким образом, промежуточный ликвидационный баланс составляется когда предприятие еще де - юре существует, а де - факто нет. Ликвидационный баланс составляется, когда организации уже нет ни де-юре, ни де-факто.

Принципы и методика составления данных балансов полностью отражают их предназначение, а именно отражение утраты собственности или несостоятельности.

Второй вектор модели направлен на восстановление собственности, которое основано на процессах управления организацией. Оно может осуществляться как, доверительное управление внешним управляющим так и внутреннее управление собственниками организации.

К основным приемам доверительного управления можно выделить:

- анализ состояния макро-микросреды и выбор предпочтительной миссии организации;
- познание экономического механизма возникновения кризисной ситуации и создание системы сканирования внешней и внутренней среды организации с целью раннего обнаружения сигналов об угрозе приближения кризиса;
- стратегический контроллинг организации и выработка стратегии предотвращения ее несостоятельности;
- оперативная оценка и анализ финансового состояния организации и выявление возможности наступления несостоятельности или банкротства – оперативный контроллинг;
- разработка предпочтительной политики поведения в условиях наступившего кризиса и вывода из него организации;
- постоянных учет риска хозяйственной деятельности и выработка мер по его снижению.

Доверительное управление регламентируется Гражданским кодексом РФ, который говорит о том, что собственник может передать свое имущество в доверительное управление другому лицу (доверительному управляющему). Передача имущества в доверительное управление не влечет перехода права собственности к доверительному управляющему, который обязан осуществлять управление имуществом в интересах собственника или указанного им третьего лица [1].

Таким образом, для восстановления собственности необходим процесс управления, который должен отражаться в бухгалтерском учете, с целью решения данной задачи, необходимо определить информационную основу и методику такого управления. В качестве такой информационной базы предлагается использовать структурированный план счетов, центральным разделом которого, с точки зрения собственности, является

раздел VII «Капитал и резервы». Все факты хозяйственной жизни делятся на факты, увеличивающие собственный капитал и факты, уменьшающие собственность.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 № 51-ФЗ, (ред. от 23.07.2013) // [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.consultant.ru.
2. Федеральный закон от 26 октября 2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», (ред. от 23.07.2013) // [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.consultant.ru.
3. Приказ Минфина РФ от 25.11.1998 № 56н (ред. от 20.12.2007) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98) // [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.consultant.ru.
4. Баренбойм П.Д. Правовые основы банкротства. М.: Белые альфы, 1995. 197 с.
5. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия. Ростов н/Д: Феникс. 2001. с. 195-197.
6. Бреславцева Н.А., Ткач В.И., Кузьменко В.А. Балансоведение: Учеб. пособие. М.: Изд-во «Приор». 2001. с. 108.
7. Завьялов Ф.Н., Зотова М.В. Актуальные вопросы составления промежуточного ликвидационного баланса предприятия-банкрота // Вестник федеральной службы России по делам о несостоятельности и финансовому оздоровлению. 2000. № 3. с. 38–43.
8. Зайцева В. Несостоятельность и банкротство в современном российском праве // Право и экономика. 1999. № 5. с. 41-45.
9. Короткова Л. Ликвидация предприятия // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2001. № 50, 51.
10. Кукукина Н.Г., Астраханцева И.А. Учет и анализ банкротств: Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика. 2004. с. 41.
11. Панков В.В., Павлюченко В. Учет и отчетность при банкротстве // Финансовая газета. 2001. № 2, 4, 5.
12. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Пер. с фр., под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. с.14
13. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.
14. Телюкина М.В. Соотношение понятий «несостоятельность» и «банкротство» в дореволюционном и современном праве // Юрист, 1997, № 12. с. 18-23.
15. Шумилин П.Е. Учет и аудит реорганизации предприятия: Монография. Ростов н/Д: РГЭУ «РИНХ», 2005. с. 79.
16. Якубова О.Н. Организация бухгалтерского учета при осуществлении процедур банкротства: Автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.12. Мичуринск, 2007.
17. Failure and forgiveness : Rebalancing the bankruptcy system / Karen Gross. - New Haven ; London : Yale univ. press, Cop. 1997. - X, 302, [1] с.

References

1. Grazhdanskij kodeks Rossijskoj Federacii (chast' pervaja) ot 30 nojabrja 1994 № 51-FZ, (red. ot 23.07.2013) // [Jelektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: www.consultant.ru.
2. Federal'nyj zakon ot 26 oktjabrja 2002 № 127-FZ «O nesostojatel'nosti (bankrotstve)», (red. ot 23.07.2013) // [Jelektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: www.consultant.ru.
3. Prikaz Minfina RF ot 25.11.1998 № 56n (red. ot 20.12.2007) "Ob utverzhdenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu "Sobytija posle otchetnoj daty" (PBU 7/98) // [Jelektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: www.consultant.ru.
4. Barenbojm P.D. Pravovye osnovy bankrotstva. M.: Belye al'vy, 1995. 197 s.
5. Bogataja I.N. Strategicheskij uchet sobstvennosti predprijatija. Rostov n/D: Feniks. 2001. s. 195-197.
6. Breslavceva N.A., Tkach V.I., Kuz'menko V.A. Balansovedenie: Ucheb. posobie. M.,: Izd-vo «Prior». 2001. s. 108.
7. Zav'jalov F.N., Zotova M.V. Aktual'nye voprosy sostavlenija promezhutochnogo likvidacionnogo balansa predprijatija-bankrota // Vestnik federal'noj sluzhby Rossii po delam o nesostojatel'nosti i finansovomu ozdorovleniju. 2000. № 3. s. 38–43.
8. Zajceva V. Nesostojatel'nost' i bankrotstvo v sovremennom rossijskom prave // Pravo i jekonomika. 1999. № 5. s. 41-45.
9. Korotkova L. Likvidacija predprijatija // Finansovaja gazeta. Regional'nyj vypusk. 2001. № 50, 51.
10. Kukukina N.G., Astrahanceva I.A. Uchet i analiz bankrotstv: Ucheb. posobie. M.,: Finansy i statistika. 2004. s. 41.
11. Pankov V.V., Pavljuchenko V. Uchet i otchetnost' pri bankrotstve //Finansovaja gazeta. 2001. № 2, 4, 5.
12. Rishar Zh. Buhgalterskij uchet: teorija i praktika / Per. s fr., pod red. Ja.V. Sokolova. M.: Finansy i statistika, 2000. s.14
13. Sokolov Ja.V. Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta. M.: Finansy i statistika,. 2003. 496 s.
14. Teljukina M.V. Sootnoshenie ponjatij «nesostojatel'nost'» i «bankrotstvo» v dorevoljucionnom i sovremennom prave //Jurist, 1997, № 12. s. 18-23.
15. Shumilin P.E. Uchet i audit reorganizacii predprijatija: Monografija. Rostov n/D: RGJeU «RINH», 2005. s. 79.
16. Jakubova O.N. Organizacija buhgalterskogo ucheta pri osushhestvlenii procedur bankrotstva: Avtoref. dis. kand. jekon. nauk: 08.00.12. Michurinsk, 2007.
17. Failure and forgiveness : Rebalancing the bankruptcy system / Karen Gross. - New Haven ; London : Yale univ. press, Cop. 1997. - X, 302, [1] s.