

## **ОРГАНИЗАЦИЯ И ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА И СОСТАВЛЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЁТНОСТИ В УСЛОВИЯХ ПРОВЕДЕНИЯ В ОТНОШЕНИИ ПРЕДПРИЯТИЯ-ДОЛЖНИКА ПРОЦЕДУР БАНКРОТСТВА**

*И.Н. Голлай*

Кризисные явления в экономике зачастую сопровождаются затруднениями в расчётах между хозяйствующими субъектами, возникновением цепочек неплатежей, связанных с общим снижением ликвидности, и, как следствие, ростом числа банкротств целого ряда предприятий. Негативные тенденции экономической нестабильности, наблюдавшиеся на протяжении 2008–2010 годов, в очередной раз напомнили о необходимости своевременного проведения антикризисных мероприятий, в том числе профилактических.

Посткризисные изменения в развитии отдельных предприятий могут носить долгосрочный или краткосрочный, а также обратимый и необратимый характер. В последнем случае предприятия сталкиваются с проблемой своей несостоятельности и/или банкротства. За период 2008–2010 гг. число предприятий, в отношении которых арбитражными судами субъектов Российской Федерации были приняты решения о признании их банкротами и об открытии в отношении них конкурсного производства, возросло в среднем на 13 % [6].

Федеральный закон № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» [7] устанавливает систему мер (процедур), применяемых к должникам с целью восстановления их финансового состояния либо осуществления ликвидации с соразмерным удовлетворением всех заявленных требований. При этом организация процесса несостоятельности регламентируется целым комплексом документов: Гражданским кодексом РФ, Налоговым кодексом РФ, Уголовным кодексом РФ и пр.

Если юридическая сторона банкротства постоянно совершенствуется, набирая силу, то организации бухгалтерского учёта и формированию отчётности несостоятельных предприятий до настоящего времени не уделялось должного внимания. На данный момент нет ни одного нормативного документа, определяющего порядок организации и ведения бухгалтерского учёта на несостоятельном предприятии. Недостаточная проработанность вопросов учёта и формирования отчётности предприятий, в отношении которых проводятся процедуры банкротства, остаётся острой проблемой, тормозящей работу специалистов.

Однако осуществление бухгалтерского учёта в условиях несостоятельности, несомненно, имеет ряд особенностей, вызванных чрезвычайностью ситуации, в которой оказался должник. Данные особенности касаются как общетеоретических, так и практических аспектов организации и ведения

бухгалтерского учёта и составления бухгалтерской отчётности. Обозначим и охарактеризуем эти особенности.

Во-первых, имеется определённая специфика в применении отдельных принципов и допущений бухгалтерского учёта. Так, в частности, в период проведения процедуры конкурсного производства не соблюдается допущение непрерывности деятельности организации, которое сформулировано в рамках ПБУ 1/2008 «Учётная политика организации» (утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 60н) [8]. В сложившихся условиях организация-должник не может утверждать, что у неё отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, а её обязательства не всегда погашаются в установленном порядке. Об этом организация обязана объявить в учётной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчёту за истекший хозяйственный год.

В условиях близкого банкротства не в полном объёме реализуется требование осмотрительности (осторожности) в бухгалтерском учёте. Полная реализация этого принципа организацией, в отношении которой ведутся процедуры банкротства, может привести к искусственному увеличению убытков, а, следовательно, к уменьшению возмещения обязательств перед кредиторами. Однако принцип осмотрительности должен играть большую роль на стадии предупреждения банкротства (отказ от сомнительных сделок, попыток умышленного банкротства организации и т.п.). Эти и некоторые другие особенности в организации бухгалтерского учёта отмечали в своей работе В.Б. Ивашкевич и Т.Х. Усманова [4].

Во-вторых, особенность бухгалтерского учёта в период проведения процедур банкротства проявляется в необходимости осуществления должником ряда обязательных расходов, имеющих определённые в рамках Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» № 127-ФЗ [7] источники их возмещения (покрытия).

Действительно, в процессе проведения процедур банкротства возникает множество расходов, которые напрямую не связаны с основной деятельностью предприятия-должника. К таким расходам можно, в частности, отнести: судебные расходы, расходы на созыв и проведение собраний кредиторов, расходы на уведомление кредиторов о возбуждении дела о банкротстве; расходы на экспертизу и оплату услуг специализированной организации-оценщика и т.п. Предприятию-должнику можно рекомендовать такого рода расходы учитывать на отдельном счёте «Расходы, связанные с проведением процедур банкротства», с открытием субсчетов в зависимости от видов расходов и источников их покрытия.

В-третьих, среди прочих можно выделить и такую особенность бухгалтерского учёта в условиях банкротства, как особый порядок учёта обязательств (удовлетворения требований кредиторов).

Такой «особый порядок» описывается сразу в двух нормативных доку-

ментах РФ: в ст. 134–138 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» № 127-ФЗ [7] и в ст. 855 Гражданского кодекса РФ [3].

Считается целесообразным, организовать отдельный учёт отдельных видов обязательств, исходя из различных режимов их погашения, чтобы обеспечить возможность отслеживания исполнения положений, описанных в вышеупомянутых нормативных документах. Для этих целей в рамках счета 76 «Расчёты с прочими дебиторами и кредиторами» могут быть открыты соответствующие субсчета, согласно очередности удовлетворения заявленных требований.

В-четвёртых, ещё одной особенностью является необходимость отражения ряда специфических хозяйственных операций, возникающих при осуществлении различных процедур банкротства, например, такие как: новация долга, переуступка права требования дебиторской задолженности, продажа предприятия (бизнеса) как имущественного комплекса и пр.

В-пятых, к числу особенностей бухгалтерского учёта в период проведения процедур банкротства можно также отнести специфическое содержание бухгалтерской отчётности. Такие отличия наиболее явно проявляются на примере бухгалтерского баланса.

Одними из первых особенности ликвидационных балансов попытались проанализировать В.Д. Новодворский и Д.В. Назаров [5]. Учёные выделили следующие их особенности:

- ликвидационный баланс является инвентарным балансом;
- баланс не содержит остатков по регулирующим счетам (02, 05, 14, 16, 59, 63, 42) и бюджетно-распределительным счетам (96, 97, 98) ввиду ограниченности периода существования организации;
- используется футуристическая концепция оценки активов, (т. е. не «историческая» стоимость, по которой производилось оприходование материальных ценностей, а возможная стоимость продажи этих активов в самом ближайшем будущем);
- применяется иная группировка статей актива и пассива.

Данные особенности могут быть дополнены необходимостью проведения корректировки (уточнения) стоимости отдельных активов и состава таких активов – при формировании конкурсной массы (в рамках процедуры конкурсного производства). Так, при формировании конкурсной массы предприятия-банкрота должен быть значительно сокращён состав нематериальных активов, вследствие их списания на убытки предприятия. Аннулированию, в частности, подвергаются товарные знаки и знаки обслуживания. Производится корректировка и ряда других балансовых статей.

Отсутствие исчерпывающего определения и алгоритма формирования, неопределённость содержания и построения формы баланса создают определённые проблемы в работе практикующих бухгалтеров и аудиторов. На данную проблему в своей работе, в частности, указывают Н.А. Бреславцева и О.Ф. Сверчкова [2].

Содержание и форма отчёта о прибылях и убытках и отчёта о движении денежных средств в условиях банкротства предприятий также не нашли должного отражения ни в нормативной, ни в научной литературе. В этой связи можно говорить ещё об одной проблеме, связанной с формированием отчётности в условиях банкротства.

Перечень особенностей бухгалтерского учёта и отчётности в период проведения процедур банкротства на этом далеко не исчерпывается, однако наличие их предопределяет необходимость решения ряда проблем с ними связанных, как на теоретическом, так и на методическом уровнях.

#### Библиографический список

1. Банк, В.Р. Бухгалтерский учёт и аудит в условиях банкротства: учебное пособие / В.Р. Банк, С.В. Банк, А.А. Солоненко. – М.: ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2005. – 296 с.
2. Бреславцева, Н.А. Банкротство организаций: основные положения, бухгалтерский учёт: учебное пособие / Н.А. Бреславцева, О.Ф. Сверчкова. – Ростов н/Д.: Феникс, 2007. – 160 с.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (части первая, вторая, третья, четвёртая): по состоянию на 1 февраля 2009 года. – Новосибирск: Сиб. унив. издательство, 2009. – 537 с.
4. Ивашкевич, В.Б. Организация в условиях банкротства: бухгалтерский учёт и аудит / В.Б. Ивашкевич, Т.Х. Усманова // Аудиторские ведомости. – 2003. – № 5. – С. 6–9.
5. Новодворский, В.Д. Ликвидационный баланс организации / В.Д. Новодворский, Д.В. Назаров // Бухгалтерский учёт. – 2000. – № 13. – С. 17–24.
6. Результаты работы арбитражных судов РФ в 2010 году: Справка о рассмотрении арбитражными судами субъектов Российской Федерации дел о несостоятельности (банкротстве) в 2006 – 2010 гг. – [http://www.arbitr.ru/\\_upimg/5B42DF668B5CAF8BD0026BF9B27E5BD7\\_14.pdf](http://www.arbitr.ru/_upimg/5B42DF668B5CAF8BD0026BF9B27E5BD7_14.pdf).
7. Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». – <http://www.consultant.ru/popular/bankrupt>.
8. Положения по бухгалтерскому учёту: сборник документов. – М.: Издательство «Омега-Л», 2009. – 382 с.