

Банкротство: особенности бухгалтерского учета

Специфика бухгалтерского учета на предприятии, в отношении которого были введены процедуры банкротства, обусловлена, прежде всего, составом пользователей бухгалтерской информации, составом и содержанием самой учетной информации, необходимой им, а также зависит от стадии и процедуры банкротства.

В свою очередь применяемые процедуры банкротства зависят от стадии и этапа банкротства.

В соответствии с Законом РФ от 18 июля 2000 г. № 423-3 «Об экономической несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон № 423-3) на этапе временной неплатежеспособности, ложного банкротства или устойчивой неплатежеспособности к предприятию может быть использована процедура «Защитный период», при проведении которой хозяйственным судом устанавливается защитный период. Продолжительность его не может превышать трех месяцев, если иное не предусмотрено Законом № 423-3.

По решению (определению) хозяйственного суда средства массовой информации публикуют сведения по делу о банкротстве в порядке, в срок и на условиях, установленных этим решением (определением). Публикация информации осуществляется за счет средств должника, а при их отсутствии у него – за счет средств кредитора (кредиторов), подавшего в хозяйственный суд заявление, если иное не предусмотрено законодательными актами (ст. 17 Закона № 423-3).

В бухгалтерском учете организации данные расходы следует отразить следующим образом (табл.1).

В соответствии с Законом № 423-3 ст. 66 при защитном периоде хозяйственным судом назначается управляющий из числа лиц, предложенных кредиторами, а когда заявление о банкротстве должника подано самим должником, – из числа лиц, предложенных должником, если иное не предусмотрено настоящим Законом.

Орган (организация), представивший кандидатуру временного (антикризисного) управляющего, заключает с ним контракт. При этом оплата труда такого

временного (антикризисного) управляющего производится за счет средств должника.

В случае необходимости для ведения судебных действий привлекаются квалифицированные специалисты (эксперты, юристы и т. д.), которыми могут быть как штатные сотрудники, так и специализированные организации. Специалистам, являющимся штатными сотрудниками, начисляют заработную плату и учитывают расходы на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», а услуги специализированной организации учитывают в составе общехозяйственных расходов. Расходы по вознаграждению специалистов отражаются в бухгалтерском учете следующими записями (табл. 2).

Судебные расходы могут быть списаны только после вступления решения суда в законную силу. Поэтому в случае нахождения производства в апелляционной и кассационной инстанциях не следует списывать судебные расходы вплоть до окончания решения дела.

Рассмотрим отсрочку (рассрочку) исполнения обязательств должника в части уплаты налогов в бюджет. В бухгалтерском учете данное обязательство отражается только в аналитическом учете. Например, отсрочка уплаты налога на прибыль.

Постановлением Минфина от 31.10.2011 г. № 113 утверждена Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств (далее – Инструкция № 113), которая регулирует порядок учета активов и обязательств, отражаемых на счетах 09 «Отложенные налоговые активы» и 65 «Отложенные налоговые обязательства».

Отложенные налоговые активы учитываются на синтетическом счете 09. Начисление отложенного на-

ТАБЛИЦА 1

Содержание хозяйственной операции

1. Перечислена предплата за публикацию объявления, связанного с производством по делу о банкротстве и уведомлением кредиторов должника
2. Отражены расходы на публикацию объявления в день выхода печатного издания
3. Обособленно отражен налог на добавленную стоимость (НДС), включенного в стоимость публикации
4. Предъявлен к налоговому вычету НДС на основании полученного счета-фактуры

Корреспонденция счетов

	Дебет	Кредит
1.	60	51
2.	90/8	
3.	18	60
4.	68	18

ТАБЛИЦА 2

Содержание хозяйственной операции	Корреспондентный счет	
	Дебет	Кредит
1. Начислена заработная плата сотрудникам организации	26	70
2. Выдан аванс организации, оказывающей юридические и прочие сопутствующие услуги	60	50, 51
3. Принято по акту выполнение юридических и прочих сопутствующих услуг	26	
4. Обособленно отражен НДС, включенный в стоимость выполненных юридических услуг	18	60
5. Предъявлен к налоговому вычету НДС	68	18

логового актива отражается по дебету этого счета и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Корреспонденция счетов по отражению текущего налога на прибыль и отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств представлена в таблице 3.

Согласно ст. 141-1 НК РБ белорусская организация вправе уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль на сумму убытка (суммы убытков) по итогам предыдущего налогового периода (предыдущих налоговых периодов), то есть осуществить перенос убытков на прибыль текущего налогового периода.

В бухгалтерском учете по окончании отчетного года сумма непокрытого убытка отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 99.

На сумму убытка, переносимую на будущее в целях налогообложения, формируется вычитаемая временная разница, и в периоде ее образования необходимо признать отложенный налоговый актив.

Погашение отложенного налогового актива будет происходить по мере признания суммы убытка предыдущего налогового периода в качестве расхода в следующих налоговых периодах для целей налогообложения.

Приведем пример переноса убытков на будущее. По итогам 2011 года организация по данным бухгалтерского учета (с учетом постоянных разниц) получила убыток в сумме 13 млн. руб. Белорусская организация вправе производить перенос убытка на прибыль текущего налогового периода в течение десяти лет, непосредственно следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Организация воспользовалась своим правом на данную налоговую льготу. По итогам 2012 года она получила прибыль по данным бухучета в сумме 6 млн. руб.; по итогам 2013 года прибыль по данным бухучета – 10 млн. руб.

В бухучете по итогам 2011 года возникает вычитаемая временная разница, влекущая за собой возникновение отложенного налогового актива в размере 2 340 000 руб.

В бухучете этой организации делаются следующие записи, приведенные в таблице 4.

Скидка долга в бухучете у должника представляет собой безвозмездные поступления. Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи, утвержденной постановлением Минфина от 31.10.2011 г. № 112, коммерческими организациями полученная безвозмездная помощь в бухгалтерском учете отражается в составе доходов будущих периодов и включается в доходы отчетного периода по мере на-

ТАБЛИЦА 3

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Начислен текущий налог на прибыль, определяемый исходя из налогооблагаемой прибыли за текущий отчетный период в соответствии с законодательством (по данным налоговой декларации)	99	68
2. Начислен отложенный налоговый актив	09	99
3. Погашение (списание) отложенного налогового актива по мере уменьшения вычитаемых временных разниц	99	09
4. Списание отложенного налогового актива при выбытии актива или погашении обязательства, в связи с которым отложенный налоговый актив был начислен	99	09
5. Начислено отложенное налоговое обязательство	99	65
6. Погашение (списание) отложенного налогового обязательства по мере уменьшения налогооблагаемых временных разниц	65	99
7. Списание отложенного налогового обязательства при выбытии актива или погашении обязательства, в связи с которым отложенное налоговое обязательство было начислено	65	99

ТАБЛИЦА 4

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
2011			
1. Отражается сумма полученного убытка (31.12.2011)	99	90, 91	13 000 000
2. Отражается непокрытый убыток (31.12.2011)	84	99	13 000 000
2012			
3. Начислен отложенный налоговый актив по итогам 2011 года (13 млн. руб. x 18%) (01.01.2012)	09	99	2 340 000
4. Осуществлен перенос убытка 2011 года в размере отложенного налогового актива (31.12.2012)	99	84	2 340 000
5. По итогам 2012 года получена прибыль (31.12.2012)	90, 91	99	6 000 000
6. Погашена часть отложенного налогового актива (6 млн. руб. x 18%) (31.12.2012)	99	09	1 080 000
7. Осуществлен перенос убытка 2011 года (31.12.2012)	99	84	4 920 000
2013			
8. По итогам 2013 года получена прибыль (31.12.2013)	90, 91	99	10 000 000
9. Погашена часть отложенного налогового актива ((13 млн. руб. - 6 млн. руб.) x 18%) (31.12.2013)	99	09	1 260 000
10. Осуществлен перенос убытка 2011 года (31.12.2013)	99	84	5 740 000
11. Начислен текущий налог на прибыль ((10 млн. руб. - 7 млн. руб.) x 18%) (31.12.2013)	99	68/3	540 000
12. Итоговая прибыль 2013 года (31.12.2013)	99	84	2 460 000

числения амортизации основных средств, нематериальных активов (безвозмездная помощь, полученная в виде основных средств, нематериальных активов) или по мере использования запасов на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг (безвозмездная помощь, полученная в виде запасов).

Согласно ст. 128 Налогового кодекса для целей налогообложения стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), имущественных прав, иных активов включается в состав прочих доходов в том налоговом периоде, в котором они фактически получены плательщиком.

Таким образом, разные периоды признания дохода по безвозмездно полученному имуществу повлияют на возникновение вычитаемой временной разницы и отражение в бухгалтерском учете соответствующего ей отложенного налогового актива.

При безвозмездном получении основных средств уменьшение вычитаемой временной разницы происходит в течение срока полезного использования основных средств в сумме ежемесячной амортизации. В бухгалтерском учете будет отражено соответствующее погашение отложенного налогового актива.

В процессе мирового соглашения возможен обмен требований на акции. Обменять требования можно как на акции, уже выкупленные у акционеров, так и на акции, выпущенные в связи с увеличением уставного капитала. Операции, связанные с обменом требований на акции, выкупленные у акционеров, отражаются в учете следующим образом (табл. 5).

Операции, связанные с увеличением уставного капитала и обменом требований на вновь выпущенные акции, отражаются записями, представленными в таблице 6.

ТАБЛИЦА 5

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Отражена сумма изъятого собственного капитала с одновременным погашением убытков предприятия	81	75/2
2. Отражено покрытие убытков предприятия за счет вкладов учредителей	75/2	84
3. Отражена часть капитала, образованного, уменьшенного на сумму изъятого собственного капитала	80/2	80/3
4. Отражена передача ранее изъятой доли собственного капитала с передачей его кредиторам с одновременным погашением кредиторской задолженности	68 (76, 60, 62)	81

ТАБЛИЦА 6

Содержание хозяйственной операции
1. Отражено увеличение уставного капитала на сумму выпущенных акций
2. Отражен обмен требований кредиторов на вновь выпущенные акции

Корреспонденция счетов	
Дебет	Кредит
75/1	80
60	75/1

ТАБЛИЦА 7

Содержание хозяйственной операции
1. Зачислены на расчетный счет полученные краткосрочные (долгосрочные) кредиты и займы
2. Погашены с расчетного счета полученные кредиты и займы
3. На расчетный счет зачислены средства целевой финансовой помощи
4. Отражено использование средств финансовой помощи
5. Отражен доход в размере полученной финансовой помощи

Корреспонденция счетов	
Дебет	Кредит
51	66 (67)
66 (67)	51
51	86 (98)
86	98
98	90/7

В случае несогласия кредиторов выкупить акции предприятие из этапа экономической несостоятельности переходит на этап банкротства. При этом к нему применяют процедуру конкурсного производства.

Для реализации плана финансового оздоровления организации-должнику потребуются и может быть оказана финансовая помощь в виде: кредитов и займов; выпуска и размещения облигаций, векселей; государственной помощи; безвозмездно полученных ценностей; увеличения уставного капитала за счет увеличения номинальной стоимости акций или дополнительного выпуска акций и др.

В бухгалтерском учете организации-должника предоставление финансовой помощи и перечисление денежных средств на расчетный счет должника отражаются записями, представленными в таблице 7.

На сумму начисленных процентов по полученным кредитам дебетуются счета издержек производства и обращения и использованной прибыли и кредитуются счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». При этом в аналитическом учете по счетам 66 и 67 суммы кредита и процент по нему учитываются обособленно. Задолженность по кредитам и займам отражается в отчетности с учетом причитающихся на конец отчетного периода процентов к уплате.

Затраты на оплату процентов по кредитам поставщиков (производителей работ, услуг) за приобретенные материальные ценности или выполненные работы и оказанные услуги относятся на себестоимость материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг.

Расчеты с кредиторами производятся в соответствии с планом санации в таком же порядке, как и в процессе ликвидационного производства, за исключением кредиторов первой и второй очередей, порядок расчетов с которыми в процессе санации имеет свои особенности.

В случае невозможности проведения процедуры санации к должнику применяется процедура ликвидационного производства. В бухучете данная процедура связана с составлением промежуточного и ликвидационного балансов, расчетом с работниками и бюджетом по налогам, а также по возможности со всеми дебиторами и кредиторами.

Одним из основных этапов при ликвидации организации является составление промежуточного и окончательного ликвидационных балансов.

Промежуточный ликвидационный баланс содержит: полные сведения о составе активов и пассивов организации; стоимость всего имущества, которым располагает; полные сведения о дебиторской и кредиторской задолженностях. Утверждается он учредителями и (участниками) организации. Ликвидационный баланс согласовывают с органом, который зарегистрировал данное юридическое лицо.

Удовлетворение требований кредиторов может производиться путем уплаты денежных средств, взаимозачета встречных обязательств, передачи имущества, а также всеми иными способами, допускаемыми гражданским законодательством РФ.

Расчеты с кредиторами путем уплаты денежных средств после реализации имущества отражаются в бухучете записями, представленными в таблице 8.

После завершения расчетов с кредиторами ликвидационная комиссия составляет ликвидационный баланс, который утверждается учредителями (участниками) юридического лица или органом, принявшими решение о ликвидации юридического лица, и согласовывается с регистрирующим (налоговым) органом. В случаях, установленных законом, ликвидационный баланс утверждается по согласованию с уполномоченным государственным органом.

Передав в налоговую инспекцию ликвидационный

ТАБЛИЦА 8

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Списание первоначальной стоимости оборудования, выбывающего в результате его продажи	01/9	01/1
2. Списание начисленной амортизации по выбывающему оборудованию	02/1	01/9
3. Списание остаточной стоимости выбывающего оборудования	91/4	01/9
4. Начислен налог на добавленную стоимость в бюджет при реализации оборудования	91/2	68/2
5. Отражена передача оборудования покупателю на основании акта приема-передачи	62	91/1
6. Отражено поступление денежных средств от покупателя	51	62
7. Отражен финансовый результат от выбытия в результате продажи	91/5 70	99
8. Выплачена работникам окончательная заработная плата с одновременным перечислением налогов в бюджет (ФСЗН, Белгосстрах)	69 76/2	50, 51
9. Произведено погашение задолженности по платежам в бюджет и внебюджетные фонды	68	51
10. Удовлетворены требования кредиторов, ранее обеспеченные залогом имущества ликвидируемого предприятия	60, 76	50, 51
11. Погашение задолженности посредством заключения трехстороннего договора с дебиторами и кредиторами	60, 76	60, 76

ТАБЛИЦА 9

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Списаны не возмещаемые арендодателем затраты по улучшению арендованного имущества	91/4	08
2. Отражены не списанные расходы по заготовке и доставке материалов в организацию	90/8	10 (16)
3. Отражены не списанные банковские проценты по полученным кредитам на приобретение товаров, транспортные расходы	90/8	44
4. Отражены затраты по аннулированным производственным заказам, а также затраты на производство, не давшее продукции	90/8	20
5. Отражены затраты по подготовительным работам в сезонных отраслях промышленности, взносы арендной платы за последующие периоды	90/8	97
6. Отражено закрытие счетов и субсчетов, на которых учтены резервы предстоящих расходов	82 (96)	90/7
7. Отражено погашение невзысканной кредиторской задолженности за счет прочих доходов и расходов	60 (76)	90/7
8. Отражено погашение невзысканной дебиторской задолженности	90/8	60 (76)
9. Отражены затраты по содержанию ликвидационной комиссии	90/8	20 (44)
10. Отражена оплата за закрытие всех счетов в банке	90/8	51
11. Отражена сумма уставного капитала организации, подлежащая распределению между учредителями (участниками)	80	75/2
12. Выплачена участникам их доля уставного капитала	75/2	51 (50)
13. Произведено закрытие счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы»	99 (90, 91)	90, 91 (99)
14. Списание непокрытого убытка (нераспределенной прибыли) при реформации ликвидационного баланса посредством закрытия счета 99 «Прибыли и убытки» с отражением результата на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	84 (99)	99 (84)
15. Отражено погашение убытка учредителями путем предстоящего внесения денежных средств	75/1	84

баланс, организация снимается с налогового учета.

Ликвидационный баланс отражает активы, оставшиеся после окончания всех расчетов ликвидируемого юридического лица, которые ликвидационная комиссия должна передать учредителям организации.

Процесс составления ликвидационного баланса

в бухгалтерском учете сопровождается записями, представленными в таблице 9.

ОЛЕГ ЛЕВКОВИЧ,
к. э. н., доцент

ЮЛИЯ МИНКОВСКАЯ,
к. э. н., БГТУ