

УДК 657.3

МЕТОДИКА СОСТАВЛЕНИЯ ПРОМЕЖУТОЧНОГО ЛИКВИДАЦИОННОГО БАЛАНСА

Шолбан Л.Х.

Новосибирский государственный университет
экономики и управления «НИНХ»
E-mail: Lyuba.sholban@yandex.ru

Максимова Г.В.

Байкальский государственный университет
E-mail: buh_ut@bgu.ru

Переход от административно-командной системы управления к рыночным отношениям обусловил важность развития банкротства в нашей стране. Работа в этой области связана с трудностями, возникающими на стыке законодательства о банкротстве, арбитражного процесса, гражданского, трудового права и бухгалтерского законодательства. Совершенствование бухгалтерского законодательства особенно актуально, так как 15 лет существования Закона о банкротстве (несостоятельности) № 127-ФЗ от 26.10.2002 г. показали, что решение учетных трудностей при банкротстве юридического лица требует серьезных теоретических исследований и разработки специальных подходов к отражению хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, составлению отчетности и проведению аудиторской проверки.

Ключевые слова: промежуточный ликвидационный баланс, ликвидационный баланс, баланс, оценочная стоимость имущества.

THE METHODS OF PREPARATION OF INTERIM LIQUIDATION BALANCE SHEET

Sholban L.Kh.

Novosibirsk State University of Economics and Management
E-mail: Lyuba.sholban@yandex.ru

Maksimova G.V.

Baikal State University
E-mail: buh_ut@bgu.ru

The transition from administrative command system of management to market relations stipulated the importance of bankruptcy development in our country. Work in this field is connected with the difficulties arising at the intersection of bankruptcy legislation, arbitration proceedings, civil and labor law and accounting legislation. The improvement of accounting legislation is particularly topical since fifteen years of existence of bankruptcy (insolvency) law N 127-FZ dated 26.10.2002 showed that the solution of accounting difficulties in the course of corporate bankruptcy proceedings requires serious theoretical research and development of special approaches to reflection of business transactions on accounts, preparation of reporting and auditing.

Keywords: interim liquidation balance sheet, liquidation balance sheet, balance sheet, assessed value of property.

Глубокий и своевременный анализ признаков возможной несостоятельности экономического субъекта на основе информации бухгалтерского учета повышает качество управленческих решений, способствует устойчивому развитию и формированию активной позиции экономических субъектов в защите от необоснованных банкротств, а также в обосновании программ финансового оздоровления и выборе стратегий развития.

Российское законодательство о банкротстве имеет богатую историю. Если юридическая сторона банкротства постоянно совершенствуется, то организации бухгалтерского учета и формированию отчетности несостоятельных экономических субъектов до настоящего времени не уделялось должного внимания. Недостаточно раскрыт в нормативной литературе порядок обособленного учета расходов, связанных с банкротством экономических субъектов. При ликвидации экономического субъекта обязательно составляется ликвидационный баланс, однако до сих пор остаются нерешенными методические вопросы содержания и формирования ликвидационных балансов, ликвидационных отчетов о прибылях и убытках, о движении денежных средств.

Ликвидационные балансы отличаются от операционного главным образом, оценкой своих статей, производимой по рыночной или ликвидационной стоимости, в основном более низкой, чем балансовая стоимость имущества. Такие статьи, обычные для промежуточного баланса, в ликвидном балансе могут отсутствовать, например, «Доходы будущих периодов», «Расходы будущих периодов». Собственный капитал экономического субъекта в ликвидационном балансе в некоторых случаях не указывается отдельной статьей, в частности в тех случаях, когда с периодом ликвидации все собственные средства экономического субъекта перечисляются на специально открываемый счет, на котором в будущем показываются разницы в оценке имущественных статей и расходы по ликвидации экономического субъекта.

Баланс формируется в интересах пользователей, большинство которых в условиях банкротства выступают кредиторы, а их интересует уровень платежеспособности экономического субъекта. Следовательно, в промежуточном ликвидационном балансе надо более конкретно представить имущественную позицию экономического субъекта, а не финансовый исход его деятельности. Таким образом, целям формирования ликвидационного баланса скорее отвечает баланс статический, а не динамический. В основе статической концепции баланса лежит оценка имущества и контроль достаточности финансовых средств, полученных от условной реализации активов банкрота, для погашения его кредиторской задолженности [5]. Статическая теория баланса дает теоретическую базу формирования ликвидационного баланса.

По теории статического баланса Г. Никлиша баланс должен давать достоверное исчисление стоимости имущества, находящегося в собственности экономического субъекта, а для этого оно должно быть представлено по цене возможной реализации на момент формирования баланса [1]. Р. Чамберс определял актив баланса как комплект объектов, каждый из которых может быть отчужден из экономического субъекта. Поэтому в актив не могут быть включены гудвилл, расходы будущих периодов, убыт-

ки [6]. Интересна интерпретация баланса немецкого ученого М. Берлинера, который каждый баланс рассматривал как ликвидационный, а пассив баланса как долевое разделение имущественной массы актива. Актив рассматривался как комплект ценностей, подлежащих разделению согласно схемы, приведенной в пассиве [2].

Ликвидационный баланс, по Я.В. Соколову, это такой «баланс, который показывает, сколько можно выручить или за предприятие в целом, или же его элементы, если его продать или ликвидировать путем распродажи» [5, с. 413]. Значение ликвидационного баланса состоит в концепции «Стоимости имущества в рыночных ценах при ликвидации предприятия в целях его разделения между кредиторами и собственниками», и составляется он на базе теории статического баланса [2].

В. Панков, В. Павлюченко формулируют толкование промежуточного ликвидационного баланса следующим образом: «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 непредъявленных требований кредиторов, собственный капитал предприятия (пассив)» [4].

Регламентирующие вопросы учета, отчетности и налогообложения в процессе процедуры банкротства отсутствуют, а также и конкретная методология бухгалтерского учета финансово-хозяйственных операций в соответствии с законом о банкротстве.

Отсутствие единой методики составления промежуточного ликвидационного баланса не позволяет проводить сравнение балансов разных экономических субъектов-банкротов, оценивать перспективы удовлетворения требований кредиторов каждого экономического субъекта.

В настоящее время единственным правовым актом, регулирующим составление отчетности экономического субъекта при ликвидации, является Гражданский кодекс РФ. Названный документ не раскрывает в достаточной степени порядка составления последней бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это предопределило необходимость разработки методологических вопросов и методики составления отчетности при ликвидации экономического субъекта.

В соответствии с Гражданским кодексом РФ формирование ликвидационных балансов состоит из двух этапов. На первом этапе формируется баланс экономического субъекта на период несостоятельности, на втором – баланс, который включает итоги ликвидации. Четких правил к составлению актива и пассива баланса Гражданский кодекс РФ не содержит. По смыслу ст. 63 ГК РФ в промежуточном ликвидационном балансе должны быть отражены только заявленные требования кредиторов. Исходя из этого, целесообразно включить также обязательства, по которым претензии кредиторов не были предъявлены на момент банкротства, но их величина известна из учетных данных должника.

Также в основе базирования актива промежуточного ликвидационного баланса заложен принцип ликвидности, т.е. в прямой зависимости от того, с какой быстротой имущество приобретает денежную форму.



Логика формирования промежуточного ликвидационного баланса

Изучая целый спектр воззрений ученых на сущность промежуточного ликвидационного баланса, можно сделать вывод, что промежуточный ликвидационный баланс – это бухгалтерский документ, который отражает соотношение имущества и обязательств ликвидируемого экономического субъекта, сформированный после окончания срока, констатированного для заявления требований кредиторами, и составления реестра требований кредиторов (см. рисунок).

Промежуточный ликвидационный баланс утверждается учредителями (участниками) экономического субъекта или органом, принявшими решение о прекращении деятельности (ликвидации) экономического субъекта.

Промежуточный ликвидационный баланс – один из случаев, когда типовая форма бухгалтерского баланса содержит недостаточно данных для формирования представления о финансовом положении экономического субъекта, и требуются дополнительные данные. В соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и Приказом Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организации» от 22.07.2003 г. № 67н можно предложить структуру промежуточного ликвидационного баланса, представленную в таблице.

Данные промежуточного ликвидационного баланса подтверждаются инвентаризацией активов, обязательств ликвидируемого экономического субъекта, реестром требований кредиторов и должны соответствовать результатам оценки имущества. Он включает сведения о конкурсной массе, т.е. составе имущества, перечне предъявляемых кредиторами требований, а также об итогах их рассмотрения.

Гражданским кодексом установлено, что баланс составляется после окончания срока предъявления требований кредиторами, но конкретная дата не определена. Это позволяет, исходя из условий хозяйственной практики, повременить с составлением баланса до формирования всей необходимой информации. Целесообразно сформировать промежуточный ликвидационный баланс на дату закрытия реестра требований кредиторов, которая может не совпадать с окончанием квартала или месяца.

Структура промежуточного ликвидационного баланса

Актив	Пассив
1. Внеоборотные активы	3. Капитал и резервы
Нематериальные активы	Уставный капитал
Основные средства	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
Незавершенное строительство	4. Долгосрочные обязательства
Финансовые вложения	5. Краткосрочные обязательства
Имущество по оспариваемым сделкам	Задолженность начисленная, но неуплаченная в части расходов по введению конкурсного производства
2. Оборотные активы	1 очередь – возмещение вреда жизни и здоровью)
Запасы	2 очередь – задолженность по оплате труда
Дебиторская задолженность	3.1 очередь – обязательства, гарантированные залогом
Финансовые вложения	3.2 очередь – основной долг и проценты
Денежные средства	3.3 очередь – требования в части процентов, начисленных в процессе процедур банкротства
Имущество по оспариваемым сделкам	3.4 очередь – финансовые санкции
	Требования, заявленные после констатированного срока
	Незаявленные требования
Баланс	Баланс

В течение этого периода осуществляется инвентаризация и оценка имущества должника, которые являются основой актива промежуточного ликвидационного баланса. С другой стороны, в течение этого периода часть имущества может быть продана для покрытия внеочередных расходов, следовательно, часть конкурсной массы не войдет в показатели баланса. Следует раскрыть эти факты в пояснительной записке к промежуточному ликвидационному балансу для формирования у пользователей отчетности достоверной картины имущественного состояния экономического субъекта на момент банкротства.

Показатели промежуточного ликвидационного баланса на начало года соответствуют балансу должника на последнюю отчетную дату. Обычно дата последнего бухгалтерского баланса, дата последней фактической хозяйственной операции и последней учетной записи отстоят во времени на 3–6 и более месяцев. В таком случае выполнение инвентаризации и оценки имущества позволяет привести учетные данные в соответствии с фактическим имущественным состоянием экономического субъекта. Инвентаризация обязательств заключается в рассмотрении претензий и составлении реестра требований кредиторов.

Активом промежуточного ликвидационного баланса является конкурсная масса, за счет которой будут удовлетворяться требования кредиторов. Показатели актива должны быть подтверждены данными инвентаризации и соответствовать результатам оценки имущества.

Имущество отражается с учетом проведенной оценки по рыночной или ликвидационной стоимости. Это сугубо значимо, если проведенная инвентаризация и оценка свидетельствуют о значительном уменьшении его стоимости по сравнению с учетной величиной. После анализа качества дебиторской задолженности в части сумм, сомнительных для взыскания, создается резерв, что позволяет не завышать показатели промежуточного ликвидационного баланса, так как задолженность в балансе выражается за вычетом созданного резерва. Если срок исполнения права требования к должнику наступает вне сроков конкурсного производства, то такой долг может быть продан по договору цессии (уступки прав требования).

Необходимо выяснить, к каким операциям относятся суммы налога на добавленную стоимость, числящиеся на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям». Затем проконтролировать факт предъявления данных сумм НДС к вычету по мере выполнения условий, установленных ст. 171 Налогового кодекса РФ. Суммы, которые предъявить к вычету невозможно, списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» перед составлением ликвидационного баланса.

При составлении промежуточного ликвидационного баланса необходимо иметь в виду, что конкурсная масса – это не только имущество, имеющееся на момент введения процедуры конкурсного производства, но и обнаруженное в процессе. Во время инвентаризации проводится анализ договоров по изъятию активов и начинается работа по закону о банкротстве оспаривания неправомερных сделок. Возвратить имущество должника из незаконного владения взысканием процентов и штрафов по непогашенной своевременно дебиторской задолженности, положительный исход которых может увеличить объем конкурсной массы и изменить перспективы выплат кредиторам. Одновременно кредиторы в случае несогласия с оцененной суммой долга могут оспорить ее в судебном порядке. Следовательно, исходя из ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», результаты рассмотрения таких заявлений в арбитраже должны найти выражение в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу.

В целях обособленного отражения условных активов от имущества, принадлежащего экономическому субъекту, вводится строка «имущества по оспариваемым сделкам» в актив баланса (см. таблицу). Условный актив может быть оценен по доступным сведениям посредством экспертов или по стоимости сделки, в исходе которой он был конфискован, а условное обязательство – исходя из основательности каждого из выдвинутых финансовых или имущественных требований кредиторов. Результаты по каждому конкретному заявлению должны быть отражены в пояснениях.

Промежуточный ликвидационный баланс составляется по состоянию на дату закрытия реестра требований кредиторов, технически это может происходить на 3–4 месяца позже. Затягивание составления баланса может быть обусловлено несвоевременной передачей дел и противодействием руководства должника, сложностями при проведении инвентаризации, оспариванием признанной суммы требования основными кредиторами. В таком случае возникает надобность учесть события, произошедшие после отчетной даты в соответствии с ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»,

утвержденным Приказом Минфина РФ от 25.11.1998 г. № 56н. Таковыми могут быть: признание пени и штрафных санкций в пользу кредиторов по неисполненным экономическим субъектом-банкротом договорам, списание просроченных долгов, поступление имущества в исходе следственных действий или судебных результатов.

В активах промежуточного ликвидационного баланса возможным сохранить распределение имущества по двум разделам: внеоборотные и оборотные активы.

Пассив промежуточного ликвидационного баланса содержит обязательства, образовавшие до признания юридического лица банкротом, а также задолженность, начисленную, но неуплаченную по введению конкурсного производства. Неуплаченная задолженность будет погашена вне очереди в соответствии со ст. 134 закона о банкротстве и представляет собой текущую задолженность по оплате труда работникам и сторонним организациям (аренда, услуги связи). Отличительной чертой пассива промежуточного ликвидационного баланса является отсутствие разделения обязательств на долгосрочные и краткосрочные («Долгосрочные обязательства» раздел 4 и «Краткосрочные обязательства» раздел 5), так как с периода открытия конкурсного производства момент исполнения всех обязательств считается наступившим.

Н.А. Бреславцева, В.И. Ткач, основываясь на изучении существующей практики и теоретических источников, выделяют три главных трактовки счета капитала:

- кредиторская задолженность предприятия собственнику;
- собственность учредителей, свободная от долгов;
- собственность предприятия, свободная от долгов [1].

Уставный капитал экономического субъекта-банкрота представляет собой кредиторскую задолженность, которая будет погашена в свою очередь после полного удовлетворения требований предшествующих очередей кредиторов, поскольку исходя из положения статьи 63 Гражданского кодекса РФ оставшееся после погашения требований кредиторов имущество экономического субъекта передается учредителям. Таким образом, более точным было бы выражение уставного капитала в промежуточном ликвидационном балансе в фактически уплаченном размере и с учетом аннулирования собственных акций (долей), выкупленных экономическим субъектом. Тем не менее во избежание расчетов и юридических действий, которые могут быть не востребованы, размер уставного капитала в промежуточном ликвидационном балансе следует отразить в величине, указанной в учредительных документах, поскольку такой порядок предусмотрен функционирующими нормативными документами по бухгалтерскому учету.

Величина краткосрочных обязательств в пассиве промежуточного ликвидационного баланса должна соответствовать реестру требований кредиторов. Задолженность в разрезе очередей отражается в сумме установленных требований. Расхождение пассива баланса с реестром требований кредиторов может быть обусловлено наличием начисленной, но неоплаченной задолженности по введению конкурсного производства. Так, по

строке 1524 баланса может быть отражена задолженность перед кредиторами второй очереди и по оплате труда, начисленной в процедуре конкурсного производства; по строкам 1525 и 1526 задолженность по обязательным платежам, возникшая до открытия конкурсного производства, и по текущим налоговым платежам. Такое «смешение» обязательств неоправданно с точки зрения полезности информации баланса, поэтому можно рекомендовать структуру баланса, предложенную в таблице.

По завершении инвентаризации до составления промежуточного ликвидационного баланса нужно закрыть счета резервов предстоящих расходов и платежей, доходов и расходов будущих периодов с отнесением этих сумм на счет прочих доходов и расходов. Необходимо также закрыть счета по учету капиталов (за исключением уставного), фондов на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Эти проводки важны ввиду утраты экономического смысла этих счетов для экономического субъекта-банкрота и освобождения рабочего плана счетов. Суммы этих списаний, как показывает практика, просто не окажут значительного влияния на величину убытка. К тому же, как отмечено В.Д. Новодворским, Д.В. Назаровым, полезно в учете отделить убыток, образовавшийся за весь период деятельности экономического субъекта до момента признания его банкротом, от финансового результата, полученного в процессе конкурсного производства [3], что и достигается составлением отмеченных бухгалтерских проводок.

Непокрытый убыток в промежуточном ликвидационном балансе выступает лишь балансирующей статьей, не несущей иной информационной нагрузки, поскольку он учитывает как результаты хозяйственной деятельности, так и списания, и переоценки имущества.

До формирования промежуточного ликвидационного баланса забалансовые счета должны быть закрыты после аннулирования соответствующих договоров. Арендованные основные средства должны быть переданы арендодателю. Исключение составляют производственные и складские площади, освобождение которых невозможно до реализации прочего имущества. Договора ответственного хранения должны быть расторгнуты, и ценности, принятые на ответственное хранение, переданы собственникам. Оплата транспортировки осуществляется стороной, на которую данная обязанность возложена договором. Бланки строгой отчетности должны быть уничтожены по акту.

Условием понимания бухгалтерской отчетности, позволяющим эффективно использовать данные, является знание методики ее составления. Это обеспечивается следованием правилам, установленным нормативными актами бухгалтерского учета. При формировании промежуточного ликвидационного баланса допускается множество корректировок и отступлений от действующих нормативных документов. В связи с этим необходимо к балансу приложить следующие документы:

- информация о составе имущества экономического субъекта, содержащая такие показатели, как наименование имущества (дебитора), балансовая стоимость имущества (сумма дебиторской задолженности), ликвидационная стоимость имущества (стоимость реальная к взысканию);
- аналитическая ведомость учета требований кредиторов.

Промежуточный ликвидационный баланс является компонентом, связывающим бухгалтерский учет в экономическом субъекте до банкротства и учет в процедуре конкурсного производства. Баланс позволяет оценить вероятность удовлетворения требований кредиторов, так как обязательства классифицированы в порядке очередности их погашения, а имущество выражено по ликвидационной или рыночной стоимости. Для анализа сроков и уровня погашения задолженности стоит сопоставить средства по активу баланса с обязательствами по пассиву.

Литература

1. *Бреславцева Н.А., Ткач В.И., Кузьменко В.А.* Балансоведение: учеб. пособие. М.: Издательство «Приор», 2001. С. 19.
2. *Любушин Н.П., Жаринов В.В., Бородин Н.В.* Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие для вузов / под ред. проф. В.Д. Новодворского. М.: Юнити-Дана, 2000. С. 65.
3. *Новодворский В.Д., Назаров Д.В.* Ликвидационный баланс организации // Бухгалтерский учет. 2013. № 7. С. 42.
4. *Панков В., Павлюченко В.* Учет и отчетность при банкротстве (конкурсном производстве) // Финансовая газета. 2011. № 2-5. С. 30–65.
5. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С. 413–414.
6. *Соколов Я.В.* История развития бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1985. С. 199.

Bibliography

1. *Breslavceva N.A., Tkach V.I., Kuz'menko V.A.* Balansovedenie: ucheb. posobie. M.: Izdatel'stvo «Prior», 2001. P. 19.
2. *Ljubushin N.P., Zharinov V.V., Borodina N.V.* Teorija buhgalterskogo ucheta: ucheb. posobie dlja vuzov / pod red. prof. V.D. Novodvorskogo. M.: Juniti-Dana, 2000. P. 65.
3. *Novodvorskiy V.D., Nazarov D.V.* Likvidacionnyj balans organizacii // Buhgalterskij uchet. 2013. № 7. P. 42.
4. *Pankov V., Pavljuchenko V.* Uchet i otchetnost' pri bankrotstve (konkursnom proizvodstve) // Finansovaja gazeta. 2011. № 2-5. P. 30–65.
5. *Sokolov Ja.V.* Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta. M.: Finansy i statistika, 2000. P. 413–414.
6. *Sokolov Ja.V.* Istorija razvitija buhgalterskogo ucheta. M.: Finansy i statistika, 1985. P. 199.