

**Сайисмонов Рахматшо**

**к.э.н., доцент кафедры «Учет, анализ и аудит»**

**e-mail: [itc@abt.tj](mailto:itc@abt.tj) тел. (992 93) 860-33-33**

**Ким Валерий Александрович**

**Зам. председателя Ассоциации Банков Таджикистана**

**e-mail: [law@abt.tj](mailto:law@abt.tj) тел. (992 91) 916-20-52**

### **Особенности ведения бухгалтерского учета в период процедур банкротства**

Отличительной особенностью рыночной экономики являются те принципиальные основы, на которых она базируется.

Если проанализировать содержание различных моделей рыночной экономики, то можно выделить ряд общих характерных особенностей, которые и составляют ее основополагающие принципы.

Так, общими для всех моделей являются следующие принципы:

а) свобода хозяйственной деятельности, то есть возможность свободного выбора сферы хозяйственной деятельности без вмешательства в процесс государственных органов власти и управления;

б) конкуренция, выражающаяся в соперничестве между хозяйствующими субъектами за наиболее выгодные условия деятельности;

в) государственное регулирование, заключающееся в установлении правил поведения при осуществлении хозяйственной деятельности и гарантировании их соблюдения.

На глобальном уровне рыночная экономика базируется на регуляторах, которые носят неконтролируемый характер, например, складывающиеся на рынке условия спроса и предложения.

Безусловно, что в условиях неконтролируемости существует угроза неустойчивости не только экономики в целом, но и на уровне каждого конкретного хозяйствующего субъекта. Зачастую именно эти факторы приводят не только к кризису хозяйственной деятельности, но и к полному краху.

Подобный крах в современном мире принято обозначать понятием банкротство. Само слово «банкротство» происходит от латинских слов *bancus* и *ruptus*. Обязано это слово своим происхождением тому, что в средние века в рамках денежного обращения вошли в обиход услуги менял, которые устанавливали в людных местах (таких как рынки и ярмарки) скамьи (банка), на которых совершали свои сделки по обмену денежных знаков и выдаче займов. Случалось, что менялы разорялись и тогда они ломали свои

скамьи. После того, как владелец «банка» разорился, он ломал свою скамью и это, по сути своей, означало прекращение предпринимательской деятельности.

Банкротство следует воспринимать как объективный фактор предпринимательской деятельности в условиях рыночных отношений. Исходя из этого, государство, выступая регулятором рыночной экономики и выполняя функцию обеспечения как экономической безопасности страны в целом, так и защиты интересов каждого субъекта предпринимательства, обязано предусматривать правила поведения при возникновении неплатежеспособности. При этом основной целью подобной деятельности государства является обеспечение баланса интересов всех сторон возникшего в связи с неплатежеспособностью отношений.

В правовом смысле следует выделить два аспекта банкротства – материальную и процессуальную.

В материальном понимании банкротство означает отсутствие у должника возможности удовлетворить имущественные требования кредиторов.

В процессуальном значении банкротство включает в себя установленные государством процедуры признания лица банкротом.

Таким образом, под несостоятельностью (банкротством) следует понимать, признанную судом либо непосредственно самим должником неспособность удовлетворить в полном объеме требования кредиторов, а также процедуру, направленную на оценку финансового состояния должника, определение мер по его оздоровлению, а если это окажется невозможным, то определение мер, направленных на удовлетворение интересов кредиторов, исходя из принципа справедливости.

Основным правовым актом, регулирующим процедуру и критерии банкротства, является Закон Республики Таджикистан «О несостоятельности (банкротстве)» № 46 от 8 декабря 2003 года (в редакции Законов Республики Таджикистан от 6.10.2008 г. № 432 и 19.05.2009 г. № 509) –далее Закон.

Статьей 1 закреплено, что Закон устанавливает основания и порядок признания судом индивидуального предпринимателя или юридического лица банкротом, либо объявление ими о своем банкротстве и о добровольной ликвидации.

Из указанной статьи Закона усматривается, что субъект может быть признан банкротом как в принудительном, то есть в судебном, порядке, так и добровольном.

Однако, для признания субъекта банкротом недостаточно наличие лишь неоплаченного долга. Закон устанавливает четкие пределы для начала процедуры банкротства. В частности, статьей 5 Закона предусмотрено, что субъекты хозяйствования

могут начать процедуру банкротства только в том случае, если они удовлетворяют следующим требованиям:

- неспособны за счет имеющегося у них имущества удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам, либо обеспечить обязательные платежи в бюджет;
- соответствующие обязательства не выполнены ими в течение трех месяцев с момента вступления их в силу;
- общая сумма всех обязательств превышает стоимость принадлежащего им имущества.

Дополнительными условиями для возбуждения дела о банкротстве судом являются, если требования к должникам (ст. 24 Закона):

- субъектам малого и среднего предпринимательства и иным юридическим лицам (некоммерческие организации) - в совокупности составляют не менее 500 (пятьсот) показателей для расчетов;
- субъектам крупного предпринимательства - 2000 (две тысячи) показателей для расчетов.

Правом на обращение в суд с заявлением о признании должника банкротом, в связи с неисполнением денежных обязательств, обладают должник, кредитор, прокурор, а также уполномоченные государственные органы, которые осуществляют контроль за поступлением в бюджет обязательных платежей (ст. 26 Закона).

С позиции государства признание субъекта хозяйствования банкротом не является самоцелью. Регулятивная функция государства, в основе которой лежат общественные интересы, в первую очередь, заключается в сохранении субъекта хозяйствования. В целом задачи государства применительно к регулированию банкротства заключаются в том, чтобы:

- спасти жизнеспособного предприятия (и (или) юридического лица);
- увеличить возврат средств, полученных в ходе реабилитационных мероприятий или ликвидации должника, в интересах всех сторон;
- справедливо распределить средства между сторонами.

Для решения именно этих задач Закон предусматривает такие процедуры банкротства, как:

- наблюдение;
- внешнее управление;
- конкурсное производство;
- мировое соглашение.

Наблюдение – это процедура банкротства, применяемая к должнику с момента принятия судом заявления о признании должника банкротом до момента, определенного

Законом (для субъектов малого и среднего предпринимательства и иных юридических лиц (некоммерческие организации) сроком на один месяц и субъектов крупного предпринимательства - сроком до двух месяцев), в целях обеспечения сохранности имущества должника и проведения анализа финансового состояния должника;

Внешнее управление - это процедура банкротства, применяемая к должнику в целях восстановления его платежеспособности с передачей полномочий по управлению имуществом должника внешнему управляющему (срок не более 10 месяцев, который может быть продлен не более чем на 1 месяц).

Конкурсное производство – это процедура банкротства, применяемая к должнику, признанному банкротом, в целях соразмерного удовлетворения требований кредиторов (срок конкурсного производства для субъектов малого и среднего предпринимательства и иных юридических лиц (некоммерческие организации) и может продолжаться до пяти месяцев, а для субъектов крупного предпринимательства - до двенадцати месяцев.

Помимо этого, Закон содержит положения, регламентирующие меры по предупреждению банкротства, такие как финансовое оздоровление и досудебная санация (статьи 22 и 23 Закона).

Завершается процедура банкротства принятием судом решения о признании должника банкротом либо об отказе в признании должника банкротом.

Во время банкротства предприятий, производственный процесс имеет циклический характер. В этих условиях организация бухгалтерского учета на несостоятельном предприятии вызывает определенные трудности для всех участников процесса.

Особенности ведения бухгалтерского учета, вызванные чрезвычайной ситуацией, определены Законом. Ведение бухгалтерского учета в период процедур банкротства возложено на арбитражных управляющих, исполняющих полномочия органов управления предприятия-должника.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета возложена на руководителя предприятия, а в период ведения процедур банкротства – на арбитражного управляющего. Особенности бухгалтерского учета на предприятии, в отношении которого были введены процедуры банкротства, обусловлена, прежде всего, составом пользователей бухгалтерской информацией, составом и содержанием самой учетной информации, необходимой им.

В период ведения процедуры наблюдения у предприятия-должника возникает множество расходов, не относящихся к финансово-хозяйственной деятельности предприятий. В состав этих расходов включают следующее: судебные расходы; расходы

на проведение экспертизы; расходы на публикацию о торгах; расходы на проведение торгов; расходы на проведение оценки имущества и другие.

Отсутствие нормативной базы учета операций, связанных с банкротством предприятий, ставит вопрос учета расходов, связанных с банкротством предприятий, отнесения их на себестоимость продукции (работ, услуг) и правильности исчисления налогов и сборов.

Расходы, связанные с процедурой банкротства, относятся к прочим расходам, но напрямую отнести на себестоимость продукции (работ, услуг) их категорический нельзя. Так как эти расходы не увеличивают стоимость продукции (работ, услуг), то предлагаю их учитывать на счете № 97 «Расходы будущих периодов» и открыть отдельный субсчет «Затраты, связанные с процедурами банкротства». По дебету этого субсчета отражают суммы понесенных расходов с кредита счетов учета денежных средств.

Списание расходов отражается с кредита субсчета «Затраты, связанные с процедурами банкротства» в дебет счетов источников их покрытия: собственных средств предприятия, а также нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года.

В процессе ведения процедуры банкротства возникают расходы, связанные с рассмотрением дела о банкротстве, и судебные издержки. В состав судебных издержек в соответствии с арбитражно-процессуальным кодексом включают: денежные суммы, подлежащие выплате экспертам, свидетелям, переводчикам; расходы, связанные с проведением осмотра доказательств на месте; расходы на оплату адвокатов и иных лиц, оказавших юридическую консультацию и прочие расходы непосредственно связанные с процедурами банкротства предприятий.

Состав расходов по делам о банкротстве согласно Закона представлен: расходами на уплату государственной пошлины; расходами на опубликование сведений в СМИ; расходами на выплату вознаграждения арбитражным управляющим и оплату услуг лиц, привлекаемых арбитражными управляющими для обеспечения своей деятельности.

Данной статьей предусмотрено покрытие этих расходов имуществом должника, и возмещаются они вне очереди. В случае отсутствия у должника средств, достаточных для погашения расходов, заявитель обязан погасить указанные расходы в части, не погашенной за счет имущества должника.

При обращении в арбитражный суд предприятиям необходимо уплатить государственную пошлину. Она будет учтена в составе прочих расходов и отнесена на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Порядок уплаты и размеры государственной пошлины установлены Налоговым кодексом РТ. Размер зависит от цены и характера иска.

В бухгалтерском учете расходы по оплате государственной пошлины отражают следующим образом:

№ п/п	Краткое содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Начислена государственная пошлина, подлежащая уплате в бюджет	91/2	68
2.	Перечислена с расчетного счета государственная пошлина в бюджет	68	51
3.	На основании решения арбитражного суда возмещена кредитору или кредиторам, объединившим свои иски к должнику, сумма государственной пошлины	76	91/1
4.	Принято требование истца о возмещении государственной пошлины по решению арбитражного суда	91/2	76
5.	Перечислена с расчетного счета государственная пошлина истцу	76	51

При проведении процедуры банкротства обязательному опубликованию подлежат сведения о введении наблюдения, о признании должника банкротом, о прекращении производства по делу о банкротстве. Тираж официального издания, периодичность и срок опубликования информации, порядок финансирования оказываемых услуг и цены на такие услуги устанавливаются Правительством Республики Таджикистан.

Расходы на опубликование этих сведений в средствах массовой информации оплачивает должник. При отсутствии у должника денежных средств оплату необходимых сведений производит арбитражный управляющий с последующим возмещением указанных средств за счет должника.

В бухгалтерском учете организации производятся следующие записи:

№ п/п	Краткое содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Перечислена предоплата за публикацию объявления о введении на предприятии процедуры наблюдения	60	51
2.	Списаны расходы на публикацию объявления в день выхода печатного издания	26	60

3.	Начислен НДС	19/4	60
4.	Предъявлен к налоговому вычету НДС на основании полученного счета-фактуры	68	19/4

С введением процедуры банкротства назначается арбитражный управляющий из числа членов саморегулируемой организации. Для ведения процедуры наблюдения назначается временный управляющий. За ведение процедуры управляющему выплачивается вознаграждение ежемесячно.

В процессе ведения процедуры наблюдения полномочия руководства предприятием возлагаются на временного управляющего, а значит, затраты на выплату его вознаграждения следует учитывать в бухгалтерском учете как расходы на управление.

В бухгалтерском учете организации учет на выплату вознаграждения учитывают следующим образом:

№ п/п	Краткое содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Начислено вознаграждение временному управляющему	26	76
2.	Выплачено вознаграждение временному управляющему	76	50

Если возникает необходимость, то для ведения судебных действий привлекаются квалифицированные специалисты. Это могут быть и штатные сотрудники, и специализированные организации. Специалистам собственной юридической службы 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 начислению и выплате вознаграждений специалистов отражаются следующими записями:

№ п/п	Краткое содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Начислена заработная плата штатному сотруднику юридической службы организации	26	70
2.	Принято по акту выполнение юридических услуг	26	60
3.	Начислен НДС	19/4	60

4.	Произведен налоговый вычет по НДС	68	19/4
5.	Выдан аванс организации, оказывающей юридические услуги	60	51

Ответственность за ведение бухгалтерского учета возлагается на управляющего, ведущего процедуру банкротства. Судебные расходы могут быть списаны только после вступления решения суда в законную силу. Поэтому в случае производства в апелляционной и кассационной инстанциях не следует списывать судебные расходы вплоть до окончания решения дела.