

Т. Н. Рыбак, БГЭУ

УЧЕТНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ЛИКВИДАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЙ-БАНКРОТОВ

В настоящее время многие белорусские предприятия находятся в стадии скрытого банкротства. Признание их банкротами в судебном порядке породит целый ряд проблем прежде всего в области учетного обеспечения ликвидационной процедуры. В данной статье предлагаются способы решения некоторых из этих проблем.

Учет ликвидации предприятия-банкрота осуществляет ликвидационная комиссия, которая назначается хозяйственным судом при принятии решения о признании предприятия банкротом. Ликвидационная комиссия сталкивается с большими трудностями при формировании ликвидационного баланса ввиду отсутствия инструкции о порядке его составления. В соответствии с постановлением Пленума Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 28.10.98 г. № 4 "О порядке образования хозяйственными судами ликвидационных комиссий и их деятельности при ликвидации юридических лиц" ликвидационная комиссия должна составить ликвидационный баланс по завершении ликвидации предприятия-банкрота. Однако в таком балансе невозможно последовательно отразить результаты всех этапов процесса ликвидации предприятия и осуществить контроль за их выполнением. Поэтому автором предлагается формировать несколько разновидностей ликвидационного баланса:

- *вступительный на дату принятия решения о признании предприятия банкротом;*
- *промежуточный — по истечении срока, отведенного кредитором для предъявления их требований к предприятию-банкроту;*
- *заключительный — после завершения всех расчетов с кредиторами;*
- *окончательный — на дату окончания распределения имущества, оставшегося после удовлетворения требований всех кредиторов, между учредителями предприятия-банкрота.*

Вступительный ликвидационный баланс составляется в порядке, аналогичном порядку заполнения квартального бухгалтерского баланса. Форма вступительного ликвидационного баланса традиционна — № 1 по ОКУД. Единственные ее отличия от используемой для обычной квартальной бухгалтерской отчетности — это дата составления, не совпадающая с окончанием квартала, и утверждение баланса ликвидационной комиссией, а не руководством предприятия.

Промежуточный ликвидационный баланс формируется по окончании срока для заявления претензий кредиторами, т. е. через месяц после публикации хозяйственным судом объявления о возбуждении производства по делу о банкротстве в соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь № 16 от 26.10.98 г. "О дополнительных мерах по взысканию задолженности с субъектов хозяйствования". В промежуточном ликвидационном балансе содержатся сведения о составе имущества ликвидируемого предприятия, перечне предъявляемых кредиторами требований и результатах их рассмотрения.

Перед составлением промежуточного ликвидационного баланса ликвидационная комиссия выполняет большую подготовительную работу. В первую очередь в целях определения имущества ликвидируемого предприятия и его оценки ликвидационной комиссией согласно Закона Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" от 18.10.94 г. № 3321-XII и Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Министерством финансов Республики Беларусь 5.12.95 г. № 54, проводится обязательная при ликвидации предприятия полная инвентаризация его имущества и финансовых обязательств.

В ходе инвентаризации ликвидационной комиссии необходимо изучить вопросы экономической целесообразности использования каждого объекта основных средств и возможности реализации имущества другим предприятиям. Основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, по решению комиссии могут быть списаны с баланса ликвидируемого предприятия согласно Типовой инструкции о порядке списания пришедших в негодность зданий, сооружений, машин, оборудования, транспортных средств и другого имущества, относящихся к основным средствам (фондам), утвержденной Министерством финансов СССР и Госпланом СССР 01.07.85 г. № 100 с изменениями от 23.09.87 г. № 188.

После подтверждения сумм расходов и доходов будущих периодов инвентаризационной комиссии следует определить направления их списания, так как статьи "Расходы будущих периодов" и "Доходы будущих периодов" в промежуточном ликвидационном балансе должны, по сути, отсутствовать как не имеющие смысла в связи с прекращением деятельности предприятия.

При проведении инвентаризации расчетов особое внимание необходимо уделить проверке правильности и обоснованности сумм дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, включая суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности. Гражданским кодексом Республики Беларусь не отрегулирован порядок списания не востребованной дебиторской задолженности ликвидированных должников и неудовлетворенной кредиторской задолженности ликвидированных кредиторов, по которым не истекли сроки исковой давности. По-видимому, такую дебиторскую задолженность при ликвидации предприятия следует рассматривать как безнадежную к взысканию, а кредиторскую — как просроченную с отражением в учете в порядке, установленном письмом ГГНИ от 18.11.94 г. № 05/154 "О сроках исковой давности".

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются статьей 29 Закона Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" от 18.10.94 г. № 3321-XII.

Проведение инвентаризации позволяет ликвидационной комиссии оценить имущество по балансовой стоимости. Так как имущество ликвидируемого предприятия-банкрота подлежит реализации для удовлетворения требований кредиторов, оно должно быть предварительно оценено по рыночной стоимости, но это законодательством Республики Беларусь не предусмотрено.

В случае проведения переоценки имущества ликвидируемого предприятия встанет вопрос о порядке отражения ее результатов в учете. В соответствии со статьей 26 Закона Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" от 18.10.94 г. № 3321-XII увеличение стоимости имущества при его переоценке в связи с инфляцией зачисляется на пополнение источников собственных средств предприятия, а переоценка в других случаях — на результаты финансовой деятельности. Если оценку стоимости имущества ликвидируемого предприятия рассматривать как переоценку в связи с инфляцией, то суммы налогов и неналоговых платежей будут минимальны ввиду отсутствия или незначительной величины валового дохода от реализации имущества ликвидируемого предприятия. При отражении результатов переоценки на счете 80 "Прибыли и убытки" одновременно возникают суммы налога на добавленную стоимость, налога на прибыль и местных сборов, исчисляемых из прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. В последующем имущество предпри-

ятия-банкрота может быть реализовано по цене ниже рыночной стоимости и, следовательно, суммы начисленных налогов и сборов необходимо будет отсторнировать. Поэтому более логично в промежуточном ликвидационном балансе результаты переоценки имущества ликвидируемого предприятия-банкрота отразить на счете 80 "Прибыли и убытки" без включения в налогооблагаемую базу, а затем при реализации имущества полученный валовой доход (разница между продажной и балансовой стоимостью) обложить налогами и сборами в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

В мировой учетной практике разницы в оценке статей баланса и расходы по ликвидации отражаются на счете "Ликвидация", сальдо по которому показывается в активе или пассиве ликвидационного баланса.

Порядок отражения в учете затрат, связанных с ликвидацией предприятия (административные расходы, оплата юридических, аудиторских, экспертных услуг и т. п.), в инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденной приказом Министерства финансов СССР от 01.11.91 г. № 56 и введенной в действие на территории Республики Беларусь решением коллегии Министерства финансов Республики Беларусь от 28.02.92 г. (протокол № 2), также не отрегулирован. По мнению автора, данные затраты следует рассматривать как расходы, не связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), которые в соответствии с пунктом 3.6.16 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) (зарегистрированы в Национальном реестре правовых актов Республики Беларусь 30.04.99 г., рег. № 8/314) отражаются на счете 80 "Прибыли и убытки".

После проведения инвентаризации ликвидационная комиссия должна принять меры к получению дебиторской задолженности. Для этого ликвидационная комиссия направляет должникам требования об исполнении обязательств, в том числе досрочном, ввиду ликвидации предприятия. В современных условиях хозяйствования должник предприятия одновременно может оказаться его кредитором. В таком случае к письменному уведомлению должника об исполнении обязательств следует приложить соглашение о погашении взаимной задолженности. В случае подписания соглашения как должником, так и ликвидируемым предприятием, взаимозачет может быть отражен в промежуточном ликвидационном балансе.

Удовлетворение требований кредиторов производится ликвидационной комиссией в со-

ответствии с данными промежуточного ликвидационного баланса. Поэтому при составлении последнего важно правильно отразить величину предъявляемых кредиторами требований. Согласно статьи 31 Закона Республики Беларусь "Об экономической несостоятельности и банкротстве" от 28.05.91 г. № 814-XII с момента признания предприятия банкротом сроки погашения всех долгов считаются истекшими, т. е. кредиторскую задолженность можно приравнивать к сумме требований кредиторов. Поэтому в промежуточном ликвидационном балансе следует показывать всю кредиторскую задолженность, подтвержденную результатами инвентаризации финансовых обязательств ликвидируемого предприятия. Кроме того, отдельными строками к статьям расчетов с кредиторами целесообразно отразить суммы требований кредиторов, которые заявлены в месячный срок со дня публикации объявления о возбуждении производства по делу о банкротстве и признаны ликвидационной комиссией обоснованными, так как такие требования удовлетворяются в первоочередном порядке согласно статьи 26 Закона Республики Беларусь "Об экономической несостоятельности и банкротстве" от 28.05.91 г. № 814-XII.

После завершения всех расчетов с кредиторами формируется заключительный ликвидационный баланс, который можно рассматривать как метод определения стоимости чистых активов предприятия. Возможны два варианта этого баланса.

Первый вариант баланса составляется в случае полного расчета ликвидируемого предприятия со своими кредиторами. При этом в активе баланса показывается стоимость имущества, которое осталось после удовлетворения требований кредиторов, а в пассиве — статьи, составляющие сумму чистых активов ("Уставный капитал", "Резервный фонд", "Фонды специального назначения", "Нераспределенная прибыль прошлых лет", "Нераспределенная прибыль отчетного года").

При втором варианте заключительного ликвидационного баланса (в случае недостаточности имущества ликвидируемого предприятия для удовлетворения требований его кредиторов) разделы актива баланса будут пустыми, а в пассиве баланса найдут отражение статьи расчетов с кредиторами и величина убытков отчетного года и прошлых лет, превышающая сумму по статьям, входящим в состав чистых активов.

Все строки окончательного баланса должны быть пустыми. Для его составления необходимо произвести соответствующие бухгалтерские записи в зависимости от варианта заключительно-

го ликвидационного баланса. В инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий не предусмотрена схема корреспонденции счетов по отражению факта ликвидации предприятия. При ее разработке следует учитывать зарубежный опыт.

Бухгалтерский учет российских ликвидируемых предприятий специально регулируется разделом 2 приказа Министерства финансов Российской Федерации № 81 от 28.07.95 г. "О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с введением в действие первой части Гражданского кодекса Российской Федерации". Согласно данного приказа оставшиеся после удовлетворения требований кредиторов денежные средства зачисляются в уставный капитал (производятся записи по дебету счета 81 "Использование прибыли" или 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счета 85 "Уставный капитал"), а затем распределяются между участниками (учредителями) юридического лица в порядке, установленном в учредительных документах. Операции по распределению капитала отражаются по дебету счета 85 "Уставный капитал" и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями" и на выдачу денежных средств — по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредиту счетов учета денежных средств. Такие бухгалтерские проводки составляются для первого варианта заключительного ликвидационного баланса и являются в сущности обратными, составленными при создании предприятия. При недостаточности у ликвидируемого предприятия имущества и других ликвидных активов для покрытия убытков используется уставный капитал (производятся записи по дебету счета 85 "Уставный капитал" и кредиту счета 80 "Прибыли и убытки").

Приведенные записи вполне приемлемы для отечественной бухгалтерской практики, но их необходимо дополнить проводками по начислению налогов. Так, согласно пункта 17.4 Методических указаний по исчислению и уплате подоходного налога с физических лиц, утвержденными приказом Государственного налогового комитета Республики Беларусь № 62 от 6.04.99 г., суммы доходов физических лиц, образующихся в результате ликвидации или реорганизации юридических лиц, облагаются подоходным налогом по ставке 15 процентов и в учете делается запись по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом". Кроме того, суммы выплат акционеру (пайщику) в денежной или натуральной форме в размере, превышающем его взнос (вклад) в уставный капитал ликвидируемого предприятия, облагаются

налогом на доходы в соответствии с пунктом 2 Методических указаний о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, утвержденными приказом Государственного налогового комитета Республики Беларусь № 49 от 29.03.99 г. Суммы налога на доходы от участия в ликвидируемом предприятии подлежат удержанию у источника выплаты и отражаются в

Г. М. Пупко, канд. экон. наук, доцент

РАЗВИТИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ

В условиях рыночной экономики возрастает потребность в достоверной учетной и отчетной информации о деятельности хозяйствующих субъектов. Объективная информация о деятельности хозяйствующих субъектов необходима для повышения эффективности принимаемых управленческих решений, а также улучшения деятельности предприятия в целом и его внутрихозяйственных подразделений.

В настоящее время в РБ успешно функционируют предприятия и фирмы, основанные на различных формах собственности (государственной, кооперативной, коллективной, частной и др.). В этих условиях появляется необходимость использования различных видов и методов контроля. Значительно возрастает значимость независимого аудиторского контроля. В его основе лежит взаимная заинтересованность государства, администрации предприятия и их владельцев (акционеров) в достоверности учетной и отчетной информации. Возрастает роль внутрихозяйственного аудита. Основной его целью является повышение эффективности работы предприятия и его внутрихозяйственных подразделений на основе мобилизации внутренних резервов повышения качества продукции, снижения ее себестоимости, улучшения управленческой деятельности. Внутрихозяйственный (внутренний) аудит за деятельностью структурных подразделений проводится на предприятиях, организациях и фирмах специалистами, а также штатными контролерами-ревизорами (аудиторами). На предприятиях или в крупных компаниях могут и должны работать отделы внутреннего аудита. Основной задачей таких отделов является сбор и анализ информации о хозяйственно-финансовой и коммерческой деятельности субъекта хозяйствования и его подразделений, формирование на основе полученной информации выводов о реальном финансовом положении предприятия. Кроме того, внутренние аудиторы могут решать следующие основные задачи:

- проверка состояния бухгалтерского учета и контрольно-ревизионной работы;

учете по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом".

Предлагаемые методические основы учетного сопровождения процесса ликвидации предприятий-банкротов, несмотря на их практическую полезность, требуют дальнейшей проработки с учетом отраслевых и производственных особенностей предприятий.

- анализ финансово-хозяйственной деятельности;
- оценка активов и пассивов предприятия;
- консультирование по вопросам налогового и хозяйственного законодательства Республики Беларусь;
- оказание помощи членам коллектива эффективно выполнять свои должностные обязанности;
- проверка достоверности исходной информации о финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования;
- оценка соответствия совершенных финансовых и хозяйственных операций действующему законодательству и нормативным актам Республики Беларусь;
- оказание содействия в подъеме эффективности деятельности предприятия, защите собственности данного предприятия;
- проверка структуры внутреннего управления предприятием и оценка ее эффективности.

Объектом внутреннего аудита являются финансово-хозяйственная и производственная деятельность субъекта хозяйствования. Внутренний аудит осуществляется сотрудниками предприятия — работниками отдела внутреннего аудита, других отделов или служб. Основными функциями отдела внутреннего аудита являются:

- выполнение специальных контрольных процедур, уделяя особое внимание проведению внезапных инвентаризаций денежных средств, товарно-материальных ценностей, расчетов;
- оценка соответствия политики и практики предприятия;
- проведение выборочных и комплексных аудиторских проверок деятельности предприятия и его подразделений.

Структура внутреннего аудита предприятия и эффективность его деятельности определяются следующими факторами:

- условиями проведения аудита;