

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
И ПРОДОВОЛЬСТВИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

ГЛАВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ, НАУКИ И КАДРОВ

Учреждение образования
«БЕЛОРУССКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Е. А. Гудкова, С. В. Гудков

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В УСЛОВИЯХ САНАЦИИ

*Рекомендации
для специалистов хозяйств и экономической службы
агропромышленного комплекса, преподавателей, аспирантов,
магистрантов и студентов высших учебных заведений
аграрного профиля*

Горки
БГСХА
2016

УДК 657:658.168.3(083)

ББК 65.052я7

Г93

*Утверждено коллегией Комитета по сельскому хозяйству
и продовольствию Могилевского облисполкома.
Постановление № 10-19 от 4 марта 2016 г.*

*Рекомендовано Научно-техническим советом БГСХА.
Протокол № 2 от 24 февраля 2016 г.*

Авторы:

кандидаты экономических наук, доценты

Е. А. Гудкова, С. В. Гудков

Рецензенты:

кандидат экономических наук *В. Н. Познякевич;*

кандидат экономических наук, доцент *Е. Н. Клипперт*

Гудкова, Е. А.

Г93

Бухгалтерский учет в условиях санации : рекомендации /
Е. А. Гудкова, С. В. Гудков. – Горки : БГСХА, 2016. – 60 с.

Рассмотрен порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с процедурами банкротства организаций, операций по досудебному оздоровлению, в ходе процедуры защитного периода, инвентаризации и составления промежуточного ликвидационного баланса. Отдельно приводится порядок отражения в бухгалтерском учете процедуры конкурсного производства при санации организаций, их ликвидации, а также заключительные операции и составление отчетности по их санации и ликвидации.

Для специалистов хозяйств и экономической службы агропромышленного комплекса, преподавателей, аспирантов, магистрантов и студентов высших учебных заведений аграрного профиля.

УДК 657:658.168.3(083)

ББК 65.052я7

© УО «Белорусская государственная
сельскохозяйственная академия», 2016

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время в Республике Беларусь осуществляется ряд государственных программ и мероприятий по оздоровлению организаций, находящихся в затруднительном финансовом положении. К данным организациям можно отнести и акционерные общества, и кооперативы, созданные на основе государственных предприятий и колхозов, в которых влияние государства на их деятельность является определяющим. Одним из главных факторов, способствующих принятию оптимальных решений, направленных на оздоровление таких субъектов хозяйствования, является наличие объективной и достоверной информационной базы. Как правило, основой информационно-аналитической базы в организации является бухгалтерский учет. Но в экономической литературе, научных изданиях по бухгалтерскому учету крайне редко находит отражение порядок осуществления и проведения процедуры банкротства, ликвидации организаций, конкурсного производства при их санации и др.

Санация – система мероприятий по финансовому оздоровлению организации, реализуемых с помощью сторонних юридических и физических лиц и направленных на предотвращение признания организации-должника банкротом и ее ликвидации. Данные мероприятия предусматривают следующие меры: переход права собственности, изменение договорных и иных обязательств, реорганизацию, реструктуризацию или оказание финансовой поддержки должнику, урегулирование взаимоотношений должника и кредиторов. И в зависимости от конкретного направления мероприятий применительно к каждой организации необходимо грамотно и объективно вести бухгалтерский учет осуществляемых операций.

В связи с вышеизложенным в настоящее время появилась необходимость в разработке научно-практических рекомендаций по бухгалтерскому учету для субъектов хозяйствования, находящихся на грани банкротства и дальнейшей их санации.

1. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ, СВЯЗАННЫХ С ПРОЦЕДУРАМИ БАНКРОТСТВА

Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации. Ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо – прекратившим существование после внесения записи об этом в Единый государственный регистр юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (ЕГР). Таким образом, юридическое лицо до момента ликвидации ведет бухгалтерский учет в соответствии с требованиями законодательства и нормативных правовых актов, устанавливающих единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Республике Беларусь. К ним относятся:

– Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3;

– Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50;

– Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 ноября 2007 г. № 180;

– Инструкция по бухгалтерскому учету государственной поддержки и Инструкция по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 112;

– Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102;

– Инструкция по бухгалтерскому учету запасов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133;

– Инструкция по бухгалтерскому учету НДС, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 24 августа 2012 г. № 51;

– Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25;

– Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утвер-

жденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26;

– Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декабря 2009 г. № 71-3;

– Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10 декабря 2013 г. № 80.

Экономическая несостоятельность – это неплатежеспособность субъекта хозяйствования, имеющая или приобретающая устойчивый характер, признанная решением хозяйственного суда об экономической несостоятельности с санацией должника, а банкротство – это неплатежеспособность субъекта хозяйствования, имеющая или приобретающая устойчивый характер, признанная решением хозяйственного суда о банкротстве с ликвидацией должника – юридического лица, прекращением деятельности должника – индивидуального предпринимателя (ст. 1 Закона Республики Беларусь от 13 июля 2012 г. № 415-3 «Об экономической несостоятельности (банкротстве)»).

Должник вправе подать в хозяйственный суд заявление о своей экономической несостоятельности (банкротстве) при наличии одного из следующих оснований:

– неплатежеспособность должника приобретает устойчивый характер;

– неплатежеспособность должника имеет устойчивый характер.

Заявление должника подается в хозяйственный суд в обязательном порядке при наличии одного из следующих оснований:

– удовлетворение требований одного кредитора или нескольких кредиторов приводит к невозможности исполнения денежных обязательств должника в полном объеме перед другими кредиторами либо прекращению деятельности должника – юридического лица;

– уполномоченным органом (лицами) принято решение о подаче в хозяйственный суд заявления должника;

– собственником имущества должника принято решение о подаче в хозяйственный суд заявления должника;

– если стоимость имущества должника – юридического лица, в отношении которого принято решение о ликвидации, недостаточна для удовлетворения требований кредиторов либо имущество отсутствует.

Заявление должника должно быть подано в хозяйственный суд не позднее одного месяца со дня возникновения (выявления) соответствующего основания.

При неподаче должником заявления о банкротстве в установленный срок руководитель должника, председатель ликвидационной ко-

миссии (ликвидатор) и (или) иные виновные в этом лица солидарно несут субсидиарную ответственность по обязательствам должника.

Иски о привлечении к субсидиарной ответственности данных лиц предъявляются после открытия ликвидационного производства в хозяйственный суд в случае выявления недостаточности имущества должника для удовлетворения требований кредиторов. В период рассмотрения дела об экономической несостоятельности (банкротстве) такие иски подаются в хозяйственный суд, рассматривающий это дело.

Должник освобождается от обязанности подачи заявления должника в хозяйственный суд на период принятия мер по досудебному оздоровлению, предложенных комиссией и утвержденных соответствующим решением государственного органа.

В срок, не превышающий 10 дней со дня подачи заявления или получения извещения хозяйственного суда о подаче такого заявления другими лицами, должник обязан оповестить работников о подаче им в хозяйственный суд заявления или о получении им соответствующего извещения хозяйственного суда.

В соответствии со ст. 13 Закона Республики Беларусь от 13 июля 2012 г. № 415-З «Об экономической несостоятельности (банкротстве)» при рассмотрении дела об экономической несостоятельности (банкротстве) должника – юридического лица применяются следующие процедуры:

- защитный период;
- конкурсное производство;
- мировое соглашение.

Конкурсное производство включает следующие процедуры:

- завершение подготовки дела к судебному разбирательству;
- санацию;
- ликвидационное производство.

2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ДОСУДЕБНОМУ ОЗДОРОВЛЕНИЮ

В соответствии со ст. 17 Закона Республики Беларусь «Об экономической несостоятельности (банкротстве)» руководители организаций (собственники имущества, учредители, государственные органы) обязаны принимать меры по досудебному оздоровлению по обеспечению стабильной и эффективной хозяйственной (экономической) деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также восстановлению их платежеспособности.

К ним отнесены следующие меры:

- изменение структуры и состава органов управления юридических лиц;
- взыскание дебиторской задолженности;
- привлечение инвестиций, в том числе иностранных;
- реорганизация юридических лиц;
- содействие достижению соглашений юридических лиц с кредиторами о реструктуризации их кредиторской задолженности, в том числе путем предоставления необходимых гарантий;
- погашение задолженности по государственному заказу, реструктуризации задолженности по обязательным платежам и платежам за потребленные энергоресурсы, а также по реструктуризации иной кредиторской задолженности;
- выделение юридическим лицам бюджетных средств для погашения задолженности перед кредиторами, заключение договоров займа (кредитных договоров), погашение кредиторской задолженности за счет иных источников;
- изменение установленного законодательством срока уплаты налогов и пени путем предоставления отсрочки с единовременной уплатой сумм налогов и пени и (или) рассрочки с поэтапной уплатой сумм налогов и пени, налогового кредита с единовременной либо поэтапной уплатой суммы налогов в период действия этого кредита;
- предоставление кредитов, бюджетных ссуд, субсидий, иных видов финансовой помощи в установленном законодательством порядке.

В соответствии с Письмом Министерства финансов Республики Беларусь «Об отражении в бухгалтерском учете операций по реструктуризации задолженности» от 1 августа 2006 г. № 15-9/480 для учета операций на проведение реструктуризации кредиторской задолженности (расчеты с республиканским и (или) местным бюджетом, расчеты по кредитам и займам банков и др.) в организации следует сделать записи:

Дебет счетов учета задолженности (66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» (для открытых акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью).

В случае изменения состава учредителей (участников, акционеров) или изменения размера их вкладов (долей, паев) в уставном фонде в бухгалтерском учете отражаются внутренние записи по субсчетам счета 75 «Расчеты с учредителями».

Увеличение уставного фонда в сумме вкладов учредителей отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции с дебетом счета 75 «Расчеты с учредителями» после внесения соответствующих изменений в учредительные документы (на сумму реструктуризированной задолженности).

Для учета операций по получению и погашению кредитов и займов используются пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» (табл. 1).

Таблица 1. Отражение в бухгалтерском учете кредитных операций

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
51, 52, 55	66-1, 67-1	Поступление кредита в виде денежных средств на расчетный, валютный, специальный счета кредитополучателя
60		Отражено перечисление денежных средств на счета поставщиков и других лиц для расчетов за товары (работы, услуги)
67	66	Переоформление полученных долгосрочных кредитов в краткосрочные
68	66	Погашение задолженности перед бюджетом по налогам и сборам (без зачисления денежных средств на счета учета денежных средств)
66-1, 67-1	51, 52, 55	Погашение кредита денежными средствами с расчетного, валютного, специального счетов кредитополучателя
91	66-3, 67-3	Отражены проценты, подлежащие уплате за пользование кредитами (за исключением процентов, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством)
08	66-3, 67-3	Отражены проценты, подлежащие уплате за пользование кредитами, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством
66-3, 67-3	51, 52, 55	Уплата процентов за пользование кредитами

В соответствии с Положением о порядке предоставления отсрочки и (или) рассрочки уплаты налогов, сборов (пошлин) и пени, налогового кредита, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь, в ред. от 14.03.2013 № 127, рассрочка относится к государственной поддержке юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, как и налоговый кредит, и представляет собой поэтапную уплату сумм налогов и пени, а налоговый кредит – единовременную либо поэтапную уплату суммы налогов в период действия этого кредита.

Оформление предоставленной суммы налогового кредита осуществляется также с использованием счетов 66 «Расчеты по кратко-

срочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» (табл. 2).

Таблица 2. Отражение в бухгалтерском учете налогового кредита

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
68 (по соответствующим субсчетам учета налогов)	66-1, 67-1	Отражена сумма оформленного (предоставленного) налогового кредита
66-1, 67-1	51, 52	Отражена сумма погашенного налогового кредита
08, 91	68 субсчет «Проценты по налоговому кредиту»	Отражена сумма процентов, начисленных за пользование налоговым кредитом
68 субсчет «Проценты по налоговому кредиту»	51, 52	Отражена сумма процентов, перечисленная за пользование налоговым кредитом
68	98	Отражена сумма предоставленных льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов
98	91	Отражена сумма льгот по налогам, использованная на приобретение основных средств, нематериальных активов на сумму начисленной по ним амортизации на протяжении срока их полезного использования
98	90-7	Отражена сумма льгот по налогам, использованная на приобретение запасов по мере использования их на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг

При отражении рассрочки уплаты налогового кредита счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» не применяются. А по мере погашения задолженности производится запись:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

Кредит счета 51 «Расчетные счета».

Поступившие денежные средства и иное имущество по договору займа денежных средств или вещей отражают по дебету счетов учета денежных средств или соответствующего имущества с кредита субсчетов 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам» и 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам». Возврат денежных средств или иного имущества оформляют по дебету субсчетов 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам» и 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам» с кредита счетов

50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 10 «Материалы» и др.

Полученные заимодавцем проценты представляют собой его прочий доход и подлежат обложению налогом на прибыль и налогом на добавленную стоимость.

Передача и поступление денежных средств по договору займа отражаются в учете бухгалтерскими записями, приведенными в табл. 3.

Таблица 3. Отражение в бухгалтерском учете операций по договору займа

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
Организация-займодавец		
58	50, 51	Отражена сумма выданного займа
76	91	Начислены проценты по договору займа
91	68	Начислен НДС по процентам
76	58	Отражена задолженность по займу с наступлением срока платежа
51	76	Отражена сумма возвращенного займа с процентами
Организация-заемщик		
50, 51	66-2, 67-2	Получена сумма займа
91	66-3, 67-3	Начислены проценты по договору займа
66-2, 67-2	51	Перечислена сумма займа
66-3, 67-3	51	Перечислена сумма процентов

При поступлении материалов, полученных по договору займа, оформляются бухгалтерские записи, представленные в табл. 4.

Законодательством установлено, что объект обложения налогом на добавленную стоимость возникает у плательщиков как при передаче товаров в рамках договора займа в виде вещей от займодавца заемщику, так и при возврате предмета займа заемщиком займодавцу.

При возврате займов, полученных в натуральной форме, могут возникать стоимостные разницы в оценке имущества, полученного в качестве займа, и имущества, передаваемого для его погашения. Возникающие разницы отражаются у заемщика в качестве прочих расходов (дебет счета 91 и кредит счетов 66-2, 67-2) или прочих доходов (дебет счетов 66-2, 67-2 и кредит счета 91).

При задержке погашения займа и просрочке по уплате процентов по займу к заемщику применяются штрафные санкции, которые отражаются у должника в составе прочих расходов (по дебету счета 91).

При получении кредитов и займов в иностранной валюте могут

возникать курсовые разницы в связи с текущим изменением ее курса. Курсовые разницы отражаются на счете 91 и субсчетах 66-2, 67-2 в зависимости от их значения.

Таблица 4. Отражение в бухгалтерском учете материалов, полученных по договору займа

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
10	66-2, 67-2	Оприходованы материалы, полученные от заимодавца
18	66-2, 67-2	Отражен предъявленный заимодавцем НДС при получении заемщиком материалов
91	66-3, 67-3	Начислены проценты по договору займа
66-3, 67-3	51, 52	Уплата процентов за пользование кредитами и займами
10	60	Оприходованы материалы, приобретенные для возврата заимодавцу по договору займа в виде вещей
68	18	Принят к вычету НДС, предъявленный поставщиком
66-2, 67-2	10	Отгружены материалы заемщику
66-2, 67-2	68-2	Отражен НДС, исчисленный заимодавцем при передаче материалов заемщику по договору займа в виде вещей
68	18	Принят к вычету НДС, предъявленный заимодавцем
60	91	Отражены операционные доходы в виде разницы между стоимостью материалов, полученных в заем, и стоимостью материалов, переданных при погашении этого займа
91	68	Начислен НДС от суммы положительной разницы между стоимостью материалов, полученных в заем, и стоимостью материалов, переданных при погашении этого займа

Обязательства по договору займа могут быть прекращены по соглашению сторон:

- предоставлением взамен исполнения отступного (уплатой денег, передачей имущества и т. п.). Размер, сроки и порядок предоставления отступного устанавливаются сторонами (ст. 380 Гражданского кодекса Республики Беларусь);

- при замене первоначального обязательства, существовавшего между ними, другим обязательством между теми же лицами, предусматривающим иной предмет или способ исполнения (новация) (ст. 384 Гражданского кодекса Республики Беларусь).

С момента заключения соглашения об отступном взаимоотношения сторон регулируются правилами договоров купли-продажи или возмездного оказания услуг. Передача продукции или услуг в качестве отступного отражается на счетах реализации продукции (работ, услуг) (табл. 5).

В случае оказания финансовой помощи должнику кредитором Законом Республики Беларусь предусмотрена новация долга в заемное обязательство. Это означает, что обязательства должника, возникшие из договоров купли-продажи, поставки и др., считаются погашенными, но одновременно возникает новое обязательство, связанное с договором займа.

Таблица 5. **Отражение в бухгалтерском учете операций по передаче продукции и услуг в качестве отступного**

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
50, 51	66-2	Получена сумма займа
91	66-3	Начислены проценты на сумму займа
62	90	Передана продукция или оказаны услуги в виде отступного
90	68	Начислен НДС на продукцию, услуги
90	43, 20	Списана себестоимость продукции или услуг
66-2	62	Зачтена задолженность по договору займа

В бухгалтерском учете новация долга отражается проводкой:

Дебет счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
Кредит счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,
67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Государственная помощь, оказываемая коммерческим организациям, относится к средствам целевого финансирования. Порядок учета полученной из бюджета финансовой помощи регулируется Инструкцией по бухгалтерскому учету государственной поддержки, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 112. Для учета средств целевого назначения используется пассивный счет 98 «Доходы будущих периодов». Поступление средств отражают по кредиту данного счета, а расходование – по дебету. Аналитический учет по счету 98 «Доходы будущих периодов» ведут по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

Полученная из бюджета финансовая помощь может направляться:

- на приобретение основных средств и нематериальных активов;
- на приобретение запасов;
- для оплаты выполненных работ, оказанных услуг;
- на финансирование текущих расходов.

Операции, связанные с учетом финансовой помощи из бюджета, отражают бухгалтерскими записями, приведенными в табл. 6.

Государственная поддержка может оказываться также в виде возмещения сумм уплаченных налогов, что отражается бухгалтерскими записями, приведенными в табл. 7.

Таблица 6. Отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с оказанием финансовой помощи из бюджета

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
51, 52, 55, 60, 76, 08, 10 и др.	98	Получение финансовой помощи из бюджета
98	91-1	Отражена учтенная в составе доходов будущих периодов финансовая помощь, использованная на приобретение основных средств, нематериальных активов, на протяжении срока их полезного использования
98	90-7	Отражена учтенная в составе доходов будущих периодов финансовая помощь, направленная на приобретение запасов, использованных на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг
98	90-7	На сумму использованной финансовой помощи в том отчетном периоде, в котором понесены соответствующие расходы, возмещаемые за счет этой финансовой помощи

Таблица 7. Отражение в бухгалтерском учете возмещения сумм уплаченных налогов

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
51	98	Отражена сумма возмещения уплаченных налогов
98	91	Отражена сумма возмещения уплаченных налогов, использованная на приобретение основных средств, нематериальных активов на сумму начисленной по ним амортизации на протяжении срока их полезного использования
98	90-7	Отражена сумма возмещения уплаченных налогов, использованная на приобретение запасов по мере использования их на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг

Финансовая помощь предприятию-должнику может быть оказана любыми заинтересованными в его жизнеспособности организациями и лицами в виде безвозмездно переданных ценностей.

Оценка безвозмездно полученных ценностей осуществляется по рыночной стоимости на дату принятия к учету. Стоимость безвозмездно полученных ценностей также отражается в составе доходов будущих периодов (табл. 8).

Таблица 8. Отражение в бухгалтерском учете операций по оценке безвозмездно полученных ценностей

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
08	98	Отражена рыночная стоимость безвозмездно полученных основных средств, нематериальных активов, если по ним начисляется амортизация в соответствии с законодательством
01, 04	08	Введены в эксплуатацию основные средства, нематериальные активы
20, 25, 26 и др.	02, 05	Начислена амортизация по безвозмездно полученным основным средствам, нематериальным активам
98	91-1	Включена в состав прочих доходов часть стоимости безвозмездно полученных основных средств, нематериальных активов, равная сумме начисленной амортизации
10	98	Отражены безвозмездно полученные запасы
20	10	Отражена стоимость использованных запасов на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг
98	90-7	Отнесена на прочие доходы по текущей деятельности сумма, равная стоимости использованных запасов на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг

Коммерческими организациями получение безвозмездной помощи отражается в бухгалтерском учете:

- по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (если по основным средствам, нематериальным активам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством) – при безвозмездном получении основных средств, нематериальных активов;

- по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности») – при безвозмездном получении денежных средств;

- по дебету счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности») – при безвозмездном выполнении работ, оказании услуг.

План досудебного оздоровления может содержать такой источник финансирования, как вклады учредителей (участников), направленные на увеличение уставного капитала. Данные операции отражаются в

бухгалтерском учете в следующем порядке (табл. 9).

Таблица 9. Отражение в бухгалтерском учете операций по увеличению уставного капитала путем выпуска дополнительных акций

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
75	80	Отражено увеличение уставного капитала
51	75	Увеличен уставный капитал общества за счет размещения дополнительных акций

При грамотном осуществлении досудебного оздоровления возможна ситуация выхода из состояния неплатежеспособности и исчезнет необходимость признания хозяйствующего субъекта банкротом. В противном случае предусмотрена обязательная подача заявления должника о банкротстве в хозяйственный суд.

3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ХОДЕ ПРОЦЕДУРЫ ЗАЩИТНОГО ПЕРИОДА

С момента возбуждения производства по делу об экономической несостоятельности (банкротстве) должника в целях завершения досудебного оздоровления, а также проверки наличия оснований для открытия конкурсного производства и обеспечения сохранности имущества должника хозяйственным судом устанавливается защитный период, продолжительность которого не может превышать трех месяцев, за исключением случая, предусмотренного законодательством.

По ходатайству должника, органов, принявших решение о проведении досудебного оздоровления, хозяйственный суд вправе установить защитный период сроком до трех лет в целях завершения досудебного оздоровления.

При введении защитного периода в определении хозяйственного суда о возбуждении производства по делу об экономической несостоятельности (банкротстве) должника указывается о назначении временного управляющего, а также указывается дата рассмотрения хозяйственным судом заявления об экономической несостоятельности (банкротстве) должника для решения вопроса об открытии в отношении должника конкурсного производства и подготовке дела к судебному разбирательству.

Временный (антикризисный) управляющий – это индивидуальный предприниматель, юридическое или физическое лицо, назначаемые хозяйственным судом для осуществления своих полномочий в проце-

дурах экономической несостоятельности (банкротства) (временный управляющий – в защитном периоде, антикризисный управляющий – в конкурсном производстве).

Дело об экономической несостоятельности (банкротстве) на данном этапе уже возбуждено.

Если досудебное оздоровление не завершено до возбуждения судом дела о банкротстве, перечень мер по восстановлению платежеспособности должника включается в план завершения досудебного оздоровления в защитном периоде, который утверждает хозяйственный суд.

В процессе проведения процедур банкротства у организации-должника возникают расходы, напрямую не относящиеся к ее основной деятельности. В общем виде их можно разделить на государственную пошлину и судебные издержки, связанные с рассмотрением дела. В Хозяйственном процессуальном кодексе Республики Беларусь законодатель ввел отдельную главу 11 «Судебные расходы», регулирующую состав этих расходов и порядок их уплаты. Так, в соответствии со ст. 126 к издержкам, связанным с рассмотрением дела, относятся:

- денежные суммы, подлежащие выплате экспертам, специалистам, свидетелям и переводчикам;
- расходы по производству осмотра доказательств в их месте нахождения;
- иные расходы, признанные хозяйственным судом необходимыми.

В соответствии со ст. 53 Закона Республики Беларусь от 13 июля 2012 г. № 415-З «Об экономической несостоятельности (банкротстве)» все судебные расходы, включая уплату государственной пошлины, расходы, связанные с публикацией сведений, относящихся к производству по делу об экономической несостоятельности (банкротстве), а также расходы на выплату вознаграждения (зарботной платы) управляющему покрываются за счет средств должника вне очереди.

В случае отсутствия или недостаточности средств должника управляющему производятся выплаты:

- вознаграждения – за счет средств республиканского бюджета;
- зарботной платы – за счет средств соответствующего бюджета.

В случае прекращения производства по делу об экономической несостоятельности (банкротстве) в связи с утверждением мирового соглашения судебные расходы покрываются за счет должника, если иное не установлено мировым соглашением.

В общем случае за рассмотрение исков, заявлений, жалоб, ходатайств, подаваемых в хозяйственные суды, предусмотрено взимание государственной пошлины, однако в соответствии с подп. 1.22 п. 1 ст. 257 Налогового кодекса Республики Беларусь (Особенная часть) юридические лица, являющиеся коммерческими организациями (за

исключением унитарных предприятий, основанных на праве оперативного управления (казенных предприятий)), а также являющиеся некоммерческими организациями, осуществляющими деятельность в форме потребительских кооперативов, благотворительных или иных фондов, и индивидуальные предприниматели освобождаются от государственной пошлины за подачу заявлений о своей экономической несостоятельности (банкротстве), а также за подачу этими лицами в процессе производства по делу об их экономической несостоятельности (банкротстве) иных исков, заявлений и жалоб в суды.

При этом за рассмотрение заявлений о признании юридических лиц и индивидуальных предпринимателей экономически несостоятельными (банкротами), подаваемых кредиторами, взимается госпошлина в размере 10 базовых величин. В дальнейшем кредитор (истец) может взыскать с виновной стороны (должника) сумму уплаченной государственной пошлины, внесенную им при подаче искового заявления в суд. Она возмещается в том случае, если ответчик (должник) будет признан виновным. В бухгалтерском учете операции по уплате государственной пошлины могут отражаться бухгалтерскими записями, приведенными в табл. 10.

Таблица 10. Отражение в бухгалтерском учете операций по уплате государственной пошлины

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций	Отражается в учете
68	51	Внесена государственная пошлина в бюджет за рассмотрение дела в суде	Истца
90	68	Отражена сумма уплаченной госпошлины в составе прочих расходов по текущей деятельности	Истца
90	76	Принято требование истца о возмещении госпошлины	Должника
76	51	Возмещена госпошлина истцу	Должника
51	76	Возмещена государственная пошлина ответчиком	Истца
76	90	Отражена сумма возмещенной госпошлины	Истца

При проведении процедуры банкротства обязательно опубликованию подлежат сведения о введении каждой из стадий банкротства, а также о прекращении производства по делу о банкротстве. Так, обязательно опубликованию в средствах массовой информации подлежат следующие сведения:

- о возбуждении производства по делу об экономической несостоятельности (банкротстве);

- о введении защитного периода и открытии конкурсного производства;
- о прекращении производства по делу;
- о назначении, отстранении или освобождении управляющего;
- об удовлетворении заявлений третьих лиц о намерении погасить обязательства должника;
- о проведении торгов по продаже имущества должника и результатах проведения торгов;
- об изменении опубликованных сведений и (или) содержащих эти сведения судебных постановлений.

Расходы на опубликование соответствующих сведений в средствах массовой информации должника должны быть оплачены за счет средств должника. В бухгалтерском учете должника в этом случае предлагается сделать записи, указанные в табл. 11.

Таблица 11. Отражение в бухгалтерском учете должника операций по опубликованию сведений о стадии банкротства

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
60, 76	51	Перечислена предоплата за публикацию сведений о введении каждой из стадий банкротства, а также о прекращении производства по делу о банкротстве
26	60, 76	Отражены расходы на публикацию объявления в день выхода печатного издания
18	60, 76	Учтен налог на добавленную стоимость
68	18	Предъявлен к налоговому вычету НДС

При введении защитного периода хозяйственный суд назначает временного управляющего. Временный управляющий обязан:

– предъявлять в хозяйственный суд требования о признании сделок недействительными, а также о применении последствий недействительности ничтожных сделок, заключенных или исполненных должником с нарушением требований, установленных законодательными актами;

– истребовать у должника полный список его кредиторов и дебиторов с указанием суммы задолженности, развернутый баланс активов и пассивов, отчет о финансовом положении и другую необходимую информацию, содержащуюся в книгах, счетах и иных документах. При этом должник обязан представлять временному управляющему по его требованию любую информацию, касающуюся хозяйственной (экономической) деятельности должника;

– сообщать в органы прокуратуры, иные правоохранительные органы и контролирующие (надзорные) органы в соответствии с их компетенцией в случае обнаружения данных, объективно свидетельствующих о недобросовестности, злоупотреблениях руководителя (руководителей) и должностных лиц должника – юридического лица, не позднее 30 дней со дня их обнаружения;

– представить в хозяйственный суд по окончании реализации плана завершения досудебного оздоровления отчет об окончании реализации плана завершения досудебного оздоровления в защитном периоде и анализ финансового состояния и платежеспособности должника;

– представить по окончании защитного периода в хозяйственный суд отчет о своей деятельности и анализ финансового состояния и платежеспособности должника;

– исполнять иные обязанности, установленные заключенным с ним контрактом и законодательством о труде.

Управляющему выплачивается вознаграждение, размер и порядок выплаты которого устанавливаются Советом Министров Республики Беларусь по согласованию с Президентом Республики Беларусь.

Управляющему, осуществляющему деятельность на основании контракта, выплачивается заработная плата, размер и порядок выплаты которой устанавливаются Советом Министров Республики Беларусь.

Расходы управляющему, осуществляющему деятельность вне своего места жительства (места нахождения), включая расходы, связанные с временным проживанием управляющего и его проездом к месту нахождения должника и обратно, возмещаются в размере, установленном хозяйственным судом в соответствии с законодательством, во внеочередном порядке за счет средств должника либо по решению собрания (комитета) кредиторов за счет средств кредиторов.

При восстановлении платежеспособности должника, подтвержденной хозяйственным судом, управляющему по решению хозяйственного суда может быть выплачена премия за счет средств должника, находившегося в процедуре санации, в размере, установленном законодательством.

Оплата услуг временного (антикризисного) управляющего производится из средств должника в порядке внеочередных платежей. Размер оплаты устанавливается законодательством. Минимальное вознаграждение составляет 1 базовую величину в день, а дополнительное вознаграждение утверждается собранием кредиторов. В случае отсутствия имущества должника вознаграждение выплачивается из республиканского бюджета в размере 15 базовых величин за каждое дело.

Расходы на выплату вознаграждения (зарплаты) временному (антикризисному) управляющему отражаются в бухгалтерском учете орга-

низации-должника бухгалтерскими записями, приведенными в табл. 12.

Таблица 12. Отражение в бухгалтерском учете операций по расчетам с управляющим

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
26	76 (70)	Начислено вознаграждение (зарботная плата) управляющему
76 (70)	50, 51	Выплачено вознаграждение (зарботная плата) управляющему

Расходы по вознаграждению специалистов, которые привлекаются управляющим для выполнения задач, связанных с производством по делу об экономической несостоятельности (банкротстве), могут отражаться бухгалтерскими записями, указанными в табл. 13.

Таблица 13. Отражение в бухгалтерском учете операций по выплате вознаграждения специалистам

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
26	70	Начислена зарботная плата штатному юристу организации
60	50, 51	Выдан аванс организации, оказывающей юридические услуги
26	60	Принято по акту выполнение юридических услуг
18	60	Выделен НДС в соответствии со счетом-фактурой
68	18	Произведен налоговый вычет по НДС

В Положении о страховой деятельности в Республике Беларусь, утвержденном Указом Президента Республики Беларусь от 25 августа 2006 г. № 530, указывается на обязательное страхование гражданской ответственности антикризисных управляющих по делу об экономической несостоятельности (банкротстве). Страховая сумма по договору обязательного страхования гражданской ответственности временных (антикризисных) управляющих в течение всего срока его действия не может быть менее 3000-кратного размера базовой величины. В ином случае на индивидуального предпринимателя или юридическое лицо налагается штраф в размере от 75 до 100 базовых величин.

Возмещение ущерба, причиненного кредиторам или должнику по вине управляющего, застраховавшего свою ответственность в порядке обязательного страхования, производится страховой организацией в

пределах страховой суммы, установленной по договору обязательного страхования гражданской ответственности временных (антикризисных) управляющих.

Управляющий обязан за свой счет возместить кредиторам или должнику ущерб, причиненный по его вине, в части, не покрытой страховым возмещением.

4. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ И СОСТАВЛЕНИЕ ПРОМЕЖУТОЧНОГО БАЛАНСА

Временный управляющий с момента его назначения обязан производить опись (инвентаризацию), внутреннюю оценку имущества должника и (или) обеспечивать проведение независимой оценки имущества должника и установление его долгов. По результатам инвентаризации активов и обязательств составляется промежуточный баланс, в котором определяется достоверность учетной стоимости активов, объем возможной к требованию дебиторской задолженности, размер кредиторской задолженности и т. д.

Управляющий для оценки имущества должника вправе привлечь оценщиков и других специалистов с оплатой их услуг за счет имущества должника, если иное не установлено собранием кредиторов. Решение о проведении внутренней и (или) независимой оценки, в виде определяемой стоимости организации как имущественного комплекса и иного имущества должника принимается:

– в процедуре защитного периода – руководителем должника по согласованию с временным управляющим (временным управляющим при отстранении руководителя должника от должности, а также при прекращении трудового договора (контракта) с руководителем должника) с предварительным уведомлением хозяйственного суда, рассматривающего дело об экономической несостоятельности (банкротстве), о принятом решении;

– в процедуре конкурсного производства до созыва первого собрания кредиторов – антикризисным управляющим по предварительному согласованию с хозяйственным судом, рассматривающим дело об экономической несостоятельности (банкротстве);

– в процедуре конкурсного производства после созыва первого собрания кредиторов – собранием (комитетом) кредиторов.

В процедурах экономической несостоятельности (банкротства) оценка имущества должника действительна в течение 12 месяцев с даты ее проведения.

Собранием (комитетом) кредиторов может быть принято решение о проведении повторной оценки имущества должника.

При продаже организации как имущественного комплекса и иного недвижимого имущества должника такое имущество подлежит независимой оценке до его продажи с привлечением в порядке, установленном законодательством, юридического лица или индивидуального предпринимателя, осуществляющих в порядке, установленном законодательством, оценочную деятельность, если иное не установлено законодательными актами.

При проведении аукциона (конкурса) по продаже государственного имущества должника независимая оценка такого имущества для определения его начальной стоимости проводится только государственными организациями, организациями, доля государственной собственности в уставном фонде которых составляет более 50 %, осуществляющими в порядке, установленном законодательством, оценочную деятельность, а также организациями, созданными Белорусской торгово-промышленной палатой, перечень которых определяется Президентом Республики Беларусь.

При проведении инвентаризации имущества и обязательств следует руководствоваться Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 ноября 2007 г. № 180, устанавливающей порядок проведения и оформления результатов инвентаризации.

В соответствии со ст. 13 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» проведение инвентаризации активов и обязательств организации обязательно:

- при реорганизации или ликвидации организации;
- перед составлением годовой отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;
- при возникновении чрезвычайных ситуаций;
- в иных случаях, предусмотренных законодательством.

В целях организации проведения инвентаризации активов и обязательств издается приказ о проведении инвентаризации. Инвентаризация активов и обязательств проводится при полном составе членов инвентаризационных комиссий. При проведении инвентаризации сведения о фактическом наличии активов и учетных обязательств записываются в Инвентаризационные описи или Акты инвентаризации, которые составляются не менее чем в двух экземплярах. В случае выявления отклонений от учетных данных при проведении инвентаризации составляются сличительные ведомости. По результатам инвентаризации в сличительных ведомостях отражаются расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическими данными, отраженными в Инвентаризационных описях.

5. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ХОДЕ ПРОЦЕДУРЫ КОНКУРСНОГО ПРОИЗВОДСТВА ПРИ САНАЦИИ

Конкурсное производство – процедура экономической несостоятельности (банкротства), осуществляемая в целях максимально возможного удовлетворения требований кредиторов в соответствии с установленной очередностью, защиты прав и законных интересов должника, а также кредиторов и иных лиц в процедуре санации, а при невозможности проведения санации или отсутствии оснований для ее проведения – в процедуре ликвидационного производства должника.

Со дня вынесения хозяйственным судом определения об открытии конкурсного производства руководитель организации отстраняется от работы, а управление делами и имуществом должника возлагается на назначенного судом антикризисного управляющего. Важное значение для восстановления платежеспособности должника имеют следующие последствия открытия конкурсного производства:

- наступает обязанность досрочного исполнения всех денежных обязательств должника, а также уплаты ранее отсроченных обязательных платежей должника;

- приостанавливают начисление процентов, неустойки (штрафа, пени) и иных экономических (финансовых) санкций по всем видам задолженности должника;

- ограничивают возможность совершения сделок, связанных с имуществом должника;

- отменяют ранее принятые меры по обеспечению требований кредиторов, снимают ранее наложенные аресты на имущество должника и иные ограничения по распоряжению имуществом должника;

- приостанавливается удовлетворение требований кредиторов по платежным обязательствам должника;

- ограничивают возможности наложения нового ареста на имущество должника и иных ограничений по распоряжению имуществом должника, исполнения обязательств должника, права должника, а также собственника имущества должника – унитарного организации, учредителей (участников) должника;

- не допускается взыскание по исполнительным и иным документам, предъявленным к исполнению в виде бесспорного (безакцептного) списания средств;

- запрещено удовлетворение требований учредителя (участника) должника – юридического лица о выделении доли (пая) в имуществе должника в связи с выходом его из состава учредителей (участников), если иное не предусмотрено Законом.

Такие последствия предотвращают возрастание общей суммы долгов

организации и в то же время не ограничивают возможности возврата имущества организации и взыскания дебиторской задолженности.

У антикризисного управляющего в целях сохранения имущества должника есть дополнительные возможности отказать в исполнении договора должника (невозможно в связи с недостаточной стоимостью имущества, повлечет дополнительные убытки и др.). Антикризисный управляющий осуществляет ряд мер, направленных на возврат имущества должника, находящегося во владении других лиц, на раздел имущества, находящегося в общей собственности, на передачу имущества, на которое наложен арест, мер о признании недействительности сделок должника (договоров дарения, залога и др.), мер по взысканию уплаченного долга, об отмене раздела имущества и т. д.

В соответствии со ст. 44 Закона Республики Беларусь «Об экономической несостоятельности (банкротстве)» в процедуре конкурсного производства управляющий проводит опись (инвентаризацию), внутреннюю оценку имущества должника и (или) обеспечивает проведение независимой оценки указанного имущества.

После открытия конкурсного производства управляющий составляет список имущества и долгов должника с указанием стоимости имущества, размеров и видов долгов. И в кратчайший срок, но не позднее 10 дней до даты проведения первого собрания кредиторов представляет его в хозяйственный суд.

Кредиторы вправе предъявить свои требования к должнику в течение двух месяцев со дня опубликования сообщения об открытии конкурсного производства. Требования кредиторов направляются управляющему, который формирует реестр требований кредиторов в соответствии с очередностью их удовлетворения. Реестр требований кредиторов ведется управляющим нарастающим итогом с момента открытия конкурсного производства. В нем указываются:

- имя, данные документа, удостоверяющего личность, – для физического лица – кредитора (наименование – для юридического лица – кредитора);
- почтовые адреса кредиторов;
- банковские реквизиты кредиторов (при их наличии);
- размер требований кредиторов к должнику;
- очередность удовлетворения каждого требования кредиторов;
- дата внесения каждого требования кредиторов в реестр;
- основания возникновения требований кредиторов;
- информация о погашении требований кредиторов, в том числе о сумме погашения;
- процентное отношение погашенной суммы к общей сумме требований кредиторов данной очереди;

– дата погашения каждого требования кредиторов.

Требования кредиторов, подлежащие удовлетворению вне очереди, не подлежат включению в данный реестр. Требования кредиторов удовлетворяются в очередности, установленной ст. 141 Закона Республики Беларусь «Об экономической несостоятельности (банкротстве)».

Вне очереди покрываются судебные расходы и расходы на опубликование сведений, а также производятся расчеты по обязательствам должника, возникшим после открытия конкурсного производства, в том числе:

- по требованиям физических лиц, перед которыми должник несет ответственность за причинение вреда их жизни или здоровью;
- по выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих (работавших) у должника по трудовым договорам (контрактам), а также по выплате вознаграждений по авторским договорам (одновременно с выплатой заработной платы производится уплата обязательных страховых взносов и иных платежей в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь);
- по уплате налогов, сборов (пошлин) и иных обязательных платежей в республиканский и местный бюджеты, включая государственные целевые бюджетные фонды, и по уплате обязательных страховых взносов и иных платежей в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь.

Требования кредиторов, возникшие до момента открытия конкурсного производства, удовлетворяются в следующей очередности:

- в первую очередь удовлетворяются требования физических лиц, перед которыми должник несет ответственность за причинение вреда их жизни или здоровью, путем капитализации соответствующих временных платежей;
- во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий, оплате труда лиц, работающих (работавших) у должника по трудовым договорам (контрактам) и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг или создание объектов интеллектуальной собственности, по обязательным страховым взносам, взносам на профессиональное пенсионное страхование, иным платежам в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, а также по уплате страховых взносов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- в третью очередь удовлетворяются требования по обязательным платежам (за исключением отнесенных ко второй и пятой очереди);
- в четвертую очередь удовлетворяются требования кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества должника;

- в пятую очередь производятся расчеты с другими кредиторами.

Требования кредиторов каждой следующей очереди удовлетворяются после полного удовлетворения требований кредиторов предыдущей очереди. При недостаточности денежных средств должника эти средства распределяются между кредиторами соответствующей очереди пропорционально суммам требований, подлежащих удовлетворению.

При наличии оснований для проведения санации управляющий должен разработать план санации должника и представить его на утверждение собранию кредиторов не позднее 75 дней со дня опубликования объявления об открытии конкурсного производства.

Управляющий уведомляет всех кредиторов о дате и месте проведения собрания кредиторов и предоставляет им возможность для ознакомления с планом санации и (или) планом ликвидации должника не менее чем за 10 дней до даты проведения указанного собрания.

Санация вводится на срок, не превышающий 18 месяцев со дня вынесения решения о ее проведении. По ходатайству собрания кредиторов и (или) управляющего срок санации может быть сокращен или продлен хозяйственным судом, но не более чем на 12 месяцев. По ходатайству государственного органа, согласованному с Советом Министров Республики Беларусь, срок санации может быть продлен хозяйственным судом не более чем на пять лет. При этом к указанному ходатайству должны быть приложены обоснование, в том числе экономическое, необходимости продления срока санации, а также заключение комиссии по предупреждению экономической несостоятельности (банкротства) по плану санации.

Для восстановления платежеспособности должника в соответствии с планом санации могут приниматься следующие меры:

- ликвидация дебиторской задолженности;
- исполнение обязательств должника собственником имущества должника – унитарного предприятия либо учредителями или иными третьими лицами;
- предоставление должнику финансовой помощи;
- репрофилирование производства;
- закрытие нерентабельных производств;
- продажа части имущества должника;
- уступка требования должника;
- предоставление отсрочки и (или) рассрочки уплаты налогов, сборов;
- продажа организации должника как имущественного комплекса;
- размещение в установленном порядке дополнительного выпуска акций должника.

В целях восстановления платежеспособности должника планом са-

нации может быть предусмотрено увеличение уставного фонда должника – акционерного общества путем выпуска дополнительных акций. При этом оплата дополнительных акций может быть осуществлена только денежными средствами. Увеличение уставного фонда путем выпуска дополнительных акций включается в план санации исключительно по ходатайству общего собрания акционеров должника. В случае получения указанного ходатайства управляющий обязан созвать собрание кредиторов для рассмотрения ходатайства и включения в план санации увеличения уставного фонда путем выпуска дополнительных акций. Размещение выпуска дополнительных акций должника может осуществляться только путем проведения закрытой подписки среди акционеров должника. При этом продолжительность проведения закрытой подписки не должна превышать трех месяцев. Документы для государственной регистрации дополнительно выпускаемых акций должника должны быть представлены не позднее чем за два месяца до даты окончания санации.

В случае признания выпуска дополнительных акций должника несостоявшимся или недействительным средства, полученные должником в ходе размещения выпуска дополнительных акций путем проведения закрытой подписки, возвращаются лицам, участвовавшим в подписке, вне очереди удовлетворения требований кредиторов.

Действие данных норм не распространяется на случаи размещения выпуска дополнительных акций должников при реструктуризации в соответствии с законодательными актами их задолженности по платежам в республиканский и местные бюджеты и по кредитам, выданным банками, а также на иные случаи, предусмотренные законодательством Республики Беларусь.

В соответствии со ст. 99 Закона Республики Беларусь «Об экономической несостоятельности (банкротстве)» управляющий обязан использовать в процедуре конкурсного производства только один текущий (расчетный) банковский счет должника (далее – основной счет должника).

После открытия конкурсного производства управляющий в течение пяти банковских дней с момента получения документа, подтверждающего его полномочия, подает заявление в банк должника об оформлении карточки с образцами подписей и оттиска печати.

Все счета, открытые в банках, на которых учитываются денежные средства должника, за исключением основного счета должника, подлежат закрытию управляющим. Остатки денежных средств должника при закрытии этих счетов должны быть перечислены на основной счет должника. Все сделки, в том числе связанные с реализацией имущества должника, осуществляются только через основной счет должника.

Основной счет должника подлежит закрытию управляющим после вынесения хозяйственным судом определения о завершении ликвидационного производства. Порядок закрытия остальных расчетных счетов показан в табл. 14.

Таблица 14. Хозяйственные операции по закрытию расчетных счетов

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
51 (основной)	55, 51 (остальные)	Закрытие расчетных и специальных счетов путем перечисления денежных средств на основной счет
57-3	52	Закрытие валютных счетов: – перечислена иностранная валюта для продажи
51 (основной)	90-10	– зачислена сумма рублевого эквивалента, причитающаяся за проданную иностранную валюту
90-7	57-3	– отражена стоимость проданной валюты
52, 57	91	– положительная курсовая разница
91	52, 57	– отрицательная курсовая разница по проданной валюте

Отсрочка или рассрочка исполнения обязательств в бухгалтерском учете отражается только в аналитическом учете.

Исполнение обязательств должника третьими лицами является финансовой помощью, и информация об изменениях в составе кредиторов должна быть отражена в аналитическом учете. Рекомендуется такую задолженность переносить со счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Прекращение убыточного или нерентабельного вида деятельности осуществляется закрытием нерентабельных производств. При этом происходит продажа отдельных видов активов.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету долгосрочных активов, предназначенных для реализации, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25, долгосрочный актив (или выбывающая группа) принимается к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации при выполнении следующих условий признания:

- балансовая стоимость долгосрочного актива (или выбывающей группы) будет возмещена в результате его реализации;
- долгосрочный актив (или выбывающая группа) имеется в наличии для реализации в текущем состоянии и на условиях, обычных для реализации аналогичных активов (или выбывающих групп);
- реализация долгосрочного актива (или выбывающей группы)

имеет высокую вероятность и ее предполагается завершить в течение 12 месяцев с даты принятия долгосрочного актива (или выбывающей группы) к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации.

Выбывающая группа – группа активов, предназначенных для одновременного выбытия в результате реализации в рамках одной сделки, и обязательств, непосредственно связанных с этими активами, которые будут переданы (погашены) в рамках данной сделки.

Счет 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» предназначен для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных активов, признанных предназначенными для реализации, а также активов, входящих в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации. К ним относятся долгосрочные активы (кроме финансовых вложений, дебиторской задолженности, отложенных налоговых активов, расходов будущих периодов). Подтверждением высокой вероятности реализации долгосрочного актива (или выбывающей группы) является: наличие решения руководителя организации о реализации; принятие мер по поиску покупателя.

При выполнении всех условий активы списывают на счет 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» в том отчетном периоде, в котором начали выполняться эти условия признания.

Для принятия к бухгалтерскому учету долгосрочного актива, предназначенного для реализации, необходимо сравнить две стоимости актива, а именно его балансовую стоимость (это остаточная стоимость для основных средств и нематериальных активов) и его текущую рыночную стоимость, уменьшенную на сумму предполагаемых расходов на реализацию этого актива.

Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате реализации актива в текущих рыночных условиях. Она может быть определена на основании заключения оценщика либо на основании иных документов.

На счете 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» актив отражается по наименьшей из этих сравниваемых стоимостей. Если балансовая стоимость долгосрочного актива превышает его текущую рыночную стоимость, то сумма такого превышения является суммой первоначального обесценения и отражается бухгалтерской записью по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации». В случае если текущая рыночная стоимость актива окажется больше, чем его балансовая стоимость, бухгалтерская запись на сумму разницы не составляется.

В случае изменения текущей рыночной стоимости долгосрочного актива, предназначенного для реализации, в период с даты принятия

данного актива к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации до даты фактической его реализации суммы изменения балансовой стоимости данного актива отражаются:

– как расходы по инвестиционной деятельности на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в сумме превышения балансовой стоимости долгосрочного актива, предназначенного для реализации, над его текущей рыночной стоимостью (сумма последующего обесценения);

– как доходы по инвестиционной деятельности на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в сумме превышения текущей рыночной стоимости долгосрочного актива, предназначенного для реализации, над балансовой стоимостью данного актива, не превышающей сумму накопленного обесценения по данному активу (сумма последующего дохода).

Отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций по реализации долгосрочных активов (или выбывающих групп), предназначенных для реализации, приведено в табл. 15 и 16.

Таблица 15. Хозяйственные операции по бухгалтерскому учету долгосрочных активов, предназначенных для реализации

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
02, 05	01, 04	Списание накопленной амортизации и обесценения по основным средствам и нематериальным активам
47	01, 04	Перенесение основного средства, нематериального актива в состав долгосрочных активов, предназначенных для реализации (или активов, входящих в выбывающие группы), на их балансовую (остаточную) стоимость
60, 76 и др.	76-7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой»	На сумму обязательств, входящих в выбывающие группы
91	47	На сумму первоначального обесценения долгосрочного актива
91	47	На сумму последующего обесценения долгосрочных активов, предназначенных для реализации (в том числе входящих в выбывающие группы)
47	91	На сумму последующего дохода долгосрочных активов, предназначенных для реализации (в том числе входящих в выбывающие группы), не превышающей сумму накопленного обесценения по данному активу

Таблица 16. Хозяйственные операции по реализации долгосрочных активов (или выбывающих групп), предназначенных для реализации

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
91	47	На стоимость долгосрочных активов (или активов, входящих в выбывающие группы), по которой они числились на счете 47
76-7	91	На сумму обязательств, входящих в выбывающие группы, числящуюся на субсчете 76-7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой»
51, 62	91	На сумму доходов от реализации долгосрочных активов (или выбывающих групп)
91	68	На сумму начисленного НДС
99	91	На сумму убытка от реализации долгосрочных активов (или выбывающих групп)
91	99	На сумму прибыли от реализации долгосрочных активов (или выбывающих групп)

В качестве одного из мероприятий по восстановлению платежеспособности должника, предусмотренного планом внешнего управления, может быть уступка прав требования. Согласно ст. 353 Гражданского кодекса Республики Беларусь право (требование), принадлежащее кредитору на основании обязательства, может быть передано им другому лицу по сделке (уступка требования) или перейти к другому лицу на основании акта законодательства.

Замена кредитора на основании договора называется уступкой права требования, или цессией. Кредитор, передающий свое право требования (первоначальный кредитор), называется цедентом, а принимающий право требования (новый кредитор) – цессионарием. Например, торговая фирма имеет задолженность по кредиту перед банком, а иная коммерческая организация приобретает у банка задолженность торговой фирмы, т. е. принимает право требовать исполнения от торговой фирмы в свою пользу. В этом случае передача банком коммерческой организации права требовать исполнения будет цессией, банк – цедентом, а коммерческая организация – цессионарием.

Согласно ст. 355 Гражданского кодекса Республики Беларусь уступаемые права переходят к цессионарию в том же объеме и на тех условиях, в каких они принадлежали цеденту. В частности, для нового кредитора сохраняют силу условия о процентах и способах обеспечения обязательств, если стороны не достигли по ним иного соглашения.

Для перехода прав кредитора к третьему лицу согласия должника не требуется, стороны договора цессии обязаны лишь уведомить его о состоявшейся сделке.

План счетов бухгалтерского учета не предусматривает специального счета для отражения задолженности цессионария, поэтому открыва-

ется субсчет «Расчеты по уступке прав требования» к счетам учета задолженности (счет 76) по первоначальному договору.

Уступка требования у должника (если задолженность возникла из поставки товара, выполнения работ, оказания услуг) отражается проводкой:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При уступке прав требования кредитором (цедентом) третьему лицу дебиторская задолженность списывается кредитором на счет 91 «Прочие доходы и расходы». На этом счете выявляется финансовый результат по операции уступки требования.

У нового кредитора (цессионария) приобретение требования отражается проводкой:

Дебет счета 58 «Краткосрочные финансовые вложения»;

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Объектом налогообложения у цедента выступает договорная стоимость товаров, работ, услуг. У цессионария налоговая база определяется как сумма превышения дохода над расходами по приобретению права требования (табл. 17).

Таблица 17. Учет уступки права требования

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
Цедент		
<i>Отчетный период</i>		
62	90	Отгружена продукция покупателю
90	43	Списана себестоимость проданной продукции
90	44	Списаны расходы на продажу
90	68	Отражена сумма НДС по проданной продукции
90	99	Определен финансовый результат по сделке
<i>Последующий отчетный период</i>		
91	62	Списана стоимость права требования (выручка)
76	91	Уступлено право требования за проданную продукцию
99	91	Определен финансовый результат по уступке права требования
Цессионарий		
58	76	Приобретено право требования у цедента
51	91	Поступили платежи в погашение долга от должника
91	58	Списана стоимость права требования
91	68	Начислен НДС с положительной разницы по ценам
91	99	Определен финансовый результат по операции

Для того чтобы поправить финансовое положение, возможно осуществление продажи части лишнего имущества должника, не участвующего в хозяйственной деятельности. Продажа отражается на счетах 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы». При частичной продаже организации учет ведется в зависимости от вида имущества (табл. 18).

Таблица 18. Учет сделки по продаже имущества

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
У должника		
76	51	Переведена предоплата издательству за публикацию объявления о продаже основного средства (включая НДС)
18	76	Выделен НДС от публикации
90, 91	76	Списаны суммы, уплаченные за публикацию объявления о продаже основного средства (без НДС)
68	18	Взаимозачет НДС
При предоплате		
51	62	Получена предоплата
При задатке		
51	76	Получен задаток
008		
При отказе покупателя от сделки		
76	90, 91	Оставлен задаток покупателя (на основании договора)
91, 90	68	Перечислен НДС от задатка
	008	Списан задаток
При отказе продавца от сделки		
90, 91	76	Начислены штрафные санкции
76	51	Возвращены задаток и штраф
	008	Списан задаток
При осуществлении продажи		
51	62	Поступили доплаты от покупателя
76	62	Зачтен задаток
	008	Списан задаток

Непосредственно реализация основного средства или материалов оформляется в учете бухгалтерскими записями, приведенными в табл. 19.

Таблица 19. Учет перехода права собственности покупателю

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
Реализация основного средства		
02	01	Списана накопленная амортизация на момент продажи
91	01	Списана остаточная стоимость основного средства
62	91	Отражен доход от продажи основного средства
91	68	Начислен НДС
91	99	Отражена прибыль от продажи основного средства
Реализация материалов		
90	10	Списана учетная стоимость материалов
62	90	Отражен доход от продажи материалов
90	68	Начислен НДС
90	99	Отражена прибыль от продажи материалов

Продажа предприятий как имущественных комплексов в процедурах санации и ликвидационного производства осуществляется по решению управляющего, согласованному с собранием (комитетом) кредиторов должника до начала торгов или до заключения договора купли-продажи в случае, если продажа осуществляется на основании такого договора без проведения торгов.

Крупные сделки заключаются управляющим только с согласия собрания (комитета) кредиторов после уведомления об этом хозяйственного суда, если это не установлено планом санации или ликвидации должника. Крупная – это сделка, влекущая распоряжение имуществом должника, балансовая стоимость которого на момент заключения сделки составляет более 20 % балансовой стоимости активов должника, определенной на основании данных бухгалтерской отчетности за последний отчетный период (для индивидуальных предпринимателей и юридических лиц с упрощенной системой налогообложения без ведения бухгалтерского учета – более 100 базовых величин).

В случае продажи организации как единого имущественного комплекса в ходе процедур банкротства целесообразно применять отдельный синтетический счет «Продажа предприятия (бизнеса)». Например, можно предложить счет 92, который является в настоящее время резервным в Типовом плане счетов. Отражение в учете продажи организации как единого имущественного комплекса в этом случае будет оформляется бухгалтерскими записями, указанными в табл. 20.

Таблица 20. Учет сделки продажи предприятия с применением счета 92 «Продажа предприятия»

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
02, 05	01, 03, 04	Списана накопленная амортизация основных средств, нематериальных активов
92	01, 03, 04, 06, 08, 07, 10 и др.	Списано с баланса имущество по балансовой стоимости
76	92	Отражен доход от продажи имущества
92	68	Начислены налоги от выручки
51	76	Поступили денежные средства на счет
92 (99)	92 (99)	Определен финансовый результат от продажи (прибыль/убыток)
Расчеты с кредиторами отражаются в учете следующими записями:		
70	50, 51	Выплачена заработная плата работникам
68, 69	51	Произведена оплата налогов и прочих платежей
60, 76	50, 51	Оплачена задолженность по денежным обязательствам
60, 76	62, 76	Оплачена задолженность путем проведения взаимного зачета

При продаже организации отчуждаются все виды имущества, предназначенные для осуществления предпринимательской деятельности должника, включая земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, права требования, а также права на обозначение, индивидуализирующее должника, его продукцию, работы, услуги, другие исключительные права, принадлежащие должнику.

В случае обмена требований на вновь выпущенные акции происходит увеличение уставного капитала. Отражение операций на счетах бухгалтерского учета представлено в табл. 21.

Таблица 21. Учет обмена требований на вновь выпущенные акции

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
75	80	Отражено увеличение уставного капитала
60	75	На сумму обмена требований на акции
91	75	На разницу между суммой требований и номинальной стоимостью акций
75	91	На разницу между суммой требований и номинальной стоимостью акций

6. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ХОДЕ ПРОЦЕДУРЫ КОНКУРСНОГО ПРОИЗВОДСТВА ПРИ ЛИКВИДАЦИИ

Ликвидационное производство – процедура конкурсного производства, применяемая к должнику, признанному банкротом, в целях ликвидации должника (юридического лица) или прекращения деятельности должника (индивидуального предпринимателя), продажи имущества должника и удовлетворения требований кредиторов в соответствии с установленной очередностью. Ликвидация – это прекращение деятельности без правопреемника.

Срок ликвидационного производства не может превышать одного года. Хозяйственный суд вправе продлить срок ликвидационного производства на шесть месяцев. С момента принятия решения об открытии ликвидационного производства управляющий уведомляет работников должника о предстоящем увольнении.

В соответствии со ст. 42 Трудового кодекса Республики Беларусь трудовой договор, заключенный на неопределенный срок, а также срочный трудовой договор до истечения срока его действия может быть расторгнут нанимателем в случаях ликвидации организации, прекращения деятельности индивидуального предпринимателя.

При расторжении трудового договора наниматель обязан не менее чем за два месяца до увольнения, если более продолжительные сроки не предусмотрены в коллективном договоре, соглашении, письменно предупредить работника о предстоящем увольнении. В случае предстоящего массового высвобождения работников наниматель обязан не менее чем за два месяца уведомить об этом орган по труду, занятости и социальной защите с указанием профессии, специальности, квалификации и размера оплаты труда работников (ст. 43 Трудового кодекса Республики Беларусь).

Наниматель вправе с согласия работника заменить предупреждение о предстоящем увольнении выплатой компенсации в размере двухмесячного среднего заработка. При этом, если инициатива в достижении такого соглашения исходит от нанимателя после предупреждения работника о предстоящем увольнении, компенсация выплачивается пропорционально времени, оставшемуся до окончания двухмесячного срока предупреждения.

В период срока предупреждения, предусмотренного ст. 43 Трудового кодекса Республики Беларусь, работник выполняет свои трудовые обязанности, подчиняется правилам внутреннего трудового распорядка, ему гарантируются условия и оплата труда наравне с другими работниками. До истечения срока предупреждения увольнение работника по указанным основаниям без его согласия не допускается.

В период срока предупреждения, предусмотренного ст. 43 Трудового кодекса Республики Беларусь, работнику предоставляется один свободный день в неделю без сохранения заработной платы (по договоренности с нанимателем – с сохранением заработной платы) для решения вопроса о самостоятельном трудоустройстве у других нанимателей.

При прекращении трудового договора в связи с ликвидацией организации, прекращением деятельности индивидуального предпринимателя выплачивается выходное пособие в размере не менее трехкратного среднемесячного заработка (ст. 48 Трудового кодекса Республики Беларусь). Начисленное выходное пособие и оплата труда лиц, работающих у должника по трудовому договору, оформляется бухгалтерскими записями:

Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные затраты» и др.;

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При увольнении работника все выплаты, причитающиеся ему от нанимателя на день увольнения, производятся не позднее дня увольнения. Если работник в день увольнения не работал, то соответствующие выплаты должны быть произведены не позднее следующего дня после предъявления им требования о расчете (ст. 77 Трудового кодекса Республики Беларусь).

По окончании срока предъявления требований кредиторами, взыскания дебиторской задолженности составляется промежуточный ликвидационный баланс, а после погашения предъявленных кредиторами требований – окончательный ликвидационный баланс.

В промежуточном ликвидационном балансе отражается фактическая стоимость имущества должника, за счет которого будут погашены требования кредиторов. Промежуточный ликвидационный баланс отражает величину реальной конкурсной массы организации (активы) и суммы предъявленных и непредъявленных требований кредиторов, а также собственный капитал организации и обязательства. Основой для составления промежуточного ликвидационного баланса организации служит бухгалтерский баланс на последнюю дату, которая предшествовала открытию конкурсного производства.

Основные особенности формирования ликвидационных балансов:

– ликвидационный баланс относится к инвентарным, т. е. формируется по данным инвентаризации;

– учетные регистры, на основе которых формируется баланс, не должны содержать остатков по регулирующим (02, 05, 14, 16, 59, 63) и бюджетно-распределительным (96, 97, 98) счетам бухгалтерского учета ввиду ограниченности периода существования организации;

– способы оценки статей актива ликвидационного баланса могут отличаться от установленных в ст. 12 Закона Республики Беларусь

«О бухгалтерском учете и отчетности», поскольку в процессе ликвидации определяется та стоимость имущества (рыночная, ликвидационная и т. п.), которая позволит пользователям отчетности (участникам, инвесторам, кредиторам) с максимальной точностью рассчитать наиболее вероятное изменение собственных финансовых результатов вследствие ликвидации экономически связанного с ними юридического лица.

Процесс формирования активов баланса (конкурсной массы) промежуточного ликвидационного баланса проходит в несколько этапов.

На первом этапе убираются статьи баланса, которые отражают стоимость имущества, не принадлежащего организации-должнику на праве собственности, а также потерявшего стоимостную оценку из-за открытия конкурсного производства.

Второй этап – это переоценка имущества должника в соответствии с рыночными ценами. Реальная цена имущества определяется с помощью независимых экспертов. Проведение оценки имущества должника, подлежащего продаже, является обязательным.

Помимо имущества необходимо оценить дебиторскую задолженность с точки зрения ее рыночной стоимости и возможности реализации.

Учетные записи по операциям, связанным с составлением промежуточного ликвидационного баланса, представлены в табл. 22.

Таблица 22. Учетные операции, связанные с составлением промежуточного ликвидационного баланса

Вид имущества	Операция	Дебет счета	Кредит счета	Описание
1	2	3	4	5
Основные средства	Уценка	83	01	Отражена сумма уценки первоначальной стоимости основных средств в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному основному средству
		02	83	Отражена сумма уценки накопленной амортизации основных средств в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному основному средству
		91	01	Отражена оставшаяся сумма уценки первоначальной стоимости основных средств
		02	91	Отражена сумма уценки накопленной амортизации основных средств

Продолжение табл. 22

1	2	3	4	5
Основные средства	Дооценка	01	91	Отражена сумма восстановления уценки первоначальной стоимости основных средств, проведенной в предыдущие периоды
		91	02	Отражена сумма восстановления уценки накопленной амортизации основных средств
		01	83	Отражена оставшаяся сумма дооценки первоначальной стоимости основных средств
		83	02	Отражена оставшаяся сумма дооценки накопленной амортизации основных средств
Основные средства	Обесценение	83	02	Отражена сумма обесценения основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок
		91	02	Отражена оставшаяся сумма обесценения основного средства
Основные средства	Ликвидация	02	01	Списана начисленная амортизация
		91	01	Списана остаточная стоимость основного средства
		91	10, 23, 70, 69, 76 и др.	Отражены расходы, связанные с ликвидацией объекта
		10	91	Оприходованы материалы от ликвидации объекта
		83	84	Отражается сумма числящегося по выбывающим основным средствам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств

Продолжение табл. 22

1	2	3	4	5
Основные средства	Оприходование излишков	01	91	Оприходован объект, выявленный в результате инвентаризации
	Недостача	02	01	Списана амортизация основного средства
		94	01	Списана остаточная стоимость основного средства
		91	94	Отражена сумма недостачи, отнесенная на расходы отчетного периода
Доходные вложения в материальные активы	Возврат имущества, сдаваемого в аренду, лизинг	01	03	Перевод недвижимого имущества из инвестиционной недвижимости в операционную недвижимость на первоначальную (переоцененную) стоимость
		02 (отдельные субсчета)	02 (отдельные субсчета)	На накопленные по инвестиционной недвижимости за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения
Нематериальные активы	Аннулирование	05	04	Списаны накопленные за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения
		91	04	Списана остаточная стоимость выбывающих нематериальных активов
		83	84	Отражается сумма числящегося по выбывающим нематериальным активам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных их переоценок
Незавершенное строительство	Ликвидация	91	08	Списаны произведенные ранее вложения по незавершенному строительству
		91	10, 21, 23, 69, 70, 76 и др.	Отражены расходы, связанные с ликвидацией объекта незавершенного строительства

1	2	3	4	5
Финансовые вложения	Списание	91	58, 06	Списаны финансовые вложения по результатам инвентаризации
	Дооценка	58, 06	91	Отражена разница между стоимостью возможной реализации и учетной стоимостью
Запасы	Списание	90	10, 20, 41, 43	Списаны запасы
	Оприходование излишков	10, 41, 43	90	Оприходованы излишки, выявленные в ходе инвентаризации
Дебиторская задолженность	Списание	63	62, 76, 71	Списана дебиторская задолженность за счет резерва по сомнительным долгам
		90	62, 76, 71	Списана дебиторская задолженность на убыток как нереальная к взысканию
		007		Отражена дебиторская задолженность на забалансовом счете
Кредиторская задолженность	Списание	60, 76	90	Списана по истечении срока исковой давности
	Восстановление	90	60, 76	Отражены выявленные, не учтенные ранее обязательства
Резервы	Восстановление	14, 63, 59, 96	90, 91	Закрываются счета по учету резервов организации
Финансовые результаты	Закрытие	90, 91 или 99	99 или 90, 91	Закрытие счетов финансовых результатов

К моменту составления промежуточного ликвидационного баланса счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы» закрываются. Закрытие счетов 90 и 91 осуществляется не на последнюю календарную дату месяца, в котором составляется промежуточный ликвидационный баланс, а непосредственно на дату составления промежуточного ликвидационного баланса, т. е. счета 90 и 91 должны быть закрыты и определен финансовый результат. Счета целесообразно закрывать на следующие числа месяца: 2, 3, 15, 21-го и т. д., в котором составляется промежуточный ликвидационный баланс.

Для отражения доходов и расходов, связанных с реализацией продукции, материалов и товаров в процессе ликвидации с целью получения средств для удовлетворения требований кредиторов, надо использовать счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», даже несмотря на то, что текущая хозяйственная деятельность ликвидируемым юридическим лицом уже не осуществляется, а осуществляются только хозяйственные операции, связанные с ликвидацией (п. 13 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102).

Проведение реформации бухгалтерского баланса на дату составления промежуточного ликвидационного баланса не осуществляется, так как показатель нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в любом случае отражается в промежуточном ликвидационном балансе.

Пример промежуточного ликвидационного баланса приведен в табл. 23.

Таблица 23. Пример промежуточного ликвидационного баланса

Активы	Код строки	На 17 ноября 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.
1	2	3	4
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
Основные средства	110	187 639	194 198
Нематериальные активы	120		
Доходные вложения в материальные активы	130		
В том числе:			
инвестиционная недвижимость	131		
предметы финансовой аренды (лизинга)	132		
прочие доходные вложения в материальные активы	133		
Вложения в долгосрочные активы	140	5 735	4 564
Долгосрочные финансовые вложения	150		
Отложенные налоговые активы	160		
Долгосрочная дебиторская задолженность	170		
Прочие долгосрочные активы	180		
ИТОГО по разделу I	190	193 374	198 762
II. КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			

Продолжение табл. 23

1	2	3	4
Запасы	210	42 932	45 845
В том числе:			
материалы	211	12 140	9 504
животные на выращивании и откорме	212	30 792	32 907
незавершенное производство	213		3 434
готовая продукция и товары	214		
товары отгруженные	215		
прочие запасы	216		
Долгосрочные активы, предназначенные для реализации	220		
Расходы будущих периодов	230		54
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	240		1 989
Краткосрочная дебиторская задолженность	250	74	65
Краткосрочные финансовые вложения	260		108
Денежные средства и их эквиваленты	270	189	97
Прочие краткосрочные активы	280		565
ИТОГО по разделу II	290	43 195	48 723
БАЛАНС	300	236 569	247 485
Собственный капитал и обязательства	Код строки	На 17 ноября 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.
1	2	3	4
III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ			
Уставный капитал	410	3	3
Неоплаченная часть уставного капитала	420		
Собственные акции (доли в уставном капитале)	430		
Резервный капитал	440		
Добавочный капитал	450	97 348	97 348
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	460		
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	470	-19 423	
Целевое финансирование	480		
ИТОГО по разделу III	490	77 928	97 351
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Долгосрочные кредиты и займы	510		98 121
Долгосрочные обязательства по лизинговым платежам	520		11 951

1	2	3	4
Отложенные налоговые обязательства	530		
Доходы будущих периодов	540		
Резервы предстоящих платежей	550		
Прочие долгосрочные обязательства	560		
ИТОГО по разделу IV	590		110 072
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Краткосрочные кредиты и займы	610	2 513	2 785
Краткосрочная часть долгосрочных обязательств	620	109 183	
Краткосрочная кредиторская задолженность	630	46 945	37 277
В том числе:			
поставщикам, подрядчикам, исполнителям	631	45 199	34 616
по авансам полученным	632		
по налогам и сборам	633	175	255
по социальному страхованию и обеспечению	634	1 059	1 247
по оплате труда	635	512	1 139
по лизинговым платежам	636		
собственнику имущества (учредителям, участникам)	637		20
прочим кредиторам	638		
Обязательства, предназначенные для реализации	640		
Доходы будущих периодов	650		
Резервы предстоящих платежей	660		
Прочие краткосрочные обязательства	670		
ИТОГО по разделу V	690	158 641	40 062
БАЛАНС	700	236 569	247 485

Промежуточный ликвидационный баланс содержит лишь числовые показатели по соответствующим статьям и не обеспечивает получение информации о структуре активов и обязательств по состоянию на дату его составления. Например, он не содержит сведений о составе объектов основных средств, материалов, товаров, готовой продукции в разрезе их наименований и стоимости и не может являться основанием для принятия решения об оценке степени их ликвидности.

Видится необходимым составление определенных приложений к промежуточному ликвидационному балансу, которые будут обеспечивать наличие дополнительной информации. К таким приложениям можно отнести:

- сведения о наличии и составе основных средств и нематериальных активов, их состоянии и оценке ликвидности;
- сведения о наличии объектов незавершенного капитального строительства, их балансовой и рыночной стоимости;
- сведения о наличии и структуре оборотных активов, их балансовой и рыночной стоимости и оценке ликвидности;
- перечень требований, заявленных кредиторами;
- структуру дебиторской задолженности и оценку возможности ее взыскания;
- сведения о финансовом состоянии ликвидируемого лица и планируемых процедурах по дальнейшей ликвидации.

В Справке о финансовом состоянии ликвидируемого лица и планируемых процедурах по дальнейшей ликвидации в произвольной форме могут указываться следующие сведения:

- основные финансовые показатели организации на момент составления промежуточного ликвидационного баланса;
- оценка возможностей удовлетворения требований всех кредиторов;
- предлагаемые направления реализации имущества для удовлетворения требований кредиторов;
- оценка возможностей взыскания имеющейся дебиторской задолженности;
- предложения по осуществлению мер по взысканию дебиторской задолженности (подача исковых заявлений в суд, урегулирование в добровольном порядке, списание и т. д.);
- предложение по уточнению сроков и объемов проведения ликвидационных процедур по сравнению с первоначально планируемыми;
- иные сведения с учетом особенностей ликвидации организации.

На основании промежуточного ликвидационного баланса организация определяет реальную стоимость своих активов, как их выгоднее реализовать, выверенную сумму и порядок расчетов с кредиторами, а также устанавливает, достаточно ли активов для того, чтобы расплатиться с кредиторами.

Если данные баланса показывают, что организации не хватает денежных средств для расчетов с кредиторами, то антикризисный управляющий вправе приступить к продаже имущества должника, в том числе его дебиторской задолженности, на торгах. Торги по продаже имущества должника, в том числе его дебиторской задолженности, могут проводиться в электронной форме. Продажа имущества должника не допускается без проведения торгов. Они проводятся в форме аукциона, а в некоторых случаях в форме конкурса.

Управляющий производит расчеты с кредиторами в соответствии с реестром требований кредиторов в порядке очередности (табл. 24).

Таблица 24. Отражение в бухгалтерском учете погашения требований кредиторов в порядке очередности

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
69, 76	50, 51	В первую очередь удовлетворяются требования физических лиц по возмещению вреда их жизни или здоровью путем капитализации соответствующих повременных платежей
70, 76, 69, 71	50, 51	Во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий, оплате труда лиц, работающих по трудовым договорам (контрактам), по обязательным страховым взносам в ФССН и Белгосстрах
68, 69	51	В третью очередь удовлетворяются требования по обязательным платежам (за исключением отнесенных ко второй и пятой очереди)
66, 67	51	В четвертую очередь удовлетворяются требования кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества должника
60, 76	51	В пятую очередь производятся расчеты с другими кредиторами

Требования кредиторов, не удовлетворенные по причине недостаточности имущества должника, признаются погашенными. Погашенными признаются также непризнанные и непредъявленные требования кредиторов, если кредиторы не обращались в хозяйственный суд.

Сведения о погашении требований кредиторов управляющий вносит в реестр требований кредиторов.

Требования кредиторов могут удовлетворяться не только денежными средствами, но и путем передачи имущества. При этом будут составлены бухгалтерские записи, указанные в табл. 25 и 26.

Таблица 25. Отражение в бухгалтерском учете погашения требований кредиторов путем передачи основных средств

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
02	01	Списана накопленная амортизация на момент продажи
91	01	Списана остаточная стоимость основного средства
76	91	Отражена сумма продажной стоимости выбывших объектов основных средств
91	68	Начислен НДС
60, 70, 73	76	На сумму погашения кредиторской задолженности путем передачи основных средств

Т а б л и ц а 26. Отражение в бухгалтерском учете погашения требований кредиторов путем передачи материалов, товаров и готовой продукции

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
90	10, 43, 41	На себестоимость переданных материалов, товаров, готовой продукции
76	90	Отражена сумма продажной стоимости материалов, товаров, готовой продукции
90	68	Начислен НДС
60, 70, 73	76	На сумму погашения кредиторской задолженности путем передачи материалов, товаров, готовой продукции

Расчет с кредиторами может осуществляться также взаимозачетом требований. Операция взаимозачета на основании обмена письмами между ликвидируемой организацией и кредитором должна быть отражена в учете следующим образом:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Кредиторы, требования которых в процедуре ликвидационного производства не были удовлетворены в полном объеме в связи с недостаточностью или отсутствием имущества должника, имеют право требования к третьим лицам, незаконно получившим имущество должника, в размере непогашенной части долга. Указанное требование может быть предъявлено в течение 10 лет со дня завершения в отношении должника ликвидационного производства.

7. ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ОПЕРАЦИИ И СОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ ПО САНАЦИИ И ЛИКВИДАЦИИ ОРГАНИЗАЦИЙ

После завершения расчетов с кредиторами антикризисный управляющий составляет ликвидационный баланс, который содержит данные об итогах ликвидационного производства, в том числе об оставшихся без удовлетворения требованиях кредиторов.

Требования по составлению ликвидационного баланса:

1. Ликвидационный баланс составляется по типовой форме № 1 «Бухгалтерский баланс» в соответствии с Инструкцией о порядке составления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111.

2. До составления ликвидационного баланса все имущество, со-

ставляющее конкурсную массу, должно быть взыскано или реализовано.

3. В случае невозможности взыскания имущества ликвидируемой организации и реализации прав требования оно подлежит списанию с отнесением на результаты деятельности при наличии соответствующих документов (решения, постановления суда, акты судебного пристава-исполнителя), свидетельствующих о невозможности взыскания имущества.

4. Входящие дебетовые и кредитовые остатки ликвидационного баланса должны соответствовать исходящим остаткам промежуточного ликвидационного баланса.

5. Дебетовые и кредитовые остатки ликвидационного баланса должны отражать проделанную работу по взысканию и (или) реализации имущества и удовлетворению требований кредиторов.

6. В ликвидационном балансе неудовлетворенные требования кредиторов отражаются на тех же счетах, на которых они были учтены в промежуточном ликвидационном балансе.

При этом итог активов ликвидационного баланса организации-банкрота равен нулю, что свидетельствует об отсутствии каких-либо средств у организации, поскольку все имущество и денежные средства уже переданы (взысканы) в счет погашения кредиторской задолженности. В источниках формирования имущества могут отражаться требования кредиторов, которые не подлежат погашению из-за невозможности их удовлетворения, и убытки, потребовавшиеся на ликвидацию. Однако валюта баланса будет равна нулю.

7. Имущество организации, остающееся после удовлетворения требований кредиторов, передается собственнику (учредителям) организации.

При наличии у ликвидируемой организации активов и денежных средств, подлежащих распределению между собственниками (учредителями, участниками) после завершения ликвидации, ликвидационный баланс будет иметь валюту, отличную от нулевой, т. е. в активах будут отражены сведения об основных средствах, материалах, товарах, готовой продукции, денежных средствах, подлежащих передаче собственникам (участникам, учредителям), а в источниках их формирования – сведения о сумме обязательств (долгов) организации перед его собственниками, включая уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал, нераспределенную прибыль (непокрытый убыток).

До настоящего времени в Республике Беларусь не выработано единого методологического подхода, который был бы закреплён в нормативных правовых актах, к порядку составления ликвидационного баланса в части показателей, которые он должен содержать.

Так, ряд специалистов считает, что конечные показатели в ликвидационном балансе должны отсутствовать, т. е. по строкам ликвидационного баланса какие-либо стоимостные показатели не указываются и ликвидационный баланс является «нулевым».

Другие специалисты при составлении ликвидационного баланса рекомендуют указывать в активах по соответствующим строкам данные о фактическом имуществе (основных средствах, материалах, товарах, готовой продукции и т. п.), а также денежных средствах, подлежащих распределению между собственниками (учредителями, участниками) ликвидируемой организации после завершения всех расчетов с дебиторами и кредиторами и совершения всех иных необходимых действий в рамках проведения процедуры ликвидации.

Данные рекомендации основываются на том, что ликвидационный баланс предназначен для собственников (участников, учредителей) и соответственно должен содержать данные о том, на что они смогут претендовать после завершения расчетов с дебиторами и кредиторами, т. е. ликвидационный баланс формируется до начала расчетов с собственниками (участниками, учредителями) ликвидируемой организации.

Данный вывод основан на том, что при составлении ликвидационного баланса, прежде всего, следует исходить из его практической и целевой направленности, а именно наличия возможности у собственника (учредителей, участников) ликвидируемой организации получить сведения о стоимости и составе фактически имеющегося имущества и денежных средств, оставшихся после завершения проведения ликвидационных процедур, которые подлежат передаче собственнику либо распределению между учредителями (участниками), т. е. сведения о финансовом положении ликвидируемой организации на момент завершения ликвидационных процедур.

Из вышеизложенного следует вывод, что до принятия соответствующего нормативного правового акта, определяющего порядок составления ликвидационного баланса в Республике Беларусь, и первый, и второй варианты составления ликвидационного баланса, предлагаемые отечественными специалистами в области бухгалтерского учета, не будут противоречить требованиям белорусского законодательства в силу отсутствия таких требований.

Следовательно, ликвидационный баланс – это не баланс, составленный после отражения в бухгалтерском учете ликвидируемого лица последней хозяйственной операции, а баланс, составленный на дату завершения ликвидационных процедур до даты распределения имущества между участниками (учредителями) ликвидируемого лица либо передачи его собственнику имущества.

В противном случае для составления «нулевого» ликвидационного баланса возникнет необходимость его повторного составления.

Перед составлением ликвидационного баланса организация должна провести окончательную «инвентаризацию» сальдо по счетам бухгалтерского учета с целью определения показателей, подлежащих отражению в окончательном ликвидационном балансе, и списание сальдо по тем счетам, которые в ликвидационном балансе не отражаются.

Например, в активах ликвидационного баланса не отражаются показатели по строкам 213 «Незавершенное производство», 240 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», 250 «Краткосрочная дебиторская задолженность», 170 «Долгосрочная дебиторская задолженность» и ряду иных строк, по которым должно было быть принято решение о списании их на соответствующие счета бухгалтерского учета.

При условии, что организация не является банкротом, в активах ликвидационного баланса могут содержаться только показатели по следующим строкам активов баланса:

- по строке 110 – в части объектов основных средств, не реализованных в процессе проведения ликвидации и подлежащих передаче собственнику (участникам, учредителям);

- по строке 120 – в части объектов нематериальных активов (за исключением объектов нематериальных активов, которые в силу ограничений, установленных законодательством, например, лицензии, товарные знаки, действие которых прекращается с даты ликвидации организации), подлежащих передаче собственнику (участникам, учредителям);

- по строке 140 – в части объектов незавершенного капитального строительства, прочих долгосрочных активов, которые в соответствии с законодательством могут быть переданы собственнику (участникам, учредителям) после завершения ликвидации организации;

- по строкам 210, 214, 216 – в части материалов, товаров, готовой продукции, подлежащих передаче собственнику (участникам, учредителям);

- по строке 270 – в части денежных средств, имеющихся у организации на расчетном счете, подлежащих передаче собственнику (участникам, учредителям) после завершения ликвидации.

В источниках окончательного ликвидационного баланса должны отсутствовать показатели по разделам IV «Долгосрочные обязательства» и V «Краткосрочные обязательства», так как до даты его составления все обязательства должны быть исполнены, а при отсутствии имущества и денежных средств, которые могут быть переданы в счет погашения требований кредиторов, оставшаяся кредиторская задол-

женность будет списана на финансовый результат деятельности организации.

Поэтому если на дату составления окончательного ликвидационного баланса у ликвидируемого лица в бухгалтерском учете отражены неисполненные обязательства по счетам 60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 76 и т. д. (кредиторская задолженность), то организации следует списать показатели кредиторской задолженности по данным обязательствам на финансовые результаты деятельности организации (табл. 27).

Таблица 27. Отражение в бухгалтерском учете списания на финансовые результаты непогашенных долгов кредиторов

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операций
60, 76, 66, 67, 68, 69 и др.	90, 91	Отражено списание на финансовые результаты непогашенной задолженности перед кредиторами в связи с отсутствием каких-либо средств
90, 91	99	Отразить закрытие счетов финансовых результатов

Факт необходимости отсутствия в окончательном ликвидационном балансе неисполненных обязательств и их списания вызван и тем, что само наличие кредиторской задолженности делает невозможным составление ликвидационного баланса и его представления в регистрирующий орган, так как в подобных ситуациях законодательством установлены ограничения в отношении возможности исключения организации из ЕГР.

Таким образом, в окончательном ликвидационном балансе в источниках организации показатели будут отражены исключительно в разделе III «Собственный капитал» по следующим строкам:

- счет 80 «Уставный капитал» (строка 410);
- счет 82 «Резервный капитал» (строка 440);
- счет 83 «Добавочный капитал» (строка 450);
- счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (строка 460).

После списания кредиторской задолженности перед составлением окончательного ликвидационного баланса надо провести реформацию баланса (закрыть счета 90, 91 на счет 99 и списать показатель по счету 99 на счет 84), определить итоговый финансовый результат.

После реформации баланса на счете 84 может образоваться как дебетовое сальдо (получен убыток), так и кредитовое сальдо, отражающее сумму наработанной прибыли.

Далее в зависимости от финансово-экономического состояния лик-

видируемой организации могут составляться различные заключительные бухгалтерские записи. Можно выделить несколько базовых вариантов на условных примерах.

Вариант 1. Собственный капитал полностью проеден, а организация является банкротом. Денежных средств и имущества было недостаточно для того, чтобы удовлетворить все требования кредиторов. Данная ситуация рассмотрена в табл. 28.

Таблица 28. Ликвидационный баланс

Наименование	Номер счета	Сумма, руб.
АКТИВЫ		
Долгосрочные активы	01, 02	0
Краткосрочные активы	10, 41, 43, 51, 50	0
ИТОГО		0
СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Уставный капитал	80	53 000
Резервный капитал	82	2 100
Добавочный капитал	83	9 500
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	-64 600
Краткосрочные обязательства	60, 68, 69, 70, 76	0
ИТОГО		0

Поскольку после реформации баланса на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» получен убыток (образовалось дебетовое сальдо), то в бухгалтерском учете такой ликвидируемой организации его необходимо списать за счет имеющихся собственных источников. Операции по погашению убытка за счет уставного, резервного и добавочного капитала будут выглядеть следующим образом:

Дебет счетов 80, 82, 83;

Кредит счета 84.

Результатом вышеуказанных операций будет достижение нуля в пассиве ликвидационного баланса.

Вариант 2. Собственный капитал частично проеден, а убыток организации необходимо погасить за счет средств собственника. Денежных средств и имущества хватило, чтобы рассчитаться со всеми кредиторами. При этом в активах организации остались отдельные виды имущества, однако задолженность перед собственником (учредителями) будет погашена ими только частично. Пример ситуации приведен в табл. 29.

Т а б л и ц а 29. Ликвидационный баланс

Наименование	Номер счета	Сумма, руб.
АКТИВЫ		
Долгосрочные активы	01, 02	0
Краткосрочные активы	10, 41, 43, 51, 50	45 000
ИТОГО		45 000
СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Уставный капитал	80	53 000
Резервный капитал	82	2 100
Добавочный капитал	83	9 500
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	-19 600
Краткосрочные обязательства	60, 68, 69, 70, 76	0
ИТОГО		45 000

После реформации баланса на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» получен убыток (дебетовое сальдо), но его величина меньше имеющихся собственных источников.

В данной ситуации следует консолидировать все источники на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» для того, чтобы списать убытки организации за счет собственных источников, а также выявить окончательную сумму, подлежащую распределению учредителям (участникам) при ликвидации организации. В бухгалтерском учете это можно отразить следующей записью:

Дебет счетов 80, 82, 83;

Кредит счета 84.

В результате на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» будет сформирован показатель к распределению в размере меньшем, чем величина вкладов, внесенных учредителями (участниками) при формировании уставного капитала. Данная величина будет распределена между собственниками пропорционально вкладу (доле) каждого участника в уставном капитале корреспонденцией:

Дебет счета 84;

Кредит счета 75.

Выдача учредителям (участникам) имеющихся активов будет отражена бухгалтерской записью:

Дебет счета 75;

Кредит счетов 50, 51, 10, 41, 43, 01, 04 и др.

Осуществление данных операций в учете также приведет итог баланса к нулю.

Вариант 3. Организация имеет устойчивое финансовое положение, а ликвидация осуществлялась добровольно. Вся кредиторская задолженность была погашена в полном объеме, после чего в активах ликвидационного баланса осталось имущество, подлежащее распределению учредителям (участникам), стоимость которого превышает величину вкладов, внесенных ими при формировании уставного капитала. Пример ситуации рассмотрен в табл. 30.

Таблица 30. Ликвидационный баланс

Наименование	Номер счета	Сумма, руб.
АКТИВЫ		
Долгосрочные активы	01, 02	0
Краткосрочные активы	10, 41, 43, 51, 50	67 000
ИТОГО		67 000
СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Уставный капитал	80	53 000
Резервный капитал	82	2 100
Добавочный капитал	83	9 500
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	2 400
Краткосрочные обязательства	60, 68, 69, 70, 76	0
ИТОГО		67 000

В результате реформации баланса на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» сформировано кредитовое сальдо, отражающее сумму наработанной прибыли.

Так как нормативными актами порядок отражения в бухгалтерском учете вышеуказанных операций не определен, а в Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50, предусмотрено, что в случае возникновения в процессе деятельности организации хозяйственных операций, корреспонденция счетов по которым не установлена, организация может составлять соответствующую корреспонденцию счетов исходя из содержания хозяйственной операции.

Поэтому ликвидируемая организация, например, вместо закрытия счетов 80, 82, 83 на счет 84 может составить иные бухгалтерские записи. Вначале можно отразить возврат доли собственнику (учредителям, участникам), ранее внесенной в уставный капитал:

Дебет счета 80;

Кредит счета 75.

Далее отразить списание резервного, добавочного капитала:

Дебет счетов 82, 83;

Кредит счета 84.

Поскольку при ликвидации организации получена чистая прибыль (в кредите счета 84 есть остаток), то ее направляют на выплату доходов учредителям (участникам) организации, что следует отразить записью:

Дебет счета 84;

Кредит счета 75.

Далее отражается выдача учредителям имеющихся активов:

Дебет счета 75;

Кредит счетов 50, 51, 10, 41, 43, 01, 04 и др.

В результате приведенных бухгалтерских записей также будет достигнут «нулевой» баланс.

Данный порядок закрытия счетов является рекомендуемым и может не учитывать специфические особенности конкретных хозяйственных операций, возникающих при ликвидации организаций. При возникновении таких ситуаций их следует разрешать исходя из их содержания и требований законодательства.

После завершения расчетов с кредиторами управляющий обязан представить в хозяйственный суд отчет по итогам ликвидационного производства. К нему прилагаются:

- документы, подтверждающие продажу имущества должника;
- реестр требований кредиторов с указанием размера погашенных требований;
- документы, подтверждающие погашение требований кредиторов;
- документы, содержащие сведения об оставшемся после погашения требований кредиторов имуществе должника и (или) нереализованном имуществе должника;
- печати и штампы организации либо заявление ее учредителей (участников) об их неизготовлении или сведения о публикации в установленном порядке объявлений об их утрате;
- ликвидационный баланс;
- сведения о сдаче на хранение документов в соответствующий архив, в том числе документов по личному составу, подтверждающих трудовой стаж и оплату труда работников должника, либо документы, содержащие сведения об отсутствии у управляющего таких документов в отчете управляющего отражается информация с изложением мер, принятых для розыска документов, и их результатов.

После рассмотрения данного отчета управляющего хозяйственный суд выносит определение о завершении ликвидационного производства. Управляющий в течение 15 дней указанное определение, доку-

менты, подтверждающие закрытие счета в банке, печати и штампы организации должен представить в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Это является основанием для исключения должника из Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. С момента внесения записи об исключении должника из Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей полномочия управляющего прекращаются, ликвидационное производство считается завершенным, должник – ликвидированным и свободным от долгов.

Документы, подтверждающие требования кредиторов, и иные документы, оставшиеся после завершения ликвидационного производства, передаются в хозяйственный суд для приобщения к материалам дела об экономической несостоятельности (банкротстве) должника. Указанные документы подлежат хранению в течение 10 лет.

8. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПРИ ЗАКЛЮЧЕНИИ МИРОВОГО СОГЛАШЕНИЯ

Мировое соглашение в производстве по делу об экономической несостоятельности (банкротстве) – процедура экономической несостоятельности (банкротства) в виде соглашения между должником, конкурсными кредиторами, а также третьими лицами об уплате долгов, в котором предусматриваются освобождение должника от долгов, или уменьшение сумм долгов, или рассрочка (отсрочка) их уплаты, а также срок уплаты долгов и т. п., применяемого на любой стадии конкурсного производства в целях прекращения производства по делу об экономической несостоятельности (банкротстве) и утверждаемого хозяйственным судом, рассматривающим дело об экономической несостоятельности (банкротстве).

Мировое соглашение заключается в письменной форме.

Мировое соглашение может быть заключено на условиях:

- отсрочки и (или) рассрочки исполнения обязательств должника;
- уступки требования должника;
- исполнения обязательств должника третьими лицами;
- перевода долга;
- обмена требований кредиторов на акции;
- удовлетворения требований кредиторов иными способами, не противоречащими законодательству Республики Беларусь.

Поскольку все указанные условия характерны для процедур финансового оздоровления, то бухгалтерский учет операций при заключении мирового соглашения аналогичен учету при финансовом оздоровлении.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 7 декабря 1998 г., № 218-3 : принят Палатой представителей 28 октября 2007 г. : одобр. Советом Респ. 19 ноября 2007 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 30.12.2015 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
2. Инструкция о порядке ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь [Электронный ресурс] : постановление Правления Нац. банка Респ. Беларусь, 29 марта 2013 г., № 185 : в ред. от 23.02.2015 г. № 94 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
3. Инструкция о порядке ведения кассовых операций и порядке расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории Республики Беларусь [Электронный ресурс] : постановление Правления Нац. банка, 29 марта 2011 г., № 107 : в ред. от 31.03.2014 г. № 199 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
4. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [Электронный ресурс] : постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 27 февраля 2009 г., № 37/18/6 : в ред. от 06.08.2014 г. № 35/23/26 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
5. Инструкция о порядке совершения операций с банковскими платежными карточками [Электронный ресурс] : постановление Правления Нац. банка Респ. Беларусь, 18 января 2013 г., № 34 : в ред. от 31.12.2014 г. № 843 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
6. Инструкция об организации наличного денежного обращения в Республике Беларусь [Электронный ресурс] : постановление Правления Нац. банка Респ. Беларусь, 30 марта 2011 г., № 112 : в ред. от 04.12.2014 г. № 748 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
7. Инструкция по бухгалтерскому учету государственной поддержки, Инструкция по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 31 октября 2011 г., № 112 : в ред. от 10.12.2013 г. № 84 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
8. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сентября 2011 г., № 102 : в ред. от 31.12.2013 г. № 96 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
9. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 ноября 2010 г., № 133 : в ред. от 30.04.2012 г. № 26 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
10. Инструкция по бухгалтерскому учету налога на добавленную стоимость [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 24 августа 2012 г., № 51 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
11. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25 : в ред. от 31.08.2013 г. № 35 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

12. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26 // Главный бухгалтер. – 2012. – № 34. – С. 13–22.

13. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 ноября 2007 г., № 180 : в ред. от 22.04.2010 г. № 50 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

14. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) [Электронный ресурс] : 19 декабря 2002 г., № 166-3 : принят Палатой представителей 15 ноября 2002 г. : одобр. Советом Респ. 2 декабря 2002 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 30.12.2015 г. № 343-3 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

15. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) [Электронный ресурс] : 29 декабря 2009 г., № 71-3 : принят Палатой представителей 11 декабря 2009 г. : одобр. Советом Респ. 18 декабря 2009 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 30.12.2015 г. № 343-3 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

16. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 10 декабря 2013 г., № 80 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

17. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3 : в ред. Закона Респ. Беларусь от 04.06.2015 г. № 268-3 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

18. О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования [Электронный ресурс] : Декрет Президента Респ. Беларусь, 16 января 2009 г. № 1 : в ред. Декрета Президента Респ. Беларусь от 24 января 2013 г. № 2 : по состоянию на 21.02.2014 г. № 3 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

19. О некоторых вопросах правового регулирования процедур экономической несостоятельности (банкротства) [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 5 февраля 2013 г., № 63 : в ред. от 21.07.2014 г. № 361 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

20. О некоторых мерах по реализации Декрета Президента Республики Беларусь от 16 января 2009 г. № 1 [Электронный ресурс] : постановление М-ва юстиции Респ. Беларусь, 27 января 2009 г., № 8 : в ред. от 01.12.1015 г. № 207 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

21. О хозяйственных обществах [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 10 января 2006 г., № 100-3 : принят Палатой представителей 8 декабря 2005 г. : одобрен Советом Респ. 21 декабря 2005 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 15.07.2015 г. № 308-3 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

22. Об обязательном страховании гражданской ответственности антикризисных управляющих [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 15 октября 2007 г., № 505 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

23. Об экономической несостоятельности (банкротстве) [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 13 июля 2012 г., № 415-3 : принят Палатой представителей 14 июня 2012 г. : одобрен Советом Респ. 22 июня 2012 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 04.01.2014 г. № 104-3 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр

правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

24. Положение о порядке предоставления отсрочки и (или) рассрочки уплаты налогов, сборов (пошлин) и пени, налогового кредита [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 28 марта 2006 г., № 182 : в ред. Декрета Президента Респ. Беларусь от 31 августа 2015 г. № 5 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

25. Санация предприятия в условиях кризиса : монография / В. С. Кивачук [и др.] ; под общ. ред. В. С. Кивачука. – Брест : БГТУ, 2005. – 620 с.

26. Статкевич, В. Ликвидация юридического лица по решению учредителей (участников): алгоритм действий от А до Я / В. Статкевич // Главный бухгалтер. – 2012. – № 37. – С. 63–68; № 38. – С. 68–78; № 39. – С. 51–61; № 40. – С. 78–90.

27. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : в ред. от 30.06.2014 г. № 46 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	3
1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета операций, связанных с процедурами банкротства	4
2. Бухгалтерский учет операций по досудебному оздоровлению	6
3. Бухгалтерский учет в ходе процедуры защитного периода	15
4. Инвентаризация и составление промежуточного баланса	21
5. Бухгалтерский учет в ходе процедуры конкурсного производства при санации	23
6. Бухгалтерский учет в ходе процедуры конкурсного производства при ликвидации	36
7. Заключительные операции и составление отчетности по санации и ликвидации организаций	47
8. Бухгалтерский учет операций при заключении мирового соглашения	56
Литература	57