

3.2 Процедуры банкротства

Для регулирования внешней формы несостоятельности предприятия - банкротства необходимы эффективные законодательные меры, которые способствовали бы предупреждению банкротства, ускорению реализации мер по финансовому оздоровлению предприятия-должника или ликвидации предприятия в случае признания его банкротом. Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве)" устанавливает и регулирует:

- основания для признания должника несостоятельным (банкротом);
- порядок и условия осуществления мер по предупреждению несостоятельности (банкротства);
- порядок и условия проведения процедур банкротства и иные отношения, возникающие при неспособности должника удовлетворить в полном объеме требования кредиторов.

Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве)", кроме юридических лиц, распространяется на отношения, связанные с несостоятельностью (банкротством) граждан, в том числе индивидуальных предпринимателей. Регулирующие этот процесс нормы появятся после внесения соответствующих изменений и дополнений к Закону. Действие Федерального закона не распространяется на казенные предприятия и учреждения, политические партии и религиозные организации.

Федеральный закон определяет неспособность должника удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанности по уплате обязательных платежей.

Юридическое лицо считается неспособным удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей, если соответствующие обязательства и (или) обязанности не исполнены им в течение трех месяцев с даты, когда они должны быть исполнены.

Состав и размер денежных обязательств и обязательных платежей определяется на дату подачи в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом. Если после одной процедуры назначается другая, то состав и размер этих обязательств и платежей определяются на дату введения каждой процедуры банкротства. При определении признаков банкротства в обязательном порядке принимается во внимание размер сумм займа с учетом процентов, размеры задолженности за переданные товары, выполненные работы и оказанные услуги, а также возникшие вследствие неосновательного обогащения, причинения вреда имуществу кредиторов. В ходе определения размера денежных обязательств и обязательных платежей не должны

учитываться:

- требования граждан, перед которыми должник несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью;
- обязательства по выплате авторского вознаграждения;
- обязательства перед учредителями (участниками) должника - юридического лица, вытекающие из такого участия;
- неустойки (пеня и штрафы), проценты за просрочку платежа, убытки, а также иные имущественные и (или) финансовые санкции, в том числе за неуплату обязательных платежей.

В ходе производственной деятельности каждый руководитель, его учредители или участники обязаны постоянно анализировать его финансово-экономическую деятельность и своевременно принимать меры по предупреждению банкротства. Еще до возбуждения судебного производства по делу о несостоятельности (банкротстве) должника учредителям (участникам) и собственникам имущества необходимо принимать меры, направленные на восстановление платежеспособности должника. Процедура, при которой должнику предоставляется адекватная финансовая помощь для погашения денежных обязательств и обязательных платежей, называется **досудебной санацией**. Если все меры, связанные с досудебной санацией, не дали положительных результатов, то возбуждается производство по делу о несостоятельности (банкротстве).

Дело о банкротстве может быть возбуждено арбитражным судом, если требования к должнику - юридическому лицу в совокупности составляют не менее *300 тыс. руб.*, а к должнику-гражданину - не менее *500 тыс. руб.* и указанные требования не исполнены в течение трех месяцев с даты, когда они должны быть исполнены, если иное не предусмотрено [Федеральным законом "О несостоятельности \(банкротстве\)"](#).

Правом на обращение в арбитражный суд с заявлением о признании должника банкротом обладают сам должник, конкурсный кредитор и уполномоченный орган (налоговый или таможенный орган).

В деле о банкротстве участвуют следующие лица:

- должник;
- арбитражный управляющий;
- конкурсные кредиторы;

- уполномоченные органы;

- федеральные органы исполнительной власти, а также органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления по месту нахождения должника в случаях, предусмотренных Федеральным [законом](#) "О несостоятельности (банкротстве)";

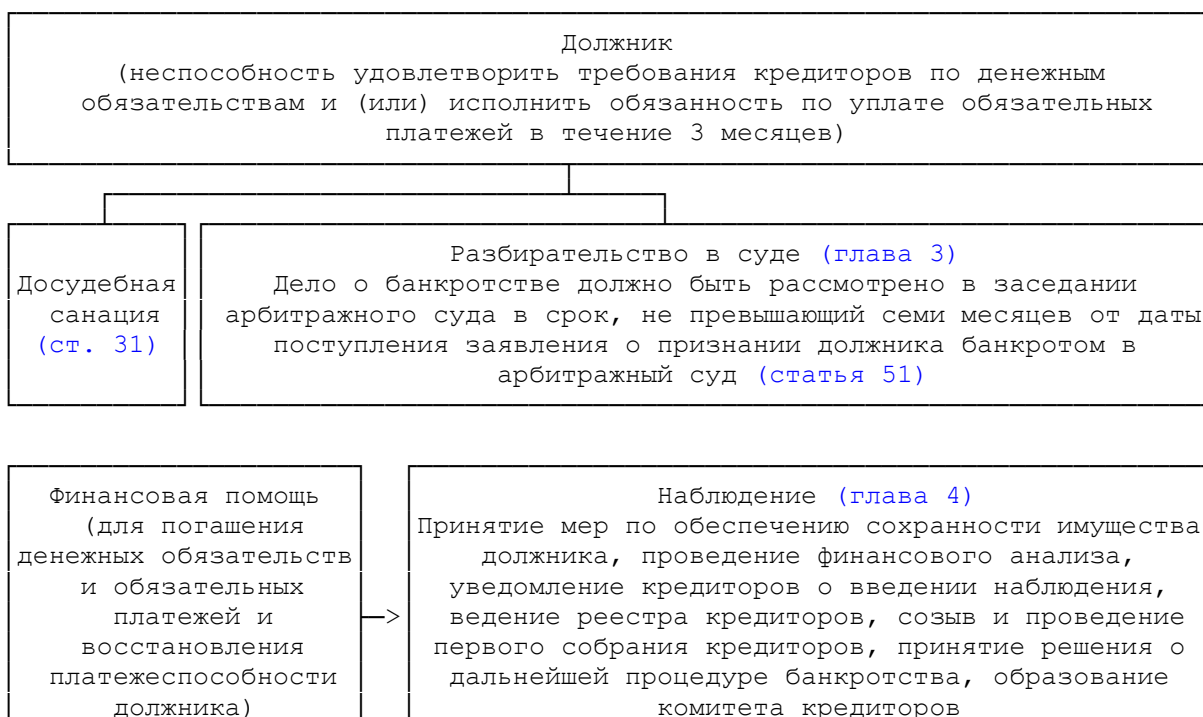
- лицо, предоставившее обеспечение для проведения финансового оздоровления.

При рассмотрении дела о банкротстве должника - *юридического лица* применяются следующие процедуры банкротства:

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

Процедурные вопросы банкротства и их связь с Федеральным [законом](#) "О несостоятельности (банкротстве)" можно представить в виде следующей схемы (рис. 3.2).

Процедурные вопросы банкротства



\|/

Финансовое оздоровление (глава 5)

1. Вводится арбитражным судом на основании решения собрания кредиторов на срок не более чем два года.
2. Назначается административный управляющий.
3. Разрабатывается план финансового оздоровления, который предусматривает способы получения должником средств, необходимых для удовлетворения требований кредиторов в соответствии с графиком погашения задолженности.
4. Образуются последствия введения финансового оздоровления:
 - а) требования кредиторов могут быть предъявлены только в соответствии с Федеральным законом "О несостоятельности (банкротстве)";
 - б) отменяются ранее принятые меры по обеспечению требований кредиторов;
 - в) аресты на имущество могут быть наложены в рамках Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)";
 - г) приостанавливается исполнение исполнительных документов;
 - д) запрещается удовлетворение требований учредителей о выделе доли;
 - е) запрещается выплата дивидендов;
 - ж) не начисляются неустойки на обязательства, возникшие до даты введения финансового оздоровления.
5. Вводятся ограничения на крупные сделки и сделки с имуществом

\|/

Внешнее управление (глава 6)

1. Вводится арбитражным судом на основании решения собрания кредиторов на срок не более 18 месяцев.
2. Назначается внешний управляющий.
3. Разрабатывается план внешнего управления, который предусматривает мероприятия по восстановлению платежеспособности.
4. Образуются последствия введения внешнего управления:
 - а) прекращаются полномочия руководителя и органов управления должника;
 - б) отменяются ранее принятые меры по обеспечению требований кредиторов, аресты на имущество;
 - в) вводится мораторий на удовлетворение требований кредиторов (не распространяется на требования о взыскании задолженности по заработной плате, выплате вознаграждений по авторским договорам, возмещении вреда здоровью и морального вреда).
5. Производятся расчеты кредиторов в соответствии с реестром требований кредиторов.
6. Прекращаются полномочия внешнего управляющего

\|/

Мировое соглашение (глава 8)

1. Заключается на любой стадии банкротства в письменной форме, в которой содержится:
 - а) положение о порядке и сроках исполнения обязательств в денежной форме;
 - б) порядок начисления процентов на непогашенную часть требований.
2. Утверждается арбитражным судом после погашения задолженности по требованиям кредиторов первой и второй очереди.
3. Образуются следующие последствия мирового соглашения:
 - а) прекращение производства по делу о банкротстве;
 - б) прекращение исполнения графика погашения задолженности в случае утверждения мирового соглашения в ходе финансового оздоровления;
 - в) прекращение моратория в случае утверждения мирового соглашения в ходе внешнего управления;
 - г) прекращение полномочий арбитражных управляющих

\|/

Конкурсное производство (глава 7)

1. Вводится арбитражным судом на основании решения собрания кредиторов

общим сроком не более 12 месяцев. 2. Назначается конкурсный управляющий. 3. Публикуются сведения о признании должника банкротом. 4. Образуются последствия открытия конкурсного производства: а) наступление срока обязательств; б) прекращение начисления неустоек; в) прекращение исполнения по исполнительным листам; г) снятие ранее наложенных арестов. 5. Проведение инвентаризации имущества. 6. Уведомление работников о предстоящем увольнении. 7. Составление конкурсной массы. 8. Распродажа имущества должника и расчеты с кредиторами. 9. Вынесение определения арбитражного суда о завершении конкурсного производства и внесение записи в единый государственный реестр о ликвидации предприятия

\ /

Определение о прекращении производства по делу о банкротстве
--

Рис. 3.2

При проведении процедур банкротства обязательному опубликованию подлежат сведения о признании обоснованным заявления о признании гражданина банкротом и введении реструктуризации его долгов; о признании гражданина банкротом и введении реализации имущества гражданина; о наличии или об отсутствии признаков преднамеренного фиктивного банкротства; о прекращении производства по делу о банкротстве гражданина; об утверждении, отстранении или освобождении финансового управляющего; об утверждении плана реструктуризации долгов гражданина; о проведении торгов по продаже имущества гражданина и результатах проведения торгов; об отмене или изменении предусмотренных [ст. 213.7](#) сведений и (или) содержащих указанные сведения судебных актов; о проведении собрания кредиторов; о решениях собрания кредиторов, если собранием кредиторов принято решение об опубликовании протокола собрания кредиторов; о неприменении в отношении гражданина правила об освобождении от исполнения обязательств; о завершении реструктуризации долгов гражданина; о завершении реализации имущества гражданина; о кредитной организации, в которой открыт специальный банковский счет должника (при наличии).

Федеральный [закон](#) "О несостоятельности (банкротстве)" прописывает ответственность органов управления должника за оперативность реагирования на кризисную ситуацию. Руководитель должника не позднее чем через месяц после возникновения факта несостоятельности обязан обратиться с заявлением в арбитражный суд.

Главные признаки возникших обстоятельств - невозможность в полном объеме погасить денежные обязательства и уплатить обязательные платежи, обращение взыскания на имущество осложнит или сделает невозможной

хозяйственную деятельность. Неподача заявления влечет за собой субсидиарную ответственность по возмещению убытков со стороны руководителя и органов управления, учредителей, членов ликвидационной комиссии (ликвидатора).

Важная роль в становлении и совершенствовании института банкротства отведена арбитражному управляющему как специалисту по антикризисному управлению. При проведении процедур банкротства арбитражный управляющий обязан действовать добросовестно и разумно в интересах должника, кредиторов и общества.

Арбитражным управляющим может быть назначено физическое лицо, гражданин Российской Федерации, являющийся членом одной из СРО арбитражных управляющих, имеющий высшее образование и стаж работы на руководящих должностях не менее чем год и стажировки в качестве помощника арбитражного управляющего в деле о банкротстве не менее чем два года. Также он должен сдать теоретический экзамен по программе подготовки арбитражных управляющих, не иметь судимости за совершение умышленного преступления и наказания в виде дисквалификации за совершение административного правонарушения либо в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью за совершение преступления. Кроме перечисленных требований, Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве)" предусматривает ряд важных ограничений, препятствующих утверждению кандидатуры арбитражного управляющего. К ним относятся: личная заинтересованность в делах должника и кредиторов; участие в процедуре банкротства; невозмещение убытков, причиненных должнику, кредиторам, третьим лицам при исполнении обязанностей арбитражного управляющего; потерявшим право на предпринимательскую и руководящую деятельность; не имеющим договоров страхования ответственности, не имеющим допуска к государственной тайне установленной формы, если наличие такого допуска является обязательным условием утверждения арбитражным судом арбитражного управляющего.

Следует заметить, что необходимость страхования ответственности может резко сузить круг арбитражных управляющих и повысить статус управленческих команд в антикризисном управлении, СРО арбитражных управляющих. Минимальная страховая сумма финансового обеспечения должна составлять не менее 10 млн руб. ежегодно плюс дополнительная страховая сумма в процентах от балансовой стоимости активов должника на дату введения процедуры. Дополнительное страхование осуществляется в течение 10 дней от даты утверждения кандидатуры управляющего арбитражным судом. Оно составляет:

- 3% балансовой стоимости активов должника, превышающей 100 млн

руб., при балансовой стоимости активов должника от 100 млн до 300 млн руб.;

- 6 млн руб. и 2% балансовой стоимости активов должника, превышающей 300 млн руб., при балансовой стоимости активов должника от 300 млн до 1 млрд руб.;

- 20 млн руб. и 1% балансовой стоимости активов должника, превышающей 1 млрд руб., при балансовой стоимости активов должника более чем 1 млрд руб.

Временный управляющий утверждается арбитражным судом для проведения процедуры наблюдения, которая состоит в осуществлении мер по обеспечению сохранности имущества должника.

Административный управляющий утверждается арбитражным судом для проведения в ходе наблюдения процедуры финансового оздоровления, которая состоит в восстановлении платежеспособности согласно принятому плану финансового оздоровления и графику погашения задолженности.

Внешний управляющий утверждается арбитражным судом для проведения процедуры внешнего управления, заключающейся в непосредственном управлении имуществом должника согласно плану внешнего управления.

Конкурсный управляющий утверждается арбитражным судом для проведения процедуры конкурсного производства, т.е. реализации имущества должника в условиях ликвидации предприятия.

Права арбитражного управляющего:

- созывать собрание или комитет кредиторов;
- обращаться в арбитражный суд с заявлениями и ходатайствами согласно Федеральному [закону](#);
- получать вознаграждение;
- привлекать для обеспечения осуществления своих полномочий на договорной основе иных лиц с оплатой их деятельности из средств должника;
- запрашивать необходимые сведения о должнике, о лицах, входящих в состав органов управления должника, о контролирующих лицах, о принадлежащем им имуществе, о контрагентах и об обязательствах должника, включая сведения, составляющие служебную, коммерческую и банковскую тайну;

- подать в арбитражный суд заявление об освобождении от исполнения возложенных на него обязанностей в деле о банкротстве.

Обязанности арбитражного управляющего:

- принимать меры по защите имущества должника;
- анализировать финансовое состояние должника;
- анализировать финансовую, хозяйственную и инвестиционную деятельность должника, его положение на товарных рынках;
- вести реестр требований кредиторов и представлять его лицам, требующим проведения общего собрания кредиторов;
- разумно и обоснованно осуществлять расходы, связанные с исполнением возложенных на него обязанностей, в случае, если привлечение арбитражным управляющим иных лиц является обязательным;
- выявлять факты нарушения обязанности по подаче заявления должника в арбитражный суд в случаях и в срок, предусмотренные Федеральным [законом](#) "О несостоятельности (банкротстве)";
- выявлять признаки преднамеренного банкротства.

Согласно Федеральному [закону](#) "О бухгалтерском учете" экономические субъекты обязаны вести бухгалтерский учет в соответствии с [Законом](#) непрерывно от даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации, если иное не установлено Федеральным [законом](#) "О бухгалтерском учете".

[Статьей 63](#) ГК РФ установлено, что ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо - прекратившим существование после внесения об этом записи в единый государственный реестр юридических лиц. Эта [норма](#) получила свое развитие и в Федеральном [законе](#) "О несостоятельности (банкротстве)", в соответствии с которым предприятие-должник считается ликвидированным с даты внесения записи о ликвидации должника в единый государственный реестр юридических лиц.

При проведении обязательной ликвидации юридического лица с инвентаризацией имущества и обязательств следует руководствоваться Методическими [указаниями](#) по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49, которые устанавливают порядок и оформление результатов инвентаризации.

Документом, регулирующим порядок бухгалтерского учета некоторых операций при ликвидации юридических лиц, является Федеральный закон "О бухгалтерском учете".

Наблюдение является процедурой, направленной на обеспечение сохранности имущества должника и проведение анализа его финансового состояния с целью выявления возможности восстановить платежеспособность должника.

Последствия вынесения арбитражным судом определения о введении наблюдения:

- требования кредиторов по денежным обязательствам и об уплате обязательных платежей, за исключением текущих платежей, могут быть предъявлены к должнику только с соблюдением установленного Федеральным законом "О несостоятельности (банкротстве)" порядка предъявления требований к должнику;

- приостанавливается по ходатайству кредитора производство по делам, связанным с взысканием с должника денежных средств;

- приостанавливается исполнение исполнительных документов по имущественным взысканиям, в том числе снимаются аресты на имущество должника;

- запрещаются удовлетворение требований учредителя (участника) должника о выделе доли (пая) в имуществе должника в связи с выходом из состава его учредителей (участников), выкуп либо приобретение должником размещенных акций или выплата действительной стоимости доли (пая);

- не допускается прекращение денежных обязательств должника путем зачета встречного однородного требования, если при этом нарушается установленная п. 4 ст. 134 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" очередность удовлетворения требований кредиторов;

- не допускается изъятие собственником имущества должника - унитарного предприятия принадлежащего должнику имущества;

- не допускается выплата дивидендов, доходов по долям (паям), а также распределение прибыли между учредителями (участниками) должника;

- не начисляются неустойки (штрафы, пени) и иные финансовые санкции за неисполнение или ненадлежащее исполнение денежных обязательств и обязательных платежей, за исключением текущих платежей.

Введение наблюдения не является основанием для отстранения

руководителя должника.

Органы управления должника с письменного согласия временного управляющего *могут совершать следующие сделки:*

- связанные с приобретением, отчуждением или возможностью отчуждения прямо либо косвенно имущества должника, балансовая стоимость которого составляет более 5% балансовой стоимости активов должника на дату введения наблюдения;

- связанные с получением и выдачей займов (кредитов), выдачей поручительств и гарантий, уступкой прав требования, переводом долга, а также с учреждением доверительного управления имуществом должника.

Органы управления должника *не могут совершать следующие сделки:*

- о реорганизации (слиянии, присоединении, разделении, выделении, преобразовании) и ликвидации должника;

- создании юридических лиц или об участии должника в иных юридических лицах;

- создании филиалов и представительств;

- выплате дивидендов или распределении прибыли должника между его учредителями (участниками);

- размещении должником облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг, за исключением акций;

- выходе из состава учредителей (участников) должника, приобретении у акционеров ранее выпущенных акций;

- об участии в ассоциациях, союзах, холдинговых компаниях, финансово-промышленных группах и иных объединениях юридических лиц;

- о заключении договоров простого товарищества.

Не позднее 15 дней с даты утверждения временного управляющего руководитель должника обязан представить временному управляющему и направить в арбитражный суд перечень имущества должника, в том числе имущественных прав, а также бухгалтерские и иные документы, отражающие экономическую деятельность должника за три года до введения наблюдения. Ежемесячно руководитель должника обязан информировать временного управляющего об изменениях в составе имущества должника.

Руководитель должника в течение 10 дней обязан обратиться к

учредителям должника с предложением провести общее собрание учредителей для рассмотрения вопросов об обращении к первому собранию кредиторов должника.

Должник вправе осуществить увеличение своего уставного капитала путем размещения по закрытой подписке дополнительных обыкновенных акций за счет дополнительных вкладов своих учредителей (участников) и третьих лиц в порядке, установленном федеральными законами и учредительными документами должника. В этом случае государственная регистрация отчета об итогах выпуска дополнительных обыкновенных акций и изменений учредительных документов должника должна быть осуществлена до даты судебного заседания по рассмотрению дела о банкротстве.

На этой стадии актуальным является вопрос экспресс-анализа жизнедеятельности предприятия. Наблюдение является первым этапом ограничения финансовой самостоятельности предприятия.

Первое собрание кредиторов принимает решение по предлагаемому сроку финансового оздоровления, утверждает план финансового оздоровления и график погашения задолженности. От даты введения любой из последующих реорганизационных или ликвидационных процедур наблюдение прекращается.

В процессе проведения процедур банкротства возникает множество расходов, напрямую не связанных с основной деятельностью предприятия-должника. К таким расходам можно отнести:

- почтовые расходы;
- расходы, связанные с государственной регистрацией прав должника на недвижимое имущество и сделок с ним;
- расходы, связанные с выполнением работ (услуг) для должника, необходимых для государственной регистрации таких прав;
- расходы на оплату услуг оценщика, реестродержателя, аудитора, оператора электронной площадки, если их привлечение является обязательным;
- расходы на включение сведений, предусмотренных [Законом](#), в Единый федеральный реестр сведений о банкротстве и опубликование таких сведений;
- расходы на оплату судебных расходов, в том числе государственной пошлины.

Во время процедур банкротства ограничено выполнение принципов,

допущений и требований бухгалтерского учета. *Допущение непрерывности деятельности организации* означает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности. Если такие намерения есть, она обязана объявить об этом в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке на истекший год.

Требование осмотрительности (осторожности) означает большую готовность к учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская скрытых резервов). Прибыль отражается только после совершения хозяйственной операции, а убыток может отражаться с момента возникновения предположения о его возможности. Реализация этого принципа может привести к завышению величины убытков предприятия-должника, поэтому создание резерва по сомнительным долгам на стадиях банкротства является нецелесообразным. В то же время было бы разумным соблюдение этого принципа при предупреждении банкротства предприятия: создание резервов, снижение вероятности умышленного и фиктивного банкротства.

В Федеральном законе "О несостоятельности (банкротстве)" определено отнесение многих видов расходов на счет (за счет) имущества предприятия-должника. В целях достоверного учета расходов, связанных с процедурами банкротства, а также в целях правильного исчисления налогов целесообразно такие расходы учитывать на отдельном счете "Расходы, связанные с процедурами банкротства" с открытием отдельных субсчетов в зависимости от видов расходов и источников их покрытия.

По дебету этого счета отражаются суммы понесенных расходов с кредита счетов учета денежных средств, расчетов с дебиторами и кредиторами.

Списание расходов отражается по кредиту счета в дебет счетов источников их покрытия:

- собственных средств предприятия (капиталов и фондов, включая счет 86 "Целевое финансирование и поступления", а также счет 84);
- счетов реализации имущества (91) или продажи предприятия.

Согласно Федеральному закону "О несостоятельности (банкротстве)" во время процедур банкротства должен быть один (основной) расчетный счет. Порядок закрытия остальных расчетных счетов показан в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Закрытие расчетных счетов

Наименование хозяйственной операции	Бухгалтерская проводка
Закрытие расчетных счетов путем перечисления денежных средств на основной счет	Д 51 "Расчетные счета" (основной) К 51 "Расчетные счета" (остальные), К 55 "Специальные счета в банках"
Закрытие валютных счетов:	
- отражена сумма продаваемой валюты	Д 57 "Переводы в пути" К 52 "Валютные счета"
- зачислены на расчетный счет средства от продажи валюты	Д 51 "Расчетные счета" К 91 "Прочие доходы и расходы"
- списана стоимость проданной валюты в день продажи	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 57 "Переводы в пути"
- отражена курсовая разница, возникшая в связи с изменением курса	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 57 "Переводы в пути" (отрицательная) Д 57 "Переводы в пути" К 91 "Прочие доходы и расходы" (положительная)
- отражена сумма вознаграждения банка за услуги по продаже валюты	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"
- отражено удержание банком причитающегося ему вознаграждения	Д 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" К 51 "Расчетные счета"
- отражен финансовый результат при закрытии счета	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 99 "Прибыли и убытки" (прибыль) Д 99 "Прибыли и убытки" К 91 "Прочие доходы и расходы" (убыток)

Финансовое оздоровление. По окончании процедуры наблюдения и при наличии решения первого собрания кредиторов арбитражный суд выносит определение о введении процедуры финансового оздоровления. Основанием для этого являются, во-первых, наличие ходатайства учредителей, уполномоченных органов или третьих лиц и обеспечения, превышающего на 20% и более обязательства должника, во-вторых, готовность к погашению долгов через месяц после введения процедуры в течение года

пропорционально требованиям кредиторов, равными долями. Исполнение обязательств может быть обеспечено залогом (ипотекой), банковской, государственной или муниципальной гарантией, поручительством. Удержание, задаток, неустойка, имущество и иные имущественные права к обеспечению не относятся. Если оснований для введения процедуры финансового оздоровления нет, а платежеспособность должника может быть восстановлена, тогда вводится процедура внешнего управления. Определение арбитражного суда о введении процедуры подлежит немедленному исполнению. Совокупный срок финансового оздоровления не может превышать двух лет. Административный управляющий в ходе процесса финансового оздоровления ведет реестр требований кредиторов, рассматривает отчеты о ходе выполнения графика погашения задолженности и плана финансового оздоровления, представляет собранию кредиторов или комитету кредиторов на рассмотрение информацию о ходе выполнения графика погашения задолженности, созывает собрания кредиторов, контролирует выполнение плана финансового оздоровления и графика погашения долгов. Он получает от руководителя должника информацию о текущей деятельности, принимает участие в инвентаризации, согласовывает или опротестовывает сделки. Продолжительность процедуры финансового оздоровления составляет не более двух лет.

Не позднее чем за месяц до истечения срока финансового оздоровления должник обязан представить административному управляющему отчет о результатах проведения финансового оздоровления. К отчету прилагаются баланс, отчет о прибылях и убытках и документы, подтверждающие погашение требований кредиторов. Через 10 дней после получения отчета заключение административного управляющего направляется кредиторам реестра и в арбитражный суд. Отсутствие отчета должника или погашения требований кредиторов дает основание для созыва собрания кредиторов, которое принимает решение о ходатайстве по введению внешнего управления или конкурсного производства.

Особая роль в проведении финансового оздоровления и иных процедур отводится собранию кредиторов. Участниками собрания с правом голоса являются конкурсные кредиторы и уполномоченные органы. К исключительной компетенции собрания кредиторов относятся принятие решений по срокам проведения процедуры, утверждение и изменение плана, утверждение требований к кандидатуре управляющего. Собрание может созываться по инициативе арбитражного управляющего, комитета кредиторов, конкурсных кредиторов и уполномоченных органов с не менее 10% суммой требований, а также одной трети общего количества конкурсных кредиторов и (или) уполномоченных органов. Если количество конкурсных кредиторов и уполномоченных органов более 50 человек, то собрание может избрать комитет кредиторов. Комитет кредиторов в составе от 3 до 11 человек имеет право требовать информацию о ходе процедуры, принимать решение о

созыве собрания, рекомендовать собранию отстранить от должности арбитражного управляющего или обжаловать его действия в арбитражном суде и др.

На основании Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" "учредители (участники) должника, собственник имущества должника - унитарного предприятия, федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органы местного самоуправления в случаях, предусмотренных федеральным законом, обязаны принимать своевременные меры по предупреждению банкротства организаций. В целях предупреждения банкротства организаций учредители (участники) должника, собственник имущества должника - унитарного предприятия до момента подачи в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом принимают меры, направленные на восстановление платежеспособности должника. Меры, направленные на восстановление платежеспособности должника, могут быть приняты кредиторами или иными лицами на основании соглашения с должником".

Отсюда следует, что финансовую помощь должнику могут оказать прежде всего собственники имущества унитарного предприятия и учредители (участники) юридического лица до момента подачи в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом.

Финансовая помощь может быть оказана следующими способами:

- в виде возвратной финансовой помощи - займа (процентного, беспроцентного);
- в виде безвозвратной финансовой помощи - безвозмездное поступление;
- путем принятия решения о выпуске и размещении облигаций, векселей;
- путем принятия решения об увеличении уставного капитала (увеличение номинальной стоимости акций или дополнительный выпуск акций).

Отражение учета финансовой помощи на счетах бухгалтерского учета отражено в табл. 3.2.

Таблица 3.2

Учет финансовой помощи

Наименование хозяйственной операции	Бухгалтерская проводка
-------------------------------------	------------------------

1. Получение займа	
- получен заем в зависимости от срока предоставления	Д "Расчетные счета" К 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"
- возврат суммы займа и уплата процентов	Д 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" К 51 "Расчетные счета"
- уплата процентов, если они предусмотрены по договору займа	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"
2. Заимодавец может направить денежные средства на погашение долгов заемщика-должника	
- на сумму погашения кредиторской задолженности;	Д 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" К 51 "Расчетные счета"
- сумму погашения кредитов банка	Д 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" К 51 "Расчетные счета"
- сумму обязательных платежей	Д 68 "Расчеты по налогам и сборам", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" К 51 "Расчетные счета"
3. Реализация ценных бумаг (выпуск и продажа облигаций)	
- получены денежные средства за размещенные облигации	Д 51 "Расчетные счета" К 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"
- отражены полученные денежные	Д 51 "Расчетные счета" К 98

средства свыше номинальной стоимости облигации	"Доходы будущих периодов"
- ежемесячно списание отклонения цены облигации от ее номинала	Д 98 "Доходы будущих периодов" К 91 "Прочие доходы и расходы"
- ежемесячное доначисление до номинальной стоимости облигации при ее размещении по цене ниже номинала	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"
- расходы, связанные с выпуском ценных бумаг	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 51 "Расчетные счета"
- начислены проценты по облигациям, находящимся в обращении	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"
- выплачены начисленные проценты по облигациям, находящимся в обращении	Д 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" К 51 "Расчетные счета"
- отражена цена выкупа облигации	Д 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" К 51 "Расчетные счета"
4. Конвертация выпущенных облигаций в акции организации-эмитента	
- регистрация изменений в учредительных документах, связанных с увеличением уставного капитала	Д 75 "Расчеты с учредителями" К 80 "Уставный капитал"
- погашена стоимость облигаций путем конвертации их в акции в установленный срок	Д 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" К 75 "Расчеты с учредителями"
- отражен эмиссионный доход, т.е. разница между номинальной стоимостью размещенных путем конвертации акций и номинальной	Д 75 "Расчеты с учредителями" К 83 "Добавочный капитал"

стоимостью конвертированных в акции облигаций	
5. Новация долга	Д 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" К 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"

Внешнее управление. Основанием для введения внешнего управления является определение арбитражного суда по итогам процедуры финансового оздоровления, ходатайство собрания кредиторов. При этом установлена реальная возможность восстановления платежеспособности должника. Если процедура финансового оздоровления протекала более 18 месяцев, то внешнее управление вводить нельзя. Совокупный срок финансового оздоровления и внешнего управления может составить не более двух лет.

От даты введения процедуры внешнего управления руководство предприятием принимает на себя внешний управляющий. Полномочия руководителя и органов управления должника ограничены принятием следующих решений: об определении количества, номинальной стоимости объявленных акций; об увеличении уставного капитала АО путем размещения дополнительных обыкновенных акций; об обращении с ходатайством к собранию кредиторов о включении в план внешнего управления возможности дополнительной эмиссии акций; об определении порядка ведения общего собрания акционеров; об обращении с ходатайством о продаже предприятия должника; о замещении активов должника; об избрании представителя учредителей (участников) должника; о заключении соглашения между третьим лицом или третьими лицами и органами управления должника, уполномоченными в соответствии с учредительными документами принимать решение о заключении крупных сделок, об условиях предоставления денежных средств для исполнения обязательств должника. Отменяются ранее принятые меры по удовлетворению требований кредиторов, аресты имущества должника и ограничения по распоряжению им - только в рамках процесса банкротства. Вводится также мораторий на удовлетворение требований кредиторов по денежным обязательствам и обязательным платежам. Внешнее управление вводится на основании определения арбитражного суда на срок не более 18 месяцев, который может быть продлен не более чем на шесть месяцев. С другой стороны, по ходатайству собрания кредиторов или внешнего управляющего установленный срок внешнего управления может быть сокращен.

Внешнее управление является жесткой процедурой в отношении

финансовой самостоятельности предприятия. Внешний управляющий распоряжается имуществом должника, заключает от его имени мировое соглашение, отказывается от исполнения договоров по сделкам, препятствующим восстановлению платежеспособности, он вправе подавать в арбитражный суд от имени должника иски и заявления о признании недействительными сделок и решений.

Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве)" устанавливает ограничения в самостоятельности внешнего управляющего относительно распоряжения имуществом должника. Крупные сделки совершаются с одобрения кредиторов. К крупной сделке, предметом которой является имущество должника, относится та, по которой балансовая стоимость имущества превышает 10% балансовой стоимости активов на момент заключения сделки.

На стадии внешнего управления актуальным вопросом является разработка и реализация плана внешнего управления. Деятельность внешнего управляющего по восстановлению платежеспособности должника должна соответствовать плану внешнего управления, который утверждается собранием кредиторов. Исходя из производственного и финансового положения должника, план внешнего управления также может предусматривать продажу предприятия-должника. Имущество должника может продаваться как единый имущественный комплекс, так и по частям. Суммы, вырученные от продажи, идут на погашение задолженности предприятия.

Продажа предприятия. Продажа предприятия (бизнеса) должника может быть осуществлена во время внешнего управления или конкурсного производства и регулируется положениями Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)".

Как было указано выше, при продаже предприятия отчуждаются все виды имущества, предназначенного для осуществления предпринимательской деятельности должника, за исключением прав и обязанностей, которые не могут быть переданы другим лицам.

Продажа предприятия осуществляется путем проведения открытых торгов в форме аукциона. Если в состав имущества предприятия входит имущество, относящееся к ограниченно оборотоспособному имуществу, то продажа предприятия осуществляется только путем проведения закрытых торгов. Начальная цена имущества, выставляемого на торги, устанавливается решением собрания (комитета) кредиторов на основе отчета независимого оценщика - по рыночной стоимости. Размер задатка для участия в торгах устанавливается внешним управляющим и не должен превышать 20% от начальной цены.

Внешний управляющий может выступать как организатор торгов или привлечь специализированную организацию с оплатой ее услуг за счет имущества должника. Указанная организация не должна являться заинтересованным лицом в отношении должника и внешнего управляющего.

Продажа предприятия оформляется договором продажи предприятия и регулируется [ст. 559 - 566](#) ГК РФ. По договору продажи предприятия продавец обязуется передать в собственность покупателю предприятие в целом как имущественный комплекс, за исключением прав и обязанностей, которые продавец не вправе передавать другим лицам (в нашем случае это денежные обязательства и обязательные платежи должника на дату принятия арбитражным судом заявления о признании должника банкротом). Если покупателю в составе предприятия передаются обязательства продавца (без согласия кредитора), то продавец и покупатель несут перед кредитором солидарную ответственность.

Договор продажи предприятия подлежит государственной регистрации. Только после регистрации договор считается заключенным ([п. 3 ст. 560](#) ГК РФ) и право собственности на предприятие переходит к покупателю.

Обязательными приложениями к договору купли-продажи предприятия, согласно [п. 2 ст. 561](#) ГК РФ, являются следующие документы:

- акт инвентаризации имущества и финансовых обязательств предприятия;
- бухгалтерский баланс предприятия на дату реализации;
- заключение независимого аудитора о составе и стоимости предприятия;
- перечень всех долгов (обязательств), включаемых в состав предприятия, с указанием кредиторов, характера, размера и сроков их требований.

В случае продажи предприятия в ходе процедур банкротства как единого имущественного комплекса целесообразно было бы применять отдельный счет продажи предприятия (бизнеса). Применительно к действующему [плану](#) счетов можно предложить открыть отдельный счет 92 "Продажа предприятия (бизнеса)".

Поступления, связанные с продажей бизнеса, включаются в состав прочих доходов ([п. 7](#) ПБУ "Доходы организации" 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 32н), а затраты, связанные с реализацией предприятия, включаются в состав прочих расходов ([п. 11](#) ПБУ "Расходы организации" 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33н).

Передача компании после заключения договора осуществляется на основании передаточного акта, в котором указываются данные о составе предприятия, сведения об уведомлении кредиторов о ее продаже, а также все выявленные недостатки при передаче предприятия.

Согласно [п. 2 ст. 563](#) ГК РФ со дня подписания передаточного акта обеими сторонами на покупателя переходит риск случайной гибели или случайного повреждения имущества, переданного в составе предприятия. Однако право собственности на предприятие переходит к покупателю с момента государственной регистрации этого права ([ст. 564](#) ГК РФ).

Помимо доходов и расходов, у продавца предприятия возникают налоговые обязательства перед бюджетом в части НДС и налога на прибыль.

Налоговая база по НДС при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса определяется отдельно по каждому из видов активов предприятия. В случае если цена, по которой предприятие продано, ниже балансовой стоимости реализованного имущества, то для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости указанного имущества:

$$\text{Поправочный коэффициент} = \frac{\text{Цена реализации предприятия}}{\text{Балансовая стоимость имущества}} .$$

В случае если цена, по которой предприятие продано, выше балансовой стоимости реализованного имущества, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке), к балансовой стоимости реализованного имущества, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке):

$$\text{Поправочный коэффициент} = \frac{\text{Цена реализации предприятия} - \text{Балансовая стоимость дебиторской задолженности} - \text{Стоимость ценных бумаг}}{\text{Балансовая стоимость имущества} - \text{Балансовая стоимость дебиторской задолженности} - \text{Стоимость ценных бумаг}} .$$

В этом случае поправочный коэффициент к сумме дебиторской задолженности (и стоимости ценных бумаг) не применяется.

Для целей налогообложения цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости и поправочного коэффициента:

$$\text{Цена каждого вида имущества} = \text{Поправочный коэффициент} \times \text{Балансовая стоимость имущества}$$

Продавцом предприятия составляется сводный счет-фактура с указанием в графе "Всего с НДС" цены, по которой предприятие продано. При этом в сводном счете-фактуре выделяются в самостоятельные позиции основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непромышленного назначения, сумма дебиторской задолженности, стоимость ценных бумаг и другие позиции активов баланса. К сводному счету-фактуре прилагается акт инвентаризации.

В сводном счете-фактуре цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости и поправочного коэффициента. По каждому виду имущества, реализация которого облагается налогом, в графах "Ставка НДС" и "Сумма НДС" указываются соответственно расчетная налоговая ставка в размере 15,25% и сумма налога, определенная как соответствующая расчетной налоговой ставке в размере 15,25% процентная доля налоговой базы (п. 4 ст. 158 НК РФ). Источник погашения обязательств перед бюджетом - денежные средства, полученные от продажи предприятия.

Согласно ст. 268.1 НК РФ разница между ценой приобретения предприятия как имущественного комплекса и стоимостью чистых активов предприятия как имущественного комплекса (активы за вычетом обязательств) признается расходом (доходом) налогоплательщика в порядке, установленном ст. 268.1 НК РФ. Величину превышения цены покупки предприятия как имущественного комплекса над стоимостью его чистых активов следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод.

Величина превышения стоимости чистых активов предприятия как имущественного комплекса над ценой его покупки рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю в связи с действием различных факторов.

Сумма уплачиваемой надбавки (получаемой скидки) при приобретении предприятия в качестве имущественного комплекса определяется как разница

между ценой покупки и стоимостью чистых активов предприятия как имущественного комплекса, определяемой по передаточному акту. В порядке приватизации предприятия на аукционе или по конкурсу величина уплачиваемой покупателем надбавки (получаемой скидки) определяется как разница между ценой покупки и оценочной (начальной) стоимостью предприятия как имущественного комплекса.

Сумма уплачиваемой покупателем надбавки (получаемой скидки) учитывается следующим образом:

1) надбавка, уплачиваемая покупателем предприятия как имущественного комплекса, признается расходом, равномерно погашаемым в течение пяти лет, начиная с месяца, следующего за месяцем государственной регистрации права собственности покупателя на предприятие как имущественный комплекс;

2) скидка, получаемая покупателем предприятия как имущественного комплекса, признается доходом в том месяце, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на предприятие как имущественный комплекс.

Расходом, учитываемым в целях налогообложения, признается убыток, полученный продавцом от реализации предприятия как имущественного комплекса. Расходами покупателя на приобретение в составе предприятия как имущественного комплекса активов и имущественных прав признается их стоимость, определяемая по передаточному акту.

Порядок учетных операций в процессе продажи бизнеса показан в табл. 3.3.

Таблица 3.3

Продажа предприятия (бизнеса)

Наименование хозяйственной операции	Бухгалтерская проводка
Получение задатка от покупателя при проведении торгов	Д 51 "Расчетные счета" К 86 "Целевое финансирование"
Списание первоначальной (восстановительной) стоимости по основным средствам	Д 01 "Основные средства"/выб. К 01 "Основные средства"
Списание износа по основным средствам	Д 02 "Амортизация основных средств" К 01 "Основные средства"/выб.

Списание амортизации по нематериальным активам	Д 05 "Амортизация нематериальных активов" К 04 "Нематериальные активы"/выб.
Списание с баланса имущества по балансовой стоимости	Д 92 "Продажа предприятия (бизнеса)" К 01 "Основные средства"/выб., 04 "Нематериальные активы"/выб., 07 "Оборудование к установке", 08 "Вложения во внеоборотные активы", 10 "Материалы", 41 "Товары", 43 "Готовая продукция" и другое имущество
Списание расходов на проведение торгов	Д 92 "Продажа предприятия (бизнеса)" К 44 "Расходы на продажу"
Начисление налогов, относимых на обороты по реализации	Д 92 "Продажа предприятия (бизнеса)" К 68 "Расчеты по налогам и сборам"
Отражение задолженности покупателя предприятия по договору купли-продажи	Д 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" К 92 "Продажа предприятия (бизнеса)"
Поступление денежных средств на счет предприятия-должника	Д 51 "Расчетные счета" К 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"
Отражение зачета задатка, полученного от покупателя во время проведения торгов	Д 86 "Целевое финансирование" К 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"
Определение финансового результата	Д 92 "Продажа предприятия (бизнеса)" К 99 "Прибыли и убытки" (прибыль) Д 99 "Прибыли и убытки" К 92 "Продажа предприятия (бизнеса)" (убыток)

Продажа части имущества. После проведения инвентаризации и оценки имущества должника внешний управляющий вправе приступить к продаже имущества должника на торгах. Продажа имущества должника не должна приводить к невозможности осуществления должником своей хозяйственной деятельности. Имущество должника, относящееся к ограниченно

оборотоспособному имуществу, может быть продано только на закрытых торгах. Порядок учетных операций в процессе продажи имущества предприятия-должника показан в табл. 3.4.

Таблица 3.4

Продажа части имущества предприятия

Наименование хозяйственной операции	Бухгалтерская проводка
Продажа основных средств	
Списана первоначальная (восстановительная) стоимость по основным средствам	Д 01 "Основные средства"/выб. К 01 "Основные средства"
Списан износ по основным средствам	Д 02 "Амортизация основных средств" К 01 "Основные средства"/выб.
Списаны основные средства с баланса по остаточной стоимости	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 01 "Основные средства"/выб.
Отражена выручка от реализации основных средств	Д 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К 91 "Прочие доходы и расходы"
Начислен НДС на реализованные объекты основных средств	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 68 "Расчеты по налогам и сборам"/НДС
Отражены затраты по предпродажной подготовке объектов основных средств	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
Определен финансовый результат	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 99 "Прибыли и убытки" (прибыль) Д 99 "Прибыли и убытки" К 91 "Прочие доходы и расходы" (убыток)
Продажа нематериальных активов	

Списана первоначальная (восстановительная) стоимость по нематериальным активам	Д 04 "Нематериальные активы"/выб. К 04 "Нематериальные активы"
Списан износ по нематериальным активам	Д 05 "Амортизация нематериальных активов" К 04 "Нематериальные активы"/выб.
Списаны нематериальные активы с баланса по остаточной стоимости	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 04 "Нематериальные активы"/выб.
Отражена выручка от реализации нематериальных активов	Д 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К 91 "Прочие доходы и расходы"
Начислен НДС на реализованные нематериальные активы	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 68 "Расчеты по налогам и сборам"/НДС
Определен финансовый результат	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 99 "Прибыли и убытки" (прибыль) Д 99 "Прибыли и убытки" К 91 "Прочие доходы и расходы" (убыток)
Продажа материалов	
Списаны проданные материалы с баланса	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 10 "Материалы"
Отражена выручка от реализации материалов	Д 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К 91 "Прочие доходы и расходы"
Начислен НДС на реализованные материалы	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 68 "Расчеты по налогам и сборам"/НДС
Определен финансовый результат	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 99 "Прибыли и убытки" (прибыль) Д 99 "Прибыли и убытки" К 91 "Прочие доходы и расходы" (убыток)
Продажа готовой продукции, товаров	
Списаны проданные товары и готовая продукция с баланса	Д 90 "Продажи", суб. 2 "Себестоимость продаж" К 41

	"Товары", 43 "Готовая продукция"
Отражена выручка от реализации товаров и готовой продукции	Д 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К 90 "Продажи", суб. 1 "Выручка"
Начислен НДС на реализованные товары и готовую продукцию	Д 90 "Продажи", суб. 3 "НДС" К 68 "Расчеты по налогам и сборам"/НДС
Определен финансовый результат	Д 90 "Продажи", суб. 9 "Прибыль/убыток от продаж" К 99 "Прибыли и убытки" (прибыль) Д 99 "Прибыли и убытки" К 90 "Продажи", суб. 9 "Прибыль/убыток от продаж"

Размещение дополнительных обыкновенных акций должника. Планом внешнего управления может быть предусмотрено увеличение уставного капитала должника - АО путем размещения дополнительных обыкновенных акций. Увеличение уставного капитала путем размещения дополнительных обыкновенных акций может быть включено в план внешнего управления исключительно по ходатайству органа управления должника к собранию кредиторов.

Такое размещение дополнительных обыкновенных акций должника проводится только по закрытой подписке. Акционеры должника имеют преимущественное право на приобретение размещаемых дополнительных обыкновенных акций должника. Проспектом эмиссии дополнительных обыкновенных акций должника должна предусматриваться оплата дополнительных обыкновенных акций только денежными средствами.

Порядок учетных операций при размещении дополнительных обыкновенных акций показан в табл. 3.5.

Таблица 3.5

Размещение дополнительных обыкновенных акций

Наименование хозяйственной операции	Бухгалтерская проводка
Увеличен уставный капитал в результате дополнительной эмиссии акций	Д 75 "Расчеты с учредителями" К 80 "Уставный капитал"

Получены денежные средства от акционеров за дополнительные акции	Д 51 "Расчетные счета" К 75 "Расчеты с учредителями"
Отражен эмиссионный доход, т.е. разница между фактической стоимостью размещения акций над их номинальной величиной	Д 75 "Расчеты с учредителями" К 83 "Добавочный капитал"
Денежные средства направлены на погашение задолженности кредиторам	Д 70, 68, 69, 60, 76 К 51 "Расчетные счета"

Уступка прав требования. Согласно [ст. 112](#) Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" внешний управляющий вправе с согласия собрания кредиторов (комитета кредиторов) приступить к уступке прав требования должника путем их продажи. Условия договора купли-продажи права требования должника должны предусматривать:

- получение денежных средств за проданное право требования не позднее чем через 30 дней с даты заключения договора купли-продажи;

- переход права требования осуществляется только после его полной оплаты.

При внешнем управлении уступка прав требований чаще всего осуществляется для дебиторской задолженности, срок платежа по которой уже наступил. В результате фирма продает право требования с убытком для себя, так как платить больше, чем величина дебиторской задолженности, никто не будет. Согласно [п. 2 ст. 279](#) НК РФ при уступке налогоплательщиком права требования долга третьему лицу после наступления срока платежа отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) признается убытком по сделке уступки права требования на дату уступки права требования.

Уступка права требования отражается в бухгалтерском учете как продажа прочих активов. Поступления от продажи прочих активов признаются прочими доходами организации согласно [п. 7](#) ПБУ "Доходы организации" 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 32н. Они принимаются к учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности покупателя актива ([п. 6, 10.1](#) ПБУ 9/99).

Порядок учетных операций при уступке прав требований показан в табл. 3.6.

Уступка прав требований

Наименование хозяйственной операции	Бухгалтерская проводка
Отражена задолженность дебитора за поставленную готовую продукцию, товары, оказанные услуги	Д 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К 90 "Продажи", суб. 1 "Выручка"
Отражен НДС, предъявленный покупателю за реализованную готовую продукцию, товары, оказанные услуги	Д 90 "Продажи", суб. 3 "НДС" К 68 "Расчеты по налогам и сборам"/НДС
Отражена уступка права требования	Д 76-6 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" К 91 "Прочие доходы и расходы"
Списана дебиторская задолженность покупателя	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"
Поступили денежные средства на расчетный счет за уплату права требования	Д 51 "Расчетные счета" К 76-6 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

Замещение активов должника. Замещение активов должника проводится путем создания на базе имущества должника одного АО или нескольких АО. В случае создания одного открытого АО в его уставный капитал вносится все имущество, в том числе имущественные права, входящие в состав предприятия и предназначенные для осуществления предпринимательской деятельности.

Замещение активов должника путем создания на базе имущества должника одного или нескольких АО может быть включено в план внешнего управления на основании решения органа управления должника, уполномоченного в соответствии с учредительными документами принимать решение о заключении соответствующих сделок должника.

Возможность замещения активов должника может быть включена в план внешнего управления при условии, что за принятие такого решения проголосовали все кредиторы, обязательства которых обеспечены залогом

имущества должника.

Величина уставных капиталов, создаваемых АО, определяется решением собрания кредиторов или комитета кредиторов и устанавливается в размере, равном определенной в отчете об оценке рыночной стоимости имущества, вносимого в оплату уставных капиталов создаваемых АО.

При замещении активов должника все трудовые договоры, действующие на дату принятия решения о замещении активов должника, сохраняют силу, при этом права и обязанности работодателя переходят к вновь создаваемым предприятиям. Акции созданного на базе имущества должника АО могут быть проданы на открытых торгах.

Продажа акций созданного на базе имущества должника АО или АО должна обеспечить накопление денежных средств для погашения требований всех кредиторов.

Порядок учетных операций при замещении активов должника показан в табл. 3.7.

Таблица 3.7

Замещение активов должника

Наименование хозяйственной операции	Бухгалтерская проводка
Отражена стоимость акций вновь созданного открытого АО	Д 58 "Финансовые вложения", суб. 1 "Паи и акции" К 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"
Списана первоначальная (восстановительная) стоимость по передаваемым основным средствам	Д 01 "Основные средства"/выб. К 01 "Основные средства"
Списан износ по передаваемым основным средствам	Д 02 "Амортизация основных средств" К 01 "Основные средства"/выб.
Передача основных средств в счет оплаты акций нового общества	Д 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" К 01 "Основные средства"/выб.
Списан износ по нематериальным активам	Д 05 "Амортизация нематериальных активов" К 04 "Нематериальные"

	активы"/выб.
Списаны нематериальные активы с баланса по остаточной стоимости	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 04 "Нематериальные активы"/выб.
Передача нематериальных активов в счет оплаты акций нового общества	Д 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" К 04 "Нематериальные активы"/выб.
Передача материалов в счет оплаты акций нового общества	Д 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" К 10 "Материалы"
Передача готовой продукции в счет оплаты акций нового общества	Д 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" К 43 "Готовая продукция"
Передача прав требований (дебиторская задолженность) в счет оплаты акций нового общества	Д 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" К 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"
Отражен доход при превышении номинальной стоимости акций над остаточной стоимостью переданных основных средств	Д 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" К 91 "Прочие доходы и расходы", суб. 1 "Прочие доходы"
Отражен постоянный налоговый актив	Д 68 "Расчеты по налогам и сборам" К 99 "Прибыли и убытки"
Определен финансовый результат	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 99 "Прибыли и убытки" (прибыль) Д 99 "Прибыли и убытки" К 91 "Прочие доходы и расходы" (убыток)

Отчетность внешнего управляющего должна содержать: баланс на последнюю отчетную дату, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, сведения о наличии свободных денежных средств, расшифровку оставшейся дебиторской задолженности должника, сведения об удовлетворенных требованиях кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов, сведения о сумме текущих обязательств должника с указанием процедуры, сведения о предпринятых мерах по признанию недействительными сделок должника. К отчету внешнего управляющего должен быть приложен реестр требований кредиторов. Отчет завершается предложением о дальнейшем развитии процесса жизнедеятельности должника. Отчет внешнего управляющего утверждается арбитражным судом

при условии удовлетворения всех требований кредиторов реестра, принятии собранием кредиторов решения о прекращении процедуры в связи с восстановлением платежеспособности должника и переходе к расчетам с кредиторами, или продлении процедуры, или заключении мирового соглашения между кредиторами и должником.

Конкурсное производство. После принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом утверждается процедура конкурсного производства. Эта процедура является завершающей стадией в процессе банкротства, в результате которого прекращается существование юридического лица. Конкурсное производство вводится на срок до шести месяцев. По ходатайству лица, участвующего в деле, этот срок может продлеваться не более чем на шесть месяцев.

Последствия открытия конкурсного производства:

- срок исполнения возникших до открытия процедуры денежных обязательств и уплаты обязательных платежей должника считается наступившим;

- прекращается начисление неустоек (штрафов, пени), процентов и иных финансовых санкций по всем видам задолженности должника;

- все требования кредиторов по денежным обязательствам, об уплате обязательных платежей, иные имущественные требования могут быть предъявлены должнику только в рамках конкурсного производства. Исключения составляют признание прав собственности, взыскание морального вреда, истребование имущества из незаконного владения, ничтожные сделки;

- снимаются ранее наложенные аресты имущества должника и иные ограничения по распоряжению имуществом должника;

- сведения о финансовом состоянии должника теряют конфиденциальность и перестают составлять коммерческую тайну.

Конкурсный управляющий принимает в ведение, инвентаризует и сохраняет имущество должника, выявляет и возвращает его от третьих лиц. Он привлекает независимого оценщика имущества, специалистов по анализу финансового состояния, ведет реестр требований кредиторов, увольняет работников. Все имущество должника составляет конкурсную массу, за исключением выведенного из оборота, лицензионных и иных личностных прав. Имущество, являющееся предметом залога, оценивается и учитывается отдельно. Конкурсное производство прекращает финансово-хозяйственную деятельность предприятия, происходит ликвидация предприятия как юридического лица. На основной счет должника зачисляются денежные

средства, поступающие в ходе конкурсного производства. С этого счета осуществляются выплаты кредиторам.

Арбитражный управляющий производит расчеты с кредиторами согласно реестру требований кредиторов в порядке очередности (ст. 134 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)"). Порядок удовлетворения требований кредиторов представлен на рис. 3.3.



Рис. 3.3

Требования каждой очереди удовлетворяются после полного

удовлетворения требований предыдущей очереди, за исключением "залоговых" кредиторов.

Некоторые операции по удовлетворению требований кредиторов в процессе внешнего управления, финансового оздоровления были рассмотрены ранее. В процессе внешнего или конкурсного управления (если мировое соглашение не было достигнуто) удовлетворение требований кредиторов возможно в случае продажи самого предприятия (бизнеса) или его имущества по частям. Продажа предмета залога осуществляется на открытых торгах. Если средств для удовлетворения этих кредиторов недостаточно, то их требования удовлетворяются в составе требований третьей очереди.

Составление ликвидационного баланса. При вынесении определения арбитражного суда о введении процедуры конкурсного управления деятельность прекращается, имущество распродается, а само предприятие подлежит ликвидации.

Ликвидационный баланс характеризует состояние предприятия на дату ее ликвидации или реорганизации. Он отличается от периодических балансов предприятия тем, что правила оценки статей баланса должны быть немного другими. Оценка статей баланса в большинстве случаев должна проводиться по фактической стоимости объекта. При конкурсном производстве для составления ликвидационного баланса статьи баланса необходимо оценить по рыночной стоимости.

Рассмотрим процесс составления ликвидационного баланса на условном примере. Решение о ликвидации предприятия в связи с признанием его банкротом принято в январе текущего года. По состоянию на 1 января текущего года остатки на счетах учета приведены в [табл. 3.8, 3.9 <3>](#).

<3> Допускается, что за время ликвидации зарплата сотрудникам не начислялась, т.е. задолженность в бюджет по налогу на доходы физических лиц и задолженность по страховым взносам не увеличивалась.

Таблица 3.8

Остатки по активным счетам

Наименование счета	Номер счета	Сумма, руб.
Основные средства	01	138 000
Износ основных средств	02	(56 250)

Сырье и материалы	10	27 500
НДС по приобретенным ценностям	19	12 500
Дебиторская задолженность	62	18 200
Итого		139 950

Таблица 3.9

Остатки по счетам пассива

Наименование счета	Номер счета	Сумма, руб.
Уставный фонд	80	15 000
Убытки отчетного года	99	(69 050)
Краткосрочные кредиты банков <4>	66	50 000
Кредиторская задолженность		
- поставщики и подрядчики	60	75 000
- задолженность по налогам и сборам	68	21 000
- задолженность по страховым взносам	69	14 000
- задолженность перед персоналом организации	70	18 000
- прочие кредиторы	76	16 000
Итого		139 950

<4> Кредит банка обеспечен договором залога имущества.

При проведении инвентаризации выявлены:

- недостача основных средств на сумму 5 000 руб. с амортизацией 4 500 руб., виновники которой не обнаружены;

- излишки материалов на сумму 3 000 руб.;

- недостача новых основных средств на сумму 800 руб., которая была удержана из заработной платы виновных лиц.

Результаты инвентаризации следует отразить в учете проводками в табл. 3.10.

Таблица 3.10

Журнал хозяйственных операций
по отражению результатов инвентаризации

Наименование хозяйственной операции	Проводка	Сумма, руб.
Списана первоначальная стоимость по недостающему основному средству	Д 01/выбытие К 01	5 000
Списана начисленная амортизация по недостающему основному средству	Д 02 К 01/выбытие	4 500
Отражена недостача основного средства по остаточной стоимости	Д 94 К 01/выбытие	500
Отнесены результаты недостачи, виновники которой не установлены, на убытки организации	Д 91 К 94	500
Оприходованы выявленные при инвентаризации излишки	Д 10 К 91	3 000
Списана первоначальная стоимость по недостающему основному средству	Д 01/выбытие К 01	800
Отражена стоимость новых основных средств	Д 94 К 01 / выбытие	800
Погашена недостача за счет виновного лица	Д 73 К 94	800
Удержана из заработной платы виновного лица сумма недостачи	Д 70 К 73	800
Определен финансовый результат от инвентаризации (прибыль)	Д 91 К 99	2 500

После отражения результатов инвентаризации в учете баланс (оборотная ведомость) будет иметь вид, представленный в табл. 3.11.

Таблица 3.11

Баланс предприятия

Наименование счета	Номер счета	Сумма, руб.
Актив		
Основные средства	01	132 200
Износ основных средств	02	(51 750)
Сырье и материалы	10	30 500
НДС по приобретенным ценностям	19	12 500
Дебиторская задолженность	62	18 200
Итого		141 650
Пассив		
Уставный капитал	80	15 000
Убытки отчетного года	99	(66 550)
Краткосрочные кредиты банков	66	50 000
Кредиторская задолженность		
- поставщики и подрядчики	60	75 000
- задолженность по налогам и сборам	68	21 000
- задолженность по страховым взносам	69	14 000
- задолженность перед персоналом организации	70	17 200
- прочие кредиторы	76	16 000
Итого		141 650

При выверке расчетов с дебиторами и кредиторами выявлено, что расхождения в учете с дебиторами и кредиторами не обнаружено. Кроме того, заказчик, имеющий задолженность за выполненные работы в сумме 18 200 руб., является также и кредитором за поставленные материалы на сумму 75 000 руб. В этой ситуации оптимально произвести взаимозачет требований, а не погашать задолженность перечислением денежных средств заказчиком с

последующим удовлетворением его требований как кредитора при ликвидации. Это связано с тем, что удовлетворение требований прочих кредиторов согласно [ст. 64](#) ГК РФ осуществляется в последнюю очередь.

Операция взаимозачета, произведенная на основании обмена письмами между организацией и кредитором, должна быть отражена в учете следующим образом (табл. 3.12).

Таблица 3.12

Отражение в учете операции взаимозачета, произведенной на основе обмена письмами между организацией и кредитором

Наименование хозяйственной операции	Проводка	Сумма, руб.
Проведен взаимозачет требований	Д 60 К 62	18 200
Зачет по НДС	Д 68 (суб. "НДС") К 19	2 776

При выверке расчетов с налоговой инспекцией и внебюджетными фондами после проверки начислено дополнительно 2 500 руб., а также 800 руб. штрафных санкций, в Пенсионный фонд России - 15 001 руб., а также 350 руб. штрафных санкций, что следует отразить следующими проводками [<5>](#). Журнал хозяйственных операций приводится в [табл. 3.13](#).

[<5>](#) Для простоты расчетов предположим, что штрафных санкций и пеней, кроме указанных, у данного предприятия не имеется.

Таблица 3.13

Журнал хозяйственных операций

Наименование хозяйственной операции	Проводка	Сумма, руб.
Доначислены налоги согласно акту проверки	Д 91 К 68	2 500
Начислены штрафные санкции согласно акту проверки	Д 91 К 68	800

Доначислены платежи в Пенсионный фонд России	Д 90 К 69	1 500
Начислены штрафные санкции	Д 91 К 69	350
Закрытие счета 91	Д 99 К 91	5 150

После отражения в учете всех вышеуказанных операций промежуточный баланс будет выглядеть следующим образом (табл. 3.14).

Таблица 3.14

Промежуточный баланс предприятия

Наименование счета	Номер счета	Сумма, руб.
Актив		
Основные средства	01	132 200
Износ основных средств	02	(51 750)
Сырье и материалы	10	30 500
НДС по приобретенным ценностям	19	9 724
Итого		120 674
Пассив		
Уставный капитал	80	15 000
Убытки отчетного года	99	(71 700)
Краткосрочные кредиты банков	66	50 000
Кредиторская задолженность		
- поставщики и подрядчики	60	56 800
- задолженность по налогам и сборам	68	21 524
- задолженность по страховым взносам	69	15 850
- задолженность перед персоналом организации	70	17 200
- прочие кредиторы	76	16 000
Итого		120 674

После утверждения промежуточного ликвидационного баланса необходимо приступить к реализации имущества за неимением денежных средств, что отразим следующими проводками. По договору купли-продажи все основные средства, учитываемые на счетах 01, 08, реализованы за 106 120 руб., в том числе НДС, а материалы - за 29 500, включая НДС.

Журнал хозяйственных операций приводится в табл. 3.15.

Таблица 3.15

Журнал хозяйственных операций

Наименование хозяйственной операции	Проводка	Сумма, руб.
Списана первоначальная стоимость по недостающему основному средству	Д 01/выбытие К 01	132 200
Списана начисленная амортизация по реализуемым основным средствам	Д 02 К 01/выбытие	51 750
Снята с учета остаточная стоимость реализуемых основных средств	Д 91 К 01/выбытие	80 450
Поступила на расчетный счет выручка от реализации основных средств	Д 51 К 91	106 120
Начислен НДС от реализации основных средств	Д 91 К 68	16 200
Снята с учета стоимость реализуемых материалов	Д 91 К 10	30 500
Поступила на расчетный счет выручка от реализации материалов	Д 51 К 91	29 500
Начислен НДС от реализации материалов	Д 91 К 68	4 500
Закрыт счет 19 на счет финансовых результатов	Д 91 К 19	9 724
Определен финансовый результат	Д 91 К 99	5 674

После отражения в учете всех вышеуказанных операций баланс будет иметь вид, представленный в табл. 3.16.

Таблица 3.16

Баланс предприятия

Наименование счета	Номер счета	Сумма, руб.
Актив		
Расчетный счет	51	135 700
Итого		135 700
Пассив		
Уставный капитал	80	15 000
Убытки отчетного года	99	(77 374)
Краткосрочные кредиты банков	66	50 000
Кредиторская задолженность		
- поставщики и подрядчики	60	56 800
- задолженность по налогам и сборам	68	42 224
- задолженность по страховым взносам	69	15 850
- задолженность перед персоналом организации	70	17 200
- прочие кредиторы	76	16 000
Итого		135 700

Составляется реестр требований кредиторов в порядке очередности, предусмотренной [ст. 134](#) Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" (табл. 3.17).

Таблица 3.17

Реестр требований кредиторов

Наименование кредитора	Сумма, руб.
------------------------	-------------

Вне очереди - задолженность по налогам, возникшая в ходе реализации имущества, а также во время конкурсного производства	20 700
Кредиторы первой очереди	-
Кредиторы второй очереди - перед персоналом	17 200
Кредиторы третьей очереди	159 024
Краткосрочные кредиты банков	50 000
Задолженность по налогам и сборам	20 724
Задолженность перед внебюджетными фондами	15 500
Задолженность поставщикам и подрядчикам	56 800
Прочие кредиторы	16 000
Штрафные санкции	1 150
Штрафные санкции по налогам и сборам	800
Штрафные санкции по страховым взносам	350
Итого	198 074

После этого следует приступить к удовлетворению требований кредиторов с отражением в учете проводок, представленных в табл. 3.18.

Таблица 3.18

Журнал хозяйственных операций

Наименование хозяйственной операции	Проводка	Сумма, руб.
Погашена задолженность по налогам (вне очереди)	Д 68 К 51	20 700
Погашена задолженность по заработной плате	Д 70 К 51	17 200
Погашен кредит банку, обеспеченный договором залога имущества	Д 66 К 51	50 000

Если денежных средств на расчетном счете недостаточно для погашения полной задолженности кредиторам третьей очереди, то удовлетворение требований будет происходить пропорционально сумме имеющихся средств.

Пени и штрафы оплачиваются после удовлетворения требований кредиторов третьей очереди. При недостаточности средств эти санкции считаются погашенными.

Сумма штрафов - 1 150 руб., таким образом, величина непогашенных требований кредиторов третьей очереди составляет 109 024 руб. Частичное погашение отражено проводками в табл. 3.19.

Таблица 3.19

Журнал хозяйственных операций

Наименование хозяйственной операции	Проводка	Сумма, руб.
Погашена задолженность перед бюджетом (47 800 / 109 024) x 20 724	Д 68 К 51	9 086
Погашена задолженность перед внебюджетными фондами (47 800 / 109 024) x 15 500	Д 69 К 51	6 796
Погашена задолженность поставщикам (47 800 / 109 024) x 56 800	Д 60 К 51	24 903
Погашена прочая кредиторская задолженность (47 800 / 109 024) x 16 000	Д 76 К 51	7 015

Таким образом, требования будут погашены лишь на 43,84%. После завершения расчетов с кредиторами баланс организации будет иметь вид, представленный в табл. 3.20.

Таблица 3.20

Баланс предприятия

Наименование счета	Номер счета	Сумма, руб.
--------------------	-------------	-------------

Актив		
Итого		0
Пассив		
Уставный капитал	80	15 000
Убытки отчетного года	99	(77 374)
Кредиторская задолженность		
- поставщики и подрядчики	60	31 897
- задолженность по налогам и сборам	68	12 438
- задолженность перед государственными внебюджетными фондами	69	9 054
- прочие кредиторы	76	8 985
Итого		0

Обязательства, не удовлетворенные в связи с недостатком денежных средств, считаются погашенными согласно ГК РФ и Федеральному закону "О несостоятельности (банкротстве)". Отразим основные проводки в табл. 3.21.

Таблица 3.21

Журнал хозяйственных операций

Наименование хозяйственной операции	Проводка	Сумма, руб.
Погашена неуплаченная задолженность поставщику	Д 60 К 91	31 897
Погашена сумма неуплаченных налогов	Д 68 К 91	12 438
Погашена сумма неуплаченной задолженности по страховым взносам	Д 69 К 91	9 054
Погашена сумма неуплаченной прочей кредиторской задолженности	Д 76 К 91	8 985

Закрыт счет 91	Д 91.9 К 99	62 374
Реформация баланса	Д 84 К 99	15 000
Погашены убытки организации за счет уставного капитала	Д 80 К 84	15 000

В табл. 3.22 представлен баланс организации.

Таблица 3.22

Баланс предприятия

Актив			Пассив		
Наименование счета	Номер счета	Сумма, руб.	Наименование счета	Номер счета	Сумма, руб.
Итого		0	Итого		0

На этом составление ликвидационного баланса в случае признания организации банкротом можно считать законченным.

Мировое соглашение. Мировое соглашение при процедуре банкротства - это добровольное соглашение должника с конкурсными кредиторами о прекращении дела о банкротстве на основе взаимных уступок. Оно заключается письменно и должно содержать положение о порядке и сроках исполнения обязательств должника в денежной форме. Взаимная выгода может быть найдена в прекращении обязательств за счет отступного, обмену требований на доли в уставном капитале, акции, облигации и иные ценные бумаги, прощении долга, отсрочке или рассрочке уплаты долгов и ином не нарушающем прав кредиторов реестра. Мировое соглашение может содержать положения об изменении сроков и порядка уплаты обязательных платежей, включенных в реестр требований кредиторов.

Решение о заключении мирового соглашения со стороны конкурсных кредиторов и уполномоченных органов принимается собранием кредиторов большинством голосов от общего числа голосов конкурсных кредиторов и считается принятым при условии, если за него проголосовали все кредиторы по обязательствам, обеспеченным залогом имущества должника.

Мировое соглашение может быть заключено в процессе любой процедуры, утвержденной арбитражным судом. В ходе наблюдения или финансового оздоровления решение о заключении мирового соглашения принимается руководителем должника, внешнего управления - внешним

управляющим и конкурсного производства - конкурсным управляющим с одобрения (решения) органа управления должника. При заключении мирового соглашения с участием третьих лиц в документе содержится информация о сделке, в совершении которой имеется заинтересованность и указывается определенный характер такой заинтересованности. Мировое соглашение в ходе наблюдения, финансового оздоровления, внешнего управления и конкурсного производства распространяется на требования кредиторов (конкурсных кредиторов) и уполномоченных органов, включенных в реестр требований на дату судьбоносного собрания кредиторов. Мировое соглашение может быть утверждено арбитражным судом только после погашения задолженности по требованиям кредиторов первой и второй очереди.

Скидка с долга при заключении мирового соглашения представляет собой своего рода безвозмездное поступление. Поэтому прощенные долги кредиторы должны учитывать по правилам безвозмездного поступления имущества и имущественных прав. Сумма прощенного долга не уменьшает налогооблагаемый доход, поскольку рассматривается как безвозмездная передача. Переуступка права требования рассмотрена в процедуре внешнего управления.

В соответствии с п. 1, 2 ст. 33 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" общество вправе размещать облигации и иные эмиссионные ценные бумаги, предусмотренные правовыми актами Российской Федерации о ценных бумагах. Одним из таких инструментов является выпуск конвертируемых облигаций и обмен требований кредиторов на выпущенные ценные бумаги. Преимущество конвертируемых облигаций перед акциями заключается в возможности инвесторов выбирать наиболее оптимальный вариант вложения средств. Период обращения конвертируемой облигации может составлять несколько лет.

В решении акционеров о размещении путем подписки облигаций АО, конвертируемых в его акции, должны быть также определены количество дополнительных акций каждой категории (типа) в пределах количества объявленных акций этой категории (типа), в которые может быть конвертирована каждая облигация, а также порядок и условия такой конвертации, цена размещения или порядок определения цены размещения облигаций лицам, имеющим преимущественное право их приобретения. Порядок учетных операций при выпуске конвертируемых облигаций указан в табл. 3.23.

Таблица 3.23

Обмен требований на конвертируемые облигации

Наименование хозяйственной операции	Бухгалтерская проводка
Произведен обмен требований кредиторов на конвертируемые облигации	Д 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" К 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"
Отражено ежемесячное начисление процентов по облигациям	Д 91 "Прочие доходы и расходы" К 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"
Произведена выплата процентов по облигациям	Д 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" К 51 "Расчетные счета"
Отражена конвертация облигаций в акции	Д 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" К 75 "Расчеты с учредителями"
Увеличен уставный капитал в результате дополнительной эмиссии акций, полученной путем конвертации облигаций	Д 75 "Расчеты с учредителями" К 80 "Уставный капитал"
Отражен эмиссионный доход, т.е. разница между фактической стоимостью размещения акций и их номинальной величиной	Д 75 "Расчеты с учредителями" К 83 "Добавочный капитал"

Момент перехода права собственности на продукцию, товары определяется условиями договора, заключенного между поставщиком и покупателем. По договорам поставки (ст. 506 - 524 ГК РФ), как правило, переход права собственности происходит в момент отгрузки товаров и передачи товаросопроводительных документов.

Если выручка от продажи отпущенных (отгруженных) готовой продукции и товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то до момента признания выручки эти товары учитываются на счете 45 "Товары отгруженные".

Активный счет 45 "Товары отгруженные" правомерно применять для учета отгруженных товаров (продукции) только в трех случаях:

1) для учета товаров, отгруженных комитентом по договору комиссии или другому посредническому договору. Согласно ст. 996 ГК РФ право собственности переходит к покупателю от комитента согласно сообщению

комиссионера об отгрузке покупателю. До этого момента товары комитента учитываются как собственные на счете 45. Остаток по счету 45 у комитента отражает стоимость переданных комиссионеру, но еще не реализованных товаров, так как товары, переданные на комиссию, остаются в собственности комитента до момента их фактической реализации покупателям;

2) для учета товаров, отгруженных *по договору мены*, до его исполнения, т.е. поступления встречного товара. Согласно [ст. 569](#) ГК РФ договор мены считается исполненным после выполнения обеими сторонами своих обязательств по поставке товара. Следовательно, товар, отгруженный по договору мены, до перехода права собственности учитывается на счете 45;

3) для учета товаров, отгруженных согласно договорам купли-продажи (поставки) с особым порядком перехода права собственности. Согласно [ст. 223](#) ГК РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Следовательно, если договором предусмотрен иной порядок перехода права собственности (например, по факту оплаты товара, а не в момент отгрузки товара), товары отгруженные учитываются на балансе поставщика на счете 45 до момента оплаты.

Учетные операции на счетах бухгалтерского учета по учету реализации продукции, товаров и услуг показаны в табл. 3.24.

Таблица 3.24

Корреспонденция счетов

Операция	Проводка	
	Дебет	Кредит
Договор поставки		
1. Отгрузка продукции покупателю:		
- отражена сумма валовой выручки (включая НДС)	62	90-1
- списана себестоимость реализованной продукции, товаров	90-2	41, 43
- начислен НДС по реализованной продукции, товарам	90-3	68/НДС
2. Получение оплаты	50, 51, 52	62

3. Закрытие 90-го счета в конце месяца:		
- списаны коммерческие расходы	90-2	44
- отражен финансовый результат (прибыль от реализации)	90-9	99
- отражен финансовый результат (убыток от реализации)	99	90-9
Договор оказания услуг, выполнения работ		
1. Оказание заказчику услуг (выполнение работ):		
- отражена валовая выручка, причитающаяся с заказчика	62	90-1
- начислен НДС по оказанным услугам	90-3	68/НДС
2. Получение оплаты	50, 51	62
3. Закрытие 90-го счета в конце месяца:		
- списаны расходы, связанные с оказанием услуг	90-2	20, 26
- отражен финансовый результат (прибыль от реализации)	90-9	99
- отражен финансовый результат (убыток от реализации)	99	90-9
Договор комиссии - учет у комиссионера (участвует в расчетах)		
1. Получение товара от комитента	004	-
2. Отгрузка продукции покупателю:		
- отражена задолженность перед комитентом	62	76/ком
- списан товар с забалансового учета		004
3. Получение оплаты от покупателя:	50, 51, 52	62
4. Начисление комиссионного вознаграждения:		
- начислена общая сумма вознаграждения	76/ком	90-1
- начислен НДС по вознаграждению	90-3	68/НДС

5. Погашение задолженности перед комитентом	76/ком	51
Договор комиссии - учет у комиссионера (не участвует в расчетах)		
1. Получение товара от комитента	004	-
2. Отгрузка продукции покупателю		004
3. Получение комиссионного вознаграждения:		
- начислена общая сумма вознаграждения	62	90-1
- получено вознаграждение	50, 51	62
- начислен НДС по вознаграждению	90-3	68/НДС
Договор комиссии - учет у комитента		
1. Отгрузка продукции комиссионеру	45	41, 43
2. Получение извещения о реализации продукции:		
- отражена задолженность комиссионера (если он участвует в расчетах) или конечного покупателя	62	90-1
- списана себестоимость реализованной продукции, товаров	90-2	45
- начислен НДС по реализованным продукции, товарам	90-3	68/НДС
- начислено вознаграждение комиссионеру	20, 44 и др.	60
- начислен НДС по комиссионному вознаграждению	19/усл	60
3. Получение оплаты:		
- получена оплата от комиссионера (если он участвует в расчетах, за исключением вознаграждения) или конечного покупателя	50, 51	62
- зачет вознаграждения комиссионеру (если он участвует в расчетах)	60	62
- оплата вознаграждения (если комиссионер	60	50, 51

не участвует в расчетах)		
- предъявлен к возмещению из бюджета НДС по вознаграждению	68/НДС	19/усл

Мировое соглашение создает условия для восстановления финансово-хозяйственной деятельности предприятия-должника. При этом составляется план-график погашения долгов, рассматриваются иные варианты реструктуризации долга. Мировое соглашение является перспективной процедурой предотвращения ликвидации предприятия как юридического лица.