

УДК 347.736:338.24

**ВЛИЯНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О БАНКРОТСТВЕ
НА ОРГАНИЗАЦИЮ КОНТРОЛЬНЫХ ПРОЦЕДУР
НА НЕСОСТОЯТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ****Л. С. Сосненко, д.экон.наук, проф. кафедры бухгалтерского учета и финансов**

Челябинская государственная агроинженерная академия, 454080, г. Челябинск, пр. Ленина, 75

Электронный адрес: sosnenkol@mail.ru.**К. Е. Бардин, к.экон.наук, доц. кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита**

Уральский социально-экономический институт, филиал Академии труда и социальных отношений,

454091, г. Челябинск, ул. Свободы, 155/1

Электронный адрес: bardin@bk.ru

В статье исследуются вопросы организации внутреннего контроля на несостоятельных предприятиях. По мнению авторов, современное законодательство о банкротстве оказывает значительное влияние на состав и содержание финансовой информации при применении различных процедур несостоятельности.

Ключевые слова: аудит; банкротство; внутренний контроль; отчетность.

Современный мировой экономический кризис выявил недостатки в нормативно-правовом обеспечении деятельности несостоятельных предприятий не только в России, но и во всем мире. Прогнозируя увеличение количества несостоятельных предприятий и возбуждение в отношении их дел о банкротстве, приняты законодательные меры [3,4] в отношении несостоятельных предприятий и тех экономических субъектов, чье состояние можно охарактеризовать как финансово неустойчивое, неплатежеспособное, но в отношении которых пока не возбуждено производство по делу о банкротстве.

Ни одна компания, тем более несостоятельная, не застрахована от манипулирования финансовой отчетностью, поэтому обеспечение достоверности отчетности экономического субъекта, в отношении которого возбуждено производство по делу о банкротстве – важная самостоятельная задача внутреннего контроля [1].

В сфере управления деятельностью банкротов назрел целый комплекс проблем:

1. Недостаточная обоснованность и низкая эффективность процедур, применяемых арбитражными управляющими в ходе управления несостоятельным предприятием.

2. Диверсификация потенциала арбитражного управляющего.

3. Низкая ответственность руководства несостоятельного предприятия за результаты деятельности и возможные последствия такой деятельности.

4. Низкое качество информации, формируемой в бухгалтерском учете.

5. Влияние третьих лиц на решения, принимаемые несостоятельным субъектом экономики.

6. Совершение должником подозрительных сделок.

В данной ситуации организация контрольных процедур на несостоятельных предприятиях представляется актуальным направлением исследования. Учитывая, что процедуры контроля в большей степени регламентированы законодательными актами и нормативными документами, целью исследования определено выявление контрольных функций действующего законодательства о банкротстве.

Контроль – это широкое понятие. По мнению ученых и специалистов в области учета и аудита, контроль имеет место везде, как, например, воздух, и поэтому его необходимо характеризовать как свойство качественного управления, присущее каждой стадии последнего. И именно последующий контроль представлен такими формами, как ревизия и аудит. Можно привести примеры иных форм контроля: мониторинг, судебно-бухгалтерская экспертиза. К формам контроля относят и учет, подразумевая при этом его контрольную функцию [8]. Данное утверждение приобретает особую актуальность в условиях, когда экономический субъект становится неплатежеспособным и не может обеспечивать должный уровень внутреннего контроля на предприятии.

Развитию системы внутреннего контроля несостоятельного предприятия способствуют изменения, внесенные в действующее законодательство, которые и должны решить вышеобозначенные проблемы.

Установление размера вознаграждения арбитражного управляющего в зависимости от результатов его деятельности напрямую влияет на качество информации, формируемой как в бухгалтерской финансовой отчетности, так и в отчете арбитражного управляющего. В данном контексте арбитражный управляющий напрямую заинтересован не только в скорости формирования отчетности, но и в повышении информативности данных формируемых в учете несостоятельного предприятия.

До внесения изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» № 127-ФЗ вознаграждение арбитражного управляющего не зависело от результатов его работы и определялось количеством времени, отведенным на конкретную процедуру банкротства. Минимальная сумма, которая отчисляется арбитражному управляющему по законодательству при банкротстве, составляет 10 тысяч рублей и обусловлена величиной минимального размера уставного капитала, который можно зарегистрировать в РФ. Таким образом, в большинстве судебных разбирательств о банкротстве до погашения задолженности перед кредиторами дело не доходит, а весь процесс выглядит как содержание арбитражного управляющего и его команды.

Принятие поправок в законодательство о банкротстве призвано решить данную проблему и повысить эффективность работы арбитражного управляющего [3]. Размер вознаграждения в этом случае будет напрямую зависеть от результатов деятельности временного, административного, внешнего или конкурсного управляющего. То есть в зависимости от того, какая ставится цель перед арбитражным управляющим на каждом этапе банкротства, будет зависеть и размер его вознаграждения. Вознаграждение арбитражного управляющего состоит из фиксированной суммы и дополнительного вознаграждения, решение о назначении и выплате которого принимается комитетом кредиторов. При этом размер дополнительного вознаграждения арбитражного управляющего находится в прямой зависимости от результатов его деятельности и привязан к финансовым показателям деятельности несостоятельного предприятия: валюте баланса, величине прироста стоимости чистых активов, процентному соотношению погашенных требований конкурсных кредиторов [7].

В результате повышается эффективность процедур, применяемых арбитражными управляющими в ходе управления несостоятельным предприятием.

Еще одно нововведение было направлено на повышение значимости информации, формируемой в системе бухгалтерского учета несостоятельного предприятия, а также на установление ответственности за качество такой информации.

Пунктом 1 ст.20.3 ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» № 127-ФЗ установлено, что привлечение специалистов в области бухгалтерского учета осуществляется непосредственно арбитражным управляющим. Следовательно, арбитражный управляющий должен выполнять функции внутреннего контроля за состоянием системы бухгалтерского учета несостоятельного предприятия.

Дополнительно в Закон о банкротстве внесены изменения, касающиеся порядка учета расходов на проведение процедур, применяемых в деле о банкротстве. Уточнено, что за счет средств должника в размере фактических затрат производится оплата почтовых расходов, расходов, связанных с государственной регистрацией прав должника на недвижимое имущество и сделок с ним, расходов на оплату услуг оценщика, реестродержателя, аудитора, если эти услуги являются обязательными, расходов на включение сведений в Единый федеральный реестр сведений о банкротстве и опубликование таких сведений, а также оплата судебных расходов, в том числе государственной пошлины.

Кроме того, определен предел затрат на процедуру банкротства в процентах от конкурсной массы, в результате чего у кредиторов появилось больше шансов получить удовлетворение своих требований, а также установлен размер оплаты услуг лиц, привлеченных временным управляющим или административным управляющим для обеспечения своей деятельности, он не превышает 50% оплаты услуг лиц, привлеченных внешним управляющим или конкурсным управляющим.

Для целей исчисления размера вознаграждения арбитражного управляющего и величины расходов, связанных с обеспечением его профессиональной деятельности, в Законе указано, что балансовая стоимость активов должника определяется на основании данных финансовой (бухгалтерской) отчетности по состоянию на последнюю отчетную дату, соответствующую дате введения соответствующей процедуры, применяемой в деле о банкротстве.

Привлечение квалифицированных специалистов в области учета, контроля и

аудита для проведения процедур банкротства необходимо в области антикризисного управления, поскольку низкое качество учетной информации, формируемой на несостоятельных предприятиях, обусловлено как неудовлетворительным финансовым состоянием, так и отсутствием нормативно-правовой базы, регламентирующей ведение учета с учетом специфики функционирования данной категории экономических субъектов [1].

Так, изменениями в Законе о несостоятельности (банкротстве) установлено, что при отсутствии документов бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности должника, достоверность которых подтверждена аудитором, в том числе в связи с неисполнением должником обязанности по проведению обязательного аудита, временный управляющий для проведения анализа финансового состояния должника привлекает аудитора, услуги которого оплачиваются за счет средств должника.

Привлечение главных бухгалтеров и руководителей предприятий-должников к субсидиарной ответственности по долгам предприятия за формирование недостоверной информации или пропуск информации в учете должно качественно повлиять на данный процесс. В целях правильного ведения учета имущества должника, которое составляет конкурсную массу, конкурсный управляющий в этом случае вправе привлекать бухгалтеров, аудиторов и иных специалистов.

Таким образом, законодатель, определив субсидиарную ответственность и конкретизировав направления расходов, подчеркивает важность информации, формируемой в системе учета, и обязывает руководство несостоятельного предприятия принимать меры по организации контрольных процедур.

Еще одним изменением в действующее законодательство о банкротстве является установление ответственности руководителей несостоятельных предприятий:

- за нарушение сроков подачи заявления должника или его непредоставление;
- за качество информации, формируемой в бухгалтерском учете несостоятельного предприятия (ст. 9, 10 ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» № 127-ФЗ).

Данные факты обуславливают, как минимум, такие формы внутреннего контроля, как регулярная оценка признака недостаточности имущества и оценка признака неплатежеспособности.

Нововведения также должны повысить и ответственность руководителей несостоятельных предприятий за результаты деятельности, и возможные отрицательные

последствия такой деятельности. Принятые изменения в законодательстве о банкротстве обязывают руководителя должника самостоятельно подавать в арбитражный суд заявление должника в следующих случаях:

- удовлетворение требований одного кредитора или нескольких кредиторов приводит к невозможности исполнения должником денежных обязательств или обязанностей по уплате обязательных платежей и (или) иных платежей в полном объеме перед другими кредиторами;

- обращение взыскания на имущество должника существенно осложнит или сделает невозможной хозяйственную деятельность должника;

- должник отвечает признакам неплатежеспособности и (или) признакам недостаточности имущества.

Заявление должника должно быть направлено в арбитражный суд в кратчайший срок, но не позднее чем через месяц с даты возникновения соответствующих обстоятельств. Нарушение обязанности по подаче заявления должника в арбитражный суд в срок влечет за собой субсидиарную ответственность лиц, на которых возложена обязанность по принятию решения о подаче заявления должника в арбитражный суд и подаче такого заявления, по обязательствам должника, возникшим после истечения срока.

Учитывая последние изменения, внесенные в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» № 127-ФЗ, следует предусмотреть в учетной политике несостоятельного предприятия и должностной инструкции главного бухгалтера все моменты, которые повлекут за собой финансовую ответственность и штрафные санкции в отношении руководства предприятия и должностных лиц, дабы избежать их.

Контролирующие должника лица солидарно несут субсидиарную ответственность по денежным обязательствам должника и (или) обязанностям по уплате обязательных платежей с момента приостановления расчетов с кредиторами по требованиям о возмещении вреда, причиненного имущественным правам кредиторов в результате исполнения указаний контролирующего должника лиц, или исполнения текущих обязательств при недостаточности его имущества, составляющего конкурсную массу. Арбитражный суд вправе уменьшить размер ответственности контролирующего должника лица, если будет установлено, что размер вреда, причиненного имущественным правам кредиторов по вине контролирующего должника лица, существенно меньше размера требований, подлежащих удовлетворению за счет контролирующего

должника лица, привлеченного к субсидиарной ответственности по обязательствам должника. Руководитель должника несет субсидиарную ответственность по обязательствам должника, если документы бухгалтерского учета и (или) отчетности, обязанность по сбору, составлению, ведению и хранению которых установлена законодательством Российской Федерации, к моменту вынесения определения о введении наблюдения или принятия решения о признании должника банкротом отсутствуют или не содержат информацию об имуществе и обязательствах должника и их движении, сбор, регистрация и обобщение которой являются обязательными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо если указанная информация искажена.

Руководству несостоятельных предприятий следует с особым вниманием отнестись к данному нормативному акту, так как за нарушение установленных им требований к ответственности могут быть привлечены сами руководители. Особенно следует обратить внимание на пункты, которые предусматривают ответственность руководства за искажение или пропуск информации в бухгалтерском учете или отчетности несостоятельного предприятия и несвоевременную подачу заявления должника в арбитражный суд. Особую значимость данный документ приобретает для организаций, которые

постоянно находятся в состоянии «выживания» и в отношении которых в любой момент может быть возбуждено производство по делу о банкротстве.

Для того чтобы соответствовать современным требованиям законодательства о банкротстве и снизить риск возникновения административной ответственности, необходимо разработать внутреннюю инструкцию, основанную на требованиях Федерального закона № 73-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 28.04.2009. Основные моменты, которые должны быть отражены в данной инструкции, следующие:

1. Проводить проверку имущественного положения организации с целью прогнозирования на соответствие признакам неплатежеспособности и (или) признакам недостаточности имущества 2 (два) раза в месяц:

- до 5-го числа каждого месяца;
- до 20-го числа каждого месяца.

Проверку имущественного положения организации на соответствие признакам неплатежеспособности и (или) признакам недостаточности имущества проводить с использованием следующего регистра (см. табл. 1).

Таблица 1

Оценка имущественного положения предприятия на соответствие признакам неплатежеспособности и (или) признакам недостаточности имущества

Дата: « ___ » _____ 20__ г.	
Показатель	Значение, руб.
1. Текущие денежные обязательства	1 817 509,00
2. Текущая обязанность по уплате обязательных платежей	421 720,00
3. Итого текущие обязательства (п.1 + п.2)	2 239 229,00
4. Стоимость имущества (на дату оценки текущих обязательств)	1 984 500,00
5. Оценка признака недостаточности имущества (п.4. – п.3)	-254 729,00
6. Денежные средства в кассе (в прогнозной оценке на дату погашения текущих обязательств)	10 450,00
7. Денежные средства на расчетном счете (в прогнозной оценке на дату погашения текущих обязательств)	145 700,00
8. Итого денежных средств (п.6 + п.7) (в прогнозной оценке на дату погашения текущих обязательств)	156 150,00
9. Оценка признака неплатежеспособности (п.8 – п.3)	-2 083 079,00

В случае обнаружения признаков неплатежеспособности (отрицательное значение в п. 9 табл. 1) и (или) недостаточности имущества (отрицательное значение в п. 5 табл. 1) следует известить в письменной форме руководителя организации и подготовить заявление должника в арбитражный суд. Ответственность за исполнение данной инструкции следует возложить на главного бухгалтера.

Таким образом, на уровне законодательства установлена одна из форм

организации внутреннего контроля на несостоятельных предприятиях.

С одной стороны, данная мера позволяет акцентировать внимание руководителя на обязательствах организации, с другой – позволяет государству осуществлять контроль за экономическими субъектами, в отношении которых наиболее высок риск возбуждения дел о банкротстве.

Арбитражная практика показывает, что из ста несостоятельных предприятий, только десять прибегают к процедурам, предусматривающим восстановление платежеспособности. При ликвидации несостоятельных предприятий собственники не уделяют должного внимания качеству формируемой финансовой информации и должному уровню контроля за данным учетным процессом. Данная ситуация спровоцирована действующим законодательством о банкротстве, так как одна из норм гласит, что при недостаточности денежных средств на погашение требований конкурсных кредиторов штрафы и пени считаются погашенными. Обратная ситуация возникает при попытке вывести банкрота из кризиса. Для этого необходимо не только организовать эффективную систему формирования бухгалтерской финансовой отчетности, но и разработать систему контроля за формированием отчетности арбитражного управляющего [2].

Большинство нарушений при этом возникает при несоблюдении сроков предоставления арбитражной отчетности ее пользователям: арбитражному суду, комитету кредиторов, налоговым органам [10].

Одним из направлений контроля в отношении несостоятельных предприятий

является судебно-бухгалтерская экспертиза. Данная процедура довольно часто применяется в отношении предприятий-должников, особенно в тех случаях, когда выявляются факты неправомерных действий при банкротстве.

Основным источником получения доказательств в уголовном процессе является привлечение специалистов и экспертов в качестве участников процесса. Первые разъясняют и оценивают отдельные элементы уже имеющихся доказательств, другие предоставляют экспертные заключения как особого рода самостоятельные доказательства. В этих условиях большинство методик и подходов к проведению бухгалтерской экспертизы становятся неэффективными [9].

В табл. 2 представлены процедуры внутреннего контроля за соблюдением сроков предоставления арбитражной отчетности при проведении процедуры внешнего управления. Данная процедура банкротства является наиболее проблемной с точки зрения ведения бухгалтерского учета при восстановлении платежеспособности несостоятельного предприятия, так как к обычным учетным функциям добавляются еще и функции по организации расчетов в рамках определенных арбитражным судом, а так же формирование арбитражной отчетности.

Таблица 2

Состав и сроки формирования и представления внутренней отчетности при применении процедуры внешнего управления [см.: 5]

№ п/п	Характер и содержание арбитражной отчетности	Пользователи информации	Сроки	Основание*
1	Отчет внешнего управляющего: - баланс должника на последнюю отчетную дату; - отчет о движении денежных средств; - отчет о прибылях и убытках; - сведения о наличии свободных денежных средств и иных средств должника, которые могут быть направлены на удовлетворение требований кредиторов по денежным обязательствам и об уплате обязательных платежей должника; - расшифровка оставшейся дебиторской задолженности должника и сведения об оставшихся нереализованными правах требования должника; - сведения об удовлетворенных требованиях кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов; - иные сведения о возможности погашения кредиторской задолженности должника. Реестр требований кредиторов	Собрание кредиторов Арбитражный суд	Для предварительного ознакомления: - не менее чем за сорок пять дней до истечения установленного срока внешнего управления; - не менее чем за десять дней до установленной даты созыва собрания кредиторов В случае если в ходе внешнего управления удовлетворены все требования кредиторов, включенные в реестр требований кредиторов: - не позднее чем через месяц с даты удовлетворения всех требований кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов	Ст. 117

№ п/п	Характер и содержание арбитражной отчетности	Пользователи информации	Сроки	Основание*
2	Уведомление представителя учредителей (участников) должника или представителя собственника имущества должника - унитарного предприятия о получении требований кредитора	Представитель должника	В течение пяти дней с даты получения требований кредитора	Ст.100 п.2
3	Уведомление кредиторов, требования которых включены в реестр требований кредиторов, о получении требований кредитора	Кредиторы	В течение пяти дней с даты получения требований кредитора и возмещения расходов на уведомление кредиторов о предъявлении таких требований	Ст.100 п.2.1
4	Доказательства уведомления кредиторов о получении требований	Арбитражный суд	В течение пяти дней с даты направления уведомлений	Ст.100 п.2.1
5	Возражения относительно требований кредиторов	Арбитражный суд	В течение тридцати дней с даты направления внешним управляющим кредиторам уведомлений о получении требований кредитора.	Ст.100 п.3
6	Письменный отказ внешнего управляющего от исполнения договоров и иных сделок должника	Кредиторы, Арбитражный суд	В течение трех месяцев с даты введения внешнего управления	Ст.102 п.1
7	Плана внешнего управления	Собрание кредиторов, Арбитражный суд	Не позднее чем через месяц с даты утверждения кандидатуры внешнего управляющего	Ст.106 п.1
8	Передача дела конкурсному управляющему	Конкурсный управляющий	Не позднее чем через три рабочих дня с даты утверждения конкурсного управляющего	Ст.123 п.3
9	Передача бухгалтерской и иной документации должника, печатей, штампов, материальных и иных ценностей конкурсному управляющему	Конкурсный управляющий	В течение трех дней с даты утверждения конкурсного управляющего	Ст.126 п.2
10	Заявление об утверждении мирового соглашения	Арбитражный суд	Не ранее чем через пять дней и не позднее чем через десять дней с даты заключения мирового соглашения	Ст.158 п.2
11	План внешнего управления, в соответствии с которым должны осуществлять свою деятельность стратегические предприятия или организации	Собрание кредиторов, Федеральный орган исполнительной власти, обеспечивающий реализацию единой государственной политики в отрасли экономики	Не менее чем за пятнадцать дней до даты его рассмотрения собранием кредиторов	Ст.195 п.1

* графа 5 таблицы составлена на основании требований Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» № 127-ФЗ от 26.10.2002 г.

Все предлагаемые рекомендации основаны на требованиях современного законодательства, регламентирующего деятельность несостоятельных предприятий в Российской Федерации [6]. Выполнение данных рекомендаций позволит привести учетно-контрольную работу несостоятельного предприятия в соответствие с действующим законодательством, избежать санкций со стороны налоговых органов.

Подводя итоги, следует заметить, что развитие института банкротства в РФ получило новый вектор развития – действующее законодательство стало определять формы организации внутреннего контроля на предприятиях, в отношении которых применяются процедуры банкротства. Организация внутреннего контроля на несостоятельных предприятиях в соответствии с требованиями действующего законодательства позволит повысить эффективность проведения процедур банкротства, усилить внешний контроль со стороны государства за деятельностью организаций-должников и повысить ответственность руководителей данной категории экономических субъектов.

Список литературы

1. Бардин К. Е. Организация аудита при применении различных процедур банкротства. Челябинск, 2006. 118 с.
2. Бардин К. Е. Организация внутреннего контроля на несостоятельных предприятиях в условиях преодоления последствий

экономического кризиса // Бухгалтер и закон. 2010. № 7. С. 14 – 18.

3. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации): Федер. закон, 28 апр. 2009 г. № 73-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации): Федер. закон, 03 дек. 2011 г. № 383-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. О несостоятельности (банкротстве): Федер. закон, 26 окт. 2002 г. № 127-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Учет и анализ банкротств: учеб. пособие / кол. авторов. М.: КНОРУС, 2009. 224 с.

7. Чиркова М. Б., Малицкая В.Б., Коновалова Е.М. Учет и анализ банкротств: учеб. пособие. М.: Эксмо, 2008. 240 с.

8. Шешукова Т. Г., Городилов М. А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: учеб. пособие. 2-е изд., доп. М: Финансы и статистика, 2005. 184 с.

9. Шешукова Т. Г., Пашенко Т. В. Об основах формирования методики судебно-бухгалтерской экспертизы // Вестник Пермского университета. 2009. Вып. 4 (30). С. 22-33.

10. Шешукова Т.Г., Орлов Д.В. Налоговый аудит как самостоятельное направление аудиторской деятельности // Вестник Пермского университета. Сер. Экономика. 2011. Вып. 1(8). С. 62-70.