

*Сабырова Г.Ж.*

## О МЕТОДИКЕ СОСТАВЛЕНИЯ ЛИКВИДАЦИОННОГО ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

*G.Zh. Sabyrova*

### ON METHODS OF PREPARATION OF THE LIQUIDATION REPORT FOR PROFITS AND LOSSES

*Рассматривается один из учетно-аналитических вопросов процедуры банкротства предприятий, по которым отсутствует нормативная база, - методика составления ликвидационного отчета о прибылях и убытках.*

*A method of preparation of the liquidation report for profits and losses as one of analytical issues of an enterprise's bankruptcy is considered.*

Развитие рыночной экономики повлекли за собой создание различных финансовых институтов, и в частности института антикризисного управления, занимающегося проблемами анализа и оценки предприятий, находящихся в сложных экономических условиях, в условиях неплатежеспособности. Экономическая ситуация в республике на сегодняшний день складывается таким образом, что все большее число хозяйствующих субъектов имеют признаки банкротства. По состоянию на 1 января 2009 года проводится мониторинг 359 хозяйствующих субъектов, находящихся в процессе банкротства. За 2008 год завершен процесс банкротства в отношении 53 предприятий. Наибольшее распространение получила такая процедура антикризисного управления, как ликвидация предприятия-банкрота. При ликвидации предприятия-банкрота назначается специальный администратор, основной целью которого является обеспечение имущественных интересов кредиторов должника путем определения активов и последующего их распределения между кредиторами в соответствии с положениями закона.

При банкротстве предприятия всегда возникает ряд вопросов, связанных с этим процессом, – юридических, экономических, бухгалтерских. Все они взаимосвязаны, но правовое обеспечение банкротства постоянно совершенствуется, набирая обороты, то организации бухгалтерского учета и формированию отчетности до настоящего времени еще не уделялось должного внимания. Поэтому в рамках данной статьи остановимся на некоторых проблемах учета и формирования финансовой отчетности ликвидируемого предприятия, по которым отсутствует нормативная база.

В настоящее время предприятия Кыргызской Республики испытывают серьезный дефицит в финансовых ресурсах. При этом прибыль, как основной источник пополнения финансовых ресурсов - практически не работает. Так, по данным Национального статистического комитета Кыргызской Республики, в 2008 году число убыточных предприятий составило 4643 предприятия, по сравнению с прошлым годом прирост составил 18,4 %. Сумма убытка, полученного предприятиями Кыргызской Республики в 2008 году составила 8839,3 млн. сомов,

по сравнению с прошлым годом прирост составил 37,7 %. Удельный вес убыточных предприятий в общей численности предприятий и организаций составил 37,4 %, по сравнению с прошлым годом прирост составил 16,5%.

Во всем деловом мире сведения о формировании и использовании прибыли рассматриваются как наиболее значимая часть финансовой отчетности предприятия, дополняющая и развивающая информацию, представленную в балансе.

Многолетний практический отечественный и зарубежный опыт показывает, что отчеты о прибылях и убытках могут быть достаточно разнообразными по форме и содержанию. По мнению профессора Я.В. Соколова, структура отчета о прибылях и убытках должна носить балансовый характер и должна быть построена тремя способами: параллельно, последовательно или в матричной (шахматной) форме. При параллельном построении - слева расходы, справа доходы (или, наоборот, слева доходы, справа расходы), а финансовый результат записывается (прибыль или убыток) на сильную или слабую сторону. При последовательной форме - сверху доходы, ниже расходы (или, наоборот), разность, как правило, всегда внизу. В матричной (шахматной) форме строки отражают расходы, столбцы - доходы (или наоборот). Первые две формы достаточно традиционны, а заполнение третьей представляется достаточно сложной, так как необходимо каждый вид расходов скоординировать с соответствующим видом дохода и наоборот.

Если отчет о прибылях и убытках составляется в форме бухгалтерского баланса (два разреза: актив - пассив, расходы - доходы), по содержанию он будет совершенно другим. Бухгалтерский баланс составляется на определенный момент времени, а отчет о прибылях и убытках - за определенный период времени; в балансе важны остатки, в отчете - потоки; баланс - это сальдо всех счетов, отчет - это обороты всех результатных счетов; баланс отражает ресурсы предприятия, отчет - то, как эти ресурсы используются. Бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках должны быть получены параллельно и независимо друг от друга: баланс - из инвентаря, отчет - из учетных записей. Вместе с тем необходимо помнить, что отчет отражает прирост финансового результата независимо от прироста инвентаря. Но сам факт того, что баланс может рассматриваться и рассматривается как обобщение инвентаря, поскольку прибыль - это прирост актива, делает баланс самостоятельным и независимым от отчета. При этом и у балансового отчета, и у отчета о прибылях и убытках одна задача - определить экономическую эффективность деятельности организации.

Доходы представляют собой стоимость увеличения активов либо уменьшения обязательств, приводящих к увеличению собственного капитала компании независимо и сверх вкладов собственников. Доходы подразделяются на доходы от основной деятельности и прочие случайные доходы.

Расходы как элемент финансовой отчетности являются выраженной в денежном выражении стоимостью затрат на текущую хозяйственную деятельность и безвозвратные потери экономической выгоды (убытки). Расходы текущей хозяйственной деятельности составляют себестоимость проданных товаров и услуг и сопоставляются в финансовой отчетности с доходами от продаж. Убытки состоят из затрат, которые не создают каких-либо экономических выгод в будущем.

В ситуации банкротства задача отчета о прибылях и убытках - определить финансовый результат от проведения процедур специального администрирования. При этом должны соблюдаться общие требования к бухгалтерской отчетности: полнота, существенность, нейтральность и пр. Отчет о прибылях и убытках при банкротстве должен включать показатели, необходимые для формирования достоверного и полного представления информации о финансовых результатах процедур специального администрирования. Показатель считается существенным, если его пропуск (не раскрытие) или неправильная оценка может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации.

Отчет о прибылях и убытках в условиях банкротства должен предоставлять достоверную и объективную информацию о доходах и расходах и финансовых результатах для удовлетворения информационных потребностей, в первую очередь, кредиторов. Потребности иных пользователей нужно считать второстепенными. Индивидуальная финансовая отчетность должна составляться в соответствии с требованиями действующих стандартов. Поэтому, ликвидационный отчет о прибылях и убытках также должен состоять из доходов и расходов от операционной и неоперационной деятельности. Операционная деятельность при проведении процедур специального администрирования, как правило, не ведется. Поэтому особое внимание должно быть уделено неоперационным доходам и расходам.

*Таблица 1*

**Отчет о прибылях и убытках за ликвидационный период, сом.**

Показатель	Ликвидационный период
Доходы и расходы по обычным видам деятельности	(33 223)
Управленческие расходы	(33 223)
Неоперационные доходы и расходы	
Неоперационные доходы, в том числе:	2 884 744
доходы от участия в других организациях	

проценты к получению	
поступления от продажи основных средств и иных активов	175 468
от прочего выбытия основных средств и иных активов	904 465
суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности	
суммы дооценки активов	1 427 889
прочие неоперационные доходы	376 922
прочие операционные доходы	376 922
Неоперационные расходы, в том числе:	(7 140 953)
проценты к уплате	
расходы, связанные с проведением процедур банкротства	(416 466)
суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок, исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания	(475 519)
суммы уценки активов	(1 145 853)
прочие неоперационные расходы	(5 103 115)
Прибыль (убыток) до налогообложения	(4 289 432)
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	(4 289 432)

В ходе процедуры специального администрирования по отчету о прибылях и убытках наиболее подробной расшифровки требуют как операционные, так и неоперационные доходы и расходы. В соответствии с данным утверждением необходимо включение в ликвидационный отчет о прибылях и убытках дополнительных статей или дополнительной формы.

По нашему мнению, в ликвидационный отчет о прибылях и убытках целесообразно включение следующих дополнительных статей: «Расходы, связанные с проведением процедур банкротства», «Доходы (расходы) от дооценки (уценки) активов», «Доходы (расходы) от выбытия основных средств и иных активов», «Суммы кредиторской (дебиторской) задолженности, по которым истек срок исковой давности».

В табл. 1 представлена форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках», которая построена последовательно (сначала доходы, затем расходы). Эта форма традиционна для современного отчета о прибылях и убытках. Для сопоставления расходов и доходов за период ликвидации более рационально, по нашему мнению, применять параллельную форму. Параллельная форма по своей структуре напоминает бухгалтерский временный счет 5999 «Свод доходов и расходов» и основана на балансовой форме, при которой финансовый результат записывается либо на сторону доходов (если получена прибыль), либо на сторону расходов (если получен убыток).

Как видно из приведенной в табл. 2 дополнительной формы, каждый вид расходов скоординирован с соответствующим видом дохода.

В строке 1 отражены управленческие расходы, которые включают расходы на жизнеобеспечение предприятия-банкрота: расходы по содержанию основных средств и иных активов, поддержанию, их в исправном состоянии и другие расходы.

**Отчет о прибылях и убытках за ликвидационный период, сом. (дополнительная форма)**

№	РАСХОДЫ		ДОХОДЫ	
1	Управленческие расходы	33 223		
Неоперационные				
2	проценты к уплате		проценты к получению	
3	связанные с участием в других организациях		от участия в других организациях	
4	от продажи, выбытия и прочего списания основных средств и иных активов		от продажи основных средств и иных активов	175 468
5			от прочего выбытия основных средств и иных активов	904 465
6	связанные с проведением процедур банкротства	416 466	прочие операционные доходы	376 922
7	суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности	475 519	суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности	
8	суммы уценки активов	1145 853	суммы дооценки активов	1 427 889
9	Прочие неоперационные расходы	5 103 115	Прочие неоперационные доходы	
10	Итого расходы	7 174 176	<b>Итого доходы</b>	<b>2 884 744</b>
<b>Финансовый результат</b>				
<b>4 289 432</b>				

Основных средств и иных активов происходит в большем объеме, чем у предприятия, работающего в обычном режиме. Результат от проведения данных операций должен найти отражение в отчете о прибылях и убытках.

Отдельной строкой должны быть выделены расходы, связанные с проведением процедур банкротства. Суммы кредиторской и дебиторской задолженностей, по которым истек срок исковой давности, а также суммы по дооценке и уценке активов входят в состав доходов и расходов от неоперационной деятельности.

При составлении ликвидационной отчетности необходимо учитывать, что финансовой отчетности присущи определенные парадоксы, которые были определены профессором Я.В. Соколовым<sup>3</sup>. Они объективны, и их надо знать, понимать и уметь принимать во внимание. Одним из них является то, что при большой прибыли оказывается нечем оплатить заработную плату, задолженность поставщикам, банкам и прочим кредиторам. К этому привело то обстоятельство, что отчет о прибылях и убытках отражает доходы и расходы независимо от оплаты по методу начисления. Во избежание данного парадокса бухгалтеры стали составлять отчет о движении денежных средств, который необходим всем пользователям, которые ждут своих денег: акционерам, кредиторам и даже налоговикам. Суть отчета в том, что в нем отражаются денежные потоки предприятия и, соответственно, становится возможным не только систематическое выявление условий погашения кредиторской задолженности, но, что особенно важно, минимизация денежной наличности организации и исчисление показателя качества

прибыли, коэффициента монетарности, отношение разности между поступлением и оттоком денежных средств к сальдо счета «Нераспределенной прибыли». В результате получается следующее: современный бухгалтерский учет представлен двумя важными отчетными формами, отражающими один и тот же поток, но с различных точек зрения: 1) отчета о прибылях и убытках (с точки зрения права); 2) отчета о движении денежных средств (с экономической точки зрения).

В заключении статьи, подведем краткую черту под результатами исследования формы № 2 - отчета о прибылях и убытках. В ситуации банкротства предприятия задача отчета о прибылях и убытках - определить финансовый результат на период ликвидации. В соответствии с требованиями полноты наиболее полной расшифровки требуют операционные, а также неоперационные доходы и расходы. В соответствии с данным утверждением необходимо включение в ликвидационный отчет дополнительных статей. Для сопоставления доходов и расходов ликвидации применение дополнительной формы отчета о прибылях и убытках позволит соизмерить полученные результаты процедур специального администрирования.

**Литература**

1. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы - М.: Бухгалтерский учет, 2007. С 74.
2. Официальный сайт Национального статистического комитета Кыргызской Республики: <http://www.stat.kg>
3. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. - М: Финансы и статистика, 2003. - С. 286.

**Рецензент: д.э.н., профессор Дюсенбаев К.Ш.**