УДК 311.216

Залузькая И.В.
Научный руководитель: ст. преподаватель Сенокосова О.В.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА ОПЕРАЦИЙ ПО ПРОДАЖЕ ПРЕДПРИЯТИЯ У ПРОДАВЦА

Рыночные преобразования, глобализация мировой экономики обусловили существенное ускорение процессов трансформации отношений собственности в РБ. В практике все большее распространение получают операции реорганизации организаций, купли-продажи акций (долей в уставном фонде) юридических лиц, купли-продажи предприятий и их обособленных частей. В СМИ часто встречаются объявления по продаже бизнеса. Вместе с тем многие из названных операций, в частности порядок их учета, а в ряде случаев и налогообложения, действующим законодательством не регламентируются, а если и регламентируются, то нередко неоднозначно.

Нормы действующего гражданского законодательства РБ предусматривают два возможных варианта участия предприятия в хозяйственном обороте:

1. Предприятие как юридическое лицо (организация), в соответствии с ГК РБ наделенное имущественной обособленностью и правоспособностью участника хозяйственных сделок, выступает субъектом гражданско-правовых отношений.

В этом случае предприятие имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные права, нести обязательства, быть истцом и ответчиком в суде.

2. Предприятие как имущественный комплекс.

В состав предприятия как имущественного комплекса входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, включая земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, права требования, долги, а также права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания), и другие исключительные права (п. 1 ст. 132 Гражданского кодекса (далее ГК)) [1].

Предприятие в целом или его часть могут быть объектом купли-продажи, залога, аренды.

В соответствии с нормативными актами Республики Беларусь купля-продажа предприятий возможна исключительно в отношении предприятий как имущественных комплексов. Операции купли-продажи предприятий как юридических лиц законодательством не предусмотрены. При этом оценка предприятия производится в соответствии с Инструкцией по оценке предприятий как имущественных комплексов (бизнеса), утверждённой Постановлением Государственного комитета по имуществу Республики Беларусь от 9 сентября 2008 г. № 70 [2].

В процедуре заключения договора купли-продажи предприятия можно выделить несколько этапов [3].

Этап 1. Принятие решения о купле-продаже уполномоченным органом юридического лица. Практически во всех случаях данный договор является для продавца и покупателя крупной сделкой. Крупную сделку должно одобрить Общее собрание акционеров (участников), что подтверждается соответствующим протоколом (решением).

В случае невыполнения данного требования договор купли–продажи предприятия может быть признан недействительным.

Этап 2. Подготовка документов, которые являются неотъемлемой частью договора купли-продажи предприятия. Такими документами являются:

- Экспертные заключения о стоимости имущества.

- Акт инвентаризации. Он должен быть составлен на основании инвентаризации, которая проводится до продажи предприятия.

- Реестр всех обязательств, включаемых в состав предприятия. В нем указываются все кредиторы, характер, размер и сроки исполнения их требований.

- Бухгалтерский баланс.

Этап 3. Уведомление кредиторов. Стороны обязаны оповестить кредиторов о продаже предприятия до его передачи покупателю.

Этап 4. Подписание договора купли-продажи предприятия сторонами. Договор должен быть подписан обеими сторонами. К нему прикладываются все вышеперечисленные документы. Существенными условиями такого договора являются предмет (то есть сам имущественный комплекс), а также цена продаваемого предприятия. Причем эта цена должна учитывать стоимость всех видов имущества, входящего в состав предприятия.

Этап 5. Государственная регистрация договора купли-продажи предприятия (если это предусмотрено законодательством).

Этап 6. Фактическая передача имущественного комплекса покупателю. Она осуществляется на основании передаточного акта. С даты его подписания сторонами предприятие считается переданным покупателю.

В передаточном акте должны быть указаны данные о составе предприятия, сведения об уведомлении кредиторов. При этом подготавливать предприятие к передаче, а также составлять передаточный акт обязан продавец, если иное не предусмотрено договором.

Этап 7. Государственная регистрация перехода права собственности на предприятие. Если иное не предусмотрено договором, право собственности на предприятие переходит к покупателю. Оно подлежит государственной регистрации непосредственно после фактической передачи имущественного комплекса.

Согласно статье 530 ГК РБ по договору продажи предприятия продавец обязуется передать в собственность покупателя предприятие в целом как имущественный комплекс, за исключением прав и обязанностей, которые продавец не вправе передавать другим лицам. Права на фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания и другие средства индивидуализации продавца и его товаров, работ или услуг, а также принадлежащие ему на основании лицензии права использования таких средств индивидуализации переходят к покупателю, если иное не предусмотрено договором.

Отметим, что продажа предприятия как имущественного комплекса предполагает не *только передачу отчуждаемых продавцом активов, но и соответствующих обязательств.* Передача покупателю в составе предприятия обязательств, исполнение которых покупателем невозможно при отсутствии у него такого разрешения (лицензии), не освобождает продавца от соответствующих обязательств перед кредиторами.

По данным передаточного акта, который составляется при продаже предприятия, можем исчислить величину его (предприятия) чистых активов. Для этого из стоимости имущества приобретаемого предприятия следует вычесть сумму переводимых на покупателя обязательств перед кредиторами. Полученная сумма показывает, сколько должно бы было стоить предприятие, если бы на формирование его цены влияла бы только балансовая стоимость его активов. Однако помимо этого на формирование цены предприятия оказывает влияние еще целый ряд факторов.

Во-первых, предприятие как целостный имущественный комплекс - это не то же самое, что его отдельные элементы. Уже поэтому цена предприятия в целом должна отличаться от суммы бухгалтерской оценки его компонентов.

Во-вторых, цену предприятия в целом формирует и целый ряд факторов, не находящих отражения в бухгалтерском учете: устойчивость клиентуры, отношения с контрагентами, конкурентные преимущества, будущие прибыли и так далее.

При оценке предприятия также обязательно подлежит оценке эффективность его деятельности, настоящие, прошлые и потенциальные доходы, перспективы роста, динамика рынка.

Особое внимание обратим на тот факт, что продавцом предприятия как имущественного комплекса выступает само продаваемое предприятие. В результате продажи на счет продавца поступает оплата, а со счетов учета продавца списываются соответственно активы и обязательства. **Такой подход ведет к тому, что предприятие, проданное как имущественный комплекс, не ликвидируется и, более того, у него не меняется собственник.** Оно продолжает работать. При этом у него в активах появляются денежные средства, поступившие в счет оплаты за предприятие, а в пассивах будет числиться оставшаяся часть собственного капитала.

В этой связи выбывающее имущество должно отражаться в учете предприятия-продавца с использованием отдельного (специального) счета учета реализации.

Финансовый результат от реализации предприятия как имущественного комплекса, с нашей точки зрения, необходимо выявлять на отдельном специальном счете «Продажа предприятия», так как использование разных счетов учета реализации в отношении отдельных передаваемых объектов нецелесообразно (счет 91 «Операционные доходы и расходы» – для имущества и счет 92 «Внереализационные доходы и расходы» – для обязательств), поскольку реализуется именно имущественный комплекс, в отношении которого установлена соответствующая договорная цена.

По кредиту счета «Продажа предприятия» необходимо отражать покупную стоимость предприятия (или его части) и величину передаваемой покупателю кредиторской задолженности, а по дебету – балансовую (остаточную) стоимость выбывающего имущества и величину передаваемой дебиторской задолженности (сумма уступленных предприятию-покупателю прав требования).

Д-т	счет «Продажа предприятия» К-т
Балансовая (остаточная) стоимость выбывающего имущества	Покупная стоимость предприятия
Передаваемая дебиторская задолженность	Передаваемая покупателю кредиторская задолженность
Налоги из выручки от реализации	
Прибыль от реализации (положительный гуд-вилл)	Убыток от реализации (отрицательный гуд-вилл)

Разницу между ценой приобретения обособленной части предприятия и стоимостью передаваемого имущества и обязательств, следует рассматривать как деловую репутацию (гудвил) приобретенного предприятия или его части.

Гудвил, или деловая репутация, имеет определенную стоимость, которая может иметь положительное значение, если перечисленные факторы увеличивают цену предприятия, а может иметь и отрицательное значение. В последнем случае предприятие за счет неконкурентноспособности, испорченных отношений с контрагентами и т.д. стоит дешевле, чем стоят его чистые активы.

Продажу предприятия как имущественного комплекса следует отличать от продажи части предприятия. Если при продаже предприятия расчеты должны осуществляться между собственником и покупателем предприятия, то при продаже части предприятия расчеты производятся между предприятием, часть которого продается, и покупателем. При этом **продажа части предприятия как имущественного комплекса возможна только в отношении филиалов и структурных подразделений предприятия, выделенных на отдельный баланс.** Во всех других случаях речь должна идти только о продаже конкретных активов, порядок отражения в учете которых является стандартным.

В отличие от продажи предприятия как имущественного комплекса, реализуемая часть предприятия для целей исчисления НДС должна признаваться товаром, и по сум-

мам выручки, полученным продавцом в счет оплаты за приобретенный имущественный комплекс, должен уплачиваться в установленном порядке НДС.

Такой подход обусловлен тем, что при продаже части предприятия выручка поступает на счет продаваемого предприятия, а реализуемые активы передаются непосредственно покупателю.

Наряду с отмеченными выше особенностями необходимо принимать во внимание и другие принципиальные отличия покупки обособленных частей предприятия от покупки предприятий как имущественных комплексов:

– операция купли-продажи части предприятия может осуществляться только между юридическими лицами, в то время как купля-продажа предприятий может осуществляться как физическими, так и юридическими лицами;

– приобретаемая часть предприятия не имеет уставного капитала;

– при отчуждении обособленной части предприятия предприятие-продавец продолжает действовать с прежним составом учредителей;

– затраты предприятия-покупателя по приобретению обособленной части предприятия не рассматриваются как финансовые вложения в приобретенную часть предприятия;

– приобретение части предприятия в форме филиала (структурного подразделения), выделенного на отдельный баланс, сопровождается обязательным объединением активов и обязательств предприятия-покупателя и приобретенной части предприятия.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь: Закон Республики Беларусь, 7 декабря 1988 г., № 218-З (в ред. Закона Республики Беларусь от 08 июля 2008 г. № 366-З).

2. Инструкция по оценке предприятий как имущественных комплексов (бизнеса), утвержденная постановлением Госкомимущества от 9 сентября 2008 г. № 70

3. Коротаев С. Л. Бухгалтерский учет имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности: теория, методология, методики: Монография. – Мн.: Изд. центр БГУ, 2005. – 326 с.

4. Пятов М. Л. Учет и налогообложение операций по договору продажи предприятия // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 8-19.

5. Рыбаков С. Купля-продажа предприятия как имущественного комплекса // Консультант. – 2006. – № 1.

УДК 657

Иванютенко Е.Л.
Научный руководитель: к.э.н., доцент Кивачук В.С.

КОНТРОЛЬНАЯ ФУНКЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ПРЕДОТВРАЩЕНИИ ВЫМЫВАНИЯ КАПИТАЛА

В результате движения капитала он может перемещаться от покупателя к продавцу. Эта сделка купли-продажи сопровождается встречным движением от продавца к покупателю товаров и благ. Особенностью такого движения капитала в условиях рынка является то, что каждая из сторон является, в своей личной оценке, выигравшей. Один продал с прибылью, второй купил по цене ниже, чем он ожидал. Первый получил добавочный капитал в форме прибыли, покупатель получил экономию, равную разности ожидаемой цены и фактически уплаченной суммой за приобретенный товар или блага.

Однако во многих случаях и в условиях рыночных отношений, и на стадии перехода к рынку происходит много актов купли-продажи или обмена, в которых одна из сторон (продавец или покупатель) не могут противостоять второй и вынуждены совершать не-