

4. Панков Д.А., Кухто Ю.Ю. Система показателей эффективности бизнес-цикла на основе добавленной стоимости: анализ в разрезе этапов трансформации капитала // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. - № 2. – С. 18-27.
5. Папковская П.Я. Учетная политика: методические основы калькулирования // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики: материалы II Международной научно-практической конференции, Новополоцк, 04-05 июня 2015. – С.137-139.
6. Папковская П.Я. Формирование оценки запасов // Вестник Полоцкого государственного университета. – 2017. - № 5. – С.80-82
7. Разумов А. Пример экспресс-анализа прибыли, рентабельности продукции и активов предприятия // Финансовый директор. – 2017. - № 8. – С. 35-38.
8. Смолякова О.М. Оценка эффективности деятельности предприятий с учетом современных условий хозяйствования в Республике Беларусь // Бухгалтерский учет и анализ. – 2017. - № 6. – С. 45-48.
9. Смолякова О.М. Учет и возмещение общехозяйственных затрат с позиции формирования объективного показателя себестоимости продукции (работ, услуг) // Бухгалтерский учет и анализ. – 2015.- № 1. – С. 31-33.
10. Указ Президента Республики Беларусь от 15.12.2016 N 466 (ред. от 30.11.2017) "Об утверждении Программы социально-экономического развития Республики Беларусь на 2016 - 2020 годы".
11. Федоркевич А.В., Малахович В.А. Анализ риска невостребованности продукции // Современные инновационные технологии и проблемы устойчивого развития общества: материалы IX Международной научно-практической конференции, Минск, 13 мая 2016. – С. 40-42.

#### VARIABILITY ASSESSMENT OF EFFICIENCY OF ENTERPRISES

Smolyakova O.M., Ph.D. econ. sciences, associate professor of UO BSEU

*Summary.* It is customary to evaluate the performance of enterprises with the help of profit and profitability. However, the absence of normative regulation of the procedure for the formation of the cost of production of gross profit, the general approach to calculating profitability indicators, which does not take into account the specifics of enterprises, their financial condition, casts doubt on the objectivity of such an assessment. An enterprise with large stocks of unclaimed products may have satisfactory profitability indicators. The article proposes the option of evaluating the effectiveness of activities, taking into account the peculiarities of domestic enterprises at the present stage.

*Key words:* efficiency, cost, profit, profitability.

УДК 657

#### РЕОРГАНИЗАЦИЯ С УЧАСТИЕМ ЧАСТНЫХ УНИТАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ: АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРАВА, УЧЕТА, НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Коротаев С.Л., директор ЗАО «АудитКонсульт», д-р. экон. наук, профессор  
Ещенко С.А., зав. лабораторией ОАО «НИИ Стройэкономика», канд. экон. наук

*Аннотация.* Рассматриваются актуальные вопросы права, учета и налогообложения при осуществлении реорганизации с участием частных унитарных предприятий (ЧУП), сопровождающейся изъятием имущества ЧУП их учредителями, а также передачей имущества, находящегося в хозяйственном ведении ЧУП, реорганизуемым субъектам хозяйствования. Особое внимание уделено вопросам ликвидации ЧУП, а также возможности перевода долга ЧУП на руководителя этого предприятия.

*Ключевые слова:* унитарное предприятие, реорганизация, передача имущества, изъятие имущества, внесение имущества в качестве вклада в уставный фонд, перевод долга, бухгалтерский учет, налогообложение

*Введение.* С развитием рыночных отношений вопросы трансформации отношений собственности, сопровождающейся переходом имущественных и обязательственных прав в отношении имущества коммерческих организаций, приобретают все большую значимость. Как показывает практика, немалая часть таких вопросов связана с процессами реорганизации – выделением, разделением, слиянием, присоединением и преобразованием. При этом наибольшую сложность представляют вопросы реорганизации с участием частных унитарных предприятий, учредителями которых выступают физические лица. Это обусловлено прежде всего тем, что право собственности на имущество ЧУП имеют их учредители, которые при осуществлении реорганизации правомерно озабочены максимально эффективно использовать принадлежащее им имущество ЧУП, которое в соответствии с законодательством находится у ЧУП в хозяйственном ведении.

К числу наиболее проблемных применительно к рассматриваемой тематике вопросов относятся следующие:

- может ли учредитель ЧУП перед реорганизацией изъять часть имущества ЧУП? Если может, то возникает ли в таком случае объект налогообложения подоходным налогом? Если возникает, как его исчислить?

- может ли учредитель ЧУП внести передаваемое при реорганизации ООО имущество, которое ранее находилось в хозяйственном ведении ЧУП, в уставный капитал ООО?

- возникает ли объект налогообложения подоходным налогом в случае преобразования ЧУП, учредителем которого является физическое лицо, в ООО с одним учредителем?

- каким образом определить долю учредителя ЧУП в уставном капитале ООО, реорганизуемого путем присоединения к нему ЧУП?

- признается ли передаваемое при присоединении ЧУП к ООО имущество ЧУП, находящееся в хозяйственном ведении ЧУП, доходом учредителя ЧУП?

- может ли учредитель ЧУП до начала ликвидации ЧУП перевести по договору перевода долга задолженность ЧУП перед кредитором на директора ЧУП? Если может, каковы обязательные условия для такого перевода?

- можно ли имеющийся у ЧУП непогашенный заем списать при ликвидации предприятия на его убытки? Каковы налоговые последствия такого списания?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, рассмотрим их более подробно применительно к конкретным практическим ситуациям.

### **Основная часть. Реорганизация путем преобразования ЧУП в ООО.**

**Ситуация 1:** ЧУП (учредитель - физическое лицо) преобразуется в хозяйственное общество (ООО). Реорганизация путем преобразования сопровождается передачей имущества. С передачей имущества право хозяйственного ведения на имущество ЧУП прекращается и имущество становится собственностью ООО.

#### **Вопросы:**

1. Может ли учредитель ЧУП до реорганизации ЧУП путем его преобразования в ООО изъять часть имущества, находящегося в хозяйственном ведении ЧУП?

2. Образуется ли при изъятии имущества ЧУП его учредителем объект налогообложения подоходным налогом? Если образуется, как его исчислить?

3. Может ли учредитель ЧУП внести при реорганизации передаваемое ООО имущество, которое ранее находилось в хозяйственном ведении ЧУП, в уставный капитал ООО?

#### **Правовая оценка ситуации и определение подходов к решению.**

1. Имущество ЧУП принадлежит ЧУП на праве хозяйственного ведения. Собственником имущества ЧУП является его учредитель (ч. 6 п. 2 ст. 113 Гражданского кодекса Республики Беларусь – далее ГК) [1].

Согласно п. 5 ст. 54 ГК при преобразовании юридического лица одного вида в юридическое лицо другого вида (изменение организационно-правовой формы) к вновь возникшему юридическому лицу переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица в соответствии с передаточным актом, за исключением прав и обязанностей, которые не могут принадлежать возникшему юридическому лицу.

Преобразование УП в ООО может быть осуществлено по решению собственника его имущества – учредителя ЧУП (ч. 1 п. 2 ст. 276 ГК).

В силу того, что собственником имущества ООО является само ООО (ч. 1 п. 1 ст. 63 ГК), при преобразовании ЧУП в ООО имущество, являвшееся собственностью учредителя ЧУП и передаваемое им в ООО, будет после реорганизации являться собственностью ООО. В отношении имущества ООО учредители ООО будут иметь обязательственные права, обусловленные величиной их вклада в уставный фонд общества.

Величина уставного фонда ООО, доли участников в уставном фонде ООО и порядок «наполнения» уставного фонда ООО определяются по соглашению между участниками в уставе ООО (ч. 1 ст. 28, ч. 2 ст. 91, абз. 2, 3 ч. 2 ст. 92, ч. 1 ст. 93, ч. 1 ст. 94 Закона Республики Беларусь «О хозяйственных обществах» от 09.12.1992 г. № 2020-XII – далее Закон № 2020-XII) [2].

При реорганизации УП в хозяйственное общество по решению учредителя УП в случае, когда имущество было внесено в уставный фонд УП, происходит прекращение права хозяйственного ведения и переход права собственности от учредителя УП к вновь образованному обществу. Если имущество не было внесено в уставный фонд УП, вопрос о судьбе имущества решается его собственником - учредителем УП (ч. 2 п. 9 постановления Президиума Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 17.12.2007 г. № 82 «Об отдельных вопросах практики применения

хозяйственными судами законодательства о государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним» (далее – постановление № 82) [3].

Пунктом 3 ст. 280 ГК определено, что право хозяйственного ведения и право оперативного управления имуществом прекращаются по основаниям и в порядке, предусмотренным законодательными актами для прекращения права собственности, а также в случаях правомерного изъятия имущества у предприятия, учреждения или государственного объединения по решению собственника.

Учитывая изложенное, учредитель ЧУП, являющийся собственником имущества ЧУП, имеет право до реорганизации ЧУП путем его преобразования в ООО изъять имущество, находящееся в хозяйственном ведении ЧУП, при условии, что это имущество не было внесено в качестве вклада в уставный фонд ЧУП.

По нашему мнению, в данном случае, когда речь идет об имуществе, которое было внесено (или не внесено) в уставный фонд, на самом деле – с точки зрения бухгалтерского учета – говорится не о самом имуществе, а, во-первых, о величине его стоимостной оценки и, во-вторых, о его обеспечении соответствующими источниками, в частности уставным капиталом ЧУП, величина которого передается ООО и становится составной частью (долей) уставного капитала ООО, принадлежащей бывшему учредителю ЧУП.

2. Если учредитель ЧУП принимает решение об изъятии части имущества, находящегося в хозяйственном ведении ЧУП до его реорганизации путем преобразования в ООО, то в таком случае при определении налогооблагаемого дохода учредителя следует руководствоваться нормами подп. 2.38 п. 2 ст. 196 Налогового кодекса (далее – НК) [4], согласно которому объектом налогообложения подоходным налогом с физических лиц не признаются, в частности, доходы, полученные собственником имущества УП при изъятии им у такого УП денежных средств и (или) имущества в размере, не превышающем сумму денежных средств и (или) стоимость имущества, переданных им УП в хозяйственное ведение.

При этом денежные средства или стоимость имущества, переданные собственником имущества УП в хозяйственное ведение УП, подлежат пересчету в долл. США по официальному курсу, установленному Нацбанком РБ на дату такой передачи. Определенные в долл. США расходы учредителя, обусловленные передачей им денежных средств или имущества в хозяйственное ведение УП, пересчитываются в белорусские рубли по официальному курсу, установленному Нацбанком на дату фактического получения дохода.

Если курс белорусского рубля по отношению к долл. США, установленный Нацбанком РБ на дату передачи денежных средств или имущества собственником имущества УП в хозяйственное ведение УП, больше курса белорусского рубля по отношению к долл. США, установленного Нацбанком РБ на дату фактического получения собственником имущества УП дохода, то оговоренный выше пересчет не производится.

Таким образом, если изымаемая учредителем сумма денежных средств или стоимость изымаемого им имущества, находящегося в хозяйственном ведении УП, превышает с учетом пересчета учредителем УП сумму денежных средств и (или) стоимость имущества, переданных им УП в хозяйственное ведение, то в отношении образующейся разницы возникает объект налогообложения подоходным налогом.

Рассмотрим изложенное на конкретном примере.

**ПРИМЕР.**

**Исходные данные (условные):**

1. Физическое лицо - учредитель (собственник имущества) УП передало в хозяйственное ведение УП 3000 руб.

2. Впоследствии, планируя преобразование УП в ООО и передачу части денежных средств и иного имущества УП в собственность создаваемого ООО, учредитель УП изымает у УП 5000 руб.

3. Официальный курс долл. США и белорусского рубля, установленный Нацбанком РБ:

3.1. на дату передачи денежных средств УП его учредителем:

- 1 доллар США = 2,05 руб.;

3.2. на дату фактического получения дохода учредителем УП, изымающим денежные средства у УП:

- 1 доллар США = 2,10 руб.

Поскольку курс долл. США по отношению к белорусскому рублю на дату фактического получения дохода увеличился (был 2,05, стал 2,10 за 1 долл. США), для определения налогооблагаемого дохода учредителя необходимо выполнить следующие операции:

Пересчет денежных средств, переданных УП его учредителем, в доллары США:

3000 руб. / 2,05 = 1463,41 (долл. США)

Пересчет определенной в долларах США суммы денежных средств, переданных УП его учредителем, в белорусские рубли по курсу на дату фактического получения дохода учредителем УП:

1463,41 руб. x 2,10 = 3073,16 руб.

Расчет величины налогооблагаемого подоходным налогом дохода учредителя, обусловленного изъятием этим учредителем денежных средств УП:

5000 руб. – 3073,16 руб. = 1926,84 руб.

С учетом выполненного расчета налогооблагаемый подоходным налогом доход учредителя, изъявшего у УП 5000 руб., составит 1926,84 руб.

**3.** Изъятые учредителем ЧУП имущество используется собственником этого имущества по своему усмотрению. В этой связи такое имущество по решению собственника может быть направлено и на формирование уставного капитала ООО.

Вместе с тем, по нашему мнению, при преобразовании ЧУП в ООО и передаче имущества, находящегося в хозяйственном ведении ЧУП, в собственность ООО учредители ООО могут договориться о том, что бывший учредитель ЧУП может формировать свою долю в уставном фонде ООО за счет переданного по передаточному акту имущества.

Применительно к системе бухгалтерского учета это означает, что переданный ООО при реорганизации собственный капитал ЧУП (за исключением уставного фонда), обеспечивающий «наполнение» переданного ООО имущества ЧУП, являющегося собственностью учредителя ЧУП, может рассматриваться как источник увеличения уставного фонда ООО и соответственно доли физического лица - бывшего учредителя ЧУП в уставном фонде ООО.

**Ситуация 2:** ЧУП (учредитель - физическое лицо) преобразуется в ООО с одним участником.

**Вопрос:** Будет ли расцениваться передача имущества из хозяйственного ведения ЧУП в долевую собственность ООО, возникшего в результате преобразования, как доход учредителя?

**Правовая оценка ситуации и определение подходов к решению.**

Согласно законодательству имущество ЧУП принадлежит ЧУП на праве хозяйственного ведения. Собственником имущества ЧУП является его учредитель (ч. 6 п. 2 ст. 113 ГК). Именно собственник имущества УП решает, согласно ч. 1 п. 2 ст. 276 ГК, вопросы реорганизации УП. При этом возможность учреждения хозяйственного общества одним лицом либо состоящего из одного участника оговорена частью второй п. 1 ст. 63 ГК.

Таким образом, учредитель ЧУП, являющийся собственником имущества ЧУП, может принять решение о создании ООО с одним участником путем преобразования ЧУП в ООО.

Согласно п. 5 ст. 54 ГК при преобразовании юридического лица одного вида в юридическое лицо другого вида (изменение организационно-правовой формы) к вновь возникшему юридическому лицу переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица в соответствии с передаточным актом, за исключением прав и обязанностей, которые не могут принадлежать возникшему юридическому лицу.

В силу того, что собственником имущества ООО является само ООО (п. 1 ст. 63 ГК), при преобразовании ЧУП в ООО имущество, являвшееся собственностью учредителя ЧУП и передаваемое им в ООО, будет после реорганизации являться собственностью ООО.

Соответственно, в отношении переданного имущества должны действовать нормы законодательства, распространяющиеся на имущество, находящееся в собственности ООО.

Согласно подп. 2.6 п. 2 ст. 13 НК доход – это «определяемая в соответствии с налоговым законодательством экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить».

Поскольку при реорганизации имущество ЧУП его собственником не изымается и соответственно этот собственник никакой экономической выгоды не получает, объекта для обложения подоходным налогом в рассматриваемом случае не возникает.

Кроме того, следует учитывать и то обстоятельство, что для исчисления подоходного налога с физических лиц помимо наличия дохода имеет значение дата получения этого дохода, т.к. налог исчисляется на дату фактического получения дохода.

При получении доходов в денежной форме дата фактического получения дохода в отношении доходов плательщика, не связанных с осуществлением им предпринимательской деятельности, определяется как день выплаты дохода (подп. 1.1 п. 1 ст. 213 НК), а при получении доходов в натуральной форме – как день передачи доходов в натуральной форме (подп. 1.2 п. 1 ст. 213 НК).

В рассматриваемом случае факт получения дохода бывшим собственником имущества ЧУП не имеет места, поскольку никакие выплаты учредителю ЧУП, а также передача ему доходов в натуральной форме при реорганизации ЧУП путем его преобразования в ООО с одним учредителем не производятся.

Соответственно объекта обложения подоходным налогом в рассматриваемой ситуации не возникает.

Объект налогообложения подоходным налогом может возникнуть впоследствии, когда учредитель ООО будет отчуждать долю в уставном фонде ООО либо ликвидировать ООО.

В таком случае объект налогообложения подоходным налогом должен определяться с учетом норм подп. 2.38 п. 2 ст. 196 НК, согласно которому, как уже отмечалось выше, объектом налогообложения подоходным налогом с физических лиц не признаются, в частности, доходы, полученные плательщиками в размере, не превышающем сумму их вклада в уставный фонд организации (в рассматриваемом случае – ЧУП) с учетом пересчета величины этого вклада в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь, в порядке, оговоренном в названном подпункте.

### **Реорганизация путем присоединения ЧУП к ООО.**

**Ситуация 3:** ЧУП (учредитель - физическое лицо) присоединяется к ООО. Право хозяйственного ведения на имущество ЧУП прекращается. Уставный фонд ООО увеличивается на размер уставного фонда ЧУП, а имущество ЧУП, находящееся в его хозяйственном ведении, передается в долевую собственность ООО.

#### **Вопрос:**

Каким образом определить доли учредителей в уставном капитале ООО, реорганизованного путем присоединения к нему ЧУП?

#### **Правовая оценка ситуации и определение подходов к решению.**

Очевидно, что передача имущества ЧУП реорганизуемому ООО потребует выделения доли учредителя ЧУП, являющегося собственником имущества ЧУП, в уставном капитале реорганизованного предприятия.

Конкретный порядок определения долей участников в уставном капитале реорганизованного путем присоединения хозяйственного общества действующим законодательством не установлен. В этой связи он может определяться по соглашению между учредителями в договоре о присоединении, в котором оговариваются порядок и условия присоединения (ч. 2 ст. 17 Закона № 2020-XII).

Как следует из вопроса, величина уставного капитала, реорганизованного путем присоединения ООО определена как сумма уставных капиталов участников реорганизации. В этой связи доля каждого из участников реорганизованного ООО может быть определена как отношение величины их вклада соответственно в уставный капитал ЧУП и ООО к величине уставного капитала, реорганизованного ООО.

Так, например, если величина вклада учредителя ЧУП в уставный фонд ЧУП составляла 100 руб., а вклады 2-х учредителей ООО до реорганизации ООО равнялись 900 руб., соответственно 200 руб. (22,2 %) и 700 руб. (77,8 %), то после реорганизации доли учредителей в уставном капитале реорганизованного ООО, равном 1000 руб., составят соответственно 10 %, 20 % и 70 %.

По соглашению сторон (учредителей) их доли в уставном капитале реорганизованного ООО могут быть установлены и иным способом, в частности, с учетом величины чистых активов ЧУП и величины чистых активов ООО, приходящихся на доли учредителей в ООО.

Так, например, если величина чистых активов ЧУП при реорганизации составляла 500 руб., а величина чистых активов ООО до его реорганизации – 1000 руб., то при учете этих показателей доли участников в реорганизованном ООО составят:

- бывший учредитель ЧУП – 33,3 % ( $500 : (1000 + 500)$ );

- участник реорганизуемого ООО со вкладом в уставный капитал ООО, равным 200 руб., - 14,8 % ( $(22,2 \% \times 1000) : (1000 + 500)$ );

- участник реорганизуемого ООО со вкладом в уставный капитал ООО, равным 900 руб., - 51,9 % ((77,8 % x 1000) : (1000 + 500)).

Особо отметим, что изменение размера долей участников в уставном капитале ООО применительно к рассматриваемому случаю не обуславливает получение участниками дохода, подлежащего налогообложению подоходным налогом, поскольку в соответствии с подп. 1.8 п. 1 ст. 213 НК дата фактического получения дохода в случаях принятия решения о распределении (перераспределении) долей в уставном фонде определяется как день выплаты дохода плательщику, которая в данном случае не имеет места.

**Ликвидация ЧУП и непогашенный заем.**

**Ситуация 4:** Учредитель ЧУП принял решение о ликвидации предприятия. На балансе ЧУП числится полученный от другой организации заем, не погашенный в срок.

**Вопросы:**

1. Можно ли этот заем перевести на директора УП как на физическое лицо на основании договора перевода долга?

2. Можно ли имеющийся непогашенный заем списать при ликвидации на убытки УП? Каковы налоговые последствия такого списания?

**Правовая оценка ситуации и определение подходов к решению проблемных вопросов.**

1. Как уже отмечалось выше, учредитель (участник) юридического лица или собственник его имущества не отвечают по обязательствам юридического лица, а юридическое лицо не отвечает по обязательствам учредителя (участника) или собственника, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами либо учредительными документами юридического лица (статья 52 ГК).

В равной степени работник (директор) УП не отвечает по обязательствам УП. Перевод займа УП на работника этого УП в своей основе будет означать перевод обязательств УП на физическое лицо – работника УП. Такой перевод обязательств возможен по договору перевода долга, если сам договор долга оформлен в соответствии с требованиями законодательства.

С учетом норм законодательства, перевод должником (УП) своего долга на другое лицо допускается лишь с согласия кредитора (п. 1 ст. 362 ГК). Таким образом, согласие на заключение договора перевода долга должен письменно выразить кредитор, в рассматриваемом случае – организация, предоставившая заем.

Согласие кредитора на перевод долга по сути означает его согласие на все риски, которые возникают в связи с переменной должника.

Особо отметим, что договор перевода долга не может быть подписан одним и тем же лицом, выступающим в качестве гражданина - физического лица с одной стороны, и в качестве представителя предприятия первоначального должника - с другой. То есть, применительно к рассматриваемому случаю, договор перевода долга не может считаться заключенным в соответствии с законодательством, если директор УП (первоначальный должник) выступает стороной по сделке от имени УП и он же, как физическое лицо (новый должник в отношении заемщика), является стороной по сделке с другой стороны.

Данный вывод подтверждается, в частности, судебной практикой [5], определяющей, что представитель не может совершать сделки от имени представляемого в отношении себя лично, а также в отношении другого лица, представителем которого он одновременно является (за исключением случаев коммерческого представительства).

При заключении договора перевода долга следует учитывать рекомендации, данные в постановлении Президиума ВХС Республики Беларусь от 21.04.2001 г. № 7 «Об обзоре судебной практики рассмотрения споров, возникающих в связи с уступкой требования (цессией) и переводом долга» (далее – постановление № 7) [6].

В частности, в соответствии с рекомендациями, в договоре перевода долга следует указывать, по какому именно обязательству переводится долг, его размер. При этом на момент заключения договора перевода долга долг должен уже существовать, т.е. обязательство должно быть действительным.

Согласно части третьей п. 2 раздела «Основания уступки требования, перевода долга» постановления № 7 при заключении договора перевода долга стороны должны соблюдать такое существенное условие, как указание обязательства, из которого вытекает обязанность по погашению образованвшейся задолженности. Кроме того, необходимо также определять характер юридической

связи между сторонами договора, то есть на каких условиях кредитор уступает право требования или же новый должник принимает долг.

Очевидно, что обозначенные выше условия перевода долга требуют наличия между первоначальным и новым должником:

- «базового» договора, из условий которого возникает обязательство стороны, на которую впоследствии будет переводиться долг, по оплате другой стороне (первоначальному должнику) выполненных ею работ, оказанных услуг, поставленного товара, по возврату займа и т.п.

Именно из такого договора впоследствии будет «вытекать» обязанность нового должника рассчитаться согласно переводу долга с кредитором за первоначального должника взамен погашения этим новым должником своих обязательств перед первоначальным должником;

- договора перевода долга, согласно которому для кредитора происходит перемена лиц в обязательстве.

Именно в таком договоре должны оговариваться условия, на которых первоначальный должник передает, а новый должник принимает долг, а также указываться ссылка на «базовый» договор, исходя из которого, как отмечалось выше, возникают обязательства между сторонами по договору перевода долга.

Соблюдение обозначенных выше условий, включая необходимость согласования, подписываемого сторонами договора перевода долга с кредитором, позволит, по нашему мнению, исключить возможность признания договора долга ничтожным со всеми вытекающими из этого последствиями.

Таким образом, если между УП и его директором не имеется юридически оформленных отношений, а именно «базового» договора, исходя из которого «вытекают» денежные или иные финансовые обязательства директора перед УП, перевод долга УП на директора – как на нового должника кредитора будет, по нашему мнению, незаконным, а сама сделка – как не соответствующая требованиям законодательства – ничтожной (ст. 169 ГК).

Сделанный нами вывод в полной мере подтверждаются практикой хозяйственных судов [7, 8, 9].

2. При ликвидации УП по решению собственника необходимо иметь в виду следующее.

Согласно п. 1 ст. 57 ГК ликвидация юридического лица влечет прекращение его деятельности без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам, если иное не предусмотрено законодательными актами.

С учетом норм ст. 58 ГК собственник имущества УП, принявший решение о его ликвидации, обязан назначить ликвидационную комиссию (ликвидатора), распределить обязанности между председателем и членами ликвидационной комиссии (в случае назначения ликвидационной комиссии), установить порядок и сроки ликвидации, если иное не установлено актами законодательства.

Конкретный порядок ликвидации юридического лица регламентируется ст. 59 ГК. При ликвидации юридического лица, в частности, выявляются его кредиторы и принимаются меры по удовлетворению их требований в очередности, установленной ст. 60 ГК.

В случае если кредитор после его уведомления о начале процедуры ликвидации юридического лица, у которого имеется задолженность перед кредитором, в установленные для предъявления требований сроки не уведомил ликвидационную комиссию о наличии своих требований к ликвидируемому юридическому лицу, то при составлении ликвидационной комиссией промежуточного ликвидационного баланса такая задолженность, наряду с задолженностью по предъявленным кредиторами требований, должна быть показана в составе общей кредиторской задолженности ликвидируемого предприятия.

После расчетов с кредиторами ликвидационная комиссия составляет ликвидационный баланс, утверждаемый общим собранием участников общества. При этом неустребованная кредиторами задолженность должна быть списана на финансовый результат ликвидируемого предприятия, т.е. должна быть признана доходом этого предприятия.

Необходимость признания неустребованной кредиторами задолженности в качестве дохода обусловлена тем, что под доходами организации в соответствии с действующим законодательством понимается увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника имущества (учредителей, участников)

организации (абз. 5 ст. 1 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» № 57-3 от 12.07.2013 г. [9]).

В рассматриваемом случае предприятие получает экономическую выгоду в результате уменьшения обязательств перед кредиторами, что обуславливает увеличение ее капитала. Соответственно по востребованной кредиторами задолженности у ликвидируемого предприятия образуется доход.

Списание востребованной кредиторской задолженности должно отражаться в бухгалтерском учете ликвидируемого предприятия по дебету счетов учета такой задолженности в корреспонденции со счетом 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности» (абз. 20 п. 13 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102 [11]).

Если ликвидируемое юридическое лицо не в состоянии удовлетворить заявленные после уведомления о начале процедуры ликвидации организации требования кредиторов, это лицо в судебном порядке может быть признано экономически несостоятельным (банкротом), что влечет за собой необходимость проведения процедуры санации, а при невозможности или отсутствии оснований продолжения деятельности – ликвидации. Основания признания судом юридического лица экономически несостоятельным (банкротом), порядок его санации или ликвидации устанавливаются законодательством об экономической несостоятельности (банкротстве) (ст. 61 ГК), в частности Законом Республики Беларусь от 13.07.2012 г. № 415-3 «Об экономической несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон № 415-3) [12].

Собственник имущества должника (в рассматриваемом случае - УП) в любое время до окончания санации в целях исполнения обязательств должника вправе осуществить одновременное или частичное удовлетворение требований всех конкурсных кредиторов в соответствии с реестром требований кредиторов.

Если экономическая несостоятельность (банкротство) должника - юридического лица вызвана собственником его имущества, учредителями (участниками) или иными лицами, в том числе руководителем должника, имеющими право давать обязательные для должника указания либо имеющими возможность иным образом определять его действия, то такие лица при недостаточности имущества должника для расчета с кредиторами солидарно несут субсидиарную ответственность по обязательствам должника (абз. 2 ст. 11 Закона № 415-3).

Согласно части четвертой ст. 11 Закона № 415-3 иски о привлечении к субсидиарной ответственности предъявляются после открытия ликвидационного производства в хозяйственный суд в случае выявления недостаточности имущества должника для удовлетворения требований кредиторов.

Учитывая изложенное, если кредитор УП заявил свои требования по возврату займа, а заемщик (УП) не в состоянии их удовлетворить, то УП может быть признано банкротом со всеми вытекающими из этого последствиями. При этом на собственника имущества УП и директора УП может быть возложена субсидиарная ответственность по обязательствам должника, в том числе по полученному УП займу от заимодавца.

Согласно ст. 149 Закона № 415-3 по итогам ликвидационного производства после завершения расчетов с кредиторами управляющий в производстве по делу о банкротстве обязан представить в хозяйственный суд отчет, к которому прилагается пакет документов, в частности ликвидационный баланс. Полагаем, что при составлении ликвидационного баланса непогашенная задолженность перед заимодавцем может быть отнесена на статью «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (статья 460 бухгалтерского баланса).

В соответствии с подп. 3.10 п. 3 ст. 174 НК суммы кредиторской задолженности при ликвидации юридического лица включаются в состав внереализационных доходов.

#### **Заключение.**

1. При реорганизации ЧУП путем его преобразования в ООО учредитель ЧУП – как собственник имущества ЧУП - может изъять часть имущества, находящегося в хозяйственном ведении ЧУП и использовать его по своему усмотрению.

2. В уставный фонд создаваемого путем преобразования ООО может быть направлено изъятое учредителем ЧУП имущество, которое находилось в хозяйственном ведении ЧУП. Кроме того, в уставный фонд на увеличение доли бывшего учредителя ЧУП может быть направлено имущество, передаваемое ООО от ЧУП по передаточному акту. При этом источником увеличения



доли бывшего учредителя ЧУП в уставном фонде ООО будет выступать передаваемый ООО собственный капитал ЧУП (кроме уставного капитала ЧУП).

3. При реорганизации путем преобразования ЧУП в ООО с одним учредителем передаваемое ЧУП имущество, являющееся собственностью учредителя ЧУП, доходом учредителя не является.

4. Доли учредителей ЧУП и ООО в уставном капитале реорганизованного путем присоединения ООО определяются по соглашению между этими учредителями.

5. При реорганизации путем присоединения ЧУП к ООО имущество ЧУП, являющееся собственностью учредителя ЧУП, доходом учредителя ЧУП не является.

6. Если между ЧУП и его директором не имеется юридически оформленных отношений, а именно «базового» договора, исходя из которого «вытекает» денежное или иное финансовое обязательство директора перед УП, перевод долга ЧУП на директора – как на нового должника кредитора будет, по нашему мнению, незаконным, а сама сделка ничтожной.

7. Наличие при ликвидации ЧУП задолженности перед заимодавцем требует ее погашения. Невостребованная заимодавцем задолженность должна списываться на финансовый результат ЧУП, т.е. признаваться доходом ЧУП. Если УП не в состоянии удовлетворить требования кредиторов, в том числе заимодавца, оно в судебном порядке может быть признано банкротом, что влечет за собой необходимость проведения процедуры санации, а при невозможности или отсутствии оснований продолжения деятельности – ликвидации.

8. В заключительном бухгалтерском балансе ликвидируемого ЧУП непогашенная задолженность перед заимодавцем должна быть отнесена на статью «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Для целей налогообложения суммы кредиторской задолженности при ликвидации юридического лица включаются в состав внереализационных доходов.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-3 (в ред. от 18.12.2018 г.).
2. О хозяйственных обществах: Закон Респ. Беларусь, 9 дек. 1992 г. № 2020 – XII.
3. Об отдельных вопросах практики применения хозяйственными судами законодательства о государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним»: постановление Президиума ВХС Респ. Беларусь, 17.12.2007 г., № 82.
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть: Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-3 (в ред. от 30.12.2018 г.).
5. Решение хозяйственного суда города Минска от 29.03.2011 (дело № 104-19/2011м) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
6. Об обзоре судебной практики рассмотрения споров, возникающих в связи с уступкой требования (цессией) и переводом долга: постановление Президиума ВХС Респ. Беларусь, 21.04.2001 г., № 7.
7. Решение хозяйственного суда Могилевской области от 16.02.2012 (дело № 319-3/2011) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
8. Решение хозяйственного суда Могилевской области от 14.07.2010 (дело № 395-17/2010) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
9. Решение хозяйственного суда Гродненской области от 07.07.2011 (дело № 161-7/2011) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
10. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3.
11. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30.09.2011 г., № 102.
12. Об экономической несостоятельности (банкротстве): Закон Респ. Беларусь, 13.07.2012 г., № 415-3.

#### REORGANIZATION INVOLVING PRIVATE UNITARY ENTERPRISES: TOPICAL ISSUES OF LAW, ACCOUNTING, TAXATION

Korotaev S.L., Director of JSC «AuditConsult», doctor of Economics, Professor  
Eschenko, S. A., head of the laboratory of JSC «Sri Stroyekonomika», Ph. D.

**Summary.** The article deals with topical issues of law, accounting and taxation in the implementation of reorganization with the participation of private unitary enterprises (PMC), accompanied by the seizure of property of PMC by their founders, as well as the transfer of property under the economic jurisdiction of PMC, reorganized business entities. Particular attention is paid to the liquidation of PMC, as well as the possibility of transferring the debt of PMC to the head of the enterprise.

**Key words:** unitary enterprise, reorganization, transfer of property, seizure of property, making property as a contribution to the authorized capital, transfer of debt, accounting, taxation.