

ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ КУПЛИ-ПРОДАЖИ УБЫТОЧНЫХ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

*С.Л. Коротаев, генеральный директор аудиторской компании "АудитКонсульт", канд. экон. наук,
докторант БГЭУ*

Продажа предприятий как имущественных комплексов – процесс пока что достаточно редкий. В силу этого по нему имеется немало "белых пятен", в том числе в бухгалтерском учете и налогообложении. Особенно много вопросов по данной проблеме возникло в связи с первым массовым процессом продажи юридическим лицам убыточных сельскохозяйственных организаций. Как известно, начало этому процессу положил Указ Президента Республики Беларусь от 19.03.2004 г. № 138 "О некоторых мерах по финансовому оздоровлению сельскохозяйственных организаций и привлечению инвестиций в сельскохозяйственное производство" (далее Указ № 138). Согласно п. 1.4 названного Указа "юридическим лицам, приобретшим в порядке, установленном законодательством, после 1 января 2004 г. и до 1 января 2006 г. **в результате реорганизации, приобретения (безвозмездной передачи) предприятия как имущественного комплекса** права и обязанности сельскохозяйственных организаций, ... признанных по состоянию на 1 января убыточными (при условии осуществления данными юридическими лицами предпринимательской деятельности по производству сельскохозяйственной продукции), ..." были предоставлены не только серьезные отсрочки и рассрочки исполнения своих обязательств, в том числе и по уплате налогов и иных обязательных платежей в республиканский и местные бюджеты, но и предусмотрено списание сумм отсроченных обязательств "пропорционально росту произведенной ими валовой продукции сельского хозяйства в сопоставимых ценах (в процентах) за предшествующий финансовый год" (п. 1.5 Указа № 138). При этом юридическим лицам-приобретателям убыточных предприятий предписано:

- а) вести отдельный учет производства сельскохозяйственной продукции;
- б) в шестимесячный срок заключить с соответствующими кредиторами договоры об исполнении обязательств убыточных сельскохозяйственных предприятий.

Одновременно Совету Министров Республики Беларусь было поручено внести Президенту предложения "о порядке и условиях продажи юридическим лицам имущества (предприятия как имущественного комплекса) убыточных сельскохозяйственных организаций".

Обратим внимание, что в рассматриваемом Указе речь идет о приобретении сельхозпредприятий "в результате реорганизации, приобретения (безвозмездной передачи) предприятия как имущественного комплекса".

В Указе Президента от 14.06.2004 г. № 280 "О порядке и условиях продажи юридическим лицам предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций" (далее – Указ № 280), развивающим нормы Указа № 138, речь уже идет исключительно о вопросах продажи предприятий. При этом обязательными условиями продажи определены:

- а) погашение задолженности приобретаемых сельхозорганизаций в порядке и сроки, установленные Указом № 138;
- б) сохранение рабочих мест на период предоставления отсрочки исполнения обязательств убыточной сельхозорганизации;
- в) обеспечение деятельности по производству сельскохозяйственной продукции.

Что касается цены продажи имущественного комплекса, то она определена "в размере 20 процентов от стоимости чистых активов убыточной сельскохозяйственной организации на первое число первого месяца квартала, в котором осуществляется продажа. При стоимости чистых активов этой организации, равной нулю или имеющей отрицательную величину, цена продажи составляет одну базовую величину, установленную в Республике Беларусь на первое число месяца квартала, в котором производится продажа¹" (п. 1.4 Указа № 280).

- Согласно п. 1.5 Указа № 280 средства от продажи имущественного комплекса должны направляться:
- в республиканский бюджет – по объектам, находящимся в республиканской собственности;
 - в бюджет соответствующей административно-территориальной единицы – по объектам, находящимся в коммунальной собственности;
 - собственникам имущества – по объектам, находящимся в частной собственности.

Казалось бы, все ясно. Учитывая, что процесс купли-продажи коснулся многих субъектов хозяйствования, соответствующие органы должны были определить конкретные подходы для цивилизованного его решения.

¹ По состоянию на 01.10.2004 г. базовая величина установлена в размере 19 тыс. руб. – *примечание автора.*

К сожалению, этого не произошло, несмотря на то, что в прессе и появились определенные разъяснения, в частности Министерства финансов, суть которых была опубликована в Вестнике МНС Республики Беларусь № 29 за текущий год. Основной упор в этих разъяснениях сделан на вопросах инвентаризации имущества и финансовых обязательств продаваемого предприятия, работе комиссии по продаже предприятия, оценке стоимости имущества сельхозорганизации, в том числе оценочными организациями, а также вопросах погашения задолженности сельхозорганизаций. Что касается непосредственно вопросов продажи имущественных комплексов, то по сути они остались без внимания. Как результат, и продавцы, и покупатели имущественных комплексов находятся на распутье. Они просто-напросто не знают, как на практике осуществить этот процесс, во всяком случае, организационно.

Вот только некоторые из таких проблемных вопросов:

- следует ли приобретаемое сельхозпредприятие ставить на баланс покупателя? Если да, то можно ли активы приобретенного предприятия объединить с активами предприятия-покупателя, обеспечив при этом отдельный их учет?

- сопровождается ли процесс покупки предприятия реорганизацией? Если да, то каков порядок такой реорганизации? Или, все-таки, покупка и реорганизация – разные вещи?

- следует ли в связи с оговоренной Указом № 280 необходимостью сохранения рабочих мест для работников приобретенного сельхозпредприятия переводить этих работников в штат предприятия-покупателя?

- как отразить операции покупки-продажи сельхозпредприятий как имущественных комплексов в бухгалтерском учете предприятия-покупателя и предприятия-продавца?

- имеются ли какие-либо отличия в порядке учета операций купли-продажи сельхозпредприятий, у которых собственником выступает государство, и сельскохозяйственных производственных кооперативов, уставный фонд которых формируется за счет паев физических лиц, непосредственно участвующих в деятельности кооператива?

- если оплата за приобретаемое предприятие поступает на счет этого предприятия, то на какие цели могут использоваться эти средства? Не подлежат ли эти средства выплате пайщикам сельскохозяйственного производственного кооператива?

- за счет каких средств новый собственник сельхозпредприятия должен выполнить обязательства приобретенного предприятия?

- каков порядок налогообложения операций, связанных с куплей-продажей сельхозпредприятий как имущественных комплексов? Должен ли продавец предприятия уплачивать налог на добавленную стоимость по реализуемому имущественному комплексу? Если да, то каков порядок его исчисления?

- если НДС при продаже предприятия исчислять отдельно с каждого вида активов, как это предусмотрено действующим законодательством, то не получится ли так, что сумма НДС к уплате превысит стоимость предприятия, исчисленную в размере 20 % от величины чистых активов или, если таких активов нет, в размере 1 базовой величины?

- не получается ли так, что в итоге НДС при продаже предприятия уплачивает покупатель этого предприятия?

Отсутствие конкретных ответов на поставленные вопросы обусловили следующие практические ходы со стороны покупателей:

- а) в ряде случаев они просто-напросто объединили балансы покупателя и приобретаемого предприятия, по сути проигнорировав тот факт, что купля-продажа принципиальным образом отличается от процесса реорганизации путем присоединения, который, в свою очередь, требует соответствующего оформления;

- б) включили работников сельхозпредприятий в штат предприятия-покупателя;

- в) начали погашать задолженность перед работниками сельхозпредприятий путем перечисления денежных средств на счет этих предприятий до решения вопросов, связанных с переоформлением права собственности на сельхозпредприятия.

Рассмотрим, прежде всего, организационные вопросы. Именно они, с нашей точки зрения, имеют главенствующее значение. Особое внимание обратим сначала на общие нормы, регулирующие вопросы купли-продажи предприятий как имущественных комплексов, а затем рассмотрим особенности их применения в отношении продаваемых убыточных сельскохозяйственных предприятий.

Согласно п. 1 ст. 132 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее ГК) предприятием как объектом прав признается имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности. 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, если иное не предусмотрено законодательством или договором.

Предприятие в целом или его часть могут быть объектом купли-продажи, залога, аренды и других сделок, связанных с установлением, изменением и прекращением вещных прав (п. 2 ст. 132 ГК).

С учетом изложенного, продажу предприятия как имущественного комплекса следует рассматривать как продажу объекта права собственности. При этом подчеркнем, что имущество предприятия (общества), а это в полной мере относится и к производственным кооперативам принадлежит самому обществу, за исключением унитарных предприятий, в которых их учредитель является одновременно и собственником имущества предприятия. Именно учредитель унитарного предприятия обладает правом собственности на предприятие как имущественный комплекс. Именно он может реализовать свое право собственности на предприятие как имущественный комплекс. Учредители коммерческих организаций других организационно-правовых форм обладают в отношении имущества таких организаций обязательственными правами. Именно эти права они и отчуждают при продаже своих долей в имуществе юридических лиц.

Таким образом, **продажа предприятия как имущественного комплекса может быть произведена только собственником (учредителем) унитарного предприятия.** Все остальные варианты, в том числе и случай, когда решение о продаже предприятия принимается одновременно всеми его учредителями, следует, по нашему мнению, рассматривать как продажу долей учредителей в имуществе юридического лица.

Основные положения, регламентирующие порядок купли-продажи предприятий как имущественных комплексов регламентируются статьями 530-537 ГК.

Согласно статье 530 ГК 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. При этом в состав предприятия как имущественного комплекса входят, как уже отмечалось, все виды имущества, предназначенные для его деятельности.

Пунктом 2 статьи 530 ГК устанавливается, что 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.

Согласно п. 3 статьи 530 ГК права продавца, полученные им на основании разрешения (лицензии) на занятие соответствующей деятельностью, не подлежат передаче покупателю предприятия, если иное не установлено законодательством.

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.

Договор продажи предприятия должен заключаться в письменной форме путем составления одного документа, подписанного сторонами, с обязательным приложением к нему следующих документов:

- акт инвентаризации;
- бухгалтерский баланс;
- 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.

Перечисленные выше документы должны быть составлены и рассмотрены сторонами до подписания договора продажи предприятия. Имущество, права и обязанности, указанные в этих документах, подлежат передаче продавцом покупателю, если иное не следует из правил статьи 530 ГК и не установлено соглашением сторон.

Согласно п. 1 статьи 532 ГК состав и стоимость продаваемого предприятия определяются в договоре продажи предприятия на основе полной инвентаризации предприятия, которая должна проводиться и оформляться первичной документацией в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 05.12.95 г. № 54.

Обратим внимание на особенности установления стоимости продаваемых негосударственных юридических лиц и объектов, находящихся в государственной (республиканской, коммунальной) собственности.

Основой для формирования стоимости негосударственных юридических лиц должна являться величина их чистых активов, определяемая в соответствии с Порядком оценки стоимости чистых активов юридических лиц, кроме банков, утвержденным приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 20.01.2000 г. № 24. Вместе с тем окончательная продажная стоимость предприятия определяется в договоре между продавцом и покупателем. При этом продажная цена предприятия может существенно отличаться от величины его чистых активов. Это отклонение может быть обусловлено целым рядом факторов:

- стабильностью (нестабильностью) в работе и высокой (низкой) доходностью предприятия;
- отличием реальной стоимости активов предприятия от их балансовой стоимости;

- имеющимися перспективами развития предприятия;
- выгодным месторасположением объекта и т.д.

Что касается стоимости государственных предприятий, то она должна определяться в соответствии с Положением об оценке государственного имущества (в редакции постановления Мингосимущества № 24, Министерства экономики № 100 и Министерства статистики и анализа Республики Беларусь № 33 от 12.06.2001 г.). Согласно названному Положению определяется, в частности, порядок формирования начальной цены предприятия (в целом как имущественного комплекса либо его части) для продажи на аукционе или по конкурсу.

Согласно п. 1.8 Декрета Президента Республики Беларусь от 20.03.98 г. № 3 “О разгосударствлении и приватизации государственной собственности в Республике Беларусь” продажа государственных объектов на конкурсах и аукционах осуществляется только за денежные средства. Процедуры проведения аукционов и конкурсов по продаже объектов республиканской и коммунальной собственности устанавливаются соответствующими нормативными актами.

Договор продажи предприятия подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации.

По обязательствам, включенным в состав продаваемого предприятия, до его передачи покупателю должны быть письменно уведомлены кредиторы. Уведомление о продаже предприятия производится одной из сторон договора.

Передача предприятия продавцом покупателю должна осуществляться по передаточному акту. В акте указываются данные о составе предприятия, об уведомлении кредиторов о продаже предприятия, а также сведения о выявленных недостатках переданного имущества и перечень имущества, обязанности по передаче которого не исполнены продавцом ввиду его утраты.

Подготовка предприятия к передаче, включая составление и представление на подписание передаточного акта, является обязанностью продавца и осуществляется за его счет, если иное не предусмотрено договором. Предприятие считается переданным покупателю со дня подписания передаточного акта обеими сторонами.

Согласно статье 535 ГК право собственности на предприятие переходит к покупателю с момента государственной регистрации этого права. Если иное не предусмотрено договором продажи предприятия, право собственности на предприятие переходит к покупателю и подлежит государственной регистрации непосредственно после передачи предприятия покупателю (статья 534).

В случаях, когда договором предусмотрено сохранение за продавцом права собственности на предприятие, переданное покупателю, до оплаты предприятия или до наступления иных обстоятельств, покупатель вправе до перехода к нему права собственности распоряжаться имуществом и правами, входящими в состав переданного предприятия, в той мере, в какой это необходимо для целей, для которых предприятие было приобретено.

Таковы общие подходы к продаже предприятий как имущественных комплексов, предусмотренные нормами действующего законодательства.

Что касается продажи сельхозпредприятий в соответствии с Указом № 280, то здесь необходимо отметить ряд принципиальных особенностей.

Во-первых, согласно п. 5 названного Указа “Законодательные акты, регулирующие вопросы приватизации государственного имущества и отчуждения находящегося в собственности Республики Беларусь недвижимого имущества в виде предприятий как имущественных комплексов, не распространять на продажу имущества в соответствии с настоящим Указом”. Что означает данная норма? По всей видимости, такой подход обусловлен тем, что для случая, когда продается сельскохозяйственный производственный кооператив, рассматривать такую продажу как продажу предприятия достаточно сложно. Дело в том, что согласно ст. 107 ГК производственный кооператив – это коммерческая организация, участники которой внесли **имущественный паевой взнос**, принимают личное трудовое участие в его деятельности и несут субсидиарную ответственность по обязательствам кооператива в равных долях, если иное не определено в уставе, в пределах, установленных уставом, но не меньше полученного годового дохода в производственном кооперативе. Иными словами, учредителями (участниками) производственного кооператива являются его пайщики, причем физические лица в количестве не менее 3 человек. В силу этого в классическом варианте продажа производственного кооператива как имущественного комплекса, с нашей точки зрения, практически невозможна. В этой связи представляется возможным вести речь лишь об отчуждении паев. Но если это так, то при наличии чистых активов каждый из пайщиков, казалось бы, может претендовать на свою долю в имуществе кооператива. Однако не следует сбрасывать со счетов историю создания таких организаций, в деятельности которых государство всегда играло особую роль. Если учесть и тот факт, что речь идет о продаже убыточных сельхозпредприятий, то такой нюанс, как следует из Указа, особой роли не играет. Вместе с тем, чтобы процедурно все вопросы были урегулированы, представляется целесообразным, чтобы при проведении собрания пайщиков кооператива по вопросу продажи предприятия в протоколе собрания членов кооператива

было зафиксировано, что пайщики кооператива не претендуют на имущество реализуемой организации (в части чистых активов), приходящееся на их паи.

Вторая особенность заключается в том, что денежные средства за приобретенное сельхозпредприятие, находящееся в частной собственности, а именно к таким предприятиям относятся сельскохозяйственные производственные кооперативы, должны поступить на счет этого кооператива. Какова цель такого подхода при условии, что пайщики не претендуют на долю в имуществе кооператива? С нашей точки зрения, здесь имеется определенный процедурный смысл - расчет производится как бы с собственниками, которые не претендуют на свою долю, а направляют все средства от продажи на становление и развитие предприятия.

Существенно проще процедура купли-продажи государственных сельхозпредприятий – оплата за такие унитарные предприятия направляется их собственнику – государству.

Общая особенность, характерная для операций купли-продажи сельхозпредприятий, отличающая их от купли-продажи госпредприятий по конкурсу или на аукционах, заключается также в том, что продажа сельхозпредприятий осуществляется по, если можно так сказать, специальным ценам – в размере 20% от величины чистых активов таких предприятий, а если таких активов нет, по цене, равной 1 базовой величине.

Отметим, что в итоге в результате купли-продажи сельхозпредприятия должен появиться новый единственный учредитель такого предприятия. При этом в отношении сельскохозяйственного производственного кооператива должна быть проведена его реорганизация путем преобразования в новое сельскохозяйственное унитарное предприятие, что должно сопровождаться соблюдением процедуры реорганизации, предусмотренной Гражданским кодексом.

После завершения всех процедур покупатель сельхозпредприятия становится собственником имущества унитарного предприятия, к которому перешли все права и обязанности приобретенного. Отметим, что в соответствии с нормами ГК производственный кооператив может быть реорганизован как в унитарное предприятие, так и в хозяйственное товарищество или общество. В любом случае операции реорганизации, например, путем присоединения приобретенного унитарного предприятия к предприятию-покупателю, могут осуществляться только после покупки и оформления права собственности на приобретенное предприятие. При этом должны быть соблюдены все процедуры, предусмотренные для процесса присоединения (проведение инвентаризации, составление передаточного акта, объединение балансов, оформление изменений в учредительных документах и представление их в регистрирующий орган и т.д.).

Исходя из этого и должны определяться все действия нового собственника в части выполнения норм Указа № 280 – погашения задолженности приобретенного предприятия в порядке и сроки, установленные Указом № 138, сохранения рабочих мест на период предоставления отсрочки исполнения обязательств убыточной сельхозорганизации, обеспечения деятельности по производству сельскохозяйственной продукции.

Организационно-технологическая схема осуществления сделок купли-продажи убыточных сельскохозяйственных производственных кооперативов как имущественных комплексов с учетом норм Указов Президента Республики Беларусь № 138 и 280, учитывающая принципиальные особенности таких сделок, представлена на рис. 1.

Перейдем далее к вопросам бухгалтерского учета операций, связанных с продажей предприятий как имущественных комплексов, в частности отражения операций у покупателя. Как уже отмечалось, именно эти вопросы и были проигнорированы Министерством финансов при подготовке разъяснений к Указу № 280. Ни в одном из проанализированных документов названного ведомства не определены бухгалтерские записи по покупке-продаже предприятия – ни для продавца, ни для покупателя. Единственное, что в этой части было сказано, – это следующее. “Поскольку Указом № 280 определено, что на продажу имущественных актов в соответствии с Указом не распространяются действующие законодательные акты, регулирующие вопросы приватизации государственного имущества и отчуждения находящегося в собственности Республики Беларусь недвижимого имущества в виде предприятий как имущественных комплексов, то, следовательно, в данной ситуации не следует руководствоваться письмом Министерства финансов от 4 марта 1994 г. № 38 “Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий?”. Но чем же тогда руководствоваться?

Как следует из некоторых публикаций, в частности из публикации в Информбанке НЭГ № 69 за 10 сентября 2004 г. “Купля-продажа убыточных сельхозпредприятий”, “в настоящее время не определен источник погашения этой перечисленной в бюджет цены имущественного комплекса (20% от стоимости чистых активов или 1 БВ). Минфин рекомендует учитывать данную сумму на сч. 97 “Расходы будущих периодов”.

С нашей точки зрения, отражение у покупателя цены приобретенного комплекса на счете 97 “Расходы будущих периодов” не решает для покупателя конкретных проблем. В любом случае счет 97 надо будет закрывать и определять источник возмещения произведенных расходов. Но почему этого не сделать уже

² Отметим, что названным письмом достаточно сложно руководствоваться и при приватизации предприятий, поскольку его нормы, во-первых, не увязаны с новым Планом счетов бухгалтерского учета и, во-вторых, сами по себе являются сомнительными.

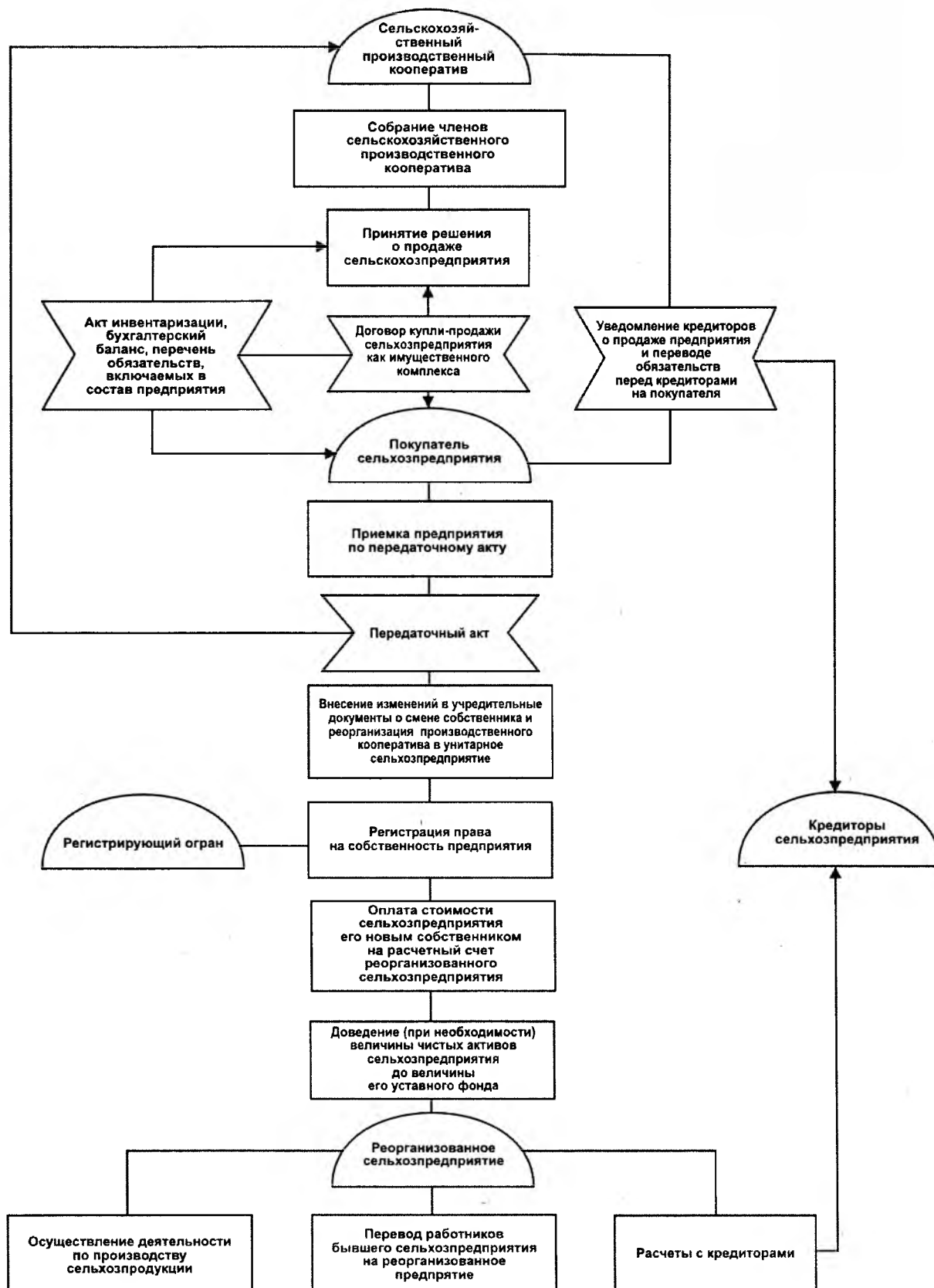


Рис. 1. Организационно-технологическая схема осуществления сделок купли-продажи убыточных сельскохозяйственных производственных кооперативов как имущественных комплексов с учетом норм Указов Президента Республики Беларусь № 138 и 280

сегодня, тем более, что решения здесь достаточно просты, если исходить из того, что при покупке убыточного сельскохозяйственного предприятия покупатель становится собственником приобретенного предприятия, которое, в свою очередь, становится унитарным предприятием. При этом отметим, что в соответствии с новым Планом счетов бухгалтерского учета для учета инвестиций в акции, облигации, в уставные фонды других организаций предназначен счет 58 “Финансовые вложения”

С учетом изложенного порядок отражения в учете покупателя операций по покупке убыточного сельхозпредприятия, осуществляющего свою деятельность в форме производственного кооператива, т.е. в случае, когда средства за приобретенное предприятие перечисляются на счет этого предприятия, должен быть, по нашему мнению, следующим:

- **Д-т 58** “Финансовые вложения” – **К-т 76** “Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами” – на покупную стоимость предприятия, соответствующую 20% чистых активов продаваемого предприятия, или (если чистых активов не имеется) – в размере одной базовой величины, установленной в Республике Беларусь на первое число первого месяца квартала, в котором производится продажа предприятия;

- **Д-т 76** “Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами” – **К-т 51** “Расчетный счет” – расчет за приобретенное сельхозпредприятие путем перечисления средств на счет приобретаемого производственного кооператива;

- **Д-т 58** “Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами” – **К-т 98** “Доходы будущих периодов” – на разницу между балансовой стоимостью предприятия, соответствующей величине его чистых активов и его покупной (за минусом НДС) стоимостью (отрицательный гудвил).

Несколько сложнее обстоят дела с отражением операций купли-продажи сельскохозяйственного производственного кооператива у продавца. Дело в том, что, как уже отмечалось, продавцами таких предприятий являются сами эти предприятия в лице членов кооператива. И если согласно решению членов кооператива осуществляется продажа этого кооператива, причем без каких-либо притязаний со стороны членов кооператива в отношении поступивших от покупателя сумм за приобретенное предприятие³, то, очевидно, что в силу специфики взаимоотношений по поводу собственности должны применяться и особые подходы при отражении таких операций в учете и их налогообложении.

С учетом изложенного, в учете продавца рассматриваемые операции по продаже сельхозпредприятия как имущественного комплекса, осуществившего свою деятельность в форме производственного кооператива, можно отразить следующим образом:

- **Д-т 51** “Расчетный счет” – **К-т 86** “Целевое финансирование” – поступление оплаты за продаваемое (передаваемое новому собственнику) предприятие;

- **Д-т 60** “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, **76** “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” и др. – **К-т 51** “Расчетный счет” – погашение задолженностей, числящихся за приобретенным сельскохозяйственным предприятием, либо оплату мероприятий, связанных с развитием сельхозпредприятия;

- **Д-т 86** “Целевое финансирование” – **К-т 92** “Внереализационные доходы и расходы” – на сумму средств, поступивших в оплату приобретенного предприятия и фактически использованных в целевом порядке на погашение задолженностей сельхозпредприятия или его развитие (по мере использования средств).

Необходимость использования счета 86 обусловлена, с нашей точки зрения, тем, что, во-первых, поступившие средства остаются на проданном предприятии и на них никто из бывших собственников не претендует. Более того, поскольку новым собственником стал покупатель, ему перечисленные деньги и остаются. А поскольку они не должны рассматриваться как доход (у себя взял и самому себе отдал⁴), то наиболее рационально рассматривать такое поступление средств как целевое финансирование, в частности на покрытие задолженностей, числящихся за приобретенным предприятием. В любом случае вся сумма поступивших средств в итоге должна быть отнесена на счет 92 “Внереализационные доходы и расходы”. Данное требование, если мы признаем, что поступившие средства являются целевыми, однозначно следует из Типового плана счетов бухгалтерского учета. При этом необходимо зафиксировать тот факт, что для целей налогообложения данная сумма должна быть включена в состав доходов, не учитываемых при определении облагаемой базы по налогу на прибыль.

Принципиально важный момент в рассматриваемом подходе заключается в том, что перечисленные средства уже в самом начале являются основой для погашения задолженностей, а не являются перечислением средств “в никуда”. Все последующие действия по развитию приобретенного сельхозпредприятия новый собственник должен осуществлять либо за счет дополнительных инвестиций в это предприятие (как собственных, так и заемных средств), либо за счет оборотных средств приобретенного предприятия.

³ Речь в данном случае идет о суммах, поступающих в оплату предприятия при наличии у этого предприятия чистых активов. При отсутствии чистых активов члены кооператива изначально не могут претендовать на какую-либо долю в поступившей сумме – примечание автора.

⁴ Строго говоря, это не совсем так, поскольку учредителем (собственником) купленного предприятия является покупатель, а учредителем покупателя могут выступать целая группа лиц, как физических, так и юридических, что указывает на то, что собственниками предприятий выступают разные лица – примечание автора.

С нашей точки зрения, не исключается вариант увеличения за счет поступивших средств уставного фонда сельскохозяйственного предприятия. Очевидно, что такое увеличение должно быть оговорено в учредительных документах сельхозпредприятия.

В бухгалтерском учете такая операция может быть, с нашей точки зрения, отражена следующими бухгалтерскими записями:

• **Д-т 75** "Расчеты с учредителями" – **К-т 80** "Уставный фонд" – на объявленную сумму увеличения уставного фонда;

• **Д-т 86** "Целевое финансирование", **51** "Расчетный счет" – **К-т 75** "Расчеты с учредителями" — на сумму средств, поступившую в счет оплаты предприятия, направляемую на увеличение уставного фонда этого предприятия.

Кроме того, по нашему мнению, увеличение уставного фонда приобретенного предприятия – это реальная возможность инвестирования средств в приобретенное предприятие с целью погашения числящихся за ним задолженностей перед бюджетом и прочими кредиторами.

Отметим, что в случае, когда сельскохозяйственное предприятие не находится в частной собственности, сумма платы за него в соответствии с Указом № 280 должна производиться либо в республиканский бюджет (по объектам республиканской собственности), либо в бюджет соответствующей административно-территориальной единицы (по объектам, находящимся в коммунальной собственности). Отражение операций покупки в учете предприятия-покупателя, с нашей точки зрения, должно быть таким же, что и при покупке сельскохозяйственного производственного кооператива.

Что касается продаваемого сельхозпредприятия, то у него никаких бухгалтерских записей в учете не производится, поскольку денежные средства на предприятие не поступают. В отношении приобретаемого предприятия осуществляется простая корректировка учредительных документов в части изменения собственника. При этом организационно правовая форма приобретаемого предприятия не изменяется, поскольку оно по-прежнему остается унитарным предприятием.

В случае, если величина чистых активов сельскохозяйственной организации окажется равной нулю, кроме оговоренной Указом № 280 величины платы за предприятие в размере 1 базовой величины, покупатель должен дополнительно перечислить сумму, с учетом которой величина чистых активов превысит величину уставного капитала (фонда). Данное требование, в частности, обусловлено нормами Гражданского кодекса и Положения о государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, утвержденным Декретом Президента Республики Беларусь № 11 от 16.03.1999 г. "Об упорядочении государственной регистрации и ликвидации (прекращения деятельности) субъектов хозяйствования", согласно которым в случае, если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов коммерческой организации окажется менее уставного фонда, такая организация обязана объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего уставного фонда. Если стоимость указанных активов окажется менее определенного Декретом минимального размера уставного фонда, эта коммерческая организация подлежит ликвидации в установленном порядке.

Такие подходы обусловлены тем, что величина сформированного уставного капитала (фонда) является в своей основе составной частью чистых активов. В этой связи очевидно, что при отсутствии чистых активов уставный капитал уже "проеден" и в силу этого он должен быть восполнен.

При этом необходимо иметь в виду, что при исчислении величины чистых активов средства целевого финансирования и поступлений уменьшают величину таких активов. Следовательно, если поступившую в счет оплаты предприятия сумму мы будем рассматривать как целевое финансирование, эта сумма при исчислении величины чистых активов будет исключена, что приведет к необходимости в дополнительной сумме средств, которая бы "покрыла" недостаток чистых активов до величины объявленного уставного капитала. Таким образом, величину платы за предприятие, определяемую как средства целевого финансирования, не следует рассматривать как возможный источник увеличения уставного капитала. Это тем более правильно, что при расчете за продаваемые государственные предприятия сумма платы на счет продаваемого предприятия не поступает и, следовательно, не может являться источником увеличения чистых активов до объявленной величины уставного фонда (капитала).

Рассмотрим изложенное на конкретном примере.

ПРИМЕР.

Исходные данные⁵:

1. В связи с тем, что величина чистых активов продаваемого сельхозпредприятия оказалась равной нулю, покупатель согласно Указу № 280 должен заплатить за него 1 базовую величину, составившую на первое число месяца квартала, в котором производится продажа, 19 тыс. руб.

⁵ Здесь и далее все цифры условные – примечание автора.

2. Величина уставного фонда предприятия, созданного в форме сельскохозяйственного производственного кооператива, составляет согласно учредительным документам 600 тыс. руб. или 400 евро (по курсу на дату перерегистрации предприятия), что соответствует минимальному размеру уставного капитала для данной организационно-правовой формы.

3. На выкуп сельхозпредприятия предприятием-покупателем направлена 1 базовая величина и принято решение после перерегистрации предприятия довести величину его чистых активов до величины ранее объявленного уставного фонда — 600 тыс. руб.

В соответствии с действующим законодательством покупатель предприятия в учете приобретенного предприятия должен сделать следующие бухгалтерские записи:

а) при приобретении предприятия:

Д-т 51 – К-т 86 “Целевое финансирование” – 19 тыс. руб. (на объявленную стоимость предприятия);

б) при доведении величины чистых активов до величины уставного капитала⁶:

Д-т 75 “Расчеты с учредителями” – **К-т 84** “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” – 600 тыс. руб. (отражение задолженности учредителя по погашению непокрытого убытка);

Д-т 51 – К-т 75 “Расчеты с учредителями” – 600 тыс. руб.

Отметим, что в случае, если бы собственником (учредителем) унитарного предприятия выступала коммерческая организация, то продажу предприятия она должна была бы отразить в своем учете следующими бухгалтерскими записями:

- **Д-т 62** “Расчеты с покупателями и заказчиками” – **К-т 91-1** “Операционные доходы” – на продажную стоимость предприятия, оговоренную в договоре купли-продажи предприятия;

- **Д-т 51** “Расчетный счет” – **К-т 62** “Расчеты с покупателями и заказчиками” – оплата продажной стоимости предприятия;

- **Д-т 91-2** “Операционные расходы” – **К-т 58** “Финансовые вложения” – на величину вклада продавца в уставный капитал (фонд) продаваемого предприятия;

- **Д-т 91-3** “Налог на добавленную стоимость” – **К-т 68** “Расчеты по налогам и сборам” – на величину НДС по реализации предприятия;

- **Д-т 91-9** “Сальдо операционных доходов и расходов” – **К-т 99** “Прибыли и убытки” – финансовый результат от реализации предприятия;

- **Д-т 99** “Прибыли и убытки” – **К-т 68** “Расчеты по налогам и сборам” – начисление налога на прибыль.

Обратим внимание, что у предприятия-продавца операции по продаже предприятия, учредителем и собственником которого он являлся, отражены с использованием счетов учета финансовых результатов, в частности счета 91 “Операционные доходы и расходы”.

Что касается продаваемого предприятия, то его счета учета при продаже не затрагиваются вообще. Это предприятие как работало, так и продолжает работать. Происходит просто смена собственника.

В случае, если бы собственником продаваемого предприятия являлось не юридическое, а физическое лицо, то расчет бы производился с физическим лицом без отражения таких операций в учете последнего, поскольку продавец не осуществляет предпринимательскую деятельность и, следовательно, учет не ведет.

Теперь что касается налогообложения НДС операций по продаже предприятий.

Если обратиться к нормативным актам по налогообложению, то мы увидим следующее. В соответствии с п. 1.16 Постановления МНС Республики Беларусь от 30 июля 2004 г. № 87 “О внесении изменений и дополнений в Инструкцию о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость”, названная Инструкция, утвержденная постановлением МНС от 31.01.2004 г. № 16, дополнена п. 90, в соответствии с которым “При реализации предприятий как имущественных комплексов в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 14 июня 2004 г. № 280... налоговой базой при исчислении налога является цена реализации каждого из видов активов без включения в них налога”. В своей основе новый пункт дублирует те подходы, которые уже были предусмотрены Инструкцией о порядке исчисления и уплаты НДС, а именно п. 11, согласно которому “налоговая база при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса определяется отдельно по каждому из видов активов данного предприятия”.

Считаем, что такой подход, предполагающий необходимость уплаты НДС по реализуемому имущественному комплексу является абсолютно неприемлемым. На чем основывается наше утверждение?

Первое. Как уже отмечалось выше, при покупке-продаже предприятия речь идет исключительно о смене собственника. Сам объект сделки как работал, так и продолжает работать. Переведенная на счет продавца-

⁶ Приведенные ниже бухгалтерские записи действующими нормативными актами по бухгалтерскому учету однозначно не определены и являются предложениями автора. В силу того, что в рассматриваемом случае речь идет о безвозмездном получении имущества, не исключается также вариант использование в таких целях счета 92 “Внерезультационные доходы и расходы”. При этом, поскольку имущество, в частности денежные средства, передаются в пределах одного собственника, объекта налогообложения возникать не должно – *примечание автора*.

юридического лица сумма, соответствующая стоимости продаваемого предприятия, не означает, что продавец реализует какие-либо активы, по которым надо исчислять НДС. Предприятие реализуется именно как комплекс. Активов, кстати, может быть много, но они в то же время могут не покрываться собственными источниками, т.е. быть заемными. С какой стати по таким активам надо исчислять НДС? Суть продажи предприятия как имущественного комплекса в том и заключается, что продается именно предприятие, а не наполняющие это предприятие активы. И цена этому предприятию – не стоимость наполняющих его активов, а величина чистых активов, т.е. тех условных, а не конкретных активов, по которым не имеется задолженности. Однако, если следовать нормам Инструкции, не исключается ситуация в соответствии с которой сумма НДС, исчисленная по каждому виду активов продаваемого предприятия, превысит величину его чистых активов и окажется, что сумма налогов при продаже превысит стоимость продажи. По нашему мнению, – это нонсенс.

Второе. Кто применительно к нормам налогового законодательства должен платить НДС? Продавец. Но ведь продавец потому и продает сельхозпредприятие, что оно убыточно и он сам не в состоянии обеспечить его безубыточную деятельность. При таком подходе с учетом того, что сумма НДС может превысить стоимость предприятия, получается, что продавец не только не получит средства за реализованное предприятие, но и останется должен бюджету. При этом задолженность “зависнет” за проданным предприятием и его новый собственник получит приобретенное предприятие с дополнительной суммой задолженности.

С учетом изложенного, считаем, что установленные Министерством по налогам и сборам подходы по исчислению НДС по операциям продажи предприятий являются сомнительными. С нашей точки зрения, **при продаже предприятия как имущественного комплекса нельзя рассматривать реализуемое предприятие как набор активов по конкретным видам имущества**. Предприятие продается целиком. При его продаже, как было показано выше, меняется только собственник, само предприятие как работало, так и продолжает работать (если только не осуществляется его реорганизация, например из производственного кооператива в унитарное предприятие, как это имеет место при продаже производственных кооперативов в соответствии с Указами № 138 и 280). Новый собственник имущество приобретенного предприятия к себе на учет не ставит – у него (если это юридическое лицо) в учете отражается только операция по финансовым вложениям, по которым, если следовать логике подходов МНС, налог на добавленную стоимость по переданному имуществу должен приниматься к вычету. Но ведь имущество, как уже отмечалось, предприятию-покупателю не передается. Оно остается у того предприятия, которое продается. И более того, вырученная от продажи предприятия сумма на счет предприятия, которое сменило собственника, в классическом варианте не поступает, а операции по продаже предприятия в учете продаваемого предприятия не отражаются. По проданному предприятию меняется только собственник. Именно с собственником предприятия и осуществляется расчет. Но если это так, то какой смысл имеет выделение в товарно-транспортных накладных передаваемого имущества, как это предлагается налоговыми органами?

Исходя из приведенных выше доводов, считаем, что **операции по продаже предприятий облагаться НДС не должны**. Ведь в итоге покупатель платит за величину чистых активов. В случае если цена покупки выше величины чистых активов, то образовавшаяся разница - это положительная репутация, если меньше – отрицательная. И если вести разговор о налогообложении, то он может касаться только положительной деловой репутации, поскольку величина чистых активов представляет собой величину собственных источников, которые сформировались после налогообложения.

Справедливости ради отметим, что согласно письму МНС Республики Беларусь от 31.07.2004 г. № 2-1-8/6345-1 **“при реализации в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 14.06.2004 № 280 сельскохозяйственных организаций как имущественных комплексов, собственниками которых являются государство (Республика Беларусь) или физические лица, патенты на налог отсутствуют**, так как их собственники не признаются юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями. При реализации предприятий как имущественных комплексов, собственниками которых являются юридические лица или индивидуальные предприниматели, налог уплачивается ими в соответствии с Законом Республики Беларусь “О налоге на добавленную стоимость”. Как видим, в отношении сельхозпредприятий вопрос по НДС в какой-то степени сегодня решен. Хотя, как представляется, и нормы закона, и нормы Инструкции имеют главенствующее значение над нормами письма. Так что окончательная позиция Министерства по налогам и сборам еще требует своего законодательного урегулирования.

С учетом изложенного считаем необходимым сделать следующие выводы:

1. Реализация норм, предусмотренных Указами Президента Республики Беларусь № 138 и 280, в части продажи убыточных сельскохозяйственных предприятий возможна только в результате изменения при покупке предприятия собственника сельскохозяйственного предприятия. Любой другой вариант, связанный с переходом прав и обязанностей к покупателю, в т.ч. путем реорганизации, будет являться нарушением норм действующего законодательства.

2. Приобретение убыточного предприятия должно сопровождаться внесением изменений в учредительные документы организации в части смены собственника этого предприятия и трансформации (реорганизации)

производственного сельскохозяйственного предприятия в унитарное предприятие. Данный процесс реорганизации, сопровождающий процесс покупки, должен сопровождаться переводом людей на реорганизованное предприятие и переоформлением соответствующих документов (лицензий и т.п.).

В принципиальном плане не исключается возможность присоединения приобретенного предприятия к предприятию-покупателю, но в любом случае операции купли-продажи предприятия и реорганизации предприятия путем присоединения – это два разных процесса, и процесс покупки должен предшествовать процессу реорганизации.

3. Операции покупки сельхозпредприятий должны отражаться в учете покупателя с использованием счета учета финансовых вложений, на котором фиксируется сумма платы за приобретаемое предприятие (в размере 20% от величины чистых активов сельхозорганизации, а если чистых активов нет – в размере 1 базовой величины).

4. Операции продажи сельхозпредприятий, в частности сельскохозяйственных производственных кооперативов, с учетом норм Указа № 280, предусматривающего перечисление средств от продажи имущественного комплекса по объектам, находящимся в частной собственности, собственникам имущества, должны, с нашей точки зрения, отражаться с использованием счета 86 “Целевое финансирование”, на котором отражается величина средств, поступивших в счет оплаты за предприятие. Данная запись возможна, если только собственники не будут претендовать на выплату им части чистых активов, приходящихся на их паи (данное решение может быть принято на общем собрании членов производственного кооператива).

5. Если после покупки сельхозпредприятия величина его чистых активов окажется меньше, чем величина уставного капитала, новый собственник должен произвести дополнительные вложения в предприятие, с учетом которых величина чистых активов будет равна или превысит зафиксированную в учредительных документах величину уставного капитала приобретенного предприятия.

При этом, такие вложения не являются объектом налогообложения у приобретенного предприятия, поскольку их следует рассматривать как передачу имущества в пределах одного собственника.

6. В перспективе необходимо, с нашей точки зрения, установить, что в отношении операций купли-продажи предприятий как имущественных комплексов налогом на добавленную стоимость у юридических лиц-продавцов должна облагаться не цена реализации каждого из видов активов реализуемого предприятия, как это определено налоговым законодательством, а величина чистых активов этого предприятия за минусом величины вклада в уставный фонд (капитал). Именно эта величина, по нашему мнению, характеризует ту добавленную стоимость, которая наработана на реализуемом предприятии.

Таковы предлагаемые подходы по упорядочению процессов, связанных с продажей сельскохозяйственных предприятий с учетом норм Указов № 138, 280 и других нормативных правовых актов Республики Беларусь.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь: Закон Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218-3.
2. Указ Президента Республики Беларусь от 19.03.2004 г. № 138 “О некоторых мерах по финансовому оздоровлению сельскохозяйственных организаций и привлечению инвестиций в сельскохозяйственное производство”.
3. Указ Президента Республики Беларусь от 14.06.2004 г. № 280 “О порядке и условиях продажи юридическим лицам предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций”.
4. Декрет Президента Республики Беларусь от 16.03. 1999 г. № 11 “Об упорядочении государственной регистрации и ликвидации (прекращения деятельности) субъектов хозяйствования”.
5. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 30 июля 2004 г. № 932 “Об отражении в бухгалтерском учете убыточных сельскохозяйственных организаций стоимости основных средств и объектов незавершенного строительства по результатам их оценки”.
6. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 20 января 2000 г. № 24 “Об утверждении порядка оценки стоимости чистых активов юридических лиц, кроме банков”.
7. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению. Утверждены постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89.
8. Письмо Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31.07.2004 г. № 2-1-8/6345-1 “Об исчислении НДС при реализации сельхозпредприятий как имущественных комплексов”.
9. Продажа юридическим лицам предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций: Разъяснение к Указу Президента от 14 июня 2004 г. № 280 и постановлению Совета Министров от 30 июля 2004 г. № 932/ А.М. Курлыпо, В.Е. Ванкевич, А.В. Крупнова/ Вестник Министерства по налогам и сборам.– 2004.– № 29.– С. 13-22.
10. Бурдюк О.А. Комментарий к Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31 января 2004 г. № 16/ Вестник Министерства по налогам и сборам.– 2004.– № 11.– С. 56.
11. Купля-продажа убыточных сельхозпредприятий/ Нац. экон. газ.– 2004.– № 69.– С. 9-11.
12. Коротаев С.Л. Купля-продажа предприятий (их частей) и отчуждение долей в имуществе юридических лиц: Правовые основы, бухгалтерский учет, налогообложение, международная практика.– Мн.: Изд. Центр БГУ, 2004.– 164 с.
13. Коротаев С.Л. Реорганизация юридических лиц: Правовые основы, организационные аспекты, бухгалтерский учет и налогообложение.– Мн.: Хозяйство и Право, 2003.– 100 с.
14. Коротаев С.Л. Проблемы бухгалтерского учета имущества и обязательств в условиях трансформации отношений собственности/ Материалы международной научно-практической конференции “Глобализация мировой экономики и ее влияние на развитие бухгалтерского учета” в г. Житомир. Вісник Житомирського технологічного університету.– 2003.– № 2.– С. 182-193.