

Об учете продажи предприятия

Вплоть до настоящего времени в нашей стране нет законченной методики учета сделки продажи предприятия, в специальной экономической литературе и нормативных документах Министерства финансов РФ этот вопрос практически не освещался. В публикуемой ниже статье будут рассмотрены правовые и бухгалтерские аспекты методики учета купли-продажи предприятия как имущественного комплекса.

Гражданское законодательство рассматривает предприятие как объект права, имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности. В состав предприятия в соответствии со ст. 132 Гражданского кодекса входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, включая долги предприятия. При этом в основе предприятия как имущественного комплекса могут лежать любые организационно-правовые формы, в т.ч. унитарные предприятия, общества и товарищества, за исключением акционерных обществ.

Предприятие отнесено ст. 130 ГК к числу недвижимых вещей, поэтому договору продажи предприятия присущи признаки купли-продажи недвижимого имущества. Однако специфика предприятия как объекта гражданских прав накладывает на такую сделку определенные особенности, регулируемые ст.ст. 530–537 ГК.

Кроме того, продажа предприятия как имущественного комплекса отличается от смены учредителей в результате внесения изменений в учредительные документы без заключения договора продажи. В частности, при продаже покупатель получает вещные и исключительные права, но при внесении изменений в учредительные документы он может предусмотреть организационно-правовую форму предприятия, отличную от той, которую оно имело у

продавца. Во втором случае новый владелец (покупатель) приобретает организационно-правовую форму, для изменения которой необходимо заново зарегистрировать внесенные в учредительные документы изменения.

Предприятие представляет собой сложный объект, состоящий из разнообразных элементов, состав которых может видоизменяться по соглашению сторон (ст. 132, п. 2 ст. 530, п. 2 ст. 532 ГК). Поэтому для заключения договора продажи предприятия необходимо точно определить элементы имущественного комплекса. Без этого невозможно определить предмет договора, между тем согласно ст. 525 ГК договор продажи недвижимости считается незаключенным, если в нем отсутствуют данные, позволяющие установить недвижимое имущество, подлежащее передаче покупателю.



34 ■ Договор продажи предприятия также не может считаться заключенным, если в нем не указана цена. В данном случае действует общее положение о цене в договоре продажи недвижимости (п. 1 ст. 526 ГК). В связи с этим продажа предприятия предваряется инвентаризацией всего имущества и обязательств предприятия, проводимой в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Министерством финансов 05.12.1995 № 54. До подписания договора составляются и рассматриваются сторонами (п. 2 ст. 532 ГК) акт инвентаризации, бухгалтерский баланс, заключение независимого аудитора о составе и стоимости предприятия, а также перечень всех долгов (обязательств), включаемых в состав предприятия, с указанием кредиторов, характера, размера и сроков их требований. Именно полная инвентаризация и позволяет установить состав и стоимость продаваемого предприятия. При этом особый порядок оценки предприятия, предполагающий определение его стоимости с привлечением независимого аудитора, производится в интересах покупателя с тем, чтобы при согласовании цены с продавцом у покупателя имелась достоверная информация о действительной стоимости предприятия.

Исполнение обязательств по договору продажи предприятия требует от продавца совершения определенных действий, не свойственных иным договорным обязательствам. В частности, если иное не предусмотрено договором, продавец за свой счет должен подготовить предприятие к передаче покупателю, составить и представить на подписание покупателю передаточный акт. В передаточном акте в обязательном порядке должны найти отражение сведения об уведомлении кредиторов о

продаже предприятия, данные о его составе, о недостатках, выявленных в переданном имуществе, перечень утраченного продавцом имущества.

Поскольку согласно законодательству (ст. 530 ГК) по договору продажи предприятия не все виды имущества и не все виды обязательств переходят к покупателю от продавца, стоимость продаваемого предприятия не будет совпадать со стоимостью имущества предприятия.

Определение стоимости продажи предприятия

В Беларуси не существует методики расчета стоимости продаваемого предприятия. Законодательно разработана только методика расчета выкупной стоимости государственного имущества, сданного в аренду, арендными предприятиями, утвержденная постановлением Мингосимущества от 30.11.2000 № 22 (далее – постановление № 22). В соответствии с названным документом оценочная стоимость выкупаемого арендованного имущества определяется по стоимости чистых активов, которая рассчитывается исходя из стоимости активов по балансу (см. приложение 19 к постановлению № 22) за вычетом:

- целевого финансирования и поступления;
- заемных средств (долгосрочных и краткосрочных обязательств);
- кредиторской задолженности;
- расчетов по дивидендам;
- резервов предстоящих расходов и платежей;
- прочих долгосрочных и краткосрочных обязательств.

Следует отметить, что структура чистых активов арендного предприятия полностью совпадает со структурой чистых активов любой другой ор-

ганизации (кроме банков) согласно постановлению Совета Министров от 22.11.1999 № 1825 «О нормативном регулировании понятия “чистые активы”» (далее – постановление № 1825) и Порядку оценки стоимости чистых активов юридических лиц, кроме банков, утвержденному приказом Министерства финансов от 20.01.2000 № 24. Однако для расчета оценочной стоимости выкупаемого у государства арендованного имущества применяются коэффициенты рыночного фактора, тогда как оценка имущества и обязательств продаваемого предприятия должна осуществляться на основе заключения независимого аудитора о составе и стоимости предприятия. Составление заключения предполагает оценку имущества и обязательств предприятия в соответствии со ст. 11 новой (принятой 25.06.2001 и вступившей в силу с 01.01.2002) редакции Закона «О бухгалтерском учете и отчетности», т.е. без применения каких-либо коэффициентов рыночного фактора, на что указывает и п. 1 постановления № 1825. Кроме того, состав имущества и обязательств у продаваемого предприятия и у продаваемого арендованного имущества будет отличаться на сумму имущественных прав и обязательств, не подлежащих передаче согласно ст. 530 ГК и условиям договора продажи предприятия, а также на сумму денежных средств в кассе, на расчетном и валютном счете предприятия.

Мировая практика продажи предприятий основывается именно на продаже предприятия по цене сверх или ниже стоимости его чистых активов, т.е. исходной, стартовой стоимостью для установления цены при продаже предприятия является стоимость чистых активов, что, в частности, устанавливает британский стандарт бух-

галтерского учета SSAP-22 «Учет гудвилла».

При расчете стоимости чистых активов, согласно методике вышеприведенных нормативных документов, из стоимости активов по балансу не подлежат вычету обязательства (долги) перед собственниками (учредителями) предприятия в размере уставного капитала, нераспределенной прибыли, суммы фондов специального назначения и других долгов из раздела 1 пассива баланса. Однако долги продаваемого предприятия учредителям должны быть погашены в обязательном порядке и желательно до момента передачи предприятия в собственность покупателю, в противном случае упомянутые долги должны включаться в состав передаваемых покупателю обязательств по условиям договора продажи предприятия.

Таким образом, стоимость предприятия как имущественного комплекса (СтП) при его продаже будет рассчитываться как сумма чистых активов (ЧА) и обязательств (долгов) предприятия (НПОП) за минусом денежных средств (ДС) и не подлежащих передаче имущественных прав (НПИП):

$$\text{СтП} = \text{ЧА} - \text{ДС} - \text{НПИП} + \text{НПОП} \quad (1).$$

Суммируем сказанное. На методику отражения в бухгалтерском учете сделки продажи предприятия влияют следующие особенности:



1) стоимость продаваемого предприятия не равна стоимости его чистых активов и определяется по формуле (1); превышение цены предприятия, согласно условиям договора, над стоимостью предприятия, рассчитанной по формуле (1), представляет собой у покупателя предприятия нематериальный актив «гудвилл», а у продавца – финансовый результат от реализации имущественного комплекса;

2) не передаваемые покупателю

согласно законодательству имущественные необязательственные права и обязательства, а также долги (обязательства) перед учредителями продаваемого предприятия должны быть списаны и погашены самим продавцом до момента фактической передачи права собственности на проданный имущественный комплекс, поскольку иное означает их передачу в полном объеме от продавца покупателю.

Рассмотрим отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций по сделке купли-продажи предприятия как имущественного комплекса на условном примере.

Допустим, предприятие «А» приобретает предприятие «Б», при этом баланс предприятия «А» перед осуществлением сделки имел следующий вид:

Статья Актива	Сумма, руб.	Статья Пассива	Сумма, руб.
Материальные активы	5 000 000	Уставный фонд	4 000 000
Текущие активы (без денежных средств)	800 000	Нераспределенная прибыль	1 200 000
Денежные средства	1 400 000	Текущие обязательства	2 000 000
Итого	7 200 000	Итого	7 200 000

Баланс предприятия «Б» перед исполнением сделки купли-продажи выглядел так.

Статья Актива	Сумма, руб.	Статья Пассива	Сумма, руб.
Материальные активы	100 000	Уставный капитал	150 000
Нематериальные (непередаваемые) активы	10 000	Нераспределенная прибыль	20 000
Текущие активы (без денежных средств)	300 000	Текущие обязательства перед поставщиками, в т.ч. непередаваемые	200 000 40 000
Денежные средства	20 000	Обязательства перед бюджетом	60 000
Итого	430 000	Итого	430 000

Стоимость чистых активов предприятия «Б» будет равна 170 000 руб. (430 000 – 200 000 – 60 000).

Таким образом, стоимость продаваемого предприятия «Б» как имущественного комплекса определится как:

СтП = 170 000 – 10 000 – 20 000 + 40 000 = 180 000 (руб.), –
при условии, что долги учредителям на сумму уставного капитала (150 000 руб.) и нераспределенной прибыли (20 000 руб.) продаваемое предприятие погасит само (всего на сумму 170 000 руб.).

Как правило, стоимость предприятия в целом как имущественного комплекса отличается от суммы стоимостей его отдельных активов за вычетом обязательств. Эта разница в мировой практике называется денежной оценкой гудвилла. Согласно Порядку заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденному приказом Министерства финансов от 20.01.2000 № 23, гудвилл (ценность предприятия) является нематериальным активом. Пусть согласно условиям договора продажи предприятия цена сделки составляет 250 000 руб. В нашем случае стоимость нематериального актива «гудвилл», подлежащего отражению в учете покупателя, составит 28 325 руб. (см. расчет ниже).

Учет и продавца

ДЕБЕТ 48	КРЕДИТ 01, 10, 06, 58, 04, 12, 41, 40, 62 И ДР.
– 400 000 руб. (100 000 + 300 000) – на стоимость передаваемых активов;	
ДЕБЕТ 02, 05, 13, 60, 76, 90 И ДР.	КРЕДИТ 48
– 220 000 руб. (200 000 – 40 000 + 60 000) – на сумму обязательств;	
ДЕБЕТ 62	КРЕДИТ 48
– 250 000 руб. – на сумму выручки от реализации имущественного комплекса;	
ДЕБЕТ 48	КРЕДИТ 68
– 41 675 руб. – на сумму налога на добавленную стоимость;	
ДЕБЕТ 51	КРЕДИТ 62
– 250 000 руб. – на сумму выручки от реализации;	
ДЕБЕТ 48	КРЕДИТ 80
– 28 325 руб. (250 000 + 220 000 – 4 000 000 – 41 675) – финансовый результат от реализации;	
ДЕБЕТ 81	КРЕДИТ 68
– 8 500 руб. (28 325 x 0,3) – на сумму налога на прибыль;	
ДЕБЕТ 80	КРЕДИТ 04
– 10 000 руб. – на сумму списания непередаваемых имущественных прав покупателям;	
ДЕБЕТ 80	КРЕДИТ 81
– 8 500 руб. – реформация баланса;	
ДЕБЕТ 80	КРЕДИТ 87
– 9 825 руб. (28 325 – 8 500 – 10 000) – на сумму прибыли, присоединяемой к нераспределенной прибыли;	
ДЕБЕТ 87	КРЕДИТ 75
– 29 825 руб. (9 825 + 20 000) – на сумму дивидендов учредителям;	
ДЕБЕТ 75	КРЕДИТ 68 СУБСЧЕТ «НАЛОГ НА ДОХОДЫ»
– 4 500 руб. (35 667 x 0,15) – на сумму налога на доходы учредителей;	
ДЕБЕТ 75	КРЕДИТ 50, 51, 52
– 25 325 руб. (29 825 – 4 500) – на сумму выплаченных дивидендов учредителям;	
ДЕБЕТ 60, 76, 90, 94, 68, 85	КРЕДИТ 51, 52
– 250 000 руб. (150 000 + 40 000 + 60 000) – на сумму погашения непередаваемых долгов учредителям и прочим кредиторам.	

38 В результате передачи имущественного комплекса покупателю, погашения обязательств и долгов перед кредиторами и операций по передаче остатка денег учредителям валюта баланса проданного предприятия будет равна нулю.

Учет у покупателя

ДЕБЕТ 01, 04, 06, 10, 41, 40, 62 И ДР. КРЕДИТ 60

– 400 000 руб. (100 000 + 300 000) – на сумму полученного от продавца имущества;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 60, 76, 02, 05, 13, 90 И ДР.

– 220 000 руб. (200 000 – 40 000 + 60 000) – на сумму полученных от продавца обязательств (долгов);

ДЕБЕТ 18-1 КРЕДИТ 60

– 41 675 руб. – на сумму НДС по полученному имуществу – 41 675 руб.;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 250 000 руб. – на сумму цены предприятия как имущественного комплекса согласно условиям договора 250 000 руб.;

ДЕБЕТ 04 КРЕДИТ 60

– 28 325 руб. – на сумму нематериального актива «гудвилл» – 28 325 руб.;

ДЕБЕТ 18-2 КРЕДИТ 18-1

– 41 675 – отражается уплаченный НДС по полученному имуществу.

В результате приобретения предприятия «Б» как имущественного комплекса баланс предприятия «А» примет следующий вид.

Статья Актива	Сумма, руб.	Статья Пассива	Сумма, руб.
Материальные активы	5 000 000 + 100 000 = = 5 100 000	Уставный фонд	4 000 000
Текущие активы (без денежных средств) Нематериальный актив «гудвилл» НДС уплаченный	800 000 + 300 000 = = 1 100 000 0 + 28 325 = 28 325 0 + 41 675 = 41 675	Нераспределенная прибыль	1 200 000
Денежные средства	1 400 000 – 250 000 = = 1 150 000	Текущие обязательства	2 000 000 + 220 000 = = 2 220 000
Итого	7 420 000	Итого	7 420 000

Александр БУГАЕВ,

аудитор, профессор

Института современных знаний

ООО “Белтопром”

- Бумага
- Канцтовары
- Ионизаторы
- Грузоперевозки

Качественно!

**Тел. (017) 205-40-60
8-0296-21-12-12**

Будьте с нами!