

УДК 631.112

**Н.А. Бычков**, кандидат экономических наук, доцент  
Институт системных исследований в АПК НАН Беларуси

## **Некоторые аспекты сделки купли-продажи предприятий как имущественных комплексов**

*Аннотация. За период 2004–2010 гг. 85 предприятий сельскохозяйственных организаций проданы внешним инвесторам в собственность как имущественные комплексы (из них 12 организаций республиканской собственности).*

*В связи с невыполнением покупателями условий договоров купли-продажи, а также по основаниям ликвидации организации-инвестора на 1 января 2010 г. из общего количества сделок расторгнуты договоры купли-продажи с 12 организациями, из которых имущественные комплексы 6 организаций переданы в коммунальную собственность, 5 организаций – в собственность сельскохозяйственных производственных кооперативов и иных организаций. В статье рассматривается комплекс вопросов, сдерживающих экономический оборот предприятий как имущественных комплексов путем их продажи.*

*Ключевые слова: договор продажи предприятия, цена продажи, имущественный комплекс, налоги, инвентаризация, баланс, чистые активы, оценочная стоимость.*

### **Введение**

При всем многообразии интересов собственников предприятия в отношении развития коммерческой организации приоритетным является обеспечение устойчивости ее экономики. Привлечение инвестиций в производственную и социальную инфраструктуру, финансовое оздоровление обусловили появление нового вида экономических отношений: купля и продажа предприятий как имущественных комплексов.

В статье нашли отражение некоторые аспекты осуществления и оформления сделки купли-продажи имущественных комплексов, а также негативные моменты, сдерживающие введение в экономический оборот предприятий.

### **Материалы и методы**

Теоретической и методологической основой исследований послужили законодательные акты Республики Беларусь. В процессе исследований использовались монографический и абстрактно-логический методы.

## Результаты исследований

Исследования показывают, что приобретение предприятий по договорам купли-продажи является более эффективным инструментом привлечения частных инвестиций в технико-технологическую модернизацию производства и организацию аграрного бизнеса по сравнению с комплексом мер по реорганизации предприятий. К примеру, в 2009г. сельскохозяйственные предприятия, проданные инвесторам Минской области (всего 48 объектов), по результатам производственно-финансовой деятельности имели следующие показатели по сравнению с предприятиями, реорганизованными путем присоединения: урожайность зерновых культур выше на 4ц/га, удой молока на корову – на 300 кг, рентабельность хозяйственной деятельности – на 4%.

Рассмотрим особенности оформления сделки купли-продажи имущественных комплексов. Для этого отметим некоторые черты предприятия в целом как имущественного комплекса. Согласно ст.132 ГК РБ имущественный комплекс:

- признается недвижимостью;
- используется для осуществления предпринимательской деятельности;
- имеет все виды имущества, предназначенные для его деятельности: земельные участки; здания, сооружения; оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, долги; права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы, услуги.

Правовые основы, порядок и требования купли-продажи имущественного комплекса регулируются ст. 530– 537 § 8 "Продажа предприятия" гл. 30 ГК РБ.

При этом составляется единый документ договора, согласно которому продавец обязан передать в собственность покупателя предприятие как имущественный комплекс, за исключением прав и обязанностей, которые он не вправе передавать другим лицам. К правам и обязанностям, которые не переходят к покупателю, относятся:

- разрешение (лицензия) на занятие соответствующей деятельностью, которым обладало предприятие до смены собственника;
- задолженность по налогам и сборам (т.е. продавец может заняться другими видами деятельности).

Цена договора купли-продажи предприятия определяется по соглашению сторон.

Процесс передачи имущественного комплекса от продавца к покупателю осуществляется в три этапа.

Этап 1. *Предпродажная подготовка.* Сторонами составляются и рассматриваются следующие документы (п.2 ст.532 ГК РБ):

- акт полной инвентаризации предприятия;

- форма 1 "Бухгалтерский баланс" на конкретный период;
- аудиторское заключение о составе и стоимости предприятия;
- полный перечень кредиторской задолженности предприятия с указанием конкретных кредиторов, характера, размера долга перед ними и сроков его погашения.

Этап 2. *Передача имущественного комплекса.* При передаче предприятия:

- составляется передаточный акт, включающий сведения об имуществе предприятия, данные об уведомлении кредиторов о продаже предприятия, сведения о выявленных недостатках переданного имущества (ст. 534 ГК РФ);
- с момента подписания передаточного акта обеими сторонами предприятие считается переданным покупателю. С этого момента на покупателя переходит риск случайной гибели или повреждения имущества, переданного в составе предприятия.

Этап 3. *Переход права собственности.* Государственной регистрации подлежит:

- договор продажи предприятия;
- право собственности на предприятие (ст. 535 ГК РФ).

Договор продажи предприятия считается заключенным, а право собственности перешедшим к покупателю только с момента такой регистрации.

Следует отметить, что договор продажи предприятия определен в § 8 ГК РФ как отдельный вид обязательств по купле-продаже. Кроме того, к обязательству при продаже предприятия в субсидиарном порядке применяются правила § 7 ГК РФ, посвященные купле-продаже всякой недвижимости. Выделение договора купли-продажи предприятия в качестве самостоятельного вида разновидности договора продажи недвижимости обусловлено спецификой предмета – предприятия как имущественного комплекса, используемого для предпринимательской деятельности.

В соответствии со ст. 41 Закона "О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним" от 22 июля 2002 г. № 133-з государственную регистрацию прав на предприятие как имущественный комплекс осуществляет Фонд имущества.

Права на земельные участки и иные объекты недвижимого имущества, входящие в состав предприятия как имущественного комплекса, подлежат государственной регистрации в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним по месту нахождения данных объектов.

Подтверждением государственной регистрации прав на предприятие является свидетельство о государственной регистрации права, на

оборотной стороне которого приводится перечень объектов недвижимого имущества, входящих в состав предприятия.

При купле-продаже имущественного комплекса полученные активы отражаются в учете покупателя по той стоимости, по которой они числились на балансе продавца и указаны в передаточном акте. Иными словами, цена имущественного комплекса, указанная в договоре, не имеет значения для учета каждого вида актива.

Отдельные виды имущества, включенные в имущественный комплекс, принимаются к бухгалтерскому учету на соответствующие балансовые счета согласно действующим правилам бухгалтерского учета.

Модель отражения в учете сделки покупки имущественного комплекса имеет следующий алгоритм.

*1. Приобретение имущественного комплекса:*

- операция по уплате продавцу предприятия суммы, определенной договором продажи, отражается по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" либо 76;

- операции о сумме долгов, входящих в имущественный комплекс и переведенных на покупателя предприятия, отражаются по дебету счета 08 и 76 в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности.

*2. Перечисление продавцу денежных средств:*

- отражение операции по перечислению денежных средств в оплату приобретаемого имущественного комплекса учитывается по кредиту счета 51 в корреспонденции со счетами расчетов с поставщиками 60(76).

*3. Учет приобретаемого в собственность имущества предприятия и прав требования:*

- на дату государственной регистрации права собственности на имущественный комплекс балансовая стоимость его видов имущества списывается со счета 08 в дебет счетов, предназначенных для учета активов и обязательств.

*4. Отражение налогов по сделке.* Продажа имущественного комплекса облагается НДС (п.11 ст. 98 НК РФ). Налоговая база определяется продавцом отдельно по каждому из видов активов.

Покупатель принимает к вычету сумму НДС в общеустановленном порядке после принятия к учету всех видов имущества, входящих в имущественный комплекс. Кроме того, в самостоятельные позиции выделяются основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непромышленного назначения, сумма дебиторской задолженности, стоимость ценных бумаг и другие позиции активов баланса.

Как правило, цена договора купли-продажи отличается от балансовой стоимости активов, поэтому для целей исчисления суммы НДС применяется поправочный коэффициент (п. 11 ст. 98 НК РФ).

Если цена продажи предприятия, отраженная в договоре, ниже балансовой стоимости реализуемого имущества, то поправочный коэффициент рассчитывается как отношение цены реализации к балансовой стоимости указанного имущества:

$$K = \text{Цр} / \text{Бс},$$

где К – поправочный коэффициент;

Цр – цена реализации, ден. ед.;

Бс – балансовая стоимость реализуемого имущества, ден. ед.

Если цена продажи выше балансовой стоимости реализуемого имущества, поправочный коэффициент определяют как отношение цены реализации предприятия, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности, к балансовой стоимости реализованного имущества, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности. В этой ситуации в целях исчисления суммы НДС поправочный коэффициент к сумме дебиторской задолженности не применяется.

Поправочный коэффициент рассчитывается таким образом:

$$K = (\text{Цр} - \text{ДЗ} - \text{ЦБ}) / (\text{Бс} - \text{ДЗ} - \text{ЦБ}),$$

где ДЗ – дебиторская задолженность, ден. ед.;

ЦБ – стоимость ценных бумаг, ден. ед.

Если предприятие продается по цене, равной балансовой стоимости его имущества, то поправочный коэффициент продавец не рассчитывает.

Для целей налогообложения НДС цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент.

Продавцом предприятия составляется сводный счет-фактура, в котором каждая из статей активов баланса выделяется в самостоятельную позицию, а в графе "Всего НДС" указывается цена продажи предприятия. К сводному счету-фактуре прилагается акт инвентаризации.

5. *Оплата государственной пошлины.* Размер государственной пошлины за регистрацию прав на предприятие как имущественный комплекс, договора об отчуждении предприятия как имущественного комплекса составляет 30 базовых величин (приложение 19 НК РФ). По правилам бухгалтерского учета названную величину затрат следует распределять между всеми полученными от продавца инвентарными объектами основных средств. Трудоемкость и нерациональность выполнения таких операций очевидны.

К причинам непопулярности сделок продажи предприятий как имущественных комплексов следует также отнести:

1. Длительность подготовки документов. Оформление их связано с некоторыми сложностями:

- до составления и подписания договора стороны должны определить состав и стоимость продаваемого предприятия путем полной его инвентаризации (п.1 ст. 532 ГК РБ). Для этого они должны составить и рассмотреть акт инвентаризации, бухгалтерский баланс, заключение аудиторской организации о составе и стоимости предприятия, а также перечень всех долгов, включаемых в предприятие, с указанием кредиторов, характера, размера и сроков их требований (п. 2 ст. 532 ГК РБ);

- проведение инвентаризации на сельскохозяйственных предприятиях затруднено, так как данные бухгалтерского учета этих организаций неадекватно отражают состав и стоимость имущества. Иногда приобретение имущества осуществляется за наличный расчет и не отражается на соответствующих бухгалтерских счетах;

- необходимо провести внешнюю аудиторскую проверку, цель которой – выявление достоверности финансовой отчетности установленным критериям, а также законности совершенных хозяйственных операций. Аудиторская проверка подтверждает достоверность бухгалтерского баланса предприятия;

- бухгалтерский баланс, прилагаемый к договору купли-продажи предприятия, должен быть принят налоговыми органами.

2. Невозможность передать новому собственнику все права и обязанности. Нельзя передать покупателю долги по налогам и некоторые виды лицензий на занятие соответствующей деятельностью.

3. Цена продажи, как правило, отличается от балансовой стоимости активов. При этом правила определения цены, предусмотренные п. 3 ст. 424 ГК РБ, при продаже предприятия не применяются, а действует общее положение о цене в договоре продажи недвижимости (п. 1 ст. 526 ГК РБ). При этом цена продажи предприятия определяется свободно на основе полной инвентаризации и аудиторского заключения.

В связи с тем, что балансовая стоимость активов предприятия часто отличается от цены приобретения, на наш взгляд, в период подготовки договора купли-продажи предприятия целесообразно привлечь независимых оценщиков в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 13 октября 2006 г. № 615 "Об оценочной деятельности в Республике Беларусь" (с учетом изменений и дополнений на основании Указа от 6 августа 2010 г. № 410) . Это вытекает из принципов и допущений бухгалтерского учета: основной задачей бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации

о деятельности предприятия и его имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям; активы предприятия должны отражаться по реальной стоимости.

4. По сделке купли-продажи предприятия уплачивается налог на добавленную стоимость (п. 11 ст. 98 НК РБ).

5. Противоречивость и непоследовательность норм законодательства. Например, ст. 132 ГК РБ разрешает продажу предприятия как в целом, так и его части. В то же время при толковании ст. 530 ГК РБ можно прийти к выводу, что возможна продажа предприятия только в целом виде единого имущественного комплекса. Отмеченное противоречие является одним из самых сложных среди юридических и экономических проблем сделки купли-продажи.

### **Заключение**

Переход к рыночным отношениям в аграрном секторе Республики Беларусь, трансформация убыточных организаций привели к включению в экономический оборот целого круга объектов, среди которых особое место занимает предприятие как имущественный комплекс.

В настоящее время сделки купли-продажи с предприятиями как имущественными комплексами для целей привлечения инвестиций и финансового оздоровления практически приостановлены. Рынок недвижимости переживает стадию становления. Думается, что по мере либерализации имущественных отношений и создания приемлемых условий для вовлечения частных инвесторов в организацию аграрного бизнеса возможно дальнейшее развитие и увеличение числа сделок по продаже предприятий, включение в гражданский оборот все большего числа этих объектов.

### ***Список использованных источников***

1. Анализ эффективности работы организаций-инвесторов, приобретших в собственность имущественные комплексы убыточных сельскохозяйственных организаций Минской области в соответствии с Указами Президента Республики Беларусь № 138 и 280 за 2003–2007 гг. / И.М. Шматко [и др.]. – Минск: Ин-т экономики НАН Беларуси, 2008. – 36 с.

2. Бычков, Н. А. Трансформация убыточных сельскохозяйственных организаций: модели и механизмы / Н. А. Бычков // Формирование рыночного механизма хозяйствования в АПК Республики Беларусь: курс лекций для студентов экономических специальностей и слушателей факультета повышения квалификации УО "БГСХА". – Горки: БГСХА, 2008. – С. 106–132.

3. Бычков, Н. А. Оценка эффективности реформирования убыточных сельскохозяйственных организаций и привлечения инвестиций в Минской области / Н. А. Бычков [и др.] / Проблемы экономики: сб. науч. трудов. Вып. 2 (7); под ред. А.М. Кагана [и др.]. – Горки: БГСХА, 2008. – С. 29–44.

4. Бычков, Н. А. Совершенствование механизма функционирования организаций АПК / Н. А. Бычков; научн. ред. В. Г. Гусаков.– Минск: Беларуская навука, 2009. – 386 с.

5. Бычков, Н. А. Эффективность объединения организаций агропромышленного комплекса / Н. А. Бычков [и др.]. – Минск: Ин-т системных исследований в АПК НАН Беларуси, 2009. – 90 с.

6. Бычков, Н. Эффективность объединения сельскохозяйственных организаций Минской области / Н.Бычков // Аграрная экономика, 2010. – № 2. – С. 8–18.

7. Бычков, Н. А. Концепция государственно-частного партнерства в АПК Республики Беларусь / Н. А. Бычков // Экономические вопросы развития сельского хозяйства Беларуси: межвед. темат. сб. – Минск: Ин-т системных исследований в АПК НАН Беларуси, 2010. – Вып. 38. – С. 39–48.

8. Трансформация собственности как процесс системных изменений организационно-экономических отношений в АПК / Н.Бычков // Аграрная экономика, 2010. – № 9. – С. 7–13.

*Материал поступил в редакцию 20.12.2010 г.*

