

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 23 декабря 1992 г. N 117

ОБ ОТРАЖЕНИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ ОПЕРАЦИЙ, СВЯЗАННЫХ С ПРИВАТИЗАЦИЕЙ ПРЕДПРИЯТИЙ

1. Общие положения

1.1. На государственном или муниципальном предприятии (его подразделении) (в дальнейшем – предприятие), подлежащем приватизации, производится в установленном порядке оценка имущества.

1.2. По завершении оценки имущества предприятие производит операции по приведению уставного фонда к размеру, соответствующему выкупной (продажной) стоимости предприятия или его уставному капиталу, фиксируемому в учредительных документах.

Для этого в бухгалтерском учете предприятия в соответствии с положениями, определяющими состав имущества предприятия, подлежащего выкупу, производятся следующие операции:

на остаточную стоимость числящихся на балансе объектов социально-культурного, коммунально-бытового назначения, для которых действующим законодательством предусмотрено ограничение или установлен особый режим приватизации, уменьшается уставный фонд, делается запись по дебету счета 85 "Уставный фонд" и кредиту счета 88 "Фонды специального назначения", субсчет "Фонд средств социальной сферы";

средства фондов специального назначения и нераспределенной прибыли (за вычетом сумм, направленных на покрытие убытков и в приватизационный фонд), а также средства целевого финансирования (кроме полученных как взносы от других предприятий на финансирование целевых программ), включая ассигнования из бюджета и внебюджетных фондов, направляются на увеличение уставного фонда. Делается запись на соответствующие суммы по дебету счетов 88 "Фонды специального назначения", 87 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", 96 "Целевые финансирование и поступления" и кредиту счета 85 "Уставный фонд";

сумма убытка прошлого года уменьшается (закрывается) за счет средств фондов специального назначения, либо нераспределенной прибыли отчетного года. Делаются записи по дебету счетов 88 "Фонды специального назначения" (кроме средств, учитываемых в субсчетах "Фонд накопления", "Фонд средств социальной сферы") и 81 "Использование прибыли" и кредиту счета 87 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Одновременно счет использования прибыли закрывается записью по дебету счета 80 "Прибыли и убытки" и кредиту счета 81;

неиспользованные средства резервного фонда, созданного предприятием за счет чистой прибыли (прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после расчета с бюджетом по налогам), направляются на увеличение уставного фонда в корреспонденции с дебетом счета 86 "Резервный фонд";

при наличии в отчетном периоде убытков и отсутствии (или недостаточности) средств и источников для их покрытия сумма непокрытых убытков списывается с кредита счета 80 "Прибыли и убытки" в дебет счета 87 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

При совершении данных операций следует иметь в виду, что отдельные виды имущества и обязательств предприятия, учитываемые в соответствии с настоящим пунктом при исчислении уставного капитала, могут не приниматься в расчет при оценке в соответствии с нормативными документами Государственного комитета Российской Федерации по управлению имуществом, определяющими порядок оценки имущества. В этом случае данные виды имущества и обязательств не учитываются в процессе формирования уставного капитала и остаются на счетах их учета.

Кроме того, в 1992 году предприятия делают следующие операции: не перешедшие на новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий регулируют размеры износа основных средств, уставного и

других фондов в порядке, установленном в письме Минфина Российской Федерации от 16 марта 1992 г. N 6 "О порядке составления квартальной бухгалтерской отчетности предприятий и организаций в 1992 году";

остатки средств фондов специального назначения и неиспользованной чистой прибыли в соответствии с законодательством о приватизации зачисляются в приватизационный фонд предприятия. Делается запись по дебету счетов 88 "Фонды специального назначения" и 81 "Использование прибыли" и кредиту счета 96 "Целевые финансирование и поступления", субсчет "Приватизационный фонд";

при определении балансовой стоимости имущества следует иметь в виду, что основные средства (в т.ч. взятые на условиях долгосрочной аренды с правом выкупа) отражаются в учете и отчетности по восстановительной стоимости, т.е. в оценке, полученной в результате дооценки основных средств, проведенной по состоянию на 1 июля 1992 года, в порядке, установленном постановлением Правительства Российской Федерации от 14 августа 1992 г. N 595 "О переоценке основных фондов (средств) в Российской Федерации".

1.3. Предприятие по результатам оценки имущества и операций по определению размеров выкупной (продажной) цены составляет на дату, определяемую в соответствии с законодательством о приватизации, акт оценки имущества и заключительный баланс с отражением в соответствующих размерах имущества, уставного капитала и обязательств.

В случае выделения из состава предприятия отдельных его подразделений, проводящих приватизацию самостоятельно, на дату оценки имущества делается разделительный баланс и по каждому юридическому лицу составляется свой заключительный баланс.

1.4. Все изменения, происшедшие в имущественном состоянии предприятия с момента составления заключительного баланса до момента его регистрации, должны найти отражение в учете и отчетности приватизированного предприятия. В необходимых случаях при структурных изменениях имущественного состояния предприятия, влияющего на размеры его уставного капитала, оно должно внести соответствующие изменения в акт оценки имущества и в сведения, предоставленные в соответствующий комитет по имуществу.

1.5. В соответствии с Законом Российской Федерации "О приватизации государственных и муниципальных предприятий" в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий вносятся следующие изменения и дополнения:

счет 85 в дальнейшем именовать "Уставный капитал"; вводятся субсчета на счетах: 04 "Нематериальные активы" - "Разница между покупной ценой и

оценочной стоимостью", 55 "Специальные счета в банках" - "Депозит участников под

писки", 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" - "Средства участников подписки" и "Задолженность участников по подписке на акции",

83 "Доходы будущих периодов" - "Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью";

для учета средств фондов и прибыли, а также выручки, получаемой приватизированным предприятием от продажи фондом имущества части его акций, направляемых в приватизационный фонд, на счете 96 "Целевые финансирование и поступления" предусматривается субсчет "Приватизационный фонд" и субсчет "Расчеты с фондом за акции" - для учета задолженности фонду за акции.

2. Порядок отражения в учете акционерных обществ операций по расчетам за акции

2.1. С момента регистрации акционерного общества активы и пассивы приватизированного предприятия принимаются обществом в размере, определенном в заключительном балансе предприятия, составленном на основании акта оценки его имущества.

2.2. В соответствии с установленным порядком комиссия по приватизации (или соответствующий комитет по управлению имуществом) проводит закрытую подписку на акции.

Если рабочей комиссией (комитетом) установлен порядок, согласно которому лица, желающие приобрести акции с общей стоимостью, превышающей установленный законодательством лимит, должны внести определенные суммы в виде аванса, то на полученные средства в бухгалтерском учете общества делаются следующие записи:

на сумму средств, перечисленных подписчиками в банк на специальный счет общества - по дебету счета 55 "Специальные счета в банках" (субсчет "Депозит участников подписки") в корреспонденции с кредитом счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Средства участников подписки"), на сумму средств, внесенных подписчиками в кассу общества, по дебету счета 50 "Касса" в корреспонденции с кредитом счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Средства участников подписки").

2.3. По завершении подписки на акции и извещении рабочей комиссией (комитетом) участников подписки о ее результатах они отражаются в бухгалтерском учете общества записью на номинальную стоимость акций, причитающихся участникам подписки, по дебету счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Задолженность участников по подписке на акции") и кредиту счета 96 "Целевые финансирование и поступления" (субсчет "Расчеты с фондом за акции").

В зависимости от выбранного варианта предоставления льгот на их общую сумму в учете делается запись на уменьшение задолженности фонду имущества за акции по дебету счета 96 "Целевые финансирование и поступления" (субсчет "Расчеты с фондом за акции") в корреспонденции с кредитом счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Задолженность участников по подписке на акции"). Если выбран вариант, предусматривающий выкуп участниками подписки своей доли по цене, превышающей ее оценочную стоимость, то на сумму превышения размер задолженности увеличивается. Делается запись по дебету счета 73 и кредиту счета 96.

Учет расчетов по подписке на акции ведется на счете 73 на специальном субсчете в разрезе каждого подписчика в сумме задолженности (с учетом предоставленных льгот).

По мере внесения (зачета) участниками причитающихся с них платежей делаются записи по дебету счетов 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Средства участников подписки"), 96 "Целевые финансирование и поступления" (субсчет "Приватизационный фонд") и кредиту счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Задолженность участников по подписке на акции").

В случае расчетов участниками за свои акции приватизационными чеками их задолженность закрывается записью по дебету счета 96 "Целевые финансирование и поступления" (субсчет "Расчеты с фондом за акции") в корреспонденции с кредитом счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Задолженность участников по подписке на акции"). Учет чеков ведется обществом по номинальной стоимости на вновь вводимом забалансовом счете 010 "Приватизационные чеки".

На сумму платежей, причитающихся по сроку к перечислению фонду имущества, в бухгалтерском учете создается задолженность по платежам фонду записью по дебету счета 96 "Целевые финансирование и поступления" (субсчет "Расчеты с фондом за акции") и кредиту счета 67 "Расчеты по внебюджетным платежам" (субсчет "Расчеты с фондом имущества").

По мере перечисления платежей уменьшается задолженность и в учете делается запись по дебету счета 67 (субсчет "Расчеты с фондом имущества") и кредиту счета 51 "Расчетный счет" или 55 "Специальные счета в банках" (субсчет "Депозит участников подписки").

По мере решения вопроса по пакетам акций, распределяемых между определенными работниками общества, в бухгалтерском учете делаются соответствующие записи в порядке, изложенном выше.

В бухгалтерском балансе сальдо средств по субсчету "Задолженность участников по подписке на акции" счета 73 показывается в разделе 111 актива по вписываемой одноименной строке 245, а сальдо по субсчету "Расчеты с фондом за акции" - в разделе 111 пассива по вписываемой строке 615.

2.4. С момента регистрации акционерного общества его уставный капитал, определенный по результатам оценки имущества, отражается на счете 85 "Уставный капитал".

Уставный капитал зарегистрированного общества в зависимости от состояния задолженности по акционерам и участникам общества учитывается на следующих субсчетах счета 85:

"Объявленный капитал (акции фонда)" - в сумме, записанной в учредительных документах (уставе);

"Подписной капитал" - на стоимость акций, по которым произведена подписка;

"Оплаченный капитал (акции в обращении)" - в размере средств, внесенных участниками в момент подписки и стоимости акций, реализованных фондом в свободной продаже;

"Изъятый капитал" - стоимость акций, изъятых из обращения путем выкупа их обществом у участников (акционеров).

С момента регистрации общества все акции учитываются на субсчете "Объявленный капитал (акции фонда)".

По завершении подписки на акции на их номинальную стоимость делается запись по уменьшению средств на субсчете "Объявленный капитал (акции фонда)" и увеличению средств на субсчете "Подписной капитал".

По внесении в реестр акционеров участников подписки (после оплаты ими предусмотренной законодательством стоимости выкупаемых акций) номинальная стоимость полученных участниками акций перечисляется с субсчета "Подписной капитал" на субсчет "Оплаченный капитал (акции в обращении)".

По мере получения от фонда имущества подтверждения о реализации части акций, числящихся за ним (или получения 10 процентов выручки от их продажной стоимости), на их стоимость делается запись по переводу акций с субсчета "Объявленный капитал (акции фонда)" на субсчет "Оплаченный капитал (акции в обращении)".

Аналитический учет на счете 85 "Уставный капитал" ведется в разрезе видов акций: привилегированных типа А и Б и обыкновенных акций.

Распределение в учете величины уставного капитала на привилегированные и обыкновенные акции необходимо для правильного начисления и распределения в установленные уставом сроки дивидендов между их держателями.

2.5. Изменение размера уставного капитала производится в результате его пополнения за счет выпуска новых акций, изменения их номинальной стоимости, изъятия акций из обращения путем их выкупа и ликвидации, с отражением в учете этих операций в порядке, установленном инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

3. Порядок учета имущества, проданного на аукционе или по конкурсу

3.1. При продаже объектов приватизации на аукционе (когда от покупателей не требуется выполнения каких-либо условий по отношению к объекту приватизации) либо по конкурсу (когда от покупателей требуется выполнение определенных условий или осуществления инвестиционных программ по отношению к объекту приватизации) право собственности на них переходит к покупателю, предложившему максимальную цену.

3.2. При приватизации предприятия в целом и регистрации его как юридического лица определяется размер уставного капитала в разрезе покупателей с учетом доли каждого при покупке имущества.

В случае приобретения предприятия по цене, отличной от оценочной (начальной) стоимости его имущества, разница отражается в следующем порядке.

3.2.1. На приватизированном предприятии: а) при превышении покупной цены над оценочной (начальной) стоимостью разница включается в состав нематериальных активов и отражается по дебету счета 04 "Нематериальные активы" (субсчет "Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью имущества") и кредиту счета 85 "Уставный капитал", с соответствующим увеличением доли каждого участника (собственника).

Указанная разница в течение десяти лет (но не более срока деятельности предприятия) переносится ежемесячно на издержки производства (обращения) путем отражения соответствующих сумм по дебету счетов учета затрат на производство и

кредиту счета 04 (субсчет "Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью имущества");

б) при превышении оценочной (начальной) стоимости над покупной ценой имущество учитывается по оценочной (начальной) стоимости.

3.2.2. У предприятия участника (собственника) в первом случае полная сумма затрат по покупке учитывается как вклад в уставный фонд приобретенного (частично приобретенного) предприятия, т.е. по дебету счета 06 "Долгосрочные финансовые вложения" и кредиту счетов учета денежных средств. Во втором случае по дебету счета 06 по оценочной (начальной) стоимости (в размере доли в уставном капитале купленного предприятия) и кредиту счетов учета денежных средств (в сумме затрат по выкупу) и счета 83 "Доходы будущих периодов", субсчет "Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью имущества" (в сумме превышения оценочной (начальной) стоимости приобретенного имущества над его покупной ценой). Сумма превышения переносится ежемесячно частями, в срок, согласованный с приватизируемым предприятием по списанию им данной разницы, с дебета 83 на финансовые результаты в кредит счета 80 "Прибыли и убытки".

3.3. При зачислении приватизированного имущества на баланс покупателя - юридического лица и покупке его по цене, отличной от его оценочной (начальной) стоимости, разница отражается в учете в следующем порядке.

При превышении покупной цены над оценочной (начальной) стоимостью имущество приходится по оценочной (начальной) стоимости по дебету соответствующих счетов их учета с кредита счетов учета денежных средств в сумме затрат по выкупу. Сумма превышения отражается как нематериальные активы по дебету счета 04 "Нематериальные активы" (субсчет "Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью").

При превышении оценочной (начальной) стоимости над покупной ценой имущество приходится по оценочной (начальной) стоимости с отражением по дебету счетов их учета и кредиту счетов учета денежных средств (в сумме затрат по выкупу) и счета 83, субсчет "Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью имущества" (в сумме превышения оценочной (начальной) стоимости над покупной ценой).

Учет разницы и ее погашение производится в порядке, изложенном в пункте 3.2 настоящего письма.

3.4. При покупке имущества предприятия по конкурсу или на аукционе товариществом, включающем не менее одной трети списочного состава работников приватизируемого предприятия (подразделения), учет операций по расчетам с фондом ведется в порядке, предусмотренном в пункте 2.3 настоящего письма.

При получении предприятием от фонда имущества для выдачи работникам денежных средств в соответствующих размерах от проданной цены объекта, реализованного на аукционе или по конкурсу, дебетуется счет 51 "Расчетный счет" и кредитруется счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям".

Выдача денежных средств работникам отражается по дебету счета 73 и кредиту счета 50 "Касса".

4. Порядок учета операций, связанных с приватизацией имущества, сданного в аренду

4.1. Приватизация государственного и муниципального имущества, сданного в аренду, осуществляется различными способами в зависимости от наличия права выкупа в договоре аренды и стоимости имущества, указанной в договоре, на момент сдачи его в аренду.

4.2. Бухгалтерских учет операций по выкупу арендованного имущества ведется применительно к порядку, установленному в пункте 2.3 настоящего письма.

5. Учет образования и использования приватизационного фонда

5.1. В 1992 году государственные и муниципальные предприятия (независимо от ограничений на их приватизацию) могут создавать приватизационные фонды.

5.2. В 1992 году указанные предприятия зачисляют в приватизационный фонд: остатки средств фондов специального назначения, предназначенных на производственное и социальное развитие, а также потребление, числящихся в учете по

состоянию на 1 января 1992 года, в неиспользованной своей части на дату приватизации. Перечисление этих остатков отражается по дебету счета 88 "Фонды специального назначения" и кредиту счета 96 "Целевые финансирование и поступления" (субсчет "Приватизационный фонд");

до 50 процентов неиспользованной суммы чистой прибыли отчетного периода. Отчисление указанной прибыли отражается по дебету счета 81 "Использование прибыли" и кредиту счета 96 (субсчет "Приватизационный фонд"). Сумма прибыли, направляемая в приватизационный фонд, рассчитывается без учета части прибыли, полученной от реализации основных средств предприятия.

5.3. Наряду с данными средствами приватизированные предприятия, преобразованные в акционерные общества, направляют в приватизационный фонд 10 процентов средств, поступивших от фонда имущества в результате продажи последней своей части акций акционерного общества. При этом делается запись по дебету счета 51 "Расчетный счет" и кредиту счета 96 (субсчет "Приватизационный фонд").

5.4. Средства приватизационного фонда, образованного за счет указанных источников, зачисляются предприятием на открываемые работникам лицевые счета приватизации.

Средства, зачисленные на личные лицевые счета, не подлежат налогообложению и могут быть использованы только на приобретение акций других приватизируемых объектов.

При увольнении работников из акционерного общества или переходе их прав на указанные средства к другим лицам в порядке наследования и дарения средства с личных приватизационных счетов работников переводятся на личные приватизационные счета по новому месту их работы или работы лица получателя. В бухгалтерском учете делаются записи по дебету счета 96 (субсчет "Приватизационный фонд") и кредиту счета 51 "Расчетный счет".

6. Бухгалтерская отчетность приватизируемого предприятия

6.1. Приватизируемое предприятие на дату регистрации составляет бухгалтерскую отчетность в объеме форм годового отчета за отчетный период с 1-го января по 1-е число месяца регистрации, представляет ее как государственное предприятие в адреса, установленные Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации.

С даты регистрации приватизированное предприятие составляет бухгалтерскую отчетность как новое юридическое лицо за период с 1-го числа месяца регистрации по 31 декабря включительно.

Документация, характеризующая финансово-хозяйственную деятельность предприятия до приватизации (первичные учетные документы, применяемые регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская отчетность и т.п.), хранится и используется в учетной работе приватизированного предприятия в установленном порядке.

Заместитель Министра финансов
Российской Федерации
С.В.ГОРБАЧЕВ

Заместитель начальника
Управления методологии бухгалтерского
учета и отчетности
Н.Г.ВОЛКОВ
