

УДК 657.62

**КОНСОЛИДАЦИОННЫЕ КОРРЕКТИРОВКИ ПО ОПЕРАЦИЯМ, ОБУСЛОВЛЕННЫМ
ДОЛГОСРОЧНЫМИ ФИНАНСОВЫМИ ВЛОЖЕНИЯМИ МАТЕРИНСКОГО ПРЕДПРИЯТИЯ В
УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ ДОЧЕРНЕГО ПРЕДПРИЯТИЯ**

Коротаев С.Л., доктор экономических наук, профессор, профессор УО «Белорусский государственный экономический университет», директор аудиторской компании «АудитКонсульт»

Аннотация. В статье рассматриваются проблемные вопросы осуществления консолидационных корректировок показателей консолидированной отчетности (бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках), обусловленных долгосрочными финансовыми вложениями материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия. Особое внимание уделяется отражению в отчетности суммы превышения стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, над стоимостью долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия.

Ключевые слова: консолидированная отчетность, долгосрочные финансовые вложения, уставный капитал, собственный капитал, консолидационные корректировки.

Введение. С 1 января 2015 года вопросы составления консолидированной отчетности в Беларуси регламентируются национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.06.2014 г. № 46 (далее – НСБУиО № 46) [1]. Данный стандарт подготовлен с учетом международных стандартов финансовой отчетности и, соответственно, содержит ряд норм, достаточно сложных для понимания, что вызывает справедливые вопросы пользователей.

Рассмотрим некоторые из норм названного национального стандарта, в частности абз. 2 п. 12 НСБУиО № 46, согласно которому в консолидированную отчетность не включаются, в частности, стоимость долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия и стоимость доли собственного капитала этого дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию.

Основная часть. Как показывает анализ, приведенную выше норму п. 12 НСБУиО № 46 следует увязывать с нормой п. 13 НСБУиО № 46, согласно которой в консолидированную отчетность должна, в частности, включаться «сумма превышения стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, над стоимостью долгосрочных вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия». Такая разница при консолидации должна отражаться в составе доходов по инвестиционной деятельности.

С учетом обозначенных норм и соответствующих показателей, характеризующих участие материнского предприятия в уставном капитале дочернего предприятия, рассмотрим порядок формирования консолидированной отчетности на конкретном примере.

ПРИМЕР.

Исходные данные:

1. Материнское предприятие имеет долю в уставном капитале дочернего предприятия, равную 40 %.
2. Долгосрочные финансовые вложения материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия составляют 10 тыс. руб.
3. Собственный капитал дочернего предприятия по балансу за 2016 год составил 60 тыс. руб.
4. Консолидированная отчетность составляется впервые. Отчетный период – 2016 год

Расчет стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию:

60 тыс. руб. x 40 % : 100 = 24 тыс. руб.

Расчет суммы превышения стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, над стоимостью долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия:

24 тыс. руб. – 10 тыс. руб. = 14 тыс. руб.

Таким образом, с учетом норм п. 12 НСБУиО № 46, в консолидированную отчетность не должны включаться долгосрочные финансовые вложения материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия – 10 тыс. руб. и стоимость доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, – 24 тыс. руб.

Вместе с тем, согласно п. 13 НСБУиО № 46, о чем уже говорилось выше, сумма превышения стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, над стоимостью долгосрочных вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия (14 тыс. руб.) должна включаться в консолидированную отчетность.

Налицо определенное противоречие: в одном случае в отчетность не включается вся стоимость доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию (24 тыс. руб.), в другом – часть стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащая материнской компании, все-таки включается в консолидированную отчетность (14 тыс. руб.).

В этой связи, полагаем, что в абзаце 2 п. 12 НСБУиО № 46 речь идет о номинальной стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, которая равна величине вклада материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия (10 тыс. руб.).

Именно при таком подходе при консолидации отчетности будут нивелироваться сумма долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия и номинальная стоимость доли в уставном капитале дочернего предприятия, принадлежащая материнскому предприятию.

Обобщая изложенное, а также учитывая то обстоятельство, что уставный капитал является составной частью собственного капитала, можно констатировать следующее: **при составлении консолидированной отчетности сумма финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия и часть величины собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащая материнскому предприятию, должны взаимно погашаться в пределах величины финансовых вложений материнского предприятия.**

Данный подход подтверждается, в частности, разъяснением Министерства финансов Республики Беларусь от 25.05.2017 г. № 15-1-17/6582 [2].

Что касается 14 тыс. руб., то с учетом норм абз. 4 п. 13 НСБУиО № 46 эта сумма, как сумма превышения стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, над стоимостью долгосрочных вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия, должна быть отражена в консолидированной отчетности в составе доходов по инвестиционной деятельности.

Рассмотрим далее, каким образом осуществить консолидационные корректировки при составлении консолидированной отчетности, в частности бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. При этом будем исходить из того, что формы отчетности, используемые для консолидации, соответствуют формам отчетности, приведенным в приложениях к национальному стандарту бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденному постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 г. № 104 (далее – НСБУиО № 104) [3].

В бухгалтерском балансе материнского предприятия долгосрочные финансовые вложения в уставный капитал дочернего предприятия отражаются по строке 150 «Долгосрочные финансовые вложения» (абз. 6 п. 12 НСБУиО № 104, абз. 1 п. 11 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50 (далее – Инструкция № 50) [4]).

У дочернего предприятия полученные от материнского предприятия финансовые вложения в форме вклада в уставный капитал дочернего предприятия формируют (наполняют) уставный капитал этого предприятия (в части вклада материнского предприятия) (п. 58 Инструкции № 50).

В этой связи исключение при консолидации долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия должно, по мнению автора, привести к уменьшению применительно к рассматриваемому примеру суммы по строке 150 «Долгосрочные финансовые вложения» бухгалтерского баланса на 10 тыс. руб.

На такую же сумму, по логике, должен быть уменьшен при консолидации уставный капитал дочернего предприятия, суммируемый с уставным капиталом материнского предприятия. Вместе с тем не все так просто. Дело в том, что другая часть уставного капитала дочернего предприятия формировалась не материнским предприятием. Следовательно, при консолидации она также должна быть исключена. Таким образом, в конечном итоге **уставный капитал в консолидированной отчетности, по мнению автора, должен соответствовать величине уставного капитала материнского предприятия.** Это согласуется, в частности, с международными подходами и с разъяснением Министерства финансов Республики Беларусь от 18.04.2017 г. № 15-1-15/5253 [5], согласно которому при составлении консолидированного баланса по статье «Уставный капитал» показывается остаток уставного капитала материнского предприятия, учитываемого на счете 80 «Уставный капитал» в бухгалтерском учете материнского предприятия.

При исключении части уставного капитала, сформированного не материнским предприятием, следует иметь в виду, что эта часть является частью собственного капитала дочернего предприятия, не принадлежащего материнскому предприятию.

В соответствии с абз. 11 п. 2 НСБУиО № 46 доля собственного капитала дочернего предприятия, не принадлежащая материнскому предприятию, определяется как неконтролирующая доля.

В свою очередь, согласно абз. 6 п. 13 НСБУиО № 46, сумма неконтролирующей доли, определяемая путем умножения суммы собственного капитала дочернего предприятия на конец отчетного периода на выраженную в процентах долю собственного капитала этого дочернего предприятия, не принадлежащую материнскому предприятию, должна показываться в консолидированной отчетности отдельной статьей без включения в состав собственного капитала.

По сути это означает, что неконтролирующая доля при составлении консолидированной отчетности должна исключаться из состава собственного капитала, что предполагает при консолидации исключение в том числе и уставного капитала дочернего предприятия, не принадлежащего материнскому предприятию. Это еще раз подтверждает сделанный нами ранее вывод, что в консолидированной отчетности должна показываться исключительно величина уставного капитала материнского предприятия.

Применительно к условиям приведенного выше примера стоимость неконтролирующей доли составляет 36 тыс. руб. ($60 \text{ тыс. руб.} \times (100\% - 40\%) : 100$)).

Эта сумма будет показана в консолидированной отчетности отдельной статьей без включения в состав собственного капитала.

Рассмотрим далее, какие корректировки в консолидированной отчетности должны быть сделаны в отношении 14 тыс. руб. (сумма превышения стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, над стоимостью долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия). Выше уже отмечалось, что эта сумма должна быть показана в консолидированной отчетности в составе доходов по инвестиционной деятельности, что обуславливает необходимость увеличения в консолидированном отчете о прибылях и убытках значения показателя «Доходы по инвестиционной деятельности» и корректировки иных взаимосвязанных с ним показателей. Что касается бухгалтерского баланса, то в балансе показатель «Доходы по инвестиционной деятельности» не предусмотрен.

В этой связи, по мнению автора, обусловленную консолидационными корректировками сумму доходов по инвестиционной деятельности следует показать в бухгалтерском балансе в составе собственного капитала по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (строка 460 баланса) (или по статье «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» (строка 470) - если отчетность составляется за иные чем отчетный год периоды). Учитывая, что по данной статье показывается уже «очищенная прибыль», т.е. прибыль после ее налогообложения,

возникает объективная необходимость корректировки (уменьшения) величины этой прибыли на сумму налога на прибыль, приходящуюся на 14 тыс. руб.

Практически такая корректировка обеспечивается в результате признания 14 тыс. руб. налогооблагаемой временной разницей, по которой в текущем отчетном периоде образуется отложенное налоговое обязательство в сумме 2,52 тыс. руб. (14 тыс. руб. \times 18 /100) (п. 8, 10 Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 г. № 113 [6]).

В соответствии с приложением 1 к НСБУиО № 104 отложенные налоговые обязательства показываются в бухгалтерском балансе в разделе IV «Долгосрочные обязательства» по строке 530 «Отложенные налоговые обязательства».

В силу того, что отложенное налоговое обязательство учитывается при расчете показателя чистой (нераспределенной) прибыли, в результате консолидационных корректировок статья бухгалтерского баланса «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (строка 460) (или статья «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» (строка 470)) будет увеличена в конечном итоге на 11,48 тыс. руб. (14 тыс. руб. – 2,52 тыс. руб.).

Применительно к отчету о прибылях и убытках увеличение дохода по инвестиционной деятельности на 14 тыс. руб. предполагает непосредственное увеличение на указанную сумму показателя «Доходы по инвестиционной деятельности» (строка 100) и других взаимообусловленных показателей (строка 102, 140 и др.). Кроме того, указанная сумма повлияет на показатели по строкам 210 («Чистая прибыль (убыток)») и 240 («Совокупная прибыль (убыток)»).

Возникшие отложенные налоговые обязательства в сумме 2,52 тыс. руб. следует показать по строке 180 отчета о прибылях и убытках (абз. 3 п. 26 НСБУиО № 104).

Сумма отложенного налогового обязательства учитывается при расчете показателя «Чистая прибыль (убыток)» (строка 210) и, соответственно, влияет на показатель «Совокупная прибыль (убыток)» (строка 240).

Применительно к рассматриваемому случаю, признание инвестиционного дохода, обусловленного превышением стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, над стоимостью долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия (14 тыс. руб.), обусловит увеличение в отчете о прибылях и убытках показателя «Чистая прибыль (убыток)» на 11,48 тыс. руб. (строка 210).

Следует подчеркнуть, что изложенные выше подходы к отражению в консолидированной отчетности суммы превышения стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, над стоимостью долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия должны применяться при первом составлении консолидированной отчетности.

В последующие отчетные периоды в консолидированном отчете о прибылях и убытках в составе дохода (расхода) по инвестиционной деятельности отражается прирост (уменьшение) суммы превышения стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, над стоимостью долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия на отчетную дату по сравнению с величиной указанного показателя, рассчитанной на конец предыдущего отчетного периода.

Данный подход согласуется с подходом, изложенным в разъяснении Министерства финансов Республики Беларусь от 25.05.2017 г. № 15-1-17/6582 [2].

Аналогичная корректировка на сумму прироста (уменьшения) суммы превышения на отчетную дату по сравнению с суммой превышения, рассчитанной на конец предыдущего отчетного периода, применяется в отношении показателя консолидированного баланса «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» («Чистая прибыль (убыток) отчетного периода»).

Особо отметим, что консолидационные корректировки в бухгалтерском учете и индивидуальной бухгалтерской отчетности материнского предприятия и его дочернего предприятия не отражаются.

Сумма превышения стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, над стоимостью долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия подлежит раскрытию в примечаниях к консолидированной отчетности (абз. 10 п. 16.16 НСБУиО № 46).

Заключение. Проведенное исследование позволяет сделать следующие выводы:

1. При составлении консолидированной отчетности сумма финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия и часть величины собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащая материнскому предприятию, должны взаимно погашаться в пределах величины финансовых вложений материнского предприятия

2. Сумма превышения стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, над стоимостью долгосрочных вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия, должна быть отражена в консолидированном отчете о прибылях и убытках в составе доходов по инвестиционной деятельности, в бухгалтерском балансе - в составе собственного капитала по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Указанный порядок должен применяться при первом составлении консолидированной отчетности.

В последующие отчетные периоды в консолидированном отчете о прибылях и убытках в составе дохода (расхода) по инвестиционной деятельности отражается прирост (уменьшение) суммы превышения стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, над стоимостью долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия на отчетную дату по сравнению с величиной указанного показателя, рассчитанной на конец предыдущего отчетного периода.

3. Необходимость отражения в консолидированной отчетности суммы превышения стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, обуславливает, по мнению автора, возникновение в отношении суммы превышения отложенного налогового обязательства, подлежащего отражению в отчетности, что, как результат, ведет к необходимости корректировки (уменьшения) в этой отчетности значений показателей чистая (нераспределенная) прибыль.

4. После консолидации показателей индивидуальной отчетности материнского и дочернего предприятий величина уставного капитала в консолидированной отчетности должна соответствовать величине уставного капитала материнского предприятия.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность»: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь № 46 от 30.06.2014 г.
2. Разъяснение Министерства финансов Республики Беларусь от 25.05.2017 г. № 15-1-17/6582.
3. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность»: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь № 104 от 12.12.2016 г.
4. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь № 50 от 29.06.2011 г.
5. Разъяснение Министерства финансов Республики Беларусь от 18.04.2017 г. № 15-1-15/5253.
6. Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь № 113 от 31.10.2011 г.

CONSOLIDATION ADJUSTMENT OPERATIONS, DUE TO LONG-TERM FINANCIAL INVESTMENTS OF THE PARENT COMPANY IN THE AUTHORIZED CAPITAL OF THE SUBSIDIARY

S.L. Korotayev, Doctor of Economics, Professor, Professor of BSEU, Director of auditing company «AuditConsult»

Abstract. *The article discusses the problematic issues of implementation of the consolidation adjustments consolidated statements (balance sheet and statement of profit and loss) due to long-term financial investments of the parent company in the authorized capital of the subsidiary. Special attention is given to reporting the amount of the excess of the cost of equity capital of the subsidiary owned by the parent company, over the cost of long-term investments parent company in the authorized capital of the subsidiary.*

Keywords: *consolidated financial statements, long-term investments, equity capital, equity consolidation adjustments.*