

УДК 657.62

**КОНСОЛИДАЦИОННЫЕ КОРРЕКТИРОВКИ ПО ОПЕРАЦИЯМ,
СВЯЗАННЫМ С РЕАЛИЗАЦИЕЙ МАТЕРИНСКИМ ПРЕДПРИЯТИЕМ ИНВЕСТИЦИОННЫХ
АКТИВОВ СВОЕМУ ДОЧЕРНЕМУ ПРЕДПРИЯТИЮ**

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 реализацией материнским предприятием инвестиционных активов своему дочернему предприятию. Особое внимание уделяется отражению в отчетности сумм отложенных налоговых активов по временным разницам в отношении нереализованной прибыли, подлежащей исключению из консолидированной отчетности.

Ключевые слова: консолидированная отчетность, консолидационные корректировки, инвестиционные активы, нереализованная прибыль, отложенный налоговый актив.

Введение. В соответствии с п. 12 национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 46 от 30.06.2014 г. (далее – НСБУиО № 46) [1], суммы доходов от реализации инвестиционных активов в отчетном периоде и суммы списанной остаточной стоимости инвестиционных активов, находящихся в пределах группы организаций на конец отчетного периода, в консолидированную отчетность не включаются. При этом на суммы нереализованной прибыли (убытка), приходящиеся на эти инвестиционные активы, корректируются расходы по инвестиционной деятельности и остаточная стоимость инвестиционных активов на конец отчетного периода.

На практике в отношении названной выше нормы возникает целый ряд проблемных вопросов, в частности:

1) По каким статьям бухгалтерского баланса должна произойти корректировка расходов по инвестиционной деятельности с учетом того, что такой показатель в бухгалтерском балансе не показывается?

2) Возникает ли в рассматриваемом случае временная разница в отношении нереализованной прибыли и, соответственно, необходимость отражения в отчетности суммы отложенного налогового актива по такой временной разнице?

3) Если временная разница в отношении нереализованной прибыли возникает, влияет ли величина отложенного налогового актива по такой разнице на величину чистой (нераспределенной) прибыли?

Основная часть. Чтобы ответить на поставленные вопросы, рассмотрим порядок расчета сумм консолидационных корректировок расходов по инвестиционной деятельности и остаточной стоимости инвестиционных активов на конец отчетного периода на конкретном примере.

ПРИМЕР.

Исходные данные:

1. В декабре 2016 года материнское предприятие реализовало дочернему предприятию объект основных средств за 300 тыс. руб.

2. Первоначальная стоимость реализованного объекта – 400 тыс. руб., сумма начисленной по объекту амортизации – 200 тыс. руб., т.е. остаточная стоимость объекта на момент реализации – 200 тыс. руб.

3. Налог на добавленную стоимость (НДС) по реализации объекта основных средств - 50 тыс. руб. (300 тыс. руб. x 20 / 120).

4. Приобретенный дочерним предприятием объект основных средств в декабре 2016 года принят в эксплуатацию и числится у него в учете на счете 01 «Основные средства» по стоимости 250 тыс. руб.

«Входной» НДС по приобретенному активу в сумме 50 тыс. руб. отражен по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

В соответствии с законодательством амортизация по полученному объекту основных средств дочерним предприятием не начислялась, т.к. ее начисление должно производиться начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию (п. 34 Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 г. № 37/18/6) [2].

В бухгалтерском учете материнского предприятия операции, связанные с реализацией объекта основных средств своему дочернему предприятию, отражены следующими записями (без учета влияния других операций):

Таблица 1. – Операции, связанные с реализацией объекта основных средств своему дочернему предприятию

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
1	Списание начисленной амортизации по выбывшему объекту	02	01	200
2	Списание остаточной стоимости выбывающего объекта	91	01	200
3	Отражение выручки от реализации объекта	62	91	300
4	Начисление НДС по реализованному объекту	91	68	50
5	Сальдо прочих доходов за отчетный период по указанной операции реализации (300 – 200 – 50)	91	99	50
6	Начисление налога на прибыль по операции реализации объекта (ставка налога на прибыль – 18 %) (50 x 18 / 100)	99	68	9
7	Закрытие счета 99 «Прибыли и убытки» по окончании отчетного периода (года) (50 – 9)	99	84	41

Рассмотрим влияние осуществленной операции на показатели финансовой отчетности материнского предприятия, в частности на показатели бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках [3].

У материнского предприятия операции по реализации повлияли в отчетном периоде (по состоянию на 31.12.2016 г.) на следующие статьи бухгалтерского баланса:

а) в активах: «Основные средства» (строка 110) – минус 200;

«Краткосрочная дебиторская задолженность» (строка 250) – плюс 300;

б) в пассивах: «Краткосрочная кредиторская задолженность по налогам и сборам» (строка 633) – плюс 59 (50 – НДС по реализации, 9 – налог на прибыль);

«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (строка 460) - плюс 41.

Таким образом, в результате осуществленной операции изменение в активах и пассивах баланса составило плюс 100 тыс. руб.

В отчете о прибылях и убытках материнского предприятия операции по реализации объекта основных средств повлияли в отчетном периоде (по состоянию на 31.12.2016 г.) на следующие показатели:

Доходы по инвестиционной деятельности (строка 100) – 250,

в т.ч.: доходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов (строка 101) – 250;

Расходы по инвестиционной деятельности (строка 110) – 200,

в т.ч. расходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов (строка 111) – 200;

Прибыль (убыток) от инвестиционной и финансовой деятельности (строка 140) – 50;

Прибыль (убыток) до налогообложения (строка 150) – 50;

Налог на прибыль (строка 160) – 9;

Чистая прибыль (убыток) (строка 210) – 41;

Совокупная прибыль (убыток) (строка 240) – 41.

В бухгалтерском учете дочернего предприятия операции, связанные с приобретением объекта основных средств, отражены следующими записями:

Таблица 2. – Операции, связанные с приобретением объекта основных средств

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
1	Оприходование приобретенного объекта	08	60	250
2	Отражение «входного» НДС по приобретенному объекту	18	60	50
3	Ввод объекта в эксплуатацию	01	08	250

В балансе дочернего предприятия операции по приобретению объекта основных средств повлияли в отчетном периоде (по состоянию на 31.12.2016 г.) на следующие статьи бухгалтерского баланса:

а) в активах: «Основные средства» (строка 110) – плюс 250;
 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» (строка 240) – плюс 50;

б) в пассивах: «Краткосрочная кредиторская задолженность» (строка 630) – плюс 300,
 В том числе: поставщикам, подрядчикам, исполнителям (строка 631) - плюс 250, по налогам и сборам (строка 633) – плюс 50.

Таким образом, в результате осуществленной операции изменение в активах и пассивах баланса дочернего предприятия составило плюс 300 тыс. руб.

На показатели отчета о прибылях и убытках дочернего предприятия операции по приобретению объекта основных средств не повлияли.

Согласно п. 11 НСБУиО № 46 консолидированная отчетность составляется путем суммирования показателей индивидуальной отчетности материнского предприятия с соответствующими показателями индивидуальной отчетности его дочернего предприятия, за исключением показателей, возникающих в связи совершением внутригрупповых операций между этими предприятиями, которые показываются в консолидированной отчетности в порядке, установленном в пунктах 12, 13 НСБУиО № 46.

Как следует из п. 12 НСБУиО № 46, в консолидированную отчетность дочернего и материнского предприятий не включаются, в частности, суммы доходов от реализации инвестиционных активов в отчетном периоде и суммы списанной остаточной стоимости инвестиционных активов, находящихся в пределах группы организаций на конец отчетного периода. При этом на суммы нереализованной прибыли (убытка), приходящиеся на эти инвестиционные активы, корректируются расходы по инвестиционной деятельности и остаточная стоимость инвестиционных активов на конец отчетного периода.

Таким образом, при составлении консолидированной отчетности применительно к рассматриваемому примеру из этой отчетности при суммировании показателей отчетности участников консолидации должны быть исключены:

- сумма доходов от реализации объекта основных средств – 250 тыс. руб.;
- сумма списанной остаточной стоимости объекта основных средств, находящегося в пределах группы, – 200 тыс. руб.

Разница между суммой доходов от реализации объекта основных средств (250 тыс. руб.) и суммой списанной остаточной стоимости реализованного объекта (200 тыс. руб.) представляет собой прибыль от реализации объекта (50 тыс. руб.).

В силу того, что реализация объекта осуществлялась в пределах группы (между материнским и дочерним предприятиями), такая прибыль для целей консолидации рассматривается как нереализованная прибыль.

На величину такой прибыли, равной 50 тыс. руб., как уже отмечалось выше, должны быть скорректированы:

а) остаточная стоимость инвестиционных активов, что означает необходимость уменьшения при консолидации стоимости объектов основных средств дочернего предприятия до 200 тыс. руб., т.е. до его остаточной стоимости на момент передачи. Как результат, в консолидированной отчетности объект основных средств, передававшийся между предприятиями, будет числиться по стоимости 200 тыс. руб.;

б) расходы по инвестиционной деятельности.

В силу того, что такой показатель в балансе отсутствует, равно как отсутствует и показатель «Прибыль (убыток) отчетного периода», корректировке (уменьшению) подлежит, по мнению автора, показатель «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода».

Данный подход подтверждается, в частности, разъяснением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.04.2017 г. № 15-1-15/39/4936 [4], согласно которому на разность сумм корректировок дохода и расхода по инвестиционной деятельности, которая соответствует величине прибыли от реализации инвестиционного актива, должны корректироваться показатели чистой и нераспределенной прибыли, отраженные в индивидуальной отчетности продавца.

Особо следует отметить, что нереализованная прибыль, на которую производится уменьшение соответствующих показателей в консолидированной отчетности, является вычитаемой временной разницей.

Соответственно в отношении таких временных разниц, с учетом п. 9 Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 г. № 113 [5], образуются отложенные налоговые активы, сумма которых определяется путем умножения вычитаемой временной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную налоговым законодательством, действующую на отчетную дату.

Применительно к рассматриваемому примеру величина отложенного налогового актива в отношении вычитаемой временной разницы в размере суммы нереализованной прибыли (убытка), приходящейся на реализованные инвестиционные активы, находящиеся в пределах группы организаций на конец отчетного периода, составит 9 тыс. руб. ($50 \text{ тыс. руб.} \times 18 / 100$, где 18 – ставка налога на прибыль, %).

Согласно абз. 5 п. 13 НСБУиО № 46 суммы отложенных налоговых активов, начисленных на основании временных разниц, возникших в связи с совершением внутригрупповых операций между материнским предприятием и его дочерним предприятием, должны отражаться в консолидированной отчетности отдельной статьей в составе долгосрочных активов (строка 160 бухгалтерского баланса).

В соответствии с разъяснением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.04.2017 г. № 15-1-15/39/4936 [4] сумма отложенного налогового актива, обусловленная признанием нереализованной прибыли от продажи инвестиционного актива, оставшейся в пределах группы на конец отчетного периода, должна учитываться при расчете показателей чистой и нераспределенной прибыли консолидированной отчетности. По сути это означает, что в консолидированном бухгалтерском балансе показатель «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» (строке 470), должен быть уменьшен не на 50 тыс. руб. нереализованной прибыли, а на 41 тыс. руб., т.е. с учетом 9 тыс. руб. отложенного налогового актива, обусловленного признанием нереализованной прибыли.

При консолидации отчетности применительно к рассматриваемому случаю необходимо учитывать норму п. 12 НСБУиО № 46, согласно которой в консолидированную отчетность не включаются, в частности, суммы дебиторской задолженности и обязательств, обусловленные совершением внутригрупповых операций между материнским предприятием и его дочерним предприятием.

В своей основе данная норма обуславливает необходимость уменьшения величины дебиторской задолженности у материнского предприятия на 300 тыс. руб. (строка 250 бухгалтерского баланса) и величины кредиторской задолженности дочернего предприятия на такую же сумму (строка 630 бухгалтерского баланса), в том числе значений по строке 631 - на 250 тыс. руб. и строке 633 - на 50 тыс. руб.

Помимо корректировки показателей бухгалтерского баланса для консолидации требуется следующая корректировка показателей отчета о прибылях и убытках материнского предприятия:

- доходы по инвестиционной деятельности (строка 100), в т.ч. доходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов (строка 101) – уменьшаются на 250 тыс. руб.;
- расходы по инвестиционной деятельности (строка 110), в т.ч. расходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов (строка 111) – уменьшаются на 200 тыс. руб.;
- прибыль (убыток) от инвестиционной и финансовой деятельности (строка 140) – уменьшается на 50 тыс. руб.;
- прибыль (убыток) до налогообложения (строка 150) – уменьшается на 50 тыс. руб.;
- изменение отложенных налоговых активов (строка 170) – показывается в сумме 9 тыс.

руб.

- чистая прибыль (убыток) (строка 210), совокупная прибыль (убыток) (строка 240) – уменьшаются на 41 тыс. руб. (- 50 тыс. руб. + 9 тыс. руб.).

После осуществления указанных выше корректировок производится консолидация показателей отчетности материнского и дочернего предприятий.

В заключение отметим, что суммы доходов от внутригрупповых операций реализации инвестиционных активов, списанной остаточной стоимости этих инвестиционных активов, а также порядок расчета и суммы нерезализованной прибыли, приходящиеся на эти инвестиционные активы, подлежат раскрытию в примечаниях к консолидированной отчетности (подп. 16.16 п. 16 НСБУиО № 46).

Заключение. Проведенное исследование позволяет сделать следующие выводы и предложения:

1. На разность сумм корректировок дохода и расхода по инвестиционной деятельности, которая соответствует величине прибыли от реализации инвестиционного актива, должны корректироваться показатели чистой и нераспределенной прибыли, отраженные в индивидуальной отчетности продавца.

2. Нереализованная прибыль, на которую производится уменьшение соответствующих показателей в консолидированной отчетности, является вычитаемой временной разницей, соответственно в отношении таких временных разниц образуются отложенные налоговые активы.

3. Сумма отложенного налогового актива, обусловленная признанием нерезализованной прибыли от продажи инвестиционного актива, оставшейся в пределах группы на конец отчетного периода, должна учитываться при расчете показателей чистой и нераспределенной прибыли консолидированной отчетности.

4. В силу того, что конкретные механизмы (методы) расчета отдельных показателей и сумм консолидационных корректировок, которые должны учитываться при составлении консолидированной отчетности, действующим законодательством не установлены, полагаем, что их целесообразно оговаривать в специальном положении, разрабатываемом материнским предприятием, которому в соответствии с п. 5 НСБУиО № 46 предоставлено, в частности, право самостоятельно определять формы консолидированной отчетности и, соответственно, порядок их заполнения.

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. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: утв. постановлением Мин-ва экономики Респ. Беларусь, Мин-ва финансов Респ. Беларусь, Мин-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь № 37/18/6 от 27.02.2009 г.
3. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность»: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь № 104 от 12.12.2016 г.
4. Разъяснение Министерства финансов Республики Беларусь от 20.04.2017 г. № 15-1-15/39/4936.
5. Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь № 113 от 31.10.2011 г.

CONSOLIDATION ADJUSTMENTS FOR TRANSACTIONS ASSOCIATED WITH THE IMPLEMENTATION OF THE PARENT COMPANY THE INVESTMENT OF THE ASSETS OF ITS 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) resulting from the implementation of the parent company the investment of the assets of its subsidiary. Special attention is given to reporting the amounts of deferred tax assets on temporary differences in respect of unrealized profit to be excluded from the consolidated statements.

Keywords: consolidated accounts, consolidation adjustments, investment assets, unrealized gains, deferred tax asset.