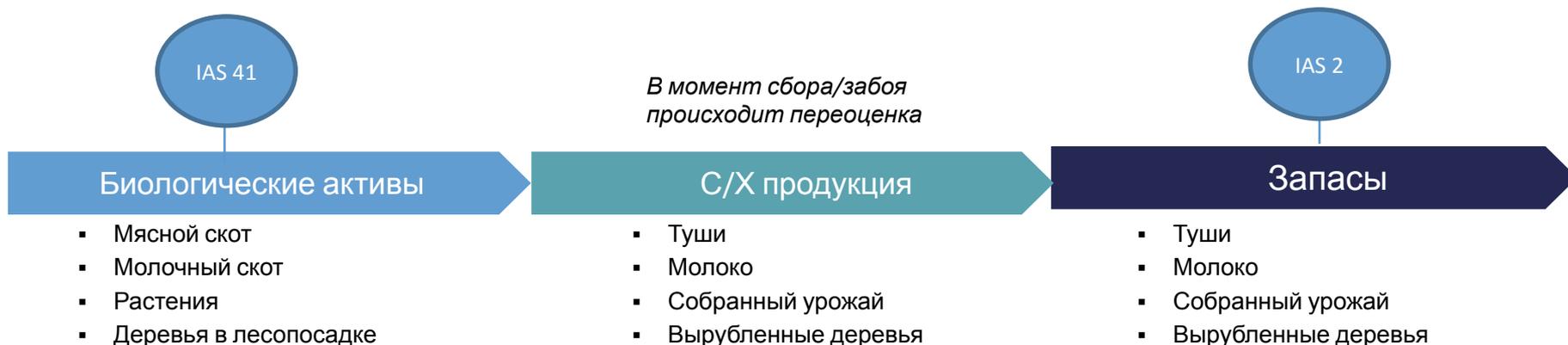


Бухгалтерский учет биологических активов и с/х продукции в соответствии с МСФО

- Биологический актив (БА) – это живущее животное или растение
- Сельскохозяйственная продукция – продукция, полученная от (собранная с) биологических активов предприятия
- Сельскохозяйственная деятельность – осуществляемое предприятием управление биотрансформацией и сбором биологических активов в целях их продажи или переработки в сельскохозяйственную продукцию или производства дополнительных биологических активов
- Биотрансформация - процесс роста, вырождения, продуцирования и размножения, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения

Схема получения с/х продукции из биологических активов:



Создание и поддержание благоприятных условий для растений и животных..

- Питательные вещества
- Влажность
- Температура
- Свет

...приводит к следующим результатам биотрансформации биологических активов

Рост	↑	Увеличение количества животных или растений либо улучшение их качественных характеристик
Вырождение	↓	Уменьшение количества животных или растений либо ухудшение их качественных характеристик
Размножение	↑	Рождение дополнительных живущих животных или растений
Производство	↓	Производство сельскохозяйственной продукции

Компании раскрывают информацию по следующим видам биологических активов:

Группы БА	Подгруппы БА	Примеры
1. Потребляемые БА	1.1 Зрелые	Зерновые культуры/картофель в период уборки; Животные для продажи
	1.2 Незрелые	Посевы с/х культур в период роста; Молодняк КРС мясного направления, не достигший продуктивного возраста
2. Плодоносящие БА	2.1 Зрелые	Дойные коровы; Многолетние насаждения, достигшие плодоносящего возраста
	2.2 Незрелые	Телки, не достигшие продуктивного возраста; Многолетние насаждения, не достигшие плодоносящего возраста

В результате внесения поправок в 2016 году **плодовые культуры** (растения, используемые для производства или получения сельскохозяйственной продукции более одного периода) регулируются МСФО IAS (16) «Основные средства».

Однако продукция, вызревающая на плодовых культурах, является биологическим активом и регулируется МСФО IAS 41.

Примеры с/х деятельности:



- Животноводство
- Лесоводство
- Выращивание однолетних или многолетних с/х культур
- Разведение садов и плантаций
- Цветоводство
- Аквакультура (включая рыбоводство)



- Рыбный промысел в океане
- Вырубка лесов

*Неуправляемые
источники*

природные

В целях равномерного признания доходов биологические активы и с/х продукцию оценивают по справедливой стоимости

Справедливая стоимость = Рыночная цена – Расходы на транспортировку – Расходы на сбыт

Исключение:

- отсутствие рыночных котировок
- альтернативные оценки справедливой стоимости ненадежны

[Себестоимость - Накопленная амортизация - Накопленные убытки от обесценения]

- комиссионные брокерам и дилерам
- сборы регулирующих органов и товарных бирж
- налоги на передачу собственности
- пошлины

- ❖ Пример: Компании нужен кредит на пополнение оборотных средств в марте, а сбор урожая произойдет только в 3 квартале. Последовательное признание будущего дохода в отчетности позволяет Компании привлечь финансирование.

Сумма чистого изменения справедливой стоимости БА, отражаемая в P&L, учитывается в бухгалтерском балансе

P&L, чистое изменение справедливой стоимости

при первоначальном признании биологических активов

при переоценке биологических активов в результате изменения рыночных цен и произошедших процессов биотрансформации

при первоначальном признании с/х продукции

Баланс БА на начало периода

(+) Приобретения (закупки)

(-) Продажи

(+) Чистое изменение в связи с прибылью/убылью

(+) Изменение справедливой стоимости

(-) Перевод в запасы

(+) Влияние курсовых разниц

Баланс БА на конец периода

Запасы				
вор	0	0		200
перевод их БА		200		
продажа				-200
еор	0	200		0

Рождение телят	50	Перевод в запасы, переоценка	50	Продажа	210
Переоценка в конце года	100				
Стоимость	150				

❖ *Требуется отразить движение по счетам, а также связь форм отчетности*

Решение:

P&L		Год 1	Год 2	Год 3	
Первоначальное признание БА		50			
Переоценка БА		100			
Первоначальное признание продукции	BS, еор				
Выручка	БА			150	
Себестоимость	Запасы	0	200		
Прибыль	Денежные средства				210
	Итого	150	200		210
Запасы					0
вор		0	0		200
перевод их БА			200		
продажа					-200
еор		0	200		0

Получаем:

Вследствие биотрансформации (роста), в конце года ягнята переводятся в группу 6-месячных, а овцы - в группу 3-летних.

BS, еор				
БА	150			
Запасы	0	200		
Денежные средства				210
Итого	150	200		210
Нераспределенная прибыль	150	200		210
Итого	150	200		210

Пример №1. Учет биологических активов и с/х продукции

Условие:

Животноводческая ферма занимается разведением, выращиванием и забоем овец.

На 01.12.2017 стадо состояло из 50 голов двухлетних овец

На 30.06.2017 эти овцы принесли потомство в количестве 20 ягнят

На 31.12.2017 10 овец было забито на мясо, справедливая стоимость мяса составляет 37 долл. США (за тушу)

Справедливая стоимость биологических активов в расчете на единицу поголовья, в течение года была следующей, в тыс. долл. США:

Дата	Новорожденные ягнята	1 летние ягнята	2 летние овцы	3 летние овцы
31.12.2015	12	13	25	30
31.12.2016	13	14	24	28
31.12.2017	14	18	27	34

- ❖ Требуется определить справедливую стоимость стада овец и стоимость сельхозпродукции (мяса) на 31.12.2018, отдельно раскрыть изменение за счет цены и за счет биологических изменений и выполнить бухгалтерские проводки

Решение:

Расчет справедливой стоимости на 31.12.2017:

Биологический актив	Стоимость	Расчет
Ягнята	360	=20*18
3-х летние овцы	1 360	=(50-10)*34
С/х продукция	370	=10*37
Итого	2 090	

Получаем:

Вследствие биотрансформации (роста), в конце года ягнята переводятся в группу 6-месячных, а овцы - в группу 3-летних.

Расчет прибыли за 2017 г. в Отчете о финансовых результатах

1) Учет стоимости ягнят при рождении	Сумма	Расчет
ДТ ВНА	260	=20*13
КТ Прибыль	260	
2) Учет биотрансформации (рост)		
ДТ ВНА (Ягнята)	80	=20*(18-14)
ДТ ВНА (Овцы)	350	=50*(34-27)
КТ Прибыль	430	=80+350
3) Учет роста цены		
ДТ ВНА (Ягнята)	20	=20*(14-13)
ДТ ВНА (Овцы)	100	=50*(27-25)
КТ Прибыль	120	
4) Признание с/х продукции после забоя (мясо)		
ДТ Запасы	370	=10*37
КТ ВНА (Овцы)	340	=10*34
КТ Прибыль	30	=370-340
Прибыль за 2017 год	840	

Пример №2. Отражение БА и с/х продукции в отчетности Компании (1 из 5)



Условие:

Животноводческая ферма занимается разведением, выращиванием КРС для последующей продажи, а также забоем.

31.12.2008 было куплено 100 телят и 50 взрослых животных. Срок роста теленка составляет 1 год.

❖ Необходимо отразить изменения в отчетности по движению активов

на 1 единицу	2008	2009	2010	2011
Справедливая стоимость (телята)	100	105	110	116
Справедливая стоимость (взрослые животные)	150	153	156	159
Затраты на продажу БА	5	5,25	5,5	5,8
Транспортировка БА	0,3	0,32	0,34	0,36
Справедливая стоимость туши	180	189	198	208
Транспортировка туши	0,5	0,53	0,56	0,59
Затраты на забой туши	4	4,3	4,43	4,64

Данные значения впоследствии используются для расчета учетной стоимости, по которой биологические активы и с/х продукция отражаются в отчетности:

* Учетная стоимость БА = Количество БА на конец периода * (Справедливая стоимость – Затраты на транспортировку – Затраты на продажу)

Решение:

Таблица 1

Движения по счету телят (шт.)	Источник	2008	2009	2010	2011
Начало периода		-	100	115	115
Приобретение	Компания	100	105	105	115
Рождение новых телят	Компания	-	10	10	20
Перевод в категорию взрослых животных		-	-100	-115	-115
Продажа	Компания	-	-	-	-
Конец периода	=Сумма	100	115	115	135
Учетная стоимость *		9 470*	11 434	11 978	14 828
Справедливая стоимость на 1					

Таблица 2

Чистое изменение справедливой стоимости телят	2008	2009	2010	2011
Начало периода	9 470	11 434,5	11 978,4	14 828,4
Приобретение животных	9 470	10 440,2	10 936,8	12 631,6
Изменение цены	-	473,0	543,9	653,2
Рождение животных	-	994,3	1 041,6	2 196,8
Перевод в категорию взрослых	-9 943,0	-11 978,4	-12 631,6	-
Продажи	-	-	-	-
Суммарные изменения за период	9 470	1 964,5	543,9	2 850,0
Конец периода	9 470	11 434,5	11 978,4	14 828,4

Комментарии по расчету:

Таблица 1. Движения по счету телят (шт.)

- 1) Перевод телят в категорию взрослых животных = (Приобретения телят + Рождение телят) за предыдущий период
- 2) Учетная стоимость = Количество БА на конец периода * (Справедливая стоимость – Затраты на транспортировку – Затраты на продажу)

* Учетная стоимость телят в 2008 г = $100 * (100 - 5 - 0,3) = 9 470$

Таблица 2. Чистое изменение справедливой стоимости телят

- 1) Приобретение животных = Количество БА на конец периода * (Справедливая стоимость – Затраты на транспортировку – Затраты на продажу)
- 2) Чистое изменение справедливой стоимости БА в результате изменения цен = Учетная стоимость (1) - Учетная стоимость (0)
Изменение стоимости в результате изменения цены 2009 г. = $100 * ((105 - 5,25 - 0,32) - (100 - 5 - 0,3)) = 473$
- 3) Перевод в категорию взрослых животных отражается по стоимости телят.
Количество БА * (Справедливая стоимость – Затраты на транспортировку – Затраты на продажу)

Пример №2. Отражение БА и с/х продукции в отчетности Компании (2 из 5)

Условие:

Животноводческая ферма занимается разведением, выращиванием КРС для последующей продажи, а также забоем.

31.12.2008 было куплено 100 телят и 50 взрослых животных. Срок роста теленка составляет 1 год.

❖ Необходимо отразить изменения в отчетности по движению активов

на 1 единицу	2008	2009	2010	2011	
Справедливая стоимость (телята)	100	105	110	116	Данные значения впоследствии используются для расчета учетной стоимости, по которой биологические активы и с/х продукция отражаются в отчетности:
Справедливая стоимость (взрослые животные)	150	153	156	159	
Затраты на продажу БА	5	5,25	5,5	5,8	
Транспортировка БА	0,3	0,32	0,34	0,36	
Справедливая стоимость туши	180	189	198	208	
Транспортировка туши	0,5	0,53	0,56	0,59	
Затраты на забой туши	4	4,3	4,43	4,64	

* Учетная стоимость БА = Количество БА на конец периода
* (Справедливая стоимость – Затраты на транспортировку – Затраты на продажу)

Решение:

Таблица 3						Таблица 4					
Движения по счету взрослых животных (шт.)						Чистое изменение справедливой стоимости взрослых животных					
	Источник	2008	2009	2010	2011		2008	2009	2010	2011	
Начало периода			50	100	115	Начало периода		7 235	14 743,0	17 268,4	
Приобретение	Компания	50				Приобретение животных	7 235				
Перевод из категории телят			100	115	115	Изменение цены		136,5	273,0	308,2	
Продажа	Компания	-20	-80	-90	-90	Перевод из категории телят	-14 743,0	-17 268,4	-17 576,6		
Забой	Компания		-30	-20	-25	Продажи	-2 948,6	-12 012,8	-13 755,6		
Конец периода (шт.)		=Сумма	50	100	115	115	Забой (перевод в запасы)	-4 422,9	-3 003,2	-3 821,0	
Учетная стоимость		7 235	14 743	17 268	17 577	Суммарные изменения за период		7 235	7 508,0	2 525,4	308,2
Справедливая стоимость на 1 ед.		144,7	147,4	150,2	152,8	Конец периода		7 235	14 743,0	17 268,4	17 576,6

Комментарии по расчету:

Таблица 3. Движения по счету взрослых животных (шт.)

1) Перевод из категории телят = Перевод в категорию взрослых животных (из Таблицы 1)

Таблица 4. Чистое изменение справедливой стоимости взрослых животных

1) Перевод в категорию взрослых животных отражается по стоимости взрослых животных.

2) Забой (перевод в запасы) отражается по стоимости взрослых животных (происходит выбытие со счета)

Количество БА * (Справедливая стоимость – Затраты на транспортировку – Затраты на продажу)

Признание запасов в 2009 г. = $-30 * (153 - 5,25 - 0,32) = -4 432$

Отражение бухгалтерских проводок хозяйственных операций

Таблица 5	Комментарий	2008	2009	2010	2011
Рождение телят					
ДТ Биологические активы			994,3	1 041,6	2 196,8
КТ Прибыль от первоначального признания БА			994,3	1 041,6	2 196,8
Приобретение новых животных					
ДТ Биологические активы			10 440,2	10 936,8	12 631,6
ДТ Убыток от первоначального признания БА					
КТ Денежные средства	=Затраты на покупку и транспортировку	(11)	584,9	613,2	708,4
	=Сумма		11 609,9	12 163,2	14 048,4
Продажа животных					
ДТ Денежные средства			2 948,6	12 012,8	13 755,6
ДТ Расходы на продажу	Затраты на продажу и транспортировку	(12)	111,4	467,2	554,4
КТ Выручка		(13)	3 060,0	12 480,0	14 310,0
Забой животных					
ДТ Запасы	=Сумма		5 654,1	3 948,8	5 185,3
КТ Прибыль при первоначальном признании запасов	Разница между учетной стоимостью туши и живого взрослого животного	(14)	1 105,2	857,2	1 248,3
КТ Биологические активы			4 422,9	3 003,2	3 821,0
КТ Денежные средства (Расходы на забой)	=Количество*Затраты на забой (из условия)		126,0	88,4	116,0
Продажа туш					
ДТ Денежные средства	=Запасы		5 654,1	3 948,8	5 185,3
ДТ Расходы на транспортировку	=Количество*Транспортные расходы	(15)	15,9	11,2	14,8
КТ Выручка	=Сумма	(16)	5 670,0	3 960,0	5 200,0
ДТ Себестоимость	=Запасы		5 654,1	3 948,8	5 185,3
КТ Запасы			5 654,1	3 948,8	5 185,3
Переоценка биологических активов					
ДТ Биологические активы (телята)	Суммарные изменения за период		1 964,5	543,9	2 850,0
ДТ Биологические активы (взрослые животные)	Суммарные изменения за период		7 508,0	2 525,4	308,2
КТ Денежные средства			9 472,5	3 069,4	3 158,2

Таблица 5. Отражение бухгалтерских проводок хозяйственных операций

1) Рождение телят = Значение из Таблицы 22) Приобретение новых животных = Значение из Таблицы 2 (покупка телят)

Убыток от первоначального признания БА = (Затраты на транспортировку + Затраты на продажу)* Количество приобретенных телят

3) Продажа животных, денежные средства = Продажи из Таблицы 4

Расходы на продажу = (Затраты на транспортировку + Затраты на продажу)* Количество проданных взрослых животных

Пример отражения БА и с/х продукции в отчетности Компании (4 из 5)



Отражение изменений в Отчете о финансовом результате:

Таблица 6	Комментарий	2008	2009	2010	2011
Выручка, продажа животных	([3])		3 060,0	12 480,0	14 310,0
Выручка, продажа туш	([6])		5 670,0	3 960,0	5 200,0
Чистое изменение справедливой стоимости при первоначальном признании БА	=(1)+Рождение животных	-795,0	409,5	428,4	1 488,4
Чистое изменение справедливой стоимости при первоначальном признании запасов	([4])		1 105,2	857,2	1 248,3
Чистое изменение справедливой стоимости при переоценке БА в результате изменения цены			609,5	816,9	961,4
Чистое изменение справедливой стоимости при переоценке БА в результате биотрансформации роста ягнят (перевод в категорию взрослых животных)			4 800,0	5 290,0	4 945,0
Себестоимость			-5 654,1	-3 948,8	-5 185,3
Расходы на продажу	([2])+([5])		-127,3	-478,4	-569,2
Операционная прибыль		-795,0	9 872,8	19 405,4	22 398,7

Комментарии по расчету:

Таблица 6. **Отражение изменений в Отчете о финансовом результате:**

- 1) Выручка, полученная от продажи животных и туш = Значение из Таблицы 5
- 2) Чистое изменение справедливой стоимости при первоначальном признании БА = Убыток от первоначального признания БА при приобретении новых животных (Таблица 5) + Чистое изменение справедливой стоимости телят в результате рождения животных
- 3) Чистое изменение справедливой стоимости при первоначальном признании запасов = Прибыль при первоначальном признании запасов в результате забоя животных (Таблица 5)
- 4) * Чистое изменение справедливой стоимости при переоценке БА в результате изменения цены
- 5) Себестоимость = Справедливая стоимость взрослого животного при забое (перевод в запасы) + Прибыль при первоначальном признании запасов + Расходы на забой = Значение из Таблицы 5
- 6) Расходы на продажу = (Расходы на продажу + Расходы на транспортировку) при продаже животных + Расходы на транспортировку при продаже туш. (Значения из Таблицы 5)

Пример отражения БА и с/х продукции в отчетности Компании (5 из 5)



Отражение изменений в Отчете о финансовом результате:

Таблица 6	Комментарий	2008	2009	2010	2011
Выручка, продажа животных	([3])		3 060,0	12 480,0	14 310,0
Выручка, продажа туш	([6])		5 670,0	3 960,0	5 200,0
Чистое изменение справедливой стоимости при первоначальном признании БА	=(1)+Рождение животных	-795,0	409,5	428,4	1 488,4
Чистое изменение справедливой стоимости при первоначальном признании запасов	([4])		1 105,2	857,2	1 248,3
Чистое изменение справедливой стоимости при переоценке БА в результате изменения цены			609,5	816,9	961,4
Чистое изменение справедливой стоимости при переоценке БА в результате роста ягнят (перевод в категорию взрослых)			4 800,0	5 290,0	4 945,0
Себестоимость			-5 654,1	-3 948,8	-5 185,3
Расходы на продажу	([2])+([5])		-127,3	-478,4	-569,2
Операционная прибыль		-795,0	9 872,8	19 405,4	22 398,7

Корректировка операционной прибыли (ЕБИТДА):

Таблица 7	2008	2009	2010	2011
Операционная прибыль	-795,0	9 872,8	19 405,4	22 398,7
Чистое изменение справедливой стоимости при первоначальном признании БА	795,0	-409,5	-428,4	-1 488,4
Чистое изменение справедливой стоимости при первоначальном признании запасов		-1 105,2	-857,2	-1 248,3
Чистое изменение справедливой стоимости при переоценке БА*		-609,5	-816,9	-961,4
Скорректированный показатель ЕБИТДА	0,0	7 748,6	17 302,8	18 700,6

При расчете скорректированного показателя ЕБИТДА компании исключают неденежную прибыль (убыток) в результате чистого изменения справедливой стоимости биологических активов и с/х продукции.

Варианты учета справедливой стоимости БА и с/х продукции (на примере ПАО «Группа Черкизово»)

Согласно IAS 41

ПАО «Группа Черкизово»

Справедливая стоимость	Пример	Показатель (БА)	Ненаблюдаемые исходные данные
Котировочная цена на активном рынке (СГИО, Министерство с/х РФ, торговые инспекции)	Пшеница, кукуруза, хлопок, охлажденная/замороженная говядина, постная свинина	Бройлеры	<ul style="list-style-type: none"> Средний вес одного бройлера – кг Цена на мясо птицы – руб. Прогнозируемая себестоимость производства руб. за кг
Цена последней сделки	При отсутствии резкого изменения цен на энергоносители, сырье, государственных интервенции, всплеск заболеваний, принятия государством новых стандартов в отношении БА	Племенные птицы для производства инкубационных яиц	<ul style="list-style-type: none"> Число инкубационных яиц от одной племенной птицы Цена на инкубационные яйца Прогнозируемая себестоимость производства инкубационных яиц руб.
Рыночные цены на подобные активы +/- корректировки	Новый сорт фруктов/овощей: Цена на БА +/- корректировки (анализ потребительского спроса)	Свиноматки	<ul style="list-style-type: none"> Среднее число поросят, произведенное одной свиноматкой Рыночная цена поросенка-отъемыша, руб. Ставка дисконтирования
Средние отраслевые показатели	Вес животного*Текущая цена за кг живого веса	Товарные свиньи	<ul style="list-style-type: none"> Средний вес одной товарной свиньи, кг Цена на свинину, руб. за кг Прогнозируемая себестоимость производства руб. за кг
Приведенная стоимость чистых потоков денежных средств (предполагаемая цена продажи, затраты, ставка дисконтирования)	Справедливая стоимость рыбы, которая находится в процессе роста, складывается из прогнозирования денежных потоков от будущей продажи за исключением затрат на выращивание до зрелого состояния и приведение получившихся значений к сегодняшнему дню.	Несобранный урожай	<ul style="list-style-type: none"> Урожайность культур – тонн/Га Продажная цена Прогнозируемая себестоимость производства
Себестоимость (незначительная биологическая трансформация)	Только что посаженные саженцы/начало продолжительного производственного цикла	*Метод оценки: дисконтированные денежные потоки	
Себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от его обесценения (только при первоначальном признании БА)	При невозможности применения вышеуказанных способов		

Элиминация внутригрупповых оборотов (1 из 2)

Определение:

Внутригрупповые обороты - это доходы и расходы от операций между компаниями, входящими в группу, а также поступления и платежи между ними, остатки дебиторской и кредиторской задолженности компаниям группы.

На уровне консолидации происходит объединение активов и обязательств всех компаний группы. Консолидированная отчетность представляет собой отчетность группы компаний как единой организации, поэтому обороты внутри группы, внутригрупповые остатки, нерезализованная прибыль должны исключаться.

Ниже представлен пример отражения элиминации ВГО Группы Компаний Русагро за 2017 год:

2017	Сахар	Мясо	Сельское хозяйство	Масла и жиры	Прочее	Элиминация	Итого
Выручка (Примечание 19)	30 385 814	20 512 135	18 768 283	19 430 347	117 753	(10 156 472)	79 057 860
Чистая прибыль/(убыток) от переоценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции (Примечание 9)	-	(319 136)	(862 189)	-	-	(1 794 844)	(2 976 169)
Себестоимость продаж (Примечание 20)	(22 284 480)	(15 133 016)	(15 315 051)	(15 879 149)	-	10 495 926	(58 115 770)
в том числе амортизация	(1 629 200)	(1 905 872)	(1 465 383)	(355 939)	-	(84 547)	(5 440 941)
Чистая прибыль от торговли деривативами	(11 115)	-	-	-	-	-	(11 115)
Валовая прибыль	8 090 219	5 059 983	2 591 043	3 551 198	117 753	(1 455 390)	17 954 806
Коммерческие расходы, общие и административные расходы (Примечание 21, 22)	(4 371 691)	(1 100 094)	(5 336 802)	(3 348 896)	(1 098 874)	2 016 859	(13 239 498)
в том числе амортизация	(140 264)	(42 077)	(432 567)	(127 221)	(58 516)	81 914	(718 731)
Прочие операционные доходы/(расходы), нетто (Примечание 23)	(8 082)	235 884	27 608	128 206	7 003 732	(8 053 266)	(665 918)
в том числе компенсация операционных расходов (государственные субсидии)	-	42 255	61 966	-	-	-	104 221
Операционная прибыль	3 710 446	4 195 773	(2 718 151)	330 508	6 022 611	(7 491 797)	4 049 390
Корректировки:							
Амортизация в составе операционной прибыли	1 769 464	1 947 948	1 897 950	483 160	58 516	2 633	6 159 671
Прочие операционные (доходы)/расходы, нетто	8 082	(235 884)	(27 608)	(128 206)	(7 003 732)	8 053 266	665 918
Компенсация операционных расходов (государственные субсидии)	-	42 255	61 966	-	-	-	104 221
Чистая прибыль/(убыток) от переоценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции	-	319 136	862 189	-	-	1 794 844	2 976 169
Скорректированная EBITDA*	5 487 992	6 269 228	76 346	685 462	(922 605)	2 358 946	13 955 369

Не является показателем, предусмотренным МСФО.

Определение:

Согласно требованиям стандартов МСФО, при формировании консолидированной отчетности Группы должны быть полностью исключены:

- остатки по операциям между компаниями Группы;
- внутригрупповые доходы и расходы;
- прибыли и убытки по операциям между компаниями Группы, признанные в составе активов (запасов, основных средств и т. п.)

Операции, подлежащие элиминации:

1) Оказание услуг (аренда/консалтинговые услуги):

- **ОФР:** полное исключение ВГО в одинаковых суммах по строкам доходов и расходов
- **Баланс:** исключение непогашенной задолженности из состава дебиторской и кредиторской задолженности в одинаковых суммах (при наличии)
- В консолидированном бюджете как внешняя (реальная) себестоимость отражаются зарплата и другие расходы компании, которая оказывала услуги

2) Продажа активов:

- Исключение выручки и себестоимости реализованных активов из консолидированного отчета о совокупном доходе
- Корректировка стоимости полученных активов у компании-покупателя. Она доводится до учетной оценки, по которой активы учитывались бы у продавца, если бы не было внутригрупповой продажи
- При исключении операций по продаже внеоборотных активов следует исключить не только финансовый результат от реализации, но и скорректировать расходы на амортизацию (подробное описание представлено в Примере №2)

3) Исключение незавершенных операций (в случае, если платеж не успевает дойти до организации-получателя: у компании-отправителя уменьшается остаток денежных средств и показатель задолженности в отчете о финансовом положении, а у компании-получателя никакие изменения не отражаются)

4) Внутригрупповые займы

5) Внутригрупповые дивиденды

Пример 1. Элиминация ВГО при реализации части товаров третьей стороне (1 из 4)

Условие (Год 1):

Компания А владеет компанией Б 100%
 А продала Б товар на сумму 1 100 руб.
 Товар был приобретен компанией А за 1000 руб.
 Компания Б продала часть товара внешнему покупателю за 770 руб. и списала товары на сумму 440 руб.

❖ Необходимо отразить изменения в консолидированной отчетности



Решение:

	Компания А, значения до продажи	Компания А, продажа товаров Компании Б (изменение)	Компания Б, покупка товаров у Компании А, (изменение)	Компания Б продажа товаров 3-ей стороне, (изменение)	Компания Б, значения после продажи	Элиминация ВГО	Консолидация
	[1]	[2]	[3]	[4]	[3]+[4]	[5]	[1]+[2]+[3]+[4]+[5]
Баланс							
Активы							
Товары	1 000	-1 000	1 100	-440	660	-60	600
Денежные средства		1 100	-1 100	770	-330		770
Итого	1 000	100	0	330	330	-60	1 370
Пассивы							
Прибыль		100		330	330	-60	370
Обязательства	1 000				0		1 000
Итого	1 000	100	0	330	330	-60	1 370
ОФР							
Выручка		1 100		770	770	-1 100	770
Себестоимость		-1 000		-440	-440	1 040*	-400
Прибыль		100	0	330	330	-60	370

*Пояснение: Расчет 1 040 руб.

У Компании А Себестоимость = 1 000 руб.
 У Компании Б Себестоимость = 440 руб.
 Элиминация = 1 440 – 1 000 = 440 руб. (отражаем себестоимость только товаров, реализованных третьей стороне)

ОФР – Отчет о финансовых результатах

Консолидационные корректирующие

проводки:		
Дт	Выручка	1 100
Кт	Себестоимость	1 100
Дт	Себестоимость	60
Кт	Товары	60

Пример 1. Элиминация ВГО при реализации части товаров третьей стороне (2 из 4)

Решение (Продолжение):

После продажи товаров третьей стороне у Компании В останется запасов на $1100 - 440 = 660$ руб.

Так как часть товара не была продана третьей стороне, нам необходимо исключить нереализованную прибыль (НРП).

Для этого составим пропорцию:

Товары	-	НРП
1 100	-	100
660	-	?

НРП = 60 руб.

	Выручка Б при реализации товара третьей стороне	
Прибыль Б		330
Прибыль А	60	40
Себестоимость	600	400

Запасы у Компании В (нереализованный товар)

Таким образом,
 Нереализованная прибыль = 60 руб. (подлежит элиминации)
 Реализованная прибыль = 40 руб.

Определение:

Нереализованная прибыль/убыток от внутригрупповых операций — это прибыль/убыток, который возникает из-за внутригрупповых операций и включается в балансовую стоимость активов компании

Цены сделок по реализации активов внутри Группы редко соответствуют стоимости, отраженной в балансе продавца. В результате в индивидуальной отчетности продавца практически всегда образуется прибыль (или убыток) по такой операции, а в индивидуальной отчетности покупателя актив отражается по завышенной (или заниженной) цене. Но фактически данной прибыли (или убытка) с точки зрения Группы компаний в целом не было, поэтому такие прибыли (или убытки) называются нереализованными.

Пример 1. Элиминация ВГО при реализации запасов третьей стороне (3 из 4)

Условие (Год 2):

В следующем году компания Б продала оставшиеся товары внешнему покупателю за 1 155 руб.

- ❖ Необходимо отразить изменения в консолидированной отчетности



Решение:

	Компания А	Компания Б до внешней реализации остатков товара	Компания Б, продажа остатков товара, (изменение)	Компания Б, значения после продажи	Элиминация ВГО	Консолидация
	[1]	[2]	[3]	[2]+[3]	[4]	[1]+[2]+[3]+[4]
Баланс						
<i>Активы</i>						
Товары		660	-660	0		0
Денежные средства	1 100	-330*	1 155	825		1 925
Итого	1 100	330	495	825	0	1 925
<i>Пассивы</i>						
Нераспределенная П	100	330*		330	-60	370
Прибыль			495	495	60	555
Обязательства	1 000			0		1 000
Итого	1 100	330	495	825	0	1 925
ОФР						
Выручка			1 155	1 155		1 155
Себестоимость			-660	-660	60	-600
Прибыль			495	495	60	555

Пояснения:

*На балансе Компаний появляется Нераспределенная прибыль

При консолидации из нераспределенной прибыли Компаний А и Б элиминируем НРП Компании А=60 руб.

Прибыль Компании Б = 1 155 - 660 = 495 руб.

Так как в году 2 продан весь товар, мы отражаем НРП = 60 в Консолидированной отчетности (корректировка Прибыли)

Пример 1. Элиминация ВГО при реализации запасов третьей стороне (4 из 4)

Решение (Продолжение):

При консолидации:

Остаток товаров = 0 рублей (Группа все реализовала третьей стороне)

Выручка равна выручке внешнему покупателю 1155 рублей,

Себестоимость товара 600 рублей (чистая, без НРП)

Нераспределенная прибыль 370 рублей равна прибыли прошлого года:

(Реализованная прибыль Компании А (40 руб) + Реализованная прибыль

Компании Б (330 руб.)

Консолидационные корректирующие проводки:

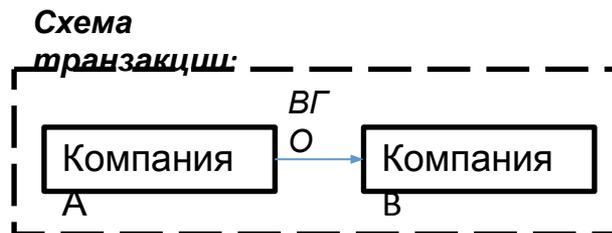
Списание товаров и НРП в себестоимость:

Дт	Нераспределенная прибыль	60
Кт	Товары	60
Дт	Товары	60
Кт	Себестоимость	60

Пример 2. Элиминация ВГО при реализации основных средств (1 из 2)

Условие:

Компания А владеет компанией Б 100%
 Компания А продала компании Б основные средства за 60 руб.
 Первоначальная стоимость ОС 120 руб.
 Накопленная амортизация 70 руб.
 Оставшийся срок амортизации 5 лет
 Способ начисления амортизации линейный



- ❖ Необходимо отразить изменения в консолидированной отчетности

Решение:

	Компания А до продажи ОС	Компания А продажа ОС, (изменение)	Компания Б покупка ОС, (изменение)	Компания Б аморти. ОС	Исключение ВГО	Консолидация
	[1]	[2]	[3]	[4]	[5]	[1]+[2]+[3]+[4]+[5]
Баланс						
<i>Активы</i>						
ОС	50	-50	60	-12	-8*	40
Денежные средства		60	-60			0
Итого	50	10	0	-12	-8	40
<i>Пассивы</i>						
Прибыль		10		-12	-8	-10
Обязательства	50					50
Итого	50	10	0	-12	-8	40
ОПУ						
Выбытие ОС		10			-10	0
Амортизация ОС				-12	2	-10
Прибыль	0	10	0	-12	-8	-10

Пояснения:

Прибыль от продажи Компании А = $60 - (120 - 70) = 10$ руб.

*Исключение ВГО по ОС = $-(60 - 50) + (12 - 10)$

Пример 2. Элиминация ВГО при реализации основных средств (2 из 2)

Решение (Продолжение):

*Прибыль от продажи Компании А будет признана только после реализации третьей стороне
Необходимо скорректировать стоимость ОС и размер амортизации до значений до внутригрупповой продажи*

Исключение ВГО по ОС = -НРП+разница -(60-50)+(12-10) = -8

Корректирующие проводки:

1) Элиминируем прибыль от ВГО

Дт «Прочие операционные доходы»	10
----------------------------------------	-----------

Кт «Основные средства»	10
------------------------	----

1) Корректируем начисленную за год амортизацию
Расчет: $12-10 = \text{НРП} (10)/5 = 2$ руб.

Дт «Основные средства»	2
-------------------------------	----------

Кт «Амортизация ОС»	2
---------------------	---