



Применение МСФО

Отраслевая секция: Агробизнес

Богдан Ярмоленко

Содержание

- ▶ Обзор изменений в МСБУ 41
- ▶ Оценка справедливой стоимости биологических активов
- ▶ Приобретение предприятий
- ▶ Учет прав аренды земли
- ▶ Сессия вопросов и ответов

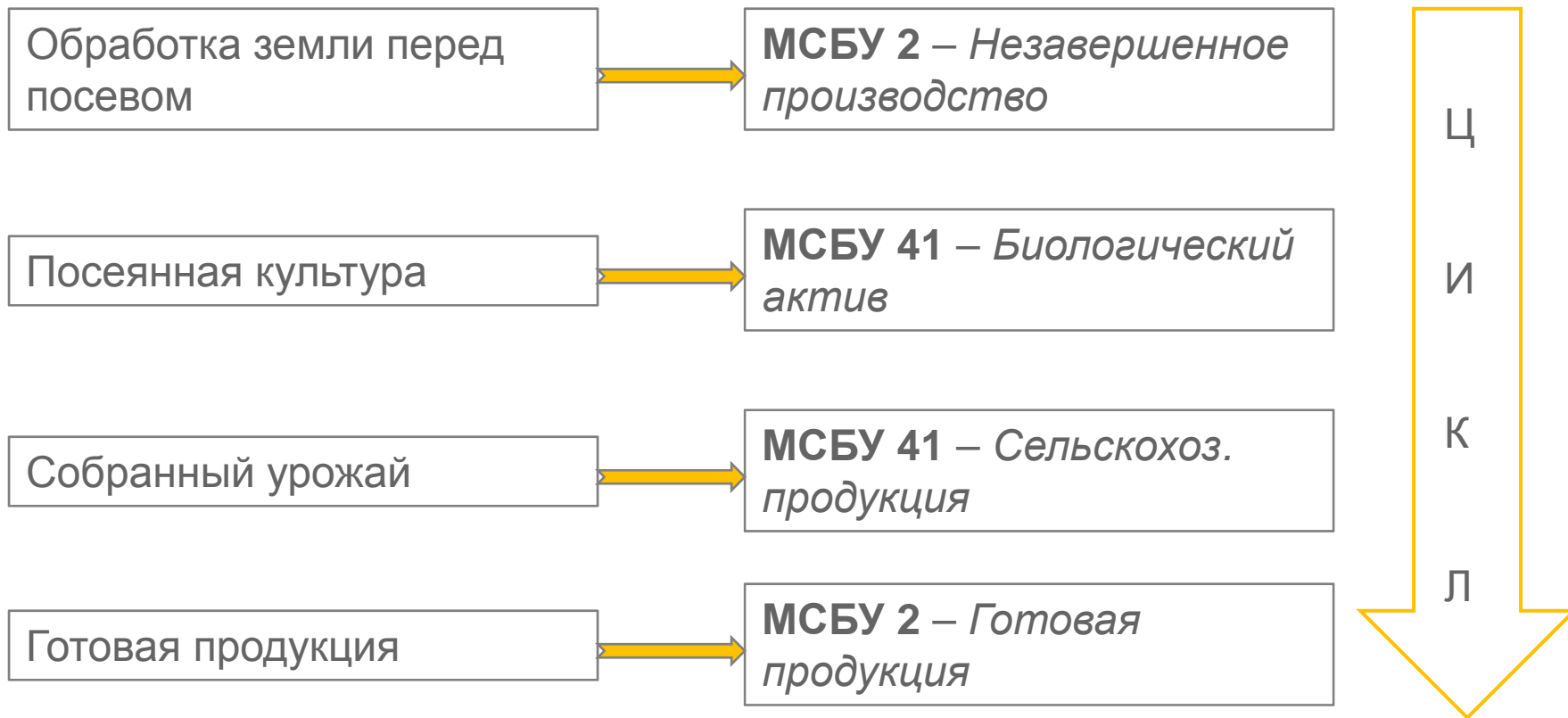
Изменения в МСБУ 41 (2008 год)

- ▶ Замена термина «затраты на месте продажи» на «затраты на сбыт»;
- ▶ Использование рыночной ставки для дисконтирования без учета налогообложения;
- ▶ Измененная редакция стандарта позволяет учитывать эффект «дополнительной биологической трансформации».

Базовые определения:

- ▶ Биологический актив – это живое растение либо животное;
- ▶ Сельскохозяйственная продукция – это продукт полученный из биологических активов компании в результате сбора урожая.

Сельскохозяйственный цикл и учетные правила



Биологические активы и сельскохозяйственная продукция

Пункт 12 и 13 МСБУ 41:

- ▶ Биологические активы в момент признания а также на любую отчетную дату должны учитываться по справедливой стоимости за минусом оценочных затрат на сбыт, за исключением случая, когда справедливая стоимость не может быть достоверно определена;
- ▶ Сельскохозяйственная продукция собранная как урожай из биологических активов субъекта хозяйствования должна быть оценена по справедливой стоимости за минусом оценочных затрат на сбыт, на время уборки урожая.

Оценка справедливой стоимости

- ▶ Для оценки справедливой стоимости биологические активы могут быть объединены в группы в соответствии с их существенными признаками;
- ▶ Активный рынок – лучший индикатор справедливой стоимости;
- ▶ Если нет активного рынка:
 - Последние операции на рынке (при условии отсутствия существенных изменений);
 - Цена на подобные активы, скорректированная на отличия;
 - Показатели сектора (пример – цена килограмма живого веса).

Невозможность определить рыночную стоимость в текущем состоянии актива

- ▶ В ряде случаев не существует рыночной стоимости для биологического актива в его текущем состоянии;
- ▶ В таких случаях субъект хозяйствования определяет справедливую стоимость биологического актива используя метод приведенной стоимости ожидаемых чистых денежных потоков от актива, дисконтированных по текущей рыночной ставке;
- ▶ Денежный поток не включает потоки связанные с финансированием активов, налогообложением и восстановлением биологических активов после уборки урожая;
- ▶ При определении приведенной стоимости ожидаемых чистых денежных потоков, субъект хозяйствования должен заложить денежные потоки, которые отвечают ожиданиям участников рынка в наиболее соответствующих условиях.

Невозможность определить рыночную стоимость в текущем состоянии актива

- ▶ В модель расчета справедливой стоимости необходимо заложить факторы риска связанные с возможным изменением будущих денежных потоков следующим образом:
 - Непосредственно в потоки денежных средств;
 - В ставку дисконтирования;
 - Комбинация вышеуказанных методов;
- ▶ Факторы риска, как правило, связаны с:
 - Изменениями ожидаемой урожайности (пример: неблагоприятные погодные условия);
 - Волатильностью цен на готовую продукцию;
 - Дополнительной биологической трансформацией;
- ▶ В практическом применении, факторы риска основываются на исторических статистических данных.

Невозможность определить рыночную стоимость в текущем состоянии актива

- ▶ В измененной версии МСБУ 41 (редакция 2008 год), исключен пункт, запрещающий принимать во внимание влияние на будущий денежный поток «дополнительной биологической трансформации»;
- ▶ Совет МСФО рекомендует субъектам хозяйствования принимать во внимание влияние на будущий денежный поток рисков связанных с «дополнительной биологической трансформацией».

Невозможность достоверной оценки справедливой стоимости

- ▶ Существует допущение, что справедливую стоимость биологического актива возможно достоверно оценить;
- ▶ Однако, это допущение может не оправдываться исключительно при первоначальном признании биологического актива, для которого не существует рыночной стоимости, и при условии, что альтернативные способы оценки дают очевидно недостоверный результат. В таком случае, биологический актив должен учитываться по себестоимости за минусом амортизации и убытков от уменьшения полезности;
- ▶ Как только справедливую стоимость такого биологического актива возможно оценить, субъект хозяйствования должен учитывать его по справедливой стоимости за минусом затрат на сбыт.

Справедливая стоимость \approx Себестоимость

В ряде случаев себестоимость биологического актива может быть приближенной к его справедливой стоимости, как то:

- ▶ При незначительной биологической трансформации;
- ▶ Не ожидается, что биологическая трансформация будет иметь существенное влияние на цену.

Прибыли и убытки

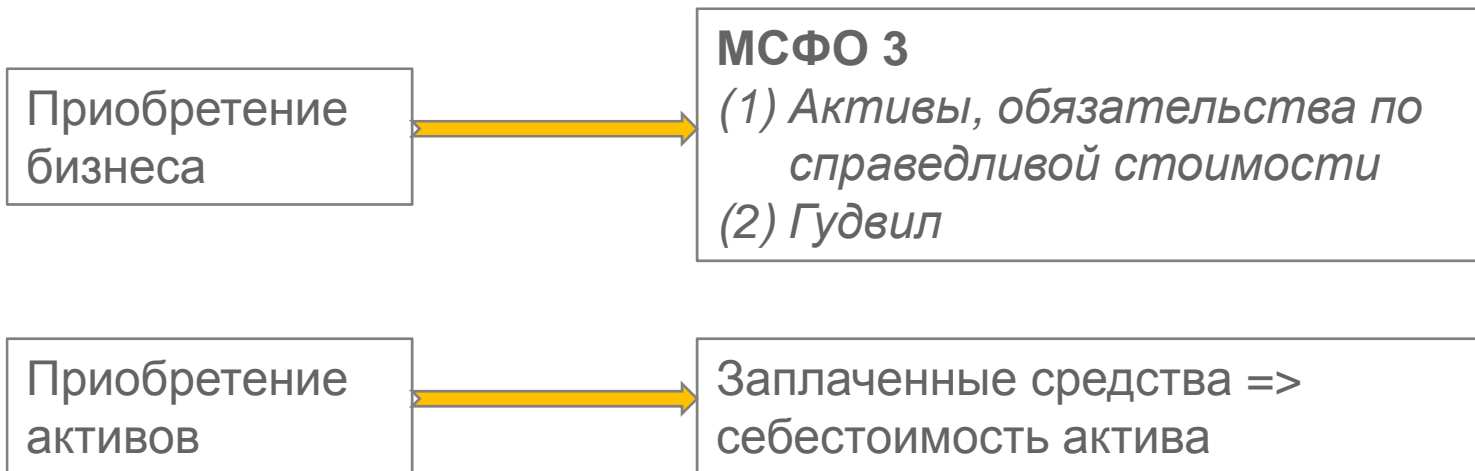
- ▶ Прибыль или убыток, который возникает при первоначальном признании биологических активов по их справедливой стоимости за минусом затрат на сбыт, либо вследствие изменения справедливой стоимости биологических активов за минусом затрат на сбыт, следует включать в расчет чистой прибыли или убытка за период, в котором он возникает;
- ▶ Прибыль или убыток, который возникает при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции по ее справедливой стоимости за минусом затрат на сбыт, следует включать в расчет чистой прибыли или убытка за период, в котором он возникает.

Практический пример

Приобретение предприятий

Зачастую, при расширении банка арендованной земли субъекты хозяйствования приобретают юридическое лицо (хозяйство), у которого заключены договора аренды с владельцами земельных паев.

Учетный вопрос: (1) приобретение бизнеса либо (2) приобретение активов?



Приобретение бизнеса vs активов

«Бизнес» это:

- ▶ Набор интегрированной деятельности;
- ▶ В текущем состоянии может вестись и управляться для целей генерирования экономических выгод (дивиденды, понижение себестоимости и другие блага);

Только два существенных элемента:

- ▶ Ввод;
- ▶ Процессинг;

Выпуск продукции не принимается во внимание для целей классификации как «Бизнес»

Обратите внимание:

- ▶ Предприятия на стадии развития могут быть классифицированы как «Бизнес»
- ▶ Не требуется чтобы «Бизнес» включал все вводные и все процессы, которые использовались продавцом ранее;

Приобретение активов

Пункт 2 МСФО 3:

- ▶ Правила МСФО 3 не применяются к приобретению актива либо группы активов, которые не отвечают определению «Бизнес»;
- ▶ В таком случае покупатель должен определить и признать приобретенные индивидуальные активы (включая активы которые удовлетворяют определению и критериям признания нематериальных активов в МСБУ 38) и принятые обязательства. Себестоимость покупки должна быть распределена на индивидуальные признанные активы и обязательства пропорционально их относительной справедливой стоимости на дату приобретения. Подобная транзакция не влечет за собой возникновение гудвила.

Учет прав аренды земли

Права аренды земли могут учитываться по справедливой стоимости только в двух случаях:

- ▶ При их приобретении, как интегральной части, вместе с предприятием в случае если сделка может быть классифицирована как приобретение «Бизнеса»;

- ▶ В случае если права аренды могут быть классифицированы как «Инвестиционная собственность» в соответствии с требованиями МСБУ 40. Два критерия:
 - Дальнейшая сдача земли в субаренду;
 - Приобретены с целью получения дохода от прироста их стоимости.

Учет прав аренды земли

Во всех остальных случаях:

- ▶ Права аренды земли учитываются в соответствии с требованиями МСБУ 17;
- ▶ Компенсация уплаченная за приобретения прав аренды должна быть капитализирована как «Предоплаченные расходы по аренде» (долгосрочный/краткосрочный актив) и амортизироваться на срок аренды.