

Међународни рачуноводствени стандард 41

Пољопривреда

Циљ

Циљ овог стандарда је прописивање рачуноводственог третмана и обелодањивања која се односе на пољопривредну делатност.

Делокруг

1 Овај стандард се примењује на рачуноводствено обухватање следећих ставки, када су повезане са пољопривредном делатношћу:

(а) биолошких средстава;

(б) пољопривредних производа у моменту убирања; и

(ц) државних давања на која се односе параграфи 34 и 35.

2 Овај стандард се не примењује на:

(а) земљиште повезано са пољопривредном делатношћу (видети IAS 16 – *Некретнине, постројења и опрема* и IAS 40 – *Инвестиционе некретнине*); и

(б) нематеријалну имовину која је повезана са пољопривредном делатношћу (видети IAS 38 – *Нематеријална имовина*).

3 Овај стандард се примењује на пољопривредни производ, то јест на убрани производ биолошких средстава ентитета, само у моменту убирања. Након тога, примењује се IAS 2 – *Залихе* или други примењиви стандард. У складу са тим, овај Стандард се не бави прерадом пољопривредних производа након убирања, на пример, прерадом грожђа у вино од стране винара који је узгајио грожђе. Иако оваква прерада може бити логичан и природан наставак пољопривредне делатности и догађаји који се дешавају могу имати сличности са биолошком трансформацијом, оваква прерада није укључена у дефиницију пољопривредне делатности која је дата у овом Стандарду.

4 У следећој табели се наводе примери биолошких средстава, пољопривредних производа и производа који су резултат прераде након убирања:

Биолошка средства	Пољопривредни производ	Производи који су резултат прераде након убирања
Овце	Вуна	Пређа, теписи
Древеће у шумском засаду	Посечена стабла	Трупци, Дрвна грађа
Индустријске биљке:	– Памук	Конац, одећа
	– Посечена шећерна трска	Шећер
Домаће животиње за производњу млека	Млеко	Сир
Свиње	Месо	Кобасице, сушене шунке
Винова лоза	Грожђе	Вино
Воћке	Убрано воће	Прерађено воће

Дефиниције

Дефиниције које се односе за пољопривреду

5 Следећи термини се користе у овом Стандарду са дефинисаним значењима:

Пољопривредна делатност је Управљање ентитета биолошком трансформацијом или убирањем биолошких средстава за продају или прераду у пољопривредне производе или за стварање додатних биолошких средстава.

Пољопривредни производ је убрани (сакупљени) производ биолошких средстава датог ентитета.

Биолошко средство је жива животиња или биљка.

Биолошка трансформација обухвата процес раста, промене особина, производњу и репродукцију који доводе до квалитативних и квантитативних промена на биолошком средству.

Трошкови продаје су инкрементални трошкови директно приписиви отуђењу средства, искључујући трошкове финансирања и порезе на добит.

Група биолошких средстава је скуп сличних живих животиња или биљака.

Убирање/сакупљање је одвајање производа од биолошког средства или престанак животних процеса неког биолошког средства.

6 Пољопривредна делатност обухвата разноврсне активности, на пример, узгој стоке, шумарство, узгајање

годишњих или вишегодишњих усева, обраду воћњака и плантажа, хортикултуру и аквакултуру (укључујући гајење риба). И поред ове разноврсности постоје одређене заједничке карактеристике:

(а) *Способност мењања*. Живе животиње и биљке су способне да се биолошки трансформишу;

(б) *Управљање променама*. Управљање олакшава биолошку трансформацију унапређивањем или барем стабилизовањем услова који су неопходни за одвијање процеса (на пример, ниво хранљивих састојака, влажност, температура, плодност и светлост). Оваквим управљањем се прави разлика између пољопривредне делатности и осталих делатности. На пример, сакупљање плодова из извора којима се не управља (као што је океански риболов и крчење шума) није пољопривредна делатност; и

(ц) *Мерење промене*. Промена квалитета (на пример, генетска својства, густина, зрелост, масна скрама, садржај протеина и јачина влакана) или промена квантитета (на пример приплод, тежине, запремина, дужина или пречник влакана и број пупољака) настала биолошком трансформацијом или убирањем, се мери и надгледа као рутинска функција управљања.

7 Биолошка трансформација доводи до следећих резултата:

(а) промене средстава кроз (i) раст (повећање квантитета или побољшање квалитета животиње или биљке); (ii) погоршање (смањење квантитета или опадање квалитета животиње или биљке); или (iii) репродукција (стварање нових живих животиња или биљака); или

(б) производње пољопривредних производа као што су каучук, чај, вуна и млеко.

Опште дефиниције

8 Термини коришћени у овом стандарду имају следећа значења:

Активно тржиште је тржиште на коме постоје сви следећи услови:

(а) *ставке којима се тргује у оквиру тржишта су хомогене;*

(б) *купци и продавци са израженом слободном вољом се обично могу наћи у сваком тренутку; и*

(ц) *цене су доступне јавности.*

Књиговодствена вредност је износ по коме се имовина (средство) признаје у извештају о финансијској позицији.

Фер вредност је износ за који се неко средство може разменити или обавеза измирити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Државна давања се дефинишу у IAS-у 20 – Рачуноводство државних давања и обелодањивање државне помоћи.

9 Фер вредност средства се заснива на његовој садашњој локацији и стању. Као резултат тога, на пример, фер вредност стоке на фарми је цена за стоку на одговарајућем тржишту умањена за трошкове транспорта и друге трошкове допремања стоке на то тржиште.

Признавање и одмеравање

10 Ентитет признаје биолошко средство или пољопривредни производ само онда:

(а) *када ентитет контролише средство као резултат претходних догађаја;*

(б) *када је вероватно да ће будуће економске користи повезане са тим средством притицати у*

ентитет; и

(ц) *када се фер вредност или набавна вредност средства може поуздано одмерити.*

11 У пољопривредној делатности, контрола може бити доказана, на пример, правним власништвом над стоком и жигосањем или сличним означавањем стоке након стицања, рађања или залучивања. Будуће користи се обично процењују одмеравањем значајних физичких карактеристика.

12 Биолошко средство се одмерава приликом почетног признавања и на крају сваког извештајног периода по фер вредности умањеној за трошкове продаје, осим у случају описаном у параграфу 30, када се фер вредност не може поуздано одмерити.

13 Пољопривредни производи убрани од биолошких средстава ентитета одмеравају се по фер вредности умањеној за трошкове продаје у моменту убирања. Овакво одмеравање представља набавну вредност на тај датум када се примењује IAS 2 – Залихе, или неки други применљиви IAS.

14 [Брисан]

15 Одређивање фер вредности биолошког средства или пољопривредног производа се може олакшати груписањем биолошких средстава или пољопривредних производа према значајним карактеристикама, на пример, према старости или квалитету. Као основу за одређивање цене, ентитет бира карактеристике које одговарају онима које се користе на тржишту.

16 Ентитети често закључују уговоре о продаји својих биолошких средстава или пољопривредних производа на неки будући датум. Уговорне цене не морају бити значајне за одређивање фер вредности, будући да фер вредност одржава садашње услове на тржишту на ком би се трансакција обавила између вољног купца и вољног продавца. Према томе, фер вредност биолошког средства или пољопривредног производа се не коригује због постојања уговора. У неким случајевима, уговор о продаји биолошког средства или пољопривредног производа може бити штетан (онерозан), у смислу дефиниције из IAS 37 – Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина. IAS 37 се примењује на штетне (онерозне) уговоре.

17 Ако постоји активно тржиште биолошких средстава или пољопривредних производа имајући у виду њихову тренутну локацију и стање, цена која се котира на том тржишту је одговарајућа основа за одређивање фер вредности тог средства. Ако ентитет има приступ различитим активним тржиштима, ентитет користи најрелевантније тржиште. На пример, ако ентитет има приступ на два активна тржишта, користи цене са оног тржишта које планира да користи.

18 Ако не постоји активно тржиште, ентитет при одређивању фер вредности користи једну или, када је то могуће, више следећих алтернатива:

(а) цену последње тржишне трансакције, под условом да није било значајне промене економских околности између датума те трансакције и краја извештајног периода;

(б) тржишне цене за слична средства које се коригују како би се одразиле разлике; и

(ц) секторске репере, као што је вредност воћњака изражена по гајби, бушелу (мерици, вагону) или хектару приноса и вредност стада изражена по килограму меса.

19 У неким случајевима, извори информација наведени у параграфу 18 могу наводити на различите закључке о фер вредности биолошког средства или пољопривредног производа. Ентитет разматра узроке постојања ових разлика, како би дошао до најпоузданије процене фер вредности у релативно уском распону разумних процена.

20 У неким околностима, тржишно утврђене цене или вредности за биолошко средство у његовом тренутном стању нису доступне. У таквим околностима, ентитет при утврђивању фер вредности користи садашњу вредност очекиваних нето токова готовине од датог средства, дисконтвану по текућој тржишно утврђеној стопи.

21 Циљ калкулације садашње вредности очекиваних нето токова готовине је да се утврди фер вредност биолошког средства на његовој садашњој локацији и у његовом садашњем стању. Ентитет ово разматра при утврђивању одговарајуће стопе дисконтовања која ће се користити као и при процењивању очекиваних нето токова готовине. При одређивању садашње вредности очекиваних нето токова готовине, ентитет укључује нето токове готовине за које учесници на тржишту очекују да их средство генерише на најрелевантнијем тржишту.

22 Ентитет не укључује никакве токове готовине за финансирање средстава, опорезивање или поновно стварање биолошких средстава након убирања (на пример, трошак поновног сађења дрвећа у шумском засаду након сече).

23 Приликом одређивања цене независне трансакције, обавештени, вољни купци и продавци разматрају могућност варијација токова готовине. Из тога произилази да фер вредност одражава могућност таквих варијација. У складу с тим, ентитет укључује очекивања могућих варијација токова готовине у очекиване токове готовине или у дисконтну стопу или неку њихову комбинацију. При утврђивању дисконтне стопе, ентитет користи претпоставке доследне онима коришћеним код процене очекиваних токова готовине, како би избегао ефекат двоструког обрачунавања или изостављања неких претпоставки.

24 Набавна вредност може понекад бити приближна фер вредности, нарочито:

(а) када је дошло само до незнатне биолошке трансформације од почетног настанка трошкова (на пример, воћке посађене непосредно пре краја извештајног периода); или

(б) када се не очекује да ће утицај биолошке трансформације на цену бити материјално значајан (на пример, за почетни раст у 30-годишњем производном циклусу плантаже борова).

25 Биолошка средства су често физички везана за земљиште (на пример, дрвеће у шумском засаду). Могућа је ситуација да нема посебног тржишта за биолошка средства која су везана за земљиште, али може постојати активно тржиште за комбинована средства, то јест, за комбинацију биолошких средстава, необрађеног земљишта и побољшања земљишта. Ентитет може искористити информације у вези са комбинованим средствима да би одредио фер вредност биолошких средстава. На пример, фер вредност необрађеног земљишта и побољшања на земљишту се може одузети од фер вредности комбинованих средстава, како би се дошло до фер вредност биолошких средстава.

Добици и губици

26 **Добитак или губитак који настаје при почетном признавању биолошког средства по фер вредности умањеној за трошкове продаје, као и добитак или губитак који настаје као резултат промене фер вредности умањене за трошкове продаје биолошког средства, укључује се у добитак или губитак за период у ком је настао.**

27 Губитак може настати при почетном признавању биолошког средства, јер се приликом утврђивања фер вредности умањене за трошкове продаје биолошког средства врши умањење за трошкове продаје. Добитак може настати при почетном признавању биолошког средства, на пример када се роди теле.

28 **Добитак или губитак који настаје при почетном признавању пољопривредног производа по фер вредности умањеној за трошкове продаје укључује се у добитак или губитак за период у ком настаје.**

29 Добитак или губитак може настати при почетном признавању пољопривредног производа као резултат убирања.

Немогућност поузданог одмеравања фер вредности

30 Постоји претпоставка да се фер вредност биолошког средства може поуздано одмеравати. Међутим, та претпоставка се може оспорити приликом почетног признавања биолошких средстава за која тржишно утврђене цене или вредности нису доступне, и за која се утврди да су алтернативне процене фер вредности потпуно непоуздане. У таквом случају, биолошко средство треба одмеравати по набавној вредности умањеној за акумулирану амортизацију и евентуалне акумулиране губитке од умањења вредности. Онда када фер вредност таквог биолошког средства постане поуздано мерљива, ентитет то средство треба да одмери по фер вредности умањеној за трошкове продаје. Онда када стално биолошко средство испуњава критеријуме да се класификује као средство намењено продаји (или је укључено у групу за отуђење која је класификована као група намењена продаји) у складу са IFRS 5 *Стална имовина намењена продаји и пословања која престају*, претпоставља се да фер вредност може бити поуздано одмерена.

31 Претпоставка из параграфа 30 се може оспорити само код почетног признавања. Ентитет који је раније одмеравао биолошко средство по фер вредности умањеној за трошкове продаје наставља да исто средство одмерава по фер вредности умањеној за трошкове продаје до отуђења.

32 У свим случајевима, ентитет одмерава пољопривредне производе у моменту убирања по њиховој фер вредности умањеној за трошкове продаје. Овај стандард одражава становиште да се фер вредност пољопривредних производа у моменту убирања увек може поуздано одмерити.

33 При утврђивању набавне вредности, акумулиране амортизације и акумулираних губитака од умањења вредности, ентитет узима у обзир IAS 2 – *Залихе*, IAS 16 – *Некретнине, постројења и опрема* и IAS 36 – *Умањење вредности имовине*.

Државна давања

34 Безусловна државна давања повезана са биолошким средствима одмераваним по фер вредности умањеној за трошкове продаје се признају у добитку или губитку само онда када државно давање постане потраживање ентитета.

35 Ако је државно давање повезано са биолошким средством одмереним по фер вредности умањеној за трошкове продаје условљено, укључујући случај кад се у оквиру државног давања захтева да се ентитет не ангажује у одређеној пољопривредној активности, ентитет признаје државно давање у добитку или губитку само онда када испуни услове повезане са тим државним давањем.

36 Услови и рокови државних давања се разликују. На пример, у оквиру државног давања се од ентитета може захтевати да узгаја стоку на одређеној локацији током пет година, те да мора вратити целокупан износ давања у случају да период узгоја на тој локацији буде краћи од пет година. У овом случају, државно давање се не признаје у добитку или губитку све док не истекне пет година. Међутим, ако услови државног давања дозвољавају да се по основу протеклог времена одговарајући део давања задржи, ентитет признаје државна давања у добитку или губитку на основу протока времена.

37 Ако се државно давање односи на биолошко средство одмеравано по набавној вредности/цени коштања умањеној за акумулирану амортизацију и акумулиране губитке од умањења вредности (видети параграф 30), примењује се IAS 20 – *Рачуноводство државних давања и обелодањивање државне помоћи*.

38 Овај стандард захтева поступак различит од IAS 20, ако се државно давање односи на биолошко средство одмеравано по фер вредности умањеној за трошкове продаје, или се у оквиру државног давања захтева да се ентитет не ангажује у одређеној пољопривредној делатности. IAS 20 се примењује само на државна давања повезана са биолошким средствима одмереним по њиховој набавној вредности, умањеној за акумулирану амортизацију и акумулиране губитке од умањења вредности.

Обелодањивање

39 [Брисан]

Опште напомене

40 Ентитет обелодањује укупни добитак или губитак настао током текућег периода по основу почетног признавања биолошких средстава и пољопривредних производа, као и добитак или губитак настао као резултат промене фер вредности умањене за трошкове продаје биолошких средстава.

41 Ентитет сачињава опис сваке групе биолошких средстава.

42 Обелодањивања захтевана параграфом 41 могу бити наративни или квантификовани описи.

43 Ентитет се подстиче да сачини квантификовани опис сваке групе биолошких средстава, уз одговарајућа раздвајања на потрошна и основна биолошка средства, или на биолошка средства по степену употребне зрелости. На пример, ентитет може обелоданити књиговодствене вредности потрошних биолошких средстава и основних биолошких средстава по групама. Ентитет може даље поделити ове књиговодствене вредности по степену употребне зрелости средстава. Овакво раздвајање пружа информације које могу бити од помоћи при оцењивању временског распореда будућих токова готовине. Ентитет обелодањује основу за сачињавање ових раздвајања.

44 Потрошна биолошка средства су она која ће бити убрана као пољопривредни производи или продата као биолошка средства. Примери потрошних биолошких средстава су стока намењена производњи меса, стока која се

држи ради продаје, рибе у рибњацима, житарице као што су кукуруз и пшеница или дрвеће које се гаји због дрвне грађе. Основна биолошка средства су она која нису потрошна; на пример, жива стока од које се добија млеко, винова лоза, воћњаци и дрвеће од ког се сече део стабла за огрев, али се не сече и цело дрво. Основна биолошка средства нису пољопривредни производи, будући да су самообновљива.

45 Биолошка средства могу бити класификована као зрела биолошка средства или несазрела биолошка средства. Зрела биолошка средства су она која су доспела за убирање (за потрошна биолошка средства) или која могу да одрже редовно убирање (за основна биолошка средства).

46 Уколико то није обелодањено на другом месту у информацијама објављеним са финансијским извештајима, ентитет описује:

(а) природу својих активности везаних за сваку групу биолошких средстава; и

(б) нефинансијска одмеравања или процене физичких количина за:

(i) сваку групу биолошких средстава ентитета на крају периода; и

(ii) излазне јединице (оутпут) пољопривредних производа током периода.

47 Ентитет обелодањује методе и значајне претпоставке примењене при одмеравању фер вредности сваке групе пољопривредних производа у моменту убирања и сваке групе биолошких средстава.

48 Ентитет обелодањује фер вредност умањену за трошкове продаје пољопривредних производа који су убрани током периода, утврђену у моменту убирања.

49 Ентитет обелодањује:

(а) постојање и књиговодствену вредност биолошких средстава над којима је ограничено право својине и књиговодствену вредност биолошких средстава која су заложена као гаранција за обавезе;

(б) износ обавеза за развој или прибављање биолошких средстава; и

(ц) стратегије управљања финансијским ризиком у вези са пољопривредном делатношћу.

50 Ентитет презентује усклађивање промена књиговодствене вредности биолошких средстава између краја и почетка текућег периода. Усклађивање укључује:

(а) добитак или губитак настао услед промене фер вредности умањене за трошкове продаје;

(б) повећања услед куповине;

(ц) смањења приписива продаји и биолошким средствима класификованим као средства која се држе ради продаје (или укључена у групу за отуђење која је класификована као група која се држи ради продаји) у складу са IFRS 5;

(д) смањења услед убирања;

(е) повећања која су настала као резултат пословних комбинација;

(ф) нето курсне разлике настале као резултат превођења финансијских извештаја у различиту валуту за презентацију, и превођења иностраног пословања у валуту за презентацију извештајног ентитета; и

(г) друге промене.

51 Фер вредност биолошког средства умањена за трошкове продаје може се мењати како због физичких промена, тако и због промена цена на тржишту. Одвојено обелодањивање физичких промена и промена цена је корисно код процене успешности у текућем периоду и будућег успеха, посебно када је производни циклус дужи од једне године. У таквим случајевима, ентитет се подстиче да обелодани, по групама или на други начин, износ промене фер вредности умањене за трошкове продаје, који је укључен у добитак или губитак услед физичких промена и услед промена цена. Ове информације су обично мање корисне када је производни циклус краћи од једне године (на пример, када се узгајају кокошке или житарице).

52 Биолошка трансформација резултира различитим врстама физичких промена – растом, променама особина, производњом и репродукцијом, од којих је сваку могуће уочити и одмерити. Свака од ових физичких промена је у директној вези са будућим економским користима. Промена фер вредности биолошког средства услед убирања је такође физичка промена.

53 Пољопривредна делатност је често изложена ризицима у вези са климом, обољењима и другим природним ризицима. Ако настане догађај који доводи до настанка материјално значајне ставке прихода или расхода, природа и износ такве ставке се обелодањују у складу са IAS 1 – Презентација финансијских извештаја. Примери таквих догађаја укључују избијање вирусног обољења, поплаву, јаку сушу или мраз и најезду инсеката.

Додатна обелодањивања за биолошка средства када се фер вредност не може поуздано одмерити

54 Ако ентитет одмерава биолошка средства по набавној вредности умањеној за акумулирану амортизацију и акумулиране губитке од умањења вредности (видети параграф 30) на крају периода, ентитет за таква биолошка средства обелодањује:

(а) опис биолошких средстава;

(б) објашњење разлога из којих се фер вредност не може поуздано одмерити;

(ц) ако је могуће, распон процена у ком ће се фер вредност највероватније налазити;

(д) коришћену методу амортизације;

(е) коришћени користан век трајања или стопе амортизације; и

(ф) бруто књиговодствену вредност и акумулирану амортизацију (сабрану са акумулираним губицима од умањења вредности) на почетку и на крају периода.

55 Ако, током текућег периода, ентитет одмерава биолошка средства по набавној вредности/цени коштања умањеној за акумулирану амортизацију и акумулиране губитке од умањења вредности (видети параграф 30), ентитет обелодањује све губитак или добитак признат по отуђењу таквих биолошких средстава, усклађивањем које се захтева параграфом 50 одвојено обелодањује износе повезане са таквим биолошким средствима. Уз то, ово усклађивање укључује следеће износе који су укључени у добитак или губитак у вези са тим биолошким средствима:

- (а) губитке од умањења вредности;
- (б) сторнирање губитака од умањења вредности; и
- (ц) амортизацију.

56 Ако фер вредност биолошких средстава која су раније одмеравана по набавној вредности умањеној за акумулирану амортизацију и евентуалне губитке од умањења вредности поставене поуздано мерљива током текућег периода, ентитет је дужан да за таква биолошка средства обелодани:

- (а) опис биолошких средстава;
- (б) објашњење разлога из ког је фер вредност постала поуздано мерљива; и
- (ц) ефекат промене.

Државна давања

57 Ентитет у вези са пољопривредном делатношћу обухваћеном овим стандардом обелодањује следеће:

- (а) природу и обим државних давања признатих у финансијским извештајима;
- (б) неиспуњене услове и друге потенцијалне обавезе у вези са државним давањима; и
- (ц) очекивана значајна смањења нивоа државних давања.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

58 Овај стандард почиње да се примењује на годишње финансијске извештаје који покривају периоде који почињу 1. јануара 2003. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај Стандард за периоде који почињу пре 1. јануара 2003. године, обелодањује ту чињеницу.

59 Овај стандард не установљава никакве посебне прелазне одредбе. Усвајање овог стандарда се обрачунава у складу са IAS 8 – *Рачуноводствене политике, промене у рачуноводственим проценама и грешке*.

60 Параграфи 5, 6, 17, 20 и 21 су измењени а параграф 14 обрисан услед *Побољшања IFRS* објављених у мају 2008. године. Ентитет примењује ове измене проспективно за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.