

MRSJS 27 – POLJOPRIVREDA

Zahvale i napomene

Ovaj međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (skr. MRSJS) izrađen je primarno na osnovu međunarodnog računovodstvenog standarda (skr. MRS-a) 41 *Poljoprivreda*, koji je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde /engl. *International Accounting Standards Board – IASB*/. Izvodi iz MRS-a 41 su u ovoj publikaciji Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor /engl. *International Public Sector Accounting Standards Board – MRSJSB*/ Međunarodne federacije računovođa /engl. *International Federation of Accountants – IFAC*/) reproducirani s dozvolom Fondacije za međunarodne standarde financijskog izvještavanja /engl. *International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation*/.

Odobreni tekst Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) je onaj koji je objavio IASB na engleskom jeziku i kopije se mogu dobiti izravno od IFRS Fondacije, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRS, ISA, Nacrti izloženosti i druge publikacije IASB-a su zaštićeni autorskim pravima IFRS Fondacije.

“IFRS,” “ISA,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” i “International Financial Reporting Standards ” su zaštitni znak IFRS Fondacije i ne smiju se koristiti bez odobrenja IFRS Fondacije.

MRSJS 27 – POLJOPRIVREDA

Historijat MRSJS-a

Ovo izdanje sadrži izmjene i dopune proistekle iz MRSJS-ova izdanih do 31. januara/siječnja 2022. godine.

MRSJS 27 *Poljoprivreda* je izdan u decembru/prosincu 2009. godine.

Od tada, MRSJS 27 je izmijenjen kroz sljedeće MRSJS-ove:

MRSJS 43 *Najmovi* (izdan u januaru/siječnju 2022. godine);

MRSJS 40 *Kombinacije u javnom sektoru* (izdan u januaru/siječnju 2017. godine);

dokument *Primjenjivost MRSJS-ova* (izdan u aprilu/travnju 2016. godine);

Unapređenja MRSJS-ova iz 2015. godine (izdana u aprilu/travnju 2016. godine);

MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)* (izdan u januaru/siječnju 2015. godine); i

Unapređenja MRSJS-ova iz 2011. godine (izdana u oktobru/listopadu 2011. godine).

Tabelarni pregled izmijenjenih tački MRSJS-a 27

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
Uvod	Brisano	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2011. god.
2.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
3.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god. MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
5.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
6.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
7.	Brisano	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
8.	Brisano	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
9.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
9A.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
9B.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
9C.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
13.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
28.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
34.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
40.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
48.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god. MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
55.	Brisano	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
56A.	Novi tekst	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine
56B.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
56C.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
56D.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
56E.	Novi tekst	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. god.
56F.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
56G.	Novi tekst	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
57.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine

MRSJS 27 – POLJOPRIVREDA

SADRŽAJ

	Točka	
Cilj	1.	
Djelokrug	2-8.	
Definicije pojmova	9-12.	
Definicije iz oblasti poljoprivrede	9-11.	
Opće definicije	12.	
Priznavanje i mjerenje	13-37.	
Dobici i gubici	30-33.	
Nemogućnost pouzdanog mjerenja fer vrijednosti	34-37.	
Objavljivanje	38-54.	
Opća informacije	38-51.	
Dodatna objavljivanja za biološku imovinu kod koje se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti		52-54.
Prijelazne odredbe	55.	
Datum stupanja na snagu	56-57.	
Dodatak: Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova		
Osnove za donošenje zaključaka		
Pokazni primjeri		
Poređenje s MRS-om 41		

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 27 *Poljoprivreda* dat je u tačkama od 1. do 57. Sve tačke imaju jednaku pravnu snagu. MRSJS 27 treba tumačiti u kontekstu njegovog cilja, Osnova za donošenje zaključaka, *Predgovora međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor i Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* pruža osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u situacijama za koje nisu dana eksplicitna uputstva.

Cilj

1. Ovaj standard ima za cilj propisati postupak obračunavanja i objavljivanja za poljoprivrednu djelatnost.

Djelokrug

2. **Subjekti koji izrađuju i prezentiraju financijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi dužni su primjenjivati ovaj standard na sljedeće stavke kada se odnose na poljoprivrednu djelatnost:**
 - (a) **biološku imovinu, osim plodonosnih biljaka; i**
 - (b) **poljoprivredne proizvode do trenutka ubiranja.**
3. Ovaj standard se ne odnosi na:
 - (a) poljoprivredno zemljište (vidjeti MRSJS 16 *Ulaganja u nekretnine* i MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*);
 - (b) nematerijalnu imovinu povezanu s poljoprivrednom djelatnošću (vidjeti MRSJS 31 *Nematerijalna imovina*);
 - (c) biološku imovinu koja se drži za potrebe pružanja, odnosno isporuke usluga; i
 - (d) imovinu s pravom korištenja proisteklu iz najma poljoprivrednog zemljišta (vidjeti MRSJS 43 *Najmovi*).
4. Biološka imovina se koristi u značajnom broju djelatnosti kojima se bave subjekti javnog sektora. Kada se koristi za istraživački rad, obrazovanje, prijevoz, zabavu, rekreaciju, carinsku kontrolu ili druge djelatnosti koje nisu poljoprivredna djelatnost kako je definirana u tački 9. ovog standarda, biološka imovina se ne obračunava u skladu s ovim standardom. Tamo gdje ta biološka imovina zadovoljava definiciju imovine, treba razmotriti druge MRSJS-ove kako bi se odredio odgovarajući način obračunavanja (na primjer, MRSJS 12 *Zalihe* i MRSJS 17).
5. Ovaj standard se odnosi na poljoprivredne proizvode, što su ubrani proizvodi biološke imovine subjekta u trenutku ubiranja. Nakon toga važi MRSJS 12 ili drugi primjenjivi standardi. U skladu s navedenim, ovaj standard ne uređuje preradu poljoprivrednih proizvoda nakon ubiranja, kao što je prerađivanje grožđa u vino od vinara koji ga je uzgajao. Iako takva prerada može predstavljati logičan i prirodan nastavak poljoprivredne djelatnosti i obuhvaćeni događaji mogu sličiti biološkoj transformaciji, ona nije obuhvaćena definicijom poljoprivredne djelatnosti iz ovog standarda.
6. Tabela u nastavku teksta daje primjere biološke imovine, poljoprivrednih proizvoda i proizvoda koji nastaju preradom nakon ubiranja.

Biološka imovina	Poljoprivredni proizvodi	Proizvodi nastali preradom nakon ubiranja
Ovce	Vuna	Pletivo, tepisi
Stabla u šumskom nasadu	Oborena stabla	Trupci, drvena građa
Krave muzare	Mlijeko	Sir
Svinje	Truplo	Kobasice, dimljena šunka
Biljke pamuka	Ubrani pamuk	Konac, odjeća
Biljke šećerne trske	Ubrana šećerna trska	Šećer
Biljke duhana	Ubrani listovi	Sušeni duhan
Grmovi čajnih biljaka	Ubrano lišće	Čaj
Vinova loza	Ubrano grožđe	Vino
Stabla voćaka	Ubrano voće	Prerađeno voće

Biolška imovina	Poljoprivredni proizvodi	Proizvodi nastali preradom nakon ubiranja
Palme uljarice	Ubrani plodovi	Palmino ulje
Stabla kaučuka	Skupljeni lateks	Proizvodi od gume
Određene biljke, poput grmova biljaka čaja, vinove loze, palmi uljarica i stabala kaučuka, u pravilu zadovoljavaju definiciju plodonosnih biljaka i spadaju u djelokrug MRSJS-a 17. Međutim, plodovi koji rastu na plodonosnim biljkama, kao što su lišće čaja, grožđe, plodovi palmi uljarica i guma, spadaju u djelokrug MRSJS-a 27.		

7. [Brisano.]

8. [Brisano.]

Definicije pojmova

Definicije iz oblasti poljoprivrede

9. Pojmovi dati u nastavku teksta se u ovom standardu koriste u ovdje navedenim značenjima.

Poljoprivredna djelatnost je upravljanje subjekta biološkom transformacijom i ubiranjem biološke imovine radi:

- prodaje;
- distribucije bez naknade ili za simboličnu naknadu; ili
- pretvaranja u poljoprivredne proizvode ili u dodatnu biološku imovinu radi prodaje ili distribucije bez naknade ili za simboličnu naknadu.

Poljoprivredni proizvod je ubrani (sakupljeni) proizvod biološke imovine subjekta.

Plodonosna biljka je živa biljka:

- koja se koristi u proizvodnji i snabdijevanju poljoprivrednim proizvodima;
- od koje se očekuje da daje plodove duže od jednog perioda; i
- za koju je malo vjerovatno da se proda kao poljoprivredni proizvod, osim u slučaju sporedne prodaje kao otpatka.

Biološka imovina je živa životinja ili biljka.

Biološka transformacija se sastoji iz procesa rasta, propadanja, proizvodnje i razmnožavanja koji uzrokuju kvalitativne ili kvantitativne promjene biološke imovine.

Troškovi prodaje su inkrementalni troškovi koji se mogu direktno pripisati otuđenju imovine, ne uključujući troškove financiranja i poreza na dobit. Otuđenje može da se izvrši putem prodaje ili putem raspodjele bez naknade ili za simboličnu naknadu.

Grupa biološke imovine je skup sličnih živih životinja ili biljaka.

Ubiranje je odvajanje proizvoda od biološke imovine ili prestanak životnih procesa neke biološke imovine.

9A. Sljedeće stavke nisu plodonosne biljke:

- biljke uzgojene da se ubiru kao poljoprivredni proizvodi (kao što su stabla posađena da služe kao drvna građa);
- biljke uzgojene da daju poljoprivredne proizvode kada je prilično vjerovatno da će subjekat ubrati i prodati biljku kao poljoprivredni proizvod, a ne kao otpadak (na primjer, stabla koja se uzgajaju i radi voća i da služe kao drvna građa); i
- jednogodišnji usjevi (poput kukuruza i pšenice).

9B. Kad se plodonosne biljke prestanu koristiti da daju plodove, mogu se posjeći i prodati kao otpaci, na primjer, kao drvo za ogrjev. Takva sporedna prodaja kao otpatka nije razlog da biljka ne zadovolji definiciju plodonosne biljke.

- 9C. Proizvodi koji rastu na plodonosnim biljkama su biološka imovina.
10. Poljoprivredna djelatnost obuhvata raznovrsne aktivnosti: kao što su stočarstvo, šumarstvo, uzgajanje jednogodišnjih ili višegodišnjih usjeva, obrađivanje voćnjaka i plantaža, cvjećarstvo i akvakultura (uključujući ribogojstvo). I pored te raznovrsnosti, postoje određene zajedničke karakteristike, tačnije:
- (a) *sposobnost mijenjanja* – žive životinje i biljke imaju sposobnost biološkog transformiranja;
 - (b) *upravljanje promjenama* – upravljanje olakšava biološku transformaciju tako što poboljšava ili bar stabilizira uslove neophodne za odvijanje tog procesa (kao što su nivo hranjivih sastojaka, vlaga, temperatura, plodnost i svjetlost). Takvo upravljanje razlikuje poljoprivrednu od drugih djelatnosti. Na primjer, ubiranje iz izvora kojima se ne upravlja (poput okeanskog ribolova i krčenja šume) ne predstavlja poljoprivrednu djelatnost; i
 - (c) *mjerjenje promjena* – promjene u kvalitetu (na primjer, genetskih osobina, gustoće, zrelosti, nivoa masnoće, proteinskog sadržaja i jačine vlakana) ili kvantitetu (primjera radi, potomstvu, težini, kubnim metrima, dužini ili promjeru vlakana i broju pupoljaka) nastale biološkom transformacijom ili ubiranjem mjere se i nadgledaju kao rutinska funkcija upravljanja.
11. Biološka transformacija vodi sljedećim vrstama ishoda:
- (a) promjenama imovine kroz (i) rast (povećanje kvantiteta, odnosno poboljšanje kvaliteta životinje ili biljke), (ii) propadanju (smanjenje kvantiteta, odnosno pogoršanje kvaliteta životinje ili biljke) ili (iii) razmnožavanje (stvaranje novih živih životinja ili biljaka); ili
 - (b) proizvodnji poljoprivrednih proizvoda poput lateksa, listića čaja, vune i mlijeka.

Opće definicije

12. **Pojmovi definirani u drugim MRSJS-ovima i u ovom standardu se koriste u značenjima koja su navedena u tim standardima i preneseni su u zasebno objavljeni *Pojmovnik*.**

Priznavanje i mjerenje

13. **Subjekt je dužan priznati biološku imovinu ili poljoprivredne proizvode onda i samo onda kada:**
- (a) **on kontrolira imovinu kao rezultat prošlih događaja;**
 - (b) **je izgledno da će se buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal povezani sa tom imovinom priticati u subjekt; i kada**
 - (c) **se fer vrijednost ili trošak te imovine može pouzdano izmjeriti.¹**
14. Fer vrijednost imovine se zasniva na njenoj trenutnoj lokaciji i stanju. Kao rezultat toga, primjera radi, fer vrijednost stoke na poljoprivrednom gazdinstvu je cijena te stoke na relevantnom tržištu umanjena za troškove prijevoza i druge troškove dovođenja stoke na tržište, odnosno na lokaciju gdje će se distribuirati bez naknade ili za simboličnu naknadu.
15. U poljoprivrednoj djelatnosti, kontrola se može dokazati, na primjer, zakonskim vlasništvom nad stokom i žigosanjem ili drugačijim označavanjem stoke prilikom nabavke, rođenja ili odvajanja od majke. Buduće koristi ili uslužni potencijal obično se procjenjuju mjerenjem značajnih fizičkih odlika.
16. **Biološka imovina se mjeri kod početnog priznavanja i na svaki datum izvještavanja po njenoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, osim u slučaju opisanom u tački 34. kada se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti.**
17. **Kada subjekt biološku imovinu stekne kroz transakciju koja nije transakcija razmjene, ta imovina se mjeri kod početnog priznavanja i na svaki datum izvještavanja u skladu sa tačkom 16.**
18. **Poljoprivredni proizvodi ubrani od biološke imovine subjekta mjere se po njihovoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje u trenutku ubiranja. Takvo mjerenje predstavlja trošak na dati datum kada se primjenjuje MRSJS**

12 ili neki drugi relevantni standard.

19. Mjerenje fer vrijednosti biološke imovine ili poljoprivrednih proizvoda se može olakšati grupiranjem te imovine, odnosno proizvoda prema značajnim odlikama, kao što su starosti ili kvaliteta. Kao osnovu za određivanje cijene subjekat bira one odlike koja odgovaraju odlikama koja se koriste na tržištu.
20. Subjekti često sklapaju ugovore o prodaji svoje biološke imovine ili poljoprivrednih proizvoda na neki budući datum. Ugovorne cijene nisu neophodno relevantne za utvrđivanje fer vrijednosti jer fer vrijednost odražava sadašnje tržišne uslove pod kojima bi voljan kupac i prodavač obavili transakciju. Prema tome, fer vrijednost biološke imovine ili poljoprivrednog proizvoda se ne usklađuje zbog postojanja ugovora. U određenim slučajevima, ugovor o prodaji biološke imovine ili poljoprivrednog proizvoda može biti štetan, u značenju iz MRSJS-a 19 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*. U odnosu na štetne ugovore se primjenjuje MRSJS 19.
21. Ako postoji aktivno tržište za biološku imovinu ili poljoprivredni proizvod na njihovoj trenutnoj lokaciji i za njihovo trenutno stanje, cijena koja se nudi na tom tržištu predstavlja odgovarajuću osnovu za utvrđivanje fer vrijednosti date imovine. Ukoliko subjekat ima pristup različitim aktivnim tržištima, on koristi najrelevantnije od njih. Na primjer, subjekat koji ima pristup dvama tržištima bi koristio cijenu kakva postoji na tržištu za koje se očekuje da koristi.
22. U odsustvu aktivnog tržišta, subjekat kod utvrđivanja fer vrijednosti koristi jednu ili više od sljedećih stavki, kada su dostupne:
 - (a) cijenu u najnovijoj tržišnoj transakciji, pod uslovom da nije došlo do značajnih promjena ekonomskih okolnosti između datuma te transakcije i datuma izvještavanja;
 - (b) tržišne cijene za sličnu imovinu, uz usklađivanje da se odraze razlike među njima; i
 - (c) referentne vrijednosti za dati sektor, poput vrijednosti voćnjaka izražene po izveznoj kištri, bušelu ili hektaru i vrijednosti stoke izražene u kilogramu žive vage.
23. U određenim slučajevima, izvori informacija pobrojani u tački 22. mogu sugerirati drugačije zaključke u pogledu fer vrijednosti biološke imovine ili poljoprivrednog proizvoda. Subjekt je dužan razmotriti razloge za te razlike kako bi došao do najpouzdanije procjene fer vrijednosti iz relativno malog raspona realnih procjena.
24. U određenim situacijama, možda neće biti dostupne tržišno određene cijene, odnosno vrijednosti za biološku imovinu u njenom trenutnom stanju. U takvim slučajevima, subjekat kod utvrđivanja fer vrijednosti koristi sadašnju vrijednost očekivanih neto novčanih tokova od imovine diskontiranu po tekućoj tržišno određenoj stopi.
25. Cilj izračunavanja sadašnje vrijednosti očekivanih neto novčanih tokova je da se utvrdi fer vrijednost biološke imovine na njenoj trenutnoj lokaciji i u trenutnom stanju. Subjekt to treba razmotriti pri utvrđivanju odgovarajuće diskontne stope koju će koristiti i pri procjenjivanju očekivanih neto novčanih tokova. Pri utvrđivanju sadašnje vrijednosti očekivanih neto novčanih tokova, subjekat obuhvata neto novčane tokove koje bi učesnici na tržištu očekivali da dana imovina donese na najrelevantnijem tržištu za nju.
26. Subjekt ne treba uključiti bilo kakve novčane tokove za financiranje imovine, oporezivanje ili ponovno stvaranje biološke imovine nakon ubiranja (kao što je trošak ponovne sadnje stabala u šumskom nasadu nakon sječe).
27. Pri usaglašavanju cijene u transakciji po tržišnim uslovima, informirani, voljni kupci i prodavači razmatraju mogućnost odstupanja u novčanim tokovima. Iz toga slijedi da fer vrijednost odražava mogućnost takvih odstupanja. Shodno tome, subjekt uvrštava očekivanja mogućih odstupanja u novčanim tokovima bilo u očekivane novčane tokove ili u diskontnu stopu, odnosno neku kombinaciju to dvoje. Pri utvrđivanju diskontne stope, on koristi pretpostavke dosljedne pretpostavkama korištenim kod procjene očekivanih novčanih tokova kako bi izbjegao efekat duplog obračunavanja ili zanemarivanja nekih od njih.
28. Troškovi nekad mogu biti slični fer vrijednosti i to naročito:
 - (a) kada od početnog nastanka troška nije bilo značajne biološke transformacije (kao što je slučaj, na primjer, sa sadnicama posađenim neposredno prije datuma izvještavanja ili novostečenom stokom); ili
 - (b) kada se ne očekuje da uticaj biološke transformacije na cijenu bude značajan (na primjer, za početni rast u nasadu borova s 30-ogodišnjim proizvodnim ciklusom).
29. Biološka imovina je često fizički vezana za zemljište (poput stabala u šumskom nasadu). Ne mora obavezno postojati zasebno tržište za biološku imovinu vezanu za zemljište, ali može postojati aktivno tržište za kombiniranu imovinu, odnosno biološku imovinu, neobrađeno zemljište i poboljšanja zemljišta zajedno. Za utvrđivanje fer vrijednosti takve biološke imovine subjekat može koristiti informacije koje se odnose na kombiniranu imovinu. Na primjer, fer vrijednost neobrađenog zemljišta i poboljšanja zemljišta se može oduzeti od fer vrijednosti kombinirane imovine da bi se dobila fer vrijednost biološke imovine.

Dobici i gubici

30. **Dobitak ili gubitak koji nastaje pri početnom priznavanju biološke imovine po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, te kao rezultat promjene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje biološke imovine uključuje se u suficit ili deficit za period u kojem je nastao.**
31. Gubitak može nastati pri početnom priznavanju biološke imovine, zato što se prilikom utvrđivanja fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje biološke imovine odbijaju troškovi prodaje. Dobitak može nastati pri početnom priznavanju biološke imovine, kao što je pri rođenju teleta.
32. **Dobitak ili gubitak koji nastaje pri početnom priznavanju poljoprivrednog proizvoda po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje treba uključiti u suficit ili deficit za period u kojem je nastao.**
33. Dobitak ili gubitak može nastati pri početnom priznavanju poljoprivrednog proizvoda kao rezultat berbe.

Nemogućnost pouzdanog mjerenja fer vrijednosti

34. **Pretpostavlja se da se fer vrijednost biološke imovine može pouzdano izmjeriti. Međutim, ta se pretpostavka može opovrgnuti samo pri početnom priznavanju biološke imovine za koju nisu dostupne tržišno utvrđene cijene ili vrijednosti i za koju su alternativna mjerenja fer vrijednosti očigledno nepouzdana. U tom slučaju, biološka imovina se mjeri po trošku, umanjenom za akumuliranu amortizaciju i gubitke od umanjenja vrijednosti. Kada fer vrijednost takve biološke imovine postane moguće pouzdano izmjeriti, subjekt je mjeri po njenoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje**
35. Pretpostavku iz tačke 34. je moguće opovrgnuti samo pri početnom priznavanju. Subjekt koji je biološku imovinu prethodno mjerio po njenoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje treba nastaviti mjeriti tu biološku imovinu po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje sve do otuđenja.
36. U svim slučajevima, subjekt poljoprivredne proizvode treba mjeriti u trenutku berbe po njihovoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Ovaj standard odražava stav da se fer vrijednost poljoprivrednih proizvoda u trenutku berbe uvijek može pouzdano izmjeriti.
37. Pri utvrđivanju troška, akumulirane deprecijacije i akumuliranih gubitaka od umanjenja vrijednosti, subjekt uzima u obzir MRSJS 12, MRSJS 17, MRSJS 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac* i MRSJS 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac*.

Objavljivanje

Opća informacije

38. **Subjekt je dužan objaviti ukupni dobitak ili gubitak nastao tokom tekućeg perioda pri početnom priznavanju biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda, kao i ukupni dobitak ili gubitak nastao kao rezultat promjene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje biološke imovine.**
39. **Subjekt daje opis biološke imovine, praveći razliku između potrošne i plodonosne biološke imovine te između biološke imovine namijenjene prodaji i one koja ja namijenjena za distribuciju bez naknade ili po simboličnoj naknadi.**
40. Potrošna biološka imovina je imovina koja se drži radi branja kao poljoprivrednog proizvoda, odnosno kao biološka imovina namijenjena prodaji ili distribuciji bez naknade ili po simboličnoj naknadi. U primjere potrošne biološke imovine spadaju životinje i biljke za jednokratnu upotrebu, poput stoke namijenjene za proizvodnju mesa, stoke namijenjene prodaji, ribe u ribnjacima, usjeva kao što su kukuruz i pšenica, proizvoda na plodonosnim biljkama i stabala koja se uzgajaju radi drvne građe. Plodonosna biološka imovina je ona biološka imovina koja se koristi više puta, odnosno na stalnoj osnovi preko godinu dana u sklopu poljoprivredne djelatnosti. Plodonosna biološka imovina nije poljoprivredni proizvod nego se drži da bi donosila proizvode. U primjere vrsta životinja koje predstavljaju plodonosnu biološku imovinu spada rasplodna stoka (uključujući ribu i živinu), živa stoka od koje se dobiva mlijeko i ovce i druge životinje koje se koriste za proizvodnju vune. U primjere vrsta biljaka koje su plodonosna biološka imovina spadaju voćke s kojih se bere voće, vinova loza i grmolike

biljke koje se uzgajaju za berbu voća i orašnica, te za korištenje njihovog prirodnog soka, smole, kore i listova.

41. Objavljivanja koja nalaže tačka 39. mogu biti data u vidu kvantificiranog opisa a taj kvantificirani može pratiti i narativni opis.
42. Kod objavljivanja koje nalaže tačka 39., subjekat se potiče i da razdvaja zrelu od nezrele biološke imovine, ako je primjereno. Takvim razdvajanjem se pružaju informacije koje mogu biti od pomoći kod procjenjivanju termina budućih novčanih tokova i uslužnog potencijala. Subjektat objavljuje i osnovu na kojoj pravi ta razdvajanja.
43. Zrela biološka imovina je imovina koja ispunjava uslove za berbu (za potrošnu biološku imovinu), odnosno koja može da donosi redovne berbe (za plodnosnu biološku imovinu).
44. **Kada to nije objavljeno negdje drugo u informacijama objavljenim uz finansijske izvještaje, subjekt treba opisati:**
 - (a) **prirodu svojih aktivnosti koje uključuju svaku grupu biološke imovine; i**
 - (b) **nefinancijska mjerenja ili procjene fizičkih svojstava:**
 - (i) **svake grupe biološke imovine subjekta na kraju perioda; i**
 - (ii) **poljoprivrednih proizvoda proizvedenih tokom perioda.**
45. Subjektat objavljuje metode i značajne pretpostavke koje je koristio pri utvrđivanju fer vrijednosti svake grupe poljoprivrednih proizvoda u trenutku ubiranja i svake grupe biološke imovine.
46. Subjektat objavljuje fer vrijednost poljoprivrednih proizvoda ubranih tokom perioda umanjenu za troškove prodaje, kako je utvrđena u trenutku ubiranja.
47. Subjektat treba objaviti i:
 - (a) **postojanje i knjigovodstvenu vrijednost biološke imovine nad kojom je vlasništvo ograničeno i knjigovodstvenu vrijednost biološke imovine založene kao jamstvo za obaveze;**
 - (b) **vrstu i stepen ograničenja u pogledu upotrebe biološke imovine od subjekta, odnosno njegove mogućnosti da proda tu imovinu;**
 - (c) **iznos preuzetih obaveza za stvaranje ili sticanje biološke imovine; i**
 - (d) **strategije za upravljanje finansijskim rizicima u vezi s poljoprivrednom djelatnošću.**
48. Subjektat treba prezentirati usklađivanje promjena knjigovodstvene vrijednosti biološke imovine od početka i do kraja tekućeg perioda. To usklađivanje uključuje:
 - (a) **dobitak ili gubitak koji proizlazi iz promjena fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje, uz zasebno objavljivanje za plodnosnu i potrošnu biološku imovinu;**
 - (b) **povećanja nastala zbog nabavki;**
 - (c) **povećanja nastala zbog sticanja imovine kroz transakciju koja nije transakcija razmjene;**
 - (d) **smanjenja koja se mogu pripisati prodaji;**
 - (e) **smanjenja zbog distribucije bez naknade ili za simboličnu naknadu;**
 - (f) **smanjenja zbog berbe;**
 - (g) **povećanja proistekla iz kombinacija u javnom sektoru;**
 - (h) **neto kursne razlike proistekle iz preračunavanja finansijskih izvještaja u drugu valutu prezentacije i iz preračunavanja inostranog poslovanja u valutu prezentacije izvještajnog subjekta; i**
 - (i) **druge promjene.**
49. Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje biološke imovine može se mijenjati kako zbog fizičkih promjena tako i zbog promjena cijena na tržištu. Zasebno objavljivanje fizičkih promjena i promjena cijena je korisno za ocjenjivanje rezultata poslovanja u tekućem periodu i izgleda za budućnost, posebno kad je proizvodni ciklus duži od godine dana. U takvim

slučajevima, subjekat se potiče da objavi, po grupama ili na drugi način, iznos promjene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje koji je uvršten u suficit ili deficit a koji je posljedica fizičkih promjena i promjena povezanih s cijenama. Te informacije su u pravilu manje korisne kad je proizvodni ciklus kraći od godine dana (na primjer, kod uzgoja pilića ili žitarica).

50. Biološka transformacija ima za posljedicu različite vrste fizičkih promjena – rast, propadanje, proizvodnju i razmnožavanje, od kojih je svaku moguće pratiti i mjeriti. Svaka od tih fizičkih promjena je direktno povezana s budućim ekonomskim koristima ili uslužnim potencijalom. Promjena fer vrijednosti biološke imovine zbog berbe je također fizička promjena.
51. Poljoprivredna djelatnost često je izložena klimatskim rizicima, rizicima od oboljenja i drugim prirodnim rizicima. Ako nastane događaj koji dovodi do nastanka značajne stavke prihoda ili rashoda, priroda i iznos te stavke se objavljuju u skladu sa MRSJS-om 1. Primjeri takvih događaja uključuju izbijanje zaraznih bolesti, poplave, velike suše ili jak mraz i najezde insekata.

Dodatna objavljivanja za biološku imovinu čija fer vrijednost se ne može pouzdano izmjeriti

52. Kada biološku imovinu mjeri po trošku umanjenom za akumuliranu deprecijaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti (vidjeti tačka 34.) na kraju perioda, subjekat za takvu biološku imovinu treba objaviti sljedeće:
- (a) opis biološke imovine;
 - (b) obrazloženje zašto fer vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti;
 - (c) ako je moguće, raspon procjena unutar kojeg će najvjerojatnije padati fer vrijednost;
 - (d) korištenu metodu deprecijacije;
 - (e) korisni vijek ili korištene stope deprecijacije; i
 - (f) bruto knjigovodstvenu vrijednost i akumuliranu deprecijaciju (zajedno s akumuliranim gubicima od umanjenja vrijednosti) na početku i na kraju perioda.
53. Ako, tokom tekućeg perioda, biološku imovinu mjeri po njenom trošku umanjenom za svu akumuliranu deprecijaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti (vidjeti tačka 34.), subjekat objavljuje svaki dobitak ili gubitak priznat po otuđenju takve biološke imovine a usklađivanjem koje nalaže tačka 48. zasebno objavljuje iznose vezane za takvu biološku imovinu. Osim toga, to usklađivanje uključuje sljedeće iznose koji su uvršteni u suficit ili deficit vezan za tu biološku imovinu:
- (a) gubitke od umanjenja vrijednosti;
 - (b) storniranja gubitaka od umanjenja vrijednosti; i
 - (c) deprecijaciju.
54. Ako fer vrijednost biološke imovine, koja se prethodno mjerila po trošku umanjenom za svu akumuliranu deprecijaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti, postane moguće pouzdano izmjeriti tokom tekućeg perioda, subjekat je za tu biološku imovinu dužan objaviti sljedeće:
- (a) opis biološke imovine;
 - (b) obrazloženje zašto je fer vrijednost postalo moguće pouzdano izmjeriti; i
 - (c) učinak te promjene.

Prijelazne odredbe

55. [Brisano.]

Datum stupanja na snagu

56. Subjekt je dužan primijeniti ovaj standard na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. aprila/travnja 2011. godine. Potiče se i njegova ranija primjena. Subjekt koji standard primijeni na periode

koji počinju prije 1. aprila/travnja 2011. godine dužan je objaviti tu činjenicu.

- 56A. MRSJS-om 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)*, izdanim u januaru/siječnju 2015. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke 55. i 57. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje za periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2017. godine. Dopusštena je i njihova ranija primjena. Ako MRSJS 33 primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2017. godine, subjekat je dužan na taj period primijeniti i navedene izmjene i dopune.
- 56B. Dokumentom „Unapređenja MRSJS-ova iz 2015. godine“, izdanim u aprilu/travnju 2016., izvršene su izmjene i dopune tačke 34. i 48. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2017. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2017. godine, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu.
- 56C. Dokumentom „Unapređenja MRSJS-ova iz 2015. godine“, izdanim u aprilu/travnju 2016., izvršene su izmjene i dopune tačke 2, 3, 5, 6, 9, 28. i 40 te uvedeni tačka 9A, 9B. i 9C. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2017. godine. Dopusštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na raniji period, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu. Subjekat izmjene i dopune primjenjuje retroaktivno, u skladu sa MRSJS-om 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*.
- 56D. U periodu u kojem se prvi put primijene izmjene i dopune MRSJS-a 17 i MRSJS-a 27 iz četvrtog dijela dokumenta „Unapređenja MRSJS-ova iz 2015. godine“, subjekat nije dužan objaviti kvantitativne informacije koje nalaže podtačka (f) tačke 33. MRSJS-a 3 za tekući period. On, međutim, kvantitativne informacije koje nalaže podtačka (f) tačke 33. MRSJS-a 3 mora prezentirati za svaki ranije prezentirani period.
- 56E. Dokumentom „Primjenjivost MRSJS-ova“, izdanim u aprilu/travnju 2016. godine, brisani su tačke 7. i 8. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2018. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2018., subjekat je dužan objaviti tu činjenicu.
- 56F. MRSJS-om 40 *Kombinacije u javnom sektoru*, izdanim u januaru/siječnju 2017. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke 48. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2019. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2019. godine, subjekat mora u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 40.
- 56G. MRSJS-om 43, izdanim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke 3. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopusštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.
57. Kada subjekat usvoji računovodstvo prema MRSJS-ovima za računovodstvo na obračunskoj osnovi, kako je definirano MRSJS-om 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)*, za financijsko izvještavanje nakon ovdje naznačenog datuma stupanja na snagu, ovaj standard se primjenjuje na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon datuma usvajanja MRSJS-ova.

Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova

[Brisano.]

Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 27.

Uvod

- OZ1. Program *IPSASB*-a za usklađivanje sa MSFI-jevima predstavlja bitan element njihovog programa rada. Službena politika *IPSASB*-a nalaže da se MRSJS-ovi na obračunskoj osnovi izrađuju u skladu sa MSFI-jevima koje izdaje *IASB* kad god je to primjereno za subjekte javnog sektora.
- OZ2. MRSJS-ovi na obračunskoj osnovi usklađeni sa MSFI-jevima zadržavaju zahtjeve, strukturu i tekst MSFI-jeva, osim kada postoje posebni razlozi svojstveni javnom sektoru za odstupanje od njih. Odstupanje od ekvivalentnog MSFI-ja nastaje kada zahtjevi ili terminologija iz MSFI-jeva nisu primjereni za javni sektor ili kada je neophodno uvrstiti dodatnu napomenu ili primjere da bi se određeni zahtjevi ilustrirali u kontekstu javnog sektora. Razlike između MRSJS-ova i ekvivalentnih MSFI-jeva se pobrojavaju u dijelu „Poređenje sa MSFI-jem“ u svakom MRSJS-u.

Biološka imovina koja se drži za potrebe pružanja ili isporučivanja usluga

- OZ3. *IPSASB* je prepoznao da se biološka imovina u javnom sektoru često drži za potrebe pružanja ili isporučivanja usluga. Primjeri takve biološke imovine su konji i psi koje koristi policija i biljke i stabla u parkovima i baštama namijenjenim za rekreaciju. *IPSASB* je zaključio da se takva biološka imovina ne drži za poljoprivrednu djelatnost jer se njome ne upravlja rutinski za potrebe mjerenja i praćenja promjena u kvaliteti ili kvantiteti usljed biološke transformacije ili ubiranja, kako je opisano u tački 10. U funkciji pojašnjavanja da se takva biološka imovina ne obrađuje ovim standardom, odlučili su je isključiti iz djelokruga standarda u tački (d) tačke 3. navodeći da se standard ne primjenjuje na biološku imovinu koja se drži za pružanje ili isporučivanje usluga. U tački 4. su dati primjeri stavki koje su na taj način isključene iz djelokruga ovog standarda.

Definicija poljoprivredne djelatnosti

- OZ4. U određenim jurisdikcijama, biološka imovina koja je sastavni dio poljoprivredne djelatnosti se može prodati ili distribuirati drugim subjektima javnog sektora, nevladinim organizacijama ili drugim subjektima bez naknade ili po simboličnoj naknadi. Dok se MRS 41 *Poljoprivreda*, na osnovu kojeg je izrađen ovaj standard, bavi komercijalnom poljoprivrednom djelatnošću, *IPSASB* je zaključio da biološku imovinu koja se drži za distribuciju bez naknade ili za simboličnu naknadu treba obuhvatiti definicijom poljoprivredne djelatnosti jer su takve transakcije uobičajene u javnom sektoru. U skladu s tim su prilagodili definiciju iz MRS-a 41 kako bi uvrstili upućivanja na biološku imovinu koja se drži za potrebe distribucije bez naknade ili po simboličnoj naknadi.

Državna pomoć

- OZ5. MRS 41 daje zahtjeve i uputstva za obračunavanje državne pomoći u vezi sa biološkom imovinom koji se razlikuju od zahtjeva iz MRS-a 20 *Računovodstvo državnih bespovratnih davanja i objavljivanje državne pomoći*. MRSJS 27 ne sadrži zahtjeve i uputstva za državnu pomoć jer MRSJS 23 *Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi)* uređuje zahtjeve i daje uputstva u pogledu državne pomoći koja se daje kroz takve transakcije. *IPSASB* je smatrao da se

obračunavanje državne pomoći povezane sa biološkom imovinom treba razlikovati od zahtjeva iz MRSJS-a 23.

Biološka imovina i poljoprivredni proizvodi stečeni kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene

- OZ6. Subjekt može steći biološku imovinu ili poljoprivredne proizvode kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene. U skladu s ovim standardom, ta imovina se treba mjeriti po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. MRSJS 23 propisuje da imovinu koje se stekne kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene treba početno mjeriti po fer vrijednosti na datum sticanja. Zbog razlika u zahtjevima u pogledu mjerenja, *IPSASB* je razmatrao šta bi bila primjerena osnova za mjerenje biološke imovine stečene kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene.
- OZ7. *IPSASB* je diskutirao o različitim pristupima mjerenju biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda stečenih kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene. Naročito je razmatrao sljedeća tri (3) pristupa:
- (a) Prvi pristup – mjerenje sve biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda stečenih kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene u skladu sa MRSJS-om 23 (to jeste, isključivanje sve biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda stečenih kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene iz zahtjeva u pogledu mjerenja iz ovog standarda);
 - (b) Drugi pristup – mjerenje sve biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda stečenih kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene u skladu s ovim standardom (to jeste, isključivanje sve biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda stečenih kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene iz zahtjeva u pogledu mjerenja iz MRSJS-a 23); i
 - (c) Treći pristup – korištenje i MRSJS-a 23 i ovog standarda za mjerenje biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda stečenih kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene.
- OZ8. Prvi pristup je odbačen jer bi se biološka imovina i poljoprivredni proizvodi stečeni kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene mjerili različito. *IPSASB* je usaglasio da nema razloga da se biološka imovina i poljoprivredni proizvodi stečeni kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene mjere različito od onih koji su stečeni kroz transakcije razmjene jer se radi o istoj imovini.
- OZ9. Pri analiziranju trećeg pristupa, *IPSASB* je razmatrao zahtjeve MRSJS-a 23 u pogledu mjerenja drugih vrsta imovine. Tačka 13. MRSJS-a 23 propisuje da „kada je izvještajni subjekt dužan platiti troškove dostave i instalacije u vezi sa prijenosom stavke postrojenja sa drugog subjekta na njega, ti troškovi se priznaju zasebno od prihoda proisteklog iz prijenosa stavke postrojenja. Troškovi dostave i instalacije se uvrštavaju u iznos koji se priznaje kao imovina, u skladu sa MRSJS-om 17“. To sugerira da u odnosu na drugu imovinu subjekt treba razmatrati i zahtjeve u pogledu mjerenja iz drugih MRSJS-ova pored zahtjeva MRSJS-a 23 kod početnog mjerenja imovine stečene kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene.
- OZ10. Dodatna odlika koja je bitna za mjerenje biološke imovine su troškovi prodaje. Prema tome, *IPSASB* je zaključio da, u skladu s trećim pristupom, subjekt treba razmatrati i zahtjeve MRSJS-a 23 i zahtjeve ovog standarda kod mjerenja biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda stečenih kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje pri njihovom početnom priznavanju. *IPSASB* je konstatirao da se time postiže isti ishod kao i prema drugom pristupu.

Biološka imovina i poljoprivredni proizvodi namijenjeni distribuciji bez naknade ili za simboličnu naknadu

- OZ11. MRS 41 se bavi samo biološkom imovinom i poljoprivrednim proizvodima koji će biti prodati. U javnom sektoru, takvom imovinom se može upravljati s ciljem da se distribuiraju bez naknade ili za simboličnu naknadu. U nekim od komentara na prednacrt br. 36 *Poljoprivreda* je izraženo mišljenje da treba napraviti razliku između priznavanja i mjerenja biološke imovine namijenjene prodaji u transakcijama razmjene i biološke imovine namijenjene distribuciji bez naknade ili za simboličnu naknadu. U MRSJS-u 12 *Zalihe* je ustanovljen princip da zalihe namijenjene distribuciji bez naknade ili za simboličnu naknadu treba mjeriti po trošku nižem od tekućeg troška zamjene. Trošak nije moguća opcija za potrebe ovog standarda osim kada se primjenjuje izuzeće iz tačke 34. Tekući trošak zamjene je definiran kao trošak koji bi subjekt snosio za sticanje imovine na datum izvještavanja a što je približno fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. U skladu s tim, zadržan je pristup usvojen u prednacrtu br. 36.
- OZ12. U nekim od komentara na prednacrt također je postavljeno pitanje da li bi dobitke i gubitke proistekle iz korištenja mjerenja po fer vrijednosti trebalo uvrštavati u izvještaj o finansijskim rezultatima tokom procesa transformacije. *IPSASB* smatra da

dobitke i gubitke proistekle iz mjerenja po fer vrijednosti treba uvrštavati u izvještaj o financijskim rezultatima jer se na taj način pružaju korisne informacije u vezi sa pokazivanjem odgovornosti tokom procesa biološke transformacije. Subjekti imaju pravo objaviti i dodatne informacije kako bi pojasnili efekte tih promjena fer vrijednosti o kojima su izvijestili.

Objavljivanje

OZ13. *IPSASB* je razmatrao da li su potrebna dodatna objavljivanja da bi se oslovlila pitanja svojstvena javnom sektoru i dodali su zahtjeve u pogledu objavljivanja kako bi se:

- (a) napravila razlika između potrošne i plodonosne biološke imovine. Takvo razlikovanje je neophodno jer se u „Priručniku o statistici državnih financija“ iz 2001. godine (u daljem tekstu: Statistički priručnik iz 2001.) potrošna imovina klasificira kao zalihe, dok je u ovom standardu ona klasificirana kao biološka imovina. Pravljenje opisane razlike omogućava kvalitetnije usklađivanje između financijskih izvještaja subjekta izrađenih u skladu sa MRSJS-ovima i statističkih mjerenja;
- (b) napravila razlika između biološke imovine namijenjene prodaji i biološke imovine namijenjene distribuciji bez naknade ili za simboličnu naknadu. *IPSASB* smatra da je takvo razlikovanje neophodno da bi se korisnicima omogućilo da utvrde nerealizirane dobitke i gubitke od biološke imovine namijenjene distribuciji bez naknade ili za simboličnu naknadu;
- (c) biološka imovina stečena kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene i biološka imovina namijenjena distribuciji bez naknade ili za simboličnu naknadu prikazala u usklađivanjima promjena knjigovodstvene vrijednosti biološke imovine na kraju u odnosu na tu vrijednost na početku tekućeg perioda. Takvo objavljivanje je neophodno da se pruže odgovarajuće informacije o transakcijama koje nisu transakcije razmjene a koje spadaju u djelokrug ovog standarda;
- (d) zasebno objavile promjene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje nastale kao rezultat transakcija koje nisu transakcije razmjene za biološku imovinu namijenjenu prodaji i za biološku imovinu namijenjenu distribuciji bez naknade ili za simboličnu naknadu. Bitno je da se pruže informacije o iznosu dobitaka i gubitaka koji se mogu pripisati biološkoj imovini namijenjenoj distribuciji bez naknade ili za simboličnu naknadu kako bi se korisnicima financijskih izvještaja pomoglo kod procjene trošak programa vlasti; i
- (e) opisali vrsta i stepen ograničenja u pogledu mogućnosti subjekta da koristi, odnosno proda biološku imovinu, kao što su ukupni i ograničeni iznosi takve imovine. *IPSASB* je mišljenja da se takvim objavljivanjem pružaju korisne informacije o mogućnosti subjekta da poljoprivredne proizvode proda po fer vrijednosti i, samim tim, o njihovom mjerenju.

Prijelazne odredbe

OZ14. MRS 41 ne sadrži prijelazne odredbe za prvu primjenu računovodstva na obračunskoj osnovi. Kada je izdan, ovaj standard je sadržao takve odredbe kako bi se subjektima pomoglo u njegovoj primjeni kada prvi put usvoje računovodstvo na obračunskoj osnovi. Te odredbe su u međuvremenu zamijenjene uputstvima u MRSJS-u 33 *Prva primjena MRSJS-ova za računovodstvo na obračunskoj osnovi*.

Izmjene MRSJS-a 27 proistekle iz drugog dijela „Unapređenja MRSJS-ova iz 2015. godine“ naslovljenog *Pitanja koja su pokrenuli dionici*

OZ15. Dionici su ukazali na to da MRSJS-ovi nedosljedno upućuju na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji i grupe za otuđenje. *IPSASB* je zaključio da je MSFI 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja* primjereno koristiti u odnosu na javni sektor samo u određenim okolnostima i to iz sljedećih razloga:

- (a) prodaju imovine u javnom sektoru neće obavezno biti moguće završiti za godinu dana jer iziskuje odobrenje više različitih nivoa. To dovodi u pitanje relevantnost i dosljednost informacija koje se daju u skladu sa MSFI-jem 5. *IPSASB* je zapazio, naročito, da MSFI 5 ne predviđa amortizaciju dugotrajne imovine namijenjene prodaji i brine ih da bi neamortiziranje imovine na duži period moglo biti neprimjereno;
- (b) značajan dio imovine javnog sektora se otuđuje kroz prijenos ili raspodjelu bez naknade ili po simboličnoj naknadi. S obzirom da MSFI 5 uređuje prodaju po fer vrijednosti, u njemu dati zahtjevi u pogledu mjerenja i objavljivanja neće

obavezno iznjedriti relevantne informacije u odnosu na te prijenose. Ipak, *IPSASB* priznaje da zahtjevi MSFI-ja 5 u vezi s mjerenjem i objavljivanjem mogu biti primjereni onda kada se prodaja namjerava izvršiti po fer vrijednosti;

- (c) značajan dio prekinutog poslovanja u javnom sektoru su aktivnosti koje su ranije služile za pružanje usluga bez naknade ili po simboličnoj naknadi. S obzirom da se MSFI 5 bavi prekinutim poslovanjima koja su prije otuđenja bila jedinice koje stvaraju novac ili grupe jedinica koje stvaraju novac, odnosno klasificirana kao namijenjena prodaji, u njemu dati zahtjevi u pogledu objavljivanja neće obavezno dati relevantne informacije o prekinutom poslovanju u javnom sektoru. Ipak, *IPSASB* priznaje da zahtjevi MSFI-ja 5 u vezi s objavljivanjem mogu biti primjereni onda kada je prekinuto poslovanje prethodno predstavljalo bilo jedinice koje stvaraju novac ili jednu ili više grupa jedinica koje stvaraju novac.

Kako su zaključili da bi MSFI 5 bilo primjereno primjenjivati u odnosu na javni sektor samo u određenim okolnostima, *IPSASB* se usaglasio da uklone sva upućivanja MRSJS-ova na međunarodne ili standarde pojedinačnih zemalja koji se bave dugotrajnom imovinom namijenjenom prodaji i prestankom poslovanja. Brinula ih je mogućnost da bi zadržavanje tih upućivanja moglo navesti subjekte da postupaju prema zahtjevima MSFI-ja 5 i u okolnostima kada to nije primjereno. *IPSASB* je konstatirao da MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* daje uputstva za odabir računovodstvenih politika za transakcije koje nisu eksplicitno uređene MRSJS-ovima. Ta uputstva će subjektima omogućiti da usvoje računovodstvenu politiku koja je u skladu sa MSFI-jem 5 tamo gdje procijene da je to primjereno.

Izmjene MRSJS-a 27 proistekle iz dokumenta *IASB*-a „Ograničene izmjene i dopune“ iz juna/lipnja 2014. godine

OZ16. *IPSASB* je prošao kroz izmjene MRS-a 41 uvrštene u ograničene izmjene i dopune naslovljene „Poljoprivreda: Plodonosne biljke (izmjene i dopune MRS-a 16 i MRS-a 41)“, koje je *IASB* izdao u junu/lipnju 2014. godine, i donio opći zaključak da ne postoje razlozi svojstveni javnom sektoru da se ne usvoje te izmjene i dopune.

Izmjene MRSJS-a 27 proistekle iz dokumenta *IPSASB*-a „Primjenjivost MRSJS-ova“ iz aprila/travnja 2016. godine

OZ17. *IPSASB* je u aprilu/travnju 2016. godine izdao dokument pod naslovom „Primjenjivost MRSJS-ova“, kojim se u svim MRSJS-ovima mijenjaju sljedeća upućivanja:

- (a) brišu se uobičajeni tačke iz dijela o djelokrugu svakog standarda koji propisuju primjenjivost MRSJS-ova u odnosu na „subjekte javnog sektora koji nisu javna preduzeća“;
- (b) pojam „javna preduzeća“ zamjenjuje se pojmom „komercijalni subjekti javnog sektora“, gdje je to primjereno; i
- (c) vrše se izmjene i dopune tačke 10. *Predgovora međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor* tako što se daje pozitivan opis subjekata javnog sektora kojima su namijenjeni MRSJS-ovi.

Razlozi za te izmjene i dopune su objašnjeni u Osnovama za donošenje zaključaka iz MRSJS-a 1.

Pokazni primjeri

Ovi primjeri prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 27.

Izvodi iz izvještaja o finansijskim rezultatima i izvještaja o finansijskom položaju su dati kako bi se pokazali učinci transakcija opisanih u nastavku teksta. Ti izvodi ne zadovoljavaju obavezno zahtjeve drugih standarda u pogledu objavljivanja i prezentiranja.

Prvi primjer ilustrira kako se zahtjevi ovog standarda u pogledu objavljivanja mogu praktično primijeniti na mljekarsko gazdinstvo. Ovaj standard potiče razdvajanje promjena fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje za biološku imovinu subjekta na fizičke i promjene cijena. Takvo razdvajanje je odraženo u prvom primjeru dok drugi primjer konkretno ilustrira razdvajanje fizičke i promjene cijena.

Zahtjevi u pogledu objavljivanja

Izvještaj o financijskom položaju

Subjekat XYZ	Bilješka	31.12.20X8. godine	31.12.20X7. godine
		Novčana jedinica (n.j.)	n.j.
IMOVINA			
Kratkotrajna imovina			
Novac		10.000	10.000
Potraživanja		88.000	65.000
Zalihe		82.950	70.650
Ukupno kratkotrajna imovina		180.950	145.650
Dugotrajna imovina			
Plodonosna biološka imovina			
Životinje koje daju mlijeko – nezrela imovina ²		52.060	47.730
Životinje koje daju mlijeko – zrela imovina ²		372.990	411.840
Podzbir – plodonosna biološka imovina	3	425.050	459.570
Nekretnine, postrojenja i oprema		1.462.650	1.409.800
Ukupno dugotrajna imovina		1.887.700	1.869.370
Ukupno imovina		2.068.650	2.015.020
OBAVEZE			
Kratkotrajne obaveze			
Dugovanja		122.628	150.020
Ukupno kratkotrajne obaveze		122.628	150.020
NETO IMOVINA/KAPITAL			
Uplaćeni kapital		1.000.000	1.000.000
Akumulirani suficit		946.022	865.000

Subjekat XYZ	Bilješka	31.12.20X8. godine	31.12.20X7. godine
		Novčana jedinica (n.j.)	n.j.
Ukupno neto imovina/kapital		1.946.022	1.865.000
Ukupno neto imovina/kapital i obaveze		2.068.650	2.015.020

Izveštaj o financijskim rezultatima

		n.j.
Subjekat XYZ	Bilješka	Kraj godine
		31.12.20X8. godine
Fer vrijednost proizvedenog mlijeka		518.240
Dobici proistekli iz promjena fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje životinja koje daju mlijeko koje se drže radi prodaje	3	39.930
		558.170
Iskorištene zalihe		(137.523)
Troškovi zaposlenih		(127.283)
Trošak deprecijacije		(15.250)
Drugi operativni troškovi		(197.092)
		(477.148)
Suficit perioda		81.022

Izveštaj o promjenama u neto imovini/kapitalu

	Godina završno sa 31.12.20X8. godine			
	n.j.		n.j.	n.j.
	Uplaćeni kapital		Akumulirani suficit	Ukupno
Stanje sa 01.01.20X8. godine	1.000.000		865.000	1.865.000
Suficit perioda	-		81.022	81.022
Stanje sa 31.12.20X8. godine	1.000.000		946.022	1.946.022

Izveštaj o novčanim tokovima³

Subjekat XYZ		Godina završno sa
		31.12.20X8. godine
		n.j.
Novčani tokovi od poslovnih aktivnosti		
Potraživanja gotovine po osnovu prodaje mlijeka		498.027
Potraživanja gotovine po osnovu prodaje žive stoke		97.913
Gotovina isplaćena na ime zaliha i zaposlenih		(504.025)
Gotovina isplaćena za nabavke žive stoke		(23.815)
Neto gotovina od poslovnih aktivnosti		68.100
Novčani tokovi od aktivnosti ulaganja		
Nabavka nekretnina, postrojenja i opreme		(68.100)
Neto gotovina utrošena na aktivnosti ulaganja		(68.100)
Neto povećanje gotovine		0
Stanje gotovine na početku godine		10.000
Stanje gotovine na kraju godine		10,000

*Bilješke***1. Poslovanje i primarne djelatnosti**

Subjekat „XYZ“ (u daljem tekstu: Subjekat) se bavi proizvodnjom mlijeka. Na dan 31.12.20X8. godine, subjekat je držao 419 krava muzara koje već daju mlijeko (zrela plodonosna imovina) i 137 krava muzara koje se uzgajaju za potrebe budućeg davanja mlijeka (nezrela plodonosna imovina). Subjekat je proizveo 157.584 kg mlijeka fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje od 518.240 n.j. (fer vrijednost ovog poljoprivrednog proizvoda se utvrđuje u trenutku muže) za godinu završno sa 31.12.20X8. godine. Subjekat nema potrošne biološke imovine.

2. Računovodstvene politike*Živa stoka i mlijeko*

Živa stoka se mjeri po njenoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Fer vrijednost žive stoke se utvrđuje na osnovu tržišnih cijena žive stoke slične starosti, pasmine i genetske vrijednosti. Mlijeko se početno mjeri po njenoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje u trenutku muže. Fer vrijednost mlijeka se utvrđuje na osnovu tržišnih cijena da datom području.

3. Biološka imovina

	20X8.
Uskladjivanje knjigovodstvene vrijednosti životinja koje daju mlijeko	n.j.
Knjigovodstvena vrijednost sa 01.01.20X8. godine	459.570

	20X8.
Povećanje zbog nabavki	26.250
Dobitak proistekao iz promjena fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje koji se može pripisati fizičkim promjenama ⁴	15.350
Dobitak proistekao iz promjena fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje koji se može pripisati promjenama cijena ⁵	24.580
Smanjenja zbog prodaje	(100.700)
Knjigovodstvena vrijednost sa 31.12.20X8. godine	425.050

4. Strategije upravljanja financijskim rizicima

Subjekt je izložen financijskim rizicima koji proističu iz promjena cijena mlijeka. On ne predviđa da će cijene mlijeka padati u doglednoj budućnosti pa, prema tome, nije sklopio derivatni ili drugi vid ugovora za potrebe upravljanja rizikom smanjenja cijena mlijeka. Pri razmatranju aktivnih mjera upravljanja financijskim rizicima, subjekt redovno preispituje svoje izgleda kada je riječ o cijenama mlijeka.

Fizičke promjene i promjene cijena

Primjerom datim u nastavku teksta se pokazuje kako razdvojiti fizičke od promjena cijena. Ovaj standard potiče, ali ne nalaže razdvajanje promjena fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje na dio koji se može pripisati fizičkim promjena i dio koji se može pripisati promjenama cijena.

Na dan 01.01.20X8. godine, držalo se krdo od deset (10) dvogodišnjih životinja. Jedna (1) dvoipogodišnja životinja je kupljena 01.07.20X8. za 108 n.j. a jedna (1) životinja je rođena 01.07.20X8. godine. U periodu nije bilo prodaje niti otuđenja životinja. Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje po jedinici je iznosila kako slijedi:

	n.j.	n.j.
Dvogodišnja životinja sa 01.01.20X8. godine	100	
Novorođena životinja sa 01.07.20X8. godine	70	
Dvoipogodišnja životinja sa 01.07.20X8. godine	108	
Novorođena životinja sa 31.12.20X8. godine	72	
Polugodišnja životinja sa 31.12.20X8. godine	80	
Dvogodišnja životinja sa 31.12.20X8. godine	105	
Dvoipogodišnja životinja sa 31.12.20X8. godine	111	
Trogodišnja životinja sa 31.12.20X8. godine	120	
Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje krda sa 01.01.20X8. (10x100)		1.000
Nabavka 01.07.20X8. godine (1x108)		108
Povećanje fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje zbog promjene cijena		
10×(105-100)	50	
1×(111-108)	3	
1×(72-70)	2	55

Povećanje fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje zbog fizičkih promjena:

10×(120-105)	150	
1×(120-111)	9	
1×(80-72)	8	
1×70	70	237

Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje krda na 31.12.20X8. godine

11×120	1.320	
1×80	80	1.400

Poređenje s MRS-om 41

MRSJS 27 *Poljoprivreda* je najvećim dijelom izrađen na osnovu izdanja MRS-a 41 *Poljoprivreda* iz 2001., kako je izmijenjeno 31.12.2008. godine. U nastavku teksta su date glavne razlike između MRSJS-a 27 i MRS-a 41.

- Definicija „poljoprivredne djelatnosti“ obuhvata transakcije koje se tiču distribucije biološke imovine bez naknade ili za simboličnu naknadu. MRS 41 se ne bavi takvim transakcijama.
- U dijelu o djelokrugu se pojašnjava da biološka imovina koja se drži za potrebe pružanja ili isporučivanja usluga nije uređena ovim standardom. U MRS-u 41 ne postoji takvo pojašnjenje.
- MRS 41 propisuje zahtjeve za državnu pomoć koja se tiče biološke imovine mjerene po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. MRSJS 27 ne daje zahtjeve niti uputstva u vezi sa državnom pomoći jer MRSJS 23 *Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi)* uređuje zahtjeve i nudi uputstva za državnu pomoć koja se daje kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene.
- MRSJS 27 uključuje zahtjeve za mjerenje biološke imovine stečene kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene pri početnom priznavanju i na svaki datum izvještavanja.
- Ovaj standard propisuje i dodatni zahtjev u vezi sa objavljivanjem informacija o biološkoj imovini u odnosu na čiju upotrebu ili prodaju subjekat podliježe određenim ograničenjima.
- Ovaj standard nalaže da se vrši razdvajanje potrošne i plodonosne biološke imovine na onu koja je namijenjena prodaji i onu koja je namijenjena distribuciji bez naknade ili za simboličnu naknadu. Takva objavljivanja se daju u vidu kvantificiranih opisa koje mogu pratiti i narativni opisi. MRS 41 potiče subjekte, ali im ne nalaže da daju kvantificirane opise za svaku grupu biološke imovine, pri tome praveći razliku između potrošne i plodonosne, odnosno zrele i nezrele biološke imovine, kako je primjereno.
- Ovaj standard sadrži i prijelazne odredbe za prvo usvajanje računovodstva na obračunskoj osnovi dok u MRS-u 41 nema prijelaznih odredbi.
- MRSJS 27 u određenim slučajevima koristi drugačiju terminologiju od MRS-a 41. Najznačajniji primjeri toga su upotreba pojmova „buduće ekonomske koristi i uslužni potencijal“, „suficit ili deficit“ i „izvještaj o finansijskim rezultatima“, čiji ekvivalenti u MRS-u 41 su „buduće ekonomske koristi“, „dobit ili gubitak“ i „izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti“.

¹ Pouzdane informacije su nepristrasne informacije bez značajnih grešaka na koje se korisnici mogu osloniti da im pruže vjeran prikaz onoga što im je namjera da prikažu, odnosno što se može razumno očekivati da prikažu. U tački OZ16. MRSJS-a 1 se obrađuje prijelazni pristup pojašnjavanju pouzdanosti.

² Subjekt je dužan pružiti opis biološke imovine u kojem se pravi razlika između potrošne i plodonosne, odnosno između biološke imovine namijenjene prodaji i one koja se drži za distribuciju bez naknade ili za simboličnu naknadu. Takva objavljivanja trebaju biti data u vidu kvantificiranih opisa koje mogu pratiti narativni opisi. Subjekt se potiče, ali nije dužan napraviti razliku i između zrele i nezrele biološke imovine, kako je primjereno. Subjekt je dužan objaviti osnovu za pravljenje opisanih razlika. Ovim primjerom se prikazuje objavljivanje plodonosne biološke imovine na licu izvještaja o finansijskom položaju. Informacije u funkciji zadovoljenja drugih zahtjeva u pogledu objavljivanja se objavljuju u bilješkama uz finansijske izvještaje, kako je dopušteno.

³ U ovom izvještaju o novčanim tokovima se izvještava o novčanim tokovima od poslovnih aktivnosti pomoću direktne metode. MRSJS 2 *Izvještaji o novčanim tokovima* nalaže subjektu da o novčanim tokovima iz poslovnih aktivnosti izvještava bilo pomoću direktne ili pomoću indirektno metode.

⁴ Ovaj standard potiče, ali ne nalaže razdvajanje povećanja fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje na dio koji se može pripisati fizičkim promjenama i dio koji se može pripisati promjenama cijena.

⁵ Vidjeti fusnotu br. 4.

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 27 Poljoprivreda, izdanje 2022. godina* koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2022. godine na engleskom jeziku, preveden je na bosanski jezik od strane Saveza računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH u aprilu 2025. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 27 Poljoprivreda, izdanje 2022. godina* razmatran je od strane IFAC-a, a prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Odobreni tekst dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 27 Poljoprivreda, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za točnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 27 Poljoprivreda, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 27 Poljoprivreda, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 27, Agriculture, 2022. Edition*, ISBN: 978-1-60815-192-9

Sva prava pridržana. Za svako umnožavanje, pohranjivanje, prijenos ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene, osim korištenja koje dopušta zakon, potrebno je tražiti pisanu dozvolu IFAC putem e-mail adrese permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-576-7