

UDK 657.2:006.4(100)
006.44:631

**RAČUNOVODSTVENI TRETMAN BIOLOŠKE IMOVINE U
SKLADU SA IZMIJENJENIM MRS-om 41 –
POLJOPRIVREDA**

AMELA PIRALIĆ*

**THE ACCOUNTING TREATMENT OF BIOLOGICAL ASSETS
WITHIN THE SCOPE IAS 41 – AGRICULTURE**

***Abstract:** The accounting treatment of agriculture production is within the scope of IAS 41 – Agriculture. Theory and practice are very impoverished part of the accounting treatment of agriculture. This paper will attempt to provide answers to issues related to recognition, measurement, presentation and disclosure of assets and products derived from agricultural activities. The basis of agricultural activity makes biological assets, – in fact live animals and plants. Their breeding, treatment and recognition depend of external influences such as weather, climate territory, etc. The specificity of agricultural activities reflected in measurement of certain elements of the financial statements, where in exceptional circumstances and under specific influence of external factors applies similar or even identical models of recognition and measurement of biological assets as well as income and expenses (gains and losses) arising from agricultural activities. International Accounting Standards Board in an effort to provide adequate framework for fair and objective financial reporting proposed amendments to IAS41 changing the scope of IAS 41, and IAS 16. The aim of this paper is to point out the structure of the proposed amendments and supplements, and assess the level of impact of changes in the scope of other standards, and financial statements.*

Key words: biological assets, accounting treatment, measurement, recognition, bearer plants, agriculture, IAS 41

*asistent Amela Piralčić, dipl. ecc, Ekonomski fakultet “Univerziteta Džemal Bijedić” u Mostaru

Sažetak: Računovodstvenim tretmanom poljoprivredne proizvodnje bavi se Međunarodni računovodstveni standard (u nastavku MRS) 41 – Poljoprivreda. Obzirom da je teorija ali i praksa osiromašena u dijelu računovodstvenog tretmana poljoprivrede, to će ovaj rad nastojati dati odgovore na pitanja koja obuhvataju problematiku priznavanja i vrednovanja kako sredstava tako i proizvoda koji potiču iz poljoprivredne djelatnosti. Osnov poljoprivredne djelatnosti čini biološka imovina – u stvari žive životinje i biljke. Njihov uzgoj, tretman i priznavanje zavise od vanjskih uticaja kao što su vrijeme, klima, teritorija i sl. Specifičnost poljoprivrede, kao djelatnosti, ogleda se u mjerenju pojedinih elemenata finansijskih izvještaja gdje se u posebnim uslovima i pod posebnim djelovanjem eksternih faktora, primjenjuju slični ili ponekad čak i identični načini priznavanja i vrednovanja kako biološke imovine tako i prihoda i rashoda (dobitaka i gubitaka) koji proizilaze iz poljoprivredne djelatnosti pravnog lica. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde, u nastojanju da osigura okvir za fer i objektivno izvještavanje, predlaže izmjene MRS-a 41, prestrukturirajući obuhvat MRS-a 41 i MRS-a16. Cilj ovog rada jeste ukazati na strukturu izmjena i predloženih dodataka, te ocijeniti nivo utjecaja izmjena na obuhvat drugih Standarda, ali i na finansijske izvještaje subjekata čija je djelatnost obuhvaćena odredbama MRS-a 41.

Ključne riječi: biološka imovina, računovodstveni tretman, vrednovanje, priznavanje, osnovna biološka imovina, poljoprivreda, MRS 41

Uvod

Računovodstveni obuhvat poljoprivredne proizvodnje obuhvaćen je MRS-om 41 – Poljoprivreda. Ovaj standard u svom uvodnom dijelu definiše **poljoprivrednu aktivnost** na sljedeći način: „Poljoprivredna aktivnost je upravljanje subjekta biološkim pretvaranjem i žetvom biološke imovine za prodaju ili pretvaranje u poljoprivredni proizvod ili u dodatnu biološku imovinu¹”.

Osim definisanja osnovnih pojmova vezanih za poljoprivrednu djelatnost, ovaj standard također u početku određuje obuhvat imovine koju tretira. MRS – 41

¹ Savez računovođa i revizora FBiH, „Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (MSFI), Međunarodni računovodstveni standardi (MRS) i prateća uputstva, objašnjenja i smjernice koje donosi IASB, MRS 41 – Poljoprivreda, str. 530.

primjenjuje se na biološku imovinu, poljoprivredne proizvode do momenta žetve, te na sve državne poticaje koji su vezani uz biološku imovinu mjerenu po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do momenta prodaje. Državne pomoći koje su uslovljene čak i ne ulaskom u određenu poljoprivrednu djelatnost, ukoliko su povezane sa ovom djelatnošću, te ako se mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do momenta prodaje također spadaju pod dejstvo MRS-a 41.

Postoji niz dilema i problema koji se javljaju pri računovodstvenom obuhvatu poljoprivrednih dobara određenog pravnog lica. Rješenje jednostavnijih problema vezanih sa poljoprivrenom djelatnošću nalazi se u odgovaru na niz pitanja. Prvo značajno pitanje jeste, koji se dio MRS-a – 41 primjenjuje na poljoprivrednu djelatnost tj. koje su osnove prepoznavanja, priznavanja i vrednovanja biološke imovine. Drugo značajno pitanje koje zahtjeva adekvatan i precizan odgovor jeste pitanje procjene biološke imovine, identifikacija biološke imovine kao kratkoročne ili dugoročne, tj. pravilno identifikovanje dijelova elemenata finansijskih izvještaja kao tekućih ili dugoročnih sredstava. Značajno je također i poznavanje primjene MRS-a 41, tj. momenta do kojeg se biološka imovina tretira pomenutim standardom, kada prestaje priznavanje po MRS-u 41 i počinje priznavanje pomenute imovine po MRS-u 2 – Zalihe.

Priznavanje biološke imovine

Poštujuću odredbe MRS-a 41 subjekat treba priznati biološku imovinu ili poljoprivredni proizvod onda i samo onda kada subjekat kontrolira imovinu kao rezultat prošlih događaja, kada postoji vjerovatnoća pritanja buduće ekonomske koristi vezane za tu imovinu i kada se fer vrijednost odnosno trošak imovine može pouzdano izmjeriti².

Specifičnosti izvještavanja o biološkoj imovini proizilaze iz odredi MRS-a 41 – Poljoprivreda koji se primjenjuje na:

- Biološku imovinu,
- Poljoprivredne proizvode u trenutku žetve,

² Op.cit, str. 531

- Državna davanja povezana sa biološkom imovinom i mjerena prema fer vrijednosti umanjenoj za troškove do momenta prodaje.³,

Sljedeća tabela predstavlja obuhvat MRS-a 41 kroz pojedine segmente procesa transformacije od biološke imovine kroz poljoprivredne proizvode, do proizvoda koji nastaju kao rezultat procesa nakon žetve (uroda).

Tabela br. 1 – Primjeri biološke imovine, poljoprivrednih proizvoda, i proizvoda koji su rezultat procesa nakon žetve

Biološka imovina	Poljoprivredni proizvodi	Proizvodi koji su rezultat procesa nakon žetve (uroda)
Ovce	Vuna	Konac, tepih
Stabla na plantažama	Posječena stabla	Balvani, drvena građa
Biljke	Pamuk, požnjevena trska	Konac, odjeća, šećer
Muzne krave	Mlijeko	Sir
Svinje	Polovice	Kobasice, sušena šunka
Grmlje	Lišće	Čaj, sušeni duhan
Vinograd	Grožđe	Vino
Voćke	Ubrano voće	Prerađeno voće

Izvor: MRS 41 – Poljoprivreda, str. 529

Analiziranjem postojećeg stanja u primjeni MRS-a, sa ciljem postizanja željenog nivoa kvaliteta finansijskih izvještaja, Odbor za međunaordne računovodstvene standarde u avgustu 2013. godine pokrenuo je diskusije o izmjenama i dopunama određenih MRS-a i MSFI-ja. Diskusije su rezultirale usvajanjem dodataka MRS-u 41 – Poljoprivreda, sa direktnim dejstvom na MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema. Interesne skupine, čija djelatnost i finansijski izvještaji, značajno ovise od odredbi Standarda zahtjevaju odvojeni tretman osnovnih i potrošnih bioloških sredstava. Odredbe MRS-a 41 koji je u upotrebi, razlikuje ove dvije vrste biološke imovine u segmentu objavljivanja. Međutim, ove dvije kategorije biološke imovine imaju različit karakter i zahtjevaju različito priznavanje kroz finansijske izvještaje. Značajno je napomenuti da svako biološko sredstvo, bez obzira kako se ono tretira (priznaje), u određenom momentu, postaje gotov proizvod ili poluproizvod

³ Op.cit, str. 529.

nastao procesom transformacije biološke imovine.

Karakter osnovne biološke imovine, za razliku od potrošne biološke imovine ogleda se u dugoročnom korištenju i stjecanju ekonomske koristi. Potrošna biološka imovina jeste imovina koja se nalazi u procesu transformacije, koja se nakon žetve pretvara u poljoprivredni proizvod. S druge strane, osnovna biološka imovina, određeni vremenski period prolazi kroz prirodne transformacije, nakon ubiranja poljoprivrednih proizvoda ova vrste biološke imovine ne nestaje niti prstaje donositi ekonomske koristi. Analizom ekonomskih efekata ovakve imovine, te potencijala za kreiranje buduće ekonomske koristi, uočeno je da ova vrsta imovine ne prolazi kroz dalji proces prirodne transformacije, kao što je to biološka imovina koja se priznaje prema MRS-u 41.

Osnovna biološka imovina nakon procesa rasta i transformacije dolazi u fazu kada se drži radi dugoročnog ubiranja plodova koji će, kao poljoprivredni proizvodi osigurati ekonomske koristi privrednom subjektu. Korisnici finansijskih izvještaja, uključeni u ovu problematiku, smatraju da se ovakva osnovna i dozrela biološka imovina ne može tretirati kroz odredbe MRS-a 41, nego za ovu vrstu imovine predlaže priznavanje po modelu koji određuje MRS16.

Uvođenjem dodatka odredbama MRS-a 16 i MRS-a 41, struktura biološke imovine prikazana u tabeli br. 1 se značajno mijenja. Konkretno, izmjene se ogledaju u izuzimanju kategorija biljaka, grmlja, vinograda i voćki iz strukture imovine priznate kao biološka imovina u okviru MRS-a 41, te se iste priznaju kroz kategorije nekretnina postrojenja i opreme prema odredbama MRS-a 16. Analizom karakteristika u strukturi imovine koja obuhvata žive životinje moguće je, također, konstatovati da životinje koje se drže radi ostvarivanja ekonomske koristi kroz prodaju mladunčadi i povezanih proizvoda trebaju se tretirati (priznavati) kroz obuhvat MRS- 16.

Vrednovanje biološke imovine

Amandmani i izmjene u strukturi imovine koja je pod utjecajem MRS-a 41 najznačajnije djeluje na vrednovanje pojedinih kategorija imovine koja prizilazi iz poljoprivredne djelatnosti. Obzirom da standardi zahtijevaju detaljno praćenje poljoprivredne djelatnosti i diferencirano izvještavanje o različitim

elementima i fazama procesa transformacije biološke imovine, to i vrijednost imovine u finansijskim izvještajima karakteriše različita osnova na kojoj je uspostavljena.

Osnova vrednovanja biološke imovine prema MRS-u 41, pri početnom priznavanju ali i na svaki naredni datum bilansiranja, jeste fer vrijednost umanjena za troškove do momenta prodaje. Odstupanja od ovog zahtjeva moguća su uz ispunjavanje određenih specifičnih okolnosti. „*Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obaveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.*“⁴

Okolnosti koje dozvoljavaju odstupanje od vrednovanja imovine po fer vrijednosti jesu: nemogućnosti pravilnog i realnog mjerenja fer vrijednosti biološke imovine; i uslovi u kojima se o biološkoj imovini izvještava, a da ista nije prošla kroz značajne transformacije.

Fer vrijednost biološke imovine nije moguće utvrditi u rijetkim situacijama, obzriom da je standard pružio niz mogućnosti na osnovu kojih je moguće utvrditi fer vrijednost. Značajno je naglasiti da postoji (ograničena) mogućnost da se fer vrijednost ne može realno utvrditi samo u slučaju početnog priznavanje biološke imovine, tj. u momentu kada se o određenoj stavci biološke imovine prvi put izvještava. Odstupanje od principa vrednovanja po fer vrijednosti ukazuje na mogućnosti manipulacije sa vrednovanjem biološke imovine, što u konačnici znači i utjecaj na cjelokupan proces objektivnog i fer izvještavanja. Stoga je važno detaljno i korektno izvršiti klasifikaciju biološke imovine a nakon toga pristupiti određivanju fer vrijednosti za imovinu o kojoj se izvještava u skladu sa odredbama MRS-a 41.

Drugi primjer mogućnosti odstupanja od primjene fer vrijednosti jeste realniji i ne ukazuje na značajne manipulacije. Ukoliko se o biološkoj imovini izvještava neposredno nakon sadnje određenih biljaka ili pribavljanja životinja, te ukoliko iste nisu doživjele značajne transformacije, onda je moguća primjena modela vrednovanja imovine po trošku sticanja te imovine.

Dopuna MRS-a 41 pružila je i dodatnu klasifikaciju biološke imovine o kojoj se, prema ranijim odredbama MRS-a izvještavalo, najčešće opisno samo u određenim situacijama i kvantitativno, zahtjeva izmjene u politikama

⁴ Op.cit. str. 531

vrednovanja ove imovine. Naime, imovina koja se klasifikuje kao osnovna biološka imovina, tj. dozrela osnovna biološka imovina, tretirati će se, pa samim tim i vrednovati, u skladu sa odredbama MRS-a 16.

„Pojedinačni predmet nekretnina, postrojenja i opreme, koji zadovoljava kriterije da bude priznat kao sredstvo, treba mjeriti po njegovom trošku (nabavnoj vrijednosti) odnosno trošku sticanja“⁵. Nakon početnog priznavanja imovine koja se klasifikuje kao osnovna biološka imovina moguće je, kroz računovodstvenu politiku, izabrati jednu od alternativa vrednovanja (model troška sticanja ili model revalorizacije). Problemi koji se mogu pojaviti u procesu primjene MRS-a 16 na dozrelu osnovnu biološku imovinu, ogledaju se u prepoznavanju momenta dozrelosti imovine. Naime određena biološka imovina može biti uzgajana sa namjerom da se tretira kao potrošna biološka imovina, a da se u periodu dok traje faza biološke transformacije istoj promijeni namjena i tretira se kao osnovna biološka imovina. Značajno je kontinuirano pratiti kako proces transformacije tako i odluke o namjeni, ili mijenjanju namjene određenih elemenata biološke imovine, kako bi se ona u finansijskim izvještajima predstavila na realnim i fer osnovama.

Utjecaj MRS-a 41 – Poljoprivreda na obuhvat drugih MRS-a

Izmjene bilo kog elementa u strukturi Okvira finansijskog izvještavanja, samim tim i izmjene bilo kog Standarda nemoguće je posmatrati izolovano bez identifikacije dejstva na druge povezane elemente. Izmjene MRS-a 41 u osnovi i direktno su dovele do određenih, istina manjih, izmjena MRS-a 16. Obuhvat MRS-a 16 proširen je na osnovnu i dozrelu biološku imovinu koja se koristi samo i isključivo za proizvodnju poljoprivrednih proizvoda. Značajno je napomenuti da, računovodstveni tretman zemljišta koje je usko vezano sa biološkom imovinom zavisi od odredbi MRS-a 16. Biološka imovina koja je obuhvaćena odredbama MRS-a 41 također se prikazuje u finansijskim izvještajima kao imovina vrednovana po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do momenta prodaje izuzimajući i vrijednost zemljišta. U strukturu imovine o kojoj se izvještava prema odredbama MRS-a 16 uključuje se i osnovna biološka imovina sa svim elementima priznavanja i vrednovanja koji su

⁵ Savez računovođa i revizora FBiH, „Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (MSFI), Međunarodni računovodstveni standardi (MRS) i prateća uputstva, objašnjenja i smjernice koje donosi IASB, MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, str. 144.

karakteristični za nekretnine, postrojenja i opremu.

Biološka imovina koja je pod operativnim ili finansijskim najmom vrednuje se u skladu sa odredbama MRS-a 41, tj. priznaje se, i evidentira u finansijskim izvještajima po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do momenta prodaje. Odredbe MRS-a 17 ne primjenjuju se kao osnova vrednovanja bioloških sredstava. Međutim, segment biološke imovine koja će biti obuhvaćena odredbama MRS-a 16, ukoliko je ista pod operativnim ili finansijskim najmom, vrednovati će se u skladu sa odredbama MRS-a 17. Značajna za korisnike finansijskih izvještaja jeste činjenica da se u strukturi imovine vrednovane prema MRS-u17 može naći osnovna dozrela biološka imovina.

Prema odredbama MRS-a 23 – Troškovi pozajmljivanja, određeno je da se isti ne mogu pripisati vrednovanju imovine koja je kvalifikovana i vrednovana po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do momenta prodaje. Razdvajanja biološke imovine, na karakterno dvije različite skupine, omogućava priznavanje troškova pozajmljivanja u nabavnu vrijednost biološke imovine klasifikovane kao osnovna biološka imovina, tj. imovine čije je priznavanje i vrednovanje izvršeno u skladu sa MRS-om 16.

Specifičnosti poljoprivredne djelatnosti uslovljavaju poznavanje karaktera poljoprivredne aktivnosti, procesa prirodne pretvorbe te mogućnosti adekvatne procjene biološke imovine kako bi ista, u finansijskim izvještajima bila realno i objektivno prezentovana. Najznačajniji segment identifikacije elemenata finansijskih izvještaja, preduzeća koja se bave poljoprivrednom djelatnošću, povezan je sa odredbama MRS-a 2. Biološka imovina, od momenta pribavljanja, kroz proces biološke transformacije do momenta ubiranja priznaje se i vrednuje te u finansijskim izvještajima prezentuje u skladu sa odredbama MRS-a 41, izuzev osnovne biološke imovine. Identifikacija momenta ubiranja, određivanje namjene ubranih plodova te namjene i potencijala kreiranja buduće ekonomske koristi osnovnih biljaka na čijim osnovama je nastao plod, istovremeno je i momenat kada prestaje primjena priznavanja imovine kao biološke i počinje primjena odredbi MRS-a 2 i priznavanje ove imovine kao zaliha. U momentu ubiranja plodova, oni prestaju biti biološka imovina i pretvaraju se u proizvode tj. zalihe. Značajno je navesti da je trošak sticanja, tj. nabavna vrijednost ovakvih zaliha, pri početnom priznavanju, fer vrijednost umanjena za troškove do momenta prodaje, koja je usklađena sa vrednovanjem prema MRS-u 41. Nakon početnog priznavanja proizvodi se, ubuduć, kroz računovodstvene evidencije i

finansijske izvještaje, tretiraju kao zalihe u skladu sa MRS-om 2.

Računovodstveni tretman prihoda obuhvaćen je odredbama MRS-a 18, međutim kada se radi o biološkoj imovini, u zavisnosti od svrhe po osnovu koje su prihodi nastali, tretiraju se prema odredbama MRS-a 18 ili MRS-a 41. Prihodi koji nastanu po osnovu prodaje biološke imovine pretvorbom u poljoprivredni proizvod, ili biološke imovine koja se tretira kao osnovna dozrela biološka imovna priznaju se u skladu sa odredbama MRS-a 18. U ovom slučaju pravni subjekti, računovodstveni obuhvat prihoda, u potpunosti moraju prilagoditi zahtjevima MRS-a 18. Značajan obim prihoda poljoprivrednih preduzeća nastaje priznavanjem prirasta biološke imovine. Koristi koje nastaju prirodnim prirastom tj. biološkom transformacijom, priznaju se u skladu sa odredbama MRS-a 41. Strukturu prihoda prema odredbama MRS-a 41 čine sljedeće stavke:

- Dobici i gubici nastali pri početnom priznavanju biološke imovine;
- Dobici i gubici nastali pri početnom priznavanju poljoprivrednih proizvoda do momenta ubiranja; i
- Promjene fer vrijednosti umanjene za troškove do momenta prodaje⁶.

Obzirom da je za biološku imovinu, kao najadekvatnija mjera, izabrana mjera fer vrijednosti umanjena za troškove do momenta prodaje to se onda MRS – 36 ne primjenjuje na umanjenja vrijednosti biološke imovine. Određeni karakteristični dijelovi državnih potpora tretiraju se prema odredbama MRS-a 41 u preduzećima koja se bave poljoprivrednom djelatnošću. Specifičnosti su obrazložene par.34 i 35, MRS-a 41. Pomenuti paragrafi razlikuju uslovna i безусловna državna davanja praveći razliku tj. precizno određujući momenat priznavanja i mogući nivo priznavanja prihoda po osnovu državnih davanja.

Utjecaj predloženih izmjena MRS-a 41 na finansijsko izvještavanje

Najznačajniji aspekti priznavanja i vrednovanja biološke imovine ogledaju se u identifikovanju granice priznavanja dugoročne imovine prema odredbama MRS-a 16 i MRS-a 41, te određivanje granice gdje se, na proizvode nastale kao proces pretvorbe biološke imovine prestaju primjenjivati odredbe MRS-a 41 i počinju primjenjivati odredbe MRS-a 2. Pravilno identifikovanje

⁶PricewaterhouseCoopers, - „A practical guide to accounting for agricultural assets“, IFRS and corporate governance publications and tools 2009.

momenata početka i kraja primjene odredbi pojedinih standarda direktno povezanih za biološkom imovinom zahtjeva ispravno identifikovanje svakog pojedinog elementa finansijskog izvještaja poljoprivrednih djelatnika.

Pravilno identifikovanje karakterističnih momenata pretvorbe, određuje ročnost i klasifikaciju pojedinih elemenata biološke imovine. Struktura izvještaja o finansijskom položaju zavisiti će, uglavnom, od identifikacije kratkoročne i dugoročne komponente imovine povezane sa poljoprivrednom djelatnošću. Prijedlogom izmjena i amandmana, koji su prethodno obrađeni, pravi se jasna razlika između osnovne i potrošne biološke imovine, te dozrele i nedozrele imovine. Osnovna dozrela biološka imovina, predloženim izmjenama, trebala bi se priznavati kao dugoročno materijano sredstvo priznato i mjereno u skladu sa MRS-om 16. Utjecaj na pasivnu stranu izvještaja o finansijskom položaju moguće je identifikovati u pravilnom izboru izvora sredstava po ročnoj strukturi. Međutim, značajno je napomenuti i činjenicu da se značajan iznos biološke imovine prodaje prema ugovorima koji su najčešće unaprijed dogovoreni po iznosu i cijeni. Cijena navedena u ugovoru ne mora, a nužno i ne reprezentuje fer vrijednost imovine umanjenju za troškove do momenta prodaje. Ovako slopljeni ugovori mogu, u konačnici biti i štetni. Štetni ugovori će se tretirati odredbama MRS-a 37 uz kreiranje adekvatnih iznosa obaveza iz osnova rezervisanja, uz konačno dejstvo i na izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti.

Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, prevashodno treba prezentovati odvojeno, efekte nastale prodajom biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda od efektata koji nastaju iz osnova procjene fer vrijednosti pri inicijalnom priznavanju ali i izmjena fer vrijednosti kroz proces biološke transformacije. Interesantna dejstva na elemente finansijskih izvještaja ima priznavanje dobitaka i gubitaka prirodne pretvorbe prije momenta prve žetve odnosno prvog ubiranja plodova. Naime prvobitno se, pri početnom priznavanju imovina, kroz izvještaj o finansijskom položaju priznaje po fer vrijednosti u skladu sa MRS 41. Međutim, identifikovani problem ogleda se pri procjeni promjene fer vrijednosti u prvom periodu, kada je on jedini dobitak naspram svih potrebnih ulaganja u biološku imovinu. Problematika suočavanja prihoda sa rashodima evidentna je u preduzećima koja se bave poljoprivrednom djelatnošću. Značajno je također naglasiti da, prirodna posljedica prethodnih činjenica jestu evidentni problemi u poreskom tretmanu po svim osnovama, za preduzeća koja se bave poljoprivrednom djelatnošću.

Pojednostavljeno predstavljeno, ukoliko se želi oporezovati dodana vrijednost onda je osnova obračuna procijenjena vrijednost. Poreski sistem u BiH pruža određena odstupanja pri početnom priznavanju biološke imovine i u periodu dok traje prirodna pretvorba u smislu primjene različitih poreskih stopa. Međutim ovo nije dovoljno da se osigura pravilno oporezivanje što u konačnici umanjuje i kvalitet izvještavanja. Sličan je utjecaj i problematika na obračun poreza na dobit poljoprivrednih subjekata. Obim i cilj rada ne dozvoljavaju detaljnu razradu utjecaja poreskih i uopšte zakonodavnih odredbi na izvještavanje subjekata koji se bave poljoprivrednom djelatnošću, te stoga ovaj dio ostaje kao osnova za ozbiljnija istraživanja koja bi dovela do realnijih i prihvaljivijih osnova za obračun poreza.

U konačnici posljednji značajan utjecaj predloženih izmjena ogleda se u obaveznom objavljivanju dodatnih informacija kroz segment zabilješki uz finansijske izvještaje. Naime, MRS 41 zahtjeva kvantitativno objavljivanje i identifikovanje elementata osnovne i potrošne biološke imovine uz sugestiju da, ukoliko je to moguće subjekat identifikuje po skupinama osnovnu, potrošnu, dozrelu i nedozrelu biološku imovinu. Zahtjevanje ovakvog objavljivanja finansijskih podataka vezanih za biološku imovinu ogleda se u osiguranju osnove za pravilnu procjenu budućih novčanih tokova. Prijedlog izmjena MRS-a 41 sa svim prethodno obrađenim posljedicama, urađen je sa ciljem osiguravanja kvalitetne osnove za procjenu uspješnosti i finansijskog položaja privrednih subjekata koji se bave poljoprivrednom djelatnošću. Naime, većina analitičara pri procjeni uspješnosti poslovanja po svim segmentima eliminiše efekte živih biljaka i životinja koje su završile proces transformacije, te koja uz neznatna ulaganja i izmjene prirodnog karaktera osiguravaju plodove i buduću ekonomsku korist.

Zaključak

Proces finansijskog izvještavanja ogleda se u osiguranju adekvatne i kvalitetne informacione osnove za upravljanje i donošenje poslovnih odluka. Osiguranje kvalitetnih informacija zavisi od okvira na kojem se bazira finansijsko izvještavanje. Okvir izvještavanja subjekata u BiH jesu prevedeni i usvojeni MRS-evi i MSFI-jevi, kao i dodatna obrazloženja objavljena od strane Odbora za međunaorodne računovodstvene standarde zaključno sa objavljenim standardima i obaveznom primjenom od 01.01.2009. godine. Osim MRS-a i MSFI-ja na finansijske izvještaje djeluje i nacionalno zakonodavstvo. Najkraći

ali i jedan od najobuhvatnijih dijelova MRS-a i MSFI-ja jeste MRS 41. Sažetom prezentacijom obuhvaćena je najkompleksnija djelatnost. Specifičnosti MRS-a 41 ogledaju se u zahtjevima priznavanja i vrednovanja biološke imovine i ocjenama ispravnosti tretiranja pojedinih elemenata biološke imovine kroz odgovarajuće segmente finansijskog izvještaja.

Odbor za međunarodne računovodstvene standarde predlaže izmjene MRS-a 41, kroz klasifikaciju na osnovnu dozrelu biološku imovinu i potrošnu biološku imovinu i proizvode do momenta ubiranja. Prva pomenuta stavka, prema prijedlogu Odbora, treba se pratiti u skladu sa odredbama MRS-a 16, dok se ostatak biološke imovine treba nastaviti tretirati kroz odredbe MRS-a 41. Proces prihvatanja izmjena MRS-a težak je, dugotrajan i skup, iz razloga što se niti jedan segment, bilo kojeg standarda, ne može izmijeniti individualno bez dejstva na druge elemente. U BiH nadležne institucije nedovoljno brzo ažuriraju i prihvataju izmjene MRS-a. Također proces usklađivanja nacionalnog zakonodavstva u segmentima finansijskog izvještavanja sa MRS-om je spor, što sve zajedno umanjuje kvalitet finansijskih izvještaja subjekata u BiH ali i kvalitet cjelokupnog sistema finansijskog izvještavanja. Cilj ovog rada jeste ukazati na strukturu izmjena i predloženih dodataka, kao i ocjeniti nivo utjecaja izmjena na obuhvat drugih standarda te na finansijske izvještaje. U konačnici ovim radom se također, želi ukazati na potrebu brže reakcije nadležnih institucija kako bi se pravilno i adekvatno pratile odredbe MRS-a i osigurala pravilna primjena istih za subjekte u BiH.

LITERATURA

Agačević, Sanela, Računovodstvo poljoprivrede, Revicon – Poreski savjtnik br. 5 maj/svibanj 2011.

Exposure draft, ED /8/2013., Agriculture: Bearer plants, proposed amendments to IAS 16 and IAS 41.

Jahić, Mehmed, Finansijsko računovodstvo: MSFI – MRS – PDV, Sarajevo, Udruženje revizora FBiH, 2008.

Međunarodni Standardi finansijskog izvještavanja (MSFI), Međunarodni

računovodstveni Standardi (MRS) i prateća uputstva, objašnjenja i smjernice koje donosi IASB, Mostar: Savez računovođa, revizora i finansijskih radnika FBiH, 2011.

PricewaterhouseCoopers, - „A practical guide to accounting for agricultural assets“, IFRS and corporate governance publications and tools 2009.