

Računovodstvo poljoprivrede

mr. sc. **Silvija Pretnar Abičić**

Poljoprivredna djelatnost obuhvaća različite aktivnosti, primjerice uzgoj stoke, šumarstvo, uzgajanje jednogodišnjih i višegodišnjih usjeva, obrađivanje voćnjaka i plantaža, cvjećarstvo, akvakulturu (uključujući i uzgoj ribe) i sl., a podrazumijeva upravljanje subjekta biološkom transformacijom i žetvom ili berbom biološke imovine radi prodaje ili pretvaranja u poljoprivredni proizvod ili u dodatnu biološku imovinu. U članku autorica na primjerima obrađuje računovodstveni tretman, odnosno priznavanje i mjerenje biološke imovine u skladu sa MRS-om 41 – Poljoprivreda, odnosno istoimenim HSFI-om 17.

1. Uvod

Računovodstveni postupak u vezi s biološkom imovinom i poljoprivrednim proizvodima, odnosno u vezi s poljoprivrednom djelatnošću propisan je računovodstvenim standardom MRS 41 – Poljoprivreda, odnosno HSFI 17 – Poljoprivreda. MRS 41, odnosno HSFI 17 potrebno je primijeniti pri mjerenju, priznavanju i objavljivanju biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda u financijskim izvještajima poduzetnika, uvažavajući odredbe i ostalih standarda na koje se MRS 41 i HSFI 17 pozivaju.

Radi razumijevanja zahtjeva računovodstvenih standarda, potrebno je definirati nekoliko pojmova, i to: biološku imovinu, poljoprivrednu aktivnost, poljoprivredne proizvode i plodonosne biljke.

Biološka imovina obuhvaća imovinu koja uključuje žive životinje i biljke (primjerice, osnovno stado, drveće na plantažama, višegodišnje nasade i sl.), a razlikuju se sljedeće vrste:

- potrošna biološka imovina* – imovina koja se žanje/berbe kao poljoprivredni proizvod ili prodaje kao biološka imovina, npr.: stoka namijenjena proizvodnji mesa, stoka namijenjena prodaji, ribe u ribogojilištima, usjevi poput kukuruza i pšenice, proizvodi na plodonosnim biljkama te stabla koja se uzgajaju za dobivanje drveta;
- plodonosna biološka imovina* – imovina koja nije potrošna, npr.: stoka namijenjena proizvodnji mlijeka i voćke s kojih se ubire voće. Plodonosna biološka imovina nije poljoprivredni proizvod, nego se uzgaja da bi nosila plodove;
- zrela biološka imovina*, npr.: imovina koja ima obilježja potrebna za žetvu/berbu (za potrošnu biološku imovinu) ili koja je u stanju podnijeti redovite žetve/berbe (za plodonosnu biološku imovinu);
- nezrela biološka imovina*.

Poljoprivredna aktivnost (djelatnost) odnosi se na upravljanje subjekta biološkim pretvaranjem i žetvom biološke imovine za pro-

daju, pretvaranje u poljoprivredni proizvod ili pretvaranje u dodatnu biološku imovinu. Stoga, poljoprivrednom aktivnošću biološka imovina pretvara se u poljoprivredni proizvod za prodaju (vuna, mlijeko, debla, voće i sl.) ili za dodatnu biološku imovinu.

Međutim, iako poljoprivredna djelatnost obuhvaća različite aktivnosti, kao što su, primjerice, uzgoj stoke, šumarstvo, godišnja ili višegodišnja žetva, kultiviranje voćnjaka ili plantaža, cvjećarstvo i akvakultura, postoje određene zajedničke karakteristike kao što su:

- sposobnost promjene (biološke transformacije),
- upravljanje promjenama (utjecaj na uvjete neophodne za odvijanje procesa biološke transformacije kao što su razina hranjivih sastojaka, vlaga, temperatura, plodnost, svjetlost) i
- mjerenje promjena (promjene u kvaliteti ili kvantiteti koje su rezultat biološke transformacije).

Prema tome, radi se o biološkoj transformaciji kojom se upravlja, a koja obuhvaća proces rasta, propadanja, proizvodnje i razmnožavanja koji dovode do kvalitativnih i kvantitativnih promjena biološke imovine, odnosno do poljoprivrednog proizvoda. Učinci biološke transformacije su, primjerice:

- mijenjanje imovine:
 - rastom (povećanje količine ili poboljšanje kakvoće životinje ili biljke),
 - propadanjem (smanjenje količine ili pogoršanje kakvoće životinje ili biljke), ili
 - razmnožavanjem (stvaranje dodatnih živih životinja ili biljaka)
- proizvodnja poljoprivrednih proizvoda, kao što su vuna, mlijeko, čaj i dr.

Poljoprivredni proizvodi su proizvodi biološke imovine, npr.: debla, vuna, mlijeko, voće i sl., a predstavljaju ubrani (sakupljeni) proizvod biološke imovine subjekta. Dakle, u trenutku žetve (berbe) dolazi do odvajanja proizvoda od biološke imovine ili do prestanka životnih procesa neke biološke imovine.



Prema toč. 5. MRS-a 41, **plodonosna biljka** je živa biljka¹:

- koja se koristi u proizvodnji ili opskrbi poljoprivrednih proizvoda;
- za koju se očekuje da donosi plodove dulje od jednog obračunskog razdoblja; i
- za koju nije vjerojatno da će se prodati kao poljoprivredni proizvod, osim u slučaju sporedne prodaje kao otpatka.

Proizvodi koji rastu na plodonosnim biljkama su biološka imovina. Plodonosnim biljkama ne smatraju se sljedeće biljke (toč. 5.A MRS 41):

- biljke uzgojene da se žanju/beru kao poljoprivredni proizvodi (na primjer, stabla posađena kao drvena građa);
- biljke uzgojene da proizvode poljoprivredne proizvode kada postoji vjerojatnost da će subjekt ubrati i prodati biljku kao poljoprivredni proizvod, a ne kao otpadak (na primjer, stabla koja se sade i zbog voća i zbog drvene građe); i
- jednogodišnji usjevi (na primjer kukuruz i pšenica).

Ako se plodonosne biljke više ne upotrebljavaju zato da donose plodove, mogu se posjeći i prodati kao otpaci, primjerice za korištenje drva za ogrjev. Međutim, takva sporedna prodaja otpadaka ne utječe na definiciju biljke kao plodonosne biljke.

Računovodstveni postupak u vezi s biološkom imovinom i poljoprivrednim proizvodima u domeni je nekoliko računovodstvenih standarda. Ovisno o tome radi li se o obvezniku primjene MSFI-a ili HSFI-a vrijedi sljedeće:

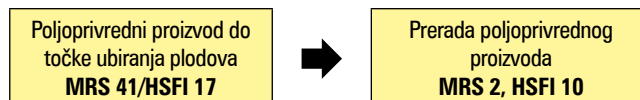
- **Obveznici MSFI-a** primjenjuju sljedeće standarde:
 - MRS 41 – Poljoprivreda, koji se primjenjuje za računovodstvo biološke imovine, osim plodonosnih biljaka, poljoprivrednih proizvoda u trenutku berbe/žetve, te državnih potpora u vezi s biološkom imovinom;
 - MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, koji se primjenjuje za računovodstvo plodonosnih biljaka, ali ne i na proizvode plodonosnih biljki; te
 - MRS 2 – Zalihe, koji se primjenjuje na računovodstvo poljoprivrednih proizvoda nakon ubiranja plodova.
- **Obveznici HSFI-a** primjenjuju sljedeće standarde:
 - HSFI 17 – Poljoprivreda, koji se primjenjuje za računovodstvo biološke imovine, poljoprivrednih proizvoda i državnih potpora u vezi s biološkom imovinom;
 - HSFI 10 – Zalihe, koji se primjenjuje na računovodstvo poljoprivrednih proizvoda nakon ubiranja plodova.

Radi lakšeg razumijevanja i ispravnog računovodstvenog praćenja pojedine kategorije imovine, u nastavku se navode primjeri biološke imovine, poljoprivrednih proizvoda i proizvoda koji su rezultat prerade nakon žetve te su kako slijedi:

Biološka imovina	Poljoprivredni proizvodi	Proizvodi koji su rezultat prerade nakon berbe/žetve
MRS 41 i HSFI 17	MRS 41 i HSFI 17	MRS 2 i HSFI 10
ovce, muzne krave, svinje, stabla u šumskom nasadu, biljke pamuka, biljke duhana, vinova loza, čajni grmovi, stabla voćki, uljne palme, kaučukovci i sl.	vuna, mlijeko, svinjske polovice, posječena stabla, ubrani pamuk, ubrani listovi duhana, ubrano grožđe, ubrano lišće čaja, ubrano voće, ubrani plodovi palme, skupljeni lateks i sl.	tepisi, sir, kobasice, sušene šunke, trupci, drvena građa, konac, odjeća, sušeni duhan, vino, čaj, prerađeno voće, palmino ulje, gumeni proizvodi i sl.

Uzimajući u obzir navedeno, MRS 41, odnosno HSFI 17 primjenjuju se na biološku imovinu i poljoprivredne proizvode koji su proizvod ubiranja (žetve) biološke imovine subjekta, isključivo u **trenutku ubiranja**. Međutim, na određene biljke, primjerice čajne grmove, vinovu lozu, uljne palme i kaučukovce, koji zadovoljavaju definiciju plodonosne biljke, potrebno je primijeniti odredbe MRS-a 16, dok se za proizvode koji rastu na plodonosnim biljkama, kao što su lišće čaja, grožđe, plod uljne palme i lateks, primjenjuju odredbe MRS-a 41.

Na **preradu poljoprivrednih proizvoda nakon ubiranja** primjenjuju se odredbe MRS-a 2, odnosno HSFI-a 10. Primjerice, u trenutku ubiranja grožđa primjenjuje se MRS 41 (HSFI 17), dok se na preradu grožđa u vino koju obavlja vinogradar koji je uzgojio grožđe primjenjuje MRS 2 (HSFI 10).



Nadalje, biološka imovina **može se klasificirati kao dugotrajna ili kao kratkotrajna**, ovisno o razdoblju u kojem se očekuje da će se potrošiti ili prodati, odnosno ovisno o namjeni te imovine te vrijedi sljedeće:

- u dugotrajnu biološku imovinu subjekt će klasificirati osnovno stado (krave, ovce, koze, konje i sl.) te višegodišnje nasade (vinograde, maslinike, voćnjake i sl.).
- u kratkotrajnu biološku imovinu subjekt će klasificirati jednogodišnju biljnu proizvodnju žitarica i povrća te stočarsku i peradarsku proizvodnju vezanu uz tov životinja.

2. Priznavanje i mjerenje biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda

2.1. Priznavanje

Biološka imovina i poljoprivredni proizvodi priznati će se u financijskim izvještajima kada su ispunjeni sljedeći uvjeti (toč. 17.7. HSFI 17 i toč. 10. MRS 41):

- poduzetnik ima kontrolu nad tom imovinom kao rezultat prošlih događaja,
- vjerojatno je da će buduće ekonomske koristi povezane s tom imovinom pritecати poduzetniku,
- trošak nabave ili fer vrijednost imovine može se pouzdano izmjeriti.

U slučaju da se biološka imovina odnosi na životinje, kontrola se može dokazati zakonskim vlasništvom nad životinjama i označavanjem (žigosanjem) prilikom stjecanja ili rođenja, upisom u odgovarajuće upisnike, a buduće koristi se procjenjuju mjerenjem značajnih

¹ Napomena: u odredbama HSFI-a 17 kao zasebna kategorija biološke imovine ne navode se plodonosne biljke.

fizičkih svojstava, odnosno kroz proces rasta životinja, prirast i dobivanje poljoprivrednih proizvoda. Kod višegodišnjih nasada kontrola se ostvaruje upisom u odgovarajuće upisnike, a buduće koristi se procjenjuju kroz ostvareni prinos od poljoprivrednih proizvoda (npr. proizvodnja i prodaja voća).

2.2. Mjerenje

Mjerenje fer vrijednosti biološke imovine ili poljoprivrednih proizvoda može se olakšati na način da se biološka imovina ili poljoprivredni proizvodi grupiraju prema značajnim obilježjima, primjerice prema starosti ili kvaliteti. Kao osnovu za određivanje cijene subjekt će izabrati ona obilježja koja odgovaraju onima koja se koriste na tržištu.

2.2.1. Biološka imovina

Biološka imovina se, osim plodonosnih biljaka, **prilikom početnog priznavanja i na svaki sljedeći datum bilance mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje, osim u slučaju kada se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti**. Prema tome, potrebno je voditi računa o sljedećem: budući da je pretpostavku o pouzdanosti utvrđivanja fer vrijednosti moguće oboriti samo prilikom početnog priznavanja i to za onu imovinu za koju nisu dostupne cijene koje kotiraju na tržištu i poznato je da su alternativne mjere fer vrijednosti za tu imovinu nedvojbeno nepouzdana, subjekt koji je prethodno (pri početnom priznavanju) mjerio biološku imovinu po njezinoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje i dalje treba mjeriti biološku imovinu po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove prodaje sve do otuđenja te imovine. Dakle, ne može se naknadno promijeniti metoda i mjeriti po metodi troška.

Fer vrijednost je cijena koja bi se ostvarila prodajom imovine ili platila za prijenos obveze u redovnoj transakciji među sudionicima na tržištu na datum mjerenja, a utvrđuje se u skladu sa MSFI-om 13 – Mjerenje fer vrijednosti. Prilikom određivanja fer vrijednosti vrijedi sljedeće:

- U slučaju da postoji aktivno tržište s stalno dostupnim cijenama – cijena na aktivnom tržištu je odgovarajuća osnova za određivanje fer vrijednosti imovine.
- U slučaju da ne postoji aktivno tržište sa stalno dostupnim cijenama – potrebno je koristiti referentnu vrijednost, a kao referentna vrijednost uzima se:
 - cijena posljednje transakcije na tržištu, pod uvjetom da se uvjeti nisu promijenili od datuma transakcije do datuma izvještajnog razdoblja ili
 - tržišne cijene slične imovine, prilagođene kako bi odražavale postojeće razlike.
- Korištenje drugih priznatih metoda za određivanje fer vrijednosti imovine na trenutnoj lokaciji i postojećem stanju.

Procijenjeni **troškovi do točke prodaje** predstavljaju troškove koji su izravno povezani s prodajom imovine te sadržavaju, npr., prijevozne i ostale slične troškove potrebne da biološka imovina i poljoprivredni proizvodi budu na tržištu, naknade brokerima i dilerima, pristojbe nadzornim organizacijama i burzama roba, te poreze i carine.

Subjekti često sklapaju ugovore o prodaji svoje biološke imovine ili poljoprivrednih proizvoda na neki budući datum. Ugovorene cijene nisu nužno mjerodavne za određivanje fer vrijednosti jer fer vrijednost odražava sadašnje tržišne uvjete pod kojima bi tržišni sudionici zaključili transakciju. Stoga se fer vrijednost biološke imovine ili poljoprivrednih proizvoda ne usklađuje zbog postojanja ugovora.

Također, trošak nabave može ponekad biti približan fer vrijednosti, a posebno ako:

- je došlo tek do manje biološke preobrazbe od početnog nastajanja troška (na primjer, za sadnice posađene netom prije kraja izvještajnog razdoblja ili za novostečenu stoku); ili
- se ne očekuje značajni učinak biološke pretvorbe na cijenu (na primjer, za početni rast u nasadu borova s 30-godišnjim proizvodnim ciklusom).

Nadalje, biološka imovina često je fizički vezana uz zemljište (na primjer, stabla u šumskome nasadu). Ne mora nužno postojati posebno tržište za biološku imovinu vezanu uz zemljište, no može postojati aktivno tržište za kombiniranu imovinu, odnosno za biološku imovinu, neobrađeno zemljište i poboljšanja zemljišta zajedno. Subjekt može za mjerenje fer vrijednosti biološke imovine koristiti informacije o objedinjenoj imovini. Primjerice, fer vrijednost neobrađenoga zemljišta i poboljšanja zemljišta može se odbiti od fer vrijednosti kombinirane imovine kako bi se dobila fer vrijednost biološke imovine.



ističemo...

Prihodi ili rashodi koji nastaju prilikom početnog priznavanja biološke imovine mjerene po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje, kao i prihodi i rashodi koji nastaju kao posljedica promjene fer vrijednosti ove imovine, priznaju se u računu dobiti i gubitka razdoblja kad su nastali.

U slučaju da se **fer vrijednost** biološke imovine **ne može pouzdano izmjeriti**, biološku imovinu potrebno je početno i na svaki sljedeći datum bilance **mjeriti po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti** (vrijednosno usklađivanje) sukladno HSFI-u 6 – Dugotrajna materijalna imovina (odnosno MRS-u 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema i MRS-u 36 – Umanjenje vrijednosti imovine) i HSFI-u 10 (odnosno MRS-u 2), ovisno o tome koji standard je primjenjiv.

To će biti **isključivo u slučaju** kada pri početnom priznavanju biološke imovine za tu imovinu nisu dostupne cijene koje kotiraju na tržištu te se fer vrijednost imovine ne može pouzdano odrediti alternativnim postupcima. Međutim, u trenutku kada se fer vrijednost imovine može pouzdano odrediti, potrebno je prestati s primjenom troškovnog modela te biološku imovinu mjeriti po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje sve do trenutka otuđenja.

U skladu sa MRS-om 16 i HSFI-om 6, kod **početnog mjerenja trošak nabave** obuhvaća nabavnu cijenu, uključujući uvozne carine i nepovratne poreze na nabavu nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata te sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u stanje kako bi djelovala u skladu s namjerama rukovodstva. Kod **naknadnog mjerenja** primjenjuje se model troška, što znači da se amortizacijski iznos imovine treba rasporediti sustavno tijekom korisnog vijeka upotrebe imovine. Iznos amortizacije priznaje se kao rashod u računu dobiti i gubitka. Također, na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj da imovina može biti umanjena. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadivi iznos imovine. Ako je nadoknadivi iznos imovine manji od knjigovodstvene vrijednosti imovine, subjekt mora priznati gubitak od umanjenja kao rashod u računu dobiti i gubitka.

Skrećemo pozornost da u vrijednost biološke imovine **ne ulazi vrijednost zemljišta** povezanog s poljoprivrednom djelatnošću. Vrijednost zemljišta potrebno je evidentirati odvojeno od biološke imovine,



a računovodstveno praćenje zemljišta na kojem je zasađena biološka imovina obavlja se u skladu sa zahtjevima HSFI-a 6, odnosno MRS-a 16. Osim toga, sva druga ulaganja u zemljište na kojem se nalaze višegodišnji nasadi (primjerice, sustav navodnjavanja, sustav za zaštitu od tuče, putovi, ograda i sl.), evidentiraju se odvojeno od biološke imovine.

2.2.2. Plodonosne biljke

Prilikom **početnog mjerenja** plodonosne se biljke obračunavaju na isti način kao dijelovi nekretnine, postrojenja ili opreme proizvedeni u vlastitoj izvedbi, odnosno trošak nabave plodonosnih biljaka utvrđuje se na isti način kao i kod kupljene imovine. U trošak nabave potrebno je uključiti troškove svih aktivnosti koje su nužne za uzgoj plodonosnih biljaka prije nego što se nađu na mjestu i u stanju potrebnom kako bi djelovale u skladu s namjerama rukovodstva.

U skladu sa MRS-om 16 kod početnog mjerenja **trošak nabave** obuhvaća nabavnu cijenu, uključujući uvozne carine i nepovratne poreze na nabavu nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata te sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u stanje kako bi djelovala u skladu s namjerama rukovodstva. Također, ako plodonosne biljke zadovoljavaju definiciju kvalificirane imovine, u skladu sa MRS-om 23 – Troškovi posudbe, subjekt je dužan **kapitalizirati troškove posudbe** koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine kao dio troška te imovine². Subjekt je dužan ostale troškove posudbe priznati kao rashod razdoblja u kojem su nastali.

Kod **naknadnog mjerenja** plodonosnih biljaka, u skladu sa zahtjevima MRS-a 16, **subjekt može primijeniti model troška ili model revalorizacije**.

Prema **modelu troška**, plodonosne biljke potrebno je mjeriti **po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti**. Dakle, amortizacijski iznos imovine potrebno je rasporediti sustavno tijekom korisnog vijeka upotrebe imovine. Iznos amortizacije priznaje se kao rashod u računu dobiti i gubitka. Također, na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj da imovina može biti umanjena. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadi iznos imovine. Ako je nadoknadi iznos imovine manji od knjigovodstvene vrijednosti imovine, subjekt mora priznati gubitak od umanjenja kao rashod u računu dobiti i gubitka.

Primjenom **modela revalorizacije**, plodonosne biljke **čija se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti potrebno je iskazati u revaloriziranom iznosu**, odnosno po fer vrijednosti na datum revalorizacije umanjenoj za naknadno akumuliranu amortizaciju i naknadno akumulirane gubitke od umanjenja. Na datum revalorizacije s imovinom se postupa na jedan od sljedećih načina:

- a) bruto knjigovodstvena vrijednost usklađuje se tako da bude u skladu s revalorizacijom knjigovodstvene vrijednosti imovine ili
- b) akumulirana amortizacija isključuje se na teret bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine.

Ako se zbog revalorizacije poveća knjigovodstvena vrijednost imovine, to se povećanje priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i kumulativno iskazuje u kapitalu kao revalorizacijska rezerva. Međutim, povećanje se priznaje u računu dobiti i gubitaka u mjeri u kojoj se njime poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine koje je prethodno bilo priznato u računu dobiti i gubitaka. S druge strane, ako se knjigovodstvena vrijednost imovine smanji

uslijed revalorizacije, to se smanjenje priznaje u računu dobiti i gubitaka. Međutim, smanjenje se priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne prelazi iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu. Smanjenje priznato u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti odbija se od kumulativno iskazanog iznosa revalorizacijske rezerve u kapitalu.

Revalorizacijska rezerva uključena u kapital može se izravno prenijeti u zadržanu dobit kad se imovina prestane priznavati. To uključuje prijenos čitave rezerve kad se imovina povuče iz uporabe ili otuđi. Međutim, neke je rezerve moguće prenijeti i ako subjekt koristi odnosnu imovinu. U tom je slučaju iznos prenesene rezerve razlika između amortizacije temeljene na revaloriziranoj knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i amortizacije temeljene na izvornom trošku nabave imovine. Prijenos iz revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne obavljaju se preko računa dobiti i gubitaka.

2.2.3. Poljoprivredni proizvodi

Poljoprivredni proizvodi koji su proizvodi biološke imovine **u trenutku ubiranja mjere se po fer vrijednosti, umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje**. Smatra se da se fer vrijednost poljoprivrednih proizvoda u trenutku žetve/berbe uvijek može pouzdano izmjeriti, stoga subjekt ne može koristiti troškovni model mjerenja. Poljoprivredni proizvodi **nakon ubiranja** mjere se u skladu s HSFI-om 10, odnosno MRS-om 2.

Prihodi ili rashodi koji nastaju prilikom početnog priznavanja poljoprivrednih proizvoda mjere se po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje i **priznaju se u računu dobiti i gubitka razdoblja kad su nastali** (toč. 17.13. HSFI 17, toč. 28. MRS 41). Dobitak ili gubitak može nastati prilikom početnog priznavanja poljoprivrednog proizvoda kao rezultat berbe/žetve.

2.3. Prestanak priznavanja

Poduzetnik prestaje priznavati biološku imovinu kada ova imovina prestane ispunjavati prethodno navedene kriterije priznavanja. Uobičajeno, rashodovanje višegodišnjih nasada obavlja se u trenutku kada više ne postoji uporabna vrijednost imovine (zbog dotrajalosti nasada, uništenja nasada uslijed suše, požara i sl.) te se ne mogu ostvarivati buduće ekonomski koristi od te imovine, bilo kroz davanje poljoprivrednih proizvoda, bilo prodajom ili nekim drugim načinom otuđenja. Potrebno je donijeti odluku o rashodovanju.

U slučaju da postoji mogućnost prodaje, primjerice posječenih stabala nasada, potrebno je procijeniti tržišnu vrijednost imovine i u skladu sa time izdati račun kupcu. Ako ne postoji mogućnost prodaje, potrebno je posječena stabla odgovarajuće zbrinuti. U svrhe poreznog priznavanja rashoda potrebno je pribaviti potvrdu društva koje se bavi zbrinjavanjem otpada ili zatražiti nazočnost Porezne uprave prilikom uništenja dugotrajne biološke imovine.

3. Državne potpore za biološku imovinu

Vrlo često subjekt dobiva potpore vezane uz poljoprivrednu djelatnost, a računovodstveno evidentiranje potpora ovisi o metodi koju subjekt koristi za vrednovanje biološke imovine.

Državne potpore vezane uz biološku imovinu, osim za plodonosne biljke, koja se **mjeri po fer vrijednosti** umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje, u skladu sa MRS-om 41 i HSFI-om 17, trebaju se priznati:

- 1) **za bezuvjetne potpore** – kao prihod u računu dobiti i gubitka u razdoblju kada je nastalo potraživanje po osnovi državnih potpora

² Više o kapitalizaciji troškova posudbe vidjeti u Pretnar Abičić, S.: Kapitalizacija troškova posudbe (kamate i drugi troškovi), RiPup 4/20



- 2) *za uvjetovane potpore* – kao prihod u računu dobiti i gubitka tek kada su ispunjeni svi uvjeti u vezi s tom državnom potporom.

Primjerice, kada se radi o bespovratnoj potpori, od subjekta se može zahtijevati da obrađuje zemlju na određenoj lokaciji tijekom 5 godina, a ako je obrađuje kraće od 5 godina mora vratiti cjelokupni iznos državne potpore. U takvim okolnostima državna potpora se neće priznati u računu dobiti i gubitka sve dok ne istekne tih 5 godina. Međutim, ako je sukladno uvjetima državne potpore dozvoljeno da se protekom određenog vremena dio potpore zadrži, subjekt će odgovarajuće priznati taj dio potpore kao prihod u računu dobiti i gubitka protekom vremena.

Državne potpore vezane uz biološku imovinu, osim za plodonosne biljke, koja se **mjeri po trošku nabave** umanjenom za ispravak vrijednosti i gubitak od umanjenja trebaju se priznati kao odgođeni prihod sukladno HSF-u 14 – Vremenska razgraničenja i HSF-u 16 – Prihodi, odnosno u skladu sa MRS-om 20 – Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći.

Prema MRS-u 20 državne potpore mogu se priznati na jedan od dva moguća načina:

- 1) iskazivanjem odgođenog prihoda ili
- 2) tretiranjem kao odbitne stavke pri izračunavanju knjigovodstvene vrijednosti te imovine.

Iskazivanje potpore kao odgođenog prihoda podrazumijeva da se potpora priznaje kao prihod na sustavnoj i racionalnoj osnovi tijekom vijeka upotrebe imovine, odnosno prihod se priznaje u istom razdoblju kao i odnosni rashod jer se prihodi moraju sučeliti s odgovarajućim rashodima. Primjerice, državne potpore iskazane kao odgođeni prihod priznati će se kao prihod u računu dobiti i gubitka u onom razdoblju u kojem je obračunata i priznata amortizacija višegodišnjih nasada koji su klasificirani kao dugotrajna biološka imovina. Iskazivanje potpore kao odbitne stavke pri izračunavanju knjigovodstvenog iznosa imovine podrazumijeva da se potpora priznaje kao prihod tijekom vijeka upotrebe imovine koja se amortizira, smanjenjem troška amortizacije te imovine. Također, i za biološku imovinu – **plodonosne biljke**, državne potpore priznaju se u skladu sa MRS-om 20.

4. Ulaganja dugotrajnu biološku imovinu – višegodišnje nasade

U nastavku se obrađuje primjer ulaganja u višegodišnje nasade – vinograd te će se kod mjerenja biološke imovine primijeniti model troška. U ovom slučaju, vinova loza (višegodišnji nasad) je biološka imovina, grožđe je poljoprivredni proizvod, a vino je rezultat prerade grožđa nakon berbe.

Za obveznike primjene MSFI-a radi se o ulaganju u plodonosne biljke te se kod početnog i naknadnog mjerenja biološke imovine trebaju primijeniti odredbe MRS-a 16. Međutim, prema HSF-u 17, ulaganja u biološku imovinu (višegodišnje nasade) trebaju se početno i naknadno, na svaki sljedeći datum bilance, mjeriti po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje, osim u slučaju kada se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti. U računovodstvenoj praksi u Republici Hrvatskoj te u skladu sa tržišnim uvjetima, nije moguće pouzdano utvrditi fer vrijednost višegodišnjih nasada, stoga će se ulaganja u biološku imovinu, tj. višegodišnje nasade mjeriti po modelu troška.

U **trošak nabave** višegodišnjih nasada potrebno je uključiti sve troškove koji se mogu izravno pripisati stjecanju višegodišnjih nasada i dovođenju nasada u stanje za namjeravanu upotrebu. Primjerice:

- troškovi pripreme tla,
- troškovi obrade zemljišta prije sadnje,
- troškovi vezani uz nabavu sadnica i sadnju,
- troškovi navodnjavanja, gnojidbe, prskanja i rezidbe do trenutka davanja prvog komercijalnog ploda.

Troškovi mogu uključivati vanjske troškove za usluge po fakturama dobavljača, ali i sve interne troškove vezane uz vlastiti rad, materijal i sl. koji se koristi u podizanju nasada. Također, u vrijednost višegodišnjih nasada moguće je uključiti i **troškove posudbe**, primjerice kamate s osnove kredita primljenog za podizanje višegodišnjih nasada. Kapitalizacija troškova posudbe moguća je do trenutka stavljanja višegodišnjih nasada u upotrebu. Skrećemo pozornost da obveznici primjene MSFI-a moraju kapitalizirati troškove posudbe koji se odnose na ulaganja u višegodišnje nasade ako se ulaganja u nasade vrednuju po metodi troška, dok u slučaju da se nasadi vrednuju po fer vrijednosti, kapitalizacija troškova posudbe nije obvezna. Nadalje, obveznici primjene HSF-a imaju mogućnost odabira da li će troškove kamata kapitalizirati kao dio troška nabave imovine ili ne.

Ulaganja u višegodišnje nasade klasificirati će se kao dugotrajna biološka imovina; najprije u okviru kontne skupine 057 – Biološka dugotrajna imovina u pripremi te se analitički razraditi ovisno o kakvom se višegodišnjem nasadu radi (voćnjaci, vinogradi, maslinici, ostali višegodišnji nasadi), a u trenutku davanja prvih komercijalnih plodova prenijeti će se u upotrebu na konta skupine 036 – Biološka dugotrajna imovina te se analitički razraditi ovisno o kakvom se višegodišnjem nasadu radi (voćnjaci, vinogradi, maslinici, ostali višegodišnji nasadi).

Naknadno mjerenje biološke imovine (višegodišnjih nasada) je po trošku nabave umanjenoj za ispravak vrijednosti i za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. Dakle, amortizacija višegodišnjih nasada započinje nakon davanja prvog komercijalnog ploda, stavljanjem imovine u upotrebu. Porezno priznata stopa amortizacije višegodišnjih nasada je 10%, dok dozvoljena udvostručena stopa iznosi 20%.³

Nakon stavljanja višegodišnjih nasada u uporabu, svi troškovi nastali u vezi sa održavanjem nasada (primjerice gnojivo, zaštitna sredstva, amortizacija strojeva, amortizacija višegodišnjih nasada, troškovi rezidbe i sl.) evidentirati će se kao troškovi proizvodnje, odnosno uključiti u vrijednost proizvedenih poljoprivrednih proizvoda.

Poljoprivredni proizvodi u trenutku ubiranja (ubrano grožđe) će se vrednovati po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje. Uobičajeno se za utvrđivanje fer vrijednosti uzimaju zadnje cijene ostvarene na tržištu.

Nakon ubiranja, poljoprivredne proizvode te proizvode koji su dobiveni njihovom preradom (primjerice vino), potrebno je računovodstveno iskazivati sukladno zahtjevima MRS-a 2 i HSF-a 10.

Zemljište na kojem subjekt podiže višegodišnji nasad potrebno je evidentirati odvojeno od višegodišnjeg nasada, u skladu sa odredbama MRS-a 16 i HSF-a 6. Trošak nabave zemljišta obuhvaća nabavnu cijenu zemljišta iz kupoprodajnog ugovora, porez na promet nekretnina, troškove vezane za upis vlasništva u zemljišne knjige i sl. Troškovi stjecanja zemljišta najprije se evidentiraju na konto 05504 – Zemljišta pod dugogodišnjim nasadima u pripremi, a u trenutku stavljanja višegodišnjeg nasada u upotrebu, vrijednost zemljišta u pripremi prenosi se u upotrebu (konto 0204 – Zemljišta pod dugogodišnjim nasadima). Kako zemljište nema ograničeni vijek upotrebe, ono se neće amortizirati, već se naknadno mjeri po trošku umanje-

3 čl. 12. st. 5. i 6. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 – 151/25; u nastavku: Zakon o PD)



nom za gubitke od umanjenja (ukoliko postoje) ili po fer vrijednosti (metoda revalorizacije).

Nadalje, subjekt može vršiti i ulaganja u kupnju stupova u vinogradu, postavljanje zaštitne mreže od tuče, žice, ograde i sl. Takva ulaganja evidentiraju se odvojeno i mjere u skladu s HSF1 6 i MRS 16. Troškovi osiguranja nasada (osiguranje za zaštitu od tuče, suše, mraza, požara i sl.) ne mogu se uključiti u trošak nabave, već se priznaju kao rashod razdoblja u kojem su i nastali.

Osim toga, ako se višegodišnji nasad stječe kupnjom, a ne vlastitim podizanjem na zemljištu, prilikom početnog priznavanja potrebno je zasebno evidentirati vrijednost kupljenog poljoprivrednog zemljišta od vrijednosti višegodišnjeg nasada.

Primjer 1. – Podizanje vinograda – proizvodnja grožđa i vina

Društvo X d.o.o. registrirano je za obavljanje poljoprivredne djelatnosti. U vlasništvu ima poljoprivredno zemljište u vrijednosti od 200.000 eur na kojem će podići nasad vinograda.

U prvoj godini ulaganja nastali su sljedeći troškovi:

- 1) Nabava sadnica vinove loze prema fakturi dobavljača 240.000 eura + PDV 12.000 eura.⁴
- 2) Troškovi sadnje prema fakturi dobavljača 10.000 eura + PDV 2.500 eura.
- 3) Troškovi gnojiva i zaštitnih sredstava prema fakturi dobavljača 15.000 eura + PDV 750 eura.⁵
- 4) Troškovi goriva za strojeve korištene u podizanju nasada prema fakturi dobavljača 10.000 eura + PDV 2.500 eura.
- 5) Troškovi amortizacije traktora korištenog u vezi podizanja nasada prema internom obračunu⁶. Primjerice, nabavna vrijednost traktora je 200.000 eura, a akumulirana amortizacija je 50.000 eura. Vijek upotrebe je 10 godina, tj. stopa amortizacije je 10%. Traktor je ukupno radio 800 sati tijekom godine, od čega na poslovima u vezi podizanja nasada 500 sati. Trošak amortizacije koji se uključuje u vrijednost nasada iznosi 12.500 eura (200.000 eura x 10% = 20.000 eura; 20.000 eura / 800 sati x 500 sati = 12.500 eura).
- 6) Troškovi amortizacije ostalih poljoprivrednih strojeva korištenih u podizanju nasada prema internom obračunu 4.000 eura.
- 7) Troškovi sitnog inventara korištenog u podizanju nasada prema internom obračunu u iznosu od 500 eura (npr. škare za rezidbu i sl.).
- 8) Troškovi bruto II plaća zaposlenika za rad u vinogradu 70.000 eur (poslovi rezidbe, gnojidbe, prskanja i sl.).⁷

Društvo X d.o.o. uložilo je u izgradnju ograde kojom je ograđen vinograd. Primljena je faktura dobavljača na iznos od 40.000 eura + PDV 10.000 eura. Ograda je nakon postavljanja stavljena u upotrebu (amortizacija za 1. godinu korištenja iznosi 4.000 eura). Također, društvo X d.o.o. je kupilo vinogradarske stupove, a faktura za nabavu i postavljanje stupova iznosi 20.000 eura + PDV 5.000 eura. Stupovi su stavljeni u upotrebu (amortizacija za prvu godinu korištenja iznosi 1.000 eura).

Sve obveze prema dobavljačima i bruto plaće su podmirene. Također, društvo X d.o.o. dobilo je državnu potporu za podizanje nasada vinograda u iznosu od 200.000 eura. Potpora je isplaćena društvu u potpunosti u prvoj godini. Prihod s osnove potpore se evidentira kao odgođeni prihod.

U drugoj godini ukupni troškovi podizanja nasada vinograda iznose 120.000 eura + PDV 2.500 eura, te obuhvaćaju: troškove gnojiva i zaštitnih sredstava 20.000 eura + PDV 1.000 eura, troškove goriva za strojeve korištene u podizanju nasada 6.000 eura + PDV 1.500 eura, troškove amortizacije poljoprivrednih strojeva korištenih u podizanju nasada 40.000 eura i troškove bruto II plaća zaposlenika za rad u vinogradu 54.000 eura. Sve obveze prema dobavljačima i za bruto plaće su podmirene. Amortizacija ograde i stupova iznosi 10.000 eura.

U trećoj godini ukupni troškovi podizanja nasada vinograda iznose 105.000 eura + PDV 2.750 eura, te obuhvaćaju: troškove gnojiva i zaštitnih sredstava 25.000 eura + PDV 1.250 eura, troškove goriva za strojeve korištene u podizanju nasada 5.000 eura + PDV 1.250 eura, troškove amortizacije poljoprivrednih strojeva korištenih u podizanju nasada 30.000 eura i troškove bruto II plaća zaposlenika za rad u vinogradu 45.000 eura.

Također, društvo X d.o.o. je uložilo u sustav zaštite od tuče. Faktura dobavljača za opremu za zaštitu od tuče te montažu iznosi 30.000 eura + PDV 7.500 eura. Imovina je stavljena u upotrebu te je obračunata amortizacija za prvu godinu korištenja u iznosu od 2.500 eura. Amortizacija ograde i stupova iznosi 15.000 eura. Sve obveze prema dobavljačima i bruto plaće su podmirene. Premija za osiguranje nasada plaćena je u iznosu od 12.000 eura, od čega se iznos od 9.000 eura odnosi na tekuću godinu.

U četvrtoj godini se očekuje puna rodnost vinograda, stoga je vinograd stavljen u upotrebu u 4. godini ulaganja u višegodišnje nasade. S obzirom da se fer vrijednost vinograda ne može pouzdano izmjeriti, vinograd se vrednuje po trošku nabave. Procijenjeni vijek upotrebe vinograda je 25 godina. Također, i zemljište je stavljeno u upotrebu.

Utvrđivanje ukupnog troška ulaganja u višegodišnje nasade:

Opis	Iznos u EUR
1. godina ulaganja	362.000,00
2. godina ulaganja	120.000,00
3. godina ulaganja	105.000,00
Ukupno	587.000,00

Ukupni troškovi podizanja nasada vinograda iznose 587.000 eura te je obračunata amortizacija za prvu godinu u iznosu od 23.480 eura.

Troškovi proizvodnje grožđa u prvoj godini ubiranja komercijalnih plodova iznose ukupno 163.480 eura, a obuhvaćaju troškove bruto II plaća zaposlenika koji rade na održavanju nasada i berbi grožđa 70.000 eura, troškove gnojiva i zaštitnih sredstava 25.000 eura + PDV 1.250 eura, troškove amortizacije strojeva 35.000 eura, troškove goriva strojeva 10.000 eura + PDV 2.500 eura te amortizaciju višegodišnjih nasada 23.480 eura.

U četvrtoj godini (prva godina ubiranja komercijalnih plodova) ubrano je 110.000 kg grožđa. Fer vrijednost grožđa u trenutku berbe umanjenja za troškove do prodaje iznosi 1,6 eura/kg, odnosno ukupno 176.000 eura. Stoga su nerealizirani dobici od povećanja fer vrijednosti grožđa utvrđeni u iznosu od 12.520 eura (176.000 eura – troškovi proizvodnje grožđa 163.480 eura).

⁴ PDV se obračunava po stopi od 5% prema čl. 38. st. 2. toč. u) Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13 – 151/25; u nastavku: Zakon o PDV-u).

⁵ PDV se obračunava po stopi od 5% prema čl. 38. st. 2. toč. v) Zakona o PDV-u.

⁶ Ako se strojevi koriste i u proizvodnji drugih poljoprivrednih kultura, potrebno je utvrditi trošak amortizacije koji se odnosi na aktivnosti vezane uz podizanje nasada vinograda. Raspored troškova moguće je obaviti prema satima rada na pojedinoj poljoprivrednoj kulturi, prema radnim danima, hektaru površine i sl.

⁷ Ako su isti zaposlenici angažirani za rad na različitim poljoprivrednim kulturama, potrebno je utvrditi trošak rada koji se odnosi na aktivnosti vezane uz podizanje nasada vinograda. Raspored troškova rada moguće je obaviti prema satima rada na pojedinoj poljoprivrednoj kulturi, prema radnim danima i sl.

S osnove odgođenog prihoda od državnih potpora društvo priznaje odgovarajući iznos prihoda u račun dobiti i gubitka u iznosu od 8.000 eura (200.000 eura / 25 godina). Amortizacija ograde, stupova i sustava zaštite od tuče iznosi 18.000 eura.

Dio grožđa u količini od 90.000 kg je prodan za 1,6 eura/kg. Potraživanje za prodano grožđe iznosi 151.200 eura (144.000 eura + PDV 7.200 eura).

Preostalo grožđe u količini od 20.000 kg je predano u daljnju proizvodnju vina (proizvodnja u tijeku) te se nadalje obračunava u skladu sa odredbama MRS-a 2 i HSF1-a 10. Po završetku procesa proizvodnje dobiva se gotovi proizvod – vino koje se skladišti u bačvama ili se buteljira i priprema za daljnju distribuciju.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1. godina ulaganja				
S ^o	Početno stanje			
	Poljoprivredno zemljište u pripremi	200.000,00	0550	
1.	Ulaganje u višegodišnje nasade prema fakturama dobavljača (sadnice, zaštitna sredstva, gorivo i sl.)			
	Vinogradi u pripremi	275.000,00	0572	220
	Obveze prema dobavljačima	292.750,00		
	Pretporez po stopi od 5%	12.750,00	16000	
	Pretporez po stopi od 25%	5.000,00	16005	
1a.	Ulaganje u višegodišnje nasada – interni troškovi (amortizacija, troškovi plaća, sitnog inventara)			
	Trošak amortizacije	16.500,00	4302	032
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) strojeva	16.500,00		
	Troškovi bruto plaća	70.000,00	47	270, 2650
	Obveze za bruto plaće	70.000,00		
	Trošak otpisa sitnog inventara	500,00	403	
	Vrijednosno usklađenje sitnog inventara u upotrebi	500,00		356
1b.	Prijenos troškova na višegodišnje nasade			
	Vinogradi u pripremi	87.000,00	0572	
	Raspored troškova – prijenos na biološku imovinu	87.000,00		490
2.	Faktura za ogradu			
	Građevinski objekti (ograda) u pripremi	40.000,00	0552	
	Pretporez po stopi od 25%	10.000,00	16005	
	Obveze prema dobavljačima	50.000,00		220
3.	Faktura za vinogradarske stupove			
	Oprema u pripremi (stupovi)	20.000,00	0560	
	Obveze prema dobavljačima	25.000,00		220
	Pretporez po stopi od 25%	5.000,00	16005	
4.	Prijenos ograde i vinogradarskih stupova u upotrebu i obračun amortizacije			
	Građevinski objekti (ograda) u pripremi	40.000,00		0552
	Oprema u pripremi (stupovi)	20.000,00		0560
	Ograda	40.000,00	0245	
	Vinogradarski stupovi – oprema	20.000,00	0308	
	Trošak amortizacije	5.000,00	4301, 4302	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	4.000,00		026
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) opreme	1.000,00		032

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
5.	Podmirenje obveza prema dobavljačima i za bruto II plaće			
	Obveze prema dobavljačima	292.750,00	220	
	Obveze za bruto plaće	70.000,00	270, 2650	
	Žiro račun	362.750,00		100
6.	Potraživanja za državne potpore i priznavanje odgođenog prihoda			
	Potraživanja za državne potpore	200.000,00	166	
	Odgođeni prihod s osnove državnih potpora	200.000,00		294
6a.	Naplata potraživanja za državne potpore			
	Žiro račun	200.000,00	100	
	Potraživanja za državne potpore	200.000,00		166
2. godina ulaganja				
1.	Ulaganje u višegodišnje nasade prema fakturama dobavljača (zaštitna sredstva, gorivo i sl.)			
	Vinogradi u pripremi	26.000,00	0572	220
	Obveze prema dobavljačima	28.500,00		
	Pretporez po stopi od 5%	1.000,00	16000	
	Pretporez po stopi od 25%	1.500,00	16005	
1a.	Ulaganje u višegodišnje nasada – interni troškovi (amortizacija, troškovi plaća)			
	Trošak amortizacije	40.000,00	430	032
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) strojeva	40.000,00		
	Troškovi bruto plaća	54.000,00	47	270, 2650
	Obveze za bruto plaće	54.000,00		
1b.	Prijenos troškova na višegodišnje nasade			
	Vinogradi u pripremi	94.000,00	0572	
	Raspored troškova – prijenos na biološku imovinu	94.000,00		490
2.	Amortizacija ograde i vinogradarskih stupova			
	Trošak amortizacije	10.000,00	4301, 4302	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata i opreme	10.000,00		026, 032
2a.	Podmirenje obveza prema dobavljačima i za bruto plaće			
	Obveze prema dobavljačima	28.500,00	220	
	Obveze za bruto plaće	54.000,00	270, 2650	
	Žiro račun	82.500,00		100
3. godina ulaganja				
1.	Ulaganje u višegodišnje nasade prema fakturama dobavljača (zaštitna sredstva, gorivo i sl.)			
	Vinogradi u pripremi	30.000,00	0572	220
	Obveze prema dobavljačima	32.500,00		
	Pretporez po stopi od 5%	1.250,00	16000	
	Pretporez po stopi od 25%	1.250,00	16005	
1a.	Ulaganje u višegodišnje nasada – interni troškovi (amortizacija, troškovi plaća)			
	Trošak amortizacije	30.000,00	430	032
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) strojeva	30.000,00		
	Troškovi bruto plaća	45.000,00	47	270, 2650
	Obveze za bruto plaće	45.000,00		
1b.	Prijenos troškova na višegodišnje nasade			
	Vinogradi u pripremi	75.000,00	0572	
	Raspored troškova – prijenos na biološku imovinu	75.000,00		490



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2.	Faktura za opremu za obranu od tuče			
	Oprema u pripremi	30.000,00	0560	
	Obveze prema dobavljačima	37.500,00		220
	Pretporez po stopi od 25%	7.500,00	16005	
2a.	Prijenos opreme u upotrebu i obračun amortizacije			
	Oprema u pripremi	30.000,00		0560
	Oprema za obranu od tuče	30.000,00	0308	
	Trošak amortizacije	2.500,00	430	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) opreme	2.500,00		032
3.	Amortizacija ograde i vinogradarskih stupova			
	Trošak amortizacije	15.000,00	4301, 4302	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata i opreme	15.000,00		026, 032
4.	Podmirenje obveza prema dobavljačima i za bruto plaće			
	Obveze prema dobavljačima	70.000,00		220
	Obveze za bruto plaće	45.000,00	270, 2650	
	Žiro račun	115.000,00		100
5.	Plaćanje premije osiguranja			
	Troškovi premije osiguranja imovine	9.000,00	4620	
	Unaprijed plaćeni troškovi osiguranja imovine	3.000,00	1903	
	Žiro račun	12.000,00		100
4. godina ulaganja				
1.	Prijenos višegodišnjih nasada i zemljišta u upotrebu			
	Vinogradi u pripremi	587.000,00		0572
	Vinogradi (dugotrajna biološka imovina)	587.000,00	0362	
	Poljoprivredno zemljište u pripremi	200.000,00		0160
	Zemljišta pod dugogodišnjim nasadima	200.000,00	0204	
2.	Raspored troškova proizvodnje⁸			
	Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga	163.480,00		490
	Biološka imovina – proizvodnja u tijeku	163.480,00	607	
3.	Troškovi osiguranja			
	Troškovi premije osiguranja imovine	3.000,00	4620	
	Unaprijed plaćeni troškovi osiguranja imovine	3.000,00		1903
4.	Priznavanje fer vrijednosti grožđa u trenutku ubiranja			
	Biološka imovina – proizvodnja u tijeku	163.480,00		607
	Poljoprivredni proizvodi (grožđe)	176.000,00	638	
	Prihodi od povećanja fer vrijednosti biološke imovine	12.520,00		7676
5.	Priznavanje prihoda s osnove odgođenog prihoda od državnih potpora			
	Odgođeni prihod s osnove državnih potpora	8.000,00	294	
	Prihodi s osnove državnih potpora	8.000,00		766
6.	Amortizacija ograde, vinogradarskih stupova, opreme za obranu od tuče			
	Trošak amortizacije	18.000,00	4301, 4302	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata i opreme	18.000,00		026, 032

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
7.	Potraživanje s osnove prodaje grožđa			
	Potraživanje od kupaca	151.200,00	120	
	Obveze za PDV po stopi od 5%	7.200,00		26000
	Prihod od prodaje proizvoda	144.000,00		752
7a.	Razduženje za prodane zalihe grožđa			
	Poljoprivredni proizvodi (grožđe)	144.000,00		638
	Troškovi prodanih proizvoda	144.000,00	700	
8.	Prijenos zaliha grožđa u proizvodnju vina			
	Poljoprivredni proizvodi (grožđe)	32.000,00		638
	Proizvodnja u tijeku (vino)	32.000,00	600	

5. Ulaganja u osnovno stado

Ulaganje u osnovno stado odnosi se na ulaganje u životinje, primjerice krave, koze, ovce, s ciljem daljnjeg uzgoja radi proizvodnje mlijeka i/ili davanja pomlatka. U nastavku se obrađuje primjer ulaganja u osnovno stado – krave te će se kod mjerenja biološke imovine primijeniti model troška. U ovom slučaju, krave (osnovno stado) su biološka imovina, mlijeko je poljoprivredni proizvod, a telad (pomladak) je namijenjena prodaji ili za daljnji rasplod.

Kao što je već ranije navedeno, subjekt će priznati biološku imovinu (osnovno stado) ako ima kontrolu nad tom imovinom (označavanje prilikom stjecanja, opis u odgovarajuće upisnike); vjerojatno je da će buduće ekonomske koristi povezane s tom imovinom pritićati poduzetniku (proces rasta životinja, dobivanje mlijeka) te se trošak nabave ili fer vrijednost imovine može pouzdano izmjeriti.

Ulaganja u biološku imovinu (osnovno stado) treba se početno i naknadno, na svaki sljedeći datum bilance, mjeriti po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje, osim u slučaju kada se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti. U računovodstvenoj praksi u Republici Hrvatskoj te u skladu sa tržišnim uvjetima, nije moguće pouzdano utvrditi fer vrijednost osnovnog stada, već su poznate samo klaoničke vrijednosti, tj. vrijednosti po kojim se vrši otkup za daljnju preradu, stoga će se ulaganja u osnovno stado mjeriti po modelu troška.

Prema tome, prilikom početnog priznavanja osnovnog stada u poslovnim knjigama, potrebno je utvrditi klaoničku vrijednost jer ta vrijednost ukazuje na ostatak vrijednosti osnovnog stada na kraju njegovog vijeka upotrebe. Pri početnom priznavanju, nabavna vrijednost osnovnog stada umanjena za procijenjeni ostatak vrijednosti (klaonička vrijednost) predstavlja osnovicu za obračun amortizacije osnovnog stada. Prilikom obračuna amortizacije osnovnog stada, osim linearne metode amortizacije (koja je porezno priznata sukladno poreznim propisima), moguće je primijeniti metodu opadajućeg salda (degresivna metoda) ili funkcionalnu metodu, ovisno o tome koja metoda bolje odražava okvir očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi osnovnog stada. Porezno priznata stopa amortizacije osnovnog stada je 20%, dok dozvoljena udvostručena stopa iznosi 40%.⁹

Nadalje, osnovno stado može se povećati razmnožavanjem ili povećanjem tjelesne mase jedinki (prirastom). Prirast osnovnog stada u poslovnim knjigama iskazuje se kao povećanje vrijednosti osnovnog stada te povećanje prihoda s osnove prirasta. Osim toga, osnovno stado potrebno je stalno obnavljati, izlučivanjem životinja

8 Radi jednostavnosti prikazan je samo raspored troškova proizvodnje, međutim troškovi se najprije evidentiraju po prirodnim vrstama.

9 čl. 12. st. 5. i 6. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 – 114/23; u nastavku: Zakon o PD)

(grla) iz dugotrajne biološke imovine u kratkotrajnu biološku imovinu za potrebe tova ili prodaje, a životinje zamijeniti pomlatkom iz vlastitog uzgoja ili kupljenim grlima.

S obzirom da u poljoprivrednoj proizvodnji, u kojoj se dobiva više od jednog poljoprivrednog proizvoda ili nova biološka imovina, ne postoji pouzdana osnova za podjelu troškova na poljoprivredne proizvode i biološku imovinu, kao što je slučaj kod osnovnog stada, tj. mliječnih krava od kojih se dobiva mlijeko i telad te nastaje prirast težine osnovnog stada, potrebno je ukupne troškove u vezi osnovnog stada sučeliti s fer vrijednošću mlijeka, prirasta osnovnog stada i oteljene teladi, te rezultirajuće dobitke ili gubitke od procjene biološke imovine iskazati kao prihod ili rashod razdoblja. Prema tome, potrebno je utvrditi ključ temeljem kojeg će se proizvodni troškovi rasporediti na nositelje troškova (krave, telad i mlijeko).

U trošak nabave osnovnog stada potrebno je uključiti sve troškove koji se mogu izravno pripisati stjecanju osnovnog stada i dovođenju osnovnog stada u stanje za namjeravanu upotrebu, ovisno o tome radi li se o kupljenom osnovnom stadu ili iz vlastitog uzgoja. Primjerice:

- nabavna vrijednost prema računu dobavljača ili vrijednost prema otkupnom bloku uvećana za ovisne troškove,
- troškovi ishrane, vitamina,
- troškovi veterinarskih usluga,
- interni troškovi vezani uz vlastiti rad koji se koristi u vezi s držanjem i brigom o životinjama,
- troškovi struje, grijanja i ostali režijski troškovi objekata u kojima se nalaze životinje,
- troškovi amortizacije objekata u kojima se životinje nalaze, troškovi amortizacije opreme i strojeva koje se koriste i sl.

Troškovi osiguranja životinja te objekata u kojima se životinje nalaze su rashod razdoblja.

Dobiveni pomladak osnovnog stada iz vlastitog uzgoja vrednuje se po klaoničkoj cijeni na način da se težina teleta na dan teljenja pomnoži sa klaoničkom cijenom na taj dan. Na svaki sljedeći datum bilance potrebno je izvršiti mjerenje prirasta osnovnog stada, na način da se težina životinja iz osnovnog stada pomnoži sa klaoničkom cijenom na dan mjerenja. Promjene vrijednosti iskazuje se kao nerealizirani dobitci ili gubici od procjene fer vrijednosti biološke imovine. Ukoliko je došlo do uginuća teladi (pomlatka), potrebno je iskknjiti vrijednost uginute teladi. Uobičajeno se evidentira kao manjak (voditi računa radi li se o porezno priznatom ili nepriznatom manjku).

Primjer 2.: Ulaganja u osnovno stado – pomladak je namijenjen za prodaju

Društvo X d.o.o. obavlja djelatnost proizvodnje mlijeka i uzgoja teladi. Društvo na 1.1.2025. godine ima 100 mliječnih krava prosječne težine 500 kg, nabavne vrijednosti 135.000 eura (2,7 eur/kg) te akumulirane amortizacije 33.750 eura. Budući da se fer vrijednost mliječnih krava ne može pouzdano procijeniti, kao metoda mjerenja koristi se metoda troška. Procijenjeni vijek upotrebe osnovnog stada je 5 godina, a godišnja stopa amortizacije iznosi 20%.

Tijekom godine nastali su ukupni troškovi proizvodnje u iznosu od 54.000 eura koji se odnose na troškove hrane, vitamina, veterinarskih pregleda, plaća radnika te ostale opće troškove proizvodnje. Troškovi amortizacije objekata i strojeva koji se koriste u vezi sa osnovnim stadom iznose 14.000 eura, a amortizacija osnovnog stada iznosi 27.000 eura. Od ukupnih proizvodnih troškova koji iznose 95.000 eura, iznos od 88.000 eura odnosi se na proizvodnju mlijeka, a iznos od 7.000 eura na proizvodnju teladi.

Tijekom godine oteljeno je 25 grla teladi koja su namijenjena za prodaju. Uginula su 2 teleta, prosječne težine 80 kg i vrijednosti 3,6 eura/kg. Vrijednost uginule teladi iznosi 576 eura (porezno priznati manjak).

Prosječna težina preostale teladi je 100 kg, a otkupna cijena (bez PDV-a) je 3,5 eura/kg, što ukupno iznosi 8.050 eura za 23 teladi. Knjigovodstvena vrijednost teladi je 6.424 eura te je priznat prihod od povećanja fer vrijednosti u iznosu od 1.626 eura.

Također, tijekom godine proizvedeno je 195.000 l mlijeka čija je prodajna cijena (bez PDV-a) (smanjenja za troškove do točke prodaje) 0,50 eura/l, što iznosi 97.500 eura. Prihodi od povećanja fer vrijednosti iznose 9.500 eura (97.500 eura – 88.000 eura).

Obavlja se obračun fer vrijednosti teladi i mlijeka.

Nadalje, sva telad je prodana po cijeni od 3,5 eura/kg (23 kom × 3,5 eura/kg × 100 kg = 8.050 eura + PDV 2.012,50 eura), a sva količina mlijeka je prodana po cijeni od 0,5 eura/l (195.000 l × 0,5 eura/l = 97.500 eura + PDV 4.875 eura).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
S°	Početno stanje			
	Osnovno stado – krave	135.000,00	0366	
	Isppravak vrijednosti (amortizacija) osnovnog stada	33.750,00		038
1.	Troškovi proizvodnje nastali tijekom godine po prirodanim vrstama			
	Troškovi proizvodnje	54.000,00	4	
	Obveze prema dobavljačima, plaće i sl.	54.000,00		2...
2.	Obračun amortizacije osnovnog stada i proizvodne imovine			
	Trošak amortizacije	41.000,00	4301, 4302, 4306	
	Isppravak vrijednosti (amortizacija) nekretnina i strojeva	14.000,00		026, 032
	Isppravak vrijednosti (amortizacija) osnovnog stada	27.000,00		038
3.	Obračun proizvodnje teladi i mlijeka			
	Raspored troškova	95.000,00		490
	Proizvodnja u tijeku – telad	7.000,00	607	
	Proizvodnja u tijeku – mlijeko	88.000,00	607	
4.	Isknjiženje uginule teladi			
	Proizvodnja u tijeku – telad	576,00		607
	Dopušteni manjkovi (porezno priznati)	576,00	731	
5.	Obračun fer vrijednosti			
	Biološka imovina namijenjena prodaji – telad	8.050,00	685	
	Gotovi proizvodi – mlijeko	97.500,00	638	
	Proizvodnja u tijeku – telad	6.424,00		607
	Proizvodnja u tijeku – mlijeko	88.000,00		607
	Prihodi od povećanja fer vrijednosti biološke imovine – telad	1.626,00		7676
	Prihodi od povećanja fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda – mlijeko	9.500,00		7678



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
6.	Prodaja teladi			
	Potraživanje od kupaca	10.062,50	120	
	Obveze za PDV po stopi od 25%	2.012,50		26002
	Prihodi od prodaje proizvoda	8.050,00		752
7.	Razduženje prodane teladi			
	Biološka imovina namijenjena prodaji – telad	8.050,00		685
	Troškovi prodanih proizvoda	8.050,00	700	
8.	Prodaja mlijeka			
	Potraživanje od kupaca	102.375,00	120	
	Obveze za PDV po stopi od 5%	4.875,00		26000
	Prihodi od prodaje proizvoda	97.500,00		752
9.	Razduženje prodanog mlijeka			
	Gotovi proizvodi – mlijeko	97.500,00		638
	Troškovi prodanih proizvoda	97.500,00	700	

Primjer 3. – Ulaganja u osnovno stado – pomladak je namijenjen za daljnji rasplod

Društvo X d.o.o. obavlja djelatnost proizvodnje mlijeka. Društvo na 1.1.2025. godine ima 200 mliječnih krava prosječne težine 500 kg, nabavne vrijednosti 250.000 eura (2,5 eura/kg) te akumulirane amortizacije 50.000 eura. Budući da se fer vrijednost mliječnih krava ne može pouzdano procijeniti, kao metoda mjerenja koristi se metoda troška. Procijenjeni vijek upotrebe osnovnog stada je 5 godina, tj. stopa amortizacije je 20%.

Tijekom godine oteljeno je 60 grla teladi koja su namijenjena za daljnji rasplod. Prosječna težina u trenutku teljenja je 65 kg, a na kraju godine prosječna težina teladi je 100 kg. Klaonička cijena teleta je 3 eura/kg. Prirast teladi iznosi 18.000 eura (60 grla * 100 kg * 3 eura/kg)

Na kraju godine prosječna težina 140 mliječnih krava koje se nisu otelile je 525 kg (što je porast od 25 kg po kravi u odnosu na prosječnu težinu krave na 1.1.2025. godine), a klaonička cijena na kraju godine je 2,2 eura/kg. Obračunat je prirast po klaoničkoj cijeni za krave koje se nisu otelile u iznosu od 7.700 eura (25 kg/krava x 140 krava x 2,2 eura/kg). Napomena: za krave koje su dale pomladak u pravilu se ne obračunava prirast te stoga u primjeru nije obračunat.

Tijekom godine nastali su ukupni troškovi proizvodnje u iznosu od 102.000 eura koji se odnose na troškove hrane, vitamina, veterinarskih pregleda, plaća radnika, troškove amortizacije objekata i strojeva koji se koriste u vezi sa osnovnim stadom, amortizaciju osnovnog stada te ostale opće troškove proizvodnje. Troškovi proizvodnje raspoređeni su na prirast teladi i krava prema klaoničkim vrijednostima, a preostali iznos troškova proizvodnje raspoređen je na mlijeko. Raspored je izvršen na sljedeći način:

- 1) prirast teladi = 60 teladi x 100 kg po teletu x 3 eura/kg = 18.000 eura
- 2) prirast krava = 140 krava x 25 kg po kravi x 2,2, eura/kg = 7.700 eura
- 3) troškovi proizvodnje mlijeka = ukupni troškovi proizvodnje – prirast teladi – prirast krava = 102.000 – 18.000 – 7.700 = 76.300 eura.

Uginulo je 5 krava koje su se otelile te se isknižavaju na kraju godine po knjigovodstvenoj vrijednosti od 3.750 eura (trošak nabave krava je 6.250 eura, a ispravak vrijednosti 2.500 eura).

Također, tijekom godine proizvedeno je 170.000 l mlijeka čija je prodajna cijena (smanjena za troškove do točke prodaje) 0,50 eura/l, što iznosi 85.000 eura.

Troškovi razdoblja nastali su u ukupnom iznosu od 35.000 eura (ne mogu se uključiti u troškove proizvodnje).

Fer vrijednost mlijeka umanjena za troškove do točke prodaje = 170.000 l x 0,5 eura/l = 85.000 eura.

Prihodi (nerealizirani dobitci) od povećanja fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda = fer vrijednost mlijeka – troškovi proizvodnje mlijeka = 85.000 eura – 76.300 eura = 8.700 eura.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
S ^o	Početno stanje			
	Osnovno stado – krave	250.000,00	0366	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) osnovnog stada	50.000,00		038
1.	Obračun proizvodnje*			
	Troškovi proizvodnje	102.000,00		490
	Osnovno stado – krave	7.700,00	0366	
	Osnovno stado u pripremi (prirast teladi)	18.000,00	0576	
	Proizvodnja u tijeku – mlijeko	76.300,00	607	
2.	Raspored troškova na teret ukupnih prihoda			
	Raspored troškova neposredno na teret prihoda	35.000,00		491
	Troškovi koji neposredno terete prihode	35.000,00	706	
3.	Iskniženje uginulih krava			
	Osnovno stado – krave	6.250,00		0366
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) osnovnog stada	2.500,00	038	
	Rashodi od prestanka priznavanja biološke imovine (osnovnog stada)	3.750,00	7306	
4.	Obračun fer vrijednosti			
	Gotovi proizvodi – mlijeko	85.000,00	638	
	Proizvodnja u tijeku – mlijeko	76.300,00		607
	Prihodi od povećanja fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda – mlijeko	8.700,00		7678

* Troškovi proizvodnje nastali tijekom godine najprije se iskazuju po prirodni vrstama pa se zatim evidentira obračun proizvodnje.

6. Kratkotrajna biološka imovina – jednogodišnje biljke

U okviru kratkotrajne biološke imovine evidentira se imovina za koju se očekuje da će biti realizirana unutar 12 mjeseci od datuma bilance, odnosno kratkotrajna ili potrošačka biološka imovina koja se odnosi na imovinu koja se žanje ili ubire kao poljoprivredni proizvod ili prodaje kao biološka imovina, npr. kukuruz, pšenica, povrće te druga jednogodišnja biljna proizvodnja za koju je vrijeme od sjetve do ubiranja plodova kraće od godine dana.

U vezi s proizvodnjom biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda potrebno je izvršiti obračun proizvodnje te troškove koji se mogu povezati s proizvodnjom uključiti u vrijednost biološke imovine i gotovih proizvoda. Primjerice, u vrijednost proizvodnje mogu se uključiti troškovi sjemena, gnojiva, supstrata, zaštite od korova, vode, amortizacija poljoprivrednih strojeva, gorivo za strojeve, amortizacija

plastenika, plaće zaposlenika u proizvodnji i sl. Troškovi osiguranja od tuče, mraza i slično su rashodi razdoblja.

Poljoprivredni proizvodi koji su proizvodi biološke imovine u trenutku ubiranja mjere se po fer vrijednosti, umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje, a rezultirajući prihodi ili rashodi priznaju se u računu dobiti i gubitka razdoblja. Poljoprivredni proizvodi nakon ubiranja mjere se u skladu s HSF-om 10, odnosno MRS-om 2.

Primjer 4.: Proizvodnja krumpira

Društvo X d.o.o. registrirano je za obavljanje poljoprivredne djelatnosti te se bavi proizvodnjom krumpira. Društvo u vlasništvu ima poljoprivredno zemljište knjigovodstvene vrijednosti 150.000 eura. Tijekom obračunskog razdoblja nastali su sljedeći troškovi u vezi proizvodnje krumpira:

- troškovi sjemena krumpira 22.000 eura,
- troškovi gnojiva i zaštitnih sredstava 16.000 eura,
- troškovi direktnog rada zaposlenika 8.000 eura,
- troškovi amortizacije strojeva koji se koriste u proizvodnji krumpira i troškovi goriva za strojeve 4.000 eura.

Ukupni troškovi proizvodnje iznose 50.000 eura. Društvo je platilo premiju osiguranja nasada u iznosu od 3.000 eur.

Proizvedeno je 115.000 kg krumpira. Prodajna cijena krumpira u vrijeme berbe umanjena za troškove do prodaje iznosi 0,50 eura/kg. Fer vrijednost krumpira iznosi 57.500 eura. Nerealizirani dobiti od povećanja fer vrijednosti biološke imovine iznose 7.500 eura (57.500 eura – 50.000 eura).

Kupcu, društvu AB d.o.o. prodano je 90.000 kg krumpira. Ispostavljena je faktura na ukupan iznos od 47.250 eura (45.000 eura + PDV 5% 2.250 eura).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
S ^o	Početo stanje			
	Poljoprivredna zemljišta	150.000,00	0200	
1.	Obračun proizvodnje i prijenos na proizvodnju u tijeku*			
	Troškovi proizvodnje	50.000,00		490
	Biološka imovina – proizvodnja u tijeku	50.000,00	607	
2.	Troškovi osiguranja			
	Troškovi premije osiguranja	3.000,00	4620	
	Žiro račun	3.000,00		100
3.	Uskladištenje krumpira po fer vrijednosti			
	Gotovi proizvodi u skladištu	57.500,00	638	
	Biološka imovina – proizvodnja u tijeku	50.000,00		607
	Prihodi od povećanja fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda – krumpir	7.500,00		7678
4.	Prodaja proizvoda			
	Potraživanje od kupaca	47.250,00	120	
	Obveze za PDV po stopi od 5%	2.250,00		26000
	Prihodi od prodaje proizvoda	45.000,00		752
5.	Razduženje za prodane proizvode			
	Gotovi proizvodi u skladištu	45.000,00		638
	Troškovi prodanih proizvoda	45.000,00	700	

* Troškovi proizvodnje nastali tijekom godine najprije se iskazuju po prirodanim vrstama pa se zatim evidentira obračun proizvodnje.

7. Zaključak

Biološka imovina odnosi se na životinje i biljke te se poljoprivrednom aktivnošću pretvara u poljoprivredni proizvod za prodaju ili za dodatnu biološku imovinu.

Za obveznike primjene HSF-a ulaganja u biološku imovinu potrebno je pri početnom i naknadnom vrednovanju na svaki datum bilance mjeriti po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje, a dobiti i gubici koji nastaju prilikom vrednovanja priznaju se u računu dobiti i gubitka. U slučaju kada se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti biološka imovina mjeri se po trošku nabave umanjenoj za ispravak vrijednosti i za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.

Isti tretman ulaganja u biološku imovinu, osim u plodnosne biljke, je i za obveznike primjene MSFI-a. Naime, obveznici primjene MSFI-a, u skladu sa odredbama MRS-a 16, ulaganja u biološku imovinu – plodnosne biljke moraju početno priznati po trošku nabave, a naknadno mjerenje je po metodi troška ili metodi revalorizacije.

Poljoprivredni proizvodi u trenutku žetve/berbe se uvijek moraju mjeriti po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje te se dobiti i gubici s osnove mjerenja priznaju u računu dobiti i gubitka. Poljoprivredni proizvodi nakon ubiranja mjere se u skladu s HSF-om 10, odnosno MRS-om 2.

