AgEcon SEARCH
RESEARCH IN AGRICULTURAL & APPLIED ECONOMICS

The World's Largest Open Access Agricultural & Applied Economics Digital Library

This document is discoverable and free to researchers across the globe due to the work of AgEcon Search.

Help ensure our sustainability.

Give to AgEcon Search

AgEcon Search
http://ageconsearch.umn.edu
aesearch@umn.edu

*Papers downloaded from **AgEcon Search** may be used for non-commercial purposes and personal study only. No other use, including posting to another Internet site, is permitted without permission from the copyright owner (not AgEcon Search), or as allowed under the provisions of Fair Use, U.S. Copyright Act, Title 17 U.S.C.*

Оригинални научни рад

Економика пољопривреде
Број 4/2011.
УДК: 631.16:633/636

РЕГУЛАТИВА И ПРАКСА ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА О БИОЛОШКИМ СРЕДСТВИМА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Кристина Мијић[1], Наташа Спахић[2], Бојана Вуковић[1]

Абстракт: Финансијски извештаји пољопривредних предузећа представљају важан извор информација за оцену ефеката употребе ресурса и сагледавање учинака предузећа. На бази финансијских извештаја пољопривредних предузећа доносе се одлуке од значаја за пољопривредну, а тиме и целокупну економску активност. У циљу доношења поузданих и адекватних одлука, неопходно је обезбедити квалитетне финансијске извештаје који садрже потпуне и истините информације о стању и резултату пословања пољопривредних предузећа. На тај начин ће се обезбедити сигурна информациона основа која ће омогућити ефикасну оцену перформанси пословања пољопривредних предузећа. У складу са тим, у раду је вредновано квалитет финансијског извештавања пољопривредних предузећа у Републици Србији са аспекта презентовања информација о биолошким средствима у периоду 2008-2010. година. Иако у посматраном периоду долази до раста броја предузећа која испуњавају захтеве стандарда, квалитет извештавања о биолошким средствима није на задовољавајућем нивоу. Потпуно обелодањивање информације у складу са регулативом први пут се јавља у 2010. години у свега 6,67% истражених финансијских извештаја.

Кључне речи: финансијско извештавање, биолошка средства, МРС 41.

Увод

Пољопривредна предузећа карактерише процес управљања биолошком трансформацијом живих животиња или биљака. Под биолошком трансформацијом се подразумева промена биолошких средстава у виду раста (повећање квантитета или унапређење квалитета), опадања (смањење

[1] Кристина Мијић – мастер, асистент, Бојана Вуковић – мастер, асистент, Економски факултет Суботица, e-mail: mijick@ef.uns.ac.rs
[2] др Наташа Спахић, доцент, Природно-математички факултет, Нови Сад.

квантитета или погоршавање квалитета), стварања нових животиња и биљака или производња пољопривредних производа - вуна, млеко (IASB, 2001). Тиме су детерминисана специфична обележја пољопривредног процеса. Рачуноводствени третман биолошких средстава, адекватност обелодањивања информација о њима и презентација финансијских извештаја пољопривредних предузећа заокупљују пажњу економске јавности у савременим условима. Услед тога, праћење промена биолошких средстава и њихово истинито приказивање у финансијским извештајима постаје значајно за управљање пољопривредним предузећем и доношење поузданих пословних одлука. У складу са тим, квалитетно финансијско извештавање ће пружити сигурност приликом оцене сврсисходности употребе ресурса и сагледавања ефикасности пословања пољопривредних предузећа.

Специфичности биолошких средстава и промене на њима које је често тешко рачуноводствено испратити, условиле су потребу за развојем Међународног рачуноводственог стандарда 41 – Пољопривреда. Наведени стандард регулише рачуноводствени третман и финансијско извештавање са посебним захтевима за обелодањивање информација о биолошким средствима у финансијским извештајима. Примена стандарда побољшава квалитет финансијског извештавања пољопривредних предузећа о биолошким средствима, пружајући комплетне и квалитетне информације за одлучивање.

Циљ рада је да се презентују захтеви регулативе финансијског извештавања о биолошким средствима и резултати истраживања праксе извештавања у Републици Србији према МРС 41. Истраживање је спроведено на бази финансијских извештаја 30 пољопривредних предузећа за период 2008-2010. година, преузетих са сајта Агенције за привредне регистре (АПР, 2011).

1. Појмовно одређење и методе вредновања биолошких средстава

Живе животиње и биљке представљају биолошка средства пољопривредног предузећа ако су испуњена три критеријума. Прво, пољопривредно предузеће мора да има контролу над биолошким средством. Контрола се остварује правним власништвом предузећа над животињама или биљкама. Друго, мора бити извесно да ће будуће економске користи у вези са биолошким средством притицати у пољопривредно предузеће. Будуће економске користи се процењују одмеравањем значајних физичких карактеристика биолошког средства. Последњи критеријум је могућност поузданог одмеравања фер или набавне вредности биолошког средства (према: IASB,2001)

Примарна вредност по којој се биолошко средство признаје у моменту настанка или прибављања, као и вредност по којој се изражава стање биолошког средства на крају извештајног периода представља фер вредност умањену за трошкове продаје. Међутим, када се фер вредност не може ни по једном основу поуздано одмерити, биолошко средство се признаје по набавној вредности умањеној за акумулирану амортизацију и евентуалне акумулиране губитке од умањења вредности (IASB,2001). Фер вредност биолошког средства представља износ за који се нека животиња или биљка може разменити у оквиру независне трансакције (цена биолошког средства на активном тржишту). Приликом утврђивања фер вредности на активном тржишту у обзир треба узети локацију и стање биолошких средстава. Тако нпр. фер вредност живине на фарми је вредност живине на одговарајућем тржишту умањена за трошкове транспорта и друге трошкове допремања живине на тржиште. У ситуацији када не постоји активно тржиште за биолошко средство, приликом одређивања фер вредности може се користити:

- цена последње тржишне трансакције, под условом да није било значајне промене економских околности између датума последње трансакције и краја извештајног периода,
- тржишна цена сличних биолошких средстава уз корекцију како би се одразиле разлике у средствима,
- секторски репер (нпр. вредност воћњака изражена по гајби, бушелу или хектару приноса, вредност стоке изражена по килограму меса),
- садашња вредност очекиваних нето токова готовине од датог средства дисконтована по текућој тржишној стопи (према: IASB, 2001).

Вредновање биолошких средстава по фер вредности умањеној за трошкове продаје узрокује настанак добитака и губитака у пољопривредном предузећу који се укључују у добитак или губитак периода у коме су настали. Добитак при почетном признавању биолошког средства може настати нпр. при тељењу. Губитак при почетном признавању може настати јер се приликом утврђивања вредности биолошког средства фер вредности умањује за трошкове продаје. Добитак или губитак на крају периода настаје као резултат промене фер вредности услед физичких промена биолошких средстава (прелазак из једне у другу категорију животиња – нпр. теле у јуне) или због промена цена на тржишту (према: Epstein, Jermakowicz, 2010).

2. Регулатива финансијског извештавања о биолошким средствима

Према МРС 41 – Пољопривреда, информације о укупној вредности биолошких средстава презентују се у билансу стања, док се детаљне информације о биолошким средствима обелодањују у напоменама уз

финансијске извештаје. У билансу стања пољопривредних предузећа у Републици Србији укупна вредност биолошких средстава презентује се у оквиру позиције Биолошка средстава - ознака за АОП позицију 008 (опширније видети: Сл. гласник РС 119/2008, 2008).

У напоменама уз финансијске извештаја обелодањују се минимум следеће информације у вези са биолошким средствима:

а) методе вредновања биолошких средстава

б) опис сваке групе биолошких средстава

в) фер вредност умањену за трошкове продаје за пољопривредне производе који су убрани у току извештајног периода

г) добитак или губитак настао по основу почетног признавања биолошких средстава или као резултат промене фер вредности

д) информације о променама књиговодствене вредности биолошких средстава између краја и почетка извештајног периода (према: IASB, 2011)

а) Информације о методу вредновања биолошких средстава презентују се у оквиру рачуноводствених политика пољопривредног предузећа (приказ 1).

Приказ 1. Извештавање о методу вредновања биолошких средстава
Figure 1 Disclosure of the method applied in determining the value of biological assets

Жива стока (краве) вреднује се по фер вредности умањеној за трошкове продаје. Фер вредност се одређује на активном тржишту, тј. на тржишту живе стоке сличних узраста, расе и генетских својстава. У моменту убирања млеко се почетно признаје по фер вредности умањеној за трошкове продаје. Фер вредност млека одређена је ценом на локалном тржишту.

Извор: Greuning, Scott, Terblance, 2011

б) Груписање биолошких средстава се може вршити према критеријуму употребне зрелости на зрела и несазрела у зависности да ли се користе или ће се користити за обављање пољопривредне активности у будућем периоду. Такође, груписање биолошких средстава се може вршити на потрошна која су намењена за убирање или даљу продају (стока намењена за производњу меса)

и биолошка средства која нису потрошна (жива стока намењена за производњу млека). Опис групе биолошких средстава садржи информације о животињама или биљкама које чине групу биолошких средстава, информације о врсти активности пољопривредних предузећа и физичким јединицама мере биолошких средстава. Информације о опису биолошких средстава презентују се у посебној напомени (приказ 2).

Приказ 2. Обелодањивање информације о опису биолошких средстава
Figure 2 Disclosure of the description of biological assets

Пољопривредно предузеће „А“ а.д. Београд бави се производњом млека за снабдевање индустрија за прераду млека и производњу млечних производа. На дан 31.12.2010. предузеће је имало 310 крава способних да дају млеко (зрела биолошка средства) и 120 крава од којих се очекује млеко у будућем периоду (несазрела биолошка средства).

Извор: према Greuning, Scott, Terblance, 2011

в) Информације о фер вредности пољопривредних производа који су убрани у току обрачунског периода презентују се у оквиру напомена уз финансијске извештаје као посебна категорија или у оквиру описа биолошких средстава.

Приказ 3. Извештавање о фер вредности умањеној за трошкове продаје пољопривредних производа убраних у току периода
Figure 3 Disclosure the fair value less costs to sell of agricultural produce harvested during the period

У току 2010. године произведено је 1.000.000 литара млека чија је фер вредност умањена за трошкове продаје у моменту убирања износила 20.000.000 дин.

г) Добитак или губитак настао при почетном признавању или услед промене фер вредности биолошког средства на крају извештајног периода обелодањује се у оквиру напомене Остали приходи и остали расходи (Опширније видети: Сл. гласник РС 9/2009, 2009).

д) Информације о промени књиговодствене вредности биолошких средстава у току извештајног периода могу се презентовати у виду табеларног приказа (приказ 3) који садржи информације о добитку или губитку услед промене фер вредности, информације о повећању и смањењу вредности биолошких средстава (куповина, пословне комбинације, продаја, угинуће, убирање) и информације о нето курсним разликама насталим превођењем финансијских извештаја у различите валуте за презентацију (према: IASB, 2001).

Приказ 4. Извештавање о променама вредности биолошких средстава
Figure 4 Disclosure of changes in the carrying amount of biological assets

Основно стадо - краве	
1. Вредност на дан 01.01.2010.	**104.000**
2. Повећање услед куповине	**6.000**
3. Добитак од промене фер вредности (3.1 + 3.2)	**10.000**
3.1 повећање тржишних цена	7.500
3.2 физичке промене (превођење у другу категорију)	2.500
4. Смањење услед продаје	**(5.000)**
5. Смањење услед угинућа	**(1.000)**
6. Вредност на дан 31.12.2010. (1+2+3-4-5)	**114.000**

Поред обавезних обелодањивања, могућа су и додатна обелодањивања у вези биолошких средстава у посебним околностима као што су постојање биолошких средстава над којима је ограничено право својине или која су заложена као гаранција за обавезе, постојање обавеза за развој или прибављање биолошких средстава, примена стратегије управљања финансијским ризиком у пољопривредном предузећу. Ако пољопривредно предузеће одмерава биолошка средства по набавној вредности, потребно је поред вредности биолошких средстава у билансу стања, обелоданити у напоменама уз финансијске извештаје: опис биолошких средстава, разлоге немогућности одмеравања фер вредности, коришћен метод и стопе амортизације, бруто књиговодствену вредност и акумулирану амортизацију на почетку и крају периода (IASB, 2001.)

3. Пракса финансијског извештавања о биолошким средствима у Републици Србији

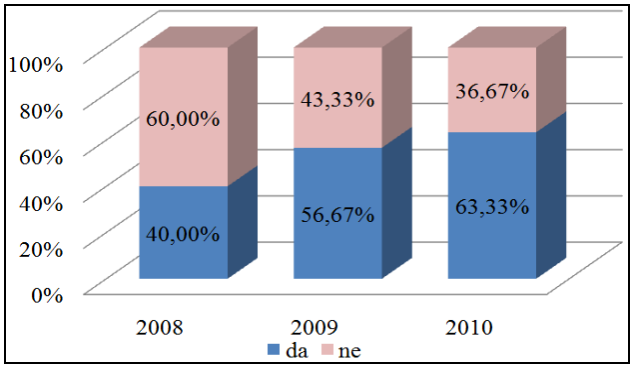
Квалитетни финансијски извештаји подразумевају пружање истинитих и објективних информација. Специфичности које карактеришу пољопривредна предузећа чине овај захтев поприлично комплексним. Ове специфичности везује се пре свега, за процесе биолошке трансформације, који за последицу имају квалитативне и квантитативне промене животиња или биљака које обично нису равномерне и често трају дужи временски период. У том погледу, захтев за квалитетним извештавањем о биолошким средствима је од посебне важности, будући да утиче на смањење ризика доношења погрешних пословних одлука корисника финансијских извештаја пољопривредних предузећа. Доношење одлука мањег степена ризика ће резултирати ефикаснијом алокацијом ограничених ресурса уз одговарајући допринос развоју пољопривреде. Квалитет финансијског извештавања о биолошким средствима одређен је степеном испуњења захтева дефинисаних у МРС-41. Истраживање праксе финансијског извештавања о биолошким средствима у Републици Србији у периоду од 2008-2010. године треба да укаже на квалитет финансијских извештаја пољопривредних предузећа према захтевима МРС 41–Пољопривреда. Квалитет извештавања о биолошким средствима мерио се са аспекта обелодањивања следећих обележја:

1) методе утврђивања вредности биолошких средстава
2) врсте животиња и биљака
3) физичке јединице мере биолошких средстава
4) активност у вези са биолошким средствима
5) фер вредност у моменту убирања
6) добитка или губитка услед усклађивања фер вредности
7) информације о промени књиговодствене вредности биолошких средстава у току извештајног периода

Резултати спроведеног истраживања показују следеће:

1) Број предузећа која извештавају о методу вредновања биолошких средстава расте са 40% у 2008. години на 63,33% у 2010. години (график 1). Приметно је да сва предузећа биолошка средства вреднују по фер вредности умањеној за трошкове продаје која се одређује на активном тржишту.

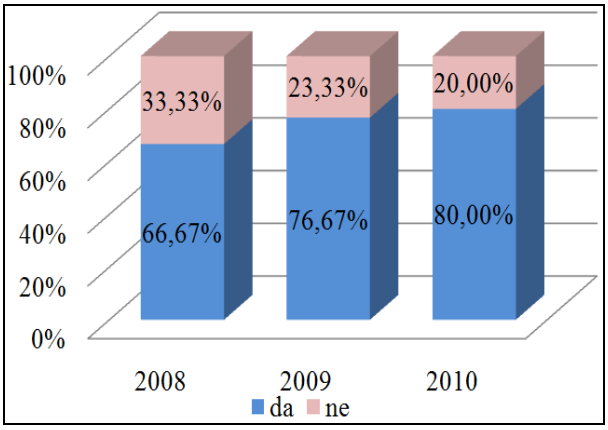
График 1. Обелодањивање методе вредновања биолошких средстава у периоду 2008-2010.
Graph 1 Disclosure of the Method Applied in Determining the Value of Biological Assets in the Period 2008-2010



2. У периоду 2008-2010. присутан је значајан раст предузећа која пружају информације о конкретној врсти животиња или биљака као биолошким средствима са 66,67% на 80% (график 2).

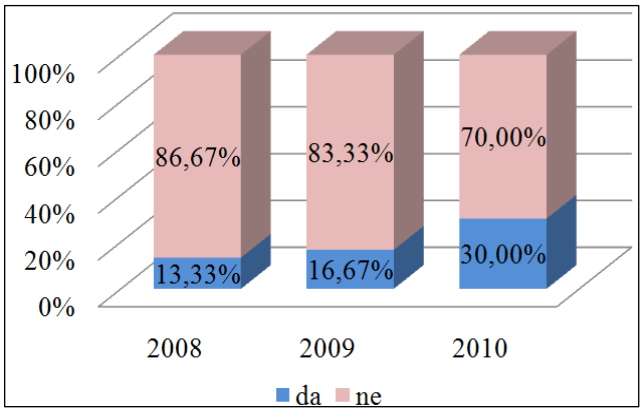
График 2. Обелодањивање врсте биолошких средстава у периоду 2008-2010.

Graph 2 Disclosuring the Type of Biological Assets in the Period 2008-2010



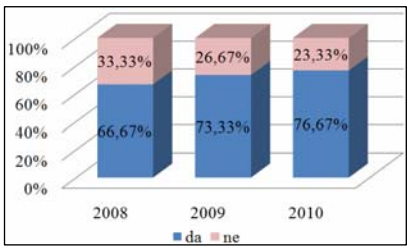
3. Квалитет финансијског извештавања о биолошким средствима израженим у физичким јединицама мере је на незадовољавајућем нивоу. Иако је присутан тренд раста броја предузећа која презентују информације о физичким јединицама мере биолошких средстава, у 2010. години, свега 30% предузећа је обелоданило наведено обележје.

График 3. Обелодањивање физичких јединица мере биолошких средстава у периоду 2008-2010.
Graph 3 Disclosuring Physical Unit of Measurement of Biological Assets in the Period 2008-2010



4. Извештавање о природи активности у вези са биолошким средствима има тенденцију пораста са 66,67% финансијских извештаја у 2008. години, на 76,67% у 2010. години (график 4).

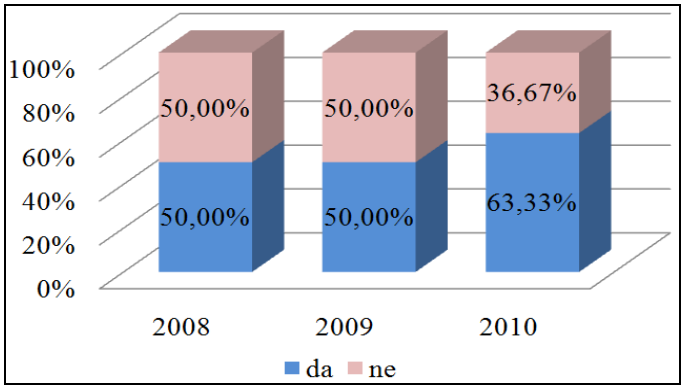
График 4. Обелодањивање природе активности у периоду 2008-2010.
Graph 4 Disclosuring the Nature of Activities in the Period 2008-2010



5. У 2008. и 2009. години ни у једном финансијском извештају није обелодањена фер вредности пољопривредних производа у моменту убирања, а у 2010. години наведено обележје је презентовано у свега 6,67% извештаја.

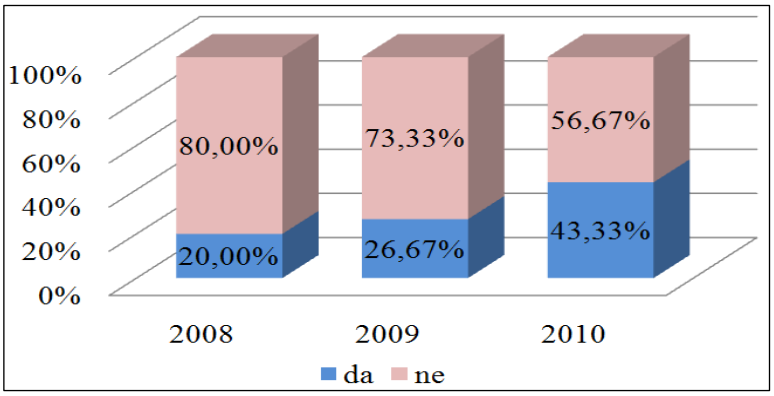
6. Обелодањивање добитка или губитка од усклађивања фер вредности бележи пораст са 50% у 2008. и 2009. години на 63,33% у 2010. години (график 5). У највећем броју случаја где није обелодањен добитак или губитак, истиче се непостојање напомене о осталим приходима и расходима.

График 5. Обелодањивање добитка или губитка од усклађивања фер вредности у периоду 2008-2010.
Graph 5 Disclosuring the Gain or Loss From the Change in Fair Value in the Period 2008-2010



7. Посматрајући извештавање о променама књиговодствене вредности биолошких средстава уочава се пораст броја предузећа која испуњавају наведени захтев са 20% у 2008. на 43,33% у 2010. години (график 6).

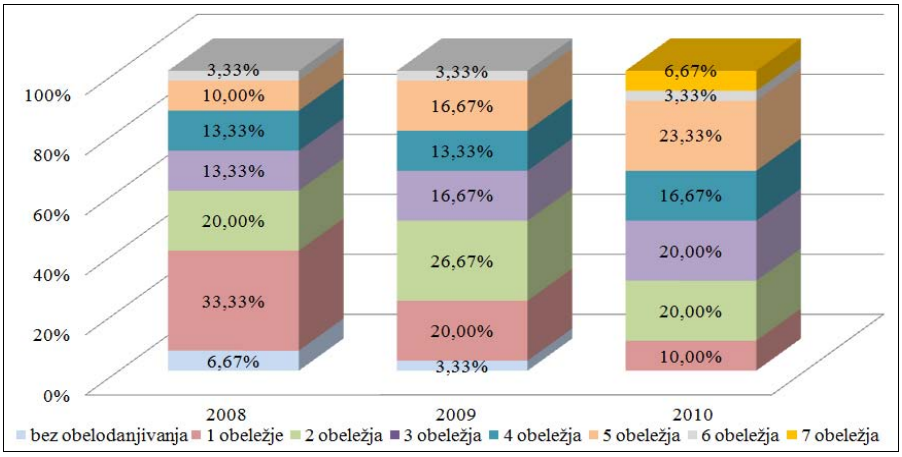
График 6: Обелодањивање промена књиговодствене вредности у 2008-2010.
Graph 6: Disclosuring of Changes in the Carrying Amount of Biological Assets in Period 2008-2010



Узимајући у разматрање квалитет извештавања о биолошким средствима према броју обелодањених обележја у току 2008-2010. године, резултати показују да предузећа у све већој мери поштују захтеве МРС 41 (график 7). Међутим, испуњење захтева није на задовољавајућем нивоу,

обзиром да је нпр. у 2010. години обелодањивање 5 захтева пристуно у 23,33%, 6 захтева у 3,33% случајева, а свих 7 обележја у свега 6,67% испитаних случајева.

График 7. Структура обелодањивања обележја према МРС 41 у 2008-2010.
Graph 7 The Structure of Disclosuring by IAS 41 in Period 2008-2010



Закључак

На основу спроведене анализе финансијских извештаја пољопривредних предузећа уочава се пораст броја предузећа која испуњавају захтеве за обелодањивањем информација у вези са биолошким средствима у периоду 2008-2010. година. Међутим, и поред тога квалитет финансијског извештавања о биолошким средствима у Републици Србији је на незадовољавајућем нивоу. Резултати истраживања показују да се обелодањивање минимума обележја дефинисаних МРС 41 први пут јавља у 2010. години у свега 6,67% испитаних финансијских извештаја. У највећој мери пољопривредна предузећа непоштују захтеве за обелодањивањем фер вредности пољопривредних производа у моменту убирања, као и физичких јединица мере биолошких средстава. Са друге стране, у 2010. години обелодањивање активности у вези са биолошким средствима присутно је у 76,67% испитаних финансијских извештаја, а обелодањивање врсте животиња и биљака која чине биолошка средства у 80% случајева.

Истражујући праксу извештавања о биолошким средствима уочено је да ниједно предузеће није приказало додатне информације, као што је вредност и опис биолошких средстава над којима је ограничено право

коришћења или стратегија управљања финансијским ризиком. Необелодањивање додатних информација не може се тумачити у контексту квалитета извештавања о биолошким средствима, обзиром да се извештавање врши уколико су неке од специфичних ситуација пристуне у пољопривредном предузећу, а увидом у финансијске извештаје не постоји могућност да се у то увери.

У циљу унапређења квалитета финансијског извештавања о биолошким средствима у Републици Србији неопходно је да се потпуно поштују захтеви дефинисани у МРС 41. На тај начин, створиће се услови за свеобухватнију анализу финансијских извештаја пољопривредних предузећа и омогућити доношење пословних одлука мањег степена ризика.

Литература

1. Агенција за привредне регистре (АПР) (2011), *Регистар привредних друштава – финансијски извештаји за 2008. 2009. и 2010. годину*, Преузето 01.09.2011. са сајта http://www.apr.gov.rs
2. Epstein Barry & Jermakowicz Eva (2010), *IFRS: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons. New Jersey
3. Greuning Hennie, Scott Darrel & Terblance Simonet (2011), *International Financial Reporting Standards – A Practical Guide* The World Bank, Washington
4. International Accounting Standards Board (IASB) (2001), *International Accounting Standard 41 – Agriculture*, Преузето 01.09.2011. са сајта http://www.ifrs.org
5. Сл. гласник РС 119/2008 (2008), *Правилник о садржини и форми финансијских извештаја за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике*, Сл. гласник РС, Београд
6. Сл. гласник РС 9/2009 (2009), *Правилник о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и прдузетнике*, Сл. гласник РС, Београд

Примљено: 06.10.2011. Одобрено: 02.12.2011.

UDC: 631.16:633/636

REGULATION AND PRACTICE OF THE FINANCIAL REPORTING OF BIOLOGICAL ASSETS IN REPUBLIC OF SERBIA

Kristina Mijić[1], M.Sc., Nataša Spahić[2], Ph.D., Bojana Vuković[1], M.Sc.
[1] The Faculty of Economics Subotica
[2] Faculty of Sciences, Novi Sad

Summary

Financial statements of agricultural enterprises are an important source of information for assessing the effects of using resources and consideration of the effects of the company. Based on the financial statements of agricultural enterprises, users make important decisions to agriculture, and thus overall economic activity. In order to make reliable and appropriate decisions it is necessary to provide quality financial statements that contain complete and accurate information about position and results of agricultural enterprises. This will provide information for efficient evaluation of business performance of agricultural enterprises. Accordingly, this paper provide the results of research the quality of financial reporting of biological assets in the Republic of Serbia in the period 2008-2010. In this period there is a growing number of companies that adopted the requirements of standard, but the quality of financial reporting of biological assets is not satisfactory. Full disclosure of information accordnig to standard first appears in 2010. year in only 6.67% of all investigated financial statements.

Key words: financial reporting, biological assets, IAS 41.

Author´s address:

Kristina Mijic, M.Sc.
Ekonomski fakultet Subotica
Segedinski put 9-11
24000 Subotica
mijick@ef.uns.ac.rs