

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Τα κείμενα της ενότητας βασίζονται στη διεθνή βιβλιογραφία και έχουν διαμορφωθεί με αναφορά στο έργο του *Christos I. Negkakis*, Professor of Accounting και μέλους του Board of Directors του University of Macedonia, αποτελώντας επιστημονική βάση για την κατανόηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS).

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και στη γεωργική σοδειά, η οποία αποτελεί το προϊόν που συγκεντρώνεται κατά τη συγκομιδή των βιολογικών στοιχείων του ενεργητικού και μόνον κατά τη στιγμή της συγκομιδής

ΣΚΟΠΟΣ

- ο λογιστικός χειρισμός καθώς και ο τρόπος παρουσίασης της γεωργικής δραστηριότητας στις οικονομικές καταστάσεις.

Ειδικότερα, καλύπτει την αναγνώριση και την αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, της γεωργικής παραγωγής τη στιγμή της συγκομιδής, των κυβερνητικών επιχορηγήσεων που σχετίζονται με αυτά τα στοιχεία και αναλύει τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

- Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για:
 - (α) τη γεωργική δραστηριότητα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, όπως: αμπέλια, οπωροφόρα δέντρα, πρόβατα, φυτείες, κλπ, και (β) τα γεωργικά προϊόντα τη στιγμή της συγκομιδής, όπως: σταφύλια, φρούτα, μαλλί, βαμβάκι κλπ., τα οποία αντιστοιχούν σε αυτούσια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και δεν περιλαμβάνει βιολογικά προϊόντα που απαιτούν περαιτέρω επεξεργασία, όπως: το κρασί, τα επεξεργασμένα φρούτα, νήμα, κλωστή, ύφασμα, κλπ, όπου τότε εφαρμόζεται το ΔΛΠ 2 ή άλλο αντίστοιχο ΔΛΠ
 - τις κρατικές επιχορηγήσεις,
 - τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις αναφορικά με τη γεωργική δραστηριότητα.
- Αλλά δεν εφαρμόζεται για:
 - Το έδαφος που σχετίζεται με γεωργική δραστηριότητα (ΔΛΠ 16 ΚΑΙ ΔΛΠ 40)
 - Άϋλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα (ΔΛΠ 38)

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

Βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού	Γεωργικό προϊόν	Προϊόντα που είναι αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά την συγκομιδή
Πρόβατο	Μαλλί	Νήμα. Τάπητες
Δέντρα σε μία φυτεία δάσους	Ακατέργαστη Ευλεία	Κορμοί δέντρων, ξυλεία
Φυτείες	Βαμβάκι	Κλωστή, ύφασμα
Γαλακτοπαραγωγά ζώα	Γάλα	Τυρί
Χοίροι	Νωπό κρέας	Τυποποιημένα αλλαντικά, λουκάνικα
Θάμνοι	Φύλλα	Τσάι, καπνός
Αμπέλια	Σταφύλια	Κρασί
Οπωροφόρα δέντρα	Συλλεχθέντα Φρούτα	Επεξεργασμένα Φρούτα

ΟΡΙΣΜΟΙ

- **Γεωργική δραστηριότητα**, είναι η διοίκηση και διαχείριση από μία επιχείρηση του βιολογικού μετασχηματισμού των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για πώληση, ή για γεωργική παραγωγή ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.
- **Γεωργική παραγωγή** είναι το προϊόν που έχει συλλεχθεί από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.
- **Βιολογικό περιουσιακό στοιχείο**, είναι ένα ζωντανό ζώο ή φυτό
- **Ο βιολογικός μετασχηματισμός** περιλαμβάνει τις διαδικασίες ανάπτυξης, μεταμόρφωσης, παραγωγής και γέννησης που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.
- **Συγκομιδή**: Η περισυλλογή της παραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή η λήξη της διαδικασίας ζωής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου.

ΟΡΙΣΜΟΙ

- Ομάδα Βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, είναι η ομαδοποίηση παρόμοιων ζωντανών ζώων ή φυτών.
- Εύλογη αξία, είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.
- Ενεργός αγορά, είναι μία αγορά στην οποία τα στοιχεία που διαπραγματεύονται είναι ομοιογενή, υπάρχουν οποτεδήποτε διαθέσιμοι αγοραστές και πωλητές και δημοσιεύονται οι τιμές

Αναγνώριση

- **Μία επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί ένα Βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μία γεωργική παραγωγή, όταν και μόνον όταν:**
 - Η επιχείρηση ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος (π.χ. νόμιμη ιδιοκτησία, σηματοδότηση ή άλλη σήμανση)
 - Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
 - Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Αποτίμηση

- **Βιολογικό στοιχείο ενεργητικού:**
 - Αποτιμάται κατά την αρχική αναγνώρισή του και κατά την λήξη κάθε περιόδου αναφοράς στην:
 - Εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη διάθεσης
 - Εάν η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα
 - Τότε αποτιμάται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και ζημιά από τη μείωση της αξίας του
- **Γεωργικό προϊόν**
 - Αποτιμάται στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη διάθεσης κατά τη στιγμή της συγκομιδής (αποτίμηση που συνιστά το κόστος την ημερομηνία εφαρμογής του ΔΛΠ 2 ή άλλου εφαρμοστέου ΔΛΠ)

Κέρδη και ζημιές

- **Βιολογικό στοιχείο του ενεργητικού:**
 - Το κέρδος ή ζημιά που προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη πώλησης ή από μία μεταβολή στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη πώλησης, θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου κατά την οποία προκύπτει
- **Γεωργικό προϊόν:**
 - Το κέρδος ή ζημιά που προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη πώλησης, συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή στη ζημιά της χρήσης στην οποία προκύπτει

Παράδειγμα

Η εταιρία «ΒΗΤΑ» την 21/02/20Χο αγόρασε 200 αγελάδες καταβάλλοντας το ποσό των 1500€/αγελάδα. Η εύλογη αξία των αγελάδων κατά την 21/02/20Χο είναι σε 2000€/αγελάδα. Τα κόστη διάθεσης υπολογίζονται σε 120€ για κάθε μία αγελάδα. Την 31/12/20Χο η εύλογη αξία διαμορφώνεται στα 1800€/αγελάδα.

Ζητείται: Να προσδιοριστεί ο λογιστικός χειρισμός από την απόκτηση μέχρι και την αποτίμησή τους κατά την 31/12/20Χο.

Παράδειγμα

Με βάση το ΔΛΠ 41, η αποτίμηση κατά την αρχική αναγνώριση και κατά τη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς πρέπει να γίνεται στην εύλογη αξία αφαιρουμένου του κόστους πώλησης, οπότε η καθαρή εύλογη αξία ανέρχεται σε $200 \times (2000 - 120) = 376.000\text{€}$.

21/02/20Χο

Βιολογικά Περιουσιακά Στοιχεία
(Αγελάδες)

376.000

Ταμιακά Διαθέσιμα
Κέρδος από αποτίμηση βπσ

300.000

76.000

--

Κατά την 31/12/20Χο η εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης
διαμορφώνεται στο ποσό:

$200 \times (1800 - 120) = 336.000\text{€}$.

Παράδειγμα

Μείωση της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης, 376.000-
336.000=40.000

31/12/20Χο

Ζημιές από αποτίμηση

Βιολογικών Περιουσιακών Στοιχείων

(Αγελάδες)

40.000

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία(Αγελάδες)

40.000

Αδυναμία αποτίμησης εύλογης αξίας αξιόπιστα

- Όταν κατά την αρχική αναγνώριση δεν υπάρχουν στην αγορά τιμές ή αξίες και οι εναλλακτικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας που προσδιορίζονται είναι αναξιόπιστες, τότε το βιολογικό στοιχείο του ενεργητικού θα πρέπει να αποτιμάται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και ζημιά λόγω μείωσης της αξίας του

Εάν μία οικονομική οντότητα έχει ήδη αποτιμήσει ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία μείον τα κόστη πώλησης θα συνεχίσει να το αποτιμά στην εύλογη αξία μείον τα κόστη πώλησης μέχρι τη διάθεσή του.

Εξαίρεση δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην περίπτωση της γεωργικής παραγωγής κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Αυτή αποτιμάται πάντα στην εύλογη αξία μείον τα κόστη πώλησης, αφού κατά τη στιγμή της παραγωγής η αξία αυτή μπορεί αξιόπιστα να εκτιμηθεί
- Αν τώρα αργότερα, υπάρχει δυνατότητα αξιόπιστης αποτίμησης της εύλογης του αξίας, η αποτίμηση γίνεται στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη πώλησης

Κρατικές επιχορηγήσεις για βιολογικά στοιχεία ενεργητικού

- **Κρατικές επιχορηγήσεις άνευ όρων:**
 - Αναγνωρίζονται ως έσοδο, όταν αυτές καταστούν εισπρακτέες
- **Κρατικές επιχορηγήσεις υπό όρους:**
 - Απαιτούν η επιχείρηση να μην απασχολείται σε καθορισμένη γεωργική δραστηριότητα και αναγνωρίζονται ως έσοδο, όταν οι προβλεπόμενοι όροι ικανοποιηθούν
- **Εάν οι κρατικές επιχορηγήσεις αφορούν ένα βιολογικό στοιχείο ενεργητικού το οποίο:**
 - Αποτιμάται στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα μέχρι την πώληση έξοδα, (ΔΛΠ 41) —————→
 - Αποτιμάται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και ζημιά λόγω μείωσης της αξίας του, (ΔΛΠ 20)

Παράδειγμα

Η εταιρεία «ΩΜΕΓΑ» κατέχει ελαιώνες στην Μυτιλήνη. Την 30/08/20Χ0 έλαβε κρατική επιχορήγηση ποσού 52.000€. Η εν λόγω επιχορήγηση δόθηκε υπό όρους. Συγκεκριμένα η «ΩΜΕΓΑ» θα πρέπει να διατηρήσει τον ελαιώνα μέχρι και έξι έτη, δηλαδή μέχρι το τέλος του 20Χ6, διαφορετικά θα πρέπει να επιστραφεί ολόκληρο το ποσό της επιχορήγησης.

Ζητείται: Να παρουσιαστεί ο λογιστικός χειρισμός της επιχορήγησης, θεωρώντας ότι τηρήθηκαν οι όροι της.

Παράδειγμα

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 41, η κρατική επιχορήγηση υπό όρους αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου μόνο αν αυτοί ικανοποιηθούν. Την 30/08/20Χο, ημερομηνία πληρωμής της επιχορήγησης, δεν πληρείται ο όρος που τέθηκε, γι' αυτό και στην συγκεκριμένη ημερομηνία η εταιρία «ΩΜΕΓΑ» διενεργεί την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

30/08/20Χο

Ταμιακά Διαθέσιμα

52.000

Υποχρεώσεις

52.000

Παράδειγμα

Την 31/12/20X6, με την εκπλήρωση του όρου, η κρατική επιχορήγηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης εκείνης της περιόδου, οπότε η λογιστική εγγραφή είναι η εξής:

31/12/20X6

Υποχρεώσεις

52.000

Έσοδα επιχορήγησης

52.000

Παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις

- Μία επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει τη λογιστική αξία των βιολογικών στοιχείων του ενεργητικού της ξεχωριστά και ευδιάκριτα στις Οικονομικές της Καταστάσεις

Γνωστοποιήσεις (Γενικές)

- Το είδος της δραστηριότητας της επιχείρησης και μία περιγραφή κάθε ομάδας βιολογικών στοιχείων του ενεργητικού
- Το σωρευμένο κέρδος ή ζημιά που προκύπτει κατά τη διάρκεια της χρήσης από:
- Την αρχική αναγνώριση
- Τη μεταβολή στην εύλογη αξία τους μείον τα εκτιμώμενα μέχρι την πώληση έξοδα
- Μη χρηματοοικονομικές εκτιμήσεις των φυσικών ποσοτήτων
- Τις μεθόδους και παραδοχές κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας
- Την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες βιολογικών παγίων στοιχείων με παρακράτηση κυριότητας ή ενεχυριασμένων
- Το ποσό των δεσμεύσεων για την ανάπτυξη ή απόκτηση βιολογικών στοιχείων του ενεργητικού
- Τις στρατηγικές διαχείρισης χρήματος και οικονομικών κινδύνων
- Μία συμφωνία των μεταβολών στη λογιστική αξία των βιολογικών στοιχείων του ενεργητικού μεταξύ έναρξης και λήξης της χρήσης

Γνωστοποιήσεις για βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού, των οποίων η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα

- Μία περιγραφή των βιολογικών στοιχείων του ενεργητικού
- Σχετική επεξήγηση της αδυναμίας προσδιορισμού της εύλογης αξίας
- Το πλαίσιο των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο είναι πιθανό να κυμαίνεται η εύλογη αξία
- Τη μέθοδο απόσβεσης
- Την ωφέλιμη ζωή ή τους συντελεστές αποσβέσεων
- Τη μικτή λογιστική αξία και τις σωρευμένες αποσβέσεις κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης
- Κέρδος ή ζημιά κατά τη διάθεση των βιολογικών στοιχείων του ενεργητικού τα οποία αναγνωρίζονται στο κόστος τους

Γνωστοποιήσεις για τις Κρατικές Επιχορηγήσεις βιολογικών στοιχείων ενεργητικού

- Τη φύση και την έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων
- Ανεκπλήρωτους όρους των κρατικών επιχορηγήσεων
- Ουσιαστικές μειώσεις οι οποίες αναμένονται στο επίπεδο των κρατικών επιχορηγήσεων

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

- Το παρόν Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003. Εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2003, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.
- Αυτό το Πρότυπο δεν καθιερώνει οποιαδήποτε ειδική μεταβατική διάταξη. Η υιοθέτηση του παρόντος Προτύπου λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 "Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Περιόδου, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές".

Βιβλιογραφία

- ΔΛΠ 41, Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)
- Νεγκάκης, Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Θεωρία και Εφαρμογές
- Ντζανάτος, Δ. (2008) Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα
- Grant Thornton, (2009) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Grant Thornton, Αθήνα
- Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B. and Hanekom, B. (2013), Wiley IFRS 2013: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, Wiley