

## **IPSAS 27: Γεωργία**

*Η παρούσα περιγραφή αποτελεί σύντομη περίληψη και απόδοση του προτύπου από τους συγγραφείς του βιβλίου «Λογιστική Δημοσίου Τομέα: Τάσεις και Πρακτικές» για εκπαιδευτικούς σκοπούς και σε καμία περίπτωση δεν ενέχει τη θέση επίσημης μετάφρασης του προτύπου.*

*Αθήνα, Σεπτέμβριος 2020*

## IPSAS 27: Γεωργία

Το IPSAS 27 προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στην γεωργική δραστηριότητα. Το Πρότυπο αυτό βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 «Γεωργία».

### Βασικοί Ορισμοί

**Γεωργική δραστηριότητα** είναι η διοίκηση και διαχείριση από μια οντότητα του βιολογικού μετασχηματισμού και της συγκομιδής των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για:

- (α) πώληση,
- (β) διανομή δωρεάν ή με κάποιο συμβολικό αντίτιμο, ή
- (γ) μετατροπή σε γεωργική παραγωγή ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, για πώληση ή διανομή δωρεάν ή με κάποιο συμβολικό αντίτιμο.

Η γεωργική δραστηριότητα καλύπτει περιπτώσεις όπως είναι η εκτροφή ζωντανών, η δασοκομία, η ετήσια ή διηνεκής συγκομιδή, η καλλιέργεια κηπευτικών και φυτειών, η ανθοκαλλιέργεια και η υδατοκαλλιέργεια (συμπεριλαμβανομένης της ιχθυοκαλλιέργειας).

**Γεωργική παραγωγή** είναι το προϊόν που έχει συλλεχθεί από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της οντότητας, ενώ **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. Ο βιολογικός μετασχηματισμός καταλήγει στους ακόλουθους τύπους αποτελεσμάτων:

- (α) μεταβολές περιουσιακών στοιχείων μέσω:
  - (i) ανάπτυξης (μια αύξηση στην ποσότητα ή βελτίωση στην ποιότητα ενός ζώου ή φυτού),
  - (ii) περιορισμού (μια μείωση στην ποσότητα ή επιδείνωση στην ποιότητα ενός ζώου ή φυτού),
  - (iii) γέννησης (δημιουργία πρόσθετων ζωντανών ζώων ή φυτών),
- (β) γεωργική παραγωγή, όπως ελαστικού κόμπος, φύλλων τέϊου, μαλλιού και γάλακτος.

**Κόστη πώλησης** είναι το επιπλέον κόστος που αποδίδεται άμεσα στην διάθεση του περιουσιακού στοιχείου, εκτός του χρηματοοικονομικού κόστους και των φόρων εισοδήματος. Η διάθεση γίνεται είτε μέσω της πώλησης ή της διανομής δωρεάν ή με κάποιο συμβολικό αντίτιμο.

Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει παραδείγματα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, αγροτικής παραγωγής και προϊόντων που είναι το αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή:

| Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία  | Γεωργική παραγωγή  | Προϊόντα που είναι αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή                              |
|---|--|---|
| Πρόβατο<br>Δένδρα σε μία φυτεία δάσους<br>Φυτείες<br>Γαλακτοπαραγωγά ζώα<br>Χοίροι<br>Αμπέλια<br>Δέντρα | Μαλλί<br>Κορμοί δέντρων<br>Βαμβάκι<br>Γάλα<br>Σφαγμένα ζώα<br>Σταφύλια<br>Συλλεχθέντα φρούτα | Τάπητες<br>Ξυλεία<br>Κλωστή, ύφασμα<br>Τυρί<br>Λουκάνικα<br>Κρασί<br>Επεξεργασμένα φρούτα |

### Σκοπός

Μια οντότητα το δημοσίου τομέα που εφαρμόζει την λογιστική της δεδουλευμένης βάσης εφαρμόζει το IPSAS 27 για να λογιστικοποιήσει τα **βιολογικά περιουσιακά στοιχεία** και την **γεωργική παραγωγή** κατά τη στιγμή της συγκομιδής, όταν σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα. Μετά την συγκομιδή το IPSAS 12 «Αποθέματα» ή άλλο σχετικό πρότυπο εφαρμόζεται. Κατά συνέπεια το IPSAS 27 δεν ασχολείται με την επεξεργασία της γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή, για παράδειγμα, την μεταποίηση των φύλλων τσαγιού σε τσάι από έναν καλλιεργητή που καλλιέργησε τα δενδρύλλια του τσαγιού. Επιπλέον, το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

(α) έδαφος που σχετίζεται με γεωργική δραστηριότητα (IPSAS 16 «Επενδύσεις σε ακίνητα» και IPSAS 17 «Ενσώματα πάγια»),

(β) άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα (IPSAS 31 «Άυλα πάγια»), και

(γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που διακρατούνται για την παροχή υπηρεσιών

### Καταχώρηση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και γεωργικής παραγωγής

Σύμφωνα με το πρότυπο μια οντότητα, μπορεί να καταχωρεί ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μια γεωργική παραγωγή όταν και μόνον όταν:

(α) η οντότητα ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος,

(β) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα, και

(γ) η εύλογη αξία ή το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Στη γεωργική δραστηριότητα, ο έλεγχος μπορεί να τεκμηριωθεί, για παράδειγμα, από τη νόμιμη ιδιοκτησία των κτηνών και τη σηματοδότηση ή άλλη σήμανση των κτηνών κατά την απόκτηση, γέννηση ή απογαλακτισμό. Τα μελλοντικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών εκτιμώνται συνήθως με την αποτίμηση των σημαντικών φυσικών ιδιοτήτων.

### **Αποτίμηση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και γεωργικής παραγωγής**

Ένα **βιολογικό περιουσιακό στοιχείο** πρέπει να αποτιμάται κατά την αρχική αναγνώριση και κατά την ημερομηνία κάθε αναφοράς στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο κόστος στο σημείο της πώλησης, εκτός των περιπτώσεων που η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Η **γεωργική παραγωγή** που συλλέχθηκε από τη συγκομιδή βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία της μείον τα εκτιμώμενα κόστη στο σημείο πώλησης, **κατά τη στιγμή της συγκομιδής**. Αυτή η αποτίμηση αποτελεί το κόστος κατά την ημερομηνίας εφαρμογής του IPSAS 12 «Αποθέματα» ή άλλου εφαρμοστέου πρότυπου. Κατά τον προσδιορισμό του κόστους, των σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης, η οντότητα θα πρέπει επίσης να λάβει υπόψη το IPSAS 12 «Αποθέματα», IPSAS 17 «Ενσώματα πάγια», IPSAS 21 «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων μη-δημιουργίας ταμειακών ροών» και το IPSAS 26 «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών».

Το Πρότυπο θεωρεί ότι η εύλογη αξία της γεωργικής παραγωγής την στιγμή της συγκομιδής, μπορεί πάντα να αποτιμηθεί με αξιοπιστία. Η βάση επομένως για την αποτίμηση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και γεωργικής παραγωγής είναι η εύλογη αξία.

Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στην παρούσα τοποθεσία και κατάσταση στην οποία βρίσκεται. Ως αποτέλεσμα, η εύλογη αξία, για παράδειγμα, ενός ζώου στο αγρόκτημα είναι η τιμή του στην αντίστοιχη αγορά μείον τα κόστη μεταφοράς και άλλα αναγκαία κόστη για να φτάσει το ζώο στην αγορά.

Αν υπάρχει μια ενεργή αγορά για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μια γεωργική παραγωγή στην τοποθεσία και την κατάσταση που βρίσκεται, τότε οι επικρατούσες τιμές σε αυτήν την αγορά είναι η κατάλληλη βάση για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας αυτού του στοιχείου. Αν μια οντότητα έχει πρόσβαση σε διαφορετικές ενεργές αγορές, χρησιμοποιεί την περισσότερο σχετική. Για παράδειγμα, αν μια οντότητα έχει πρόσβαση σε δύο ενεργές αγορές, θα

χρησιμοποιήσει την τιμή που υπάρχει στην αγορά που αναμένεται να χρησιμοποιηθεί.

Αν δεν υπάρχει μια ενεργή αγορά, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας η οντότητα χρησιμοποιεί ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα, αν είναι διαθέσιμα:

(α) την τιμή της πιο πρόσφατης συναλλαγής στην αγορά, εφόσον δεν υπήρξε μια σημαντική μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας αυτής της συναλλαγής και της ημερομηνίας αναφοράς

(β) τις αγοραίες τιμές για όμοια περιουσιακά στοιχεία με προσαρμογή για να αντανακλούν τις διαφορές, και

(γ) τους τομείς αναφοράς όπως η αξία ενός αγρού κηπευτικών που εκφράζεται κατά εξαγωγικό τελάρο, κατά μόδιο ή εκτάριο και η αξία των κτηνών που εκφράζεται κατά χιλιόγραμμα κρέατος.

Ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή γεωργικής παραγωγής μπορεί να διευκολύνεται ομαδοποιώντας βιολογικά περιουσιακά στοιχεία ή γεωργική παραγωγή σύμφωνα με σημαντικές ιδιότητες. Για παράδειγμα, κατά ηλικία ή ποιότητα. Μια οντότητα επιλέγει τις ιδιότητες που ανταποκρίνονται στις ιδιότητες που συνηθίζονται στην αγορά ως μια βάση τιμολόγησης.

Σε μερικές περιπτώσεις, οι προσδιορισμένες στην αγορά τιμές ή αξίες μπορεί να μην είναι διαθέσιμες για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάστασή του. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μια οντότητα χρησιμοποιεί την **παρούσα αξία των αναμενόμενων καθαρών ταμειακών ροών** από το περιουσιακό στοιχείο, προεξοφλημένες με το τρέχον προσδιορισμένο από την αγορά προ φόρου επιτόκιο, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας. Για τον προσδιορισμό της παρούσας αυτής αξίας, το πρότυπο ορίζει ότι η οντότητα θα πρέπει να συμπεριλάβει τις καθαρές ταμειακές ροές τις οποίες οι συμμετέχοντες στην αγορά θα περίμεναν να δημιουργήσει το στοιχείο, στην πιο σχετική με αυτό αγορά. Η οντότητα δεν θα συμπεριλάβει ταμειακές ροές για χρηματοδότηση των περιουσιακών στοιχείων, φορολόγηση ή για επανασύσταση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μετά τη συγκομιδή (για παράδειγμα, το κόστος επαναφύτευσης δένδρων σε μια δασική φυτεία μετά τη συγκομιδή).

Υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες το **κόστος** μπορεί να προσεγγίζει την εύλογη αξία, ειδικότερα όταν:

(α) μικρής έκτασης βιολογικός μετασχηματισμός έχει λάβει χώρα από τη στιγμή που προέκυψε το αρχικό κόστος (για παράδειγμα, δενδρύλλια οπωροφόρων δένδρων, φυτεμένα αμέσως πριν από την ημερομηνία αναφοράς), ή

(β) η επίπτωση του βιολογικού μετασχηματισμού στην τιμή δεν αναμένεται να είναι ουσιώδης (για παράδειγμα, η αρχική ανάπτυξη σε ένα 30ετή παραγωγικό κύκλο πευκοφυτείας).

### **Αδυναμία αξιόπιστης αποτίμησης εύλογης αξίας**

Αν η εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα κατά την αρχική καταχώρηση, επειδή για παράδειγμα, δεν υπάρχουν διαθέσιμες τιμές από την αγορά, ή οι εναλλακτικές εκτιμήσεις θεωρούνται αναξιόπιστες, τότε το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο, θα αποτιμάται στο κόστος του μείον οποιεσδήποτε σωρευμένες αποσβέσεις και ζημίες απομείωσης. Όταν η εύλογη αξία του, αποτιμηθεί αξιόπιστα, η οντότητα θα το αποτιμάει στην εύλογη αξία του μείον τα κόστη της πώλησης. Όταν ένα μη-κυκλοφορούν βιολογικό περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση θεωρείται ότι η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

### **Κέρδη και ζημίες**

Ένα κέρδος ή ζημία, που προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος και από μία μεταβολή στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να περιλαμβάνεται στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα της περιόδου στην οποία προκύπτει. Ένα κέρδος μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, όπως όταν ένα μωσχάρι γεννιέται.

Ένα κέρδος ή ζημία που προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση της γεωργικής παραγωγής στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στο πλεόνασμα ή έλλειμμα της περιόδου στην οποία προκύπτει. Ένα κέρδος ή ζημία μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση της γεωργικής παραγωγής ως αποτέλεσμα συγκομιδής.