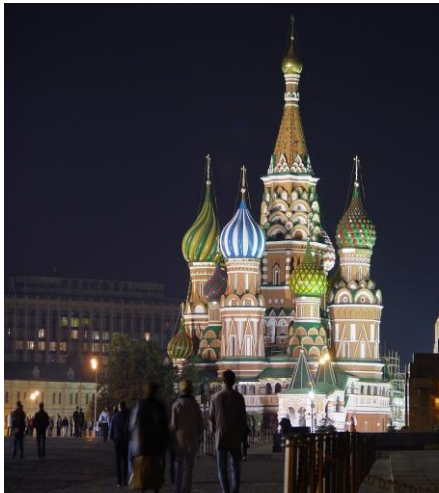


ПОСОБИЕ ПО МСФО

**ДЛЯ СПЕЦИАЛИСТОВ
В ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ**



МСФО (IAS)41 «СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО»

<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=30#tab3>

2012г.

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО (миллион скачанных копий)

Вас приветствует пятый выпуск (2012 г.) учебных пособий по МСФО, выходящих в рамках проекта TACIS при поддержке Евросоюза! По сравнению с выпуском 2011 года были сделаны небольшие изменения, не касающиеся новых стандартов, вышедших в прошлом году. Основные изменения, которые еще не завершены, ожидаются в МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 4, МСФО (IAS) 17 и МСФО (IAS) 18. В рамках учебных пособий мы добавили новую статью: «МСФО: Разрушение мифов», часть из которой была опубликована на русском языке на сайте Bankir.ru. В этой статье затрагиваются проблемы преподавания МСФО для каждого стандарта с различных ракурсов и поднимаются вопросы для обсуждения.

Комплект пособий предлагает в настоящее время для каждого стандарта отдельную книгу. Пособия для Стандартов (IFRS) с 9 по 13 были написаны для выпуска 2011 года по аналогии с книгами, выпущенными отдельно для МСФО (IAS) 27,28 и 32 (на которые по-прежнему распространяются консолидированный комплект всех Учебных Пособий, а также книги по МСФО (IAS) 32/39). Учет финансовых инструментов рассматривается в МСФО (IAS) 32/39 (книга 3) и в МСФО (IFRS) 9. МСФО (IFRS) 7 дополнен подходом FINREP, который лучше иллюстрирует практическое применение этого стандарта и форматы его представления. Дополняет весь комплект введение в МСФО и трансформационная модель российской бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО.

На мой взгляд, МСФО (и USGAAP, который построен по тем же принципам) сталкивается в настоящее время с серьезными проблемами в области банковских и финансовых услуг. У многих работающих на рынке западных банков рыночная стоимость стала намного ниже их чистых активов. Инвесторы считают, что активы банков завышаются, обязательств занижаются или одновременно происходит и то и другое. Финансовая отчетность этих банков не является достоверной. Кроме того, многие финансовые учреждения скрывают за балансом риски на миллиарды и даже триллионы долларов США, несмотря на хаос, вызванный такими же действиями во времена глобального кризиса в 2007-2008 годах. Вкладывая огромные денежные средства (при такого же размера риска), и не найдя их в финансовой отчетности, пользователи вправе не доверять этой финансовой отчетности.

Выражаем искреннюю признательность тем, кто сделал возможными эти издания, а также к вам, наши читатели, за вашу неизменную поддержку. Я хотел бы выразить свою благодарность **Игорю Сухареву** и **Татьяне Трифоновой** из Министерства Финансов, рекомендовавших наши пособия ссылкой на сайте Министерства, **Аделю Валееву** и **Гульнаре Махмутовой** за перевод на русский язык и редакцию, **Марине Корф** и **Юлии Ухановой** (bankir.ru) за оказанную помощь, советы и продвижение материалов на своем сайте, а также **Сергею Дорожкову** и **Элине Бузиной** из Института Банковского Дела Ассоциации Российских банков (<http://www.ibdarb.ru/msfo.php>) продвинувших отличные курсы МСФО по всем стандартам, которые позволили нам протестировать этот материал и обрести совместно с участниками новый взгляд на него. Пожалуйста, присоединяйтесь к нам и к лучшему консолидированному курсу в России!

Введение к четвертому изданию приводится ниже, разъясняя детали авторских прав и историю самой серии.

Пожалуйста, расскажите своим друзьям и коллегам, где найти наши пособия. Мы надеемся, что вы сочтете их полезными для себя.

Робин Джойс

Профессор Финансового Университета при Правительстве РФ

Профессор, ВШФМ, Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

Москва, Россия 2012г.

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО

(миллион скачанных копий)

Перед вами Учебное пособие по МСФО. Это последняя версия легендарных учебных пособий на русском и английском языке, подготовленных в рамках трех проектов TACIS, которые выполнялись консорциумом, возглавляемым ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» при финансовой поддержке Европейского Союза (2003-2009 гг.). Эти пособия были также размещены на веб-сайте Министерства финансов Российской Федерации.

В настоящих учебных пособиях рассматриваются различные концепции учета, основанного на МСФО. Данная серия задумана как практическое пособие для профессиональных бухгалтеров, желающих самостоятельно получить дополнительные знания, информацию и навыки.

Каждый сборник представляет собой самостоятельный краткий курс, рассчитанный не более чем на три часа занятий. Несмотря на то, что данные учебные пособия представляют собой часть серии материалов, каждое из них является самостоятельным курсом, не зависящим от других. Каждое учебное пособие включает в себя информацию, примеры, вопросы для самопроверки и ответы. Предполагается, что пользователи будут иметь базовые знания в области бухгалтерского учета; если учебное пособие требует дополнительных знаний, это отмечается в начале раздела.

Мы планируем доработать первые три выпуска пособий и предоставить их для свободного доступа. **Пожалуйста, сообщите об этом Вашим друзьям и коллегам.** Что касается первых трех выпусков и обновленных текстов, авторское право на материалы каждого сборника принадлежит Европейскому Союзу, в соответствии с политикой которого разрешается бесплатное использование данных материалов в некоммерческих целях. Нам принадлежит авторское право на более поздние выпуски и доработанные версии, а также мы несем за них ответственность. Наша политика авторского права такая же, как и у Европейского Союза.

Мы хотим выразить особую благодарность **Элизабет Апраксин** (Европейский Союз), куратору вышеупомянутых проектов TACIS, **Ричарду Дж. Грегсону** (Партнер, PricewaterhouseCoopers), директору проектов, и **всем нашим друзьям из bankir.ru**, за то, что разместили эти учебные пособия.

Партнеры по проекту TACIS: **Росэкспертиза** (Россия), **АССА** (Великобритания), **Agriconsulting** (Италия), **ФБК** (Россия), и **European Savings Bank Group** (Брюссель).

Выражаем искреннюю признательность за помощь **Филипу В. Смиту** (редактор третьего выпуска) и **Аллану Гамборгу** - менеджерам проектов, а также **Екатерине Некрасовой**, Директору PricewaterhouseCoopers, которая руководила подготовкой русской версии (2008-2009 гг.). Идея публикации принадлежит **Глину Р. Филлипсу**, менеджеру первых двух проектов, который составлял учебные пособия и редактировал первые две версии. Мы гордимся своей причастностью к осуществлению этой идеи.

Робин Джойс

Профессор кафедры «Международные валютно-кредитные и финансовые отношения»
Финансового Университета при Правительстве РФ

Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

Россия, Москва, 2011 г. (обновленная редакция)

СОДЕРЖАНИЕ

1	ВВЕДЕНИЕ	4
2	СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ	4
3	ОПРЕДЕЛЕНИЯ	6
4	ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА	7
5	ПРИБЫЛИ И УБЫТКИ	10
6	ПРАВИТЕЛЬСТВЕННЫЕ СУБСИДИИ	12
7	ПРЕДСТАВЛЕНИЕ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ	13
8	ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ	24

Примечание: в данном учебном пособии использованы следующие публикации компании ПрайсвотерхаусКуперс:

- Применение МСФО
- Новости МСФО
- Решения по бухгалтерскому учету и отчетности

1 Введение**Цель**

Цель данного учебного пособия - помочь специалистам изучить учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции в соответствии с МСФО (IAS) 41.

2 Сфера применения

МСФО (IAS) 41 должен применяться для учета сельскохозяйственной деятельности, в том числе:

- (i) биологических активов;
- (ii) сельскохозяйственной продукции на момент ее сбора;
- и
- (iii) некоторых правительственных субсидий.

МСФО (IAS) 41 не применяется для учета:

- (i) земель сельскохозяйственного назначения (см. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»); и
- (ii) нематериальных активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»).

МСФО (IAS) 41 применяется для учета сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора.

Полученная в результате сбора продукция представляет собой продукт биологических активов предприятия.

Для учета продукции после ее сбора применяется МСФО (IAS) 2 «Запасы» или другой соответствующий стандарт.

ПРИМЕР – Продукция после сбора

Вы собрали урожай кукурузы. Собранная кукуруза учитывается как запасы, и вы применяете МСФО (IAS) 2.

МСФО (IAS)41 «СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО»

МСФО (IAS) 41 не рассматривает процесс переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора.

ПРИМЕР – Переработка винограда

Вы вырастили виноград, убрали его и собираетесь переработать его на вино. Виноград уже не относится к сфере применения МСФО (IAS) 41, должен учитываться как вовлеченный в процесс производства и оцениваться в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 2.

Хотя процессы преобразования винограда в вино могут выступать как логическое продолжение сельскохозяйственной деятельности и иметь определенное сходство с биологической трансформацией, такая переработка не соответствует определению сельскохозяйственной деятельности, приведенному в МСФО (IAS) 41.

В таблице ниже приведены примеры биологических активов, сельскохозяйственной продукции и продуктов, являющихся результатом переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора:

Биологические активы (МСФО (IAS) 41)	Сельскохозяйственная продукция (МСФО (IAS) 41 на период сбора урожая)	Продукты, являющиеся результатом переработки после сбора (вне сферы применения МСФО (IAS) 41)
Овцы	Шерсть	Пряжа, ковер
Деревья в лесонасаждениях	Бревна	Пиломатериалы
	Хлопок	Волокно, одежда
С/х растения	Убранная свекла	Сахар
Молочный скот	Молоко	Сыр
Свиньи	Туши	Колбасные изделия, копченый окорок
Кустарники	Листья	Чай, ферментированный табак
Виноградная лоза	Виноград	Вино
Фруктовые деревья	Собранные фрукты	Переработанные фрукты

3 Определения

Определения, имеющие отношение к сельскому хозяйству

Сельскохозяйственная деятельность – это управление биотрансформацией биологических активов в целях продажи, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов.

Сельскохозяйственная продукция – полученный в результате сбора продукт биологических активов.

Биологический актив – живое растение или животное .

Биотрансформация – процессы роста, перерождения, производства и воспроизводства, которые вызывают качественные или количественные изменения биологического актива.

Группа биологических активов – объединение аналогичных животных или растений.

Сбор – отделение продукции от биологического актива или конец жизненного цикла биологического актива.

К сельскохозяйственной деятельности относятся:

- животноводство,
- лесоводство,
- растениеводство,
- земледелие,
- водное хозяйство (включая рыбоводство).

В ходе сельскохозяйственной деятельности животные и растения переживают процесс биотрансформации в управляемой среде. Управление – это ключевой момент,

который отличает деятельность сельскохозяйственную от других ее видов, таких как морской рыбный промысел или вырубка девственных лесов, ни один из которых не классифицируется как деятельность сельскохозяйственная.

Степень изменения биологического актива может быть измерена по различным параметрам: зрелости, размерам, жирности и т.д.

Биотрансформация приводит:

- (1) к изменению актива в форме увеличения или уменьшения его количества или качества. В результате воспроизведения могут появляться дополнительные активы.
- (2) к получению сельскохозяйственной продукции (зерновых, бобовых, мяса, молока).

ОБЩИЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Активный рынок – это рынок, где соблюдаются все следующие условия:

- (i) товары являются однородными;
- (ii) желающие совершить сделку продавцы и покупатели могут быть найдены в любое время;
- (iii) информация о ценах общедоступна.

Балансовая стоимость – это сумма, по которой актив отражается в бухгалтерском балансе.

Справедливая стоимость представляет собой цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (МСФО(IFRS)13).

Справедливая стоимость зависит от местонахождения и состояния актива, так что одна и та же корова будет иметь разную справедливую стоимость в Москве и в Калуге.

Затраты, чтобы продать являются возрастающими затратами, непосредственно относящимися к избавлению от актива, исключая затраты финансов и подоходные налоги

Правительственные субсидии – см. МСФО 20 «Учет правительственных субсидий».

4 Признание и оценка

Признание и учет биологических активов или сельскохозяйственной продукции начинается, когда организация:

- (i) получает контроль над активом или связанными с ним будущими экономическими выгодами; и
- (ii) может надежно оценить его себестоимость или справедливую стоимость.

На практике это означает, что большая часть биологических активов или сельскохозяйственной продукции может учитываться до начала сбора или до продажи. Они также должны переоцениваться на каждую отчетную дату.

Биологический актив в момент первоначального признания и по состоянию на каждую отчетную дату должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, кроме случаев, когда справедливую стоимость нельзя определить с достаточной степенью достоверности.

В приведенных ниже примерах **ОПУ** означает отчет о прибылях и убытках и **ББ** означает бухгалтерский баланс.

ПРИМЕР – Учет сельскохозяйственной продукции до сбора урожая

Стоимость материалов, прямых трудовых затрат и производственных накладных расходов должна относиться на себестоимость продукции в течение всего периода выращивания пшеницы до сбора урожая. (Справедливая стоимость не может быть надежно оценена).

	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Запасы	ББ	82500	
Прямые материалы	ОПУ		40 000
Прямой труд	ОПУ		35 000
Производственные накладные расходы	ОПУ		7 500
<i>Включение затрат в себестоимость запасов</i>			

При первоначальном признании и на каждую отчетную дату биологический актив должен оцениваться по «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже», за исключением тех случаев, когда справедливая стоимость не может быть надежно оценена.

Биологические активы должны учитываться как внеоборотные активы, если они используются более чем один год. Примерами внеоборотных активов выступают молочный скот и деревья.

Биологические активы не амортизируются, а переоцениваются по «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых затрат по продаже» на каждую отчетную дату. В то время как ценность деревьев, предназначенных для производства пиломатериалов, с годами будет повышаться, ценность молочного скота по мере старения стада, наоборот, снижается.

МСФО (IAS)41 «СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО»

Продукты с коротким жизненным циклом, такие как молоко и зерно, будут сначала учитываться как запасы, а после их продажи – как себестоимость продаж.

К расходам по продаже относятся:

- комиссионные вознаграждения посредникам и торговым агентам;
- сборы органов регулирования и товарных бирж; и
- налоги и пошлины на продажу.

В расходы по продаже не включаются транспортные и прочие виды расходов, связанные с доставкой активов на рынок.

ПРИМЕР - «справедливая стоимость за вычетом расходов по продаже»

Рыночная стоимость выращенной вами пшеницы равняется \$50000. Транспортные расходы - \$4000. Комиссионное вознаграждение торговому агенту - \$1000.

«Справедливая стоимость за вычетом ожидаемых расходов по продаже» будет равна \$49000, поскольку транспортные издержки, связанные с доставкой пшеницы на рынок, при расчете себестоимости запасов не учитываются.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Запасы	ББ		1 000
Комиссионное вознаграждение торговому агенту	ОПУ	1 000	
Транспортные расходы	ОПУ	4 000	
Начисления	ББ		4 000

Учет комиссионного вознаграждения торговому агенту при определении стоимости запасов и отнесение транспортных затрат на расходы текущего периода

Для удобства учета аналогичные активы можно объединять в группы (по возрасту, качеству и т.д.). В таком случае справедливая стоимость определяется для группы активов.

Договоры на продажу в будущем биологических активов или сельскохозяйственной продукции для определения справедливой стоимости не подходят, поскольку она должна отражать существующие рыночные условия для сделки между готовыми совершить сделку покупателем и продавцом.

Договор на продажу биологического актива или сельскохозяйственной продукции может быть обременительным (см. МСФО 37).

ПРИМЕР – Обременительный договор

Вы заключили договор на поставку кукурузы в течение 2 лет по фиксированной цене. Через 6 месяцев стоимость зерна поднимается так высоко, что по данному договору вы несете убытки в размере \$70 000.

Это обременительный договор, для учета которого следует применять МСФО 37.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Себестоимость продаж	ОПУ	70 000	
Резерв – чистая стоимость продажи запасов	ББ		70 000

Создание резерва в связи со снижением чистой стоимости продажи

Если у компании есть доступ к нескольким рынкам, определение справедливой стоимости должно основываться на том рынке, который компания собирается использовать.

К примеру, у компании есть доступ к двум активным рынкам.

ПРИМЕР – 2 активных рынка

Вы можете продавать свою продукцию на двух активных рынках, но 95% ваших продаж осуществляются на ближайшем рынке, который предполагает меньшие транспортные издержки и комиссионные вознаграждения торговым агентам.

Для определения справедливой стоимости вашей продукции вы должны руководствоваться ценами именно этого рынка.

При отсутствии активного рынка для определения справедливой стоимости можно использовать следующую информацию:

- (i) последние рыночные цены;
- (ii) рыночные цены на аналогичные активы;
- (iii) базовые цены по отраслям (например, цены на крупный рогатый скот, выраженные в ценах за 1 кг говядины).

При отсутствии рыночных цен в качестве основы для определения справедливой стоимости биологического актива в его текущем местонахождении и состоянии можно использовать приведенную стоимость будущих денежных потоков, при исключении любого прироста стоимости в результате дополнительной биотрансформации и будущей деятельности.

В составе денежных потоков не учитываются потоки, относящиеся к финансированию активов, налогообложению или восстановлению биологических активов после сбора урожая.

ПРИМЕР – Финансирование активов

Вы взяли заем на финансирование посевов. Затраты на финансирование не включаются в справедливую стоимость урожая.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Затраты по займам	ОПУ	55 000	
Денежные средства	ББ		55 000

Отнесение затрат по займам на расходы текущего периода (а не включение их в стоимость запасов или основных средств)

Будущие денежные потоки учитываются по чистой приведенной стоимости

ПРИМЕР – Стоимость денежных потоков

Вы продаете урожай этого года по той же цене, что будете продавать и урожай следующего года. Денежные поступления от урожая этого года будут для вас более ценными, поскольку вы получите их раньше, чем поступления от урожая следующего года. Справедливая стоимость урожая будущего года как чистая приведенная стоимость будет ниже, чем справедливая стоимость урожая этого года.

Если предположить, что стоимость урожая составляет 100\$, а стоимость денег – 10% годовых, то 100\$ через год для нас сегодня будет составлять 91\$ (дисконтированная стоимость при ставке 10% годовых).

Иногда справедливая стоимость актива практически совпадает с себестоимостью, особенно в тех случаях, когда биологическая трансформация отсутствует или она незначительна.

ПРИМЕР – Незначительная биологическая трансформация

1. Саженцы фруктовых деревьев, посаженные непосредственно перед отчетной датой.
2. Начальная стадия роста древесных насаждений в 25-летнем производственном цикле.

Биологические активы, особенно выращиваемые, могут быть неотделимы от земли, а активный рынок может существовать только для взаимосвязанных активов.

ПРИМЕР – Рынок для взаимосвязанных активов (1)

Возможно, что рынок для вашего леса отсутствует, но покупатели могут захотеть купить деревья (биологические активы) в пакете с участком земли.

Чтобы определить справедливую стоимость биологических активов, вы можете воспользоваться информацией, относящейся к **взаимосвязанным** активам.

ПРИМЕР – Рынок для взаимосвязанных активов (2)

Вычтя справедливую стоимость земли и угодий (\$2 млн.) из справедливой стоимости **взаимосвязанных** активов (\$8 млн.), можно определить справедливую стоимость биологических активов (\$6 млн.).

5 Прибыли и убытки**ПЕРВОНАЧАЛЬНОЕ ПРИЗНАНИЕ**

Прибыли или убытки от биологического актива должны включаться в чистую прибыль за период, в котором они возникли.

Прибыль может возникнуть на момент первоначального признания биологического актива, например при рождении теленка.

ПРИМЕР- Прибыль, возникающая на момент первоначального признания

Стоимость ваших посевов зерновых к моменту сбора урожая составляла \$45 000, а их «справедливая стоимость за вычетом ожидаемых расходов по продаже» - \$60 000. Прибыль в размере \$15 000 включается в отчет о прибылях и убытках за текущий период.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Запасы	ББ	15 000	
Прибыль, возникающая на момент первоначального признания	ОПУ		15 000

Отражение прибыли, возникающей на момент первоначального признания, в отчете о прибылях и убытках

ПРИМЕР – Убыток, возникающий на момент первоначального признания

Стоимость ваших посевов зерновых к дате уборки составляла \$44 000, а их справедливая стоимость - \$45 000. Ожидаемые расходы по продаже - \$3 000. «Справедливая стоимость за вычетом ожидаемых расходов по продаже» составляет \$42 000 (45 000 – 3 000). Убыток в \$2 000 включается в отчет о прибылях и убытках за текущий период.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы по продаже	ОПУ	3 000	
Начисления	ББ		3 000
Запасы	ББ	44 000	
Денежные средства	ББ		44 000
Запасы	ББ	1 000	
Расходы по продаже	ОПУ		1 000

Учет переоценки запасов и отражение расходов по продаже в сумме \$2°000 в качестве убытка в отчете о прибылях и убытках

Прибыль (или убыток) может возникать на момент первоначального признания сельскохозяйственной продукции в результате сбора урожая.

ПРИМЕР – Убыток, возникающий на момент первоначального признания в результате сбора

Стоимость ваших посевов к дате сбора составляла \$84 000. Их справедливая стоимость - \$87 000. Затраты на уборку урожая - \$4 000. Ожидаемые расходы по продаже - \$2 000. «Справедливая стоимость урожая за вычетом ожидаемых расходов по продаже» составляет \$81 000 (87 000 – 4 000 – 2 000). Убыток в размере \$ 3000 включается в отчет о прибылях и убытках за текущий период.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы по продаже	ОПУ	2 000	
Начисления	ББ		2 000
Затраты на уборку урожая	ОПУ	4 000	
Денежные средства	ББ		4 000
Запасы	ББ	84 000	
Денежные средства	ББ		84 000
Запасы	ББ		3 000
Расходы по продаже	ОПУ	3 000	

Учет переоценки запасов и отражение затрат на уборку в сумме \$1°000 и расходов на продажу в сумме \$2 000 в качестве убытков в отчете о прибылях и убытках

Невозможность надежно оценить справедливую стоимость
Если справедливую стоимость можно рассчитать достоверно, то ее следует использовать для оценки актива, если нет - необходимо применять другой метод оценки до

тех пор, пока оценка по справедливой стоимости не станет возможной.

Например, биологический актив должен оцениваться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения до тех пор, пока справедливая стоимость не сможет быть надежно оценена.

ПРИМЕР – Справедливая стоимость отсутствует

Ваш урожай скоро будет готов к уборке. Рынок для него временно отсутствует, поскольку это генетически модифицированные с/х культуры, будущее которых рассматривается правительством. Поэтому в настоящее время покупателей нет. Рыночная цена не может быть надежно определена. Пока не появятся покупатели, ваш урожай должен оцениваться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Во всех случаях отчитывающаяся компания должна оценивать сельскохозяйственную продукцию на момент сбора урожая по ее «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже».

При определении себестоимости, накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения следует руководствоваться МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Обычно используется логика расчета себестоимости отдельных продуктов (см. МСФО (IAS) 2). Прямые затраты труда, затраты на материалы и производственные накладные расходы относятся на продукт. Амортизация

внеоборотных активов, таких как плодоносящие кофейные деревья, должна включаться в расчет стоимости, также как и обесценение этих активов.

В отличие от готовой произведенной продукции (которая учитывается по наименьшему из двух значений - себестоимости или чистой цене продажи), сельскохозяйственная продукция учитывается по «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже».

6 Правительствоные субсидии

Безусловная субсидия должна признаваться в качестве дохода того отчетного периода, в котором она становится дебиторской задолженностью (т.е. подлежит получению).

ПРИМЕР – Субсидия подлежит получению

В январе вы договариваетесь о получении субсидии на посеvy. Условие получения субсидии – готовность урожая к уборке. Ваш урожай готов к уборке в августе. Субсидию вы получите в ноябре. Она становится дебиторской задолженностью (подлежит получению) в августе, когда выполняется условие получения субсидии.

Условная субсидия должна признаваться в качестве дохода, когда будут выполнены все условия.

ПРИМЕР – Субсидия на сокращение посевных площадей

В январе вы договариваетесь о получении субсидии на землю. Условие предоставления субсидии – сокращение посевных площадей. Ваш последний урожай будет убран в августе. Земли будут очищены от растительных остатков и выведены из состава сельскохозяйственных угодий в

сентябре. Субсидию вы получите в ноябре. Она становится дебиторской задолженностью в сентябре, когда выполняется условие получения субсидии.

Сроки и условия предоставления субсидий могут быть разными:

ПРИМЕР – Долгосрочная субсидия

Субсидия обязывает вас заниматься сельскохозяйственным производством в определенной местности в течение пяти лет, в случае невыполнения этого условия всю сумму субсидии вы должны будете вернуть.

Субсидия не признается в качестве дохода, пока не истечет пятилетний срок.

В то же время, если бы условия предоставления субсидии допускали безвозвратность субсидии пропорционально истекшему отрезку времени в течение пятилетнего срока, то субсидия учитывалась бы пропорционально.

ПРИМЕР – Долгосрочная субсидия – пропорциональная основа

Субсидия в размере \$20 млн. обязывает вас заниматься сельскохозяйственным производством в определенной местности в течение десяти лет, и в случае неполного соблюдения этого срока вы должны вернуть соответствующую часть субсидии. Каждый год ведения сельскохозяйственной деятельности вы должны признавать в качестве дохода по 10% от полной суммы субсидии.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Субсидия к получению	ББ	\$20млн	
Правительственная субсидия	ББ		\$20млн
Правительственная субсидия	ББ	\$2млн	
Административные расходы	ОПУ		\$2млн

Учет признания правительственной субсидии и ежегодное признание в отчете о прибылях и убытках.

7 Представление и раскрытие информации

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ

Биологические активы должны представляться в бухгалтерском балансе отдельно от других активов.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Общая информация

При первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции требуется раскрытие следующей информации:

- (i) совокупная прибыль (или убыток), возникшая в течение отчетного периода;
- (ii) изменение «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже»;
- (iii) описание каждой группы биологических активов (качественные или количественные характеристики);
- (iv) для каждой группы – разделение расходуемых и плодоносящих, зрелых и незрелых биологических активов, исходя из соображений целесообразности.

Биологические активы по группам, зрелые и незрелые активы

Вы можете раскрывать балансовую стоимость расходуемых и плодоносящих биологических активов по группам. Далее вы можете раскрывать балансовую стоимость по подгруппам «зрелые» и «незрелые» активы.

Потребляемые биологические активы - это активы, которые собираются в виде сельскохозяйственной продукции или продаются в виде биологических активов.

Плодоносящие биологические активы - все прочие биологические активы, не являющиеся потребляемыми. Плодоносящие биологические активы – это самовоспроизводящиеся активы в отличие от просто сельскохозяйственной продукции.

ПРИМЕРЫ – потребляемые биологические активы:

мясной скот;
скот, предназначенный для продажи;
рыба в рыбоводческих хозяйствах;
посевы зерновых культур, например кукуруза и пшеница;
деревья, предназначенные для производства пиломатериалов

ПРИМЕРЫ – Плодоносящие биологические активы:

молочный скот;
виноградные лозы;
фруктовые деревья и
деревья, сучья которых заготавливаются на дрова, при этом сами деревья сохраняются.

Биологические активы могут классифицироваться как зрелые биологические активы или как незрелые биологические активы.

Зрелые биологические активы – это те, которые достигли нужной кондиции и готовы к уборке/продаже (для расходуемых биологических активов), или те, которые способны давать регулярные урожаи/приплод (для плодоносящих биологических активов).

Раскрытия:

- (i) характер деятельности, связанной с каждой группой биологических активов;
- (ii) оценки нефинансовых (натуральных) параметров:
 - a. каждой группы биологических активов компании на конец отчетного периода;
 - b. выхода сельскохозяйственной продукции в течение периода;
- (iii) методы и основные допущения, использованные при оценке справедливой стоимости каждой группы активов;
- (iv) «справедливая стоимость за вычетом ожидаемых расходов по продаже» полученной сельскохозяйственной продукции на момент сбора;
- (v) балансовая стоимость биологических активов, права использования которых ограничены или которые находятся в залоге в качестве обеспечения обязательств;
- (vi) обязательства по совершенствованию или приобретению биологических активов;
- (vii) стратегии управления финансовыми рисками сельскохозяйственной деятельности;
- (viii) подробная сверка изменений балансовой стоимости биологических активов по состоянию на начало и конец текущего отчетного периода. Сравнительная информация не требуется.

ПРИМЕР – Биологические активы, предоставленные в залог

Вы получили банковский кредит в размере \$1 млн. под залог вашего урожая, который на отчетную дату еще не был продан.

Раскройте в финансовой отчетности стоимость урожая и тот факт, что он предоставлен в залог по кредиту.

ПРИМЕР – Обязательства по биологическим активам

На отчетную дату согласно действующему договору вы обязаны купить у вашего соседа кормовые сельскохозяйственные культуры стоимостью \$400 000. Эта информация должна раскрываться как обязательство по приобретению биологических активов.

ПРИМЕР – Стратегии управления финансовыми рисками

Вы заключили договор на продажу вашего урожая японской фирме. Оплату вы получите в йенах. Вы заключили форвардный контракт на продажу йен в момент получения выручки по фиксированному курсу. Раскройте эту информацию как вашу стратегию управления финансовыми рисками.

Изменения стоимости биологического актива – это результат совокупности физических (например, рост) и рыночных изменений (например, повышение спроса). Информация может быть особенно полезной, если она раскрывается отдельно по этим двум видам изменений.

ПРИМЕРЫ – Физические изменения биологических активов

1. Ваши деревья еще на один год приблизились к сроку, когда они будут срублены для переработки на пиломатериалы. Это физическое изменение, которое должно быть отражено в расчете «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже».

2. При уборке вы теряете 2% урожая. Это физическое изменение, которое должно быть отражено в расчете «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже».

Дополнительные раскрытия информации о биологических активах, справедливая стоимость которых не может быть надежно оценена:

- (i) описание биологических активов;
- (ii) объяснение того, почему справедливая стоимость не может быть надежно оценена;
- (iii) пределы, в которых, скорее всего, могла бы находиться справедливая стоимость по приблизительным оценкам;
- (iv) используемый метод начисления амортизации, применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;
- (v) валовая учетная стоимость;
- (vi) накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;
- (vii) прибыли или убытки от выбытия активов, оцененных по себестоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения.

Сверка балансовой стоимости должна также отражать следующие суммы, связанные с биологическими активами и включенные в чистую прибыль :

- (i) убытков от обесценения;
- (ii) убытков от обесценения, компенсированных в отчетном периоде; и
- (iii) амортизации.

Если в течение отчетного периода стало возможным надежно оценить справедливую стоимость биологических активов, которые ранее оценивались по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения, финансовая отчетность должна раскрывать:

- (i) описание биологических активов;

- (ii) объяснение того, почему оценка по справедливой стоимости стала возможной; и
- (iii) влияние изменения.

Правительственные субсидии

Раскрытие информации о правительственных субсидиях на сельскохозяйственную деятельность, учитываемую в соответствии с МСФО (IAS)41:

- (i) характер и объем субсидий, отраженных в финансовой отчетности;
- (ii) невыполненные условия и другие непредвиденные обстоятельства, связанные с субсидиями;
- (iii) ожидаемые существенные уменьшения уровня субсидий.

Иллюстративные примеры

В Примере 1 показано, как молочное животноводческое хозяйство на практике может применять требования МСФО (IAS) 41 по представлению и раскрытию информации. МСФО (IAS) 41 поощряет отдельное раскрытие изменений «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже» биологических активов компании, в результате физического изменения и изменения цены. Пример 1 иллюстрирует такое раскрытие.

МСФО (IAS)41 «СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО»

Пример 1: Компания «Тула-молоко»	Примечания	31 декабря 2ХХ9	31 декабря 2ХХ8
Бухгалтерский баланс			
Активы			
Оборотные активы			
Запасы		1 000	1 000
Торговая и другая дебиторская задолженность		2 000	2 000
Денежные средства		30 000	30 000
Итого оборотных активов		33 000	33 000
Внеоборотные активы			
Молочный скот - молодняк		156 180	143 190
Молочный скот - основное стадо		1 118 970	1 235 520
Итого - биологические активы	3	1 275 150	1 378 710
Основные средства		859 013	229 400
Итого внеоборотных активов		2 134 163	1 608 110
Итого активов		2 167 163	1 641 110
СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Торговая и другая кредиторская задолженность		50 000	50 000
Итого краткосрочных обязательств		50 000	50 000
Собственный капитал			
Выпущенный капитал		100 000	100 000

Резервный капитал	2 017 163	1 491 110
Итого собственный капитал	2 117 163	1 591 110

МСФО (IAS)41 «СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО»

Отчет о прибылях и убытках

Компания «Тула-молоко» Примечания

За год,
закончившийся
31 декабря
2ХХ9 г.

Отчет о прибылях и
убытках

Справедливая стоимость надоенного молока		1 554 720
Прибыль в результате изменений «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже» молочного скота	3	119 790
		1 674 510
Использовано запасов		-412 569
Расходы на пополнение запасов		412 569
Затраты на оплату труда персонала		-381 849
Расходы на амортизацию		-45 750
Другие операционные расходы		-591 276
		-1 018 875
Прибыль по основной деятельности		655 635
Налог на прибыль		-129 582
Чистая прибыль за период		526 053

Отчет об изменениях капитала

Компания «Тула-
молоко»Год, закончившийся
31 декабря 2ХХ9

Отчет об изменениях капитала

	Акционерный капитал	Накопленная прибыль	Итого
Баланс на 1 января 2ХХ9	100 000	1 491 110	1 591 110
Чистая прибыль за период		526 053	526 053
Баланс на 31 декабря 2ХХ9	100 000	2 017 163	2 117 163

Отчет о движении денежных средств

Компания «Тула-молоко» Примечания За год,
закончившийся
31 декабря 2ХХ9

Отчет о движении денежных средств

Поступление денежных средств от текущей деятельности

Поступление денежных средств от продажи молока	1 554 720
Поступление денежных средств от продажи скота	302 100
Денежные средства, выплаченные работникам	-381 849
Денежные средства, выплаченные поставщикам	-591 276
Денежные средства, выплаченные при покупке скота	-78 750
	804 945

Уплаченный налог на прибыль	-129 582
-----------------------------	----------

Чистые денежные средства от текущей деятельности	675 363
---	----------------

Денежные средства от инвестиционной деятельности

Покупка основных средств	-675 363
Чистые денежные средства, использованные в инвестиционной деятельности	-675 363

Чистое увеличение денежных

0

средств

Денежные средства на начало периода	30 000
--	---------------

Денежные средства на конец периода	30 000
---	---------------

Сверка балансовой стоимости основных средств

Балансовая стоимость на 1 января 2ХХ9	229 400
Амортизация	-45 750
Покупки	675 363
Балансовая стоимость на 31 декабря 2ХХ9	859 013

Примечания к финансовой отчетности

1. Основная деятельность

Компания «Тула-молоко» занимается производством и поставкой молока различным клиентам. На 31 декабря 2ХХ9 на балансе компании числилось 1 523 молочных коровы (зрелые активы) и 467 телок, выращиваемых на замену (незрелые активы). В течение отчетного года, закончившегося 31 декабря 2ХХ9, компания произвела 454 687 кг молока, справедливая стоимость которого за вычетом ожидаемых расходов по продаже составила 1 554 720 (стоимость определялась на момент доения).

2. Учетная политика

Молочный скот и молоко

Молочное стадо оценивается по «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже».

Справедливая стоимость стада определяется на основе рыночных цен на скот такого же возраста, породы и генетических характеристик. Молоко первоначально оценивается по его «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже» на момент доения. Справедливая стоимость молока определяется на основе цен на местном рынке.

3. Биологические активы

Сверка балансовой стоимости молочного стада	2XX9
Балансовая стоимость на 1 января 2XX9	1 378 710
Прирост в результате покупок	78 750
Прибыль от изменения «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже», связанного с физическими изменениями	46 050
Прибыль от изменения «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже», связанного с изменением цен	73 740
Сокращение в результате продаж	-302 100
Балансовая стоимость на 31 декабря 2XX9 г.	1 275 150

4. Стратегии управления финансовыми рисками

Деятельность компании подвержена финансовым рискам, связанным с изменениями цен на молоко. Компания в обозримом будущем не ожидает серьезного падения цен на молоко и поэтому не прибегала к производным финансовым инструментам и не заключала других договоров для снижения ценового риска. Компания регулярно

пересматривает свой прогноз цен на молоко, осознавая необходимость активного управления финансовыми рисками.

Пример 2: Физическое изменение и изменение цены

Следующий пример иллюстрирует, как разграничить физические и ценовые изменения. Согласно МСФО (IAS) 41 разделение изменения «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже» на части в соответствии с физическими изменениями и изменениями цен поощряется, но не требуется.

По состоянию на 1 января 2XX9 г. на балансе хозяйства числилось 80 голов трехлетних животных. 1 марта 2XX9 г. хозяйством было приобретено 8 голов четырехлетних животных за 864. Еще 8 животных родилось 1 марта 2XX9 г. В течение отчетного периода ни одно животное не было продано или забито.

	Трехлет			ВСЕГ О
	Новорожден ные животные	животн ые	Четырехле тние животные	
Поголовье скота				
На 1 января 2XX6		80		80
На 1 марта 2XX6	8		8	16
На 31 декабря 2XX6	8	80	8	96

Справедливая стоимость за вычетом расходов по продаже

На 1 января 2ХХ6		8 000		8 000
На 1 марта 2ХХ6	560		864	1 424
Увеличение в результате изменения цен	16	240	24	280
Увеличение в результате физических изменений	64	1 360	72	1 496
На 31 декабря 2ХХ6	640	9 600	960	11 200

1. МСФО (IAS) 41 должен применяться при учете сельскохозяйственной деятельности для:

- (i) биологических активов;
- (ii) сельскохозяйственной продукции в момент сбора урожая;
- (iii) некоторых правительственных субсидий;
- (iv) земель сельскохозяйственного назначения;
- (v) нематериальных активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью.

- 1. i
- 2. i-ii
- 3. i-iii
- 4. i-iv
- 5. i-v

2. МСФО (IAS) 41 применяется для учета сельскохозяйственной продукции:

- 1. До начала сбора;
- 2. Только в момент сбора;
- 3. После окончания сбора;
- 4. До начала, в момент и после окончания сбора урожая.

3. Что из ниже перечисленного учитывается по МСФО(IAS) 41?

ПРОДУКЦИЯ	ДА	НЕТ
Пряжа		
Пиломатериалы		
Ковер		
Овцы		
Деревья в лесонасаждениях		
Шерсть		
Бревна		
Волокно		
Одежда		
Сахар		
Собранная свекла		
Молоко		
С/х растения		
Молочный скот		
Хлопок		
Сыр		
Колбасные изделия		
Копченый окорок		
Туши		
Листья		
Виноград		
Собранные фрукты		
Чай		
Ферментированный табак		
Вино		
Переработанные фрукты		
Свиньи		
Кустарники		
Виноградная лоза		
Фруктовые деревья		

4. Сельскохозяйственная деятельность – это управление биотрансформацией биологических активов в целях:

- (I) продажи;
- (II) получения сельскохозяйственной продукции;
- (III) производства дополнительных биологических активов.

- 1. i
- 2. i-ii
- 3. i-iii

5. Сельскохозяйственная деятельность включает:

- (i) животноводство;
- (ii) лесоводство;
- (iii) растениеводство (однолетние или многолетние с/х культуры);
- (iv) разведение садов и плантаций;
- (v) цветоводство и водное хозяйство (включая рыбоводство);
- (vi) переработку с/х продукции.

- 1. i
- 2. i-ii
- 3. i-iii
- 4. i-iv
- 5. i-v
- 6. i-vi

6. Активный рынок – это рынок, где соблюдаются все следующие условия:

- (i) товары, продаваемые на рынке, являются однородными;
- (ii) желающие совершить сделку продавцы и покупатели могут быть найдены в любое время;
- (iii) информация о ценах общедоступна;
- (iv) рынок работает ежедневно.

- 1. i
- 2. i-ii
- 3. i-iii
- 4. i-iv

7. Регистрация биологических активов или сельскохозяйственной продукции осуществляется только тогда, когда организация:

- (i) получает контроль над активом в результате прошлых событий;
- (ii) получает контроль над связанными с активом будущими экономическими выгодами;
- (iii) может надежно оценить справедливую или фактическую стоимость актива.

- 1. i
- 2. i-ii
- 3. i-iii

8. К расходам по продаже относятся:

- (i) комиссионные вознаграждения посредникам и торговым агентам;
- (ii) сборы органов регулирования;
- (iii) сборы товарных бирж;
- (iv) налоги и пошлины на продажу;

- (v) транспортные и другие расходы, связанные с доставкой активов на рынок.

- 1. i
- 2. i-ii
- 3. i-iii
- 4. i-iv
- 5. i-v

9. Обременительный договор – это договор, который:

- 1. приносит прибыль;
- 2. окупает расходы;
- 3. приносит убыток.

10. При отсутствии активного рынка для определения справедливой стоимости можно использовать информацию:

- (i) о ценах последних рыночных сделок при условии, что в период между датой совершения сделки и отчетной датой не произошло значительных изменений конъюнктуры рынка;
- (ii) о рыночных ценах на аналогичные активы, скорректированных с учетом различий в активах;
- (iii) о базовых ценах по отраслям;
- (iv) о договорных ценах.

- 1. i
- 2. i-ii
- 3. i-iii
- 4. i-iv

11. Источники информации могут предлагать разные варианты оценки по справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции. Необходимо использовать:

1. наиболее надежную оценку;
2. наименьшую стоимость;
3. среднюю стоимость.

12. Рыночные цены на биологический актив в его текущем состоянии могут отсутствовать. В таких случаях следует использовать:

1. договорную цену;
2. приведенную стоимость ожидаемых чистых денежных потоков, дисконтированных по текущей рыночной доналоговой ставке;
3. приведенную стоимость ожидаемых чистых денежных потоков, дисконтированных по текущей рыночной посленалоговой ставке.

13. Определение текущего состояния биологического актива:

1. исключает любые увеличения стоимости в результате дополнительной биотрансформации и будущей деятельности организации;
2. включает любые увеличения стоимости в результате дополнительной биотрансформации и будущей деятельности организации;
3. включает любые увеличения стоимости в результате дополнительной биотрансформации и исключает влияние будущей деятельности организации.

14. При расчете справедливой стоимости биологического актива следует учитывать:

МСФО (IAS)41 «СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО»

- (i) денежные потоки на финансирование активов;
- (ii) налогообложение;
- (iii) расходы на восстановление биологических активов после сбора урожая.

1. i
2. i-ii
3. i-iii
4. Ни один из вышеперечисленных пунктов.

15. Справедливая стоимость биологического актива иногда может быть приблизительно равна его себестоимости, в частности в тех случаях, когда:

- (i) биотрансформация с момента возникновения первоначальных затрат была незначительной;
- (ii) не ожидается, что влияние биотрансформации на цену будет существенным;
- (iii) отсутствует активный рынок.

1. i
2. i-ii
3. i-iii
4. Ни один из вышеперечисленных пунктов.

16. Прибыль (или убыток), возникающая на момент первоначального признания биологического актива по «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже» и в результате изменения «справедливой стоимости биологического актива за вычетом ожидаемых расходов по продаже», должна включаться:

1. в расчет чистой прибыли за период, в котором она возникла;
2. в стоимость запасов;
3. в стоимость собственного капитала.

17. Прибыль (или убыток) может возникнуть на момент первоначального признания биологического актива:

- (i) поскольку при определении справедливой стоимости биологического актива вычитаются ожидаемые расходы по продаже;
- (ii) при рождении теленка;
- (iii) в результате сбора урожая.

- 1. i
- 2. i-ii
- 3. i-iii
- 4. Ни один из вышеперечисленных пунктов.

18. Если организация раньше оценивала биологический актив по его «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже», а новая справедливая стоимость не может быть оценена, то следует:

- 1. продолжать оценивать биологический актив по его «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже» до его выбытия;
- 2. оценивать биологический актив по его «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже»;
- 3. оценивать биологический актив по приведенной стоимости ожидаемых чистых денежных потоков, дисконтированных по текущей рыночной посленалоговой ставке.

19. Безусловная правительственная субсидия, связанная с биологическим активом, оцениваемым по его «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже», должна признаваться в качестве дохода:

- 1. только по получении денежных средств;

- 2. когда субсидия становится дебиторской задолженностью (подлежит получению);
- 3. когда товары проданы.

20. Если правительственная субсидия, связанная с биологическим активом, оцениваемым по его «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже», является условной, включая субсидии, которые обязывают организацию не заниматься определенными видами сельскохозяйственной деятельности, организация должно признавать субсидию в качестве дохода:

- 1. только по получении денежных средств;
- 2. когда субсидия становится дебиторской задолженностью (подлежит получению);
- 3. когда условия получения субсидии выполнены.

8 Ответы на вопросы

Вопрос	Ответ
1.	3
2.	2
3.	См. ниже
4.	3
5.	5
6.	3
7.	3
8.	4
9.	3
10.	3
11.	1
12.	2
13.	1
14.	4

МСФО (IAS)41 «СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО»

15.	2
16.	1
17.	3
18.	1
19.	2
20.	3

ПРОДУКЦИЯ	ДА	НЕТ
Пряжа		X
Пиломатериалы		X
Ковер		X
Овцы	X	
Деревья в лесонасаждениях	X	
Шерсть	X	
Бревна	X	
Волокно		X
Одежда		X
Сахар		X
Собранная свекла	X	
Молоко	X	
С/х растения	X	
Молочный скот	X	
Хлопок	X	
Сыр		X
Колбасные изделия		X
Копченый окорок		X
Туши	X	
Листья	X	
Виноград	X	
Собранные фрукты	X	
Чай		X
Ферментированный табак		X
Вино		X
Переработанные фрукты		X
Свиньи	X	
Кустарники	X	
Виноградная лоза	X	
Фруктовые деревья	X	