

## תקן חשבונאות בינלאומי 41

# חקלאות

## International Accounting Standard 41

# Agriculture

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2021 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2022.

## תוכן עניינים

החל  
מסעיף

## תקן חשבונאות בינלאומי 41

**חקלאות**

## מטרת התקן

1 תחולה

5 הגדרות

5 הגדרות הקשורות לחקלאות

8 הגדרות כלליות

10 הכרה ומדידה

26 רווחים והפסדים

30 חוסר יכולת למדוד שווי הוגן באופן מהימן

34 מענקים ממשלתיים

40 גילוי

40 כללי

גילויים נוספים לגבי נכסים ביולוגיים כאשר לא ניתן

54 למדוד שווי הוגן באופן מהימן

57 מענקים ממשלתיים

58 מועד תחילה והוראות מעבר

**אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של חקלאות:**

**צמחים מניבים (תיקונים לתקן חשבונאות**

**בינלאומי 16 ולתקן חשבונאות בינלאומי 41)**

**שפורסם ביוני 2014\***

**בסיס למסקנות\***

**בסיס למסקנות של הוועדה הקודמת לתקני**

**חשבונאות בינלאומיים\***

**דעות מנוגדות\***

**דוגמאות להמחשה\***

\* לא תורגם לעברית

## תקן חשבונאות בינלאומי 41

### חקלאות

תקן חשבונאות בינלאומי 41 חקלאות (IAS 41) מפורט בסעיפים 1-65. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהייתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 41 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, מספק בסיס לבחירה ויישום של מדיניות חשבונאית בהעדר הנחיות מפורשות.

### מטרת התקן

מטרת תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי והגילויים המתייחסים לפעילות חקלאית.

### תחולה

1. תקן זה ייושם לצורך טיפול חשבונאי בפריטים הבאים כאשר הם קשורים לפעילות חקלאית:

(א) נכסים ביולוגיים, למעט צמחים מניבים;

(ב) תוצרת חקלאית בנקודת האסיף (harvest); וכן

(ג) מענקים ממשלתיים שמכוסים בסעיפים 34 ו-35.

2. תקן זה אינו חל על:

(א) קרקע שקשורה לפעילות חקלאית (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע ותקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה).

(ב) צמחים מניבים הקשורים לפעילות חקלאית (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 16). אולם, תקן זה חל על התוצרת של צמחים מניבים אלה.

(ג) מענקים ממשלתיים הקשורים לצמחים מניבים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 20 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי).

(ד) נכסים לא מוחשיים שקשורים לפעילות חקלאית (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים לא מוחשיים).

(ה) נכסי זכות שימוש הנובעים מחכירה של קרקע המתייחסת לפעילות חקלאית (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות).

3. תקן זה חל על תוצרת חקלאית, שהיא התוצרת שנאספת מהנכסים הביולוגיים של הישות, בנקודת האסיף. לאחר מכן, חל תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי או תקן מתאים אחר. לפיכך, תקן זה לא עוסק בעיבוד (processing) התוצרת החקלאית לאחר האסיף; לדוגמה, העיבוד של ענבים ליין על ידי יינן (vintner) שגידל את הענבים. למרות שיתכן שעיבוד כזה הוא המשך (extension) הגיוני וטבעי לפעילות חקלאית, ויתכן שהאירועים שמתרחשים דומים במידה מסוימת לשינוי ביולוגי (biological transformation), עיבוד כזה לא נכלל בהגדרה של פעילות חקלאית בתקן זה.

4. בטבלה להלן מובאות דוגמאות לנכסים ביולוגיים, לתוצרת חקלאית ולמוצרים שהם תוצאה של עיבוד לאחר האסיף:

מוצרים שהם תוצאה של עיבוד לאחר האסיף	תוצרת חקלאית	נכסים ביולוגיים
חוט-צמר, שטיח	צמר	כבשים
בולי-עץ, קרשים	עצים כרותים	עצים במטע עצים
גבינה	חלב	בקר לחלב
נקניקיות, ירכי חזיר מעובדות (cured hams)	גופה (Carcass)	חזירים
חוט-כותנה, ביגוד	כותנה שנאספה	צמחי כותנה
סוכר	קנה סוכר שנאסף	קני סוכר
טבק מעובד	עלים שנקטפו	צמחי טבק
תה	עלים שנקטפו	שיחי תה
יין	ענבים שנקטפו	גפנים
פירות מעובדים	פירות שנקטפו	עצי פרי
שמן דקלים	פירות שנקטפו	דקלי שמן
מוצרי גומי	לטקס שנאסף	עצי גומי
צמחים אחדים, לדוגמה, שיחי תה, גפנים, דקלי שמן ועצי גומי, בדרך כלל מקיימים את ההגדרה של צמח מניב והם בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 16. אולם, התוצרת הגדלה על צמחים מניבים, לדוגמה, עלי תה, ענבים, פירות דקלי שמן ולטקס, היא בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 41.		

## הגדרות הקשורות לחקלאות

5. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:

**פעילות חקלאית (Agricultural activity)** היא הניהול על ידי ישות של השינוי הביולוגי והאסיף של נכסים ביולוגיים למכירה או להמרה לתוצרת חקלאית, או לנכסים ביולוגיים נוספים.

**תוצרת חקלאית (Agricultural produce)** היא התוצרת שנאספה מהנכסים הביולוגיים של הישות.

**צמח מניב (Bearer plant)** הוא צמח חי אשר:

(א) משמש בייצור או בהספקה של תוצרת חקלאית;

(ב) חזוי שהוא יניב תוצרת במשך יותר מתקופה אחת; וכן

(ג) יש סבירות קלושה שהוא יימכר כתוצרת חקלאית, למעט מכירות אקראיות של גרוטאות.

**נכס ביולוגי (Biological asset)** הוא בעל חיים חי או צמח (plant) חי.

**שינוי ביולוגי (Biological transformation)** מורכב מתהליכים של צמיחה, ניוון (degeneration), ייצור וריבוי (procreation) שגורמים לשינויים איכותיים או כמותיים בנכס ביולוגי.

**עלויות למכירה (Costs to sell)** הן העלויות התוספתיות שניתנות לייחוס במישרין למימוש של נכס, למעט עלויות מימון ומסים על הכנסה.

**קבוצה של נכסים ביולוגיים (A group of biological assets)** היא מקבץ של בעלי חיים דומים או של צמחים דומים.

**אסיף (Harvest)** היא ההפרדה של תוצרת מנכס ביולוגי או ההפסקה של תהליכי החיים של נכס ביולוגי.

5א. הצמחים הבאים אינם צמחים מניבים:

(א) צמחים שטופחו על מנת שיאספו כתוצרת חקלאית (לדוגמה, עצים שגודלו לשימוש כלוחות וקרשים);

(ב) צמחים שטופחו על מנת לייצר תוצרת חקלאית כאשר קיימת יותר מסבירות קלושה שהישות תאסוף ותמכור את הצמח כתוצרת חקלאית, למעט מכירות אקראיות של גרוטאות (לדוגמה, עצים שטופחו הן עבור הפירות שלהם והן עבור הלוחות והקרשים); וכן

(ג) גידולים שנתיים (לדוגמה, תירס וחיטה).

35. כאשר צמחים מניבים אינם משמשים עוד כדי להניב תוצרת, הם עשויים להיכרת ולהימכר כגרוטאות (scrap), לדוגמה, לשימוש כעצי הסקה. מכירות אקראיות של גרוטאות אלה אינן מונעות מהצמח לקיים את ההגדרה של צמח מניב.

36. תוצרת הגדלה על צמחים מניבים היא נכס ביולוגי.

6. פעילות חקלאית מכסה תחום מגוון של פעילויות; לדוגמה, גידול משק חי, יערנות, קציר שנתי או רב-שנתי, עיבוד פרדסים ומטעים, עיבוד מטעי פרחים, וחקלאות מים (כולל חוות דגים). בתוך מגוון זה קיימות מספר תכונות משותפות:

(א) יכולת להשתנות. בעלי חיים חיים וצמחים ניתנים לשינוי ביולוגי;

(ב) ניהול השינוי. ניהול מקדם שינוי ביולוגי באמצעות שיפור, או לפחות ייצוב, של התנאים הדרושים כדי שהתהליך יתרחש (לדוגמה רמות תזונה, לחות, טמפרטורה, פוריות, ואור). ניהול כזה מבדיל פעילות חקלאית מפעילויות אחרות. לדוגמה, פעילות של איסוף ממקורות שאינם מנוהלים (כגון דיג בים או כריתת יערות) אינה פעילות חקלאית; וכן

(ג) מדידת שינוי. השינוי באיכות (לדוגמה, תכונה גנטית, צפיפות, בשלות, כיסוי שומן, תכולת חלבון, וחוזק סיב) או בכמות (לדוגמה, צאצאים, משקל, מטרים רבועים, אורך סיב או קוטר סיב, ומספר ניצנים) שנגרם על ידי שינוי ביולוגי או אסיף, נמדד ומבוצע מעקב אחריו כחלק מהפעילות הניהול השגרתית.

7. שינוי ביולוגי מביא לסוגים הבאים של תוצאות:

(א) שינויים בנכסים באמצעות (i) צמיחה (גידול בכמות או שיפור באיכות של בעל חיים או של צמח), (ii) ניוון (קייטון בכמות או הידרדרות באיכות של בעל חיים או של צמח), או (iii) ריבוי (יצירה של בעלי חיים חיים נוספים או של צמחים נוספים); או

(ב) ייצור של תוצרת חקלאית כגון שרף גומי (latex), עלי תה, צמר וחלב.

## הגדרות כלליות

8. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

**ערך בספרים (Carrying amount)** הוא הסכום שבו נכס מוכר בדוח על המצב הכספי.

**שווי הוגן (Fair value)** הוא המחיר שהיה מתקבל במכירת נכס או המחיר שהיה משולם להעברת התחייבות בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק במועד המדידה. (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן).

**מענקים ממשלתיים (Government grants)** הם כהגדרתם בתקן חשבונאות בינלאומי 20.

9. [בוטל]

## הכרה ומדידה

10. ישות תכיר בנכס ביולוגי או בתוצרת חקלאית כאשר, ורק כאשר:

(א) הישות שולטת בנכס כתוצאה מאירועים מהעבר;

(ב) צפוי שהטבות כלכליות עתידיות הקשורות לנכס יזרמו לישות; וכן

(ג) השווי ההוגן או העלות של הנכס ניתנים למדידה באופן מהימן.

11. כאשר מדובר על פעילות חקלאית, ראיות לשליטה עשויות להיות, לדוגמה, בעלות משפטית על בקר והתווית כוויה (branding) או הסימון בדרך אחרת של הבקר בעת הרכישה, הלידה או הגמילה. ההטבות העתידיות בדרך כלל מוערכות באמצעות מדידת התכונות הפיזיות המשמעותיות.

12. נכס ביולוגי יימדד בעת הכרה לראשונה ובסוף כל תקופת דיווח לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה, למעט במקרה המתואר בסעיף 30 שבו השווי ההוגן אינו ניתן למדידה באופן מהימן.

13. תוצרת חקלאית שנאספה מנכסים ביולוגיים של ישות תימדד בנקודת האסיף לפי שוויה ההוגן בניכוי עלויות למכירה. מדידה כזו היא העלות באותו מועד לצורך יישום תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי או תקן מתאים אחר.

14. [בוטל]

15. מדידת השווי ההוגן של נכס ביולוגי או של תוצרת חקלאית עשויה להתבצע באמצעות קיבוץ של נכסים ביולוגיים או של תוצרת חקלאית לפי תכונות משמעותיות; לדוגמה, לפי גיל או לפי איכות. ישות בוחרת בתכונות שמתאימות לתכונות שמשמשות כבסיס להמחרה בשוק.

16. לעתים קרובות, ישויות מתקשרות בחוזים למכירת הנכסים הביולוגיים שלהן או התוצרת החקלאית שלהן בתאריך עתידי. מחירי החוזים אינם רלוונטיים בהכרח למדידת שווי הוגן, משום ששווי הוגן משקף את תנאי השוק הנוכחיים שבהם קונים ומוכרים שהם משתתפים בשוק יתקשרו בעסקה. כתוצאה מכך, השווי הוגן של נכס ביולוגי או של תוצרת חקלאית לא יותאם בשל קיום החוזה. במקרים מסוימים, חוזה למכירת נכס ביולוגי או תוצרת חקלאית עלול להיות חוזה מכביד, כפי שהוא מוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. תקן חשבונאות בינלאומי 37 חל על חוזים מכבידים.

17-21. [בוטל]

22. ישות אינה כוללת תזרימי מזומנים כלשהם בגין מימון הנכסים או הקמה מחדש של נכסים ביולוגיים לאחר האסיף (לדוגמה, העלות של שתילה מחדש של עצים ביער נטיעות לאחר האסיף).

23. [בוטל]

24. עלות עשויה לעתים להיות קירוב לשווי הוגן, בייחוד כאשר:

(א) התרחש שינוי ביולוגי מזערי מהמועד שבו העלות הראשונית התהוותה (לדוגמה, לגבי שתילים שניטעו מיידית לפני סוף תקופת הדיווח או משק חי שנרכש לאחרונה); או

(ב) ההשפעה של השינוי הביולוגי על המחיר אינה חזויה להיות מהותית (לדוגמה, לגבי צמיחה ראשונית מתוך מחזור ייצור של 30 שנה במטע של עצי אורן).



25. לעתים קרובות, נכסים ביולוגיים מחוברים פיזית לקרקע (לדוגמה, עצים ביער נטיעות). יתכן שלא קיים שוק נפרד לנכסים ביולוגיים שמחוברים לקרקע, אבל קיים שוק פעיל לנכסים המשולבים, כלומר לנכסים ביולוגיים, לקרקע בלתי מעובדת (raw land) ולשיפורים בקרקע, כחבילה. ישות עשויה להשתמש במידע בנוגע לנכסים המשולבים כדי למדוד את השווי הוגן של הנכסים הביולוגיים. לדוגמה, ניתן לנכות את השווי ההוגן של הקרקע הבלתי מעובדת ושל השיפורים בקרקע מהשווי ההוגן של הנכסים המשולבים, כדי להגיע לשווי ההוגן של הנכסים הביולוגיים.

## רווחים והפסדים

26. רווח או הפסד שנוצרו בעת ההכרה לראשונה בנכס ביולוגי לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה, וכתוצאה משינוי בשווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה של נכס ביולוגי, ייכללו ברווח או הפסד לתקופה שבה הם נוצרו.

27. בעת ההכרה לראשונה בנכס ביולוגי עשוי להיווצר הפסד, מאחר שהעלויות למכירה מנוכות לצורך קביעת שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה של נכס ביולוגי. רווח עשוי להיווצר בעת ההכרה לראשונה של נכס ביולוגי, לדוגמה כאשר נולד עגל.

28. רווח או הפסד שנוצרו בעת ההכרה לראשונה בתוצרת חקלאית לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה ייכללו ברווח או הפסד לתקופה שבה הם נוצרו.

29. רווח או הפסד עשויים להיווצר בעת ההכרה לראשונה בתוצרת חקלאית כתוצאה מאסיף.

## חוסר יכולת למדוד שווי הוגן באופן מהימן

30. קיימת הנחה ששווי הוגן של נכס ביולוגי ניתן למדידה באופן מהימן. אולם, ניתן להפריך הנחה זו רק בעת ההכרה לראשונה בנכס ביולוגי, שלגביו לא ניתנים להשגה מחירי שוק מצוטטים, ושלגביו נקבע שמדידות חלופיות לשווי הוגן הם בבירור לא מהימנות. במקרה כזה, נכס ביולוגי זה יימדד לפי עלותו בניכוי פחת שנצבר כלשהו ובניכוי הפסדים כלשהם מירידת ערך שנצברו. כאשר השווי ההוגן של נכס ביולוגי כזה הופך להיות ניתן למדידה באופן מהימן, הישות תמדוד אותו בשווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה. כאשר נכס ביולוגי לא שוטף מקיים את הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה (או שהוא נכלל בקבוצת מימוש שמסווגת כמוחזקת למכירה) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו, קיימת הנחה ששווי הוגן ניתן למדידה באופן מהימן.

31. ההנחה בסעיף 30 ניתנת להפרכה רק בעת ההכרה לראשונה. ישות שבעבר מדדה נכס ביולוגי בשווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה, ממשיכה למדוד, עד למימוש, את הנכס הביולוגי בשווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה.
32. בכל המקרים, ישות מודדת תוצרת חקלאית בנקודת האסיף לפי שוויה ההוגן בניכוי עלויות למכירה. תקן זה משקף את העמדה שהשווי ההוגן של תוצרת חקלאית בנקודת האסיף ניתן תמיד למדידה באופן מהימן.
33. בקביעת עלות, פחת שנצבר והפסדים מירידת ערך שנצברו, ישות מביאה בחשבון את תקן חשבונאות בינלאומי 2, את תקן חשבונאות בינלאומי 16 ואת תקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים*.

### מענקים ממשלתיים

34. מענק ממשלתי בלתי מותנה הקשור לנכס ביולוגי שנמדד בשווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה יוכר ברווח או הפסד כאשר, ורק כאשר, נוצרה זכאות לקבל (becomes receivable) את המענק הממשלתי.
35. אם מענק ממשלתי הקשור לנכס ביולוגי שנמדד בשווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה הוא מותנה, כולל כאשר מענק ממשלתי דורש מישות לא לעסוק בפעילות חקלאית מוגדרת, ישות תכיר במענק הממשלתי ברווח או הפסד כאשר, ורק כאשר, התנאים הנלווים למענק הממשלתי מתקיימים.
36. התנאים של מענקים ממשלתיים הם מגוונים. לדוגמה, מענק עשוי לדרוש מישות להפעיל חווה במיקום מסוים במשך חמש שנים ולדרוש מהישות להחזיר את כל המענק אם היא תפעיל את החווה במשך פחות מחמש שנים. במקרה זה, המענק לא מוכר ברווח או הפסד עד שיחלפו חמש השנים. אולם, אם תנאי המענק מאפשרים לשמור חלק מהמענק בהתבסס על הזמן שחלף, הישות מכירה בחלק זה ברווח או הפסד ככל שהזמן חולף.
37. אם מענק ממשלתי קשור לנכס ביולוגי שנמדד לפי עלותו בניכוי פחת שנצבר כלשהו ובניכוי הפסדים כלשהם מירידת ערך שנצברו (ראה סעיף 30), תקן חשבונאות בינלאומי 20 מיושם.
38. תקן זה דורש טיפול שונה מהטיפול בתקן חשבונאות בינלאומי 20, כאשר מענק ממשלתי קשור לנכס ביולוגי שנמדד בשווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה או כאשר מענק ממשלתי דורש מישות לא

לעסוק בפעילות חקלאית מוגדרת. תקן חשבונאות בינלאומי 20 מיושם רק על מענק ממשלתי הקשור לנכס ביולוגי שנמדד לפי עלותו בניכוי פחת שנצבר כלשהו ובניכוי הפסדים כלשהם מירידת ערך שנצברו.

## גילוי

39. [בוטל]

### כללי

40. ישות תיתן גילוי לרווח המצרפי או להפסד המצרפי שנוצר במהלך התקופה השוטפת, בעת ההכרה לראשונה בנכסים ביולוגיים ובתוצרת חקלאית, וכתוצאה מהשינוי בשווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה של נכסים ביולוגיים.

41. ישות תספק תיאור של כל קבוצה של נכסים ביולוגיים.

42. הגילוי שנדרש לפי סעיף 41 עשוי להינתן בצורת תיאור מילולי או תיאור כמותי.

43. מומלץ שישות תספק תיאור כמותי של כל קבוצה של נכסים ביולוגיים, תוך הבחנה, לפי העניין, בין נכסים ביולוגיים נצרכים לבין נכסים ביולוגיים מניבים, או בין נכסים ביולוגיים בשלים לבין נכסים ביולוגיים לא בשלים. לדוגמה, יתכן שישות תיתן גילוי לערכים בספרים של נכסים ביולוגיים נצרכים ושל נכסים ביולוגיים מניבים לפי קבוצות נכסים. ישות יכולה להמשיך ולפצל את ערכים בספרים אלה בין נכסים בשלים לבין נכסים לא בשלים. הבחנות אלה מספקות מידע שעשוי לסייע בהערכת העיתוי של תזרימי מזומנים עתידיים. ישות נותנת גילוי לבסיס שלפיו היא ביצעה הבחנות כלשהן כאלה.

44. נכסים ביולוגיים נצרכים הם נכסים שיאספו כתוצרת חקלאית או שימכרו כנכסים ביולוגיים. דוגמאות לנכסים ביולוגיים נצרכים הן משק חי (livestock) שמיועד לייצור בשר, משק חי שמיועד למכירה, דגים בחוות, יבול כגון תירס וחיטה, תוצרת של צמח מניב ועצים שמגודלים לצורך הכנת קרשים. נכסים ביולוגיים מניבים הם נכסים ביולוגיים שאינם נכסים ביולוגיים נצרכים; לדוגמה, משק חי שממנו מופק חלב ועצי פרי שמהם נאסף פרי. נכסים ביולוגיים מניבים אינם תוצרת חקלאית, אלא, הם מוחזקים להניב תוצרת.

45. ניתן לסווג נכסים ביולוגיים כנכסים בשלים או כנכסים לא בשלים. נכסים ביולוגיים בשלים הם נכסים שהשיגו תכונות שמאפשרות אסיף (harvestable specifications) (לגבי נכסים ביולוגיים נצרכים) או שהם יכולים להיות כשירים לאסיף באופן סדיר (לגבי נכסים ביולוגיים מניבים).

46. ישות תתאר את המפורט להלן, אם לא ניתן לו גילוי במקום אחר במסגרת מידע שמפורסם יחד עם הדוחות הכספיים:

(א) מהות הפעילויות של הישות שבהם מעורבת כל קבוצה של נכסים ביולוגיים; וכן

(ב) מידות או אומדנים לא פיננסיים לכמויות פיזיות של:

(i) כל קבוצה של הנכסים הביולוגיים של הישות בסוף התקופה; וכן

(ii) תפוקה של תוצרת חקלאית במהלך התקופה.

48-47. [בוטל]

49. ישות תיתן גילוי:

(א) לעובדת הקיום ולערכים בספרים של נכסים ביולוגיים, אשר זכות הקניין (title) עליהם מוגבלת, ולערכים בספרים של נכסים ביולוגיים ששועבדו כבטוחה (security) לטובת התחייבויות;

(ב) לסכום ההתקשרויות לפיתוח או לרכישה של נכסים ביולוגיים; וכן

(ג) לאסטרטגיות לניהול סיכונים פיננסיים הקשורות לפעילות חקלאית.

50. ישות תציג התאמה של שינויים בערך בספרים של נכסים ביולוגיים מתחילת התקופה השוטפת ועד סופה. ההתאמה תכלול:

(א) את הרווח או ההפסד שנוצר כתוצאה משינויים בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה;

(ב) עלויות שנבעו מרכישות;

(ג) ירידות שניתן ליחסן למכירות ונכסים ביולוגיים שסווגו כמוחזקים למכירה (או שנכללו בקבוצת מימוש שסווגה כמוחזקת למכירה) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5;

(ד) ירידות שנבעו מאסיף;

(ה) עליות שנבעו מצירופי עסקים;

(ו) הפרשי שער נטו שנוצרו בעת התרגום של דוחות כספיים למטבע הצגה שונה, ובעת התרגום של פעילות חוץ למטבע ההצגה של הישות המדווחת; וכן

(ז) שינויים אחרים.

51. השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה של נכס ביולוגי יכול להשתנות בשל שינויים פיזיים וגם בשל שינויים במחירים בשוק. גילוי נפרד לשינויים פיזיים ולשינויים במחירים הוא שימושי לצורך ההערכה של ביצועי התקופה השוטפת ושל הרווחים העתידיים, בייחוד כאשר מחזור הייצור נמשך יותר משנה אחת. במקרים כאלה, מומלץ שישות תיתן גילוי, לפי קבוצות או בדרך אחרת, לסכום השינוי בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה שנכלל ברווח או הפסד כתוצאה משינויים פיזיים וכתוצאה משינויים במחירים. המידע הזה, בדרך כלל, פחות שימושי כאשר מחזור הייצור נמשך פחות משנה אחת (לדוגמה, כאשר מגדלים תרנגולות או מגדלים יבולי דגנים).

52. שינוי ביולוגי גורם למספר סוגים של שינוי פיזי - צמיחה, ניוון, ייצור, וריבוי, שכל אחד מהם ניתן לצפייה (observable) וניתן למדידה. לכל אחד משינויים פיזיים אלה יש קשר ישיר להטבות כלכליות עתידיות. גם השינוי בשווי ההוגן של נכס ביולוגי כתוצאה מאסיף הוא שינוי פיזי.

53. לעתים קרובות, פעילות חקלאית חשופה לסיכונים אקלימיים, סיכונים מחלות וסיכונים טבעיים אחרים. אם מתרחש אירוע שבגיניו נוצר פריט מהותי של הכנסה או של הוצאה, ניתן גילוי למהות ולסכום של פריט זה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים. דוגמאות לאירוע כזה כוללות פריצה של מחלה קטלנית (virulent), הצפה, בצורת חמורה או כפור חמור, ומגיפה של חרקים.

## גילויים נוספים לגבי נכסים ביולוגיים כאשר לא ניתן למדוד שווי הוגן באופן מהימן

54. אם ישות מודדת בסוף התקופה נכסים ביולוגיים לפי עלותם בניכוי פחת שנצבר כלשהו ובניכוי הפסדים כלשהם מירידת ערך שנצברו (ראה סעיף 30), עליה לתת גילוי לפרטים הבאים לגבי נכסים ביולוגיים אלה:

- (א) תיאור של הנכסים הביולוגיים;
- (ב) הסבר מדוע לא ניתן למדוד שווי הוגן באופן מהימן;
- (ג) אם אפשרי, טווח האומדנים שסביר ברמה גבוהה (highly likely) שימצא בתוכו השווי ההוגן;
- (ד) שיטת הפחת שבה נעשה שימוש;
- (ה) אורך החיים השימושיים או שיעורי הפחת שבהם נעשה שימוש; וכן
- (ו) הערך בספרים ברוטו והפחת שנצבר (סכום מצרפי עם הפסדים מירידת ערך שנצברו) בתחילת התקופה ובסופה.

55. אם הישות מדדה, במהלך התקופה השוטפת, נכסים ביולוגיים לפי עלותם בניכוי פחת שנצבר כלשהו ובניכוי הפסדים כלשהם מירידת ערך שנצברו (ראה סעיף 30), עליה לתת גילוי לכל רווח או הפסד שהוכרו בעת המימוש של נכסים ביולוגיים אלה, ובהתאמה שנדרשת לפי סעיף 50, עליה לתת גילוי נפרד לסכומים שקשורים לנכסים ביולוגיים אלה. בנוסף, ההתאמה תכלול את הסכומים הבאים שנכללו ברווח או הפסד, אשר קשורים לנכסים ביולוגיים אלה:

- (א) הפסדים מירידת ערך;
- (ב) ביטולים של הפסדים מירידת ערך; וכן
- (ג) פחת.

56. אם השווי ההוגן של נכסים ביולוגיים, שנמדדו לפני כן לפי עלותם בניכוי פחת שנצבר כלשהו ובניכוי הפסדים כלשהם מירידת ערך שנצברו, הופך להיות ניתן למדידה באופן מהימן

במהלך התקופה השוטפת, על ישות לתת גילוי לפרטים הבאים  
לגבי נכסים ביולוגיים אלה:

- (א) תיאור של הנכסים הביולוגיים;
- (ב) הסבר מדוע השווי ההוגן הפך להיות ניתן למדידה באופן מהימן; וכן
- (ג) השפעת השינוי.

### מענקים ממשלתיים

57. ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים הקשורים לפעילות חקלאית שמכוסה על ידי תקן זה:

- (א) המהות וההיקף של מענקים ממשלתיים שהוכרו בדוחות הכספיים;
- (ב) תנאים שלא התקיימו ותלויות אחרות, אשר נלווים למענקים ממשלתיים; וכן
- (ג) ירידות משמעותיות חזויות ברמת המענקים הממשלתיים.

### מועד תחילה והוראות מעבר

58. תקן זה יחול על דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2003 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופות המתחילות לפני יום 1 בינואר 2003, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

59. תקן זה לא קובע הוראות מעבר ספציפיות כלשהן. האימוץ של תקן זה יטופל בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.

60. סעיפים 5, 6, 17, 20 ו-21 תוקנו וסעיף 14 בוטל על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסם במאי 2008. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

61. תקן דיווח כספי בינלאומי 13, שפורסם במאי 2011, תיקן את סעיפים 8, 15, 16, 25 ו-30 וביטל את סעיפים 9, 17-21, 23, 47 ו-48. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.
62. *חקלאות: צמחים מניבים* (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 16 ולתקן חשבונאות בינלאומי 41), שפורסם ביוני 2014, תיקן את סעיפים 1-5, 8, 24 ו-44 והוסיף את סעיפים 5א-5ג ו-63. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו. ישות תיישם תיקונים אלה למפרע, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8.
63. בתקופת הדיווח שבה מיושם לראשונה *חקלאות: צמחים מניבים* (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 16 ולתקן חשבונאות בינלאומי 41) ישות אינה נדרשת לתת גילוי למידע כמותי הנדרש על ידי סעיף 28(ו) לתקן חשבונאות בינלאומי 8 לתקופה השוטפת. אולם, ישות תציג את המידע הכמותי הנדרש על ידי סעיף 28(ו) לתקן חשבונאות בינלאומי 8 לכל תקופה קודמת שמוצגת.
64. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 2. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.
65. *שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2018-2020*, שפורסם במאי 2020, תיקן את סעיף 22. ישות תיישם תיקון זה למדידות שווי הוגן בתחילת, או לאחר תחילת, תקופת הדיווח השנתית הראשונה המתחילה ביום 1 לינואר 2022 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.