



<http://uard.bg>

New Knowledge Journal of Science

Списание за наука „Ново знание“

University of Agribusiness and Rural Development Academic Publishing House
Bulgaria

Академично издателство на Висше училище по агробизнес и развитие на регионите
Пловдив

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА БИОЛОГИЧНИТЕ АКТИВИ КАТО ОБЕКТ НА СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ

Станислава Панчева

Ключови думи:

биологични активи
живи животни и
растения
земеделска дейност
счетоводство
земеделска продукция

Резюме

В научната разработка е изследвана същността на биологичните активи и са анализирани техните особености за целите на счетоводното им отчитане. На тази база са очертани дискуссионни въпроси и възможности за тяхното решаване.

IDENTIFICATION OF BIOLOGICAL ASSETS AS AN OBJECT OF ACCOUNT REPORTING

Stanislava Pancheva

Keywords:

biological assets
animals and plants
agricultural activity
accounting
agricultural production

Abstract

In this scientific work has been investigated the nature of biological assets and their characteristics and have been analyzed for the purpose of their accounting. On this basis, were delineated discussion points and opportunities to their decision.

Въведение

Биологичните активи са неделима част от растениевъдната и животновъдната дейност на аграрното предприятие. По своята същност те представляват живи организми (животни или растения), които преминават през различни етапи на биологична трансформация и генерират икономическа изгода за контролиращата ги отчетноособена структура под формата на нови биологични активи или на реколта (продукция). Имат материално-веществена форма, но и биологичен произход - особености, които ги отличават от останалите активи и налагат възприемането на по-различен ред за тяхното счетоводно отчитане.

С приемането на Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие, а по-късно и на Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство в аграрните

предприятия се въвежда нов подход за счетоводното третиране на биологичните активи. Той е различен от съществуващата в сектора практика, сравнително трудна за осмисляне и прилагане и поражда много, различни по своето естество, дискусии. Това се дължи на обстоятелството, че липсват достатъчно коментари относно текстовете на двата специализирани счетоводни стандарта и достатъчно мащабни проучвания и анализи, предлагащи решение за породилите се в практиката въпроси. Резерви от страна на счетоводния персонал се изразяват и по отношение на необходимостта от счетоводно отразяване на нереализирани печалби и загуби, възникнали при оценяването на биологичните активи по справедлива стойност и водещи до нарушаване на изискването за вярното и честното представяне на информацията във финансовите

отчети на предприятията. Ето защо темата за биологичните активи и тяхното счетоводно интерпретиране е актуална, значима и се нуждае от повече и по-задълбочени научни изследвания.

Прецизното характеризирание на биологичните активие основа за тяхното обективно и точно счетоводно отчитане. То предопределя качеството на създаваната в счетоводството информация и е предпоставка за рационално организиране на отчетния процес в сектора. Поради това в тази научна разработка се поставя за цел / на базата на изследване на същността и особеностите на биологичните активи/ да се очертаят дискуссионни въпроси и насоки за тяхното решаване, обогатяващи счетоводната теория и подпомагащи счетоводната практика.

Методите на научно изследване, използвани в научната разработка, включват сравнителен анализ, наблюдение и синтез, индукция и дедукция. Проведено е и практическо проучване в отделни предприятия с растениевъдна и животновъдна дейност, където са открити нерешени счетоводни въпроси и са набелязани неизползвани възможности.

Същност и особености на биологичните активи

Биологичните активи са живи организми с различен по време жизнен цикъл. Съгласно Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие те се определят като живи животни и растения. За тях е характерна т.нар. биологична трансформация¹, която е процес, променящ количествено и качествено биологичните активи и създаващ предпоставки за реализирането на икономически ползи от тях.

Биологичните активи притежават своя специфика, която ги отличава от останалите активи на предприятието. Те са живи активи, които по време на жизнения си цикъл се изменят, без това да може да се промени или предотврати. При тях настъпват: естествена биологична трансформация, изразяваща се в растеж (увеличаване на количеството или подобряване на качеството на животните или растенията), дегенериране (намаление на количеството или влошаване на качеството на животните или растенията) или възстановяване (създаване на допълнителни живи животни или растения). В резултат на всичко това те променят своите количествени и качествени характеристики или генерират селскостопанска продукция (вълна, мляко и др.)². Ето защо подходящо обособяването им в самостоятелна група, отговаряща на условията за активи, но и различаваща се от останалите активи по своята специфична (биологична) същност.

За да се идентифицират като обект на счетоводно отчитане, биологичните активи трябва да отговарят, от една страна, на определението за биологични активи, предвидено в т. 5 на Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие (да бъдат живи животни или растения) и от друга страна, на критериите за признаването им като реални активи (да са придобити и контролирани от предприятието в резултат на минали събития и да съществува вероятност **придобилата ги отчетно обособена структура да получи в бъдеще икономически изгоди от тях**)³. Това **двукратно съпоставяне затруднява счетоводната работа в аграрните предприятия, прилагащи Международните счетоводни стандарти и създава предпоставки за възприемането на едно по-широко по обхват определение в Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. То е формулирано в Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство по следния начин: „Биологичен актив - придобито и контролирано от предприятието живо животно или растение, в резултат на минали събития, от управлението на което се очаква икономическа изгода”**.⁴

От представеното определение се вижда, че, за да бъдат идентифицирани като обект на счетоводно отчитане, биологичните активи трябва да отговарят на четири условия:

- да бъдат живи животни или растения;
- да са създадени в хода на обичайната (земяделската) дейност на предприятието;
- да бъдат притежавани, респ. контролирани, от предприятието, като следствие от минали събития;
- да носят икономическа изгода.

Като живи животни и растения се категоризират всички живи организми, без оглед на техния вид, произход, предназначение, период, през който носят икономически изгоди и качества. За да бъдат определени като обект на отчитане, при тях трябва да е налице съответствие и с останалите набелязани при дефинирането на биологичните активи условия.

В състава на биологичните активи се включват много на брой и разнообразни животни и растения. Те могат да бъдат обхванати и представени за целите на изследването в четири големи групи, обособени по признаците „период, през който носят икономически изгоди“ и „произход“, както следва:

- *Биологични активи с растителен произход, имащи дълъг срок на използване и сравнително голяма стойност.* Към тях се отнасят: **горите** -

¹ Вж.: Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие, т. 5. В: <http://balans.bg/257-mss-41-zemedelie/>

² Вж.: Пак там, т.7.

³ Вж.: Елементи на финансовите отчети. В: МСФО – обща рамка. В: <http://balans.bg/534-msfo-obshta-ramka/>

⁴ Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство, т.2. Приложение към ПМС № 46 от 21.03.2005 г. // Държавен вестник, бр. 30, 2005, посл. изм. бр. 86, 2007. В: <http://balans.bg/194-nss-41-selsko-stopanstvo/>

иглолистни (бял и черен бор, смърч, ела, бяла мура, кедър и др.) и широколистни (акация, ясен, бреза, топола, явор, клен, габър, бук, дъб и др.), определяни съгласно Закона за горите като „земя, заета от горскодървесна растителност с площ не по-малка от 1 дка...“⁵; **плододаващите трайни насаждения**, представляващи многогодишни растения, засаждани и отглеждани с цел добив на продукцията под формата на различни плодове (череша, ябълки, круши, дюли, сливи, вишни, кайсии, праскови, черници, малини и др.); **неплододаващите трайни насаждения**, определяни като многогодишни растения (дървета и храсти), които се използват за полезащитни пояси, залесително-укрепителни горски пояси и други;

- **Биологични активи с животински произход, имащи дълъг срок на използване и сравнително голяма стойност.** Към тях се включват продуктивните животни, представляващи женски животни, от които е получен първи приплод (крави, овце, биволици, кози и др.); репродуктивните (разплодните) животни, характеризиращи се като мъжки животни, навършили определена възраст или добили определени качества (биволски бици, говежди бици, нерези, кочове-плодници и кочове-пробници, пръчове и др.); работните животни, определяни като навършили определена възраст или придобили определени качества, използвани като работна сила (коне, мулета, катъри и друг работен добитък) и другите дълготрайни биологични активи, осигуряващи икономическа изгода от различно естество - охрана (кучета), месо и кожи (норки), отрова (змии) и други.

- **Биологични активи с растителен произход, имащи кратък срок на използване и сравнително малка стойност.** Те обхващат: непреработената земеделска продукция, представляваща реколтата, добита от биологичните активи в следствие на тяхната биологична трансформация (зърно, вълна, памук, мляко, захарна тръстика, месо, листа, грозде, пресни плодове и др.); нетрайните насаждения⁶, определяни като растения с кратък биологичен цикъл (най-често едногодишен), които генерират икономическа изгода под формата на продукция (жито, слънчоглед, пшеница, царевица, картофи, домати, чушки, моркови, зеле, грах, дини, пъпеши, тикви и други);

- **Биологични активи с животински произход, имащи кратък срок на използване и сравнително малка стойност.** Към тях се причисляват: птиците в основните стада, определяни като дребни

животни, отглеждани с цел получаването на продукцията (кокошки, патици, пуйки, гъски и др.); пчелните семейства, представляващи колонии от пчела-майка и определено количество пчели и търтеи (сезонно), създаващи мед, восък, пчелно млечице и др.; младите животни, характеризиращи се като подрастващи животни и животни за разплод, които все още не са навършили определена възраст или не притежават необходимите качества (агнета, ярета, телета, малачета, кончета и др.); животните за угояване, определяни като животни, подложени на специален режим на отглеждане до тяхната продажба или отписване (прасенца, ярета, агнета, пилета и др.); животните за експериментални цели, използвани за научноизследователска и експериментална дейност (опитни мишки, хамстери, зайци, морски свинчета и др.) и други.

Живите животни и растения се третират и отчитат като биологични активи, когато са създадени в хода на осъществяваната от отчетнообособената структура земеделска дейност. Последната се отъждествява с „управление, от страна на едно предприятие, на биологичната трансформация и на прибиране на реколта от биологични активи за продажба или за преобразуване в земеделска продукция или допълнителни биологични активи“⁷. Земеделската дейност обхваща разнородна гама от дейности, в т.ч. отглеждане на различни по вид и предназначение животни, едногодишни и многогодишни насаждения, овощни градини и масиви, цветя и други. При тези разнообразни по характер и естество дейности се открояват три общи черти⁸:

- възможност за промяна - изразява се в заложената в природата на живите животни и растения биологична трансформация;

- управление на промяната - представлява процес, улесняващ биологичната трансформация на активите чрез ускоряване или стабилизиране на необходимите условия за нейното протичане (поддържане на хранителното ниво, влагата, температурата, плодородността, светлината и т.н.);

- оценяване на промяната - включва дейности по наблюдаване и оценяване на резултатите от биологичната трансформация на биологичните активи по отношение на качеството (плътност, зрялост, покритие с мазнина, съдържание на протеини, здравина на влакното и др.) или количеството (потомство, тегло, кубически метри, дължина или диаметър на влакното, брой на пъпките и др.).

Признаването на биологичните активи като отчетен обект се основава още на наличието на безспорни

⁵ Закон за горите. //Държавен вестник, бр. 19, 2011, посл.изм. бр. 27, 2013., чл.2, ал.1. В: <http://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2135721295>

⁶ Не се споделя становището на Г. Герганов, че нетрайните насаждения са незавършено производство. Вж.: Герганов, Г. Проблеми при прилагане на МСС 41 Земеделие в практиката. //Български счетоводител, 2004, бр.16, с.16.

⁷ Вж.: Цит. Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие, т.5. В: <http://balans.bg/257-mss-41-zemedelie/>
⁸ Вж.: Цит. Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие, т. 6. В: <http://balans.bg/257-mss-41-zemedelie/>

доказателства за тяхното придобиване в резултат на минали събития, за притежаването или временното им владение по волята на техния собственик и за осъществяването на контрол върху тях и тяхната биологична трансформация. Това, от своя страна, е гаранция, че предприятието ще получи икономическа изгода от тези активи, изразяваща се в нови биологични активи или вземеделска продукция.

Земеделската продукция включва мляко, месо, яйца, зърно, плодове, зеленчуци и други. Тя се получава като резултат от биологичната трансформация на биологичните активи и представлява „прибраната реколта от биологичните активи на предприятието“⁹. Неин източник са различните биологични активи - овце, свине, говеда, домашни птици, риба в развъдници; млечни крави; дървета в горски масиви; нетрайни растения, отглеждани за добив на реколтата; плодни дървета и храсти; лозови насаждения и други.

Определянето на земеделската продукция като реколта, прибрана от биологичните активи, показва, че тя се отъждествява с получената от отчетнообособената структура икономическа изгода в следствие на „отделянето на продукцията от биологичния актив или прекратяването на жизнените процеси на биологичния актив“¹⁰. Ето защо може да се определи, че земеделската продукция е реализираната от предприятието икономическа изгода под формата на нови активи с биологичен произход, създадени в резултат на биологичната трансформация на контролираните в хода на земеделската дейност биологични активи.

Вижда се, че земеделската продукция е реален актив с биологичен произход, подлежащ на счетоводно отчитане, който, след отделянето му от източника, престава да бъде живо животно или растение. Това поражда въпроса: Земеделската продукция биологичен актив ли е по смисъла на Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие, респ. Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство или не?

Съгласно Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство селскостопанската (земеделската) продукция е „Първоначално придобит полезен продукт от биологичните активи на предприятието, който се идентифицира като отделен актив в момента на отделянето му от биологичния актив. Продуктите, получени в резултат на преработка на селскостопанската продукция, не се включват в обхвата на този стандарт“¹¹. И още - реколтата, добита от биологичен актив, е специфичен актив, оценяван и отчитан първоначално съгласно разпоредбите на Международен счетоводен

стандарт 41 Земеделие, респ. Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство, апоследващо (след датата на придобиването му) съгласно изискванията на Международен счетоводен стандарт 2 Материални запаси, съответно Счетоводен стандарт 2 Отчитане на стоково-материалните запаси.¹²

Анализът на представените нормативни текстове показва, че създаването на земеделската продукция преминава през три последователни етапа, третирано различно в счетоводен аспект. Те са разграничени по признака „време“, както следва:

- време на растеж - земеделската продукция е част от биологичния актив, представляващ източник на придобиването ѝ, а нейната стойност се включва в стойността на същия този актив;
- време на придобиване - земеделската продукция е отделен биологичен актив, третиран счетоводно по изискванията на Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие, респ. Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство;
- време след придобиване, вкл. след преработка - земеделската продукция е вид материален запас, оценяван и отчитан в съответствие с разпоредбите на Международен счетоводен стандарт 2 Материални запаси, респ. Счетоводен стандарт 2 Отчитане на стоково-материалните запаси.

При по-задълбоченото изследване на биологичните активи се установява също, че има дейности, свързани с отглеждането на животни и растения или с получаването на икономическа изгода от тях, които по смисъла на счетоводните стандарти не са земеделски, а животните и растенията в тях не са биологични активи¹³. Пример за такава дейност е отглеждането и развъждането на животни в зоопарковете, където целта на дейността е развлекателна, а управлението на биологичната трансформация на животните се ограничава само до контрол върху числеността им. Затова и отглеждането на животни в зоопарковете не се приема за земеделска дейност по смисъла на счетоводните стандарти, а самите животни в тях не са биологични активи.

Океанският риболов също не е земеделска дейност, защото липсва управление на биологичната трансформация на рибата, живееща и размножаваща се в неуправляеми и неконтролирани водни басейни. В същото време отглеждането на риба в специално създадени развъдници е земеделска дейност, тъй като нейният прираст се управлява и контролира с цел

¹²Вж.: Цит. Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие, т.13. В: <http://bniialans.bg/257-mss-41-zemedelie/>; Цит. Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство, т. 3.3. В: <http://balans.bg/194-nss-41-selskostopanstvo/>

¹³ Вж.: PricewaterhouseCoopers – A practical guide to accounting to agricultural assets, November 2009, page 4. In: www.pwc.com/ifrs

⁹Пак там, т. 5.

¹⁰ Пак там, т.5.

¹¹Цит.: Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство, т.2. В: <http://balans.bg/194-nss-41-selskostopanstvo/>

последващ улов или продажба. Следователно биологичен актив, обект на управление при осъществяване на земеделска дейност, е само рибата, отглеждана в специално обособени за целта развъдници.

Покупко-продажбата на живи животни в търговските обекти също не се третира като земеделска дейност, а самите животни, подлежащи на продажба като биологични активи. Причината е, че търгуването с биологични активи не включва управление на тяхната биологична трансформация и се ограничава само до тяхната покупко-продажба в качеството им на стоки (дейността е търговска).

Управление на биологичната трансформация на биологичните активи в хода на земеделската дейност липсва и при горските насаждения, използвани за защита на околната среда. Затова те също са изключени от групата на биологичните активи, отчитани по реда на Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие, респ. Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство.

Не са биологични активи и животните и растенията, използвани като изложбени експонати или в състезания. Това се дължи на обстоятелството, че от тях не се очаква икономическа полза под формата на нови биологични активи или на продукция. Освен това създаването и контролирането им в хода на обичайната (земеделската) дейност на аграрното предприятие е оспоримо.

Земята е неразделна част от земеделската дейност, но тя не е биологичен актив дори, когато се използва за отглеждането на растения, прикрепени трайно към нея. Това се дължи на невъзможността за определянето ѝ като жив организъм, характеризиращ се с подлежаща на управление и контрол биологична трансформация. Ето защо земята е извадена от обхвата на Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие, респ. Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство, като за нея е направена препратка към Международен счетоводен стандарт 16 Имоти, машини и съоръжения, респ. Счетоводен стандарт 16 Дълготрайни материални активи, когато се използва за отглеждане на биологични активи и към Международен счетоводен стандарт 40 Инвестиционни имоти, респ. Счетоводен стандарт 40 Отчитане на инвестиционни имоти, когато е отдадена под наем на предприятие за осъществяване на земеделска дейност.

Изводи

Анализът на същността и особеностите на биологичните активи дава основание да се направят няколко извода.

Биологичните активи са живи животни и растения, придобити от предприятието в следствие на минали събития, от управлението на които се очаква икономическа изгода. Те се отличават от

останалите активи на предприятието по това, че са живи организми, променят се количествено и качествено в резултат на своята биологична трансформация, управлявана в хода на земеделската дейност и осигуряват на контролиращото ги предприятие нови биологични активи или земеделска продукция.

Биологичните активи се характеризират с изключително богато многообразие. Те включват гори, трайни насаждения (плододаващи и неплододаващи) животни в основните стада (продуктивни, репродуктивни и работни), птици в основните стада, пчелни семейства, млади животни и животни за угояване, животни за експериментални цели, непреработена земеделска продукция, нетрайни насаждения и други. Затова е подходящо, за нуждите на тяхното изследване и анализиране, да бъдат групирани и систематизирани по подходящи за целта признаци.

Към биологичните активи, подлежащи на счетоводно отчитане, могат да се причислят животните и растенията, чиято биологична трансформация се управлява в хода на земеделската дейност, и от които контролиращото ги предприятие очаква да получи икономическа изгода. Следователно не са биологични активи по смисъла на счетоводните стандарти животните, отглеждани за развлекателна цел в зоопарковете; животните, третирани като стоки в търговските обекти; рибата, уловена при океански риболов; животните и растенията, използвани като изложбени експонати или в състезания; горските насаждения за защита на околната среда и другите подобни активи поради липсата на съответствие с поставените при определянето им като отчетни обекти условия. Земята също не се третира като биологичен актив, но растенията, които се прикрепени към нея и от които се очаква добиването на продукция, са биологичен актив.

Специфичен биологичен актив е и земеделската продукция, но само до момента на първоначалното ѝ признаване. В преработен вид или след нейното първоначално признаване тя се определя и отчита като вид материален запас съгласно изискванията, предвидени в Международен счетоводен стандарт 2 Материални запаси, респ. Счетоводен стандарт 2 Отчитане на стоково-материалните запаси.

Идентифицирането на биологичните активи като обект на отчитане е важно за организирането на отчетността в аграрното предприятие. То има отношение към създаването на счетоводните данни за растениевъдната и животновъдната дейност на отчетнообособената структура и за представянето им на различните външни и вътрешни потребители (кредитори, инвеститори, данъчна администрация, банки и др.). В основата е също на класифицирането и групирането на биологичните активи, рефлектиращи върху избора на подходящи синтетични и аналитични сметки за тяхното

счетоводно отразяване. Ето защо изследването на същността и особеностите на биологичните активи и ясно определяне на техния обхват и параметри са важни и необходими условие за правилното им счетоводно отчитане и за вярното и честното представяне на данните за тях във финансовите отчети на предприятието.

Литература

1. Герганов, Г. Проблеми при прилагане на МСС 41 Земеделие в практиката. //Български счетоводител, 2004, бр.16, с.16.
2. Закон за горите. //Държавен вестник, бр. 19, 2011, посл.изм. бр. 27, 2013., чл.2, ал.1. В: <http://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2135721295>
3. Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие. В: <http://balans.bg/257-mss-41-zemedelie/>
4. МСФО – обща рамка. <http://balans.bg/534-msfo-obshta-ramka/>
5. Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство. Приложение към ПМС № 46 от 21.03.2005 г. //Държавен вестник, бр. 30, 2005, посл. изм. бр. 86, 2007. В: <http://balans.bg/194-nss-41-selsko-stopanstvo/>
6. PricewaterhouseCoopers – A practical guide to accounting to agricultural assets, November 2009. In:www.pwc.com/ifrs