



<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

## ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА КЛАСИФИЦИРАНЕ И ГРУПИРАНЕ НА БИОЛОГИЧНИТЕ АКТИВИ ЗА НУЖДТЕ НА СЧЕТОВОДНОТО ИМ ОТЧИТАНЕ

Станислава Панчева

#### **Ключови думи:**

биологични активи  
живи животни и  
растения  
земеделска дейност  
земеделска продукция  
счетоводство

#### **Резюме**

В научното изследване са проучени видовете биологични активи и са подбрани признаци за тяхното класифициране и групиране за нуждите на счетоводното им отчитане. Целта е да се разкрият съществуващи проблеми и да се предложат възможности за тяхното решаване.

## POTENTIALITIES FOR CLASSIFICATION AND GROUPING OF BIOLOGICAL ASSETS FOR THE NEEDS OF THEIR ACCOUNTING

Stanislava Pancheva

#### **Keywords:**

biological assets  
animals and plants  
agricultural activity  
agricultural production  
accounting

#### **Abstract**

This research studied the types of biological assets and selected signs for their classification and grouping to the needs of their accounting. The intention is to reveal the existing problems and to offer opportunities for their decision.

#### **Въведение**

Биологичните активи са живи организми, които се придобиват в хода на земеделската дейност и в резултат на тяхното биологично развитие и преминаването им през различни биологични трансформации осигуряват на контролиращата ги отчетноособена структура икономическа изгода под формата на земеделска (селскостопанска) продукция или на нови биологични активи. По това те се отличава от останалите материални активи на юридическото лице.

В двата специализирани стандарта (Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие, респ. Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство), регулиращи дефинирането, признаването и отчитането на биологичните активи, живите животни и растения са групирани по различен

начин. Това затруднява, а понякога и обърква счетоводния персонал, пораждайки различия при създаването и представянето на счетоводните данни. Ето защо темата за биологичните активи и тяхното систематизиране в съответствие с общите им черти е актуална и значима за счетоводната практика.

Липсата на единен подход за класифициране и групиране на живите животни и растения в селскостопанската дейност е предпоставка за наличието на дискусии и в счетоводната теория. Но тъй като специалистите, работещи в сферата на счетоводното отчитане на биологичните активи, са малко, а научните им изследвания са ограничени, то остават нерешени въпроси и неизползвани възможности, предопределящи необходимостта от нови, по-задълбочени проучвания и анализи.

Прецизното характеризирание и разграничаване на разнородните по вид, възраст, предназначение, зрялост и период, през който носят икономическа изгода биологични активи, е основа за тяхното правилно счетоводно отчитане. То рефлектира върху разработването на индивидуалния сметкоплан и на счетоводната политика на предприятието. Влияе също и върху качеството на информацията, представяна във финансовите отчети. Целта на тази научна разработка е на базата на изследване на биологичните активи, като специфичен обект на отчитане, да се разкрият възможности за тяхното класифициране и групиране за нуждите на счетоводното им отчитане.

В статията са използвани методи на научно изследване - сравнителен анализ, наблюдение, синтез, индукция и дедукция. Предвиден е и подходящ графичен инструментариум за нагледно представяне на резултатите от изследването.

#### **Класификация на биологични активи**

Голямото многообразие от биологични активи в растениевъдната и животновъдната дейност на предприятията е довело до търсенето на подходящи признаци за тяхното класифициране и групиране за целите на счетоводното им отчитане<sup>1</sup>. Като по-важни от тях могат да се посочат функционалното предназначение на биологичните активи, зрелостта им и времето, през което те генерират икономическа изгода.

Съгласно Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие биологичните активи се подразделят по признака „функционално предназначение“ в две направления:

- биологични активи за потребление („consumable biological asset“<sup>2</sup> - от английският глагол “to consume” – ям, пия, консумирам, респ. „който може да бъде консумиран“);
- биологични активи-носители („bearer biological assets“<sup>3</sup> - от английският глагол „to bear“ - нося, понасям, раждам).

Биологичните активи за потребление представляват биологични активи, „които се прибират като земеделска продукция или се

продават като биологични активи“<sup>4</sup>. Те се характеризират с това, че прекратяват жизнения си цикъл при генерирането на икономическа изгода, респ. превръщат се в продукция или биват продадени, в резултат на което престават да съществуват като биологични активи в предприятието. Към тях се включват животните, предназначени за производство на месо или за продажба; рибата, развъждана в рибарници за любителски и друг вид риболов; дърветата, засадени и отглеждани за дървен материал; нетрайните насаждения, от които се получава реколта под формата на зърно (царевица, пшеница, ечемик, жито и др.) и други.

Биологичните активи-носители са друг вид активи с биологичен произход, които се различават от биологични активи за потребление по това, че са самовъзпроизвеждащи се и не прекратяват жизнения си цикъл при генерирането на икономическа изгода. Те създават земеделска продукция, но не са земеделска продукция и не се превръщат в такава в резултат на биологичната си трансформация. Към тях се причисляват живите животни, от които се получава мляко и вълна; лозята, от които се добива грозде; плодните дървета, от които се събират различни плодове; дървета, от които се набавят дърва за огрев, без да се отсичат и други.

Класификацията на биологичните активи по признака „функционално предназначение“ има значение за организирането на отчетния процес в растениевъдната и животновъдната дейност на аграрното предприятие и за представянето на информацията за биологичните активи в неговия счетоводен баланс. Тя влияе и върху избора на подходящи сметки за отчитане на живите животни и растения, намиращи отражение в индивидуалния сметкоплан на отчетноособената структура, в частта за биологичните активи.

Съгласно Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие биологичните активи се подразделят и по признака „зрялост“ на зрели и незрели. „Зрелите биологични активи са тези, които са придобили свойства, подлежащи на прибиране, като реколта (при биологичните активи за потребление) или са в състояние да поддържат редовно прибиране на реколта (при биологични активи-носители)“<sup>5</sup>. Същевременно незрели са всички останали биологични активи, неотговарящи на посочените условия.

Подразделянето на биологичните активи по признака „зрялост“ се основава на степента, до която съответните активи са придобили свойствата, необходими да ги превърнат в продукция или в източник на продукция. Това показва, че чрез

<sup>1</sup> Според Г. Илиев понятията „класифициране“ и „групиране“ във философски план са гносеологически противоположности, т.е. при класифицирането движението на мисълта е от общото към конкретното, а при групирането – от конкретното към общото. Или при класифицирането цялото се разпада на съставни части, а при групирането отделните части се обединяват, окрупняват за получаването на едно цяло. ИЛИЕВ, Георги. Разходите и себестойността в системата на управленското счетоводство. В: УПРАВЛЕНСКО счетоводство / Екатерина А., Г. Илиев, Ст. Александров и др. АИ „Ценов“, Свищов, 2003, с. 30.

<sup>2</sup> International Accounting Standard 41 Agriculture. In: www.ifrc.org

<sup>3</sup> Пак там.

<sup>4</sup> Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие, т. 44. В: <http://balans.bg/257-mss-41-zemedelie/>

<sup>5</sup> Пак там, т. 45.

използването на този признак може да се доразвие класификацията на биологичните активи по признака „функционално предназначение“, като се обособят следните подвидове биологични активи:

- зрели биологичните активи за потребление;
- незрели биологичните активи за потребление;
- зрели биологичните активи-носители;
- незрели биологичните активи-носители.

Класификацията по признака „зрялост“ и обвързването ѝ с класификацията по признака „функционално предназначение“ създава условия за изготвянето на по-детайлна информация за биологичните активи, с което се разширяват информационните възможности на счетоводството в аграрното предприятие. Тя дава отражение върху организирането на синтетичното и аналитичното отчитането на биологичните активи (за потребление и носители) и върху представянето на информацията за тях във финансовите отчети. Това показва, че класификацията има значение, както за разработването на индивидуалния сметкоплан на предприятието, така и за изготвянето и прилагането на подходящ модел на счетоводна политика в него. Съгласно утвърдената се традиция в България, като основен критерий за разграничаване на биологичните активи „се използва времето, през което те ще бъдат в състава на активите на предприятието и ще се черпи икономическа изгода от тях“<sup>6</sup>. Това личи и от предвидения ред за тяхното представяне в счетоводния баланс, изготвян по Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Ето защо биологичните активи са обособени в Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство по признака „време, през което предприятието черпи икономическа изгода“ от тях в две направления: дълготрайни (нетекущи) биологични активи и краткотрайни (текущи) активи с биологичен произход.

За да се идентифицират като дълготрайни (нетекущи) биологични активи и отразят в раздел Б. Нетекущи (дълготрайни) активи, съответно в група II. Дълготрайни материални активи на актива на счетоводния баланс биологичните активи трябва да отговарят на изискванията, поставени в две определения:

- в определението за дълготрайни материални активи, предвидено в Счетоводен стандарт 16 Дълготрайни материални активи: да са „установими нефинансови ресурси, придобити и притежавани от предприятието, които: а) имат натурално-веществена форма; б) се използват за производството и/или доставката/продажбата на активи или услуги, за

отдаване под наем, за административни или за други цели;

в) се очаква да бъдат използвани през повече от един отчетен период“<sup>7</sup>;

- в определението за биологични активи, предвидено в Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство: да са „придобито и контролирано от предприятието живо животно или растение, в резултат на минали събития, от управлението на което се очаква икономическа изгода“<sup>8</sup>.

Необходимостта от две отделни съпоставки при определянето на биологичните активи като дълготрайни (нетекущи) се дължи на липсата на общоприета дефиниция за понятието „дълготрайни (нетекущи) биологични активи“ в текстовете на Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство. Това е пропуск, установен и елиминиран от Г. Герганов чрез предлагането на следното определение за тях: „контролирани от предприятието живи животни и/или растения, придобити в резултат на минали събития, от управлението, на които се очаква икономическата изгода да се черпи през период, по-дълъг от един отчетен период“<sup>9</sup>.

Формулираното определение за понятието „дълготрайни (нетекущи) биологични активи“ се приема за подходящо, защото отразява спецификата на посочените активи и фиксира срока на използването им в предприятието, през който те ще носят икономическа изгода. Ето защо се предлага то да намери място в специализирания национален стандарт при следващи негови актуализации.

Към дълготрайните биологични активи могат да се причислят няколко вида живи животни и растения, групирани на база сходни техни характеристики, както следва<sup>10</sup>:

- гори, в т.ч. борови, дъбови, букови, чамови, върбови и др.;
- трайни насаждения, в т.ч. плододаващи (ябълки, череша, орехи, кайсии, лозя и др.) и неплододаващи (трайни насаждения в паркове, полещитни горски пояси, залесително-укрепителни горски пояси и др.);
- продуктивни животни, в т.ч. крави, биволици, овце, кози и др.;

<sup>7</sup> Счетоводен стандарт 16 Дълготрайни материални активи, т. 3. В: Национални стандарти за финансови отчети на малки и средни предприятия 2008, Икономикпрес § Р-Консулт ЕООД, София, 2008, с. 296.

<sup>8</sup> Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство, т. 2. Приложение към ПМС № 46 от 21.03.2005 г. //Държавен вестник, 2005, бр. 30, посл. изм. 2007, бр. 86. В: <http://balans.bg/194-nss-41-selsko-stopanstvo/>

<sup>9</sup> Аверкович Е., Г. Герганов. Счетоводно отчитане дейността на земеделските кооперации и сдружения, „Плутон-1“, Пловдив, 2004, с. 3.

<sup>10</sup> Цит: Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство, т. 5.2. В: <http://balans.bg/194-nss-41-selsko-stopanstvo/>

<sup>6</sup> Рупска, Т., Краткотрайните биологични активи като обект на счетоводно отразяване. Научни трудове на УНСС, том I, София, 2009, с.157. В: <http://research.unwe.bg/br15/06.pdf>

родителски (репродуктивни) животни, включващи женски животни при получаване на първи приплоди от тях или на продукция, отговаряща на определени качества (свине-майки, кози и др.) и разплодни животни след навършване на определена възраст или след придобиване на определени качества (говежди и биволски бици, кочове, пръчове и др.);

- работни животни (коне, мулета, магарета и др.).

Вижда се, че в представените пет групи биологични активи не намират място специфични живи животни с дълъг срок на използване като кучета, норки, змии и други. Затова би било подходящо да се предвиди и още една – шеста група дълготрайни биологични активи, с наименование „Други нетекущи биологични активи“.

Прави впечатление също, че последните три групи активи обхващат животни, формиращи основните стада в животновъдната дейност на предприятието. Ето защо, въпреки че целта на отглеждането им е различна, те могат да се обединят в една обща група с наименование „Животни в основни стада“<sup>11</sup>. Текущите активи с биологичен произход се посочват в актива на счетоводния баланс, в раздел В. Текущи (краткотрайни) активи, съответно в група I. Материални запаси. Това е логично решение, тъй като между тях и материалните запаси е налице сходство в няколко насоки:

- те са контролирани от предприятието активи;
- придобити са в резултат на минали събития;
- при управлението им се генерират икономически ползи;
- икономическите ползи се получават от предприятието еднократно или в рамките на един отчетен период.

Между текущите активи с биологичен произход и материалните запаси се установява и едно съществено различие. То е свързано с техния произход и се изразява в това, че докато текущите активи с биологичен произход са живи организми или продукция, добита от биологичните активи в процеса на осъществяване на селскостопанската дейност, то материалните запаси са неодушевени предмети, създавани в стопанската дейност. Ето защо текущите активи с биологичен произход трябва да бъдат обособени като самостоятелна подгрупа към групата на материалните запаси от

гледна точка на представянето им в счетоводния баланс на предприятието.

За текущите активи с биологичен произход липсва дефиниция в счетоводните стандарти. Не е предвидено и подходящо понятие за тях. По тази причина Г. Герганов предлага въвеждането на понятието „краткотрайни активи с биологичен произход“ със следната дефиниция към него: „придобитите и контролирани от предприятието живи животни и непреработена продукция (придобитата от биологични активи) в резултат на минали събития, от управлението на които очакваната икономическа изгода се черпи еднократно или в рамките на дванадесет месеца.“<sup>12</sup> Предложеното от Г. Герганов понятие се приема за подходящо по няколко причини:

Краткотрайните (текущите) активи с биологичен произход обхващат краткотрайните биологични активи (живите животни и растения) и добитата от тях продукция към момента на придобиването ѝ (мляко, трупно месо, вълна, зърно, дървесни трупи и др.). Затова не е целесъобразно активите с биологичен произход, които носят икономически ползи за предприятието еднократно или в рамките на един отчетен период, да се обозначават с понятието „текущи биологични активи“, въпреки че понякога то се използва като противоположност на понятието „дълготрайни биологични активи“.

Краткотрайните биологични активи и добитата от тях земеделска (селскостопанска) продукция имат общи черти, чрез които се характеризира и понятието „краткотрайни (текущите) активи с биологичен произход“. По-конкретно те са следните: и двата вида активи имат биологичен произход и материална форма, придобиват се и се контролират от предприятието в резултат на минали събития и от управлението им се очаква икономическа изгода, която се получава еднократно или в рамките на дванадесет месеца.

В продължение на своето изследване Г. Герганов обособява три групи краткотрайни активи с биологичен произходна базата на установено сходство при тяхното счетоводно третиране. По-конкретно те са следните:<sup>13</sup>

- краткотрайни биологични активи, включващи, според Т. Рупска“, четири подгрупи, обособени въз основа на общи черти по отношение на функциите, състава и предназначението на биологичните активи с кратък срок на използване, а именно:<sup>14</sup>

➤ млади животни – създадени в самото предприятие или получени по друг начин приплоди до навършването им на определена възраст (ярета, агнета, телета и др.);

<sup>12</sup> Аверкович Е., Г. Герганов. Цит. съч., с. 55

<sup>13</sup> Вж.: Аверкович Е., Г. Герганов. Цит. съч., с. 56 и следващи.

<sup>14</sup> Вж.: Рупска, Т. Краткотрайните биологични активи като обект на счетоводно отразяване. с. 6. В: <http://research.unwe.bg/br15/06.pdf>

<sup>11</sup> Такъв подход е възприет в Националния сметкоплан за стопанската дейност, разработен от Комисията по счетоводно законодателство към Института на дипломираните есперт-счетоводители в България, а по-късно и в Примерния национален сметкоплан Вж.: Национални счетоводни стандарти. Национален сметкоплан за стопанската дейност. Закон за счетоводството. Закон за независимия финансов одит. Закон за счетоводството (отм.). София, ФорКом, 2002, с. 462.; Примерен национален сметкоплан. АИ „Ценов“, Свищов, 2006, с. 6.

➤ животни за угодване – животни, за които е предвиден определен хранителен режим с цел увеличаване на теглото им, респ. прираст (прасета, агнета, пилета и др.);

➤ дребни продуктивни животни с къс биологичен цикъл – дребни животни, които носят на предприятието икономическа изгода под формата на продукция през сравнително кратък период от време (птици, зайци, пчелни семейства, дребни зверове и др.);

➤ други – животни с кратък биологичен цикъл, необхванати в предходните групи (охлюви, жаби, животни за експериментални цели и др.).

- продукция, която се отделя от растенията и животните в непреработения си вид или която не се отделя от тях и е под формата прираст;

- разходи за придобиване на биологични активи, които от счетоводна гледна точка се характеризират като незавършено производство.

При анализа на представените групи краткотрайни активи с биологичен произход се установява наличието на неизползвани възможности и на дискуссионни въпроси, които биха могли да се систематизират в две насоки:

*Първо.* Ефективното управление на растениевъдната и животновъдната дейност се нуждае от подробна и точна информация за отделните видове биологични активи. Ето защо при групирането на краткотрайните (текущите) биологични активи по признака „функции, състав и предназначение“ биха могли да се обособят отделни подгрупи за пчелните семейства и птиците, а в юридически лица със специално обособени лаборатории за провеждане на изследвания върху животни и за животните за експериментални цели;

*Второ.* Включването на текущите активи с растителен произход (житни масиви, зеленчуци, технически култури и др.) към групата на разходите за придобиване на биологични активи, респ. към незавършеното производство<sup>15</sup>, е решение, прилагано в счетоводната практика, но несъобразено с икономическата същност на посочените активи. Затова би било подходящо те да се разграничат от останалите текущи активи с биологичен произход и да се представят като самостоятелен вид биологични активи.

Аргументите в подкрепа на тезата, че биологичните активи с растителен произход са активи, а не разходи (незавършено производство), са няколко:

- текущите активи с растителен произход отговарят на определението за биологични активи, на изискванията, предявени към биологичните активи за потребление и от гледна точка на тяхната зрялост могат да се характеризират като незрели;
- те са живи растения с кратък срок на

използване, които с получаването на реколтата от тях, прекратяват жизнения си цикъл;

- текущите активи с растителен произход са контролирани в хода на осъществяваната селскостопанска дейност растения, при които се наблюдава биологична трансформация, водеща до генерирането на икономическа изгода под формата на селскостопанска продукция;

- те имат качествата на разходи за придобиване на биологични активи (незавършено производство), но само до момента, в който се установи съответствие с изискванията, предявени към тяхното определяне като текущите биологични активи.

Вижда се, текущите активи с растителен произход са вид биологичен актив и като такъв не е правилно да се представят в групата на разходите за незавършено производство. Ето защо се предлага към обособените от Г. Герганов в три групи активи с биологичен произход да се предвиди и още една с наименование „нетрайни насаждения“<sup>16</sup>, респ. „текущи активи с растителен произход“. И за да се постигне по-ясно разграничаване на видовете биологични активи с кратък биологичен цикъл, представянето им би могло да изглежда и така:

- текущи активи с животински произход, в т.ч. дребни продуктивни животни с кратък биологичен цикъл, птици, пчелни семейства, млади животни, животни за угодване, животни за експериментални цели и други текущи активи с животински произход;

- текущи активи с растителен произход (нетрайни насаждения);

- продукция с растителен и животински произход;
- незавършено производство (разходи за придобиване на биологични активи).

Предложеното допълнение към обособените от Г. Герганов типове текущи активи с биологичен произход може да намери отражение и в тяхната дефиниция. За целта тези активи могат да се определят като придобити в резултат на минали събития и контролирани от предприятието живи животни и растения, и непреработена продукция (получена от биологичните активи), от управлението, на които се очаква икономическата изгода да се черпи еднократно или в рамките от един отчетен период.

Така формулираното определение отразява в пълнота най-съществените черти от характеристиката на текущите активи с биологичен произход. Затова то би могло да се включи и в текстовете на счетоводните стандарти при следващи техни промени.

Разкритата слабост при групирането на текущи активи с биологичен произход се наблюдава и в Примерния национален сметкоплан, където за

<sup>15</sup> Вж.: Герганов, Г. Проблеми при прилагане на МСС 41 Земеделие в практиката. - Български счетоводител, 2004, бр.16, с.16.

<sup>16</sup> Предложението е направено от Т. Рупска. Вж.: Рупска, Т. Цит. съч., с. 6. В: <http://research.unwe.bg/br15/06.pdf>

текущите активи с растителен произход не са предвидени отделни синтетични сметки. Това е така, защото в предприятията с растениевъдна дейност масово нетрайните насаждения се отчитат като незавършено производство по няколко причини:

Текущи активи с растителен произход имат кратък срок на използване (най-често едногодишен) и след добиването на реколтата прекратяват жизнения си цикъл. Това създава условия натрупването по време на отглеждането им разходи да се трансформират направо в готова продукция (към датата на добиване на реколтата), без да се признават и завеждат като отделни биологични активи. И още, биологичната трансформация на текущи активи с растителен произход е процес, съпътстван от много, периодично извършвани разходи, които, ако бъдат включвани непрекъснато в стойността на признатите в счетоводството краткотрайните активи, ще доведат до многократно промяна в оценката им. В този смисъл ще бъде изключително трудно, а понякога дори невъзможно, да се установява справедливата стойност на нетрайните насаждения (изискване, предявено в счетоводните стандарти по отношение на оценяването на биологичните активи), особено на етапите, на които липсва активен пазар за тях. Ето защо, въпреки че не е съобразен с икономическата същност на текущите активи с растителен произход, този подход за счетоводно отчитане по-подходящ за използване в счетоводната практиката.

Класифицирането на биологичните активи по признака „време“ има значение за счетоводното отчитането на отделните активи и за представянето на информацията за тях във финансовите отчети на юридическото лице. То рефлектира върху структурата и съдържанието на разработвания и прилагания от предприятието модел на счетоводна политика, а неговото разгръщане чрез допълнителното разграничаване на нетекущите и текущите биологични активи на зрели и незрели, на биологични активи-носители и биологични активи за потребление, както и по вид, порода, пол, възраст, сорт и др., е основа за правилния избор на достатъчно синтетични и аналитични сметки, чрез които да се осигурява необходимата за нуждите на управлението информация.

При изследването на биологичните активи, класифицирани по признаците „време“, „функционално предназначение“ и „зрялост“, се установяват взаимовръзки и зависимости, които могат да се представят, както във фиг. 1.

От фиг. 1 се вижда, че биологичните активи могат да се разграничат по признака „време“ на нетекущи и текущи, по признака „функционално предназначение“ на биологични активи за потребление и носители и по признака „зрялост“ на зрели и незрели. От гледна точка на

функционалното им предназначение нетекущите и текущите активи могат да се подразделят на нетекущи биологични активи за потребление и носители и на текущи биологични активи за потребление и носители, а по признака „зрялост“ за зрели и незрели нетекущи и текущи биологични активи. По признака „зрялост“ могат да се разграничат също и нетекущите и текущите активи за потребление и носители, като се обособят четири типа активи: зрели нетекущи биологични активи за потребление; зрели нетекущи биологични активи-носители; зрели текущи биологични активи за потребление; зрели текущи биологични активи-носители.

За всеки от разграничените при класифицирането видове биологични активи предприятието може да създава допълнителна систематизирана информация за материално-отговорното лице, местонахождението, възрастта и други отличителни черти на животните и растенията, която да удовлетворява нуждите на оперативното управление и на различните външни и вътрешни потребители на данни.

**В заключение могат да се направят няколко основни извода:**

Предложеното в научната разработка класифициране и групиране на биологичните активи има пряко отношение към избора на синтетични и аналитични сметки за отчитане на живите животни и растения, вкл. на добитата от тях продукция. Затова би било подходящо то да се използва за база при разработването на индивидуалния сметкоплан на аграрните предприятия, в частта за биологичните активи.

В България с най-голяма популярност се ползва класификацията на биологичните активи по признака „време“. Това се дължи на две причини:

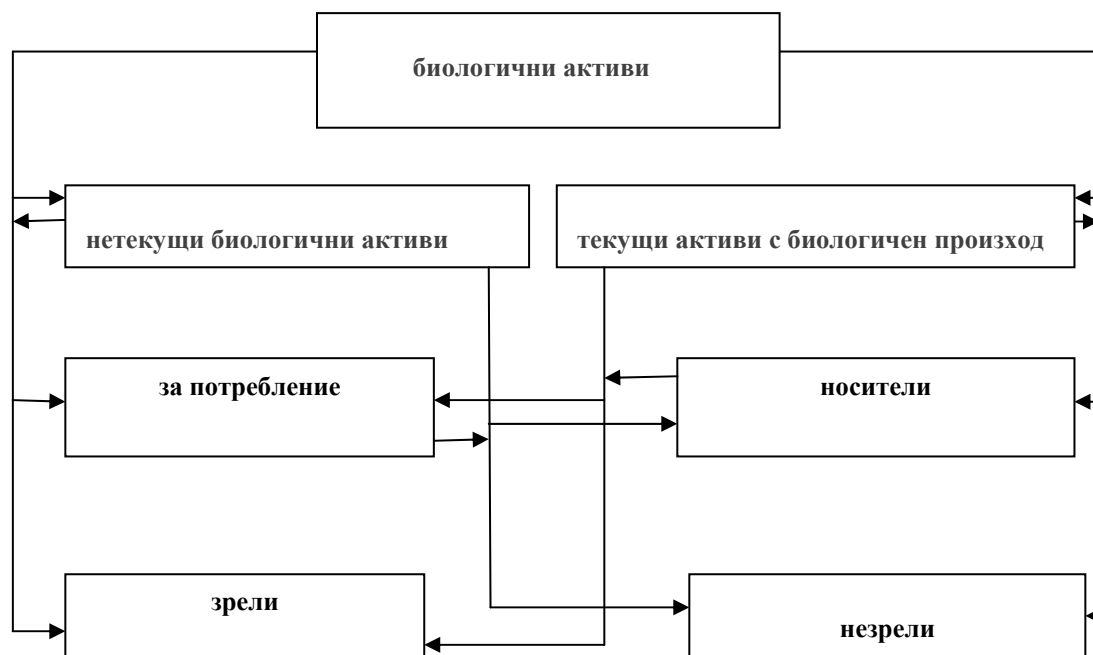
- Разграничаването на биологичните активи по признака „време“ е необходимо условие от гледна точка на представянето на информацията за тези активи в счетоводния баланс на предприятията, прилагачи Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. А както е известно преобладаващата част от юридическите лица, осъществяващи дейност в аграрния сектор в страната, са малки и средни;

- В съответствие с класификацията на биологичните активи по признака „време“ са обособени групите сметки за отчитане на живите животни и растения в Примерния национален сметкоплан, а въз основа на него всяко предприятие разработва и свой индивидуален сметкоплан.

В съответствие с класификацията на биологичните активи по признака „време“ в индивидуалния сметкоплан на аграрните предприятия е подходящо да се предвидят две основни групи сметки за отчитане на живите животни и растения. По-конкретно техните наименования са: Нетекущи

биологични активи и Текущи активи с биологичен произход. Към всяка от тези групи могат да се предвидят три- и четирицифрени синтетични сметки за видовете биологични активи, използвани в дейността на предприятието, а също аналитични партиди, съобразени с функционалното предназначение, зрялостта, материално отговорното лице, местонахождението, възрастта и други отличителни черти на животните и растенията. Нетекущите биологични активи с растителен произход е подходящо да се отчитат като незавършеното производство. Затова за тях е целесъобразно да се обособичетирицифрена или аналитична сметка към синтетична сметка 611 Разходи за основна дейност от група 61 Разходи за

дейността. Тя може да има наименование „Разходите за придобиване на краткосрочни биологични активи с растителен произход“. Продукцията, добивана от живите животни и растения, следва да се отчита чрез две четирицифрени или аналитични сметки, обособени към сметка Продукция. Те могат да носят наименованията: „Продукция с животински произход“ и „Продукция с растителен произход“. Към тях може да се създава и по-детайлна информация по видове продукция, по материално-отговорно лице, по източници на придобиване и други.



Фиг. 1.Класифициране на биологичните активи

#### Литература

1. Аверкович Е., Г. Герганов. Счетоводно отчитане дейността на земеделските кооперации и сдружения. „Плутон-1“, Пловдив, 2004.
2. Герганов, Г. Проблеми при прилагане на МСС 41 Земеделие в практиката. - Български счетоводител, 2004, бр.16, с.16.
3. Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие. В: <http://balans.bg/257-mss-41-zemedelie/>
4. Национални стандарти за финансови отчети на малки и средни предприятия 2008, Икономикпрес § Р-Консулт ЕООД, София, 2008.
5. Национални счетоводни стандарти. Национален сметкоплан за стопанската дейност. Закон за счетоводството. Закон за независимия финансов одит. Закон за счетоводството (отм.). София, ФорКом, 2002.
6. Примерен национален сметкоплан. АИ „Ценов“, Свищов, 2006, с. 6.
7. Рупска, Т., Краткотрайните биологични активи като обект на счетоводно отразяване. Научни трудове на УНСС, том I, София, 2009. В: <http://research.unwe.bg/br15/06.pdf>
8. Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство. Приложение към ПМС № 46 от 21.03.2005 г. //Държавен вестник, 2005,бр. 30,посл. изм. 2007, бр. 86. В: <http://balans.bg/194-nss-41-selskostopanstvo/>
9. УПРАВЛЕНСКО счетоводство / Екатерина А., Г. Илиев, Ст. Александров и др. АИ „Ценов“, Свищов, 2003.
10. International Accounting Standard 4
11. 1 Agriculture. In: [www.ifrc.org](http://www.ifrc.org)