



<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

## ПРОБЛЕМИ ПРИ ГРУПИРАНЕТО, ПРИЗНАВАНЕТО И ОЦЕНЯВАНЕТО НА БИОЛОГИЧНИТЕ АКТИВИ В АГРАРНИЯ СЕКТОР

Станислава Панчева

### Ключови думи:

биологични активи  
признаване  
оценяване  
живи животни и  
растения  
земеделска дейност  
земеделска продукция  
счетоводство

### Резюме

В научната разработка са изследвани, в счетоводен аспект, групите биологични активи, обособени по признака „време, през което предприятието черпи икономическа изгода“ от тях. Изведени са и са анализирани критериите за признаване и възможностите за оценяване на тези активи в аграрните предприятия, прилагачи националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Набелязани са и значими за теорията и практиката дискуссионни въпроси и насоки за тяхното решаване.

## PROBLEMS IN GROUPING, RECOGNITION AND RATING OF BIOLOGICAL ASSETS IN AGRICULTURE

Stanislava Pancheva

### Keywords:

biological assets  
recognition  
evaluation  
live animals and plants  
agricultural activity  
agricultural production  
accounting

### Abstract

In scientific development were investigated in accounting matters groups biological assets, divided by the characteristic "Time during which the company derives economic benefit" from them. There are derived and analyzed the criteria for recognition and measurement of these assets in the agrarian enterprises applying national financial reporting standards for small and medium enterprises. There have been identified important debated and guidance questions to the theory and practice and the ways for their decision.

### Въведение

Биологичните активи се въвеждат като понятие с приемането на Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие. В този стандарт, наред с определянето на същността, видовете и критериите за признаване на биологичните активи, се предлага и нов, непознат за счетоводната теория и практика подход за тяхното оценяване и отчитане. Затова прилагането на стандарта в предприятията, извършващи земеделска (селскостопанска) дейност, е съпроводено от сериозна съпротива. Някои от основните аргументи срещу въвеждането на международния стандарт в практиката са следните: трудно се съблюдават единни правила и

изисквания в страни с разнородна специфика в аграрния сектор; трудно и невинаги възможно е определянето на справедливата стойност на биологичните активи, особено когато липсва активен пазар за тях; неприемливо е отразяването на възникналите при оценяването на биологичните активи по справедлива стойност нереализирани печалби и загуби в отчета за доходите.

Посочените аргументи мотивират специалисти в областта на счетоводството да изразят становище, че теоретично и практически стандартът е несъвместим с прилаганите счетоводни модели. Твърди се също, че подходът, възприет в него, е „твърде академичен и не е фокусиран върху

практиките при отчитането на биологичните активи<sup>1</sup>. Всичко това предопределя резервираното отношение към стандарта и засилва нежеланието от страна на счетоводителите и счетоводните компании да прилагат изискванията, предвидени в него.

С приемането на Счетоводен стандарт 41 Селско стопанството така оформилите се дискусии намират широк отзвук и в националната практика. Причината е, че в националния стандарт се запазва концептуалната рамка, предвидена в Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие, макар и пречупена през призмата на националните особености.

Проблемите, съпътстващи въвеждането на специализирания национален стандарт в българската практиката, могат да се търсят и в други насоки: липсва ясна визия относно приложимостта на стандарта в растениевъдната и в животновъдната дейност; няма достатъчно коментари и тълкувателни решения за постановките, предложени в него; ограничен е броят на по-задълбочените научни изследвания, даващи отговор на възникналите в сектора счетоводни въпроси. Всичко това показва, че темата за биологичните активи и тяхното счетоводно интерпретиране е актуална и значима и се нуждае от повече и по-детайлни изследвания. Тази научна разработка си поставя за цел, на базата на проучване и анализ на видовете, критериите за признаване и възможностите за оценяване на биологичните активи, да се открият дискуссионни въпроси и да се предложат насоки за тяхното решаване.\*

#### Групиране на биологичните активи

Биологичните активи са живи организми, които променят своите качествени и количествени характеристики през периода на съществуването си, преминавайки през т.нар. биологична трансформация, която представлява сложен процес, включващ няколко различни фази:

- растеж - увеличаване на количеството или подобряване на качеството на живите животни или растения;
- дегенериране - намаляване на количеството или влошаване на качеството на животните или растенията;

<sup>1</sup>Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Analysis of Financial Statement Preparers' Perceptions' Before and After the Introduction of IAS 41 Agriculture, page 2. In: [http://www.afaanz.org/openconf/2010/modules/request.php?module=oc\\_program&action=view.php&id=57](http://www.afaanz.org/openconf/2010/modules/request.php?module=oc_program&action=view.php&id=57)

\* В националната практика преобладаващата част от предприятията в аграрния сектор са малки и средни и прилагат Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Затова в научната разработка ще се постави акцент главно върху нерешените въпроси, касаещи прилагането на Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство.

- възстановяване - създаване на допълнителни биологични активи.

В счетоводен аспект биологичните активи се определят като придобити и контролирани от предприятието живи животни или растения, в резултат на минали събития, от управлението на които се очаква икономическа изгода, изразяваща се в нови биологични активи или земеделска (селскостопанска) продукция<sup>2</sup>.

По признака „време, през което предприятието черпи икономическа изгода“ биологичните активи могат да се групират на:

- дълготрайни (нетекучи) биологични активи, в т.ч. гори, трайни насаждения (плододаващи и неплододаващи), животни в основните стада (продуктивни, родителски и работни) и други;
- краткотрайни (текущи) активи с биологичен произход, в т.ч. краткотрайни (нетекучи) биологични активи с животински и растителен произход (пчелни семейства, птици в основни стада, млади животни, животни за угояване, животни за експериментални цели, различни видове нетрайни насаждения и др.) и непреработена продукция (плодове, зеленчуци, листа, зърно и др.).

Групирането на биологичните активи по признака „време, през което предприятието черпи икономическа изгода от тях“, е предвидено в Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство, но само дотолкова, доколкото информацията за тези активиподлежи на разграничено представяне в счетоводния баланс на аграрните предприятия. Не са предложени, обаче, нито адекватни понятия за тях, нито подходящи дефиниции. Ето защо Г. Герганов предлага въвеждането на две понятия, съпътствани от следните определения към тях:

- дълготрайни(нетекучи) биологични активи - „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>3</sup>;
  - краткотрайни (текущи) активи с биологичен произход - „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>4</sup>.
- Анализът на предложеното определение за краткотрайни активи с биологичен произход

<sup>2</sup>Вж: 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/>

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

<sup>4</sup>Пак там, с. 55.

показва, че в него не са обхванати нетрайните биологични активи с растителен произход. Това не се приема за правилно, защото тези растения са живи организми, които отговарят на изискванията за краткотрайни материални активи и на определението за биологични активи. Тяхната биологична трансформация се управлява в хода на селскостопанската дейност и като резултат от това предприятието генерира икономическа изгода. Ето защо би било подходящо предложената от Г.Герганов дефиниция да се допълни в следната насока: Текущите активи с биологичен произход представляват придобити и контролирани от предприятието живи животни и/или растения 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.

Групирането на биологичните активи по признака „време, през което предприятието черпи икономическа изгода“ има значение за изготвянето на индивидуалния сметкоплан на предприятията с растениевъдна и животновъдна дейност, за разработването на тяхната счетоводна политика, за организирането на текущото счетоводно отчитане в тях и за изготвянето на годишния им финансов отчет.

#### Признаване на биологичните активи

За да бъдат признати, а впоследствие и отразени във финансовите отчети на аграрното предприятие, биологичните активи трябва да отговарят на следните критерии<sup>5</sup>:

- предприятието да контролира биологичните активи, придобити в резултат на минали събития;
- да съществува достатъчна вероятност предприятието да придобие икономическа изгода от тях;
- активите да са достоверно измерими.

Контролът на биологичните активи е пряко свързан със собствеността върху тях или с временното им владение по силата на сключен договор с техния собственик. Той се доказва с помощта на различни документи, в т.ч. фактура за закупуване на биологичен актив, акт за приплоди, договор за дарение на биологичен актив, паспорт на едро преживно животно, договор за наем или аренда на земя, нотариален акт и други.

В животновъдната дейност контролът се доказва още с помощта на маркиране на едрите и дребните преживни животни в момента на тяхното придобиване, раждане или отбиване. Най-широко разпространена у нас е т. нар. ушна маркировка. Тя представлява пластина, съдържаща цифрен код, уникален за всяко животно, която се прикрепя

трайно на ушите на преживните животни е различна в различните предприятия<sup>6</sup>.

В растениевъдната дейност собствеността и правото на контрол върху биологичните активи се удостоверява чрез доказване на собственост върху земята, върху която са разположени растенията, или чрез право на нейното ползване в рамките на определен период от време. Възможностите са две:

- когато предприятието е собственик на земята и на биологичните активи, разположени върху нея, то тогава правото на собственост се удостоверява с нотариален акт;
- когато земята е собственост на трето лице и е отдадена за ползване на предприятието при определени условия и срок съгласно сключен договор за наем или аренда по реда на Закона за задълженията и договорите, то тогава правото на контрол върху активите, намиращи се върху наетата земя, се доказва със сключения договор за наем или аренда.

Признаването на биологичните активи е пряко обусловено и зависи и от очакваната от тях икономическа изгода. Последната се изразява чрез създадените нови биологични активи или чрез произведената селскостопанска продукция, представляваща реколтата, добита посредством „отделянето на продукцията от биологичния актив или прекратяването на жизнените процеси на биологичния актив“<sup>7</sup>.

Според времето, през което живите животни и растенията се използват в предприятието, изгодата може да се черпи еднократно или в рамките на един отчетен период (при краткотрайните активи с биологичен произход) или за период, по-дълъг от една година (при дълготрайните биологични активи). Затова е необходимо преди признаването на живите животни и растения да се „направи надеждна прогноза за икономическите ползи, които се очаква да бъдат получени от контролираните активи“<sup>8</sup>.

При прогнозирането на периода, през който биологичните активи се очаква да носят икономически ползи на предприятието, следва да се направи анализ на влиянието на специфични техни белези като вид, възраст, физически дадености и други. Това са фактори, от които зависи

<sup>6</sup> Вж.: Наредба № 61 от 9 май 2006 г. за условията и реда за идентификация на животните, регистрация на животновъдните обекти и достъпа до базата данни за идентифицираните животни и регистрираните обекти. В: [http://babh.government.bg/uploads/File/Dokumenti\\_nared\\_bi/naredba\\_61\\_identifikacia\\_jivotni.pdf](http://babh.government.bg/uploads/File/Dokumenti_nared_bi/naredba_61_identifikacia_jivotni.pdf)

<sup>7</sup> Цит. Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство, т. 5. В: <http://balans.bg/194-nss-41-selsko-stopanstvo/>

<sup>8</sup> Рупска, Т. Краткотрайните биологични активи като обект на счетоводно отразяване. Научни трудове на УНСС, том I, София, 2009, с. 161. В: <http://research.unwe.bg/br15/06.pdf>

<sup>5</sup> Вж.: Цит. Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство, т. 3.1. В: <http://balans.bg/194-nss-41-selsko-stopanstvo/>

не само периодът на икономическата ползност на животните и растенията, но и количеството и качеството на осигуряваните от тях икономически изгоди.

Важно условие за признаването на биологичните активи е и тяхното достоверно измерване. Затова, ако не може да се определи надеждно оценката им, те няма да бъдат признати и отчетени в контролиращото ги предприятие, независимо, че останалите критерии може да са изпълнени.

#### **Оценяване на биологичните активи**

Съгласно Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство „Биологичните активи се оценяват при първоначалното признаване и в края на всеки отчетен период по справедлива стойност, намалена с предварително начислените разходи при продажба, с изключение на случаите, при които справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена“<sup>9</sup>.

Тълкуването на тази нормативна постановка показва, че „Съществуват два случая, в които стандартът позволява да не се използва справедливата стойност: в началото на живота на актива, и когато справедливата стойност не е надеждно измерима при първоначалното признаване на актива“<sup>10</sup>. Това ще рече, че само при първоначалното завеждане на биологичните активи в предприятието може да се използва оценка, различна от тяхната справедлива стойност. По-късно живите животни и растения трябва да се оценяват само и единствено по справедлива стойност от момента, в който тя стане надеждно оценима.

Представеният ред за оценяване е приложим за всички биологични активи, с изключение на добитата от живите животни и растения селскостопанска продукция. Прието е последната да се оценява по справедлива стойност, намалена с предварително начислени разходи при продажба само при първоначалното ѝ признаване. След този момент за счетоводното третиране на продукцията следва да се прилагат постановките, предвидени в Счетоводен стандарт 2 Отчитане на стоково-материалните запаси.

Анализът на изискванията за оценяване на биологичните активи и на селскостопанската продукция, представени в счетоводните стандарти, дава основание да се направят няколко обобщения:

Първоначално и последващо биологичните активи (текущи и нетекущи), с изключение на селскостопанската продукция, се оценяват по справедлива стойност, намалена с предварително начислените разходи при продажба. Когато

установяването на тази стойност е невъзможно или ненадеждно, създадените в предприятието биологични активи се оценят по себестойност, а придобитите чрез покупка на такива, както следва:

- нетекущите биологични активи се оценяват съгласно Счетоводен стандарт 16 Дълготрайни материални активи по „цена на придобиване, която включва покупната цена (включително митата и невъзстановимите данъци) и всички преки разходи“<sup>11</sup>;
- текущите биологични активи се оценяват съгласно Счетоводен стандарт 2 – Отчитане на стоково-материалните запаси по доставна стойност, представляваща „сумата от всички разходи по закупуването и преработката, както и от други разходи, направени във връзка с доставянето на стоково-материалните запаси до сегашното им местоположение и състояние (материали, продукция, стоки, незавършено производство и др.)“<sup>12</sup>.

Първоначалното оценяване на биологичните активи (без селскостопанската продукция) по стойност, различна от справедливата, се свързва с две особености. Първата от тях е, че направената първоначална оценка на животните и растенията следва да се прилага само докато справедливата им стойност стане надеждно оценима. А втората е, че единствено дълготрайните биологични активи, оценявани по цена на придобиване или себестойност, подлежат на амортизиране по общия ред, предвиден за амортизируемите дълготрайни материални активи.

Селскостопанската продукция се оценява първоначално по справедлива стойност, намалена с предварително начислени разходи при продажба, а ако тази стойност не може да се определи надеждно – по себестойност. Същевременно след признаването и завеждането в счетоводството, вкл. и след преработката, селскостопанската продукция се оценява периодично (в края на всеки отчетен период) по „по-ниската от доставната и нетната реализируема стойност, като разликата се отчита като други текущи разходи за дейността“<sup>13</sup>. Това показва, че добитата реколта, след първоначалното ѝ признаване, не се третира като биологичен актив, а се приравнява на стоково-материален запас,

<sup>11</sup>Счетоводен стандарт 16 Дълготрайни материални активи, т.4. Приложение към ПМС № 46 от 21.03.2005 г. //Държавен вестник, бр. 30, 2005, посл. изм. бр. 86, 2007.В: <http://balans.bg/177-nss-16-dylgotrajni-materialni-aktivi/>

<sup>12</sup>Счетоводен стандарт 2 Отчитане на стоково-материалните запаси, т.4. Приложение към ПМС № 46 от 21.03.2005 г. //Държавен вестник, бр. 30, 2005, посл. изм. бр. 86, 2007.В: <http://balans.bg/177-nss-16-dylgotrajni-materialni-aktivi/>

<sup>13</sup>Цит.Счетоводен стандарт 2 Отчитане на стоково-материалните запаси, т.3. В:<http://balans.bg/167-nss-2-otchitane-na-stokovo-materialnite-zapasi/>

<sup>9</sup>Цит. Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство, т. 3.2. В: <http://balans.bg/194-nss-41-selsko-stopanstvo/>

<sup>10</sup>PricewaterhouseCoopers – A practical guide to accounting to agricultural assets, November 2009, p.6. In:[www.pwc.com/ifrs](http://www.pwc.com/ifrs)

отчитан по реда, определен в Счетоводен стандарт 2 – Отчитане на стоково-материалните запаси.

Вижда се, че на преден план в Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство е изведена оценката на биологичните активи, вкл. на селскостопанската продукция при първоначалното ѝ признаване по справедлива стойност\*.

Това предполага предвиждането на достатъчно възможности за нейното надеждно определяне. Ето защо в стандарта са предложени три различни подхода за установяване на справедливата стойност на биологичните активи, подредени по степен на важност, както следва:

*Препоръчителен подход.* Според този подход справедливата цена е съществуващата цена на биологичните активи на активен пазар, респ. на пазар, който отговаря на три условия<sup>14</sup>:

- търгуваните стоки са хомогенни;
- желаещите да сключват сделки продавачи и купувачи могат да бъдат открити нормално по всяко време;
- цените са общодостъпни.

Когато аграрното предприятие има достъп до няколко активни пазара, то би следвало да избере цената на пазара, на който възнамерява да продава своите биологични активи.

Факт е, че определянето на справедливата цена на всеки отделен биологичен актив поотделно е трудна и дори в определени случаи невъзможна задача. Затова е подходящо тези активи да бъдат групирани за нуждите на оценяването им на базата на техни основни характеристики, използвани като ценообразуващи елементи на пазара (възраст, качество и др.).

Оценката на живите животни и растения е пряко свързана и зависи от това дали в тях се съдържа непризната продукция към датата на оценяването им. Логично е, например, овца с руно да има по-висока оценка от овца със същите качества, но без руно, респ. заплодена крава да се оценява по-високо от незаплодена крава. В този смисъл може да се определи, че когато биологичните активи съдържат непризната продукция, оценката им следва да бъде по-висока спрямо тази на същите активи, но несъдържащи непризната продукция.

Влияние върху оценката оказват също количеството и качеството на очакваните от биологичните активи икономически изгоди. Тези изгоди, от своя страна, са пряко обусловени и зависят от качествените характеристики на живите животни и растенията от настъпващите в тях физически промени, дължащи

се на биологичната им трансформация. Така например, ако се проследят лактационните периоди на дойните крави, ще се установи, че икономически най-целесъобразно е животните да се използват през пет лактационни периода, но при равни други условия млеконадоят при петата лактация ще е по-малък от този при третата лактация. Ето защо справедливата стойност на кравите през петата и през третата лактация следва да бъде различна. Различна трябва да бъде и оценката на животните, ако те имат различна млечност<sup>15</sup>.

Когато биологичните активи са прикрепени към земя и липсва активен пазар за тях, справедливата им цена може да се определи като разлика между продажната цена на биологичните активи, земята и нейните подобрения, взети заедно, и продажната цена на тази необработена земя<sup>16</sup>.

Проучване в практиката показва, че за дадени групи биологични активи, изцяло или в определени периоди от време, липсва активен пазар. Освен това за конкретни видове животни и растения трудно се определя справедливата стойност, въпреки наличието на активен пазар за тях. По тази причина в специализирания счетоводен стандарт е предвиден и друг, алтернативен подход за оценяване на биологичните активи.

*Алтернативен подход.* При този подход се допуска оценката на биологичните активи да се извърши по един от следните начини, които могат да се прилагат и заедно:

- „най-скорошната цена на сделката, при условие че не е имало значително изменение на икономическите условия между датата на сделката и датата на оценката;
- пазарната цена на сходни и подобни активи;
- препоръчителния подход за отрасъла или сектора: например цената на добитъка може да се изрази чрез цената на килограм месо (трупно месо)<sup>17</sup>.

Ако и двата представени подхода (допустимият и алтернативният) са неприложими, Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство допуска използването и на трети подход за оценяване на биологичните активи, основан на тяхната настояща стойност.

*Възможен (трети) подход.* Според този подход справедливата стойност на биологичните активи следва да се определя на базата на настоящата стойност на очакваните от тях парични потоци. Настоящата стойност, от своя страна, може да се представи като оценка на биологичните активи към

\* В изложението по-нататък с понятието „биологични активи“ ще се обозначават биологичните активи (нетекучи и текучи) и селскостопанската продукция до момента на първоначалното ѝ признаване.

<sup>14</sup> Вж.: Цит. Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство, т. 2. В: <http://balans.bg/194-nss-41-selsko-stopanstvo/>

<sup>15</sup> Вж.: Счетоводен стандарт 16 Дълготрайни материални активи. В: Национални стандарти за финансови отчети на малки и средни предприятия 2008, Икономикпрес § Р-Консулт ЕООД, София, 2008, с. 706, 707, 710.

<sup>16</sup> Вж.: Цит. Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство, т. 3.9. В: <http://balans.bg/194-nss-41-selsko-stopanstvo/>

<sup>17</sup> Пак там, т.3.7.

настоящия момент, изчислена посредством дисконтиране на тяхната справедлива стойност, определена към бъдещ момент.

Установяването на справедливата стойност на биологичните активи на база тяхната настояща стойност е сложен процес, съдържащ елементи на субективизъм. Това може да се види и от предложения по-долу пример:

Допуска се, че съществува активен пазар за сом, достигнал определен размер и килограми, но не съществува активен пазар за сом, който все още не е достигнала този размер и килограми. В този случай настоящата стойност на рибата, недостигнала определения размер и килограми, следва да бъде изчислена като се дисконтира сумата, получена като разлика между хипотетичните входящи парични потоци от продажбата на сом, достигнал определените размер и килограми, и изходящите парични потоци, които ще са необходими, за да достигне същия сом размера и килограмите, определени от пазара<sup>18</sup>.

Когато се изчислява справедливата стойност на база настоящата стойност на очакваните парични потоци, трябва да се има предвид, че в нея не се включват следните компоненти:

- „увеличение на стойността в резултат на допълнителна биологична трансформация;
- увеличение на стойността, свързано с ускоряването на бъдеща биологична трансформация, прибирането на реколтата и продажбата<sup>19</sup>;
- финансиране на активи;
- разходи за данъци от печалбата;
- разходи за възстановяване на активи след прибирането на реколтата“<sup>20</sup>.

При оценяването на биологичните активи от определената за тях справедлива стойност се изваждат разходите при продажбата (платени комисиони на брокери и дилъри, платени такси за регулиращи агенции и стокови борси, платени такси и задължения по прехвърлянето на собствеността и др.), но не се приспадат транспортните и другите подобни разходи, свързани с пренасянето или превозването на активите до пазара<sup>21</sup>. Причината е, че определянето

на справедливата стойност на отчетните обекти е до настоящото местонахождение и състояние, респ. до пазара, а това включва и транспортирането им до мястото на продажбата.

Справедливата стойност на биологичните активи, използвана за тяхното оценяване, не следва да се коригира и с предполагаемите бъдещи разходи, свързани с реализацията на тези активи в следващи периоди<sup>22</sup>. Това се дължи на обстоятелството, че посочените разходи са условни и се отнасят за следващи години, поради което не могат да се причислят нито към разходите, извършвани за доставянето на активите до настоящото местонахождение и за привездането им в настоящото състояние, нито към разходите при продажби.

### Изводи

В резултат на проведеното изследване, свързано с групирането, признаването и оценяването на биологичните активи, могат да се направят няколко извода:

Биологичните активи са живи организми, придобити и контролирани от предприятието, в резултат на минали събития, от управлението на които се очаква икономическа изгода под формата на нови биологични активи или на селскостопанска продукция. Те могат да се групират за нуждите на изследването им по признака „време, през което предприятието черпи икономическа изгода“ от тях на: дълготрайни (нетекущи) биологични активи и краткотрайни (текущи) активи с биологичен произход.

Понятията „дълготрайни (нетекущи) биологични активи“ и „краткотрайни (текущи) активи с биологичен произход“ не са определени в Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство, а някои от предвидените за тях дефиниции в специализираната счетоводна литература са непълни. Затова би било целесъобразно при предстоящи промени в специализираните счетоводен стандарт да се предвидят следните две допълнения:

- да се разграничат ясно групите биологични активи според времето, през което те носят икономически ползи за предприятието;
- да се подберат и дефинират понятия за видовете активи с биологичен произход, като се очертае прецизно граница между тях.

Признаването на биологичните активи се извършва на базата на критерии, предполагащи наличието на контрол върху живите животни и растения, придобити в резултат на минали събития, достатъчна вероятност за получаване на икономическа изгода от тях и надеждна оценка.

Икономическата изгода следва да се прогнозира преди признаването на биологичните активи, като

<sup>18</sup> Вж: Цит. PricewaterhouseCoopers – A practical guide to accounting to agricultural assets, November 2009, p.9. In: [www.pwc.com/ifrs](http://www.pwc.com/ifrs)

<sup>19</sup> От 2008 г. Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие не забранява да се вземат предвид паричните потоци от допълнителна или бъдеща биологична трансформация, прибирането на реколтата или продажбата. Вж.: Свраков А. и др. Счетоводство 2009г., ИК „Труд и право“, София, 2009, с.458.

<sup>20</sup> Цит: Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство, т.3.8. В: <http://balans.bg/194-nss-41-selsko-stopanstvo/>.

<sup>21</sup> Вж: Цит: Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство, т. 2; 3.11. В: <http://balans.bg/194-nss-41-selsko-stopanstvo/>

<sup>22</sup> Вж: Пак там, т. 2; 3.11.

се отчете влиянието на техния вид, възраст, физически белези и др. характеристики, рефлексии пряко върхуколичеството, качеството и продължителността на получаваната от тях селскостопанска продукция, респ. на създаваните от тях нови биологични активи.

Съгласно Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство биологичните активи, вкл. селскостопанската продукция до момента на признаването ѝ, се оценяват по справедлива стойност, освен в случаите, когато тази стойност не може да се определи надеждно. Това е и едно от основните различия между биологичните и останалите материални активи в аграрното предприятие.

Дълготрайните биологични активи, оценявани по справедлива стойност, не се амортизират. Когато обаче тези активи се оценяват по стойност, различна от справедливата, амортизирането им е по реда, предвиден за дълготрайните материални активи.

При регламентирането на справедливата стойност като стойност, по която да се оценяват биологичните активи, в счетоводния стандарт се изхожда от презумпцията, че тя може да бъде надеждно измерена във всеки момент. Неслучайно за нейното определяне са предвидени три различни подхода. Но въпреки дадените възможности често пъти в практиката установяването на тази стойност е невъзможно или ненадеждно. Затова в Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство се допуска оценяването на живите животни и растенията става по стойност, различна от справедливата, но само до момента, в който последната стане надеждно оценима\*.

Оценяването на биологични активи, вкл. на селскостопанската продукция до момента на нейното първоначално признаване по стойност, различна от справедливата е, както следва:

- дълготрайни биологични активи – оценяват се първоначално по цена на придобиване (себестойност);
- краткотрайни биологични активи – оценяват се първоначално по доставна стойност (себестойност);
- селскостопанска продукция – оценява се първоначално по себестойност.

Проучване в аграрния сектор в България показва, че масово биологичните активи в предприятията с растениевъдна и животновъдна дейност се оценяват по цена на придобиване, доставна стойност или себестойност - оценки, използвани преди въвеждането на специализирания счетоводен стандарт и предвидени в него като изключение за случаите, при които справедливата

стойност на активите не може да бъде оценена надеждно. Причините за тази практика, посочвани от счетоводния персонал в аграрните предприятия, са различни: процесът по определяне на справедливата стойност на биологичните активи е слабо познат, труден за прилагане и предполага съобразяването на редица фактори и особености; невинаги справедливата стойност на животните и растенията може да се определи надеждно; трудно се доказва, че определената справедлива стойност не е резултат от субективно решение и не създава заблуждаваща потребителите счетоводна информация; липсва активен пазар за много видове биологични активи; използването на справедливата стойност води до признаването на приходи и разходи, които все още не са реализирани; печалбите и загубите, отчетени в резултат на оценяване на биологичните активи по справедлива стойност, усложняват отчитането, тъй като налагат преобразуване на счетоводния резултат за данъчни цели; при оценяването на биологичните активи по стойност, различна от справедливата, не се създава подвеждаща за потребителите на данни счетоводната информация и други. Това показва, че Счетоводен стандарт 41 Селско стопанство все още не се е наложил в практиката и не е изпълнил изцяло своето предназначение, особено в частта, регулираща оценяването на биологичните активи. Ето защо анализирането и разясняването на неговите текстове е полезно и необходимо за по-широкото му популяризиране в сектора.

#### Литература

1. Аверкович Е. и Г. Герганов, Счетоводно отчитане дейността на земеделските кооперации и сдружения, „Плутон-1“, Пловдив, 2004.
2. Наредба № 61 от 9 май 2006 г. за условията и реда за идентификация на животните, регистрация на животновъдните обекти и достъпа до базата данни за идентифицираните животни и регистрираните обекти. В: [http://babh.government.bg/uploads/File/Dokumenti\\_naredbi/naredba\\_61\\_identifikacia\\_jivotni.pdf](http://babh.government.bg/uploads/File/Dokumenti_naredbi/naredba_61_identifikacia_jivotni.pdf)
3. Национални стандарти за финансови отчети на малки и средни предприятия 2008, Икономикпрес § Р-Консулт ЕООД, София, 2008.
4. 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>
5. Свраков А. и др. Счетоводство 2009 г., ИК „Труд и право“, София, 2009.
6. Счетоводен стандарт 2 Отчитане на стоково-материалните запаси. Приложение към ПМС № 46 от 21.03.2005 г. //Държавен вестник, бр. 30, 2005, посл. изм. бр. 86, 2007. В: <http://balans.bg/177-nss-16-dylgotrajni-materialni-aktivi/>
7. Счетоводен стандарт 16 Дълготрайни

\* Изключение от представения ред за оценяване прави селскостопанската продукция, третирана след първоначалното ѝ признаване като стоково-материален запас.

материални активи. Приложение към ПМС № 46 от 21.03.2005 г. //Държавен вестник, бр. 30, 2005, посл. изм. бр. 86, 2007. В: <http://balans.bg/177-nss-16-dylgotrajni-materialni-aktivi/>

8. 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/>

9. Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Analysis of Financial Statement Preparers' Perceptions' Before and After the Introduction of IAS 41 Agriculture. In:

[http://www.afaanz.org/openconf/2010/modules/request.php?module=oc\\_program&action=view.php&id](http://www.afaanz.org/openconf/2010/modules/request.php?module=oc_program&action=view.php&id)

10. PricewaterhouseCoopers – A practical guide to accounting to agricultural assets, November 2009. In: [www.pwc.com/ifrs](http://www.pwc.com/ifrs)