

СЪСТАВ НА НЕТЕКУЩИТЕ БИОЛОГИЧНИ АКТИВИ В СЪОТВЕТСТВИЕ С МСС 41 ЗЕМЕДЕЛИЕ

Доц. д-р Елена Георгиева
Пловдивски университет „Паисий Хилендарски”

Резюме: Ефективното управление на биологичната трансформация на нетекущите биологични активи оказва съществено влияние върху реализирания финансов резултат на земеделските предприятия. Техният състав е важен елемент на организацията на счетоводната отчетност на стопанските субекти, заети в отрасъла. С последните промени в разпоредбите на Международните счетоводни стандарти, в сила от 01.01.2016 г., растенията носители бяха извадени от обхвата на МСС 41 Земеделие и се включиха в обхвата на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения. Целта на изследването е да се конкретизира състава на нетекущите биологични активи, като основа на организацията на счетоводното отчитане на земеделската дейност.

Ключови думи: нетекущи биологични активи, историческа цена

Въведение

Устойчивото развитие на земеделието, като икономически отрасъл, предполага изграждането на ефективна счетоводна система, в съответствие с изискванията на счетоводното законодателство. Изваждането на растенията носители от обхвата на МСС 41 Земеделие и включването им в обхвата на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения, предостави възможност да се приложи историческата цена, като оценка на растенията носители.

Целта на изследването е да се конкретизира състава на нетекущите биологични активи и да се изследва влиянието върху организацията на счетоводната отчетност на земеделските предприятия.

За постигането на тази цел: първо, разгледани са възможностите за класифициране на нетекущите биологичните активи; второ, анализирано е влиянието на техния състав върху счетоводната система на земеделските предприятия.

Раздел

Основен производствен фактор на производствения процес, протичащ в земеделското предприятие са биологичните активи. Те се определят като живи растения или животни, независимо от своя вид, произход, предназначение и очаквана икономическа изгода.¹ Следва да се отбележи следната особеност: момента на признаване на биологичния актив не винаги съвпада с въвеждането му в експлоатация². В счетоводната теория и практика се прилагат два подхода за първоначално оценяване на материалните активи: историческа цена и справедлива стойност. По отношение на биологичните активи оценяването по историческа цена е допустимо при първоначално признаване при предположение, че справедливата стойност не може да бъде надеждно установена³.

Нетекущите биологични активи с растителен и животински произход, оценени по справедлива стойност, намалена с разходи по продажба, не подлежат на амортизация поради слабото влияние на биологичната трансформация и относително постоянната полезност през целия експлоатационен срок.

Във връзка с прилагане изискванията на Регламент (ЕО) 2113/2015 ОВ L 306, 24.11.2015, се въведе изменения в МСС 16 Имоти, машини и съоръжения и МСС 41 Земеделие с название „Земеделие-растения носители”, в сила от 01.01.2016г. В резултат растенията носители се включиха в обхвата на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения, като отделен клас имоти, машини и съоръжения в т. 37, б. „и” на стандарта. С тези промени се регламентира прилагането на историческата цена, като оценка на група биологични активи. Пред предприятията в аграрния сектор, прилагащи Международните счетоводни стандарти, се изправят пред предизвикателството да се определи съставът на растенията носители, като биологични видове.

От 01.01.2016 в разпоредбите на МСС 41 Земеделие се въведе изискването аграрното предприятие до оповести, притежаваните биологични активи, като носители и потребители⁴ и по възможност като

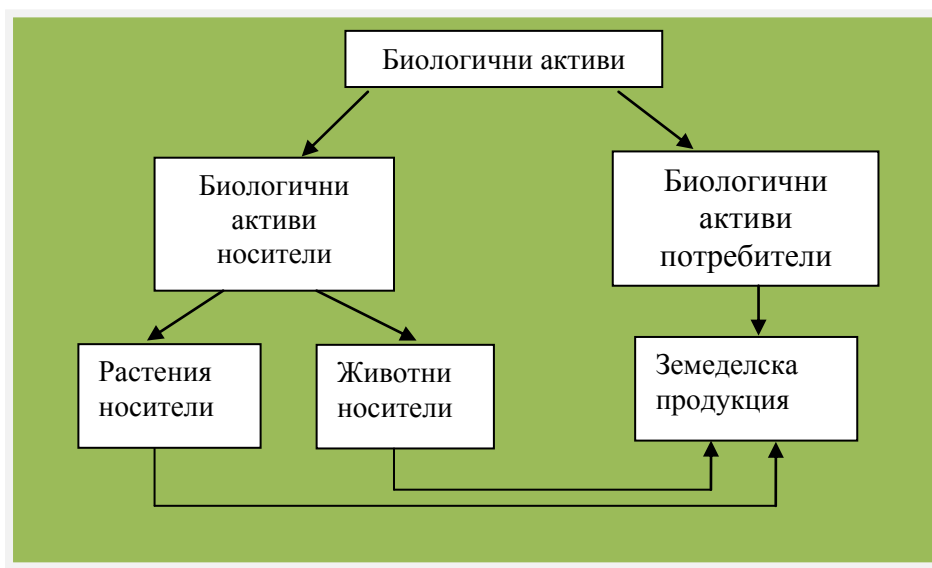
¹ Пенчева, С. Идентификация на биологичните активикато обект на счетоводното отчитане. *Сисание за наука “Ново знание”*, ВУААР, 2013. с. 45.

² Костова, Н. Отчитане на лазови масиви и правителствени дарения, свързани с тях и влиянието им върху данъчното облагане на предприятието. *Известие - издание на Икономически университет Варна*, 2011. 74-85, с. 4.

³ Герганов, Г. Б. *Счетоводно отчитане на специфични обекти и дейности в селскостопанското предприятие*. Свищов: Академично издателство “Ценов”, 2014. с. 45.

⁴ *Международни счетоводни стандарти за финансово отчитане*. (2015). Съвет по международни счетоводни стандарти. МСС 41 Земеделие, пар. 43-44.

зрели и незрели⁵. Мотиви за това е участието на живите растения и животни в производствения процес, определено от биологичните особености на отделните видове. Съставът на биологичните активи е посочен във фиг. 1.



Фиг. 1. Състав на биологичните активи.

Биологичен актив потребител, е този, който е държан за продажба⁶: дребни продуктивни животни, риби и рибни стада, пчелни семейства, животни за угояване, птичи стада. Към тази група се причисляват и растения, които се отглеждат с цел използване като земеделска продукция, когато съществува съществена вероятност, предприятието да ги продаде като такива⁷. Едногодишните растения също се класифицират като носители: пшеница, царевица, рапица.

Биологичните активи носители са всички останали биологични активи⁸: използвани за добив на земеделска продукция за срок по-дълъг от 1 година. В техния състав се разграничават:

- С растителен произход: трайни насаждения плододаващи (овощни градини, лозови масиви, маслодайни култури след влизането им в плододаване);

⁵ Пак там, пар. 45.

⁶ Пак там, пар. 44.

⁷ МСС 41 Земеделие, пар. 5А.

⁸ Пак там, пар. 44.

- С животински произход: животни в основни стада, отглеждани като продуктивни за срок по-дълъг от 1 год. (едър рогат добитък, работни животни, овце, кози).

По своята икономическа характеристика, участие в стопанския кръгооборот на земеделското предприятие и срок на експлоатация биологичните активи носители са нетекущи. Биологичните активи потребители преобладаващо са текущи с изключение на трайните насаждения неплододаващи, които се отглеждат с цел дърводобив или са с двойно предназначение.

Растение носител⁹ е живо растение, което отговаря на следните изисквания:

- се използва се за производство или доставка на земеделска продукция;
- от което се очаква да се добие продукция за повече от един отчетен период;
- е малко вероятно да бъде продадено като земеделска продукция освен при случайни продажби за получаване на остатъчна стойност.

Съгласно Наредба за базисните цени на трайни насаждения¹⁰ в състава на растенията носители, отглеждани на територията на Р България, следва да се включат 33 биологични вида, класифицирани в следните групи:

- овощни култури и овощни маточни насаждения: ябълки, круши, ягоди, орехи и др.;
- плодovolечебни растения, хмел, черници и маточни насаждения от тези видове (определянето на черницата като потребител или носител се определя от целта на нейното отглеждане);
- южни култури и маточни насаждения: райска ябълка, смокиня, нар и др.;
- лози, асми и лозови маточници;
- розови, лавандулови и шипкови насаждения.

Биологичното разнообразие на растенията, отговарящи на критериите за носители, определя широк интервал на продължителността на периода до въстъпване в плододаване от 1 г. за ягоди, 5 г. за череши до 10 г. за орехи. Същата зависимост се установява и при срока на плододаване от 3г. за ягоди, 20 г. за черешите до 40 г. за ореховите градини.

⁹ МСС 16 Имоти, машини, съоръжения, пар. 6.

¹⁰ Наредба за базисните цени на трайните насаждения/ обн. ДВ бр. 65 от 9 август 1991, изм. ДВ бр. 81 от 12 септември 2003.

Биологичните активи и добитата от тях продукция се оценяват първоначално по справедлива стойност, намалена с разходите по продажба¹¹, с изключение на предположението, че справедливата стойност е невъзможно да се определи надеждно¹². Растенията потребители, животните, както и добитата земеделска продукция остават в обхвата на МСС 41 Земеделие, следователно за тях справедливата стойност, намалена с разходи по продажби, се прилага като база за оценяване. Растенията носители следва да оценяват в съответствие и изискванията на МСС 16 Имоти, машини, съоръжения по историческа цена, формирана от разходите по придобиване.¹³

Отнесено към технологията на отглеждане на растенията носители, цената на придобиване по стопански начин се определя от разходите по създаване на масива за срока до влизане им в плододаване. След въвеждането в експлоатация, те подлежат на амортизация през полезния срок на актива. Растенията носители са налични и се използват от предприятието по време на продължителността на периода на плододаване, който варира от 3 до 40 г. Следователно, възприетите амортизационни норми за растенията носители трябва да отразяват този период. Амортизирането на растенията носители позволява на земеделските предприятия да признаят за разход инвестираните в създаването на масивите финансови и материални ресурси.

Заклучение

В резултат на направеното изследване могат да се формулират следните изводи:

1. С въвеждането на понятието растения носители в счетоводното законодателство и включването им в обхвата на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения, се разчупи модела на оценяване на биологичните активи по справедлива стойност, намалена с разходи по продажби. Прилагането на историческата цена, като база за оценяване на растенията носители, предостави възможност на земеделските предприятия да начисляват амортизации на стопанисваните от тях масиви.

2. Конкретизирането на състава на растенията носители, разграничава сроковете на плододаване на отделните биологични видове. Те определят експлоатационните срокове на масивите и са основа за разработване на съответните счетоводни амортизационни норми.

¹¹ МСС 41, пар. 12.

¹² МСС 41, пар. 30.

¹³ Виж. МСС 16 Имоти, машини, съоръжения, който регламентира процеса на оценяване при първоначално признаване и амортизация на активите, включени в обхвата му.

ЛИТЕРАТУРА

1. Наредба за базисните цени на трайните насаждения./обн. ДВ бр. 65 от 9 август 1991, изм. ДВ бр. 81 от 12 септември 2003.
2. *Международни счетоводни стандарти за финансово отчитане.* Съвет по международни счетоводни стандарти. <http://web6.ciela.net/>, 2016
3. Регламент (ЕО) № 2015/2113 на комисията за изменение на регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с международни счетоводни стандарти 16 и 41. *Официален вестник на Европейския съюз*, 24.11.2015.
4. Герганов, Г. Блажева, В. *Счетоводно отчитане на специфични обекти и дейности в селскостопанското предприятие.* Свищов: Академично издателство “Д. А. Ценов”, 2014, ISBN 978-954-23-0993-2, с. 45.
5. Костова, Н. Отчитане на лазови масиви и правителствени дарения, свързани с тях и влиянието им върху данъчното облагане на предприятието. *Известие - издание на Икономически университет Варна*, 2011,74-85, с. 4.
6. Панчева, С. Идентификация на биологичните активи като обект на счетоводното отчитане. *Списание за наука “Ново знание”*, ВУАРР, 2013,ISSN 1314-5703, 43-48, с. 45.