

КРАТКОТРАЙНИТЕ БИОЛОГИЧНИ АКТИВИ КАТО ОБЕКТ НА СЧЕТОВОДНО ОТРАЗЯВАНЕ

Теодора Рупска*

УВОД

Краткотрайните /текущи/ биологични активи са ресурси на предприятието, характеризиращи се с определена специфика, което ги прави уникални обекти на управление. Вследствие на този факт въпросите за счетоводното им отчитане са интересни и доста проблемни. Част от проблемите са обективни, съществуват от доста време, но все още не са намерили напълно своето методологически обосновано решение. Други възникват във връзка с изискването за оценяването на тези ресурси по справедлива стойност и различните възможности за нейното надеждно изчисляване. А трети съществуват, тъй като все още се робува на постановки от преди 1989 година и по силата на инерцията краткотрайните биологични активи, както и процесите, характерни за тях, се отчитат счетоводно така, както се е правило тогава, без оглед на новите икономически реалности.

С настоящата разработка ние правим опит да дадем решение на част от проблемите по отношение на счетоводното отчитане на краткотрайните биологичните активи, като подлагаме на критичен анализ някои от приетите постановки за краткотрайните биологични активи.

1. СЪЩНОСТ НА КРАТКОТРАЙНИТЕ БИОЛОГИЧНИ АКТИВИ

Понятието “биологични /живи/ активи” се използва сравнително от скоро в икономическата наука и стопанската практика в Република България. В себе си то обобщава голяма група ресурси, които като обекти на управление /респективно обекти на счетоводно отразяване/ са съществували в предприятието без да бъдат наричани конкретно по този начин. Те са били третираны и като обекти на счетоводството и за тях е била създавана счетоводна информация като част от цялостната счетоводно-информационна система на стопанската единица, която ги притежава. До момента на въвеждането на понятието “биологични активи” те са били разглеждани като част от активите на предприятието, отделно, като при класифицирането им е акцентирано най-вече върху икономическите и биологоанатомичните характеристики, които ги разграничават. Липсвала е обаче тяхната обобщена и специфична характеристика – “биологични”, поради което те не са били групирани и представяни като единно цяло в самостоятелна категория. Може да се каже, че разграничителното им третиране по посочения начин е станало традиция в българската икономическата литература като цяло и в частност в счетоводните разработки. В ре-

* Теодора Рупска е главен асистент в катедра “Счетоводство и анализ” при УНСС;
тел.: 81 95 612, e-mail: troupska@abv.bg

зултат на този подход в литературните източници, посветени на проблематиката за живите животни и растения /от икономическо и чисто аграрно естество/ от близкото и по-далечно минало, не само, че не фигурира понятието “биологични активи”, но няма и друго, което да обобщава тези специфични ресурси на предприятията. В тези литературни източници се говори за всеки вид биологичен ресурс по отделно, като структурен елемент от конкретно разграничима част на активите, без да се поставят граници между биологичните активи и всички останали. Такъв подход е напълно допустим, тъй като в тогавашните икономически условия се прилага единен модел за оценяване на различните категории активи и пасиви в предприятието.

Традиционно в българската икономическа литература е прието като отделен инвентарен обект да се представят биологичните активи, въплътени в живи животни и проявяващи се като дълготрайни или краткотрайни активи. Освен това прави впечатление, че никъде не се третира като ресурс на предприятието растенията, с изключение на горите и трайните насаждения. Или когато се говори за биологични активи се подразбира, че става дума само за живи животни, гори и трайни насаждения. Подобни становища се срещат и в публикациите на някои съвременни автори, както се вижда от цитираното мнение на доц. д-р Георги Герганов: “Растенията пшеница или царевица не могат да се характеризират като биологични активи /на база на дефиницията, че “Биологичен актив е живо растение или животно”, т. 5 от Международен счетоводен стандарт 41 Земеделие/. Дори да се признаят за незрели биологични активи, те не се заприходяват като биологични активи, а се отчитат /третират – бел. авт./ отделно от тях като разходи за незавършено производство.”¹ В разработката по тази тематика от руски автор изобщо не се оспорва факта, че растенията с кратък биологичен цикъл са именно биологични активи.²

Поддържахме тезата, че при класифицирането на ресурсите на предприятието следва да се ръководим от техните икономически характеристики, а не от тяхната конкретна счетоводна интерпретация. Наложилата се в нашата страна практика растенията с къс биологичен цикъл /до една година/ счетоводно да се отразяват като разходи не е основание те да се изключат от състава на биологичните активи, още повече, че те напълно отговарят на определението за биологичен актив, съгласно заложените постулати в Международните счетоводни стандарти /МСС/ и Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия /НС/. Съгласно тях биологичните активи са живите растения или животни. Никъде не е поставено изискването те да са с къс или дълъг икономически цикъл. Като биологични активи се третират единствено и само живи организми, което е съвсем естествено, като се има предвид етимологията на гръцката дума “био” – живот, свързан със живота.

Както вече отбелязахме, понятието “биологични активи” обобщава в себе си огромна група ресурси, които от своя страна се характеризират с голямо разнообразие и разнородност. Към тях се отнасят всички животински и растителни видове, които биха могли да бъдат собственост на предприятието и от чието притежание то цели

¹ Герганов, Г., “Проблеми при прилагане на МСС 41 Земеделие в практиката”, сп. “Български счетоводител”, бр.16/2004 година, стр.16.

² Леснова, Ю.В., “МСФО 41 Сельское хозяйство”, www.gaap.ru

получаването на определени икономически изгоди. Обособяването на биологичните активи в самостоятелна категория е правилно и наложително с оглед на тяхната уникалност, породена от живата им природа и предвид факта, че се оценяват чрез прилагане на модела за оценка “справедлива цена /стойност/”. А както е известно, по-голямата част от останалите категории активи се оценяват по историческа цена. При дефинирането на понятието “биологични активи” в МСС 41 е предвидено те да се разграничат на потребителски и носители, както и да бъдат класифицирани като зрели и незрели. Потребителските биологични активи са тези, които се прибират като земеделска продукция или се продават като биологични активи. Биологичните активи носители са различни от потребителските биологични активи. Те не са земеделска продукция, те са самовъзпроизвеждащи се. Такива са животните, използвани за създаване на нови индивиди, или, както е прието да се наричат, продуктивни или разплодни животни.

Зрелите биологични активи са тези, които са придобили свойства, подлежащи на прибиране на реколта – те са потребителски биологични активи, или са в състояние да поддържат редовно прибиране на реколта – те са биологичните активи носители. Интересно становище по въпроса има г-н Габриел Наполитано /Napolitano/ – председател на Financial Accounting Policy Committee: ”Ние препоръчваме биологичните активи да бъдат обособени в две категории: /1/ консумируеми и /2/ плододаващи. Всяка една от тези категории активи има различно селскостопанско предназначение. Ако те се обединят заедно, то тяхната комбинирана стойност ще завоалира промените в стойността, предизвикани от биологическите промени на селскостопанските активи и промените в условията на пазара, защото тези два вида промени влияят на всяка категория по уникален начин.”³ В цитираното мнение като критерий за структурирането на биологичните активи се препоръчва да се приложи предназначението, което те имат в предприятието. Според г-н Наполитано плододаващите са тези, които се използват с цел получаване на селскостопанска продукция многократно и /или/ други биологични активи от същия вид. А консумируеми са тези, от които се получава еднократно селскостопанска продукция.

Съгласно установилата се традиция в нашата страна, като основен критерий на групиране на биологичните активи се използва времето, през което те ще бъдат в състава на активите на предприятието и ще се черпи икономическата изгода от тях. Съгласно този критерий, те се разделят на краткотрайни /текущи/ и дълготрайни /нетекучи/. Дълготрайните биологични активи са биологични активи носители, а в по-голямата си част са и плододаващи /с изключение на някои работни животни като волове, доколкото все още съществуват такива/, в съответствие с класификацията, предложена от Неаполитано. Краткотрайните /текущи/ биологични активи са преди всичко потребителски или консумируеми, но има обаче и такива, които се притежават от предприятието до един отчетен период, но от тях се получава продукция. Такъв е случаят с кокошките-носачки и някои растения като зеленчуковите например. В този случай не е допустимо те да се третират по друг начин, освен като

³Napolitano, G., Chair of Financial Accounting Policy Committee, of Association for Investment Management and Research, Letter to Sir Bryan Carsberg, the Secretary-General International Accounting Standards Committee, 21 March 2000, www.aisd.org.

краткотрайни биологични активи, тъй като икономическата изгода от тях се черпи относително кратко – до един отчетен период, независимо, че целта на притежаването им е да дават продукция. Различни мнения по отношение на това дали кокошките-носачки са текущ или нетекущ биологичен актив са изразили доц. д-р Георги Герганов⁴ и Султана Българенска⁵. Ние приемаме за вярно мнението на доц. д-р Георги Герганов, тъй като кокошките “се използват като продуктивни носачки около 48-50 седмици, т. е. около 12 месечен период.”⁶ Трябва да се поясни, че макар те да могат да снасят яйца през по-голям период от време, икономически ефективното им използване от предприятието е през период не по-дълъг от посоченият.

Ние поддържаме тезата, че основен критерий при структурирането на биологичните активи трябва да бъде времето, през което ще се черпи икономическата изгода от тях и считаме, че този критерий трябва да се прилага в чист вид, без да се съчетава с други, тъй като това изопачава смисъла му. От своя страна както дълготрайните, така и краткотрайните биологични активи могат да се представят като:

- плододаващи и консумируеми;
- носители и потребителски;
- зрели и незрели.

Предмет на настоящата разработка са краткотрайните биологични активи, които са основен структурен елемент на голямата и разнородна група на биологичните активи. Като краткотрайни биологични активи, по наше мнение, трябва да се третират част от дребните, продуктивни животни /без дребните рогати животни/, птиците – основни стада, пчелните семейства, младите животни, животните за угояване, животните за експериментални цели и други /риби, жаби, охлюви, зверове⁷/ и растенията, които се притежават относително кратко /до един отчетен период/. Всички те притежават както признаци характерни за групата на биологичните активи като цяло, така и специфични характеристики, детерминиращи индивидуалността им. Изясняването на тяхната икономическа същност изисква:

1. да бъдат задълбочено изследвани и анализирани общите признаци, определящи икономическата природа на биологичните активи;
2. да се изследват и анализират специфичните характеристики, присъщи единствено и само на краткотрайните биологични активи, идентифициращи ги като уникални обекти на управление.

⁴ Герганов, Г., “Проблеми при организацията на аналитичното отчитане и оценяването на биологичните активи”, сп. “Български счетоводител”, бр. 4, 2005 година, стр. 10.

⁵ Българенска, С., “Проблеми при отчитане на биологичните активи”, сп. Земеделска кооперация, бр. 12, 2004 година, стр. 28.

⁶ Герганов, Г., “Проблеми при организацията на аналитичното отчитане и оценяването на биологичните активи”, сп. “Български счетоводител”, бр. 4, 2005 година, стр. 10.

⁷ Все още в някои селища на страната се отглеждат определени категории редки /според българските разбирания/ животни. Част от тях се отглеждат заради кожите, въпреки протестите на различни природозащитни организации.

2. СЪСТАВ И КЛАСИФИКАЦИЯ НА КРАТКОТРАЙНИТЕ БИОЛОГИЧНИ АКТИВИ

Както бе подчертано в началото, в състава на краткотрайните биологични активи се включват много и различни ресурси на предприятието. Различията се проявяват както в разнообразния им произход и природа, така и във функциите и предназначението, което имат. Различно е и мястото, което заемат отделните краткотрайни активи във фазите на възпроизводствения процес. Многообразието и разликите между отделните елементи на групата поражда редица трудности при определянето на обхвата и структурата ѝ. Но правилното и вярно класифициране на краткотрайните биологични активи има особено важно значение за ефективното им управление. За да се създаде ефективна система за управление, трябва да се създаде и адекватна информационна система за намиращите се в патримониума на предприятието краткотрайни биологични активи. Въпреки трудностите, които съществуват, за да може да се отговори на информационните потребности на управляващия субект, първо трябва да съществува стройна, икономически обоснована класификация на краткотрайните биологични активи.

Част от споменатите проблеми по отношение на състава на групата на краткотрайните биологични активи съществуват от доста време и трудно може да се “решат правилно и безкомпромисно въпросите към коя група от средства /активи б. а./ принадлежат различните видове животни съобразно степента на тяхната обращаемост”⁸. Въпросът за състава и класификацията на краткотрайните биологични активи е сложен и трудно може да се постигне единомислие по него, което, от своя страна, е също проблем.

След направен от нас кратък исторически преглед на обхвата на категорията краткотрайни биологични активи през последните 28 години, можем да очертаем следните проблеми:

1. Едни и същи биологични активи от животински произход през различните години са третираны по различен начин – или като краткотрайни, или като дълготрайни.
2. Причините за промените в състава на отделните групи не са обосновани ясно;
3. Има несъответствия между използвани термини и техния обхват;
4. Няма ясни критерии за класификация на краткотрайните биологични активи;
5. В състава на краткотрайните биологични активи никога не са включвани тези от растителен произход.

Както вече отбелязахме, различни мнения по отношение на това за някои биологични активи дали са краткотрайни или не има и към настоящия момент⁹.

Разглежданите в настоящото изследване краткотрайни биологични активи имат различно естество, могат да бъдат придобити по различен начин, притежават се от предприятието с различна цел и имат различно предназначение.

⁸ Бурдин, Л. и др., “Счетоводна отчетност и анализ на баланса на селскостопанските организации”, Земиздат, София, 1989 година, стр. 26.

⁹ Българенска, С., “Проблеми при отчитане на биологичните активи”, сп. Земеделска кооперация, бр. 12, 2004 година и Герганов, Г., “Проблеми при организацията на аналитичното отчитане и оценяването на биологичните активи”, сп. “Български счетоводител”, бр. 4, 2005 година.

Според функциите, състава и предназначението, което имат в предприятието, краткотрайните биологични активи, съгласно известна класификация, отнасяща се само до краткотрайните биологичните активи от животински произход, се делят на:

- млади животни – това са получените приплоди /създадени в самото предприятие/ или придобити по друг начин млади животни до навършването на определена възраст;
- животни за угодяване – това са животни, поставени в условията на определен хранителен режим, с цел увеличаване на теглото им /получаване на прираст/;
- дребни продуктивни животни с къс биологичен цикъл – това са птици, зайци, пчелните семейства, риби-производители и дребните диви зверове /белки, нутрии и други/;¹⁰
- други животни – с оглед на факта, че освен изброените животни, в страната съществуват ферми, в които се отглеждат охлюви и жаби, които са със къс биологичен цикъл; по наше мнение те също трябва да намерят отражение в състава на краткотрайните биологични активи. Като други краткотрайни биологични активи се третират и животните за експериментални цели.

За да може горната класификация да се приложи и към краткотрайните биологични активи от растителен произход, към изброените по-горе категории трябва да се добави още една:

- нетрайни насаждения – тук се отнасят различните растителни масиви от житни растения, зеленчуци, технически култури.

Друга класификация на краткотрайните биологични активи може да се направи и според някои други техни признаци: вид, порода пол, възраст за животните и вид и сорт при растенията. Това групиране се извършва според спецификата на краткотрайни биологични активи, притежавани в отделното предприятие.

Предвид на направената вече класификация на краткотрайните биологични активи и изискванията, представени в МСС 41, може да се направи изводът, че краткотрайните биологични активи могат да бъдат преди всичко потребителски, като в някои по-редки случаи се класифицират и като носители. Освен това те могат да бъдат и зрели – такива, които “са придобили свойства, подлежащи на прибиране на реколта /за потребителските биологични активи/, или са в състояние да поддържат редовно прибиране на реколтата /за биологични активи носители/”¹¹. А краткотраен биологичен актив, който не е придобил качеството “зрял”, съответно се причислява към незрелите.

¹⁰ Бурдин, Л. и др. “Счетоводна отчетност и анализ на баланса на селскостопанските организации”, Земиздат, София 1989 година, стр. 134.

¹¹ Бурдин, Л. и др. “Счетоводна отчетност и анализ на баланса на селскостопанските организации”, Земиздат, София 1989 година, стр. 134.

3. КРАТКОТРАЙНИТЕ БИОЛОГИЧНИ АКТИВИ КАТО ОБЕКТ НА СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ

3.1 Критерии и правила за първоначално признаване и оценяване

За да бъде признат един краткотраен биологичен актив, предприятията трябва да спазват определени критерии. Първият критерий е то да контролира актива в резултат на някакво предишно събитие. При установяването на конкретен биологичен актив в патримониума на предприятието обикновено е ясно в резултат на какво събитие той е в наличност, като за което е съставен първичен счетоводен документ. Контролирането на краткотрайния биологичен актив се изразява във възможността предприятието да взема решения относно функциите и предназначението му и да черпи изгодата от него. Освен това контролът предполага, че предприятието, което го осъществява, е собственик на актива или временно го владее по волята на собственика му. Това трябва да може да бъде доказано надлежно и тълкувана еднопосочно.

Вторият критерий за признаване на биологични активи е в резултат на притежанието им в предприятието да се вляят икономически изгоди в бъдеще. За изпълнението му трябва да се направи надеждна прогноза за икономическите ползи, които се очаква да бъдат получени от контролираните активи. При оценяването на бъдещите постъпления от актива следва да се спазва стриктно принципът за предпазливост, като разумно се определят очакваните икономически изгоди и се преценят евентуалните загуби, които могат да настъпят във връзка с актива. Не трябва да се пренебрегне и нито един вид риск, присъщ на тези специфични ресурси.

Третият критерий за признаване е краткотрайният биологичен актив да може да бъде надеждно оценен по справедлива стойност или себестойност. Измерването е един от фундаменталните проблеми не само за биологичните активи, но и за счетоводството изобщо.¹² Даването на парично-стойностен вид на всеки един обект на счетоводно отразяване е задължително. Ако това е невъзможно да се осъществи, съответното явление, процес или предмет не могат да станат обекти на счетоводството. Както е отбелязал доц. д-р Трифон Трифонов: "Счетоводството е винаги било иманентно свързано с количественото измерване на субстанцията на стопанските процеси – стойността... В исторически план стойността на икономическите обекти винаги се е изразявала в монетарни единици."¹³ Стойността на биологичните активи трябва да се оцени надеждно. Обикновено пазарът дава възможност именно за надеждна оценка за конкретен единичен биологичен актив, или за група биологични активи като цяло. Но по отношение на някои видове текущи биологични активи съществува и вероятност да няма известна пазарна цена. Причините за това са от най-различно естество – невъзможност за транспортиране до пазара, липса на тър-

¹² Башева, Сн., "Оценъчните бази в счетоводството – предимства и недостатъци. Концепция за справедливата стойност", сп. "Евроинтеграция – БИЗНЕС, ФИНАНСИ, СЧЕТОВОДСТВО", бр. 10/2007 година, стр. 48.

¹³ Трифонов, Тр., "Теория на счетоводството", Университетско издателство "Стопанство", София, 1997 година, стр. 73.

сене и т. н. Стойността на такъв биологичен актив се изчислява, като се вземат предвид тенденциите в развитието на бранша, нетната настояща стойност на очакваните касови потоци или нетната реализуемата стойност. Тези методи за оценка се приемат за алтернативни. Не съществуват единни критерии и едностранно тълкуване на това кога справедливата стойност на краткотрайните биологичните активи не може да бъде надеждно определена. Така се осигурява възможност за субективни интерпретации и вероятност за изкривяване на счетоводната информация. Този проблем е значителен не само за нашата страна, но и навсякъде, където се прилагат Международните счетоводни стандарти. В подкрепа на нашето мнение цитираме становището, споделено от Габриел Наполитано /Gabriele Napolitano/ – председател на Financial Accounting Policy Committee, по въпроса, от името на организацията, която оглавява: “Ние вярваме, че IASC ще разработи специфични критерии, които ще осветлят случаите, в които справедливата стойност не може да бъде надеждно установена. Това ще ограничи възможността на предприятията да заобикалят приложението на справедливата стойност.”¹⁴

В българската литература също има изразено становище от доц. д-р Георги Герганов относно справедливата стойност и прилагането ѝ като оценъчна база за оценяване на биологичните активи. Той твърди, че всъщност при изваждането на разходите по продажбата от справедливата стойност на биологичните активи те не се оценяват по нея, а по преносна стойност: ”В МСС 41, в т. 12 неправилно се препоръчва оценяването на биологичните активи при първоначално признаване и към датата на всеки баланс по справедлива стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажби. Биологичните активи и при първоначално признаване, и към датата на всеки баланс трябва да се оценяват на преносна стойност”.¹⁵ Ние не споделяме цитираното мнение, защото считаме, че в съответствие с българското счетоводно законодателство не пазарната цена включва в своя обхват справедливата стойност, а тъкмо обратното – справедливата стойност е по-общото понятие и може да съществува под формата на пазарна цена. Освен това, поддържаме становището, че изваждането на разходите по продажбата от справедливата цена, в никакъв случай не променя справедливия характер на оценката, а я привежда в съответствие с принципа за предпазливост, чието спазване е задължително, за да може да се представи реална счетоводна информация за имущественото и финансовото състояние на предприятието.

Ако моделът на оценка “справедлива цена” се окаже неприложим поради недостатъчната си надеждност, МСС 41 и СС 41 допускат възможността да се използва “историческата цена” и по-конкретно себестойностния метод. Това отклонение от справедливата стойност се прилага като изключение, като се допуска само при първоначално оценяване на краткотрайните биологични активи, за които не съществуват пазарно определени цени и за който алтернативните изчисления на справедли-

¹⁴ Napolitano, G., Chair of Financial Accounting Policy Committee, of Association for Investment Management and Research, “Letter to Sir Bryan Carsberg”, The Secretary-General International Accounting Standards Committee, 21 March 2000, www.aisd.org.

¹⁵ Герганов, Г., “Проблеми при прилагане на МСС 41 Земеделие в практиката”, сп. “Български счетоводител”, бр.16/2004 година, стр.17.

вата стойност се считат явно за ненадеждни. На практика, понякога, някои от новородените животни не могат да бъдат оценени по справедлива цена, защото не могат да бъдат предложени на пазара и продадени, поради големия риск, свързан с оцеляването им при транспортиране. Подобна ситуация може да се получи и ако биологичните активи са нови за региона и няма активен пазар за тях. Тогава те се оценяват по себестойност. В момента, в който справедливата стойност на такива активи стане известна, тя трябва да се приложи като метод за оценка. Не се допуска възможността биологичен актив, оценен по справедлива стойност, да бъде оценяван впоследствие по себестойност. Веднъж приложен към даден биологичен актив, моделът за оценка "справедлива стойност" се прилага до момента на отписването на актива от състава на ресурсите на предприятието.

Когато се определя справедливата стойност на краткотрайните биологичните активи, се допуска групирането им в множества, съгласно определени качествени характеристики – възраст, предназначение и други. Конкретното решение и приложимите критерии за групиране се определят от управлението на предприятието. Тази възможност е с голямо практико-приложно значение и улеснява счетоводното интерпретиране, особено на тези биологични активи, които са с малки размери и незначителна стойност, каквито са отделните растения с къс биологичен цикъл.

За някои биологични активи често срещана практика е да се сключват договори за продажба, които се отнасят за бъдещ период. Става дума за така наречените фючърсни сделки или сделки за продажба на зелено. Те се сключват към определен момент през настоящия отчетен период, но се реализират в друг момент, който може да излезе извън рамките на отчетния период. Цената, по която ще се продаде биологичния актив и която е фиксирана в един такъв договор, не може да се каже, че е справедлива, защото справедливата цена е отражение на текущия пазар. В някои случаи фючърсният договор може да се окаже обременяващ – разходите, направени за покриване на задълженията, превишават очакваните икономически ползи, произтичащи от договора. Това ще се отрази неблагоприятно на цялостното финансово състояние на селскостопанското предприятие. Друг път обаче е възможно посредством фючърсен договор да се избегнат определени рискове, свързани с продажбата на биологични активи, като пазарен, валутен /ако става дума за външнотърговска сделка/ и редица специфични рискове. В последния случай фючърсният договор се явява удачна възможност за защита от рисковете.

На практика справедливата цена на биологичните активи се определя, като за база се използва цената, която се прилага на съществуващ активен пазар за този вид активи или се прилага конкретна методика. Ако предприятието има достъп до няколко активни пазара, при които съществуват значителни различия от прилаганите на тях цени, при определяне на справедливата стойност на краткотрайните биологичните активи се използват цените на този пазар, който предприятието възнамерява да използва. Ако за биологичния актив, който трябва да се оцени, няма активен пазар, за да се определи справедливата му цена, следва да се използват следните фактори едновременно или поотделно:

- Най-скорошна цена на реализирана пазарна сделка, ако не е имало значително изменение на икономическите условия между датата на сделката и датата на баланса;

- Пазарни цени на подобни активи с някои уточнения, които отразяват разликите;
- Референции за съответния сектор /например цената на нива от пшеница може да се изрази чрез цената на тон пшеница или цената на хектар засята площ, а цената на добитъка чрез цената на килограм месо/.

Възможно е при прилагането на посочените фактори да се получат различни резултати на справедлива стойност за един и същ краткотраен биологичен актив. Тогава предприятието трябва задълбочено да изследва и анализира тези различия и надеждно да установи какви са причините за тях и след това да определи справедливата стойност на актива, като подходи разумно.

Понякога пазарно определените цени не са приложими за даден биологичен актив с оглед на състоянието му към определен момент. За да се определи неговата справедлива цена, трябва да се установи стойността на очакваните парични потоци от актива, дисконтирани по текуща пазарно определена норма, преди облагането им с данъци. Предприятието само избира, след преценка, подходящата дисконтова норма за очакваните нетни парични потоци. Важно е да се отбележи, че при оценяване на настоящо състояние на краткотраен биологичен актив се изключва всяко бъдещо увеличение на стойността в резултат на допълнителна биологична трансформация, евентуални бъдещи действия на предприятието за ускоряването ѝ, прибиране на реколтата и продажба. Когато се определя справедливата стойност на биологични активи не се включват никакви парични потоци, свързани с финансиране на активите, плащане или възстановяване на данъци след прибиране на реколтата.

Понякога краткотрайните биологични активи са прикрепени към земята и е невъзможно да се отделят от нея, тъй като ще бъдат унищожени. Това се отнася за тези от растителен произход. В този случай няма отделен пазар само за активите, прикрепени към почвата. Но е възможно да съществува активен пазар, където да се продават заедно биологичните активи, земята и подобренията върху нея. Тогава, за да се определи справедливата стойност на тези биологични активи, трябва от справедливата стойност на така наречения комбиниран актив да се извади стойността на земята и подобренията върху нея. Разликата, получена по този начин, ще съвпада със справедливата стойност на краткотрайния биологичен актив. Но трябва да се има предвид, че за да бъде тя реална, трябва да съществува активен пазар на земя и подобрения върху нея.

3.2 Биологичната трансформация, като процес, присъщ на краткотрайните биологични активи

Една от най-големите специфики на краткотрайните биологични активи е тази, че им е присъщ процесът биологична трансформация. Той е специфичен и е характерен само за биологичните активи. Може да се каже, че биологичната трансформация се проявява по различен начин при краткотрайните /текущи/ биологични активи. Адекватното управление на биологичната трансформация /доколкото това е възможно/ осигурява условия за получаване на по-високи икономически резултати и по-голяма ефективност от притежаваните текущи биологични активи.

Биологичната трансформация е процес, който се изразява в промяна на вида или

формата на съответния биологичен актив вследствие на настъпващи в него биологични промени. В някои случаи е възможно в резултат на настъпилата биологична трансформация да се променят функцията и предназначението му. Така при навършване на определена възраст младите животни напускат тази категория активи и се прехвърлят или в състава на животните за угодяване, като остават в групата на текущите биологични активи, или – в състава на продуктивните /работни/ животни, напускайки я.

Биологична трансформация е сложен процес, който включва в себе си няколко компонента. Самите те са дефинирани в МСС 41 Земеделие като процеси. Всеки един от тях е особено важен и се наблюдава при текущите биологични активи. Тъй като се отличава с присъщи само на него характеристики, ще ги разгледаме поотделно.

Първият процес, съдържащ се в биологичната трансформация, е процесът растеж. Той се изразява в увеличаване, нарастване, умножаване на количеството или подобряване на качеството на биологичния актив. Не за всички краткотрайни биологични активи обаче при нарастване се подобрява и качеството им. Така например при агнетата, които се отглеждат с цел получаване на месо, в процеса на растеж и превръщането им в шилета теглото им се увеличава, но това не води до подобряване на качеството на месото, а тъкмо напротив – влошава го.. Що се отнася за някои категории животни за угодяване, качеството на животното е най-добро на точно определена възраст и при достигане до точно определени килограми. След тази граница се наблюдава влошаване – “количеството на месото /на прасетата за угодяване – бел. авт./ намалява след достигане на жива маса 90 килограма с 1,57% до 100 килограма, с 1,16% до 110 килограма, с 3,14% до 120 килограма и с 5,28% до 130 килограма. Делът на сланината нараства почти толкова, с колкото намалява месото”¹⁶. Или при споменатите текущи биологични активи с количествено нарастване се наблюдава понижаване на качеството на продукцията, която ще се получи от тях. Всички приведени до тук емпирични примери доказват нашата теза, че не може да се каже, че винаги с увеличаване на теглото /размерите/ на краткотрайните биологичните активи се подобрява и качеството им.

Може да се каже също, че растежът е характерен предимно за някои от категориите на текущите биологични активи като младите животни и животните за угодяване. Особено интензивен е той за младите животни. Това е така, защото от чисто биологическа гледна точка и в съответствие с природните закони младите организми нарастват интензивно до навършване на определена възраст. Растежът може да бъде с много високи темпове, ако се спазват определени условия и норми за хранене.

Вторият съставен процес на биологичната трансформация, характерен за всички категории биологични активи, е процесът на разпадане. Той се изразява в намаляване на количеството или влошаване на качеството на животното или растението.

За процеса, наречен “разпадане”, е най-характерно, че след настъпването му текущият биологичен актив престава да съществува физически като такъв и се транс-

¹⁶ Стойчев, Здр. и др., “Производство на продукция от животновъдството”, Университетско издателство “Стопанство”, София, 2001 година, стр. 184.

формира в различен вид продукция, което става според предварително разработен бизнесплан и се явява част от възпроизводствения процес на предприятието. Всичко това се осъществява под непосредственото въздействие на управляващия субект. Като процес на разпадане се третира клането на животните – при това действие се унищожава физически животното, като се превръща в продукция от различно естество /месо, кожа, кости, вътрешности и други/.

Третият процес, характерен за биологичната трансформация и присъщ на някои краткотрайни биологични активи, е производството. При него се получават конкретно определени продукти от биологичните активи като зеленчуци, яйца и други. След получаване на продуктите краткотрайните биологични активи продължават да съществуват и функционират като живи организми. Освен това, след като е получена селскостопанска продукция от актива, може да се очаква получаването ѝ и в бъдеще. След колко време, зависи от конкретния вид на биологичния актив. От някои видове продукция може да се добие след няколко часа /при определени условия кокошките-носачки снасят яйца по няколко пъти на ден/. Ако става въпрос за зеленчуци, като например чушки, следващото получаване на продукцията ще бъде след един или след няколко дни. Трябва да се има пред вид, че за останалите текущи биологични активи този процес не е характерен, защото целта на притежанието им е друга.

Четвъртият процес, характерен за биологичната трансформация, е възстановяването. Той означава, че от дадения биологичен актив се създават /отделят/ нови животни или растения, които се използват за осъществяване на непрекъснатост на възпроизводствения процес, за възстановяване и разширяване на възпроизводство, както и за производство на някои видове селскостопанска продукция. При него биологичният актив продължава да съществува като такъв и не е необходимо неговото физическо ликвидиране. Възстановяването е процес, характерен в повечето случаи за нетекущите биологични активи. Но добиването на яйца от кокошка носачка, от които може да се излюпят пилета, също може да се приеме като процес на възстановяване. Добиването на семена от краткотрайните биологични активи от растителен произход също може да се определи като възстановяване. Може да се каже, че като цяло, процесът възстановяване е характерен за малка част от краткотрайните биологични активи.

3.3 Специфични рискове и неопределеност при краткотрайните биологични активи

3.3.1 Общи постановки по въпроса за риска и неопределеността

Известно е, че рискът и неопределеността съпътстват човека във всички аспекти на неговото съществуване. Присъствието им е особено осезателно при осъществяването на една или друга икономическа дейност. Рискът това е “възможна опасност, действие на sluка или възможна загуба от търговска сделка”¹⁷, а неопределеността е нещо, което не може да се определи точно. Понякога трудно може да се разграничат рискът и неопределеността.

¹⁷ Български тълковен речник, издателство “Наука и изкуство”, София 2002 година, стр. 829.

Различна по този въпрос е концепцията на представителите на неокейнсианската школа и ние възприемаме тяхното становище за целите на настоящата разработка. Те считат, че неопределеността е възможното отклонение на дадения резултат от очакваното равнище. Съответно, това може да се прояви както в положителна, така и в отрицателна посока – при така наречената спекулативна неопределеност или само като отрицателно отклонение от очаквания краен резултат при чистата неопределеност. Причина за съществуването на неопределеността в икономическите системи е фактът, че за решаването на даден проблем следва да бъде избрана една от няколко възможни алтернативи, като субектът, който взема това решение /субектът на управление/, не разполага с пълния набор от знания, посредством които да бъде в състояние да вземе оптималното решение, и няма възможност да анализира цялата съществуваща информация за конкретната ситуация. Неопределеност означава отсъствие или непълна информация /недостатъчни знания/ за обективни явления или процеси. Това е такава “ситуация, при която вероятността на алтернативните резултати е неизвестна”¹⁸. Според повечето икономисти неопределеността не подлежи на количествено измерване. Ние считаме, че неопределеност по отношение на краткотрайните биологичните активи съществува тогава, когато в предприятието се придобиват нови породи или сортове, които са получени в резултат на научно-изследователска дейност или нови за нашата страна животински и растителни видове. Именно тогава няма пълна информация за икономическите ползи, които ще се получат от тях. Но тези ситуации са относително редки за стопанската практика, защото нови породи животни и сортове растения се създават трудно. Обикновено това е достижимо за значителен период и не може да се приеме като обичайно явление за практиката на селскостопанското предприятие. А що се отнася до придобиването на нови за страната животински или растителни видове, нещата са още по-сложни – трябва да се установи дали климатичните условия ще са благоприятни, дали продукцията, получавана от тях, ще намери реализация както на вътрешния, така и на международния пазар, дали съответния селскостопански производител ще се справи с технологията на отглеждане и т. н. Може да се каже, че тогава неопределеността е твърде голяма и много рядко управляващите в аграрния сектор вземат решение да се справят с нея.

Рискът, за разлика от неопределеността, се счита за измерим, като измерването му става посредством определяне на вероятността от неблагоприятен изход. По отношение на една икономическа система в тесен смисъл на понятието “риск” се изразява в измеримата вероятност да не се получат печалби, приходи или да се намали стойността на определена категория активи.¹⁹ Или по своята същност рискът представлява вероятност /потенциална възможност/ да бъдат претърпени загуби /щети/ както от дадено действие, така и от дадено бездействие. Последното становище е подкрепено и от доц. Георги Михнев – известен аграрикономист. Но според някои автори под риск се разбира получаване на неизвестни резултати под въздействие на управлява-

¹⁸ Михнев, Г., “Стратегическо управление на земеделските стопанства”, Университетско издателство “Стопанство”, София, 1999 година, стр. 14.

¹⁹ Downes J., Goodman J. E. Dictionary of Finance and Investment Terms. 4th ed. NY. a. o. Barron's, 1995, p. 427.

ция субект, като фактически полученото може да надминава очакванията – “Под риск следва да се разбира следствие от действие или бездействие, в резултат на което съществува реална възможност за получаване на неопределени резултати от различен характер, които влияят както положително, така и отрицателно на финансово-стопанската дейност на предприятието”²⁰. По наше мнение това по-широко схващане за риска е по-близко до реалната икономическа действителност. Ние също приемаме, че рискът означава някаква неизвестност в резултатите, които ще се получат, ако управляващият субект има възможност за избор на вариант за действие. При наличието на риск и взето управленско решение могат да се получат резултати както с пониски стойности от очакваните, така и с по-високи. Или има вероятност последиците за предприятието да са отрицателни, или положителни.

3.3.2 Проявление на риска и неопределеността при краткотрайните биологични активи и възможности за управлението му

Счита се, че в агробизнеса като цяло, в сравнение с другите сектори на националното стопанство, както неопределеността, така и рискът са най-големи. Това е така, защото наред със всички други ограничения, които трябва да се имат предвид при функционирането на едно предприятие от този сектор, трябва да се отчете и зависимостта му в значителна степен от естествени, природни закони. По-голямата част от тях не могат да бъдат напълно управлявани и контролирани от човека. Неопределеността и рискът се проявяват по различен начин за различните категории краткотрайни биологични активи. За някои от тях по емпиричен начин е доказано, че са в по-голяма степен зависими от определени рискове – така например за различните видове млади животни рисковете от болест са по-големи, отколкото за възрастните индивиди от съответния вид. Много по-висок е и рискът от неочаквана смърт, породена от различни причини, при младите животни, отколкото при възрастните индивиди.

Когато става дума за риска конкретно в аграрния сектор, е известна класификацията му в четири категории: риск на производството /production/, маркетингов /пазарен/ риск, финансов риск и риск на околната среда /environmental/²¹. В последния случай се има предвид околна среда от чисто биологическо естество. Тъй като тази класификация обхваща всички видове рискове, без да се навлиза в излишна детайлизация и подробности, ще използваме именно нея. Освен това тя може лесно да се приложи практически в селскостопанските предприятия.

Общият риск се отнася до цялостното икономическо, социално и политическо състояние на дадената страна и засяга всички стопански единици. Корпоративният риск е свързан само с дадено предприятие или отрасъл. При него се наблюдава загуба на пазари, възникване на митнически ограничения, промени в равнището на

²⁰ Кинев, Ю. Ю. “Оценка рисков финансово-хозяйственной деятельности предприятий на этапе принятия управленческого решения”, “Менеджмент в России и за рубежом”, № 5, 2000 година, www.gaap.ru.

²¹ Wimalasuriya, Rukman, and others “Farming systems modeling for analyzing profitability and uncertainty in farming system improvement: a practical application”, Australian Farming Systems Conference, Toowoomba, Queensland – 7-11 September 2003, www.aufarmsys.com.

цените, промени в търсенето на съответната продукция и др. По отношение на агробизнеса и на краткотрайните биологични активи – като част от активите на предприятията в този сектор, корпоративният риск е налице в множество ситуации. С цел защита на собственото си селско стопанство редица страни въвеждат високи мита при вноса на определени категории живи животни или продукти от тях. От такава политика са засегнати притежателите на биологични активи, отглеждани с цел износ /или износ на продуктите, получавани от тях/. В историческото развитие на нашата страна има и случаи, когато се губи даден пазар на краткотрайни биологични активи /продукти от тях/ вследствие на провежданата от правителството в този исторически момент конкретна външна политика. Специфичният риск се отнася до агробизнеса като цяло и до конкретно разграничими части от биологичните активи. Това е така, защото при управлението им следва да се изучават, познават и отчитат специфичните климатични и биологически рискове. Климатичните рискове зависят от съставните фактори на климата – температура и влажност. Към климатичните рискове се отнасят и природните бедствия – градушки, наводнения, слани, пожари, причинени от засушавания. Проявлението на тези рискове в растениевъдството се осъществява по един начин и по съвсем друг в животновъдството. Освен това е налице и специфика в проявлението им и при всяко конкретно селскостопанско производство и всяка категория биологични активи.

Интерес представляват рисковете, съпътстващи краткотрайните биологични активи от растителен вид. На климатични рискове в най-голяма степен са подложени нетрайните насаждения. Липсата на снеговалежи или наличието на такива, но в недостатъчна степен през зимата, води до риск от унищожаване на есенниците или до риск от получаването на недостатъчна реколта от тях. Подобен рисков ефект има ранното пролетно затопляне и появяващите се впоследствие слани. Наводненията, предизвикани от интензивно снеготопене през пролетта или от интензивни валежи през цялата стопанска година, унищожат хиляди декари, заети с нетрайни насаждения.

Краткотрайните биологични активи от животински произход са в по-малка степен засегнати от климатичните рискове, тъй като самата технология на тяхното отглеждане ги прави по-малко зависими от елементите на климата. Те са зависими най-вече от рискове от природни бедствия – градушки и наводнения.

И тъй като през последните години в нашата страна имаше доста наводнения, които предизвикаха големи загуби в селскостопанските предприятия, необходимостта и значението на изучаването и управлението на климатичните рискове се увеличава.

Биологическите рискове са обусловени от факта, че текущите биологичните активи са живи организми и за тях са характерни всички рискове, обичайни за биологическите системи – болести, които могат да прераснат в епидемии, вредители и неприятели, характерни за земеделските култури. Болестите обикновено засягат конкретно обособена част от биологични активи /например шап при чифтокопитните, чума при свинете, която е открита и в началото на месец май 2008 година/ и могат да се наблюдават както при растителните, така и при животинските представители на тази категория ресурси.

Специфичните рискове, присъщи на краткотрайните биологични активи, както вече стана ясно, са от разнороден произход. Те оказват значително влияние върху тях и едновременно с това не са напълно изучени. А за да бъде минимизирано влиянието им, е необходимо тяхното адекватно управление.

За управлението на рисковете е необходимо те не само да бъдат идентифицирани и оценени, но и да бъдат намалени. Процесът на управление на риска, съпътстващ управлението на краткотрайните биологични активи, следва да включва в себе си няколко етапа:

- идентифициране на риска;
- анализ на риска;
- приемане на механизми за намаление на риска.

Въпросът за най-често прилаганите механизми за компенсиране на риска е изследван, като са разгледани тези от тях, които биха могли да се приложат във всички сектори на икономиката. Те могат да бъдат наречени “универсални способности”. По наше мнение само част от тях и то по конкретен начин биха могли да се приложат успешно при компенсиране на рисковете, съпътстващи притежаването на краткотрайни биологични активи. Така например методът на хеджирането /определянето на един или повече хеджиращи инструменти, изменението на справедливата стойност на които представлява цялостна или частична компенсация за промяната в справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция/ може да се приложи чрез прилагането на производни /деривативни/ финансови инструменти като фючъръсни и фордуардни сделки.

Намалението на специфичните рискове /климатични и биологически/ по отношение на краткотрайните биологичните активи може да се постигне посредством диверсификация. Към настоящия момент диверсификация се прилага от много селскостопански предприятия в нашата страна, но интуитивно и хаотично, без селскостопанските производители да правят никакви специални проучвания и без да са напълно наясно с резултатите от нея.

Счита се, че диверсификация е налице само тогава, когато направените вложения в активи /в случая биологични/ трябва да са различни и независими едни от други – между тях не бива да има каквато и да била връзка. Така например предприятие, което отглежда птици, може да вложи част от ресурсите си за отглеждане на други по вид краткотрайни биологични активи /от растителен или животински произход/ или дълготрайни биологични активи. Но няма да е налице диверсификация, ако в същото предприятие се отглеждат житни култури, които в последствие ще се използват за хранене на птиците. Важно е да се знае, че посредством способа на диверсификация не може да се компенсира изцяло рискът, защото ако е налице например общ риск, изразяващ се в наличието на висока инфлация, диверсификацията не може да го редуцира. Този способ на компенсиране на риск може с много голям успех да се използва при компенсиране на климатичните рискове – “диверсификацията на посевите и времето, през което те ще бъдат засети” както и “диверсификация на местата, използвани за отглеждане на една и съща селскостопанска

култура, ще намалят риска от тотална загуба²² на посевите и реколтата от тях при градушка, слана, суша, обилни валежи /наводнения/. За да се осъществи диверсификация на посевите, могат да се засаждат както напълно разнородни култури – зеленчуци, житни, технически и др., така и култури от един вид, но от различни семейства – жито, царевица, ечемик и т. н.

Диверсификация във времето на засяване може да се приложи в нашата страна в определени времеви граници и за определени култури. Най-често това може да се приложи при зеленчуците със засаждане на ранни, средни и късни. Известна разлика във времето на засяване може да има и при житните и техническите култури. Диверсификация на площите за отглеждане на една и съща селскостопанска култура може да се приложи само ако селскостопанското предприятие разполага със съответния поземлен ресурс /собствен или нает/, като отделните площи трябва да се намират на достатъчно далечно разстояние една от друга. Не са ни известни резултати от научни изследвания за това какви трябва да бъдат минималните разстояния, за да е налице диверсификация на площите, но по емпиричен път е доказано, че поражения от градушка на ниви, намиращи се на разстояние от няколко километра, са били напълно различни – в едната реколтата е била напълно унищожена, а при другата не са констатирани почти никакви щети.

Интересни са резултатите от изследване, направено в Полша, за намалението на биологическия риск от болест. След дългогодишна задълбочена научно-изследователска работа в свинекомплекс учените достигат до извода, че ако се затвори напълно цикълът на производство от придобиването на приплодите до продажба на достигналите определено тегло животни за уگویане и те нямат досег до други животни с изключение на тези от свинекомплекса, заболяемостта се намалява няколко пъти. Този метод за ограничаване на риска от болести може да се приложи успешно, като се има предвид фактът, че при възникването на епидемии при животните ограничаването им се постига посредством карантина. А карантината по своята същност представлява забрана на движението на животни от засегнатия регион към други региони – или не се допускат контакти между болни и здрави животни. Методът е напълно приложим при едно съвременно животновъдно стопанство, което разполага с необходимите ресурси за осъществяването на пълен производствен цикъл.

Ограничаването на климатичните и биологическите рискове може да стане и чрез прилагането на биотехнологически методи. Чрез тях се придобиват и внедряват в предприятието нови породи животни и видове растения. Те са по устойчиви на неблагоприятните климатични влияния – студ или горещина. Могат да бъдат и в по-голяма степен устойчиви на болести и вредители. Понякога тези качества са съчетани и с по-висока продуктивност или по-високо качество на продукцията, получавана от тях. Всичко това прави такива биологични активи по-изгодни за придобиване от селскостопанското предприятие.

Известен способ за прехвърляне /компенсиране/ и разпределение на риска е застраховането. Сключването на застрахователни договори за биологични активи соб-

²² Ridge, P. and other "Improved Management of Climate Risk", "The Land and Water Resources Research and Development Corporation", Canberra, Australia, 1996, www.aufarmsys.com

ственост на предприятието е добър начин за намаляване на отрицателното влияние на рисковете. В нашата страна се предлагат множество застрахователни полици за застраховане на биологични активи. На застрахователния пазар се предлагат следните застраховки:

- на селскостопански култури и многогодишни насаждения;
- на животни;
- на кошери с пчели;
- на риби и др.

По отношение на предлаганите застраховки за краткотрайни биологични активи и сключените такива следва да се отбележи, че при настъпило застрахователно събитие “не се изплащат загубите, причинени на телета, агнета, ярета на възраст до 6 месеца, прасета до 40 килограма и птици до 3 месеца”.²³ Възрастта на животните се удостоверява с издадено ветеринарномедицинско заключение. Всичко това пречи на притежателите на посочените по-горе краткотрайни биологични активи именно чрез сключване на застрахователни договори да компенсират риска. Считаме, че може да се разработят специални програми за застраховане и на посочените категории краткотрайни биологични активи, като при настъпване на застрахователно събитие част от застрахователното обезщетение се поема от специално създаден за това фонд. По този начин ще се създаде възможност да се застраховат и тези най-рискови краткотрайни биологични активи и при настъпило застрахователно събитие собствениците им да могат да получат полагаемото се застрахователно обезщетение.

За да се използват биологичните активи на предприятието рационално и то да е защитено от неочаквани загуби, субектът на управление следва да приложи методи за адекватното управление на риска. При разработването им може да се подходи по няколко начина:

- да се приложат някои от известните методи за компенсиране на риска, /хеджиране, диверсификация и застраховане/, които ние вече разгледахме;
- да се разработят проекти за компенсиране и погасяване на рисковете, като се игнорират малко вероятните и несъществуващите рискове, да се съберат и натрупат средства по собствени сметки с цел да се покрият възможните загуби и щети, да се внедри система за контрол и диагностика на рисковете;
- да се приложат технологически и биотехнологически методи.

За да бъде разработен и избран конкретният метод за управлението на рисковете, съпътстващи притежаването на краткотрайни биологични активи, управлението на предприятието трябва да разполага с разнообразна информация. Само така то ще може да приложи най-подходящия в конкретната ситуация метод. Основната цел е с възможно най-малко изразходвани ресурси от страна на предприятието да се постигнат максимални резултати. Съпътстващите биологичните активи финансови рискове следва да се оповестят в приложението на годишния финансов отчет, съгласно постановките на СС 41 и МСС 41.²⁴

²³ Драганов, Хр. и др., “Имуществено и лично застраховане”, издателство “Тракия – М”, София, 2000 година, стр. 123.

²⁴ Рупска, Т. “Биологични активи”, издателство “Форком”, София, 2008 година стр. 68, 69 и 70.

4. ИЗИСКВАНИЯ КЪМ ОРГАНИЗАЦИЯТА НА СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ НА КРАТКОТРАЙНИТЕ БИОЛОГИЧНИ АКТИВИ В УСЛОВИЯТА НА ПАЗАРНА ИКОНОМИКА

4.1 Някои основни проблеми при организирането на счетоводното отчитане на краткотрайните биологични активи

Както за управлението на предприятието, така и за неговото цялостно функциониране има голямо значение организацията на счетоводната система. Счетоводната система е “начинът, по който на управлението се предоставя информация, необходима за ръководене на бизнеса и за изготвяне на доклади за собствениците, кредиторите и други интересуващи се субекти... Счетоводната система съдържа здрава мрежа от връзки, използвани от предприятията за осигуряване на нужната информация.”²⁵ За целите на разработката възприемаме становището на проф. д. ик. н. Михаил Динев, че характерно за “счетоводната информационна система е неразривната, обективна връзка между отделните подсистеми и елементи както във времето, така и в пространството, ярко изразената закономерност, която изключва подсистемите да се проявяват без системата като цяло и без връзките с останалите подсистеми и обратно.”²⁶

Това е така, защото, както вече отбелязахме, именно счетоводството е основният източник на надеждна, вярна, точна и пълна информация за всички стопански явления и процеси, настъпили с активите и пасивите в предприятието. Освен това счетоводната информация се използва от управлението за:

“1. Ефективно планиране и съсредоточаване на вниманието върху отклоненията от плана;

2. Директно текущо управление;

3. Вземане на най-добри решения за отстраняване на проблемите, пред които е изправена организацията.”²⁷

Споделяме и мнението на същия автор, че “информацията е “мотор”, който кара управлението да върви. При липсата на системен информационен поток управлението ще бъде безсилно да направи каквото и да било.”²⁸

При функционирането на командно-административната икономика държавата като регулатор, посредством свои структурни звена, създаваше ясни и точни правила по отношение на организацията на създаване на счетоводната система в предприятията. Даваха се ясни указания за това как трябва да се организира и как трябва да функционира счетоводната система, как конкретно да се създава информацията за една или друга категория активи. Ясни и точни правила съществуваха и за това как трябва да се организира счетоводството за създаване на информация за онези биологични активи, които бяха третираны като краткотрайни. Трябваше да се отбеле-

²⁵ Fess P., and others “Accounting principles”, “South-Western Publishing Co.”, Cincinnati, 1986, p. 285.

²⁶ Динев, М., “Обща теория на счетоводството”, издателство “Тракия-М”, София, 2000 година, стр. 25.

²⁷ Garrison, R., “Managerial Accounting Concepts for Planning, Control, Decision Making”, Homewood, Illinois, 1988, p. 13.

²⁸ Пак там.

жи обаче, че дори и тогава съществуваха известни проблеми. “Проблемът за изграждането на счетоводната система на макро- и микроравнище в Република България не е нов проблем. В качеството и съдържанието му на комплексен проблем той беше и остана такъв дълги години преди смяната на модела на управление и стопанисване у нас през 1989 година. Въпреки предприеманите спорадични мерки за укрепване и утвърждаване на счетоводната система като цяло или на отделни нейни елементи, както и за решаването на въпросите на нейния статут, за мястото и ролята ѝ в блока на управлението на икономическата система и за функционалната ѝ обособеност, проблемът не можа да намери цялостно, трайно и радикално решение.” – отбелязва, проф. д. ик. н. Иван Душанов пред участниците в юбилейната научно-практическата конференция “Счетоводството в условията на пазарната икономика”, проведена в София през 2002 година²⁹.

В пазарните условия на функциониране на икономиката предприятията сами определят и изграждат организацията на създаваната от тях счетоводна информация. Те, разбира се, са ограничени от нормативните изисквания, регламентиращи осъществяването на счетоводната дейност, но им е предоставена голяма свобода и възможност за самостоятелност при избора на своя счетоводна политика. Не бива да се забравя фактът, че “Нейното съдържание трябва да бъде в унисон с изискванията на пазарно функциониращата икономика и с принципите, върху които тя се изгражда; да съдейства за развитие на икономическата инициатива и творчество при строго спазване на законите и нравствените ценности на обществото.”³⁰ Едновременно с правото на свобода на избора е налице и натоварване с огромна отговорност на ръководството на предприятието за вземане на най-правилното решение с цел осъществяване на най-рационалната организация на счетоводството. За да стане това реален факт, трябва да се приложи “системен подход към организацията на счетоводния информационен процес”³¹.

Основно изискване при организацията на счетоводството е спазването на неговите принципи. Те са нормативно регламентирани и известни и поради този факт ние ще анализираме само тези от тях, в спазването на които считаме, че има особености или може да възникнат проблеми, отклонения и нюанси при приложението им по отношение на краткотрайните биологични активи.

Както е известно, един от счетоводните принципи е този на предпазливостта, известен в САЩ като принцип на консерватизма /Conservatism/. Ние поддържаме мнението, че стриктното и точно спазване на този принцип е задължително по отношение на краткотрайните биологични активи, за да не се превърне управляващият субект на предприятието в излъган оптимист. Това важи за случаите, при които поради лоши и опасни климатични условия е невъзможно да се извърши инвентаризация и прирастът /нарастването на теглото при младите животни и животните за

²⁹ Душанов, Ив., “Проблеми на изграждането и поддържането на счетоводната система на предприятията в Република България /една концепция с практикоприложна насоченост/”, доклад на научно-практическа конференция “Счетоводството в условията на пазарната икономика”, София, хотел “Родина”, 2 и 3 декември 2002 година, стр. 116.

³⁰ Пергелов, К., “Счетоводна политика”, сп. “Счетоводство XXI”, бр. 11/23/, ноември, 2002 година, стр. 5.

³¹ Динев, М., “Обща теория на счетоводството”, издателство “Тракия-М”, София, 2000 година, стр. 23.

угодяване/ се начислява приблизително, чрез използването на математически методи. Невъзможност за установяване на реалния прираст е налице и тогава, когато може да се извърши инвентаризация, но поради технологията на осъществяването ѝ може да се стигне до физическо унищожаване /смърт/ на част от инвентаризираниите краткотрайни биологични активи. В тези случаи инвентаризацията се провежда едва тогава, когато технологичният процес за отглеждане е приключил и те биват продадени. Това се отнася за пилетата-бройлери, прасетата за угодяване, телетата за угодяване. Реалното установяване на прираста за някои от тях – напр. като бройлери, става за относително кратък период – около 2 месеца, докато за други /прасета/ трябва да минат минимум 7-8 месеца, за да достигнат оптимално тегло за добив на месо и съответно да станат годни за продажба. Това се отнася за прасетата, отглеждани за угодяване.³²

Освен в изброените до момента аспекти на принципа на предпазливостта, той трябва да се приложи при оценяването на рисковете, присъщи на краткотрайните биологични активи. Особено трябва да се наблегне на оценяването на всички специфични рискове, присъщи на краткотрайните биологични активи. Те не са достатъчно изследвани и влиянието им не винаги може да се предвиди абсолютно точно.

Принципът за съпоставимост на приходите и разходите по отношение на земеделското производство има значение в два аспекта – за съпоставяне на приходите и разходите от всяка дейност по отделно и за съпоставяне на приходите и разходите през отделните отчетни периоди.

Тъй като в повечето случаи краткотрайните биологични активи се притежават с цел получаване на приходи в рамките на относително кратък срок, в първия аспект на проявление на този принцип е необходимо да се съпоставят приходите, получени от конкретен вид краткотраен биологичен актив, с разходите, направени само по него. Това е необходимо за определянето на финансовия резултат. Единствено по този начин може да се установи дали притежаването на този актив е икономически обосновано или не.

При пазарно ориентирано стопанство обикновено степента на диверсификация на селскостопанското производство е висока с цел избягване и компенсиране на рисковете. Именно организирането на подходящо счетоводно отчитане на приходите и разходите за производствата, дейностите и притежаваните краткотрайни биологични активи води до създаване на необходимата информация за тяхното управление. При последващото ѝ анализиране се осигурява възможност за установяване на рентабилността и ефективността от осъществяването /притежаването/ им. Така в последствие ще може да се въздейства адекватно от страна на управляващия субект върху всяка една конкретна дейност и вид краткотрайни биологични активи. При счетоводното отчитане на приходите и разходите трябва да се спазва принципът за съпоставимост на приходите и разходите. Проблемите и трудностите при прилагането на този принцип са предизвикани от факта, че не във всички селскостопански предприятия се създава необходимата аналитична информация по отделни видове растениевъдни, животновъдни дейности и краткотрайни биологични активи, както

³² Стойчев, Здр. и др., „Производство на продукция от животновъдството“, Университетско издателство „Стопанство“, София, 2001 година, стр. 188

и за разходите и приходите в този аспект. Така не може да се направи необходимото разграничаване на приходите и разходите по отделни производства и краткотрайни биологични активи. Това затруднява информационно-аналитичната функция на счетоводството.

Други проблеми при отчитането на приходите и разходите във връзка с краткотрайните биологични активи са свързани със спазването на принципа за текущо начисляване. Те произтичат от факта, че производственият цикъл при някои краткотрайни биологични активи /например есенниците/ не съвпада със счетоводния отчетен период по обективни причини и несъвпаденията не могат да бъдат преодоляни. На практика се получава така, че разходите във връзка с осъществяването на дейността по създаването на растителните масиви се правят през един отчетен период, а черпенето на икономическата изгода става през следващия. В този случай те трябва да се представят разграничено от разходите, от които се черпи икономическа изгода през същия отчетен период. Само така този принцип ще може да бъде точно спазен.

Поддържа мнението, че от особена важност за едно предприятие в условията на пазарно стопанство е да се анализира неговото развитие, да се установи какво може да се направи за постигането на по-добри икономически резултати през следващите периоди. Всичко това е възможно, като анализът се обвърже с планиране и контролиране на бъдещото развитие. Но за да бъде анализът действителен, създадената по счетоводен път информация трябва да бъде съпоставима. За да може да се постигне такава сравнимост на счетоводната информация през отделните отчетни периоди, следва стриктно да се спазва принципът за възможно запазване на счетоводната политика. Само по този начин ще се постигне “качеството параметрично постоянство”³³ на счетоводната информация. Считаме, че този счетоводен принцип трябва изключително стриктно да се спазва по отношение на краткотрайните биологични активи, за да могат реално да се установят положителните или отрицателни моменти при внедряването на нови сортове и видове растения, респективно нови породи и видове животни, във връзка с рентабилността на даденото селскостопанско производство. При промяна на счетоводната политика сравнимостта на информацията ще се наруши и не би могъл да се установи реалният ефект от нововъведенията. Тъй като краткотрайните биологични активи обикновено имат значителен дял в състава на активите на предприятията с обичаен предмет на дейност земеделие, от особена важност е именно това как ще се организира създаването на счетоводната информация за тях с оглед на функциите и предназначението, които тя има.

Концепцията “историческа цена”, приложима за активите и пасивите на предприятието, обичайно не се отнася за краткотрайните биологични активи. Това е така, защото МСС 41 и СС 41 изискват всеки биологичен актив, в това число и краткотраен, да бъде оценяван при първоначалното признаване и към датата на всеки баланс по справедлива стойност, намалена с предварително оценени разходи

³³ Динев, М., “Обща теория на счетоводството”, издателство “Тракия–М”, София, 2000 година, стр. 40.

по продажба, с изключение на случаите, при които справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена. Изключение от прилагането на този модел за оценяване се допуска само тогава, когато за даден краткотраен биологичен актив не съществуват пазарно определени цени /стойности/ и за който алтернативните изчисления на справедлива стойност се считат явно за ненадеждни. Тогава съответният биологичен актив се оценява по себестойност, намалена с всяка натрупана амортизация или с всички натрупани загуби от обезценка. Но оценяването по себестойност се допуска по изключение, до момента във който справедливата стойност на актива може да се оцени надеждно.

Изключение от оценяването по “справедлива цена /стойност/” се допуска обикновено за получените приплоди – съставна част от младите животни. Понякога тяхната справедлива стойност е невъзможно да бъде оценена надеждно. Във всички останали случаи оценяването по справедлива стойност за краткотрайните биологични активи е задължително и не се допуска да се преминава от него към друг метод за оценка. Тъй като към настоящия момент краткотрайните биологични активи, оценявани по себестойност, представляват малка част от ресурсите на предприятието, поддържаеме тезата, че в годишните финансови отчети информацията за тях трябва да се представи отделно. Считаме, че не е допустимо да се представят заедно стойности, получени чрез използването на различни методи за оценка.

Организацията на създаване на счетоводна информация за краткотрайни биологични активи трябва да отговаря на редица изисквания. Тя трябва да се създава, така че да обхваща всички краткотрайни биологични активи, с възможност за включване на нови обекти и изключване на тези, които вече не са в състава на краткотрайните биологични активи /нещо, което, по наше мнение, е много важно, защото съставът на някои категории от тях е много динамичен и може да бъде променен многократно в рамките на един отчетен период/. На практика това е възможно чрез прилагане на системния подход към организацията на счетоводството, тъй като той “обогаत्या възможностите за групиране и регрупиране на информационните потоци”³⁴.

По отношение на някои краткотрайни биологични активи създаването на вярна и точна счетоводна информация може да се окаже трудно достижимо /в някои случаи дори невъзможно/ поради тяхната специфика. Това е така, защото, както вече отбелязахме, те са подложени на естествения процес на биологична трансформация, който най-общо се изразява в настъпили промени с живите растения и животни. Особено интензивни са някои аспекти на биологичната трансформация при младите животни. Трудно може по счетоводен път да се установят всички аспекти на промяна за всеки един краткотраен биологичен актив във всеки конкретен момент на отчетния период. Това не е и необходимо. Но за да не се стигне до ситуация, при която управляващият субект да няма достоверна информация за краткотрайните биологични активи в предприятието, трябва да се избере подходяща методика за количествено измерване на стойностните изменения, настъпили в резултат на обичайните процеси на биологичната трансформация. В тези случаи трябва да се приложи възможно най-точна методика за изчисляване на настъпилите промени с краткотрайните биологични ак-

³⁴ Динев, М., “Обща теория на счетоводството”, издателство “Тракия –М”, София, 2000 година, стр. 25.

тиви, като те се отчитат по тяхна приблизителна оценка /стойност/. Организацията на счетоводството трябва да дава възможност периодичното отчитане да се осъществява точно, така че да се отстранят евентуалните отклонения при текущото отчитане. На практика периодично трябва да се извършва инвентаризация, което ще премахне възможността за неточно отразяване по счетоводен път на настъпилите вече промени с тази категория биологични активи.

Посредством прилагането на специфичния счетоводен метод и неговите елементи трябва да се осигури възможност за създаване на текуща и периодична информация за началното състояние, измененията и крайното състояние на краткотрайните биологични активи. За установяването на промените, настъпили с тях в резултат на осъществена биологична трансформация, периодично следва да се прилага инвентаризирането като елемент на счетоводния метод, като резултатите от него се документират надлежно в счетоводни документи. В зависимост от конкретните цели на управляващия субект тази информация трябва да може да бъде представена както в синтезиран /обобщен/ вид, така и в аналитичен /детайлизиран/ вид с оглед осигуряване на възможност за използването ѝ при съставянето на финансовите отчети.

4.2 Основни изисквания при създаване на системата за отчитане на краткотрайните биологични активи

4.2.1 За необходимостта от усъвършенстване на системата за отчитане на краткотрайните биологични активи

Особеният характер на краткотрайните биологични активи като обекти на управление беше вече разгледан в настоящата разработка. Техните специфични характеристики водят до проблеми от най-различно естество при счетоводното им интерпретиране. Едни от тях се отнасят до организирането на синтетичното и аналитично отчитане посредством системата на счетоводните сметки, във връзка с изискванията на МСС 41 и СС 41. С оглед на факта, че при разработването на своя индивидуален сметкоплан предприятието може да прояви доста голяма свобода, ще се опитаме да очертаем различните възможности при избора на определен подход за класифициране на текущите биологични активи.

При счетоводното третиране на краткотрайните биологичните активи са известни и могат да бъдат приложени три подхода:

- При първия те се разглеждат като отделни елементи на краткотрайните активи, /включени в състава на оборотните средства, според съществуващите критерии по-рано/, без да са обособени в отделна подгрупа спрямо останалите активи. Този подход се прилага в счетоводството до 2002 година. Може да се каже, че включването на една част от биологичните активи в състава на краткотрайните, а друга част в състава на дълготрайните активи е от гледна точка на тяхната икономическа същност обосновано класифициране, но по наше мнение не особено удачно и твърде несъвършено, тъй като по този начин се завоалират особеностите им, правещи ги уникален обект на управлението и счетоводството. Но тъй като за визирания период спрямо всички активи се прилага една и съща оценъчна база, това не може да се определи за значим проблем;

- При втория подход биологичните активи се обособяват в отделна, самостоятелна група, която съдържа в себе си две подгрупи – дълготрайни биологични активи и краткотрайни биологични активи. Той също е несъвършен, но ние считаме, че прилагането му е най-удачно към настоящия момент, тъй като биологичните активи в значителната си част се оценяват по справедлива стойност, което, както вече отбелязахме, е изискване на МСС 41 и СС 41. Несъвършенството му идва от факта, че при представянето на информацията за биологичните активи във финансовите отчети и по-конкретно в счетоводния баланс няма да е възможно съвсем коректно и еднозначно да се намери мястото на тази група, тъй като в нея са включени както дълготрайни, така и краткотрайни активи. Но положителният ефект е, че няма да се допусне събиране на две коренно различни по своята природа оценки – историческа цена и справедлива стойност. Поддържаме тезата, че така ще се даде възможност за по-вярно и точно представяне на счетоводната информация и за повишаване на възможностите за анализ. Освен това считаме, че ползата от този подход е значителна и изцяло компенсира несъвършенството му;
- При третия подход отново биологичните активи се третират като компоненти на дълготрайните и краткотрайните активи, но като техни самостоятелни елементи, обособени в две отделни, автономни подгрупи. По този начин също се обръща внимание на особеността им характер, но отново се допуска събиране на две различни оценки – историческата и справедливата цена в рамките на цялата група, което, според нас, е недопустимо.

През периода от 2002 до 2005 година биологичните активи – краткотрайни и дълготрайни, бяха обособени като самостоятелни, уникални обекти на счетоводно отчитане, като по този начин се акцентираше на спецификата им. За съжаление, с приемането на последния вариант на Закона за счетоводството, в сила от 01.01.2005 година, биологичните активи отново се разглеждат просто като част от дълготрайните материални или краткотрайните материални активи на предприятието, което считаме за нередно. В подкрепа на нашето становище е изразеното мнение от доц. д-р Георги Герганов: ”Необяснимо е защо в Закона за счетоводството не се регламентира обособяването на биологичните активи като самостоятелна група, което се изисква съгласно МСС 41 Земеделие, а те се включват към дълготрайните материални активи или към материалните запаси.”³⁵

Част от проблемите, които възникват при счетоводното отразяване на краткотрайните биологични активи, са резултат от структурата на системата от счетоводни сметки, предназначени за отчитането им. С цел ограничаване на неточностите предлагаме, към групата от сметки “Краткотрайни биологични активи” да се включат освен сега съществуващите и още няколко, посредством което ще се осигури пълнота на системата от синтетични сметки за отчитане на краткотрайните биологични активи. Освен това считаме, че ясно и точно трябва да се определи обхватът на всяка конкретна сметка, отчитаща краткотрайни биологични активи, като се прецизира наименованието ѝ. Така сметка Млади животни предлагаме да се нарича

³⁵ Герганов, Г., “Проблеми при организацията на аналитичното отчитане и оценяването на биологичните активи”, сп. Български счетоводител, бр. 4, 2005 година, стр. 9.

Млади животни до една година, тъй като поддържахме мнението, че едно младо животно над тази възраст не трябва да се третира като краткотраен биологичен актив. Но все пак може да има известно отклонение в периода /според нас не повече от 12 месеца/ и може да се каже, че е удачно наименованието на сметката да се моделира индивидуално във всяко предприятие в зависимост от спецификата на притежаваните от него млади животни. Тук може да се постави въпросът по коя сметка ще се отразяват останалите млади животни. Това трябва да бъде сметка Млади животни над една година, която ще се включи в състава на сметките, отчитани нетекущите биологични активи. По нея ще се отнесат всички коне от една до три или четири години, бикове и др., които се използват като разплодни животни след навършване на тази възраст. Всъщност те са млади животни доста дълго време, но според нас този факт не е достатъчно основание за третирането им като краткотраен актив.

Поддържахме мнението, че трябва да се промени и наименованието на сметка Дребни продуктивни животни. Като краткотрайни биологични активи се третират само част от дребните продуктивни животни, които имат къс биологичен цикъл – птици, зайци, риби, жаби, охлюви и други. А понятието “дребни продуктивни животни” включва в себе си и дребните рогати животни – кози, овце, пръчове, овни, от които икономическата изгода се черпи през петгодишен период и това дава основание те да се третират като дълготрайни биологични активи. Предлагаме, с цел постигане на по-голяма яснота и прецизност, наименованието на тази сметка да се промени в Продуктивни животни с къс биологичен цикъл.

Друг проблем възниква при представянето на информацията за растенията с кратък биологичен цикъл в счетоводния баланс. Българската традиция е те да се отчитат като незавършено производство. Но тук отново стои въпросът ако се приложи справедливата цена като модел на оценка, правилно ли е да се съберат в групата на материалните запаси две различни стойности – историческа цена и справедлива? Едно такова счетоводно отразяване и представяне в Годишния финансов отчет изкривява и изопачава счетоводната информация и значително ограничава възможностите за анализ по отношение на външните потребители. Считаме, че така организирано, счетоводното отчитане на краткотрайните биологични активи от растителен произход може да доведе до заблуда. Предлагаме създаването и използването аналитични сметки, информацията от които да се представя отделно в баланса.

4.2.2 Особенности при отчитането на разликите при прилагане на модела за оценка “справедлива цена”

Други проблеми при счетоводното интерпретиране на краткотрайните биологични активи възникват в резултат на приложимия модел на оценка – справедливата цена, и фактът, че по-голямата част от останалите ресурси на предприятията се оценяват по историческа цена. Не са редки и случаите, при които по чисто формални причини предприятията от практиката избягват неоснователно справедливата цена като метод на оценка, като нарушават грубо изискванията на МСС 41 и СС 41.

Трудностите, които възникват при оценяването на краткотрайните биологични активи по справедлива стойност, са породени от факта, че ако към тях е бил прила-

ган методът на оценка "историческа цена" или ситуацията на активния пазар се е променила, се налага корекцията ѝ. В резултат на това възникват разлики. Те могат да се отразят счетоводно по няколко начина. Според някои автори може да се използва една обща счетоводна сметка, активно-пасивна по характер, за отразяване както на приходите /печалбите/, така и на разходите /загубите/³⁶. Ние не считаме този подход за особено удачен с оглед на високата степен на обобщеност на създадената информация. Поддържаеме също мнението, че така не може да се осигури необходимата информация за възникналите разлики, за информационното осигуряване на управляващия субект за вземане на оптимални управленски решения.

Друг начин за отразяване на възникналите разлики в стойността на краткотрайните биологични активи е да се използват дадените в примерния Национален сметкоплан синтетични счетоводни сметки - 609 Други разходи за отразяване на разходите /загубите/ и 709 Други приходи от дейността за отразяване приходите /печалбите/³⁷, като към тях се организира подходящо аналитично отчитане. Този подход считаме, че е по-удачен от първия, защото информацията не се завоалира. Но тъй като аналитичното отчитане, което ще се организира, ще трябва да бъде на доста нива, поддържаеме мнението, че така излишно се утежнява отчетният процес.

Считаме, че за счетоводното отразяване на разликите в стойността на краткотрайните биологични активи е най-подходящо да се подходи по трети начин. При него предлагаме да се създадат специални сметки в група 60 Разходи по икономически елементи за отчитане на разходите /загубите/ и група 70 Приходи от продажби за отразяване на приходите /печалбите/. Ние препоръчваме да се използва този подход, защото поддържаеме мнението, че той най-точно отговаря на информационните потребности на управлението и най-пълно отразява икономическата действителност. Освен това може лесно да се приложи на практика. Още повече, че и в двете посочени групи сметки на примерния Национален сметкоплан има свободни шифри. Може да се създаде счетоводна сметка 608 Разходи /загуби/ от оценка на биологични активи по справедлива стойност при първоначално признаване, към която трябва да се открият две аналитични сметки - 6081 Разходи /загуби/ от оценка на дълготрайни биологични активи по справедлива стойност при първоначално признаване и 6082 Разходи /загуби/ от оценка на краткотрайни биологични активи по справедлива стойност при първоначално признаване. Възможно е да се организира аналитично отчитане и по други критерии, например дали разходът е следствие на разлика при придобиване, или последваща оценка. За големите селскостопански предприятия, където има много и различни биологични активи, трябва да се организира най-малко още едно ниво за аналитично отчитане по конкретни биологични активи.

За отчитане на приходите /печалбите/ при прилагането на метода за оценка "справедлива стойност" предлагаме към сметките от група 70 Приходи от продажби, да се създаде счетоводната сметка 708 Приходи /печалби/ от оценка на биологични активи по справедлива стойност при първоначално установяване, към която също да се открият две аналитични сметки – 7081 Приходи /печалби/ от оценка на дълготрайни биологични активи по справедлива стойност при първоначално признава-

³⁶ Стойчева, Н., сп."Счетоводство XXI", бр.2(26), 2003 година, стр.23.

³⁷ Предложените шифри на сметките имат само илюстративен характер.

не и 7082 Приходи /печалби/ от оценка на краткотрайни биологични активи по справедлива стойност при първоначално признаване. И тук, както при разходната сметка, може да се организира аналитично отчитане съобразно други критерии, а в големите предприятия, където разнообразието от краткотрайни активи е по-голямо, трябва да се организира воденето на поне още едно аналитично ниво.

4.2.3 Други проблеми, възникващи при отчитането на краткотрайните биологични активи

Във връзка със счетоводното третиране на биологичните активи възникват и някои други проблеми, които ще разгледаме в тази точка на разработката.

От особено значение за надеждното определяне на стойността на краткотрайните биологични активи е да се определи точно обхватът на разходите, свързани с продажбата им, и съответно те да се отразят адекватно по счетоводен път. Съгласно постановките на МСС 41 и СС 41 разходите по продажби на краткотрайните биологични активи включват комисионите за брокери и дилъри, таксите за регулиращи агенции и стокови борси и данъците и митата по прехвърлянето на биологичния актив. Освен това в цитираните стандарти е казано, че не се включват в обхвата на разходите по продажба транспортните и другите разходи, необходими за пренасянето на активите до пазара. Обхватът на тези “други разходи” не е детерминиран, но по наше мнение като такива следва да се третират разходите, извършени във връзка с товарене и разтоварване на активите. За да не възникнат счетоводни и чисто управленски проблеми с третирането им, трябва да се създаде адекватен модел за счетоводно отразяване. Конкретна методика за това не е предложена в МСС 41 и СС 41, но ние предлагаме, те да бъдат отчитани по отделна счетоводна сметка, която да няма крайно салдо и разходите по нея да се разпределят по предварително избрана база за сметка на постъпленията от продажби. Задължително към така създадената синтетична сметка трябва да се организира аналитично отчитане посредством две аналитични сметки – една за направените разходи във връзка с текущите биологични активи и друга – във връзка с нетекущите биологични активи. Обикновено аграрните предприятия разполагат с разнообразни биологични активи. Затова смятаме за удачно да се въведе поне още едно ниво на аналитичност за отделните видове текущи и нетекущи биологични активи собственост на предприятието. Така ще се постигне по-голяма конкретика на информацията за направените разходи и тя ще може да служи на субекта на управление за информационно-аналитични, аналитични и контролни цели. Освен това създадената по този начин информация осигурява възможност за оптимизиране на обема на тези разходи.

Друг отчетен проблем може да възникне при сключването на фючърсен договор. Цената, по която ще се продаде биологичния актив и която е фиксирана в един такъв договор, не може да се каже, че е справедлива, защото справедливата цена е отражение на текущия пазар. В резултат на това при тези договори почти винаги се наблюдават различия между договорната и справедливата цена. Разликата трябва да бъде отразена по подходящ начин счетоводно. Може да се каже, че е удачно това да стане посредством една активно-пасивна счетоводна сметка, тъй като при сключване на договора не е известно какво ще бъде отклонението от справедливата

цена. В някои случаи фючърсният договор може да се окаже обременяващ – разходите, направени за покриване на задълженията, превишават очакваните икономически ползи, произтичащи от договора /виж МСС 37 Провизии, условни задължения и условни активи/. Това ще се отрази неблагоприятно на цялостното финансово състояние на селскостопанското предприятие. Друг път обаче е възможно посредством фючърсен договор да се избегнат определени рискове, свързани с продажбата на биологични активи, като пазарен, валутен /ако става дума за външнотърговска сделка/ и редица специфични рискове. В последния случай фючърсният договор се явява удачна възможност за защита от рисковете.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

С настоящата разработка направихме опит да очертаем част от особеностите при счетоводното отчитане на краткотрайните биологични активи, както и да намерим решение за някои от проблемите, които ги съпътстват. Старали сме се да спазваме стриктно изискванията на счетоводния метод при счетоводното интерпретиране на обекта. Предложихме създаването на нови счетоводни сметки, посредством които да се осигури възможност за по-ползотворно използване на счетоводната информация за целите на управлението. Освен това предложихме и промяна на обхвата на някои от съществуващите инвентарни счетоводни сметки за отчитане на текущи биологични активи с оглед на по-пълно съответствие на наименованието им и същността на съдържащата се в тях информация за обектите, които са отчитани посредством тях.

СПИСЪК НА ИЗПОЛЗВАНИТЕ ЛИТЕРАТУРНИ ИЗТОЧНИЦИ:**I. Източници на български език****A) Монографии, статии, студии и учебници**

1. Башева, Сн., “Оценъчните бази в счетоводството – предимства и недостатъци. Концепция за справедливата стойност”, сп. “Евроинтеграция – БИЗНЕС, ФИНАНСИ, СЧЕТОВОДСТВО”, бр. 10/2007 година.
2. Бурдин, Л. и др., “Счетоводна отчетност и анализ на баланса на селскостопанските организации”, Земиздат, София, 1989 година.
3. Българенска, С., ”Проблеми при отчитане на биологичните активи”, сп. Земеделска кооперация, бр. 12, 2004 година.
4. Герганов, Г., “Проблеми при организацията на аналитичното отчитане и оценяването на биологичните активи”, сп. “Български счетоводител”, бр. 4, 2005 година.
5. Герганов, Г., “Проблеми при прилагане на МСС 41 Земеделие в практиката”, сп. “Български счетоводител”, бр.16/2004 година.
6. Динев, М., “Обща теория на счетоводството”, издателство “Тракия –М”, София, 2000 година.
7. Драганов, Хр. и др., “Имуществено и лично застраховане”, издателство “Тракия – М”, София, 2000 година.
8. Душанов, Ив., “Проблеми на изграждането и поддържането на счетоводната система на предприятията в Република България /една концепция с практикоприложна насоченост/”, доклад на научно-практическа конференция “Счетоводството в условията на пазарната икономика”, София, хотел “Родина”, 2 и 3 декември 2002 година.
9. Михнев, Г., ”Стратегическо управление на земеделските стопанства”, Университетско издателство “Стопанство”, София, 1999 година.
10. Пергелов, К., “Счетоводна политика“, сп. “Счетоводство XXI“, бр. 11/23/, ноември, 2002 година.
11. Рупска, Т., “Биологични активи”, издателство “Форком”, София, 2008 година.
12. Стойчев, Здр. и др., “Производство на продукция от животновъдството”, Университетско издателство “Стопанство”, София, 2001 година.
13. Стойчева, Н., сп. ”Счетоводство XXI“, бр. 2(26), 2003 година.
14. Трифонов, Тр., “Теория на счетоводството”, Университетско издателство “Стопанство”, София, 1997 година.

Б) Нормативни актове, речници и справочници

1. Закон за счетоводството, www.lex.bg
2. Български тълковен речник, издателство “Наука и изкуство”, София 2002 година.
3. МСС 2006 на електронен носител.
4. Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, www.lex.bg

II. Източници на чужди езици**А) На руски език**

1. Кинев, Ю. Ю. “Оценка рисков финансово-хозяйственной деятельности предприятий на этапе принятия управленческого решения”, “Менеджмент в России и за рубежом”, № 5, 2000 година, www.gaap.ru.
2. Леснова, Ю. В., “МСФО 41 Сельское хозяйство”, www.gaap.ru
3. Романов, В. С., “Механизм управления рисками предприятия в современных условиях хозяйствования”, Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук, Ульяновский государственный университет, г. Ульяновск, 2002 година, www.gaap.ru.

Б) На английски език

1. Downes J., Goodman J. E., Dictionary of Finance and Investment Terms. 4th ed. NY.a. o. Barron's, 1995.
2. Fess P., and others, “Accounting principles”, “South-Western Publishing Co.”, Cincinnati, 1986.
3. Garrison, R., “Managerial Accounting Concepts for Planning, Control, Decision Making”, Homewood, Illinois, 1988, стр.13.
4. Napolitano, G., Chair of Financial Accounting Policy Committee, of Association for Investment Management and Research, Letter to Sir Bryan Carsberg, the Secretary-General International Accounting Standards Committee, 21 March 2000, www.aisd.org
5. Ridge, P. and others, “Improved Management of Climate Risk”, “The Land and Water Resources Research and Development Corporation”, Canberra, Australia, 1996, www.aufarmsys.com
6. Wimalasuriya, Rukman and others, “Farming systems modeling for analyzing profitability and uncertainty in farming system improvement: a practical application”, Australian Farming Systems Conference, Toowoomba, Queensland – 7–11 September 2003, www.aufarmsys.com

КРАТКОТРАЙНИТЕ БИОЛОГИЧНИ АКТИВИ КАТО ОБЕКТ НА СЧЕТОВОДНО ОТРАЗЯВАНЕ

Резюме:

В студията са изследвани теоретическите и методологически проблеми при счетоводното интерпретиране на краткотрайните биологични активи /КБА/. КБА са специфичен обект на управление поради биологическата им природа. Процесът на биологична трансформация е характерен за тях, но се отличава с определена специфика спрямо останалите биологични активи. Дълго време в България към КБА не са били причислявани тези от растителен произход, но тъй като те отговарят на определението за биологичен актив, е предложено те да се причислят към тях. За КБА са характерни риск и неопределеност в по-голяма степен спрямо всички останали ресурси на предприятието. Изследвани са специфичните рискове за КБА и са представени стратегии за управлението им.

При счетоводното отчитане на КБА възникват редица проблеми. Част от тях са вследствие на това, че биологичните активи се оценяват по справедлива стойност и се формират разлики между себестойността и нея. В студията са предложени различни модели на счетоводно отчитане на разликите посредством система от синтетични, подсметки и аналитични сметки. Друг проблем възниква от факта, че част от счетоводните сметки за отчитане на КБА на практика се използват и за отчитането на активи, които са дълготрайни. Направено е предложение за прецизиране на обхвата и наименованието на някои от инвентарните счетоводни сметки.

ACCOUNTING INTERPRETATION OF CURRENT BIOLOGICAL ASSETS

Abstract:

It is investigated theoretical and methodological problems in accounting interpretation of current biological assets. They are specific object of management, because they have biological nature. The biological transformation is typical for them, but it is specific in comparison with the other biological assets.

The plants are not including in current biological assets for a long time in Bulgaria. It is offered plants to be added to them, because they correspond to the definition of biological asset. The risk is typical for current biological assets more than the other biological assets. It is investigated specific risk and it is present strategies of them management.

There are problems of accounting interpretation of current biological assets. Some of them are result of evaluating in fair value and the appearing of differences. There are different models of accounting reflect of the differences in the dissertation. It is done models of declare of strategies of risk management for current biological assets in financial reports.

The other problem is that the part of accounts used for recording of current biological assets in practice used for recording of fixed biological assets. It is offered to change the names of some.