



ПРОБЛЕМИ ПРИ ПОСЛЕДВАЩО ОЦЕНЯВАНЕ НА ТРАЙНИ НАСАЖДЕНИЯ В СЪОТВЕТСТВИЕ С ИЗИСКВАНИЯТА НА МСС 41 ЗЕМЕДЕЛИЕ

Елена Георгиева

PROBLEMS WITH ONGOING EVALUATION OF PERENNIAL PLANTS IN CONSISTENCE WITH THE REQUIREMENTS OF THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS 41 AGRICULTURE

Elena Georgieva

Abstract: The perennial plants are durable biological assets by the meanings of the decree of the International Accounting Standards 41 Agriculture. For their evaluation is used current base, which occur during their later ongoing evaluation. These differences lead to forming of profit or loss, which is directly biked in the financial result of the company for the period in which they have occurred.

Трайните насаждения влизат в състава на дълготрайните биологични активи. Организацията на отчетността се постига в съответствие с изискванията на МСС 41 Земеделие и българския му аналог СС 41 Селско стопанство. Въвеждането на изискванията на Международните счетоводни стандарти в стопанската практика е част от икономическата интеграция на България в рамките на Европейския съюз.

При дълготрайните биологични активи съществува достатъчна вероятност предприятието да реализира икономическа изгода от тяхното управление за срок по-дълъг от една година, която се изразява в придобиване на продукция или краткотраен актив от същата (сходна) група. В техния състав влизат: гори, трайни насаждения плододавачи, трайни насаждения неплододавачи и животни в основни стада.

Предмет на настоящата разработка са дълготрайните биологични активи са растителен произход: многогодишни растения със стопанско предназначение и гори.

Гори. Стопанисването на горите се регламентира от Закона за горите ,по силата на който като гора се определя “ земя, заета от горскодървесна растителност с площ не по-малка от 1 декар.”[1] Не се прави разлика между естествени и изкуствено създадени гори. От обхвата на закона са изключени земеделските и урбанизирани територии.[2]Основание горите да се включат в състава на дълготрайните биологични активи, че те са самостоятелни екосистеми, от чиято експлоатация се реализира финансова изгода. Тя може да се изразява в дърводобив или изпълнение на защитни функции, като полезащитни, защита от ерозия и на водохранилища[3].

Трайни насаждения – плододаващи. В техния състав влизат многогодишни растения, от които се прибира реколта. В групата на дълготрайните биологични активи се зачисляват след достигане на плододаваща възраст. Не са мобилни, от което следва продължителната експлоатация на засадените площи. Срока, за който насажденията започват да дават плодове е различен за отделните видове: ореха след 10-та година, черешата след 5-та година, лозя след 4-та година и др. Преди да достигнат плододаваща възраст трайни насаждения – плододаващи се представят в счетоводните отчети като разходи за придобиване на дълготраен актив – млади трайни насаждения.

Трайни насаждения – неплододаващи. В техния състав влизат многогодишни растения, от които не се добива реколта. В групата на дълготрайните биологични активи се зачисляват след достигане на биологична зрялост. „Неплододаващите насаждения се създават с различно предназначение”[4].

1. Стопански – създават среда за развитие на други земеделски отрасли. Пример са черничевите насаждения за развитие на бубарството.

2. Защитни – имат опазващо значение за почвата и водите. Към тази група се причисляват:

- полезащитни пояси от акация, топола и други широколистни видове;
- снегозадържащи пояси от широколистни и иглолистни видове;
- укрепителни и противоерозионни насаждения – топола, върба и други.

3. Декоративни – насаждения, чието създаване има рекламна или релаксираща цел. В техния състав влизат паркови, храстови и екзотични растения.

Трайните насаждения – неплододаващи, с изключение на стопанските, при заемана от тях площ по-голяма от един декар влизат в обхвата на Закона за горите и се отчитат като такива.

Биологичните активи се оценяват при първоначално признаване и към датата на всеки баланс по справедлива стойност, намалена с предварително признати разходи по продажба[5]. Те са първата група материални активи, за които се прилага текуща база за оценяване с основен регулатор наличието на активен пазар.

В земеделието се прилага комбинация между историческата цена и текуща цена за активите с биологичен произход, което определя и възприетата концепция за поддържане на капитала: финансова. При определяне на финансовия резултат за периода се изхожда от възможностите на отчитане в номинални парични единици. Печалбата се определя като нарастване на чистите активи в номинални парични единици в края на периода съпоставени с величините в началото на периода[6]. Нарастването на номиналния израз на притежаваните от предприятието активи надвишава необходимостта от поддържане на капитала и се третира като печалба за предприятието. Респективно намалението на номиналния паричен израз поражда загуба.

Възприемането на текуща база за оценяване на биологичните активи и земеделската продукция се обуславя от:

- мястото, което заемат в стопанския кръгооборот на земеделското предприятие;
- икономическата характеристика като продукти на биологична трансформация;
- наличието на регулирани пазари в сектора, които да се приемат за надеждна база за оценяване.

Прилагането на текущата база за оценяване на продуктите на биологичната трансформация изисква механизъм на преценка, чрез който да се актуализират

отчетните стойности на активите. Той се регулира от нивото на реализираните сделки между участниците на конкретен пазар, носещ спецификата на региона и осъществяваната в него земеделска дейност. Отчитането по справедлива стойност, намалена с предварително признати разходи по продажби, поражда разлики при оценяването на биологичните активи и земеделска продукция, които следва да се отразят от счетоводната система като печалби или загуби за периода на възникването си.

На база извършения анализ на изискванията на счетоводното законодателство и възможностите за практическото му прилагане се разработи единна система за отразяването им, чрез обособяване на сметки от гр. 12 Финансов резултат към примерния сметкоплан на земеделските предприятия.

За целта се предлага въвеждането на с/ка 124 Оценка на дълготрайни биологични активи със следната характеристика:

Финансово-резултатна, активно-пасивна сметка, отразяваща възникналите разлики при първоначално признаване и последващо оценяване на дълготрайните биологични активи. Дебитният оборот на сметката набира отрицателните разлики произтичащи от промяна на оценката на тази група активи, породени от намлението на справедливата им стойност. Кредитният оборот на сметката набира положителните разлики, произтичащи от увеличението на справедливата стойност на активите. В края на периода сметка 124 Оценка на дълготрайни биологични активи се приключва в сметка 122 Печалби и загуби от текущия период.

Аналитичното отчитане по сметка 124 Оценка на дълготрайни биологични активи следва да се организира по отделни видове дълготрайни биологични активи. Необходимо е да съответства на възприетата от земеделското предприятие организация на счетоводното отчитане на достигналите биологична зрялост расрения и животни.

Таблица I

Сметки, използвани за отчитане възникналите разлики при първоначално и последващо оценяване на дълготрайни биологични активи

С/ки	Анал. нива	Наименование	Характер
124		Оценка на дълготрайни биологични активи	Финансово-резултатна
	124.1	Оценка на гори	Финансово-резултатна
	124.2	Оценка на трайни насаждения – плододвщи	Финансово-резултатна
	124.2	Оценка на трайни насаждения – неплододвщи	Финансово-резултатна
	124.3	Оценка на животни в основни стада	Финансово-резултатна

Последващото оценяване на горите и масивите от трайни насъждения, следва да се извърши с цел да се отразят от счетоводната система настъпилите промени във физическото състояние и пазарната ситуация в региона, в който оперира предприятието. Дълготрайните биологични активи, оценени по справедлива стойност, намалена с разходите по продажби, не се амортизират и преоценката е

инструментарията, чрез който счетоводната отчетност отразява промените в дълготрайните биологични активи [7]. Масивите от трайни насаждения и горите имат дълъг експлоатационен период, следователно влиянието на биологичната трансформация върху физическото им състояние не е силно изразено. Преоценката отразява влиянието на икономическите фактори върху ефекта от земеделската дейност: промени в пазарната ситуация и лошо стопанисване на масивите. При наличие на извънредни обстоятелства, дължащи се „на климатични промени, болести и други естествени рискове” [8], се прилагат изискванията на МСС 8 Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промрени в счетоводната политика. Пазарът, като основен коректив на текущите оценки, е възможно да влияе положително или отрицателно върху финансовия резултат за периода. Лошото стопанисване на масивите се изразява в неспазване на технологичните изисквания при отглеждане на растенията, което е причина за реализиране на загуби за земеделските производители.

Последващото оценяване на трайните насаждения и горите се извършва задължително в рамките на годишното счетоводно приключване, с оглед съставяне на Годишния финансов отчет.

При последващо оценяване на дълготрайните биологични активи по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба е уместно да се приложи аналогичен подход, чрез използване на сметка 124 Оценка на дълготрайни биологични активи.

В счетоводната система се извършват следните записвания, чрез които се отразяват възникналите печалби и загуби при последващо оценяване на дълготрайни биологични активи с растителен произход, като се запазва следната последователност:

1. При отчитане на печалба при последващо оценяване на дълготрайни биологични активи

Схема 1
Схема на счетоводния процес при отчитане на възникналите печалби при последващо оценяване на гори и трайни насаждения



1.1 За отразяване на увеличението на справедливата стойност на трайните насаждения при последващо оценяване:

Д-т с/ка 270 Гори или

Д-т с/ка 271 Трайни насаждения – плододаващи или

Д-т с/ка 272 Трайни насаждения –неплододаващи

К-т с/ка 124 Оценка на дълготрайни биологични активи

1.2 За отнасяне на отчетената разлика към финансовия резултат на предприятието за периода, в който е възникнала:

Д-т с/ка 124 Оценка на дълготрайни биологични активи

К-т с/ка 122 Печалба и загуби от текущия период

2 При отчитане на загуба при последващо оценяване на дълготрайни биологични активи по справедлива стойност, намалена с предварително начислени разходи по продажба

2.1 За отчитане намалението на справедливата стойност на трайните насаждения при признаването им за дълготрайни активи:

Д-т с/ка 124 Оценка на дълготрайни биологични активи

К-т с/ка 270 Гори или

К-т с/ка 271 Трайни насаждения – плододаващи или

К-т с/ка 272 Трайни насаждения –неплододаващи

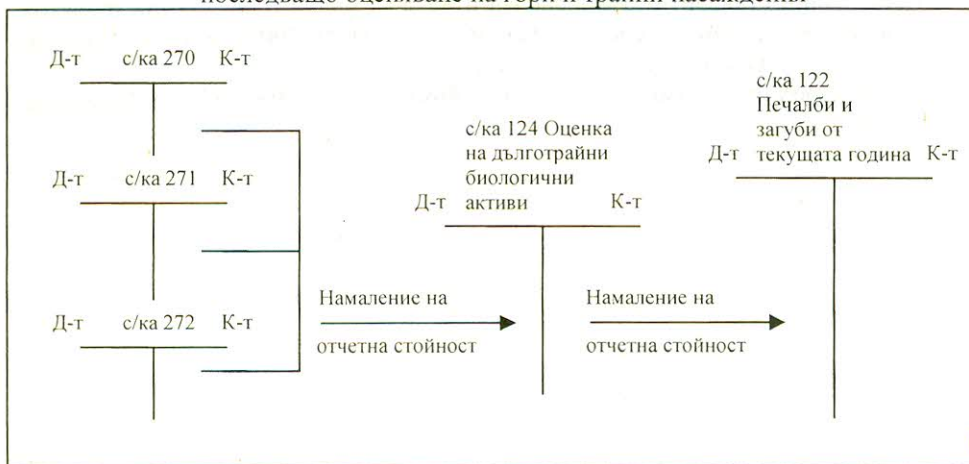
2.2 За отнасяне на отчетената разлика към финансовия резултат на предприятието за периода

Д-т с/ка 122 Печалба и загуби от текущия период

К-т с/ка 124 Оценка на дълготрайни биологични активи

Схема 2

Схема на счетоводния процес при отчитане на загуба възникнала при последващо оценяване на гори и трайни насаждения



Последващата оценка на дълготрайни биологични активи с растителен произход следва да се извършва веднъж годишно в рамките на годишното счетоводно

приключване, с оглед на дългия експлоатационен период и слабото влияние на биологичната трансформация през него.

Използването на финансово-резултатни сметки за отразяване на възникналите разлики при първоначално и последващо оценяване на биологични активи е нетипичен за счетоводната отчетност подход. Допуска кореспонденция между имуществени сметки и сметки, отчитащи финансовия резултат на земеделското предприятие. Прилагането му се определя от икономическата характеристика на възникналите разлики при оценяване продуктите на биологична трансформация, както и разпоредбите на МСС 41 Земеделие.

Сметка 124 Оценка на дълготрайни биологични активи набира и съпоставя отчетените печалби и загуби при първоначално признаване и последващо оценяване на дълготрайните биологични активи. В края на отчетния период установява общата величина и влиянието на колебанията в оценките върху финансовия резултат реализиран от земеделското предприятие. Улеснява съставянето на Годишния финансов отчет на земеделското предприятия, като набира необходимата информация с минимален брой счетоводни записвания.

Литература

1. Закон за горите, изм. от ДВ бр. 16 от 2003, чл. 2, ал. 1
2. Закон за горите, ДВ бр. 133 от 1998, доп. бр. 77 от 2002, чл. 3 (2)
3. Закона за горите, ДВ, бр. 16 от 2003, чл. 4, ал. 2, т. 2-5
4. Божков, В., Илиев, Г., Петрова, Сл., „Счетоводство на селското стопанство”, „Мартинел”, С., стр. 17
5. Международни счетоводни стандарти, „Ромина”, 2003, С., МСС 41 Земеделие, т. 12, стр. 602.
6. Международни счетоводни стандарти, „ФорКом”, С., 1999, Общи положения за изготвянето и представянето на счетоводните отчети, т. 104, стр. 63
7. Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, Постановление № на Министерски съвет 46 от 21 март 2005, притурка към сп. „Актив”, СС 41 Селско стопанство, т. 3.15, стр. 143
8. Международни счетоводни стандарти, „Ромина”, С., 2003, МСС 41 Земеделие, т. 53, стр. 608