

**ИЗСЛЕДВАНЕ СЪСТАВА НА ЗЕМЕДЕЛСКАТА ПРОДУКЦИЯ В СЪОТВЕТСТВИЕ С МСС 41 ЗЕМЕДЕЛИЕ**
INVESTIGATION ON THE STRUCTURE OF AGRICULTURAL PRODUCTION ACCORDING TO IAS 41 AGRICULTURE

Елена Георгиева
Elena Georgieva

Аграрен университет - Пловдив
Agricultural university - Plovdiv

E-mail: elena_g@au-plovdiv.bg

Резюме

Земеделската продукция е икономически резултат от експлоатацията на биологичните активи и за нейното отчитане се прилагат разпоредбите на МСС 41 Земеделие. Точното определяне на състава ѝ има съществено значение за организацията на счетоводната система на предприятията в сектора. Прилагането на текуща база за оценяване е предпоставка за формиране на ценови разлики при първоначално признаване на земеделската продукция.

Abstract

Agricultural production is an economic result from the exploitation of the biological assets and its accounting is realized in accordance with the requirements of the International Accounting Standard 41 Agriculture. The strict definition of the agricultural production structure is an issue of great importance for the organization of the accounting in the enterprises in this sector. The application of a current base for evaluation is a prerequisite for the formation of price differences in the initial recognition of the agricultural production.

Ключови думи: земеделска продукция, справедлива стойност

Key words: agricultural production, fair value

ВЪВЕДЕНИЕ

Счетоводната система на земеделските предприятия се организира в съответствие с изискванията на Международен счетоводен стандарт (МСС) 41 Земеделие. Решаването на проблемите, свързани с неговото прилагане, подобряват качеството на информацията, създавана за дейността на заетите в сектора стопански субекти. Дефинирането на земеделската продукция като резултат от управлението на биологичната трансформация на растенията и животните има съществено значение за обхвата на активите, оценявани и отчитани по реда, определен от стандарта.

Целта на настоящото изследване е да анализира състава на земеделската продукция като обект на счетоводната отчетност и на тази база да се конкретизира нейната специфика. Активите с биологичен произход се оценяват по справедлива стойност, намалена с разходите по продажбите, което се отразява на отчетния процес в аграрния сектор. Различните механизми на формиране на историческата цена на използваните ресурси в производството и

текущата оценка на създадения продукт са предпоставка за възникване на ценови разлики. Точното определяне на състава на земеделската продукция конкретизира обхвата на активите, оценявани и отчитани по справедлива стойност.

МЕТОДИ

За постигане на целта са анализирани следните аспекти: етапи на биологична трансформация, обуславящи производството на земеделска продукция; продукция от растениевъдство; продукция от животновъдство; закупена продукция с биологичен произход и оценяване при първоначално признаване. Анализът на разпоредбите на счетоводното законодателство и икономическите особености на аграрния сектор позволяват да се конкретизира обхвата на понятието „земеделска продукция“.

РЕЗУЛТАТИ

МСС 41 Земеделие дефинира биологичната трансформация като “процес на растеж, разпадане, производство и възстановяване, който предизвиква

качествени и количествени изменения в биологичния актив." Крайният резултат от протичащите процеси е добив на земеделска продукция или създаване на растения или животни от същия вид. Степента на развитие, достигната от биологичния актив, определя участието в стопанския кръгооборот на предприятието и очакваната икономическа изгода от експлоатацията му. Както посочва Бойчев (1966), „между отделните производства съществува взаимна връзка“, определена от технологичната връзка между отделните процеси. Според Раствоец (1970) „продуктът в селското стопанство се създава в резултат на естествения растеж, под въздействие на труда, средствата за производство и външната среда“. Взаимодействието между природни и икономически фактори определят спецификата на процесите, съставляващи селскостопанската дейност.

Етапът на производство се характеризира с отделяне на земеделска продукция от растенията и животните, без да се нарушава целостта им. Производственият цикъл е свързан с потребление на съществено количество биологична маса, в резултат на което е необходимо растенията и/или животните да преминат през етап възстановяване. Целта му е да се подготвят биологичните активи за следващото реколтиране или заплождане.

Етапите, характеризиращи промените в актива - растеж, разпад и възстановяване, не могат да обхванат сложността на протичащите процеси в растенията и/или в животните (Байчев, 2003). Икономическата им експлоатация е в параметрите на биологичните характеристики на активите. Според Раствоец (1970) „продължителността на производствения процес, определен от естественото време за развитие на растенията и животните, в голяма част от които не се намесва човекът“. Добиването на продукция от нетекущи биологични активи не е еднократен, а продължителен процес. Той изисква възстановяване на растението и/или животното след всеки производствен цикъл с цел съхраняване на продуктивните му качества. Икономическата характеристика на производствените процеси се определя от природните фактори, възможностите за чието управление са ограничени.

Земеделска е продукцията, получена в резултат на биологична трансформация на растения и животни, при отделянето ѝ от тях или при прекратяване на жизнените им процеси. С въвеждането на понятието „земеделска продукция“ е целесъобразно да се уточни какво влиза в нейния състав. По смисъла на определението в МСС 41 Земеделие т. 5 продукцията се признава при отделянето ѝ от биологичния актив или при прекратяване на жизнените му функции, от което следва, че прирастът на животните при отглеждане не може да се третира като земеделска продукция. Според Герганов (2002) този аспект в процеса

„се проявява като израз на растеж, на биологичната трансформация на биологичните активи“, която се очаква да повиши икономическата изгода на предприятието. Неговата оценка ще се отнесе към повишаване на справедливата стойност на конкретния биологичен актив. Например прирастът на прасета на 2 месеца на кг живо тегло по справедлива стойност за килограм се отнася към увеличението на отчетната стойност на отглежданите животни.

Според изискванията на МСС 41 Земеделие т.5 земеделската дейност, като процес на управление на биологичната трансформация на растенията и животните, има за цел възпроизвеждането на биологични активи или получаването на продукция от тях. В този аспект производството на земеделска продукция е крайният етап на биологичната трансформация, управлявана от предприятието. Тя е естествен завършек на производствения цикъл на растенията и животните, често продължаващ по-дълго от един отчетен период. Това прави себестойността неточен метод за оценяване на земеделската продукция. Както посочва Раствоец (1970), „продуктът в селското стопанство се създава в резултат на естествения растеж, под въздействие на труда, средствата за производство и външната среда“.

Добиването на реколта е целесъобразно да се разглежда като „процес, изразяващ едно от проявленията на биологичната трансформация на биологичните активи“ (Герганов, 2002). Производството на земеделска продукция е продължителен процес и следователно отделянето ѝ от биологичния актив следва да се разглежда не като еднократен акт, а като естествено продължение на биологичната трансформация.

Земеделската продукция се добива от потребителски биологични активи и според източника на придобиване може да се определи като:

- растителна - резултат от биологичната трансформация на живи растения;
- животинска – резултат от биологичната трансформация на живи животни.

Кънчев (1996) разграничава следните подотрасли, обособени от технологични и биологични фактори:

1. Полевъдство. Обединява в себе си отглеждани култури - зърно, памук, варива, технически, фуражни и етеричномаслени.
2. Зеленчукопроизводство. Дейността в този подотрасъл е съсредоточена върху отглеждането на домати, пипер, патладжан, кореноплодни и листоплодни зеленчуци.
3. Овощарство. Изразява се в стопанисване на различни овощни видове: семкови, костилкови, ягодоплодни и др.

4. Лозарство. Отглеждане на винено и десертно грозде.

Климатичните условия през отчетния период пряко се отразяват на обема и качествата на добитата реколта с растителен произход. Фактор, определящ предлагането на растителни продукти и пряко влияещ върху ценовото равнище на пазара. Цените на растениевъдната продукция се отразяват върху животновъдството като отрасъл. Тези доводи дават основание да се счита, че договорните цени за бъдеща реализация на земеделска продукция не може да се приемат като основа за определяне на нетната реализуема стойност на тази група активи.

Растенията, отглеждани в подотраслите полеводство и зеленчукопроизводство, са едногодишни. Целта на тяхното стопанисване е добив на земеделска продукция. Те нямат самостоятелно стопанско значение като биологични единици извън основното си предназначение. Технологиите на отглеждане не включва експлоатация след достигане на биологична зрялост (житни растения, листни зеленчуци и др.). В растениевъдния отрасъл едногодишните растения, отглеждани с цел добив на реколта, се отразяват от счетоводната система като незавършено производство. Те не се отчитат като отделен актив, тъй като нямат самостоятелна реализация – както пазарна, така и под формата на вътрешен оборот за предприятието, извършващо земеделска дейност. Производствените дейности, свързани с отглеждането на тези растения, са насочени единствено към добив на реколта. Отразяват се от счетоводната система като разходи за производство и се оценяват по реда, определен от Международен счетоводен стандарт (МСС) 2 Стоково-материални запаси.

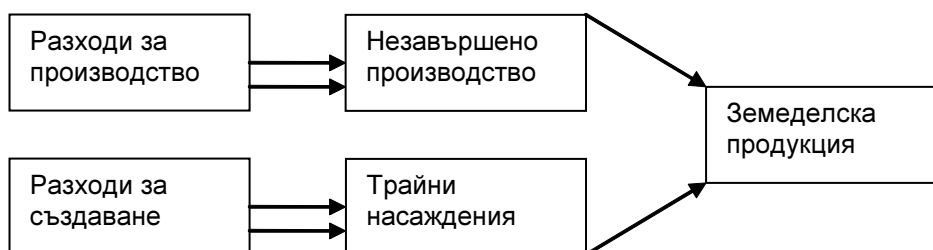
Експлоатацията на плодовите зеленчуци (чушки, домати и др.) се характеризира с период на реколтиране, през който се запазват жизнените функции на растението. За разлика от останалите едногодишни растения добивът на продукция е фиксиран във времето многократен процес. Разходите, реализирани

в процеса на производство, се калкулират в себестойността на добитата от тях реколта. До достигане на биологична зрялост те се отразяват от счетоводната система като незавършено производство.

В състава на растителната продукция се отнася добитата реколта от многогодишни растения: плоододаващи трайни насаждения, лозови насаждения, дървесина от горски масиви, получена чрез отделянето ѝ от носителя. Зеленчуковите и житните култури, като царевица, домати, чушки, пшеница, ориз, са едногодишни растения. Техният производствен цикъл се осъществява в рамките на дванадесет месеца. Те не могат да се признаят за биологични активи, тъй като тяхното отглеждане се осъществява с цел добив на реколта. Извън тази си функция едногодишните растения нямат потребителска стойност. В резултат на икономическата им характеристика се отчитат като незавършено производство, а добитата от тях реколта – като земеделска продукция. В края на производствения цикъл те не се преоценяват или бракуват, тъй като калкулират технологичните разходи в себестойността на придобитата от тях продукция.

В състава на животинската продукция се отнасят добити чрез отделяне от животните продукти, предназначени за реализация: мляко, вълна, яйца, пчелен мед. Добитите приплоди се отчитат като млади животни, а прирастът, получен в резултат на биологичната трансформация, се отнася в увеличение на отчетната им стойност.

Израз на биологичната трансформация, протичаща в текущите биологични активи, е техният прираст. Той може да се третира като продукция, която не се отделя от биологичния актив и се отнася в увеличение на справедливата му стойност. Според Раствоец (1970) младите животни и животните за угояване по същество са незавършено производство, но поради функционалната си определеност се отчитат в състава на производствените запаси. Независимо от достигнатата възраст тази група животни се отразяват от счетоводната система като краткотрайни материални



Сх. 1. Схема на създаване на земеделска продукция в растениевъдството

Sh. 1. Scheme of creation of agricultural production in the plant-growing

активи. Прирастът е резултат от стопанската дейност на земеделските стопани по управление на биологичната трансформация на животните, недостигнали биологична зрялост, следователно не се отчита за животни в родителски стада: животни в основни стада, птици в основни стада, дребни продуктивни животни. Както посочва Бойчев (1962), „измененията в теглото, а оттам и в стойността на животните, се наблюдават и регистрират само през периода до навършване на зрелостна възраст”. Според Джабаров (1960) прирастът в живо тегло на младите животни, независимо от начина на придобиването им, представлява натурален приход, както и приплодите. Обособява се от нарастването на очакваната икономическа изгода от експлоатация на стадото.

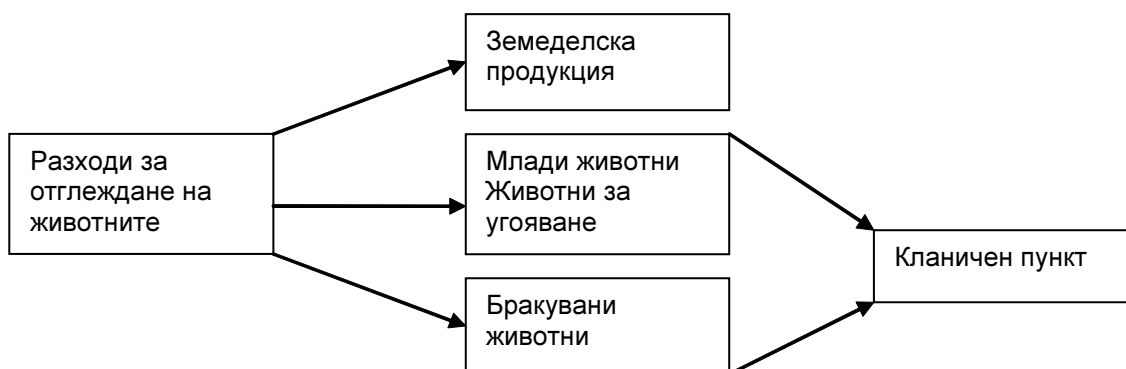
Земеделската продукция в голяма част от подотрасловите производства се съдържа в параметрите на биологичните активи, от които се добива. В този смисъл нейната оценка се определя като разлика между стойността на биологичния актив преди и след отделянето на продукцията от него. Това становище не може да бъде приложено към всички видове земеделска продукция. В овцевъдството от основното стадо освен приплоди, отчитани като млади животни, се добива мляко и вълна. За вълната може да се приеме, че е възможно да се оцени като разлика между справедливата стойност на овцата преди и след остригането. За млякото това становище не е неприемливо, тъй като след отделянето му оценката на овцата не се променя.

В обхвата на МСС 41 Земеделие се включва и продукцията, придобита чрез прекратяване на жизнените функции на биологичния актив в съответствие с възприетата дефиниция в т. 5: трупното месо, получено непосредствено след клането на животното, дървесни трупи и други. Дейностите,

свързани с клане и дране на животни, следва да се обособят като самостоятелна структурна единица в земеделското предприятие. Те не са част от технологията на животновъдството, тъй като не са свързани с биологичната трансформация на отглежданите животни. Следователно трупното месо не е удачно да се третира като земеделска продукция. То ще се отчита като продукт на дейността „Кланица” и съответно трябва да се приложат изискванията на МСС 2 Материални запаси. Приема се, че дейностите, свързани с физическото унищожаване на животните, покриват термина ”ликвидация на биологични активи” (Рупска, 2010).

Комитетът по международни счетоводни стандарти (МСС 41 03 т. 0346) изрази становище относно закупената земеделска продукция, която се включва в стопанския кръгооборот на земеделското предприятие. Преминала през процеса на реализация, земеделската продукция губи характеристиката си на естествен завършек на биологичната трансформация на растенията и животните. На това основание от актив с биологичен произход тя се трансформира в стока. Отчитането ѝ следва да се организира според разпоредбите на МСС 2 Материални запаси, следователно да се приложи изискването за оценяване по историческа цена.

Предприятията, осъществяващи земеделска дейност, закупуват земеделска продукция с цел реализация, допълнителна преработка или изхранване на животните (МСС 41 03 т. 0346). Преминавайки през процеса на реализация, тя губи характеристиката си на продукция и се отчита от счетоводната система като стока. Прилагането на справедливата стойност като база за оценяване след първоначално признаване ще доведе до нарушаване на разпоредбите на МСС 2 Материални запаси.



Сх. 2. Схема на създаване на земеделска продукция в животновъдството
 Sh. 2. Scheme of creation of agricultural production in the stock-farming



В момента на отделянето си от биологичния актив земеделската продукция се вписва в счетоводната система по справедлива стойност, намалена с разходите по продажбата (МСС 41 т. 13). Оценяването по текуща база се прилага за всички видове активи с биологичен произход и отразява достигнатия етап от биологичната трансформация.

При първоначално признаване на земеделската продукция може да възникнат печалби или загуби, които се дължат на разликата между оценката ѝ по реда, определен от МСС 41 Земеделие, и фактическите разходи, осъществени при производството ѝ. Ценовите разлики се установяват при калкулиране на фактическата себестойност на произведената продукция след приключване на технологичния цикъл и следва да се включат във финансовия резултат на предприятието за периода, в който са възникнали (МСС 41 т. 40).

Ресурсите, използвани при производството, оценени по историческа цена, се съпоставят със справедливата оценка на добитата земеделска продукция. Разходите за дообработка в растениевъдството, транспортните разходи и разходите за реализация са част от историческата цена, но не и на справедливата стойност. Те пряко ще повлияят върху финансовия резултат, реализиран от земеделското предприятие.

Според Герганов (2002) тези особености на оценяване при първоначално признаване на земеделската продукция променят характеристиката на с/ка Разходи за основна дейност, със съответните аналитични нива Растениевъдство и Животновъдство, от операционно-калкулационна в операционно-резултатна. Резултатният елемент формира финансов резултат от дейностите, свързани с производство на земеделска продукция.

При отчитане на положителна разлика между справедливата стойност и фактическата себестойност на произведената земеделска продукция справедливата стойност, намалена с предварително признати разходи по продажбата, е по-висока от размера на разходите за отглеждането ѝ. Фактическата себестойност се изчислява след приключване на технологичния цикъл при силно изразен сезонен характер на производството или в рамките на годишното счетоводно приключване. Установената разлика се отнася към финансовия резултат, реализиран от предприятието.

При отчитане на отрицателна разлика между справедливата стойност, намалена с предварително начислени разходи по продажбата, и фактическата себестойност на произведената земеделска продукция, предприятието извършва производствени разходи, надвишаващи очакваните приходи от продажбата.

Установената разлика се отнася към финансовия резултат, реализиран от предприятието.

ИЗВОДИ

1. Земеделската продукция е технологично свързана с биологичните активи и е продукт на биологичната им трансформация. Придобиването ѝ е продължителен процес, следователно отделянето ѝ от биологичния актив следва да се разглежда като едно от проявленията на биологичната им трансформация.

2. В растениевъдството едногодишните растения се признават за самостоятелен актив - земеделска продукция – след прекратяване на жизнените им функции или в процеса на реколтиране.

3. Животновъдната продукция се признава след отделянето от биологичния актив носител. Целесъобразно е да се отдели трупното месо от състава на земеделската продукция поради липсата на технологична обвързаност на дейностите в подотрасъл Животновъдство.

4. Поради характера на оценяване на земеделската продукция се променя функционалната роля на сметка Разходи за основна дейност. Формира се финансов резултат от производствената дейност на земеделското предприятие като разлика между фактически извършените разходи и справедливата оценка на добитата реколта.

ЛИТЕРАТУРА

- Бойчев, Д.**, 2003. Прилагане на национален счетоводен стандарт 41 Селско стопанство. – Счетоводство плюс, № 3, с.5.
- Бойчев, Б., С. Иванов, Ат. Христов**, 1962. Курс по селскостопанско счетоводство, Варна, Държавно издателство, 5-50.
- Герганов, Г.**, 2002. Проблеми при оценяване и отчитане на готовата селскостопанска продукция в съответствие с НСС 41 Селско стопанство и промените в националния сметкоплан. – Български счетоводител, № 9, с. 2.
- Герганов, Г.**, 2004. Проблеми при прилагане на МСС 41 Земеделие в практиката. – Български счетоводител, № 6, с. 16.
- Джабаров, Б.**, 1960. Калкулиране производствените разходи в ТКЗС по счетоводен път, С., Земиздат, с. 54.
- Кънчев, Ив., Ю. Дойчинова**, 1996. Аграрен мениджмънт, София, УИ „Стопанство”, с. 48.
- Растовец, В.**, 1970. Бухгалтерский учет в совхозах, М., Статистика, с. 240.
- Рупска, Т.**, 2010. Процесът „биологична трансформация” – същност и основни насоки за счетоводното му отчитане. – Актив, № 2, с. 18.

Международни стандарти за финансово отчитане, 2005,
МСС 41 03 т. 0346.

Международни счетоводни стандарти. Обн. ДВ. бр.13,
11.02.03.

Статията е приета на 29.03.2010 г.

Рецензент – доц. д-р Иван Канин

E-mail: ikanin@abv.bg