

DOI: 10.22620/agrisci.2011.07.017

**ПРОБЛЕМИ ПРИ ФОРМИРАНЕ НА ФИНАНСОВИЯ РЕЗУЛТАТ ОТ СТОПАНИСВАНЕ НА  
ТЕКУЩИ БИОЛОГИЧНИ АКТИВИ  
PROBLEMS IN THE FORMATION OF THE FINANCIAL RESULT ENSUING FROM THE MANAGEMENT OF  
VARIABLE BIOLOGICAL ASSETS**

**Елена Георгиева  
Elena Georgieva**

Аграрен университет - Пловдив  
Agricultural University - Plovdiv

E-mail: elena\_g@au-plovdiv.bg

**Резюме**

Синхронизацията между счетоводно и данъчно законодателство създава благоприятни условия за развитие на пазарните отношения в селското стопанство. Текущите биологични активи са важен елемент от производствения процес в отрасъла. Тяхното оценяване се извършва по справедлива стойност, в резултат на което се формират печалба и загуба, които са елемент от счетоводния финансов резултат, но не и от данъчния. Анализът на това несъответствие разкрива влиянието му върху стопанските субекти. Предлагат се варианти за намаляване на изкривяването на счетоводната информация в резултат от противоречието между счетоводно и данъчно законодателство.

**Abstract**

The synchronization between accounting and tax legislation creates good opportunities for the development of market relations in agriculture. The variable biological assets are an important part of the production process in the branch. They are evaluated according to their fair value. This fact results in the formation of a profit/loss that is not part of the tax financial result but of the accounting financial result. The analysis of this disparity reveals its influence on the economic agents. Possible ways are proposed with the only aim to diminish the distortion of the accounting information as a result of the contradiction between accounting and tax legislation.

**Ключови думи:** текущи биологични активи, оценяване.

**Key words:** variable biological assets, evaluation.

**ВЪВЕДЕНИЕ**

В процеса на придобиване биологичните активи претърпяват множество промени, чрез които достигат до технологичната си зрялост. Ролята на земеделското предприятие е да управлява биологичните процеси, което е предпоставка за достигане на добри икономически резултати. Предмет на изследването са младите животни като съставна част на текущите биологични активи.

Целта е да се разкрият несъответствията между счетоводното и данъчното законодателство, регламентиращо отчетността в отрасъла, и да се посочат пътища за отстраняването им. Постигането й ще позволи на земеделските предприятия да подобрят организацията на отчетността и ефективността при управление на производствения процес.

**МЕТОДИ**

При извършване на изследването е използван сравнителният метод за оценка на животните при различна база за оценяване.

За постигането на целта са поставени следните задачи:

1. Да се разкрие икономическата обосновка на прираста като израз на биологичната трансформация на младите животни.
2. Да се извърши анализ на нормативната база.
3. Да се извърши наблюдение в предприятието от отрасъла.
4. Да се формулират изводи и препоръки за преодоляване на проблема.

## РЕЗУЛТАТИ

### 1. Икономическа обосновка на прираста като израз на биологичната трансформация на младите животни

Групите, в които се отчитат младите животни, са технологично обусловени и са израз на променящата се полезност на активите. Счетоводното законодателство дефинира като биологична трансформация естествените процеси, които протичат в растенията и животните (СС 41, т. 2). Те водят до количествени и качествени промени, определящи икономическата изгода от експлоатацията им.

Израз на биологичната трансформация, протичаща с текущите биологични активи, е нейният прираст. Той може да се третира като продукция, която не се отделя от биологичния актив и се отнася в увеличение на справедливата му стойност. Както посочва Радостовец (1970), младите животни и животните за угодяване по същество са незавършено производство, но поради функционалната си определеност се отчитат в състава на производствените запаси. 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 теллото, а оттам – и в стойността на животните, се наблюдават и се регистрират само през периода до навършване на зрялостна възраст.“ Според Джабаров (1960) прирастът в живо телло на младите животни, независимо от начина на придобиването им, представлява натурален приход, както и приплодите.

В отделна група са животните, предназначени за пазарна реализация, без оглед на достигната степен на биологична трансформация. Те преминават през режим на угодяване, който цели подобряване на технологичните им показатели. Сложната икономическа характеристика на този процес се определя, от една страна, като нарастване на живата маса на

стопанисваните животни, а, от друга страна, като физиологическо развитие, което доближава актива до възможността да възпроизвежда себеподобни. В групата за угодяване целта, която се дефинира, е по-добра пазарна реализация, съответно постигане на възможно най-благоприятен финансов резултат при извършване на сделка.

Прирастът задължително се установява при преминаване на една възрастова група в друга, тъй като характеризира физическото проявление на биологичната трансформация. Промяната във функционалното предназначение на животните и очакваната икономическа изгода от стопанисването им се определя от счетоводната система като промяна в оценката. Последователността на процеса е представен на схема 1.

### 2. Разпоредби на данъчно и счетоводно законодателство

Счетоводното отчитане на биологичните активи се извършва в съответствие с изискванията на Международния счетоводен стандарт (МСС) 41 Земеделие и българския му еквивалент Счетоводен стандарт (СС) 41 Селско стопанство. Съгласно с разпоредбите им животните от различните възрастови групи се оценяват по справедлива стойност, формирана в условията на активен пазар. При отчитане на производствения процес възникват печалби или загуби при оценяване на активите с биологичен произход (СС 41, т. 3.11 и т. 3.12). По същество те са финансов резултат от тяхното отглеждане и следва да се включат в счетоводната печалба и загуба в годината на възникване.

Законът за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) също определя и реда за формиране на данъчната основа, респективно размера на дължимия подоходен данък. Според неговите разпоредби (чл. 36) отчетените печалби и загуби при оценяване на активи с биологичен произход не се включват във финансовия резултат (облагаемата печалба) в периода на възникване, а се признават за данъчни цели само при

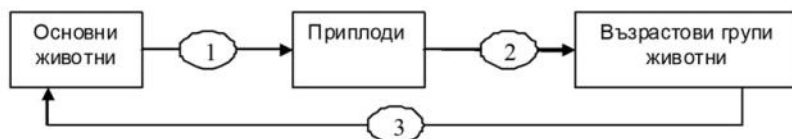


Схема 1. Схема на формиране на ценови разлики в животновъдството  
 Scheme 1. Scheme of formation of price differences in the stock-farming

Легенда:

1 – разлика между разходите за отглеждане на бременните животни и оценката на приплода;

2 – разлика между справедливата стойност на отделните възрастови групи;

3 – разлика между справедливата стойност на младите и основните животни.

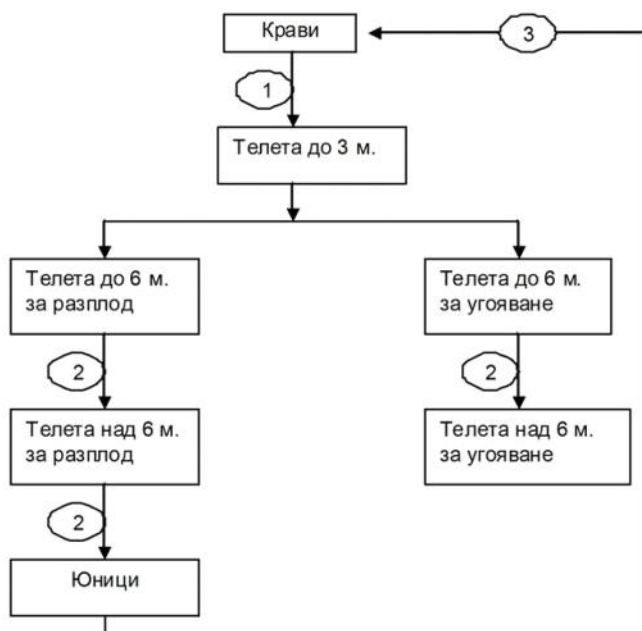
отписване на актива. Това поражда разлика между счетоводната печалба и облагаемата печалба. Формираните печалби и загуби при оценяване на текущи биологични активи съгласно с изискванията на ЗКПО (чл. 36) се третираат като временни данъчни разлики. Те не се включват при определяне на данъчната основа в годината на получаване, а се отнасят към данъчния финансов резултат в годината на отписване на актива, което противоречи на счетоводното законодателство.

### 3. Проблеми при формиране на финансовия резултат от отглеждането на млади животни

За нуждите на изследването е анкетиран земеделски производител дружество с ограничена отговорност (ООД) с основен предмет на дейност млечно говедовъдство. Съставът на стадото възлиза на 50 млечни крави и 45 млади животни, разпределени във възрастови групи. В рамките на годишното

счетоводно приключване се изготвя Отчет за движение на животните по видове и възрастови групи. По същество той отразява оборота на стадото от технологична гледна точка в рамките на една календарна година. Значението му като източник на информация се определя от данните, от които се съставя. Животните се представят по възрастови групи и функционално предназначение в натурално и в стойностно изражение. В Отчета за движение на животните по видове и възрастови групи намират отражение както промяната във физическите параметри на животните, така и пазарните механизми, действащи в региона:

– Телета до 3 месеца – отразява добитите приплоди през периода до отбиването им. Млякото е основна храна за животните в тази възраст, след която те се захранват с фуражи. След навършване на 3 месеца телетата се предлагат на пазара за реализация. Оценката им възлиза на 2 лв./кг.



**Схема 2.** Схема на формиране на ценови разлики в говедовъдството  
**Scheme 2.** Scheme of formation of price differences in the stock-breeding

Легенда:

- 1 – разлика между разходите за отглеждане на бременните животни и оценката на приплода;
- 2 – разлика между справедливата стойност на отделните възрастови групи;
- 3 – разлика между справедливата стойност на младите и основните животни.



– Телета до 6 месеца - във фермата за отглеждане остават телета за ремонт на основното стадо с цел подмяна на млечни крави с намалена продуктивност и тези, за които не е намерена реализация. Оценката им не се променя.

– Телета над 6 месеца – отглеждат се животни, предназначени за ремонт на основното стадо. Оценката им е 2,40 лв./kg.

– Юници – млади женски животни за разплод. В тази аналитична сметка прираст не се отчита, тъй като животните са достигнали биологична зрялост, която позволява заплождането им. Възрастта им е над 16 месеца. Юниците се оценяват по справедлива стойност, намалена с разходите за продажбата, на брой (1700 лв./бр.).

– Телета за уговяване – млади животни, отглеждани с цел пазарна реализация, на възраст от 3 до 6 месеца. В млечното говедовъдство тези животни са малко на брой и се отглеждат при невъзможност да се реализират животните в по-ниска възрастова група. Оценката им е 2 лв./kg.

Последователността на процесите на възникване на ценови разлики при стопанисване на животните в млечното говедовъдство са представени на схема 2.

Справедливата цена (оценка на пазарна основа) на текущите биологични активи във всеки момент е надеждно оценима. Основание за това твърдение е наличието на активен пазар за всички възрастови групи животни и полезността им за потребителя. В резултат на това икономическа изгода от експлоатацията е възможно да се реализира през целия срок на отглеждане на животните. Проблем пред предприятието е определянето на оценките на отделните възрастови групи, обусловен от недобре развитите пазарни отношения в отделните региони.

Физическото развитие, достигнато от животните, се отразява върху възможностите за увеличаване на икономическата изгода от управлението им. То се установява чрез ветеринарните досиета на животните, както и чрез хранителния режим, спазван при отглеждането им. Информацията в тях е изцяло от вътрешни източници, което поставя въпроса за нейната надеждност.

При преминаването на животните от една възрастова група в друга се променя оценката им като отражение на достигнатия етап на развитие и пазарните механизми в региона. В резултат на това се формират голям обем от ценови разлики между оценките на отделните групи. Те не се признават за данъчни цели и не се включват при определяне на дължимия подоходен данък. Това мотивира поведението в земеделските стопани за неотчитане на ценови разлики, което изкривява информацията за ефекта от дейността им.

Особено значим е проблемът при ремонтните животни, тъй като те попълват състава на основното стадо. Натрупаните ценови разлики ще се включат в облагаемия доход след извеждане от употреба на родителските животни.

Възможностите за разрешаване на този проблем изискват промяна на данъчното законодателство и организацията на счетоводното отчитане на младите животни в оборотното стадо.

Първата възможност изисква да се променят разпоредбите на ЗКПО и отчетените ценови разлики при прехвърляне на животните от една възрастова група в друга да се включват в облагаемия доход в периода на възникването им. Постига се единство между счетоводен и данъчен резултат и се отразява механизмът на формиране на финансовия резултат на земеделското предприятие.

Биологичната трансформация на младите животни в говедовъдството, независимо от предназначението им, е продължителен период (приблизително 2 години). При слабо влияние на естествените процеси европейското счетоводно законодателство допуска отчитане по себестойност (МСС 41 Земеделие, т. 24, а). С възприемане на отчитане по историческа цена (разходи по придобиване) отпада необходимостта от формиране на ценова разлика. Следва и животните в основните стада да се оценяват на същата база и да се амортизират.

### ИЗВОДИ

1. Младите животни влизат в състава на краткотрайните биологични активи. Биологичната трансформация на тази група животни е израз на естествените процеси, които протичат при тяхното отчитане.
2. Достигнатият етап в развитието на отделните групи животни води до промяна в тяхната оценка на пазарна основа. В тази връзка се установява несъответствие между счетоводно и данъчно законодателство.
3. Справедливата стойност, по която се оценяват отделните възрастови групи животни, е трудно доказуема. Налага се използването на вътрешна отчетна информация за оценяване на физическото състояние на животните, което затруднява нейното формиране.
4. Отчетният процес изпитва затруднения при формирането на крайния финансов резултат (печалба или загуба) от дейността на отглеждането на оборотните стада. Основна причина за това е невключването на ценовите



разлики при оценяването на отделните възрастови групи.

5. Ценовите разлики трябва да се включат при определянето на облагаемия доход в периода на тяхното възникване. Необходимо е себестойността да се възприема за изходна база при оценяване на младите животни, което следва да се прилага за всички възрастови групи животни.

#### ЛИТЕРАТУРА

Радостовец, В.К., 1970. Бухгалтерский учет в совхозах. М., Статистика, с. 240.

Бойчев, Б. и др., 1962. Курс по селскостопанско счетоводство. В., Държавно издателство, с. 50.

Джабаров, Б., 1960. Калкулиране производствените разходи в ТКЗС по счетоводен път. С., Земиздат, с. 54.

Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. ПМС № 46 от 21 март 2005. Обн. ДВ, бр. 30 от 7.04.2005.

Закон за корпоративно подоходно облагане. ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006, изм. ДВ, бр. 110 от 21 декември 2007.

Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО™), 2005, International Accounting Standards Board.

Национални стандарти за финансовите отчети на малките и средни предприятия. Обн. ДВ, бр. 86, 26.10.2007.

*Статията е приета на 8.05.2011 г.*

*Рецензент – доц. д-р Павел Паскалев*