

# **ВЯРНОТО И ЧЕСТНО ПРЕДСТАВЯНЕ НА ИНФОРМАЦИЯТА ЗА БИОЛОГИЧНИТЕ АКТИВИ И СЕЛСКОСТОПАНСКАТА ПРОДУКЦИЯ В ГФО.**

*ас.Ивайло Тончев Манолов*

*Катедра „Счетоводна отчетност”, ИУ – Варна*

В наши дни счетоводството и счетоводните услуги, могат да се разглеждат като неразделна част от стопанската и икономическа реалност.

Счетоводството е древна наука възникнала от практически породената необходимост от създаване на писмени сведения и информация за настъпилите примитивни стопански процеси и взаимоотношения от селскостопанската дейност на населението. Точно тази дейност селскостопанската или в някой нормативни и поднормативни документи дефинирана, като земеделска продължава да е основният мотор на икономическата реалност и в наши дни.

Настоящата разработка е насочена към проблемите на счетоводното отчитане в селското стопанство, най-вече оценката на биологичните активи и селскостопанската/земеделската продукция при нейното вярно и честно представяне в Годишните Финансови Отчети (ГФО) на селскостопанските производители.<sup>1</sup>

В наши дни, счетоводната отчетност по своята същност се характеризира с това, че тя създава финансово оперативна информация за нуждите на управленският персонал на предприятието, и представяне на финансовото и имуществено състояние, както и на постигнатите финансови резултати за определен период от време. От законова гледна точка и императивните разпоредби на Закон за счетоводството (ЗСч.) чл.23, ал.1, т.1<sup>2</sup> „Предприятията съставят: 1. годишен финансов отчет към 31 декември на отчетния период в хиляди левове;”. Общото разбиране за ГФО прието в Международен счетоводен стандарт (МСС) 1

---

<sup>1</sup> Настоящата разработка представя авторското мнение при следните ограничения:  
-справедливата стойност на селскостопанската/земеделската продукция може винаги да бъде надеждно оценена, т.е. съществува активен пазар;  
-справедливата стойност на биологичните активи може да бъде надеждно оценена към края на финансовата година.

<sup>2</sup> Закон за счетоводството – в сила от 01.01.2002г., изм. ДВ. бр.99 от 16 Декември 2011г.

Представяне на финансови отчети<sup>3</sup> параграф 7 „Финансови отчети с общо предназначение (наричани „финансови отчети“) са тези, чиято цел е да отговорят на нуждите на ползватели, които не са в позицията да изискват отчети, направени с цел да отговорят на техни специфични информационни изисквания”. В унисон с него, Счетоводен стандарт (СС) 1 Представяне на финансови отчети<sup>4</sup> параграфи 1.2 дава следната дефиниция „Финансови отчети с общо предназначение са тези, чиято цел е да отговарят на нуждите на външните потребители - акционери (съдружници), заемодатели, доставчици, клиенти, персонал, държавни органи и други”. Времевият обхват на представената информация и в дете счетоводни бази ясно е определена на „една календарна година”<sup>5</sup>.

Представените прилики се дължат на факта, че Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия (НСФОМСП) се приемат от Министерският съвет и ЗСч. повелява да са в съответствие с актовете на европейският съюз и националните особености. Може би една от най-важните задачи на ГФО от гледна точка на съдържащата се информация в него, е че той „трябва вярно и честно да представя имущественото и финансово състояние на предприятието, отчетеният финансов резултат, ...”<sup>6</sup>. Говорейки за информация, нейното представяне и законово определените критерии за присъщите ѝ качества следва да направим един обзор на разбиранията за „вярно и честно представяне“. Такова изискване за първи път е било регламентирано в търговското/счетоводното законодателство на Великобритания през 1947г., поради което получава широко разпространение в англосаксонската практика. Може би и поради тази причина то е залегнато в общата рамка на МСС. В родното законодателство ЗСч. и неговата редакция съгласно ДВ бр.21 от 20.02.1998г. , в сила от 01.01.1998г. за първи път в периода на демокрацията в чл.5 изискването ясно е посочено като един от 12-те (дванадесет) счетоводни принципа в точка „5.вярно и честно представяне“. В същата редакция на закона в частта му допълнителни разпоредби §4а, ал.5 дава дефиниция „... обективно и непреднамерено да се представят сделки и събития в счетоводните отчети.“. На основата на по-горе дадената дефиниция считаме, че по тълкувателен

<sup>3</sup> ММС 1 Представяне на финансови отчети – преработен 2007г., в сила за годишните периоди започващи на или след 01 Януари 2009г.

<sup>4</sup> СС 1 Представяне на финансови отчети – в сила от 01.01.2005г., изм. – ДВ, бр.86 от 2007г., в сила от 01.01.2008г.

<sup>5</sup> Параграф 7.2 от СС 1 Представяне на финансови отчети – в сила от 01.01.2005г., изм. – ДВ, бр.86 от 2007г., в сила от 01.01.2008г.

<sup>6</sup> Чл.23, ал.2, Закон за счетоводството – в сила от 01.01.2002г., изм. ДВ. бр.99 от 16 Декември 2011г.

път могат да се изведат редица съждения относно значението на принципа и неговото разбиране и прилагане. Според доц.д-р Надя Костова „Доминиращата цел на счетоводните отчети е „вярно и честно“ представяне на информацията.“<sup>7</sup>, „Допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството твърде лаконично дефинират понятието...“<sup>8</sup>. В същата статия тя изказва мнение „може да се приеме, че съобразяването с общите счетоводни принципи осигурява постигането му.“. Според общо възприетите разбирания употребата на „вярно“ предполага оповестената финансово счетоводна информация да отразява **реалното и обективно** стойностното изражение на имущественото и финансово състояние, активите и пасивите на предприятието. „Честно“ най-често се свързва с почтено или за нуждите на счетоводната отчетност, и представянето на финансово счетоводна информация в ГФО би следвало да означава липсата на преднамереност, умисъл и манипулация. В резултат на изложеният анализ на значението и езиковата съдържателност на „вярно и честно“ можем да заключим, че с този принцип или в наши дни изискване към информацията представяна от счетоводната отчетност и финансовите отчети, стопанските процеси следва да бъдат обективно оценени и представени, без манипулиране с цел показване на по-добри или по-лоши финансово състояние и постигнати резултати.

В настоящата редакция на ЗСч. и наличието на НСФОМСП и Международни счетоводни стандарти това изискване към счетоводната информация е определено в приложимите счетоводни бази. Съгласно СС 1 „Счита се, че вярно и честно представяне е постигнато, когато предприятието: а) е избрало и прилагало счетоводна политика в съответствие със Закона за счетоводството и Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия; б) е избрало и прилагало за нерешени въпроси в Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия счетоводна политика в съответствие с Международните счетоводни стандарти и е оповестило този факт.“ В МСС 1 като изискване към информацията във финансовият отчет е посочено само „честно“ под което следва да се разбира „...достоверно представяне на ефектите от операциите, други събития и условия в съответствие с дефинициите и критериите за признаване на активи, пасиви, приходи и разходи, заложен в Общите положения.”

---

<sup>7</sup> Костова, Н. „Съдържателни аспекти на усъвършенстването на счетоводния баланс”-сп.”Данъчна практика”, бр.7 от 2001г.

<sup>8</sup> Костова, Н. „Съдържателни аспекти на усъвършенстването на счетоводния баланс”-сп.”Данъчна практика”, бр.7 от 2001г.

От всичко казано до тук и посочените по-горе законови задължения на предприятията можем да заключим, че в частност селскостопанските/земеделските производители следва вярно и честно да представят наличните си биологични активи към 31 Декември във финансовите си отчети.

За нуждите на счетоводното отчитане и представяне на биологичните активи и селскостопанска/земеделска продукция в стойностен измерител, на лицата извършващи независима икономическа дейност на територията на страната действат разпоредбите на Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия и Международни счетоводни стандарти. Счетоводни стандарти СС 41 Селско стопанство и МСС 41 Земеделие, дефинират основните понятия, приложими методики и постановки за отчитане и оценка на биологичните активи и добиваната от тях продукция.

Преди да посочим и изясним необходимите мероприятия за постигане на по-горните цели първо ще изясним и съпоставим някои от общо възприетите понятия свързани със селското стопанство изложени по-долу в таблица 1:

*Таблица 1*

Понятие	Третиране според МСС 41	Третиране според СС 41
Селскостопанска дейност	негов аналог е „Земеделска дейност“	дейността, чрез която се управляват биологичните активи и тяхната биологична трансформация в селскостопанска продукция с цел те да бъдат продадени, преработени или използвани в тази дейност.
Земеделска дейност	е управление, от страна на едно предприятие, на биологичната трансформация на и прибиране на реколта от биологични активи за продажба или за преобразуване в земеделска продукция или допълнителни биологични активи.	негов аналог е „Селскостопанска дейност“
Биологичен актив	е живо животно или растение.	придобито и контролирано от предприятието живо животно или растение в резултат на минали събития, от управлението на което се очаква икономическа изгода.

Биологична трансформация	обхваща процесите на растеж, дегенериране, производство и възстановяване, които предизвикват качествени или количествени изменения в биологичния актив.	процес, включващ растеж, стареене, продуктивност и размножаване, които предизвикват качествени и количествени промени в животните и растенията и се създават нови активи под формата на селскостопанска продукция или други биологични активи от същото потомство.
Селскостопанска продукция	негов аналог е „Земеделска продукция”	първоначално придобит полезен продукт от биологичните активи на предприятието, който се идентифицира като отделен актив в момента на отделянето му от биологичния актив.
Земеделска продукция	е прибраната реколта от биологичните активи на предприятието.	негов аналог е „Селскостопанска продукция”
Реколта	е отделянето на продукцията от биологичния актив или прекратяването на жизнените процеси на биологичния актив.	не съществува, няма аналог.

От изложения сравнителен анализ в таблица 1 на понятията използван от СС 41 и МСС 41 ясно се виждат сходствата и различията в техните дефиниции, сиреч обхвата и третирането на обектите. Например МСС борава основно с понятието „Земеделска дейност”, а СС „Селскостопанска дейност”.

След изясняването на ползваните понятия в приложимите МСС 41 и СС 41 би било редно да направим обзор на основните подходи за оценяване на биологичните активи и селскостопанската продукция при тяхното признаване и добиване, както и представянето им в ГФО.

Съгласно действащият към момента МСС 41 Земеделие, всеки земеделски производител следва да приложи една специфична оценъчна база (нетна справедлива стойност<sup>9</sup>) за отразяване в счетоводните регистри в стойностно изражение на добитата земеделска продукция в момента на нейното отделяне/добиване и за биологичните активи в момента на тяхното първоначално признаване. Този препоръчителен подход на МСС41 борава с оценъчна база справедлива стойност намалена с разходи за продажба. Под справедлива стойност стандарта дефинира

<sup>9</sup> Виж Доц.д-р Г.Герганов, доц.д-р Е.Аверкович и др., „Счетоводство на селското стопанство”, издателство „Икономика прес” & Р-Консулт ЕООД, 2008г., стр.114

„сумата за, която даден актив може да бъде разменен или пасив, уреден в сделка при справедливи пазарни условия между несвързани, осведомени и желаещи страни.”, а за разходи за продажба „допълнителни разходи, пряко отнасяни към освобождаването от актива, с изключение на разходите за финансиране и данъците върху дохода”. В настоящият стандарт това определение се допълва посредством пример даден в параграф 9 съгласно който „...справедливата стойност на добитъка в едно стопанство е цената на добитъка на съответния пазар, намалена с транспортните и другите разходи, свързани с доставянето на добитъка до този пазар”<sup>10</sup>.

Втората приложима счетоводна база НСФОМСП и СС 41 Селско стопанство също препоръчва прилагането на „...справедлива стойност, намалена с предварително начислените разходи при продажба”<sup>11</sup> при първоначалното признаване на биологичните активи и селскостопанската продукция. СС41 дефинира разходите при продажба „разходите, които се състоят от комисионни за брокери и дилъри, такси за регулиращи агенции и стокови борси, такси и задължения по прехвърлянето. В разходите при продажба и в справедливата стойност не се включват транспортни и други подобни разходи, свързани с пренасянето (превозването) на активите до пазара.”<sup>12</sup>. Съгласно така даденото определение съществува един по-ясен обхват на разходите, с които следва да се коригира справедливата стойност, но въпреки това съществува неяснота относно транспортните разходи. При съпоставянето на определенията и дадените примери свързани с „разходи за продажба” използвани от МСС 41 и СС 41 боравещ с „разходи при продажба” срещаме редица съществени различия. Някой от които са: яснотата относно участието на транспортните разходи, дефинирането на разходите в СС 41 конкретно чрез изброяване, а в МСС 41 лаконично.

В двата приложими стандарта касаещи в частност отчитането и оценката на земеделската/селскостопанската продукция са поставени ограничения при тяхното прилагане. След първоначалното признаване на продукцията МСС 41 параграф 3<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> МСС 41 Земеделие, параграф 9

<sup>11</sup> СС 41 Селско стопанство, параграф 3.2, 3.3.

<sup>12</sup> СС 41 Селско стопанство, параграф 2

<sup>13</sup> „3. Настоящият стандарт се прилага за земеделската продукция, която представлява прибория продукт от биологичните активи на предприятието, само в момента на прибиране на реколтата. След това се прилага МСС 2 Материални запаси или друг приложим стандарт. Съответно настоящият стандарт не се занимава с преработването на земеделска продукция след прибирането на реколтата”

препраща основно към МСС 2 Материални запаси, а СС 41 параграф 3.3<sup>14</sup> към СС 2 Стоково-материални запаси, като последващи приложими стандарти. Основният въпрос, който си задаваме е „Какъв е ефекта върху информацията в ГФО и нейните потребители от прилагането на регламентираната методика?“. Всеки производител се стреми в най-кратки срокове да реализира произведената от него продукция. Като основната му цел е да акумулира положителен паричен поток и финансов резултат. Земеделската/селскостопанската продукция притежава редица специфични характеристики обуславяни основно от нейният произход и естество, най-вече кратък срок на съхранение и употреба без допълнителна преработка. Не бива да пренебрегваме и факта, че момента на добиване/отделяне на продукцията, в много малка степен се доближава до датата към, която ГФО представя финансово счетоводната информация. За това ще се опитаме да дадем пример.

Като характерен подотрасъл на растениевъдството в нашата страна ще дадем пример с отглеждането и добиването на хлебна пшеница. Периодът необходим за сеене, провеждане на мероприятия, и прибиране не съвпада с календарната година. Прибирането на реколтата обичайно се провежда от средата на юни до средата на юли в зависимост от географското разположение и метрологичните условия. Прибрана реколтата в описаният период следва да се заприходи по справедлива стойност намалена с разходите за/по продажба съгласно МСС 41 и СС 41, което би предизвикало възникването на текущ приход ако себестойността е по-ниска от определената нетна справедлива стойност или текущ разход ако себестойността е по-висока. Обичайно производителите се стремят да реализират добитата продукция в най-кратки срокове при равни други условия, посредством което към края на годината те най-вероятно няма да имат продукция на склад която да представят в ГФО. В този случай това обезсмисля заприхождаването на продукцията по стойност различна от себестойността и преждевременното отчитане на приходи или разходи в момента на нейното заприхождаване. Би било редно да разгледаме и втори вариант, при който производителят не е продал продукцията или поне част от нея към 31 Декември на отчетната година. При този вариант той би следвало да приложи постановките на СС2 и МСС2 или да се представи по по-ниската от стойността при

---

<sup>14</sup> „3.3. Селскостопанската продукция, придобита от биологичните активи на предприятието, се оценява при първоначалното признаване по справедлива стойност, намалена с предварително начислени разходи при продажба. След първоначалното признаване и в края на отчетния период селскостопанската продукция се оценява съгласно разпоредбите на СС 2 - Стоково-материални запаси.”

първоначална оценка в момента на признаване (себестойността<sup>15</sup>) и нетна реализируема стойност. При вторият случай ще възникнат условия за отчитане на разходи при условие, че нетната реализируема стойност е по-ниска от себестойността или на приход, но до размера на фактичката себестойност в момента на добиването на продукцията съблюдавайки принципа на предпазливостта. Ако направим справка с практиката бихме установили едно умело избягване на разгледаните разпоредби за текущо отчитане и оценяване на селскостопанската продукция, а именно заприхождаването и по фактическа себестойност в момента на нейното добиване/отделяне и последващото и представяне (ако е налична) в ГФО по по-ниската от двете.

Други характерни отчетни обекти за земеделските/селскостопанските производители това са биологичните активи. Съгласно действащите постановки на СС41 параграф 3.2 и МСС41 параграф 12 биологичните активи при първоначалното им признаване и към датата на всеки баланс се представят по справедлива стойност намалена с разходите по/за продажба. Основополагащо при отчитането в момент на първоначално признаване и при двата отчетни обекта земеделската/селскостопанската продукция и биологичните активи е определянето на справедливата стойност или по точно изборът на неин източник. В наши дни при условията на висока конкуренция, единно европейско икономическо пространство, стремеж за реализация на по-големи печалби, по голям пазарен дял и при условие, че производителят оперира на различни пазари, което е често срещана практика и приложим модел на диверсификация на потенциални и бъдещи клиенти възниква въпросът „От кой пазар да се ползва информацията за справедливата стойност?“ МСС 41 параграф 17<sup>16</sup> определя в тези случаи да се ползва най-подходящият от тях. Анализирайки текстовете на стандарта и неговото цялостно съдържание за най-подходящ пазар не съществува дефиниция, не стават ясни условията и критериите по които се определя той, с което се дава общо оповестена свобода на собствениците и съставителите на финансови отчети за манипулация на балансовата стойност на

---

<sup>15</sup> Съгласно МСС 2 параграф 20 – „Съгласно МСС 41 Земеделски материалните запаси, които представляват земеделска продукция, която предприятието е добило от своите биологични активи, се оценяват при първоначалното им признаване по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба към момента на добиването. Това е себестойността на материалните запаси към датата на прилагане на този стандарт.“ СС 2 не дава ясна дефиниция.

<sup>16</sup> „...Ако предприятието има достъп до различни активни пазари, то използва най-подходящия от тях. Например ако предприятието има достъп до два активни пазара, то би използвало цената на пазара, който се очаква да бъде използван.“



биологичните активи представяни в приложенията на ГФО, както и финансовият резултат повлиян от отчетените преоценъчни разлики.

СС 41 параграф 3.6 определя приложимата справедлива стойност да бъде определена от пазара, който има намерение да използва производителят, което е предпоставка за манипулация на информацията в ГФО от страна на управителните органи и съставителят.

И двата стандарта дават свобода на избор за източник на информация за пазарните ценови нива и равнища, поради което още в зародиш на оценяване и последващо представяне на информацията касаеща биологичните активи и селскостопанска/земеделска продукция от лица прилагащи една и съща счетоводна база се тръгва от различни изходни ценови равнища (справедлива стойност), поради което се създава предпоставка за различия при оповестяване на едни и същи обекти в еднакви обеми от стопански единици разположени на относително едно и също географско разположение.

Ако трябва да обобщим, то приложимата оценъчна база на биологичните активи в момента на тяхното признаване и земеделската продукция в момента на нейното отделяне/добиване следва да бъде една забележете предполагаема стойност! Защо я наричам предполагаема, поради факта, че тя нито отразява стойността съгласно действащия пазар, пазарни условия и установените закономерности от общата икономическа теория (в частност микро икономическите фактори търсене и предлагане), нито пък другите познати оценъчни бази обобщени от счетоводната теория с понятието историческа стойност. Справедливата стойност следва да бъде коригирана с едни предполагаеми разходи за/по продажба, понеже за да бъде представен един актив в отчета то той трябва да бъде наличен.

От изложените нормативни общоприети принципи, постановки и авторови съждения касаещи справедливата стойност, разходите за/по продажба и съответно стойността по която би следвало да се отчетат биологичните активи и селскостопанска/земеделска продукция в момента на тяхното признаване, добиване можем да твърдим, че изискването към информацията оповестена в ГФО относно „вярно и честно” представяне на разглежданите обекти и резултатите от протеклите стопански процеси не съответства и сериозно е нарушено правото на заинтересованите лица и потребители. Оценена през призмата на „вярно и честно” предлаганата информация за предприятията от общодостъпните източници, като Търговски регистър не съответства на дефинираните норми и не позволява

извършването на един сравнителен анализ от страна на потребителя между сходни стопански субекти, постигнатите от тях резултати и стойностните изражения на биологичните активи и продукцията.

За намаляване на риска от нарушаване и неизпълнение на основната цел и задача на финансовата информация в ГФО „вярно и честно представяне” и съпоставимост бихме могли да дадем следните препоръки за усъвършенстване на приложимата нормативна база:

- създаване на по-ясни дефиниции и обхват на част от използваната терминология например като „разходи по/за продажба”;

- ясни критерии за избор на справедлива стойност от селскостопанските/земеделските производители;

- приравняване на описаните принципи и подходи за оценка и представяне на биологичните активи и продукцията в СС41 с тези в МСС41, но при запазване на онази част от тях отнасяща се до националните особености;

- приемане като препоръчителна, а не алтернативна на една може би по-подходяща и справедлива база за оценка – себестойността;

С настоящият труд бе направен сравнителен анализ на използваните основни понятия и приложими постановки при оценката на биологичните активи и земеделската/селскостопанската продукция между МСС 41 Земеделие и СС 41 Селско стопанство. Бяха разгледани въпроси касаещи вярното и честно представяне в ГФО на основните отчетни обекти характерни за един от най-древните отрасли.