

## Проблеми при формиране на финансовия резултат от стопанисване на дълготрайни биологични активи

Гл. ас. д-р ЕЛЕНА ГЕОРГИЕВА  
Аграрен университет - Пловдив

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

**Ключови думи:** дълготрайни биологични активи, оценяване

### Увод

Устойчивото развитие на селското стопанство, като икономически отрасъл, предполага синхронизация на счетоводното и данъчно законодателство. В условията на финансова криза режимът на данъчно облагане на доходите на селскостопанските предприятия оказва пряко въздействие върху тяхната дейност.

Целта на изследването е да се анализира несъответствието между разпоредбите на счетоводното и данъчно законодателство по отношение на дълготрайните биологични активи и на тази база да се предложат решения за тяхното преодоляване. За постигането на тази цел: първо, са разгледани теоретичните основи при оценяване на дълготрайните биологични активи; второ, извършен е анализ на нормативната база; трето, извършено е наблюдение в две предприятия от селското стопанство; четвърто, направени са изводи и препоръки за преодоляване на проблема.

### Теоретична обосновка на проблема

Предмет на изследването са дълготрайните биологични активи. В техния състав се включват многогодишните растения и животни, отглеждани с цел използване на репродуктивните им функции, за срок по-дълъг от една година: гори, трайни насаждения, работни и продуктивни животни в основни стада.

Аграрното производство се разглежда като единство от природни и икономически фактори, осигуряващи протичането на биологични процеси. Демостенов (1991) посочва, че „природата винаги въздейства върху стопанската дейност чрез комбинация от различни фактори.“ Синтезът между климатични, биологични и икономически фактори се отразява от счетоводната отчетност чрез способа на оценяване. Според Кънчев (1996) спецификата на селското стопанство, като отрасъл на националната икономика, е предпоставка за „по-голямата неопределеност и вероятностен характер на функционирането на селскостопанското производство.“

Съществуват два основни подхода за оценяване на дълготрайни активи: историческа цена и справедлива стойност. Според Епстейн (2005) прилагането на историческата цена (разходи по придобиване), като база за оценяване на активите с биологичен произход, не се смята за приемлива в случая на селскостопанските дейности. Този подход не позволява да се обхванат всички аспекти на производствения цикъл в отрасъла. Справедливата стойност (определена на база активен пазар) на активите с биологичен произход отразява тяхната полезност.

Амортизацията на дълготрайните активи е израз на изхабяване и намаляваща полезност в процеса на експлоатацията им. В счетоводен аспект тя е разход, който се включва във финансовия резултат на предприятията. Неамортизирани са дълготрайните материални активи, които не загубват потребителната си стойност в процеса на използване. Експлоатацията на тези активи не поражда разход и не се налага начисляването му. Както посочва Лафтър (2006), в счетоводното законодателство е възприето становището, че „амортизирането на биологични активи не е наложително“, поради спецификата на производствения процес.

Възприетата текуща база за оценяване позволява да се формира финансов резултат от сел-

скостопанска дейност чрез натрупване на ценови разлики. Проблем пред предприятията в отрасъла е непризнаването им за данъчни цели, което води до изкривяване на счетоводната информация. Несъответствието между счетоводно и данъчно законодателство се отразява върху поведението на стопанските субекти. Липсата на амортизация на дълготрайните биологични активи и невъзможността формираните ценови разлики да се включат в данъчната основа намаляват интереса към инвестиции в отрасъла.

### Данъчно и счетоводно законодателство

Счетоводното отчитане на биологичните активи се извършва в съответствие с изискванията на Международен счетоводен стандарт (МСС) 41, Земеделие, и българският му еквивалент Счетоводен стандарт (СС) 41, Селско стопанство. Съгласно разпоредбите им, растенията, животните и добитата от тях продукция се оценяват по справедлива стойност, формирана в условия на активен пазар. При отчитане на производствения процес в селското стопанство 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 трябва да се включат в счетоводната печалба и загуба в годината на възникване. Счетоводното законодателство допуска дълготрайните биологични активи да бъдат оценени по историческа цена (разходи по придобиване) и да бъдат включени в групата на амортизиращите се, при невъзможност да се определи справедлива стойност на актива (липса на активен пазар). Тази възможност обаче е по-скоро изключение.

Законът за корпоративно подоходно облагане (ЗКПО, чл. 50) определя като неамортизиращи се активи тези със стойност под 700 лв. Това не се отнася за биологичните активи. Например оценката на една овца – майка е около 150 лв., но тя се отчита като дълготраен биологичен актив. Дълготрайните биологични активи, оценени по справедлива стойност (цена на пазарна основа), не се амортизират (СС 41, т.3.15.), но, ако са оценени по историческа цена (разходи по придобиване), се включват в групата на амортизиращите се (СС 41, т.3.14.). В този случай, разпоредбите на ЗКПО (чл. 55, ал. 1,2) регламентират данъчна амортизационна норма 15%, която не е съобразена с технологията на производство в селското стопанство. Проблемът придобива особена тежест

при отглеждане на растения и животни с дълъг експлоатационен срок.

Законът за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) 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 отписване на актива. Това води до разлика между счетоводната печалба и облагаемата печалба. Нещо повече, формираните печалби и загуби, при оценяване на дълготрайни биологични активи съгласно изискванията на ЗКПО (чл. 36), се третират 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.

### Проблеми на селскостопанските предприятия при формиране на финансовия резултат

За нуждите на изследването са анкетирани две предприятия, извършващи селскостопанска дейност. Първото е регистрирано като еднолично дружество с ограничена отговорност (ЕООД), а второто е земеделска кооперация (ЗК). Дружеството с ограничена отговорност е с основна дейност млечно говедовъдство и в състава на основното стадо се отглеждат 50 крави. Земеделската кооперация е създала и отглежда лозов масив, с цел ресурсно обезпечаване на винопроизводството с грозде сорт „Памид“.

И в двете анкетирани предприятия се открояват проблеми, свързани с определяне на справедливата цена на животните в основните стада и на трайните насаждения. Тези проблеми произтичат от изискването за надеждност на счетоводните оценки за „справедлива стойност“ и тяхната документална обосновааност. На практика е трудно, ако не невъзможно, да се разграничи влиянието на естествените и пазарните фактори. Също така е трудно да се предоставят документи, които еднозначно да показват нивото на „справедливата цена“, а това оказва отражение върху отчетените печалби и загуби. При формиране на ценови разлики, при оценяване на кравите в основното стадо и лозовите насаждения, се отчита временна данъчна разлика.

В ЕООД справедливата стойност, намалена с предварително определени разходи по продажба на крава в четвърта лактация, възлиза на 1500 лв. При отразяване на възможните варианти на влияние на търсенето и предлагането ще се получат резултати, поместени в табл. 1. Те ще се включат в счетоводния финансов резултат от производствената дейност на предприятието. Процесът би работил сравнително добре, ако има възможност за еднозначно доказване на отклоненията от първоначалната стойност.

Възможни индикатори за физическото състояние на кравите и оттам за доказване на обезценка, поради биологична трансформация, са млеконадоят и здравословното им състояние. Промените в млеконадоя могат да се установят от отчетите за продукцията на стопанството. Здравословното състояние на кравите може да се определи от медицински документи и посещенията на ветеринарен специалист. Този подход за доказване на промяна на стойността поради биологична трансформация има следните проблеми. Първо, доказването на промяната е базирано основно на вътрешни документи. Второ, дори и документите еднозначно да показват намаляване на продуктивността на животните, трудно може да се определи

парично точният размер на обезценката.

Върху формиране на оценката на дълготрайните биологични активи влияние оказват и характеристиките на пазара, на който оперира селскостопанското предприятие: динамика и ценово равнище на реализираните сделки. При наличие на повишено търсене, от страна на купувачите, е възможно да се покачи справедливата стойност на дълготрайните биологични активи. Осъществяването на сделки на високи ценови равнища е основание за възникване на печалба от последващо оценяване. Понижаването на пазарното търсене ще се отрази в посока намаляване на справедливата стойност на дълготрайните активи, което е основание за отчитане на загуба от последващо оценяване. Пазарните механизми ще отразят нивото на търсене и предлагане на съответния регионален пазар, на който функционира предприятието. Доказателство за тяхното влияние са сключените сделки с идентични или сходни активи (крави за млеконадоя). Недобре регулираните пазари затрудняват тяхното определяне.

В ЗК се стопанисва лозов масив, с цел производство на суровина за винопроизводство. Разграничаване влиянието на пазарни и естествени

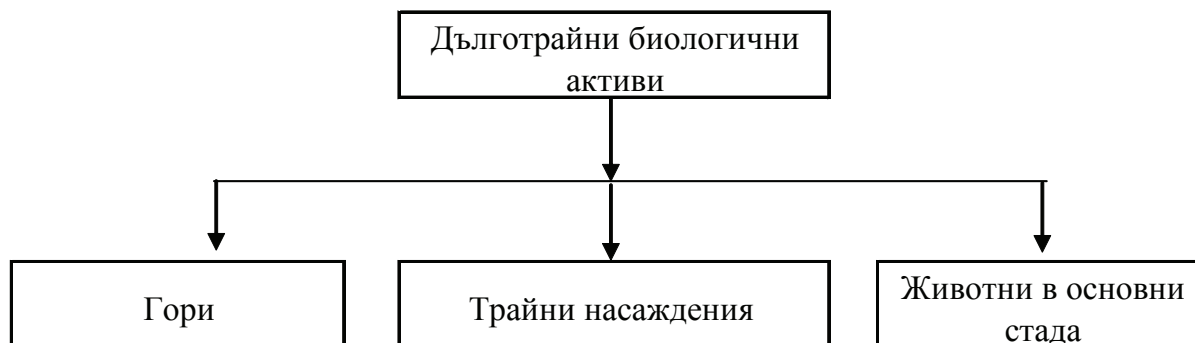
**Таблица 1**  
**Table 1**

Влияние на биологичната трансформация и пазарните механизми при последващо оценяване на дълготрайни биологични активи

Influence of the biological transformation and market mechanisms on subsequent evaluation of fixed biological assets

Варианти	Отчетна стойност на ДБА	Обезценка поради биологична трансформация	Влияние на пазарните механизми	Нетна справедлива стойност	Отчетена разлика при последващо оценяване
1 Формиране на справедлива цена при намаляване на стойността на кравите вследствие на биологични процеси	1500	-200		1300	-200
2 Формиране на справедлива цена при намаляване на стойността на кравите, вследствие на биологични процеси, и намаляване на пазарната цена на кравите	1500	-200	-300	1000	-500
3 Формиране на справедлива цена при намаляване на стойността на кравите, вследствие на биологични процеси, и увеличаване на пазарната цена на кравите	1500	-200	300	1600	100

Фиг. 1  
Fig. 1



Състав на дълготрайни биологични активи  
Structure of the fixed biological assets

процеси, при последващо оценяване на масива, е дори по-трудно, в сравнение с млечното говедовъдство. Дългият експлоатационен срок (25-30 години) е основание за слабо влияние на естествените процеси, протичащи в насажденията. След изтичането му остатъчната стойност на актива е много ниска. Това изправя предприятието пред невъзможност за реализиране на приходи от ликвидация, респективно покриване на отчетената загуба от оценяване на масивите.

Регионалният характер на пазара, на който оперира ЗК, е предпоставка за слабата му активност по отношение на разглеждания актив. Основен фактор за формиране на цените е площта на масива, който се предлага на пазара. Комасираните парцели предполагат възможност за автоматизиране на селскостопанските дейности, повишаване ефективността на управление. Резултат от това е по-високата им пазарна оценка в сравнение с малките по площ масиви. Основен фактор при определяне на ценовите равнища на сделките с обработваеми земи е местонахождението им. При разположение в близост до населеното място цената на декар е по-висока за малките площи, в сравнение с комасираните парцели. Подобно на говедовъдството, при отглеждане на лозов масив, ценовите разлики трудно се доказват. Тяхното непризнаване за данъчни цели се отразява върху дейността на ЗК в краткосрочен и дългосрочен план.

В съответствие с разпоредбите на ЗКПО, отчетените ценови разлики не се включват в облагаемата печалба, което пряко се отразява на размера на дължимия данък. Поведението на предприятието е насочено към избягване формирането на такива разлики, поради трудности в процеса на определяне и непризнаването им от данъчните

власти за финансов резултат. Изкривяването на информацията се отразява върху размера на отчетения добив, респективно на реализирания приход от дейността. Резултатът е липса на надеждни сведения за обема на предлагането в отрасъла, в отделните региони.

В дългосрочен план предприятията в отрасъла са изправени пред невъзможност за покриване на първоначалните инвестиции за създаване на масива. Отчитането по справедлива стойност не позволява начисляване на амортизации, а непризнаването на ценовите разлики от ЗКПО ги изключва от облагаемата база. Следствието е натрупване на голям обем данъчни разлики, обусловени от продължителния жизнен цикъл на лозята. Мотивира се поведение на намаляване на инвестициите в трайни насаждения. Последица е разширяването на заетите площи с едногодишни растения след изтичане на експлоатационния срок на масивите.

Възможностите за намаляване изкривяването на създаваната в селскостопанските предприятия информация изискват промяна в счетоводното и данъчно законодателство. Подходите, които могат да се приложат, са два:

Първият подход е свързан с оценяване на дълготрайните биологични активи от растителен произход по историческа цена. В европейското счетоводно законодателство (МСС 41, т. 24.) се допуска отчитане по историческа цена (разходи по придобиване), в случай на слабо влияние на естествените процеси при отглеждане на биологичните активи. Този подход е подходящ за оценяване на масиви от трайни насаждения, тъй като отговаря на характеристиката на производствения процес. Оценяването по разходи за придобиване включва активите в състава на амортизиращите



се. Прилагането на този подход изисква да се предвиди в данъчното законодателство амортизационна норма, съответстваща на експлоатационния срок на насажденията.

Вторият подход изисква включване на възникналите печалби и загуби, от оценяване на дълготрайни биологични активи, в данъчния финансов резултат на земеделските производители в годината на възникване. Основание за това е текущата база за оценяване на тези групи активи. Механизмът за формиране на оценката изисква от законодателя да отрази пазарния елемент при изчисляване облагаемия доход на стопанските единици.

## Изводи

Дълготрайните биологични активи са неделима част от производствения процес, извършван в селскостопанските предприятия. В изследването са анализирани проблеми, произтичащи от несъответствието между счетоводно и данъчно законодателство, по повод оценяване и формиране на финансов резултат.

Определянето на справедлива стойност на дълготрайните биологични активи се затруднява от пазарните структури, които функционират в отделните региони на страната. Липсата на добре развити пазарни отношения между стопанските субекти намалява надеждността на счетоводните оценки на активите с биологичен произход. Несъответствието между счетоводно и данъчно законодателство е фактор, който се отразява върху механизма за формиране на финансовия резултат на предприятията в отрасъла.

Предприятията в селското стопанство имат слаб интерес да отчетат възникналите ценови разлики при последващо оценяване на дълготрайните биологични активи. Земеделските производители са изправени пред невъзможността да формират данъчен финансов резултат, отразяващ ефекта от производствената им дейност. Аргументи за това са и липсата на амортизация на дълготрайните биологични активи, както и непризнаването за данъчни цели на печалби и загуби от оценяване в годината на възникване. Поради това фискалната политика на държавата оказва негативно въздействие върху пазарните отношения между стопанските субекти.

Изкривяването на счетоводната информация може да се намали чрез промени в данъчното

законодателство в две направления: първо, включване на печалбите и загубите от оценяване на дълготрайни биологични активи в данъчния финансов резултат в годината на възникване; второ, при възможност за отчитане по историческа цена, да се въведат амортизационни норми, съответстващи на експлоатационния срок на актива, особено при трайните насаждения.

## ЛИТЕРАТУРА

Демостенов, С. С. 1991. Теоретична политическа икономия, част втора. Университетско издателство и издателство „7М“, С.

Епстейн, Б., А. Мирца. МСС/МСФО 2004-2005. Международни стандарти за счетоводство и финансови отчети. Коментари и приложения, К&Б консулт.

Кънчев, Ив., Ю. Дойчинова. 1996. Аграрен мениджмънт. Университетско издателство „Стопанство“, С.

Efter, V., A. Gets Roman. IAS 41, Agriculture: Fair Value Accounting, p. 17, [www.ectab.ro/articole/215.pdf](http://www.ectab.ro/articole/215.pdf).

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

Международни стандарти за финансово отчитане (МС-ФО™). 2005. International Accounting Standards Board. Национални стандарти за финансовите отчети на малките и средни предприятия. ДВ, бр. 86/26.10.2007.

## Problems in Formation of the Financial Result in Accordance with Managing Fixed Biological Assets

E. GEORGIEVA

*Agricultural University – Plovdiv*

(Summary)

The synchronization between accounting and tax legislation creates good opportunities for development of the market relations in the agriculture. The fixed 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 formation of 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 over 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.

**Key words:** fixed biological assets, evaluation