

## ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА ОТЧИТАНЕ НА АМОРТИЗАЦИТЕ НА НЕТЕКУЩИ БИОЛОГИЧНИ АКТИВИ В СЪОТВЕТСТВИЕ С МСС 41 ЗЕМЕДЕЛИЕ

Елена ГЕОРГИЕВА<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Пловдивски университет „Паисий Хилендарски“  
[elena\\_ketk@abv.bg](mailto:elena_ketk@abv.bg)

**Резюме.** Важен елемент от счетоводната политика на предприятията, функциониращи в аграрния сектор, е организацията на отчетността на нетекущите биологични активи. С последните промени в разпоредбите на Международните счетоводни стандарти, в сила от 01.01.2016 г., растенията носители бяха извадени от обхвата на МСС 41 Земеделие и се включиха в обхвата на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения. Целта на изследването е да се анализира влиянието на промените върху счетоводната политика на земеделските предприятия, в частност оценяването на нетекущите биологични активи и възможностите за начисляване на амортизационни отчисления. Важен аспект е синхронизирането на счетоводното и данъчното законодателство по отношение на възможности за признаване на амортизации на нетекущи биологични активи.

**Ключови думи:** биологични активи носители; историческа цена; амортизации.

### Въведение

Устойчивото развитие на земеделието, като икономически отрасъл, предполага изграждането на ефективна счетоводна система, в съответствие с изискванията на счетоводното законодателство. Изваждането на растенията носители от обхвата на МСС 41 Земеделие и включването им в обхвата на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения, предостави възможност да се приложи историческата цена, като оценка на растенията носители.

Целта на изследването е да се очертаят предизвикателствата пред счетоводната система в процеса на включване на растенията носители в състава на амортизуемите активи, чрез анализ на счетоводното и данъчно законодателство.

За постигане на тази цел: първо, разгледани са възможностите за оценяване на дълготрайните биологични активи; второ, анализирани са възможностите за амортизация на тази група активи; трето, извършена е съпоставка на счетоводното и данъчно законодателство; четвърто направени са изводи и препоръки за преодоляване на проблема.

### 1. Преглед на литературни източници

Спецификата на селското стопанство, като отрасъл на националната икономика, е предпоставка за „по-голяма неопределеност и вероятностен характер на

функционирането на селското стопанство“ (Кънчев 1996). Основен производствен фактор на производствения процес, протичащ в аграрното предприятие са биологичните активи. Те се определят като живи растения или животни, независимо от своя вид, произход, предназначение и очаквана икономическа изгода (Пенчева 2013). Следва да се отбележи следната особеност: момента на признаване на биологичния актив не винаги съвпада с въвеждането му в експлоатация (Костова 2011). В счетоводната теория и практика се прилагат два подхода за първоначално оценяване на материалните активи: историческа цена и справедлива стойност. Според (Епстейн 2005) прилагането на историческа цена (разходи за придобиване), като база за оценяване на активите с биологичен произход, не се счита за приемливо в случая на селскостопански дейности. Този подход не позволява да се обхванат всички аспекти на производствения цикъл в отрасъла. Той е допустим при първоначално признаване на биологични активи при предположение, че справедливата стойност не може да бъде надеждно установена (Герганов 2013).

Нетукущите биологични актив с растителен и животински произход, оценени по справедлива стойност, намалена с разходи по продажба, не подлежат на амортизация поради слабото влияние на биологичната трансформация и относително постоянната полезност през целия експлоатационен срок. Счетоводното законодателство възприема становището, че амортизирането на биологичните активи не е наложително“, поради спецификата на производствения процес (Lefter & Roman 2007).

Във връзка с прилагане изискванията на Регламент (ЕО) 2113/2015 ОВ L 306, 24.11.2015 (ЕС 2015), се въведе изменения в МСС 16 Имоти , машини и съоръжения и МСС 41 Земеделие с название „Земеделие-растения носители“, в сила от 01.01.2016г. В резултат растенията носители са в обхвата на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения, с което се регламентира прилагането на историческата цена, като оценка на група биологични активи. Пред предприятията в аграрния сектор, прилагащи Международните счетоводни стандарти, се изправят следните предизвикателства:

- Да се определи съставът на растенията носители, като биологични видове;
- Да се изчисли историческата цена на насажденията в тази група;

Да се определят амортизационните норми, застъпени в счетоводния данъчен амортизационен план..

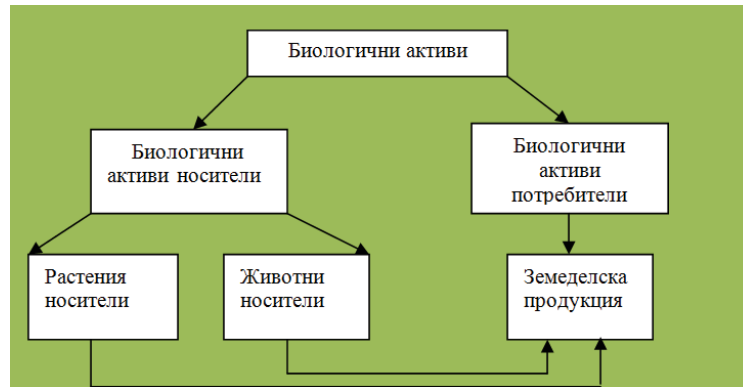
## **2. Методология**

От 01.01.2016 в разпоредбите на МСС 41 Земеделие се въведе изискването аграрното предприятие до оповести, притежаваните биологични активи, като носители и потребители (пар. 43-44) и по възможност като зрели и незрели (пар. 45). Мотиви за това е участието на живите растения и животни в производствения процес, определено от биологичните особености на отделните видове. Съставът на биологичните активи е посочен във фиг. 1.

Биологичен актив потребител, е този, който е държан за продажба (МСС41 2015), пар. 44: дребни продуктивни животни, риби и рибни стада, пчелни семейства, животни за угояване, птичи стада. Към тази група се причисляват и растения, които се отглеждат с цел използване като земеделска продукция, когато съществува съществена вероятност, предприятието да ги продаде като такива (МСС 41, пар. 5А).

---

Едногодишните растения също се класифицират като носители: пшеница, царевица, рапица.



Фиг.1 Състав на биологичните активи  
Figure 1. Composition of biological assets

Биологичните активи носители са всички останали биологични активи (МСС41 2015), пар.44: използвани за добив на земеделска продукция за срок по-дълъг от 1 година. В техния състав се разграничават:

- С растителен произход: трайни насаждения плододаващи (овощни градини, лозови масиви, маслодайни култури след влизането им в плододаване);
- С животински произход: животни в основни стада, отглеждани като продуктивни за срок по-дълъг от 1 год. (едър рогат добитък, работни животни, овце, кози).

По своята икономическа характеристика, участие в стопанския кръгооборот на аграрното предприятие и срок на експлоатация биологичните активи носители са нетекущи. Биологичните активи потребители преобладаващо са текущи с изключение на трайните насаждения неплододаващи, които се отглеждат с цел дърводобив или са с двойно предназначение.

Разпоредбите на Регламент (ЕО) 2113/2015 ОВ L 306, 24.11.2015 (ЕС 2015) отделиха растенията носители от останалите биологични активи и ги присъединиха към дълготрайните материални активи в обхвата на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения, с мотив участието им в производствения процес. Те са включени като отделен клас имоти, машини и съоръжения в т. 37, б. „и“ на стандарта.

Растение носител (МСС16 2015), пар.6; (МСС41 2015), пар. 5 е живо растение, което отговаря на следните изисквания:

- се използва се за производство или доставка на земеделска продукция;
- от което се очаква да се добие продукция за повече от един отчетен период;

- е малко вероятно да бъде продадено като земеделска продукция освен при случайни продажби за получаване на остатъчна стойност.

Съгласно Наредба за базисните цени на трайни насаждения (2003) в състава на растенията носители, отглеждани на територията на Р България, следва да се включат 33 биологични вида, класифицирани в следните групи:

- овощни култури и овощни маточни насаждения: ябълки, круши, ягоди, орехи и др.;
- плодovolечебни растения, хмел, черници и маточни насаждения от тези видове (определянето на черницата като потребител или носител се определя от целта на отглеждането ѝ);
- южни култури и маточни насаждения: райска ябълка, смокиня, нар и др.;
- лози, аси и лозови маточници;
- розови, лавандулови и шипкови насаждения.

Биологичното разнообразие на растенията, отговарящи на критериите за носители, определя широк интервал на продължителността на периода до встъпване в плододаване от 1 г. за ягоди, 5 г. за череши до 10 г. за орехи. Същата зависимост се установява и при срока на плододаване от 3г. за ягоди, 20 г. за черешите до 40 г. за ореховите градини.

Биологичните активи и добитата от тях продукция се оценяват първоначално по справедлива стойност, намалена с разходите по продажба (МСС41 2015), пар. 12., с изключение на предположението, че справедливата стойност е невъзможно да се определи надеждно (МСС41 2015), пар. 30. Растенията потребители, животните, както и добитата земеделска продукция остават в обхвата на МСС 41 Земеделие, следователно за тях справедливата стойност, намалена с разходи по продажби, се прилага като база за оценяване. Растенията носители следва да оценяват в съответствие и изискванията на МСС 16 Имоти, машини, съоръжения:

- при признаване по цена на придобиване (МСС16 2015), пар. 15;
- при придобиване по стопански начин оценката се определя от разходите за дейности по отглеждане на растенията носители преди да бъдат докарани до местонахождението и привеждането им в състояние, което да позволява експлоатацията им при определен от ръководството начин (МСС16 2015), пар. 22А;
- балансовата стойност се намаля с правителствените дарение съответствие с МСС 20 Счетоводно отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, представляващи правителствена помощ (МСС16 2015). Разпоредбите на МСС 41 Земеделие изрично изключват безвъзмездните средства предоставени от държава, свързани с растенията носители от обхвата на стандарта (МСС41 2015), пар. 2, б. „в“;
- след признаване като актив растенията носители се отчитат по цена на придобиване, намалена с натрупани амортизации и загуби от обезценка (МСС16 2015), пар. 30.

Отнесено към технологията на отглеждане на растенията носители, цената на придобиване по стопански начин се определя от разходите по създаване на масива за

---

срока до влизане им в плододаване. След въвеждането в експлоатация, те подлежат на амортизация през полезния срок на актива (МСС16 2015), т. 50. Растенията носители са налични и се използват от предприятието (МСС16 2015), пар. 6, т.а по време на продължителността на периода на плододаване, който варира от 3 до 40 г. Спецификата им, като обект на счетоводната отчетност, изключва възможността да се прилага единна амортизационна норма за цялата група активи. За обективно отразяване на изхабяването на масивите е необходимо изчисляване на амортизационна норма в зависимост от експлоатационния период (продължителността на периода на плододаване).

Амортизацията на дълготрайните материални и нематериални активи е обект на данъчна регулация чрез разпоредбите на Закона за корпоративно облагане (ДВ 2016) в глава десета Данъчни амортизационни активи. С въвеждане на понятието растения носители и организацията на счетоводното им отчитане в съответствие с разпоредбите на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения те покриват изискванията за амортизируеми активи. За данъчни цели, активите подлежащи на амортизация, се разпределят в седем групи (ДВ 2016), чл. 55, в зависимост от икономическата си характеристика и възможността предприятието да черпи икономическа изгода от стопанисването им. За разход се признава размер на амортизация, спрямо възприетите норми (ДВ 2016), чл. 54, независимо от счетоводния разход.

Растенията носители не са в състава на обособените групи и следва да се третира като други с годишна амортизационна норма 15 % или в продължение на 6 г. и 8 месеца. Срокът категорично не е съобразен с биологичните характеристики на отделните видове и продължителността на техния полезен живот.

Влиянието на биологичната трансформация на зрелите биологични активи върху тяхното обективно състояние е слабо. В резултат през целия експлоатационен срок на растенията носители се наблюдава относително постоянна полезност, изразена във възможността на предприятието да реализира икономическа изгода от тях. Влиянието на климатичните условия и технологията на отглеждане не са в пряка зависимост от разходите за амортизационни отчисления. Признаването им за данъчни цели ще позволи на аграрните предприятия да възвърнат инвестициите си в растения носители, както и да определят влиянието им върху финансовия резултат от земеделска дейност.

Изборът на метод на амортизация отразява модела, по който се очаква бъдещите икономически изгоди да се реализират от предприятието (МСС16 2015), пар. 60. Линеиният метод на амортизация за целия период на плододаване е подходящ за растенията носители. За определяне на годишната амортизационна норма следва да се изчисли в процент като съотношение амортизируемата стойност приета за 100 % и срока на годност в години, норма регламентирана в СС 4 Амортизации (пар. 2). Поради продължителността на полезния живот и спецификата на остатъчната стойност (отпадък или дърва за огрев), тя се приема за незначителна и не оказва влияние върху размера на амортизируемата стойност на растенията носители. В таблица 1 са представени примерни стойности на амортизационните норми на често срещани трайни насаждения, стопанисвани на територията на Р България

Таблица 1. Определяне на годишни амортизационни норми на растения носители

Table 1. Determination of the depreciation rates of bearer plants

| Вид растение носител        | Продължителност на периода на плододаване | Годишна амортизационна норма |       |
|-----------------------------|---|------------------------------|-------|
|                             |   |                              |       |
| 1. Ягоди                    | 3 години                                  | 100/03                       | 33%   |
| 2. Праскови                 | 8 години                                  | 100/08                       | 12,5% |
| 3. Кайсии                   | 15 години                                 | 100/15                       | 7%    |
| 4. Череши                   | 20 години                                 | 100/20                       | 5%    |
| 5. Лозя винени - полувисоки | 25 години                                 | 100/25                       | 4%    |
| 6. Орехи                    | 40 години                                 | 100/40                       | 2,5%  |

Източник: собствени изчисления

Source: own calculations

За счетоводното отчитане на амортизациите на растенията носители е необходимо да се обособят аналитични сметки по отделни видове растения и местонахождение на масивите.

В счетоводната система следва да се извършат следните записвания:

1. За начисляване на разхода за амортизация:

Д-т с/ка Разходи за амортизация

К-т с/ка Амортизация на дълготрайни материални активи

Ан. с/ка амортизация на .....

2. За отнасяне на разхода по функционален признак:

Д-т с/ка Разходи за основна дейност – растениевъдство

Ан. с/ка отглеждане на .....

К-т с/ка Разходи за амортизация

В резултат на различията между счетоводното и данъчно законодателство по отношение амортизацията на растенията носители, аграрните предприятия са изправени пред следния избор:

- да възприемат регламентираната годишна амортизационна норма от 15%, която не е съобразена с полезния живот на растения / или
- да разработят годишни амортизационни норми, съответстващи на технологията на отглеждане на отделните видове, които не се признават за разход за данъчни цели.

За синхронизацията на счетоводното и данъчно законодателство, с цел създаване на обективна и точна информация за дейността на аграрното предприятие и реализирания финансов резултат от земеделска дейност, е необходимо да се предложат промени в ЗКПО. В рамките на чл. 55 от ЗКПО да се обособи категория VIII Растения носители с годишна амортизационна норма определена като съотношение на амортизируемата стойност на актива приета за 100% и продължителността на периода на плододаване в години. Чрез прилагане на тази норма, ще се предостави възможност на аграрните предприятия, осъществяващи отчетността си на база Международни счетоводни стандарти, да признаят за данъчни цели изхаването на притежаваните от тях масиви и обективно да формират финансовия резултат за периода.

### 3. Заключение

В резултат на направеното изследване могат да се формулират следните изводи:

1. С въвеждането на понятието растения носители в счетоводното законодателство и включването им в обхвата на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения, се разчупи модела на оценяване на биологичните активи по справедлива стойност, намалена с разходи по продажби. Прилагането на историческата цена, като база за оценяване на растенията носители, предостави възможност на аграрните предприятия да начисляват амортизации на стопанисваните от тях масиви.

2. Прилагането на единна годишна амортизационна норма е икономически необосновано за растенията носители, поради големи различия в продължителността на периода на плододаване на отделните видове от 3 до 40 години.

3. Предлага се в рамките на чл. 55 от ЗКПО да се обособи категория VIII Растения носители с годишна амортизационна норма определена като съотношение на амортизируемата стойност на актива приета за 100% и продължителността на периода на плододаване в години.

Фокусът на бъдещи изследвания може да бъде насочен към анализ на предизвикателствата пред счетоводната система при осъществяване на прехода от оценяване по справедлива стойност, намалена с разходи по продажби, към историческа цена на масивите в плододаване.

Промените в нормативната регулация на счетоводната отчетност на предприятията в аграрния сектор и синхронизацията им с данъчното законодателство са предпоставка за постигане на устойчиво развитие на отрасъла.

### Използвана литература

- Lefter, V. & Roman, A.G., 2007. IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting. *Theoretical and Applied Economics*, 5, pp.12–15.
- Герганов, Г.Б., 2013. *Счетоводно отчитане на специфични обекти и дейности в селскостопанското предприятие*, : Академично издателство “Д. А. Ценов.”
- ДВ, 2016. *Закон за корпоративно подоходно облагане*, Държавен вестник.
- Елстейн, Б.М., 2005. *Международни стандарти за счетоводно и финансово отчитане. Коментари и приложения*, София: К&Б Консулт.
- ЕС, 2015. *Регланент (ЕО) № 2015/2113 на комисията за изменение на регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с международни счетоводни стандарти 16 и 41*, Официален вестник на Европейския съюз.
- Костова, Н., 2011. *Отчитане на лазови масиви и правителствени дарения, свързани с тях и влиянието им върху данъчното облагане на предприятието*, София: Известие - издание на Икономически университет Варна.
- Кънчев, И.Д., 1996. *Аграрен мениджмънт*, Университетско издателство “Стопанство.”
- МСС16, 2015. *Международни счетоводни стандарти за финансово отчитане*, Съвет по международни счетоводни стандарти.
- МСС41, 2015. *Международни счетоводни стандарти за финансово отчитане*, Съвет по международни счетоводни стандарти.
- Пенчева, С., 2013. Идентификация на биологичните активикато обект на счетоводното отчитане. *Списание за наука “Ново знание”*, р.45.

## **OPTIONS FOR REPORTING OF DEPRECIATION OF FIXED BIOLOGICAL ASSETS ACCORDING TO IAS 41 AGRICULTURE**

**Elena GEORGIEVA<sup>1</sup>**

<sup>1</sup>University of Plovdiv "Paisii Hilendarski", Bulgaria  
elena\_ketk@abv.bg

**Abstract.** An important element of the accounting policies of enterprises, operating in the agricultural sector, is the organization of accountability of fixed biological assets. With the recent changes in the provisions of International Accounting Standards, effective 01.01.2016, bearer plants were removed from the scope of IAS 41 Agriculture and included within the scope of IAS 16 Property, plant and equipment. The aim of the study is to analyze the impact of changes on the accounting policies of agricultural enterprises, in particular the assessment of fixed biological assets and capabilities for charging depreciation. An important aspect is the synchronization of accounting and tax legislation regarding possibilities for the recognition of depreciation of fixed biological assets.

**Key words:** bearer biological assets; historical cost; depreciation.