



Оценъчните разлики в селското стопанство, като резултат от модела на справедливата стойност

Ивайло Тончев

ИУ-Варна

УВОД

Селското стопанство е един от най-широко разпространените отрасли в световен мащаб. Негова основна черта е голямото разнообразие на отчетни обекти характеризиращи се със своите индивидуални особености. Като такива биха могли да се посочат биологичните активи подразделящи се съобразно своя произход на растителни и животински. Друга група основни отчетни обекти, дефинирани от действащата нормативна уредба: СС 41 - Селско стопанство (СС41) и МСС 41 Земеделие (МСС41) е селскостопанската/земяделската продукция. МСС 41 условно класифицира (припознава) земяделската продукция, като биологични активи за потребление. От съдържателен аспект на понятията (селскостопанска/земяделска продукция) считаме, че е по-подходящо използването на понятието „селскостопанска продукция“, отколкото земяделска. В общия случай земяделието е подотрасъл на селското стопанство с основен предмет обработка на селскостопански площи и добиването от тях на продукция с растителен произход, докато селското стопанство обединява, както земяделието, така и животновъдството.

Счетоводните стандарти дефиниращи изискванията към представянето и оповестяването на гореспоменатите специфични отчетни обекти в годишните финансови отчети се открояват с опит за въвеждане на модела за справедливата стойност.

Съпоставяйки философията на двете приложими счетоводни бази Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия (НСФОМСП) и Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО), единствено в Националните стандарти в частта им Общи разпоредби се урежда ангажираността на предприятието не само към изготвянето на годишните финансови отчети (ГФО), а и към текущото отчитане, като в предприятието „... се осигурява организационно и методологично единство при осъществяването на счетоводното отчитане (текущо и периодично)“. Всички тези особености налагат отчитането на стопанските процеси, касаещи биологичните активи и селскостопанската продукция в момента на нейното отделяне/признаване по справедлива стойност. В резултат на това възникват оценъчни разлики между прилагането на текуща оценка по справедлива стойност и себестойността или справедливата стойност използвана при предходно отчитане. За нуждите на финансовият анализ, управление на предприятието и данъчното облагане възниква необходимост от запазване на информация за историческата стойност на тези активи. На база посоченото, може да се дефинира целта на настоящата разработка – да се изследват практико-приложни модели за отчитане на оценъчните разлики и необходимостта от последващо отчитане на ефекта от временните данъчни разлики.

ДИСКУСИЯ ВЪРХУ ПОНЯТИЯТА „ОЦЕНЪЧНИ/СТОЙНОСТНИ“ ИЛИ „ЦЕНОВИ“ РАЗЛИКИ

В нашата специализирана литература вместо употребяваните тук „оценъчни/стойностни“ разлики, се употребява понятието „ценови разлики“. Това понятие се използва в трудовете на водещи автори (G.Gerganov, T.Rupska, S.Balgarenska, Z.Mihailova и др.) в областта на селското стопанство. В това понятие те включват възникналата разлика било то при първоначална или последваща оценка между последната отчетна стойност (себестойност или предходно приложена справедлива стойност) и актуалната справедлива стойност, дефинирана от Герганов (Gerganov, et al., 2008) още като „нетна справедлива стойност“.



СС 41 и МСС 41 боравят с понятието „оценка“, т.е. стойността, по която обектите следва да бъдат отчитани и представени, както и печалбата или загубата, възникващи при първоначално признаване на биологичните активи по справедлива стойности при нейната промяна. Съгласно СС 41 и МСС 41, печалбите и загубите е възможно да възникнат при селскостопанската продукция единствено и само при нейното признаване по справедлива стойност. Следователно двата счетоводни стандарта не боравят с понятието „цена“, а с „оценка“. Освен това е известно, че между цена и стойност е налице значима разлика в съдържателно отношение. От тази гледна точка считаме, че извършвайки оценка на даден обект изразена посредством парична стойност, е по-подходящо използването на понятието „стойностни/оценъчни разлики“, а не на „ценови разлики“. Ценовите разлики могат да възникнат като резултат от маржа на цените в един и същ момент на тяхното котиране и информационно потребление, било то в рамките на един пазар или на няколко такива. Затова за целите на настоящата разработка се използва понятието „оценъчни разлики“, като равностойно на „стойностни разлики“.

НЯКОИ ПРОБЛЕМИ НА ПРАКТИКО-ПРИЛОЖНИТЕ МОДЕЛИ ЗА ОТЧИТАНЕ НА ОЦЕНЪЧНИТЕ РАЗЛИКИ В СЕЛСКОТО СТОПАНСТВО

При счетоводното отчитане в отрасъл селско стопанство, прилагайки концепцията за справедлива стойност, заложената като основна приложима оценка за биологичните активи в момента на тяхното признаване и последващото им отчитане, като и на селскостопанската продукция в момента на нейното отделяне/добиване се поражда необходимост от отчитане на възникналата оценъчна разлика.

Съгласно постановките на СС 41 и МСС 41 възникналите оценъчни разлики, следва да бъдат включени в печалбата или загубата на предприятието за периода, в който са възникнали (СС 41 параграфи 3.12 и 3.13, МСС 41 параграфи 26-29). С това лаконично дефинирано изискване счетоводните стандарти не предоставят самата методика за организация и отчитане на оценъчните разлики. Поради това, автори като Дурин (Durin & Durina, 2003),

Душанов (Dushanov, 2009), Герганов (Gerganov, et al., 2008), Рупска (Rupska, 2012), Михайлова (Mihaylova, et al., 2009), Българенска (Balgarenska, 2009) предлагат конкретни методики за организация и отчитане на оценъчните разлики.

За правилното интерпретиране на отчетния процес, следва да се имат предвид случаите, при които могат да възникнат оценъчните разлики при прилагане модела на справедливата стойност, а именно:

- при признаване на биологичните активи от растителен и животински произход;

- при отчитане движението на биологичните активи от животински произход от група в група (примерно от възрастова група до отбиване във възрастова група след отбиване, от групата на младите животни в групата на животните за угодяване, от групата на основните стада в групата на животните за угодяване и др.);

- при отчитане увеличението на биологичните активи в резултат на биологична трансформация (най-често прирастта¹ на животните в животновъдството, приплодите като резултат от биологичната трансформация, но по-скоро тяхното отчитане, свързано с признаване на биологичен актив; преминаването на масивите от трайни насаждения в плододаваща възраст (овощни и лозови масиви), като този случай съгласно действащите стандарти и практика би могъл да се причисли към признаване на биологичните активи (СС 41 параграф 5.3));

- при извършване на тест за преоценка съгласно разпоредбите на СС 41 параграф 3.2 и МСС 41 параграф 12 на биологичните активи по повод тяхното представяне в годишните финансови отчети по справедлива стойност коригирана с разходите при продажба;

- при признаване на селскостопанската продукция в момента на нейното добиване/отделяне от биологичния актив.

Независимо от разнообразието на предлагани модели от по-горе посочените автори, те биха могли да се класифицират в няколко групи:

- 1) отчитане на разликите като текущ разход или приход и включването им в себестойността на биологичните активи и добиваната селскостопанска продукция;

¹ Под прираст следва да се разбира увеличение, нарастване на живото тегло на животното.



2) отчитане на разликите като текущ разход или приход и в следствие отнасянето им в обособени аналитични нива на калкулационни и операционно резултатни сметки, които се приключват със сметката за текущия финансов резултат;

3) отчитане на разликите като текущ разход или приход по икономически елементи и в следствие към разходите за дейността след което – директно отнасяни към текущия финансов резултат.

Като представител на първата група от предложената по-горе класификация е варианта на отчитане, който извежда Герганов (Gerganov, et al., 2008). Същият счита, че отчитането на оценъчните разлики става посредством дебитиране на сметка „Разходи от последващи оценки на активи“ или „Други разходи“ срещу директното кредитиране на сметка отчитаща самия актив (биологичен или земеделска продукция). В следствие така отчетеният разход се отнася към калкулационна сметка за калкулиране себестойност на биологичния актив или добиваната селскостопанска продукция.

Друг модел, който също би могъл да се отнесе към представителите на първа група от горепосочената класификация, предлаган от същите автори (Gerganov, et al., 2008) е отнасянето на отчетената оценъчна разлика към сметка отчитаща общо производствените разходи, която стойност в следствие се разпределя в себестойността между калкулационните обекти за периода. Така макар и непряко стойностната разлика намира отражение в себестойността.

Двата от посочените подходи имат своите предимства, изразяващи се в сравнително лесно и разбираемо отчитане като технология. Позволяваме си да посочим и някои техни недостатъци. Един от съществения недостатък е включването на отчетените оценъчни разходи в себестойността на селскостопанската продукция и биологичните активи (пряко или косвено), в резултат на което се проявява отлагане във времето на влиянието им върху финансовия резултат. Втори недостатък е възприетата технология на отчитане и при двата подхода води до липса на надеждна и разграничима информация за възникналите и отчетени оценъчни разлики.

Подходите попадащи към втората

класификационна група отчитат възникналите оценъчни разлики като текущ приход или разход. В следствие разходите се отнасят към обособено аналитично ниво на калкулационна сметка с наименование „Ценови разлики от формиране и промяна справедливата стойност на биологичните активи“ (Gerganov, et al., 2008), а приходите по сметка „Други приходи от дейността“ (Gerganov, et al., 2008). За последващото им отчитане, авторите предлагат две възможности: 1) съпоставяне на разходите с приходите чрез съотнасяне в операционно резултатната сметка и приключването ѝ със сметка за текущия финансов резултат; 2) директно отнасяне на отчетените приходи и разходи към текущия финансов резултат.

В този случай се елиминират недостатъците посочени за подходите от първа група и е налице директно влияние на оценъчните разлики върху текущия финансов резултат. Като недостатък се откроява липсата на подходяща аналитична информация за отчетените разлики, свързани с биологичните активи и селскостопанската продукция, както и липсата на възможност за създаване на информация за първоначалната оценка на активите и настъпилите промени с нея в резултат на прилагане на концепцията за справедливата стойност.

Към третата група може да се отнесе предложения модел от Михайлова (Mihaylova, et al., 2009) за отчитане на оценъчните разлики в зависимост от вида им по сметки „Други разходи“ или „Други приходи“, които в следствие директно да се отразяват в текущия финансов резултат. Сходен модел се предлага от проф. Дурин (Durin & Durina, 2003), проф. Душанов (Dushanov, 2009) и Рупска (Rupska, 2012), посредством обособяването на сметки „Разходи от преоценка на нетекущи биологични активи“, „Разходи от преоценка на текущи биологични активи“, „Приходи от преоценка на нетекущи активи“ и „Приходи от преоценка на текущи биологични активи“. При тези модели възникналите оценъчни разлики се отчитат срещу дебитирането или кредитирането на сметката отчитаща съответния актив, а в следствие се отнасят директно към текущия финансов резултат.

Моделите от трета група дават възможност за обобщаване на информация за отчетените разлики по видове активи, както и директно включване на оценъчните разлики в текущия



финансов резултат. Недостатък обаче се явява, липсата на възможност за проследяване на обратното проявление на отчетената оценъчна разлика възникнала в резултат на последващи условия или събития.

В обобщение на изложеното относно подходите за отчитане на възникналите оценъчни разлики може да се направи изво, че всички са възможни за приложение, но е необходимо да се създаде подходяща аналитична или оперативна отчетност с цел генериране и запазване на информация за първоначална оценка на актива в исторически план, както и за възникналите в последствие промени в оценките в резултат на приложението на модела на справедливата стойност. Предвид на горепосоченото и наличието на специфика в корпоративното данъчно облагане по отношение на данъчните временни разлики, възниква необходимост от подходящо отчитане на ефекта от временни данъчни разлики свързани с оценките на биологичните активи и селскостопанската продукция.

НЕОБХОДИМОСТ ОТ СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА ЕФЕКТА ОТ ВРЕМЕННИ ДАНЪЧНИ РАЗЛИКИ В ОТРАСЪЛ СЕЛСКО СТОПАНСТВО.

Налице са специфични регулационни норми касаещи отчетните обекти, характерни за селското стопанство, а именно биологичните активи и селскостопанската продукция. В чл. 36 от Закона за корпоративно подоходно облагане (ЗКПО) се регламентира процеса на регулиране на счетоводния финансов резултат при преобразуването му в данъчен финансов резултат със счетоводно отчетените положителни и отрицателни оценъчни разлики по повод първоначалната и последваща оценка на биологичните активи и селскостопанската продукция. Съгласно данъчните норми, отчетените оценъчни разлики (било то приход или разход) включени в текущия финансов резултат следва да се регулират, т.е. участват в преобразуването му по извънсчетоводен път. Това води до един отложен ефект на отчетените приходи и разходи, което от своя страна налага отчитането на ефект от временните данъчни разлики. В момента на възникване на първоначална проява на отложен данъчен актив или пасив, неговият източник съгласно

предложените модели е конкретно определим и измерим. Не така стои обаче въпросът при обратното проявление на данъчните временни разлики, което налага текущото им водене и следене.

За да бъде постигната добра информационна обезпеченост за първоначалната оценка на актива, настъпилите промени с нея в резултат на прилагането на концепцията за справедливата стойност и за отчитането на ефекта от данъчните временни разлики, всяко предприятие следва да разработи подходящ счетоводен модел.

За целта в настоящата разработка се прави скромн опит за предлагане на такъв модел, който се базира на подходите, предлагани от други автори като Дурин, Душанов и Рупска. Същите предлагат отчитането на възникналите отрицателни разлики да се извършва посредством сметки „Разходи от преоценка на нетекущи биологични активи“, „Разходи от преоценка на текущи биологични активи“. Предвид наличието на оценка на селскостопанската продукция, според нас следва да се обособи нова сметка „Разходи от първоначална оценка и обезценка на селскостопанска продукция“. Респективно, отчитането на положителните разлики да се извършва посредством „Приходи от преоценка на нетекущи активи“, „Приходи от преоценка на текущи биологични активи“ и отново да се обособи нова сметка „Приходи от първоначална оценка на селскостопанска продукция“. Обособяването на подобни нови сметки ще даде възможност за отделяне и създаване на подходяща информация за възникналите оценъчни разлики касаещи селскостопанската продукция освен в момента на нейното признаване, но и при последващ тест за обезценка съгласно разпоредбите на СС 2 – Отчитане на стоково-материалните запаси и МСС 2 Материални запаси.

За да бъде осъществимо запазването на информация за първоначалната оценка (цена на придобиване, себестойност, справедлива стойност и др.) на отчетните обекти в счетоводните регистри, следва да се обособи към сметката отчитаща актива специфично аналитично ниво с наименование „Оценъчни разлики“. За по-лесното интерпретиране, функционалността и разбираемостта на предлагания подход е представена по-долу примерна схема.

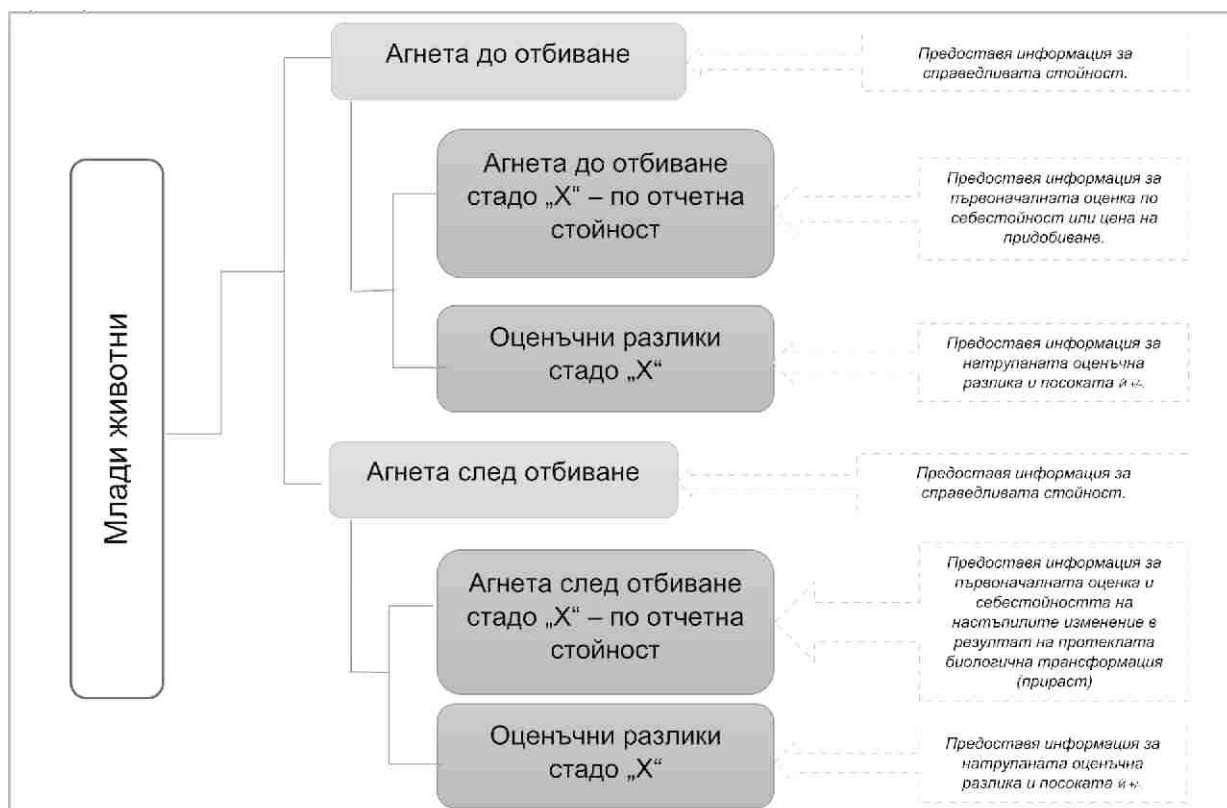


Схема1 „Примерна схема за организация на отчитане“

Посредством схемата частично се илюстрира отчетността на агнетата съобразно техните особености. Както вече се изясни биологичните активи в момента на тяхното признаване и отчитане на протеклата биологична трансформация, следва да се признават по справедлива стойност. В разработения модел е заложено изпълнението на това изискване, но е създадена възможност за създаване на информация и нейното запазване относно първоначалната им оценка. При актуването на агнетата в момента на тяхното раждане същите следва да бъдат отчитани посредством подходяща сметка и в подходящо аналитично равнище. В случая това ще се осъществи по сметка „Млади животни“, подсметка „Агнета до отбиване“ с под аналитичност „Агнета до отбиване стадо „Х““. Животните следва да се отчитат по тяхната себестойност. За да бъдат покрити изискванията на стандартите касаещи концепцията за справедливата стойност следва да се обособи допълнително аналитично ниво към подсметка „Агнета до отбиване“, а именно „Оценъчни разлики стадо „Х““. Посредством това ниво ще се отчитат възникналите оценъчни разлики между справедливата стойност и в този

случай себестойността. Това би могло да се осъществи посредством сметки „Разходи от преоценка на текущи биологични активи“ и „Приходи от преоценка на текущи биологични активи“. При възникнала разлика в резултат на по-ниска справедлива стойност спрямо себестойността, следва да се дебитира сметка „Разходи от преоценка на текущи биологични активи“ срещу кредитирането на сметка „Агнета до отбиване/ Оценъчни разлики стадо „Х““. Така отчетената разлика по съответната аналитична сметка, при обобщаване към по-високо ниво „Агнета до отбиване“, ще формира информация за отчетния обект с оценка по справедлива стойност т.е. себестойността намалена с оценъчната разлика. Същевременно в разпад се осигурява информация за първоначалната оценка и отчетената към момента оценъчна разлика, необходима за отчитане на ефекта от възникналата временна данъчна разлика. При обратната хипотеза справедливата стойност е по-висока от себестойността следва да се дебитира „Агнета до отбиване/ Оценъчни разлики стадо „Х““ срещу кредитиране на сметка „Приходи от преоценка на текущи биологични активи“ с



размера на оценъчната разлика. По този начин отново се постига запазване на информацията и изпълнение на нормата касаеща концепцията за справедливата стойност.

Известно, е че агнетата не могат да останат същите като при своето раждане, поради протичащата биологична трансформация. В резултат на нея се увеличава телесната маса и възраст, което налага тяхното последващо отчитане в друга по-подходяща аналитична сметка. В този случай те следва да бъдат отписани от „Агнета до отбиване“ и отчетен по сметка „Агнета след отбиване“. Съгласно предложената методика ще се дебитира сметка „Млади животни/Агнета след отбиване/Агнета след отбиване стадо „Х““ срещу кредитиране на сметка „Млади животни/Агнета до отбиване/Агнета до отбиване стадо „Х““ със стойността по която се отчитат в напускащата група. За да бъде постигната последователност на счетоводния модел успоредно с горепосочената статия следва да се отпише/пренесе отчетената оценъчна разлика за напускащата група и да се отрази в приемащата. Доразвивайки хипотезата за по-ниска справедлива стойност от себестойността при признаване на биологичния актив, прехвърлянето следва да стане дебитирайки сметка „Млади животни/Агнета до отбиване/Оценъчни разлики стадо „Х““ срещу кредитиране на сметка „Млади животни/Агнета след отбиване/Оценъчни разлики стадо „Х““ с размера на водената разлика.

Прехвърлен биологичния актив от една възрастова група в друга, трябва да се има предвид, че неговата справедлива стойност вече не е същата и оценката следва да бъде преразгледана и актуализирана посредством допълване или отписване на оценъчната разлика. Преди да бъде извършено това трябва да се вземе под внимание, че като цяло активът е претърпял количествено и стойностно увеличение (към теглото на новороденото вече е добавен прираст, а към първоначалната себестойност и себестойността на прираста). За прилагането на модела на справедливата стойност в случай на по-ниска справедлива стойност за приемащата група в сравнение със себестойността (първоначалната себестойност + себестойността на прираста) за отчитане на оценъчната разлика се дебитира сметка „Разходи от преоценка на текущи биологични

активи“ срещу кредитирането на „Млади животни/Агнета след отбиване/Оценъчни разлики стадо „Х““ т.е. увеличава се регулиращото перо. Така в най-ниските аналитични нива се постига създаване и запазване на информация за себестойността на актива, настъпилата промяна с оценъчната разлика представляваща основа за отчитане на ефекта от данъчните временни разлики. В случаите на по-висока справедлива стойност за приемащата група в сравнение със себестойността (първоначалната себестойност + себестойността на прираста) се налага отписване на пренесената оценъчна разлика от сметка „Млади животни/Агнета след отбиване/Оценъчни разлики стадо „Х““ и нейното формиране в обратна посока т.е. по дебита на сметката. За отчитането следва да се дебитира сметка „Млади животни/Агнета след отбиване/Оценъчни разлики стадо „Х““ срещу кредитиране на сметка „Приходи от преоценка на текущи биологични активи“ с размера на пренесената разлика и текущата оценъчна разлика. Това само по себе си води до отчитане на обратно проявление на ефекта от временната данъчна разлика и формирането на нова.

Посредством представения модел се постига директно отчитане на оценъчните разлики във финансовия резултат. При прилагането му се създава аналитична информация за отчетените оценъчни разлики по видове отчетни обекти, настъпили промени и посока на изменение. Създава се предпоставка за запазване на информация за историческата оценка, създаване на надеждна и ясна информация за отчитане на ефекта от временните данъчни разлики и тяхното обратно проявление. Организирана по този начин, отчетността би изпълнила високите изискванията към счетоводната система.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящата статия бе извършен обзор на някои съществуващи методики за отчитане на възникналите оценъчни разлики при първоначална и последваща оценка на биологичните активи и селскостопанска продукция. Бяха изведени техните положителни и отрицателни черти при прилагането им. Същите се групираха по сходни признаци. Поставено е и началото на дискусия относно използването и уместността на понятието



„ценови разлики“ и тяхното заместване с понятията „оценъчни/стойностни разлики“ при прилагане модела на справедливата стойност в селското стопанство. Направен е опит за разработване на модел за отчитане на оценъчните разлики съпровождащи специфичните отчетни обекти при прилагане модела на справедливата стойност. С представеният модел се постига една възможност за следене на възникналите и отчетени оценъчни разлики по източници, във времеви аспект, както по настоящем така и в исторически план, запазване на информацията за първоначалната оценка. Представеният модел отговаря на изискванията на счетоводните стандарти и дава възможност за обезпечаване на управлението с финансово-счетоводна информация директно от системата на счетоводството, а не посредством външни, оперативни източници. В тази връзка ще си позволим да изкажем мнение, че е необходимо обогатяване на специализираната научната литература с подобни на предложеният от нас модел и тяхното тестване в практиката.

Използвана литература:

1. Balgarenska, S. (2009) Schetovodno otchitane i otsenka na selskostopanskata produktsia i biologichnite aktiv. Sedmichen zakonnik, br. 2;3, str. 5;5.
2. Gerganov, G. i dr.(2008)Schetovodstvo na selskoto stopanstvo, selskostopanskite kooperatsii i sdruzhenia. Sofia: Ikonomika-pres & R-Konsult EOOD.
3. Durin, S. & Durina, D.(2003)Schetovodstvo na predpriyatieto. Sofia: ForKom.
4. Dushanov, I.(2009)Godishno schetovodno priklyuchvane i finansov otchet za 2008g. v predpriyatiyata ot nefinansovata sfera. Balgarski schetovoditel, br. 1-2, str.3-44
5. Dushanov, I.(2009) Obeztsenka na biologichen aktiv. Sedmichen zakonnik, br. 7, str. 10.
6. Mihaylova, Z., Todorov, G., Georgiev, V. & Bakalov, N. (2009) Schetovodstvo na predpriyatieto. Varna: Steno.
7. Rupska, T.(2012)Biologichni aktiv. Sofia: ForKom.

Нормативни актове:

8. Zakon za danatsite varhu dohodite na fizicheskite litsa. // Obn. DV. br.95 ot 24 Noemvri 2006g., dop. DV. br.61 ot 11 Avgust 2015g.
9. Zakon za korporativno podohodno oblagane. // Obn. DV br.105 ot 22 Dekemvri 2006g., izm. i dop. DV br.22 ot 24 Mart 2015g.
10. Mezhdunaroden schetovoden standart 2 Materialni zapasi // Reglament (ES) №1255/2012 ot 11 dekemvri 2012g.
11. Mezhdunaroden schetovoden standart 41 Zemedelie // Reglament (ES) №1255/2012 ot 11 dekemvri 2012g.
12. NSFOMSP// Obn. DV. br.30 ot 07 April 2005g., izm. DV. br.86 ot 26 Oktomvri 2007g.