



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Международен МСС® 41 Земеделие



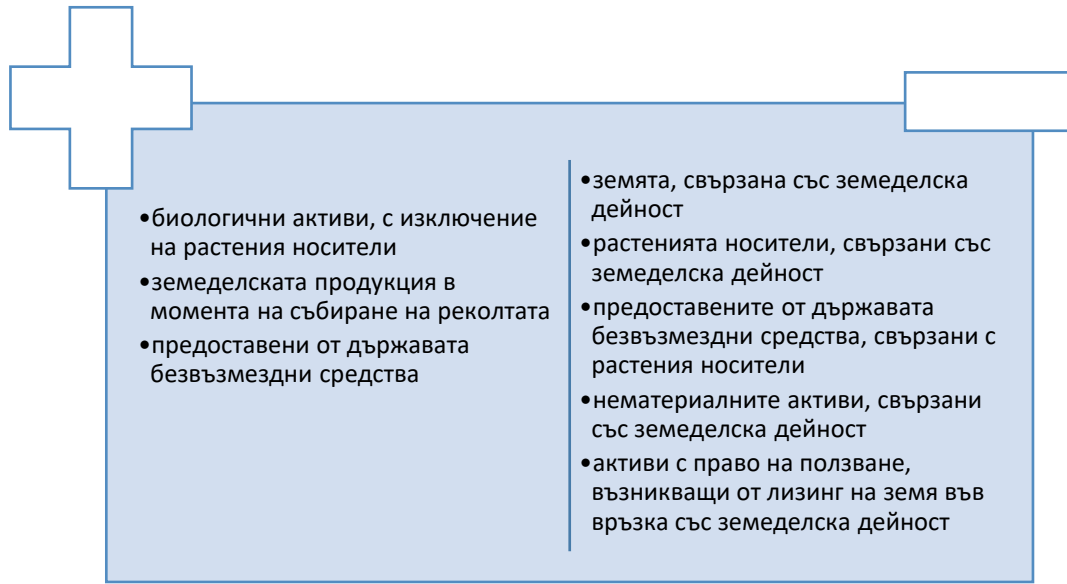
Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

Международен счетоводен стандарт (МСС) 41 Земеделие

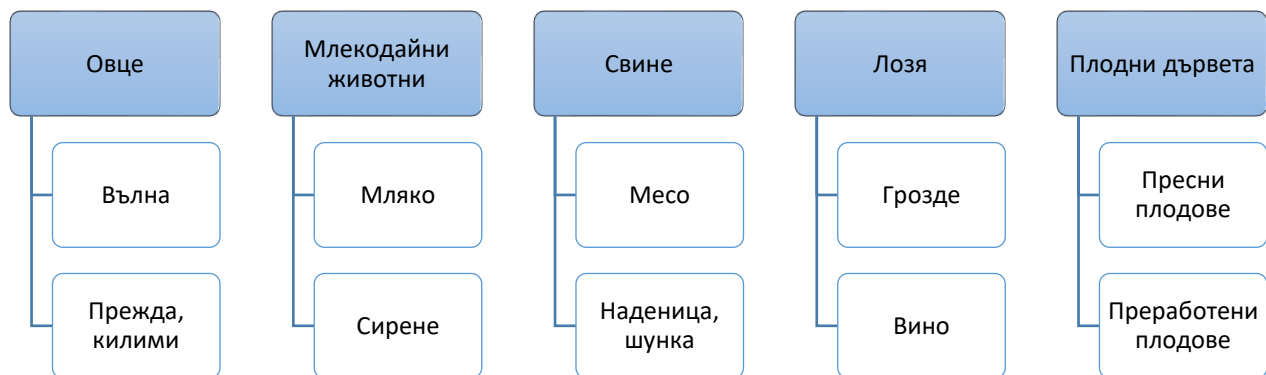
Обхват и определения

Счетоводното третиране на земеделската дейност е специфична област и МСС 41 Земеделие прилага за отчитане в три важни направления – биологични активи, земеделска продукция и безвъзмездни средства. Целта на МСС 41 е да определи счетоводното третиране и оповестяванията, свързани със земеделската дейност. Стандартът се прилага за отчитане на елементите представени на Фигура 1, когато те са свързани със земеделска дейност.



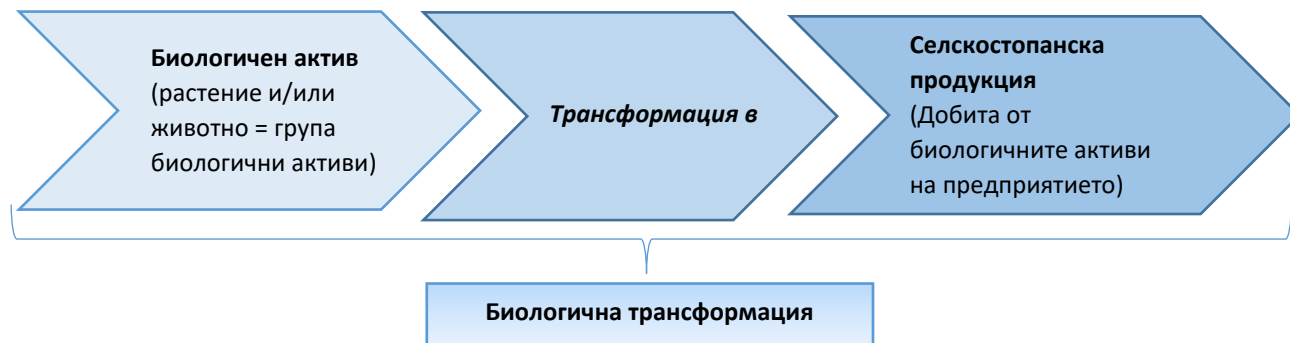
Фигура 1. Приложения на МСС 41

Въпреки че на пръв поглед за счетоводното отчитане на дълготрайните активи или на текущите активи в областта на селското стопанство може да се прилагат други МСС и МСФО, МСС 41 има специфично предназначение – той прилага за селскостопанска продукция в момента на прибиране на реколтата от биологичните активи на предприятието. Съответно, този стандарт не се прилага за обработка след прибиране на реколтата на селскостопанска продукция, като например трансформирането на продукцията от ябълкови дървета в сок от даден производител на ябълки.



Фигура 2. Примери за биологични активи, продукция и крайни продукти

Фигура 2 предоставя примери за биологични активи, земеделска продукция и крайни продукти след прибиране на реколтата. Те показват процеса на трансформация от биологичните активи през селскостопанската продукция до крайните продукти (вж. Фигура 3), която е специфична за агробизнеса в сравнение с другите сектори.



Фигура 3. Концепцията за биологична трансформация

Фигура 3 представя процеса на биологичната трансформация: даден актив се променя чрез растеж, размножаване и т.н. Отглеждане на едър рогат добитък, горски култури, едногодишни или многогодишни култури, отглеждане на овощни градини и насаждения, цветарство и аквакултури са примери за селскостопанска дейност (включително рибовъдство). В това разнообразие има някои общи неща: способност за промяна, управление на промяната.

Дефиниции (МСС 41.5-8):

- Земеделска дейност е управление на биологичната трансформация на и прибиране на реколта от биологични активи за продажба или за преобразуване в земеделска продукция или допълнителни биологични активи.
- Растение носител е живо растение, което се използва в производството или доставката на земеделска продукция; се очаква да осигурява продукцията през повече от един период; както и е малко вероятно да бъде продадено като земеделска продукция, освен при случайни продажби за получаване на остатъчната стойност.
- Разходи за продажба са допълнителни разходи, пряко отнасяни към освобождаването от актива, с изключение на разходите за финансиране и данъците върху дохода.
- Реколта е отделянето на продукцията от биологичния актив без прекратяване на жизнените процеси (например млеконадой) или живота (добив на месо) на биологичния актив.
- Балансова стойност е сумата, по която активът е признат в отчета за финансовото състояние.
- Справедлива стойност е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване (вж. МСФО 13 "Оценяване по справедлива стойност").

Основни въпроси: Признание

Предприятието признава биологичен актив или земеделска продукция, когато и само когато:

- то контролира актива в резултат от предишни събития;
- е вероятно да получи бъдещи икономически ползи, свързани с актива;

- справедливата стойност или себестойността на актива може да бъде надеждно определена;

Биологичните активи и земеделската продукция може да се признават по два метода – по цена на придобиване или по справедлива стойност (вж. Таблица 1).

Таблица 1. Примери за признаване на земеделска продукция

Признаване на земеделска продукция	Примери
По цена на придобиване	Да приемем, че за отглеждане на пшеница дадено предприятие е използвало суровини (семена, торове, гориво) на стойност 10 000 BE, разходите за труд са 3 000 BE, а разходите за машини (амортизация, ремонт) са 2 000 BE. Общите разходи за отглеждане на пшеница са 15 000 BE. Количеството ожъната пшеница е 100 тона. Следователно селскостопанската продукция (пшеница) ще бъде призната на стойност 150 BE/тон.
По справедлива стойност	Предприятие е произвело 10 тона пшеница. Установено е, че цената на пшеницата на основния пазар в деня на оценката е 140 BE/тон. Следователно пшеницата ще бъде призната по справедлива стойност 10 тона * 140 BE = 14 000 BE.

Както се вижда от Таблица 1, избраният метод за признаване на биологични активи или земеделска продукция може да повлияе на балансовата стойност на активите в отчета за финансовото състояние.

Основни въпроси: Оценяване

При земеделската дейност контролът може да бъде доказан, например чрез законното притежаване на добитъка и дамгосването или маркирането му по друг начин в момента на придобиване, раждане или отбиване. Бъдещите ползи обичайно се преценяват чрез оценяване на важни физически белези. В повечето случаи бъдещите предимства се оценяват чрез оценка на важни физически характеристики. Биологичният актив се оценява при първоначалното признаване и към датата на всеки баланс по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба, с изключение на случая, описан в параграф 30, при който справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена. Земеделската продукция, прибрана от биологичните активи на предприятието, се оценява по справедлива стойност в момента на прибиране на реколтата, намалена с разходите за продажба. Оценката на справедливата стойност на биологичен актив или селскостопанска продукция може да бъде улеснена чрез групиране на биологичните активи или на селскостопанската продукция според важни белези.

Често предприятията сключват договори за продажба на своите биологични активи или селскостопанска продукция на бъдеща дата. Тъй като справедливата стойност е отражение на текущите пазарни условия, при които купувачите и продавачите биха сключили сделка, договорните цени не са непременно подходящи при оценяването на справедливата стойност. В резултат от това, справедливата стойност на биологичния актив или на земеделската продукция не се коригира поради съществуването на такъв договор. В отделни случаи договорът за продажба на

биологичен актив или земеделска продукция може да бъде обременяващ договор според определението в МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи.

Предприятието не включва парични потоци за финансиране на актив или за възстановяване на биологичните активи след прибирането на реколтата (например разходи за засаждането на нови дървета в горския масив след прибиране на продукцията).

Себестойността може понякога да се доближава до справедливата стойност, особено когато:

- биологичната трансформация след първоначалното определяне на стойността е малка (например при разсад, засаден непосредствено преди края на отчетния период, или при новопридобити селскостопански животни), или
- не се очаква влиянието на биологичната трансформация върху цената да е съществено (например за първоначалния растеж при 30-годишния производствен цикъл на борова плантация).

Биологичните активи често са физически прикрепени към земята (например дърветата в горски масив). Може да липсва отделен пазар за биологичните активи, които са прикрепени към земята, но да съществува активен пазар за комбинирани активи, например за биологичните активи, необработената земя и подобренията към земята като един пакет.



Фигура 4. Оценяване на биологически активи

Предприятието може да използва информацията за комбинираните активи при оценяването на справедливата стойност на биологичните активи. Например справедливата стойност на необработената земя и на подобренията на земята може да бъде извадена от справедливата стойност на комбинираните активи, за да се получи справедливата стойност на биологичните активи.

Таблица 2. Примери за оценяване на биологически активи

Казус	Предприятие купува на търг крава за 2 000 BE. Предприятието знае, че на брокерите е платено 200 BE за сделката (разход по сделката).
Решение	Като се има предвид, че биологичните активи в предприятието се признават по справедлива стойност при първоначалната и последващата оценка, биологичният актив ще бъде осчетоводен по цена на придобиване, намалена с разхода по сделката, т.е. справедливата стойност на кравата е 2 000 BE – 200 BE = 1 800 BE.

Налице е презумпция, че справедливата стойност на биологичния актив може да бъде надеждно оценена, но тази презумпция може да бъде оборена само при първоначално признаване на биологичен актив, за който не съществуват обявени пазарни цени и за който алтернативните начини

за оценяване на справедливата стойност се определят като явно ненадеждни. В такъв случай, този биологичен актив се оценява по неговата себестойност, намалена с всяка натрупана амортизация или всички натрупани загуби от обезценка. Когато стане възможно справедливата стойност на такъв биологичен актив да бъде надеждно оценена, предприятието го оценява по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба.

Селското стопанство се отличава от останалите сектори по това, че често получава безвъзмездни средства от държавата. Безусловните безвъзмездни средства, предоставени от държавата, се признават в печалбата или загубата единствено когато стане възможно получаването на тези безвъзмездни средства. Примери за такова признаване са дадени в Таблица 3.

Таблица 3. Примери за признаване на безвъзмездни средства от държавата

Казус	Примери
Земеделското предприятие получава 2000 BE (директни плащания) за неплодородни култури на 15 август 20x1 г.	Получена безвъзмездна помощ: Dr. Каса 2 000 BE Cr. Приход 2 000 BE
Земеделско предприятие подписа споразумение за безвъзмездна помощ от 5 000 BE за едър рогат добитък с изплащане на два етапа – през м. март и м. юли.	1. Подписано споразумение: Dr. Вземания 5 000 BE Cr. Приход 5 000 BE 2. Плащане през м. Март: Dr. Каса 2 500 BE Cr. Вземания 2 500 BE 3. Плащане през м. Юли: Dr. Каса 2 500 BE Cr. Вземания 2 500 BE

Сроковете и условията за предоставените от държавата безвъзмездни средства са различни. Например, предоставените от държавата безвъзмездни средства може да изискват от предприятието да развива стопанство на определено място за период от пет години и да изисква предприятието да върне всички предоставени средства, ако стопанството съществува по-малко от пет години. Други разпоредби се постановяват в МСС 20.

Основни въпроси: Процедури

Печалба или загуба, възникнали при първоначалното признаване на биологичния актив по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба и от промяна на справедливата стойност, намалена с разходите за продажба на биологичния актив, се включват в печалбата или загубата за периода, в който са възникнали (МСС 41.26). Печалба или загуба, възникнали при първоначалното признаване на земеделската продукция по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба, се включват в печалбата или загубата за периода, в който са възникнали. При първоначалното признаване на земеделска продукция може да възникне печалба или загуба в резултат на прибирането на реколтата. Примери за признаване са дадени в Таблица 4.

Таблица 4. Примери за печалба или загуба от признаване по справедлива стойност

Казус	Счетоводно записване
Закупени са телета на стойност 6 000 BE. Разходите по сделката са 500 BE.	Dr. Биологични активи 5 500 BE Dr. Загуба от справедлива стойност 500 BE Cr. Каса 6 000 BE
През отчетната година за отглеждането на телетата са направени разходи в размер на 2 000 BE. Справедливата стойност на телетата в края на периода е определена на 8 200 BE.	Dr. Биологични активи 2 700 BE Cr. Разходи за биологични активи (незавършено производство) 2 000 BE Cr. Увеличение на справедлива стойност 700
Стойността на реколта от есенник (пшеница) е определена на 6 000 BE като в ней са включени направените разходи. След оценка през пролетта е установено, че част от посевите са измръзнали и справедлива стойност на реколтата е определена на 5 200 BE.	1. Признаване на реколта: Dr. Биологични активи 6 000 Cr. Разходи за реколта (незавършено производство) 6 000 BE 2. Справедлива стойност, определена през пролетта: Dr. Загуба на справедлива стойност 800 BE Cr. Биологични активи 800 BE

Оповестяване

Предприятието оповестява съвкупната печалба или загуба за текущия период при първоначалното признаване на биологични активи и земеделска продукция и от промяната на справедливата стойност, намалена с разходите за продажба на биологичните активи. Предприятието се насърчава да осигури количествено описание на всяка група биологични активи по категории (например животни по възраст и пол или растения по степен на зрялост).

Предприятието трябва да оповести в своите финансови отчети информацията, представена в Таблица 5.

Таблица 5. Информация, оповестявана във финансовите отчети

Информация за оповестяване (МСС 41.46)	Информация за оповестяване (МСС 41.49):
<ul style="list-style-type: none"> • характера на дейността, включително всяка група биологични активи. • нефинансовите оценки или приблизителни оценки на физическите количества на: <ul style="list-style-type: none"> ○ всяка група от биологичните активи на предприятието в края на периода, и ○ производството на селскостопанска продукция през периода. 	<ul style="list-style-type: none"> • съществуването и балансовите стойности на биологични активи, правото на собственост върху които е ограничено, и балансовите стойности на биологичните активи, заложи като обезпечение за задължения. • размера на поетите задължения във връзка с развитието или придобиването на биологични активи. • стратегиите за управление на финансовия риск, свързан със земеделската дейност.

Предприятието представя равнение на промените в балансовите стойности на биологичните активи между началото и края на текущия период, което включва (МСС 41.50):

- печалбата или загубата, възникнали в резултат на промените в справедливата стойност, намалена с разходите за продажба;
- увеличения, дължащи се на покупки;
- намаления, в резултат на продажби на биологични активи, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО 5;
- намаления, дължащи се на реколтата;
- увеличения в резултат на бизнес комбинации;
- нетни курсови разлики, възникващи при превръщането на финансови отчети във валута, различна от валутата на представяне, както и при превръщане на чуждестранна операция във валутата на представяне на отчитащото се предприятие;
- други.

Предприятието оповестява информацията за биологични активи съгласно възприетите счетоводни политики (вж. Таблица 6).

Таблица 6. Оповестяване на биологични активи

Метод на оценяване на биологични активи	Оповестяване
Биологични активи, оценявани по себестойност, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка (МСС 41.54).	<ul style="list-style-type: none"> • описание на биологичните активи; • обяснение защо справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена; • ако е възможно, диапазона на приблизителни оценки, в рамките на който най-вероятно се намира справедливата стойност; • използваните методи на амортизация; • полезния живот или използваните норми на амортизация; и • брутната балансова стойност и натрупаната амортизация (заедно с натрупаните загуби от обезценка) към началото и края на периода.
Ако през текущия период предприятието оценява биологичните активи по тяхната себестойност, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка, то оповестява всяка печалба или загуба, призната при изваждането от употреба на тези биологични активи и изравняването, изисквано съгласно МСС 41.50, оповестява поотделно сумите, свързани с такива биологични активи. В допълнение равнението обхваща следните суми, включени в печалбата или загубата, свързани с тези биологични активи (МСС 41.55).	<ul style="list-style-type: none"> • загуби от обезценка; • възстановяване на загубите от обезценка; • амортизация.
Ако стане възможно справедливата стойност на биологичните активи, оценявани преди по тяхната себестойност, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка, да бъде надеждно оценена през текущия период, предприятието оповестява за тези биологични активи (МСС 41.56):	<ul style="list-style-type: none"> • описание на биологичните активи. • обяснение защо справедливата стойност вече може да бъде надеждно оценена. • ефекта от промяната.

Както се вижда от Таблица 6, решението каква информация да се оповестява зависи от това дали биологичен актив е измерен на стойност, амортизиран или измерен на справедлива стойност.

Примери

Пример 1

Основната дейност на дадено предприятие е растениевъдство. Предприятието отглежда пшеница и разходите за производство на реколтата от 20 тона са 3 000 BE като справедливата стойност на реколтата е 170 BE на тон.

Реколтата ще бъде призната счетоводно както следва:

Dr. Материални запаси – земеделска продукция 3 400 BE (20 т. x 170 BE)
Cr. Разходи за производство (незавършено производство) 3 000 BE
Cr. Печалба от справедлива стойност 400 BE

Пример 2

Основната дейност на дадено предприятие е животновъдство. Разходите за отглеждане на една крава са 220 BE годишно. Стойността на теле, родено през периода, е 150 BE. За периода са издоени 200 литра мляко. Млякото се оценява по себестойност.

Трябва да се има предвид, че телето се оценява на 150 BE, докато за млякото са останалата част от разходите, т.е. 70 BE (220 BE – 150 BE). Така цената на един литър мляко е 0,35 BE (70 BE / 200 литра). Биологичните активи и селскостопанската продукция ще бъдат осчетоводени със следния запис:

Dr. Материални запаси – земеделска продукция 70 BE (200 л. x 0.35 BE)
Dr. Биологични активи – животни за угояване 150 BE
Cr. Разходи за производство (незавършено производство) 220 BE

Пример 3

Основната дейност на дадено предприятие е селскостопанска дейност. Предприятието отглежда бройлери за продажба, така че бройлерите се класифицират като текущи активи. Биологичните активи и земеделската продукция се оценяват по справедлива стойност. Да приемем, че предприятието изготвя следния опростен отчет за финансовото състояние:

Позиция	01-01-20x1, BE	Позиция	01-01-20x1, BE
Дълготрайни активи	170 000	Собствен капитал	180 000
<i>Трактор</i>	<i>30 000</i>	<i>Акции</i>	<i>100 000</i>
<i>Сграда на фермата</i>	<i>140 000</i>	<i>Неразпределена печалба (загуба)</i>	<i>80 000</i>
Краткотрайни активи	90 000	Безвъзмездна държавна помощ	10 000
<i>Материални запаси</i>	<i>40 000</i>	Пасиви	70 000
<i>Биологични активи</i>	<i>–</i>	<i>Дългосрочни пасиви</i>	<i>40 000</i>
<i>Пари в брой</i>	<i>50 000</i>	<i>Краткосрочни пасиви</i>	<i>30 000</i>
Общо	260 000	Общо	260 000

В периода януари - февруари 20x1 г. са сключени следните сделки, за които са направени счетоводни записи:

- Предприятието е закупило 10 000 пилета-бройлери на обща стойност 12 000 BE. Известно е, че разходи по сделката, платени на дилърите, са били 2 000 BE. Следователно придобиването се записва по справедлива стойност, намалена с разходите по сделката.

Запис на сделката:
Dr. Биологични активи 10 000 BE
Dr. Разходи 2 000 BE
Cr. Каса 12 000 BE

- За изхранване на бройлерите е изразходван фураж на стойност 30 000 BE.

Запис на отписани материални запаси
Dr. Незавършено производство (разходи за отглеждане) 30 000 BE
Cr. Материални запаси 30 000 BE

- Начислява се амортизация на дълготрайните активи. Амортизацията на трактора за два месеца е 1 000 BE, а тази на сградата е 3 000 BE. Известно е също, че за трактора е получена безвъзмездна помощ (субсидия) в размер на 60% от стойността му.

Запис на амортизацията	Запис на безвъзмездната помощ
Dr. Незавършено производство (разходи за животни) 4 000 BE	Dr. Безвъзмездна помощ (1 000 BE x 60%) = 600 BE
Cr. Трактор 1 000 BE	Cr. Незавършено производство (разходи за животни) 600 BE
Cr. Сграда 3 000 BE	

- В края на февруари 6000 от бройлерите са достигнали необходимото тегло и обявени за продажба. Полученото месо от бройлери е 7800 кг. Установено е, че цената на месото от бройлери на основния пазар е 3 BE за кг. Следователно месото от бройлери е оценено по справедлива стойност на 23 400 BE.

Запис на земеделската продукция
Dr. Готова продукция 23 400 BE
Cr. Незавършено производство (разходи за животни) 23 400 BE

- Смята се, че все още се отглеждат 4000 броя бройлери, чиято справедлива стойност се изчислява на база живо тегло. Цената, определена на основния пазар за тези 4 000 бройлера, е 15 000 BE. Тази стойност се признава за справедлива стойност в баланса.

Запис на последваща оценка на биологични активи
Dr. Биологични активи (15 000 BE – 10 000 BE) = 5 000 BE
Dr. Загуба от преоценка по справедлива стойност 5 000 BE
Cr. Незавършено производство (разходи за животни) (30 000 BE + 4 000 BE – 600 BE – 23 400 BE) = 10 000 BE

Отчетът за финансовата позиция на предприятието към края на м. февруари ще изглежда както следва.

Позиция	28-02-20x1, BE	Позиция	28-02-20x1, BE
Дълготрайни активи	166 000	Собствен капитал	173 000
<i>Трактор</i>	<i>29 000</i>	<i>Акции</i>	<i>100 000</i>
<i>Сграда на фермата</i>	<i>137 000</i>	<i>Неразпределена печалба (загуба)</i>	<i>73 000</i>
Краткотрайни активи	86 400	Безвъзмездна държавна помощ	9 400
<i>Материални запаси</i>	<i>10 000</i>	Пасиви	70 000
<i>Готова продукция</i>	<i>23 400</i>	<i>Дългосрочни пасиви</i>	<i>40 000</i>
<i>Биологични активи</i>	<i>15 000</i>	<i>Краткосрочни пасиви</i>	<i>30 000</i>
<i>Пари в брой</i>	<i>38 000</i>		
<u>Общо</u>	<u>252 400</u>	<u>Общо</u>	<u>252 400</u>