



ВЪЗНИКВАНЕ НА ЦЕНОВИ РАЗЛИКИ ПРИ ПРИЗНАВАНЕ НА ЗЕМЕДЕЛСКА ПРОДУКЦИЯ

ЕЛЕНА ГЕОРГИЕВА

FORMATION OF PRICE DIFFERENCES IN RECOGNITION OF AGRICULTURAL PRODUCTION

ELENA GEORGIEVA

Abstract

The agricultural production is acquired useful product from biological assets. As per the requirements of the International Accounting Standards 41 Agriculture, it is assessed per fair value reduced with the expected selling costs. The aim of the current investigation is to indicate the incentives for valuation and the problems that arise for the accounting. The use of market agricultural production prices of the biological assets and agricultural production has a direct impact on determination of financial results of companies.

Key words: Agricultural production, Fair value, Price differences

ВЪВЕДЕНИЕ

Земеделската продукция е икономически резултат от експлоатацията на биологичните активи. Прилагането на текуща база за оценяване на активите с биологичен произход създава предпоставки за възникване на ценови разлики при първоначално и последващо оценяване. Целта на настоящото изследване е да се обоснове механизма на тяхното формиране при признаване на земеделска продукция. Проблемът е значим за организация на отчетността на предприятията в аграрния сектор. Неговото разрешаване има значение за практиката като обосноваване на възприетата схема на счетоводно отчитане.

МЕТОДИ

За постигане целта на изследването са анализирани следните аспекти: модел на оценяване при първоначално признаване на земеделска продукция, връзка между разходите за производство и себестойността на добитата продукция, влияние върху финансовия резултат на земеделските предприятия. Анализът на разпоредбите на счетоводното законодателство и

икономическите особености на аграрния сектор позволява да се разкрие механизма на възникване на ценовите разлики при първоначално признаване на земеделска продукция.

РЕЗУЛТАТИ

Общите разпоредби за изготвянето и представянето на счетоводни отчети определят текуща, стойността за която: "активите се водят според сумата от пари или парични еквиваленти, която би се заплатила, ако същият или равностоен актив бъде придобит в момента" [МСС, 2001]. Справедливата стойност на активите с биологичен произход по своята характеристика е текуща и отразява спецификата на земеделието като отрасъл в икономиката. Прилагането ѝ дава възможност на предприятието в аграрния сектор да бъде своевременно ориентирано къмменящите се условия на пазара и да определи своето отношение към очертаващото се движение на пазарните цени [Frike, 1932].

Счетоводството трябва да търси пътища за създаване на информация не само за минали финансови състояния и резултати, но и за настоящи икономически процеси протичащи в предприятието [Бъчварова, Филипова, 1998]. Развитието на стопанските отношения между отделните субекти в различните сфери на икономиката, налагат необходимостта от създаване на актуална информация за дейността. Обективно протичащите процеси повишават изискванията към счетоводната отчетност по отношение на оценките на активите.

Себестойността, изчислена на база фактически разходи, е израз на историческата цена. Поради продължителността на производствения цикъл е налице значителен времеви интервал между протичане на технологичните операции и сделките за реализация на добития продукт. Моментата на отчитане на печалбите и загубите не съвпада, което изправя земеделските предприятия пред невъзможност да се за определят финансовия резултат от производствената си дейност.

Прилагане на историческата цена като база за оценяване на активите с биологичен произход не се смята за правилно в случая на селскостопански дейности [Епстейн, Мирца, 2005]. Разграничаването на стопанските и природните процеси с инструментариума на съвременната икономическа наука е невъзможно. Това поставя счетоводството пред избор на пътища за обхващане на настъпващите промени с растенията и животните, както и резултата от тяхната експлоатация. Прилагането на оценки, формирани на пазарна основа, позволява на счетоводната система да изчисли финансовия резултат от земеделската дейност на предприятията.

Себестойността променя своята функция в икономическата система на заетите в сектора стопански субекти. От основен оценъчен механизъм на активите с биологичен произход тя променя предназначението в един от показателите за определяне ефективността на земеделската дейност. Прилага се като инструмент за формиране на финансовия резултат от

земеделската дейност на предприятието и като средство за контрол върху икономическата ефективност на стопанските операции.

Паралелното използване и на двата вида оценки е предизвикателство пред счетоводството. В резултат се формира хибриден счетоводен модел, включващ различни оценки – историческа цена и текуща стойност [Башева, 2007]. Той се отразява върху процеса на изготвяне на годишните финансови отчети от една страна и организацията на счетоводната система от друга. Отчетността на разходите е необходимо да се обвърже от една страна с информационните потребности за определяне на себестойността, а от друга с технологичните особености и достигнатия етап на биологична зрялост на растенията и/или животните, които са фактори при определяне на текущата им оценка.

В земеделието подходящ е модел на отчитане на разходите по гр. 60 Разходи по икономически елементи и разпределянето им по отделни технологични фази, етапи, производства и дейности чрез сметките от гр. 61 Разходи за дейността [Аверкович, 2005]. Обуславя тенденция на разрупняване на отчетните обекти, която позволява детайлизиране на набраната от счетоводството информация. Технологичния цикъл в земеделието се характеризира с висока степен на сложност, който се отразява в усложняване на неговия двойствен анализ чрез системата на сметките, определен от големия брой операции [Нуман, 1989].

Възприемането на текуща база за оценяване на биологичните активи и земеделската продукция доведе до промяна на характеристиката на сметка 611 Разходи за основна дейност в земеделието. Към функциите ѝ на калкулационна сметка, се добавят и елементи на операционно-резултатна определени от ценовите разлики при признаване на добитите активи.

Технологичната обособеност на два отрасъла растениевъдство и животновъдство са основание за структуриране на две синтетични счетоводни сметки за отчитане на разходите за основна дейност с/ка 6111 Растениевъдство и с/ка 6112 Животновъдство.

Аналитичната отчетност по сметка 6111 Растениевъдство следва да се организира по видове култури. Едногодишните растения не притежават характеристика на самостоятелни активи, което обуславя мястото им в счетоводната система. Те не притежават потребителна стойност, извън основната си функция: добив на земеделска продукция. Технологичната им незавършеност е предпоставка за отразяването им от счетоводната система като незавършено производство.

Разходите реализирани за отглеждането на едногодишните растения формират себестойността на добитата от тях реколта. При многогодишните култури влиянието на биологичната трансформация се изразява в добива на продукция от тях и промяна в технологичните им характеристики. Калкулацията, като изчислителна процедура за изчисляване на себестойността не е обект на настоящото изследване. Схемата на организация на записванията по сметка 6111 Растениевъдство е представена в сх. 1.

Д-Т	с/ка 6111 Растениевъдство	К-Т
с/ка гр. 60 Разходи по икономически елементи	с/ка 303 Продукция - основна продукция - допълнителна продукция Печалба (загуба) при първоначално признаване	
себестойност	Справедлива стойност +/- финансов резултат	

Схема 1. Схема на възникване на ценова разлика при първоначално признаване на земеделска продукция в растениевъдството

Аналитичната отчетност по сметка 6112 Животновъдство следва да се организира по породи отглеждани животни. Необходима е информация за материално-отговорните лица и местонахождението на стадото.

Отчитане разходите в животновъдството следват технологичната последователност на отглеждане на различните видове и породи животни. Получените приплоди се заприхождат по справедливата стойност за възрастовата група на килограм живо тегло. Те са резултат от стопанисването на родителските стада и са източник на подновяване на стадото. Младите животни са потенциални източници на приходи в резултат на продажба или използването им за суровина за преработваща дейност в рамките на предприятието.

Разходите за издръжка на основното стадо ще определят себестойността на добитата от тях продукция [Тотев, Конакчиева, 1996], докато за оборотните стада ще определят прираста на младите животни.

Дейностите по отглеждане на младите животни се отразяват като разходи по икономически елементи, след което се натрупват в сметка 6112 Животновъдство. Както посочва Илиев тя се дебитираща с основните технологични разходи в животновъдството, а се кредитира със стойностния израз на създадения продукт на труда [Илиев, 2000]. Сметката е активна, операциона и съвместява функциите на операционно-калкулационна и операционно-резултатна [Герганов, 2007]. Аналитичните нива към сметката следва да отразяват отглеждането на отделните стада животни, като и тяхната възраст.

Д-Т	с/ка 6112 Животновъдство	К-Т
с/ка гр. 60 Разходи по икономически елементи		с/ка 303 Продукция - основна продукция - допълнителна продукция Прираст: - с/ка 311 Млади животни - с/ка 312 Животни за угодяване Печалба (загуба) при първоначално признаване
себестойност		Справедлива стойност +/- финансов резултат

Схема 2. Схема на възникване на ценова разлика при първоначално признаване на земеделска продукция при отглеждане на основно стадо

Дейностите по отглеждане на младите животни се отразяват като разходи по икономически елементи, след което се натрупват в сметка 6112 Животновъдство. Както посочва Илиев тя се дебитираща с основните технологични разходи в животновъдството, а се кредитира със стойностния израз на създадения продукт на труда [Илиев, 2000]. Сметката е активна, операционна и съвместява функциите на операционно-калкулационна и операционно-резултатна [Илиев, 2000]. Аналитичните нива към сметката следва да отразяват отглеждането на отделните стада животни, като и тяхната възраст.

Печалбата или загубата при първоначално признаване отразява разликата между фактически извършените разходи за добиването на приплодите и пазарната им оценка. Възможно е нейното изчисляване след установяване на фактическата себестойност в края на отчетния период.

ИЗВОДИ

1. Прилагането на хибриден счетоводен модел при отчитане земеделската дейност е предпоставка за възникване на ценови разлики.

2. Ценовите разлики при първоначално признаване на земеделска продукция са резултат от съпоставка на историческата оценка на

използваните ресурси в производствения процес и справедливата стойност на добития продукт.

3. Възникналите ценови разлики при първоначално признаване на земеделска продукция са елемент при формиране на финансовия резултат от земеделска дейност.

ЛИТЕРАТУРА

1. Аверкович, Е. и др. Управленско счетоводство, Свищов, АИ „Ценов“, 2005. с.74.
2. Башева, С. Концепция за справедливата стойност в счетоводството. *Български счетоводител*, 2007, бр. 18. с. 3.
3. Бъчварова, М., Филипова, Ф. Счетоводство за юристи или право за счетоводители. В. Галактика, 1998. с. 151.
4. Герганов, Г., Проданов, Г. и др. Счетоводство на селското стопанство, земеделските кооперации и сдружения. София, Икономика прес, 2007. с. 421.
5. Епстейн, Б., Мирца, А., МСС/ МСФО 2004-2005 Международни стандарти за счетоводство и финансови отчети. Коментари и приложения. К&Б консулт. с. 1071.
6. Илиев, Г. Счетоводство в аграрния сектор. Свищов, АИ „Ценов“, 2000. с. 120.
7. Тотев, Т., Конакчиев, Т. Отчитане на разходите. С., Информа интелект, 1996. с. 104.
8. Human, D. Economics, Irwin, Boston, 1989. p. 436.
9. Международни счетоводни стандарти. International Accounting Standards Board, 2001, Общи положения за изготвянето и представянето на счетоводните отчети, т.100 б.