

**СПЕЦИФИЧНИ АСПЕКТИ НА ИНВЕНТАРИЗАЦИЯТА НА
НЕТЕКУЩИТЕ (ДЪЛГОТРАЙНИ) АКТИВИ В ПРЕДПРИЯТИЯТА СЪС
СЕЛСКОСТОПАНСКА ДЕЙНОСТ**

**Ас. д-р Галина Чиприянова
Катедра „Счетоводна отчетност“
СА „Д. А. Ценов“ – Свищов**

Резюме: Основно изискване в дейността на селскостопанските предприятия е да представят вярно и честно имущественото и финансовото си състояние, отчетения финансов резултат и промените в паричните потоци. В етапа на подготовката за годишното счетоводно приключване най-важната предпоставка за това е извършването на годишната инвентаризация на активите, собствения капитал и пасивите. В настоящето изследване ще фокусираме вниманието си върху инвентаризацията на нетекущите (дълготрайни) активи в предприятията със селскостопанска дейност.

Ключови думи: селскостопански предприятия, годишно счетоводно приключване, инвентаризация, нетекущи (дълготрайни) активи.

JEL: M 41

SPECIFIC ASPECTS OF THE INVENTORY OF NON-CURRENT ASSETS IN THE ENTERPRISES WITH AGRICULTURAL ACTIVITIES

Assistant Professor Galina Chipriyanova, Phd

Department “Accounting”

"D. A. Tsenov" Academy of Economics - Svishtov

Abstract: Basic requirement in the activity of the agricultural enterprises is to present a true and fair financial and property status, accounted financial results and changes in cash flows. In the stage of preparation for the annual accounting closure most important precondition for this is to perform an annual inventory of assets, equity and liabilities. In the current research we will focus our attention on the inventory of non-current assets in the agricultural enterprises.

Key words: enterprises with agricultural activities, annual accounting closure, inventory, non-current assets

JEL: M 41

Във всяка национална икономика има отрасли, които притежават определящ характер за цялостния ѝ облик. За България един от тях е селското стопанство.

В настоящата разработка *обект* на изследване са предприятията със селскостопанска дейност. Важно място при информационното осигуряване на управлението на тези стопански субекти заема счетоводството. Един от елементите на счетоводния метод за документирането на тези процеси, които с другите счетоводни методи не са отразени, е инвентаризацията. Успоредно с това този способ се използва и за оценяване на определени обекти.

Основната *изследователска теза* е, че при провеждане на инвентаризация в аграрните предприятия членовете на назначената за целта комисия трябва да вземат под внимание влиянието на технологичните и биологични особености на дейността върху икономическите процеси. Само тогава инвентаризацията ще се прояви като надежден способ за подsigуряване на ръководството с информация за наличността и промените на активите, капитала и пасивите и оценката им към даден момент.

В настоящата разработка ще се изследват особеностите на инвентаризацията само на специфичните нетекущи (дълготрайни) активи в селскостопанските предприятия, върху които оказва влияние биологичната трансформация.¹ За целта ще се анализират различни казуси от практиката.²

Съобразно нуждите на годишния финансов отчет към 31 декември в аграрните предприятия се извършва проверка на встъпителните и дялови вноски на съдружниците. Ревизира се размера, реда, формата и сроковете за внасяне на записаните дялове. Например, в резултат на извършена инвентаризация се установява, че един съдружник е освободен от невнесените вноски, а това не е намерило отражение в намалението на капитала на селскостопанското предприятие. Необходимо е да се състави счетоводна статия, при която се дебитираща сметка 102 *Основен капитал, неизискващ регистрация* (поискан, но невнесен основен капитал) и се кредитира сметка 426 *Вземания по записани дялови вноски*, аналитична сметка „Съдружник X“. Друг

¹ Инвентаризацията на краткотрайните активи, както и на пасивите и собствения капитал в селскостопанските предприятия са обект на други изследвания.

² Определянето на отделните обекти трябва да става при съблюдаването на структурата на нетекущите (дълготрайни) активи на аграрното предприятие.

случай – съдружник „Х“, който има непогасени задължения към аграрното предприятие го напуска по икономически причини, но счетоводните записвания неправилно са съставени по партидата на съдружник „У“. Следва да се съставят две „червени“ сторнировъчни и две редовни статии:

→ Първо, „червени“ сторнировъчни статии – дебитиране на сметка 4992 *Други кредитори*, аналитична сметка „Съдружник У“ и кредитиране на сметка от група 41 *Клиенти и свързани с тях сметки*, група 44 *Вземания по липси, начети и съдебни спорове* или група 49 *Разни дебитори и кредитори*; дебитиране на сметка 102 *Основен капитал* (поискан и внесен), аналитична сметка „Съдружник У“ срещу кредитиране на сметка 4992 *Други кредитори*, аналитична сметка „Съдружник У“;

→ Второ, редовни статии – дебитиране на сметка 4992 *Други кредитори*, аналитична сметка „Съдружник Х“ и кредитиране на сметка от група 41 *Клиенти и свързани с тях сметки*, група 44 *Вземания по липси, начети и съдебни спорове* или група 49 *Разни дебитори и кредитори*; дебитиране на сметка 102 *Основен капитал* (поискан и внесен), аналитична сметка „Съдружник Х“ срещу кредитиране на сметка 4992 *Други кредитори*, аналитична сметка „Съдружник Х“.

При инвентаризацията на дълготрайните (нетекущи) материални активи (ДМА) в аграрните предприятия се използва методът на преброяване, претегляне, измерване и описване. Проверката им следва логиката:

$$\text{ДМА в началото на периода} + \text{Придобити ДМА} - \text{ДМА, извадени от употреба} = \text{ДМА в края на периода}$$

Към тази група се отнасят: земи, сгради и конструкции, компютърна техника, съоръжения, машини и оборудване, транспортни средства, офис

обзавеждане, други ДМА и дълготрайните биологични активи (ДБА)³ - гори (широколистни и иглолистни), трайни насаждения – плододаващи (овощни градини, лозови масиви, ягодови и малинови градини и други), трайни насаждения – неплододаващи (полезащитни горски пояси, пътно-алейни насаждения и други) и животни в основни стада (продуктивни и работни животни). В съответствие със СС 41 *Селско стопанство* „биологичните активи се оценяват при първоначалното признаване и в края на всеки отчетен период по справедлива стойност, намалена с предварително начислените разходи при продажба, с изключение на случаите, при които справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена.“⁴

Специфичен обект на инвентаризация в селскостопанските предприятия са собствените, наетите и арендувани земи, в качеството им на блокове, масиви за растениевъдно производство. Преди да се пристъпи към засяването е необходимо окончателно да се проучат земеделските земи по поземления кадастър, да се провери картата на разпределението, да се анализира сеитбообръщението на културите – засявани есенни и пролетни култури през предходни стопански години. Установява се дали земите правилно са отчетени като собствени, арендувани или земи по сключени договори за производствени услуги. Например, в резултат на извършена инвентаризация се констатира, че

³ Като дълготраен биологичен актив се отчита всяко животно или растение, при което биологичната трансформация (възможности за промяна водеща до промени в актива, растеж, възстановяване или производство на селскостопанска продукция) се осъществява за не повече от един отчетен период (т.е. тази трансформация протича за повече от една календарна година). Вж.: ГЕРГАНОВ, Г., БЛАЖЕВА, В. Счетоводно отчитане на специфичните обекти и дейности на селскостопанското предприятие. Свищов, АИ „Ценов“, 2013, с. 69.

⁴ СС 41 Селско стопанство, Приет с ПМС № 46 от 21 март 2005 г. Обн. ДВ. бр. 30 от 7 Април 2005 г., изм. ДВ. бр. 86 от 26 Октомври 2007 г. В сила от 01.01.2005 г., т. 3.2.

арендувана (наета) земя за 25 000 лв е неправилно отчетена като собствена земя. Следва да се съставят две статии:

→ първо, „червена“ сторнировъчна статия, при която се дебитираща сметка 2011 *Земли*, а се кредитира сметка 426 *Вземания по записани дялови вноски* или сметка 102 *Основен капитал, неизискващ регистрация* със сумата от 25 000 лв и

→ второ, редовна статия чрез използване на задбалансови сметки – дебитиране на сметка 912 *Наети чужди активи*, аналитична сметка „Наета земеделска земя“ срещу кредитиране на сметка от група 99 *Разни сметки за условни пасиви*, аналитична сметка „Договор №“.

Проверката на ДМА като трактори, комбайни и други от механизацията и автопарка на аграрното предприятие се осъществява по местата на постоянното им съхранение (или ако инвентаризацията не е планирана – на полето по време на работа), а на горите, трайните насаждения и животните от основните стада – по местата на тяхното нахождение⁵.

Посредством извършването на инвентаризацията се преценява и състоянието на ДМА, т.е. обръща се внимание на техните функционални възможности. На анализ се подлага и оставащия полезен живот на отделните ДМА. Както отбелязва в свое изследване **Е. Рангелов**, „брак и липси на ДМА може да се отчете по всяко време на годината, но това става най-често при годишната инвентаризация“⁶. Предлага се, когато констатираните липси (на ДМА, които се отчитат по сметките от група 20 *Дълготрайни материални активи*) са без вина на материално отговорно лице (МОЛ) да се състави

⁵ ПЕРКОВ, М. Как мы проводим инвентаризацию. – У ч е т и финанси в колхозах и совхозах, 1958, бр. 9, с. 6-9.

⁶ РАНГЕЛОВ, Е. Брак и липси на дълготрайни материални активи при годишната инвентаризация. Счетоводни и данъчни аспекти. – Е к с п е р т, 2010, бр. 3, с. 30.

счетоводна статия, при която се дебитират сметка 241 *Амортизация на ДМА* и сметка 609 *Други разходи*, а се кредитира сметка от група 20 *Дълготрайни материални активи*. За отнасяне на разхода по функционално предназначение се дебитира сметка 614 *Административни разходи* срещу кредитиране на сметка 609 *Други разходи*. Когато съставения протокол от комисията е утвърден с вина на МОЛ се съставят две счетоводни статии: с първата се отписва набраната до момента амортизация на ДМА, а при втората се дебитира сметка 442 *Вземания по липси и начети* срещу кредитиране на сметка от група 20 *Дълготрайни материални активи*, сметка 443 *Ценови разлики по липси и начети* и сметка 4532 *Начислен данък за продажбите*. Следва да се отпише и преоценъчният резерв на ДМА, ако такъв съществува (без данъчно третиране), при което следва да се дебитира сметка 112 *Резерви от последващи оценки на дълготрайни активи* срещу кредитиране на сметка 122 *Нерзапределена печалба от минали години*.⁷ В случай, че отчетната стойност е по-висока от пазарната стойност се дебитира сметка 442 *Вземания по липси и начети* срещу кредитиране на сметка от група 20 *Дълготрайни материални активи* и сметка 4532 *Начислен данък за продажбите*.

Проучване в практиката ни провокира да дадем отговор на това как би следвало да се процедира, ако диво животно унищожи дълготраен биологичен актив (ДБА), например чакал влезе в овчарник и ликвидира пет овце от основното стадо. Смятаме, че ако мястото, където се намират животните е охранявано от назначено за целта лице (лица), то следва да се установи неговата отговорност. Извършва се инвентаризация като членовете на комисията трябва да установят МОЛ имат ли вина. При счетоводното третиране на начета се

⁷ Пак там.

взема под внимание дали справедливата (отчетната) стойност е по-висока от пазарната цена. Когато към момента на начета, пазарната стойност е по-висока от отчетната стойност се дебитира сметка 442 *Вземания по липси и начети* и се кредитират сметка 274 *Животни от основните стада*, сметка 443 *Ценови разлики по липси и начети* и сметка 4532 *Начислен данък за продажбите*. В обратния случай, сметка 443 *Ценови разлики по липси и начети* не се използва.

Възможно е, инвентаризацията на ДБА да е необходима поради липса на животни от основните стада поради кражба, която е доказана по съответния ред от специализирани криминални органи. След извършване на инвентаризацията се съставя счетоводна статия, при която се дебитира сметка 498 *Други дебитори* срещу кредитирането на сметка 274 *Животни от основните стада* и сметка 4532 *Начислен данък за продажбите*.⁸

Ако при извършената инвентаризация се установят излишъци на ДА, те следва да бъдат заприходени. За целта се съставя счетоводна статия, при която се дебитира сметка от група 20 *Дълготрайни материални активи* или сметка 274 *Животни от основните стада*, съответната аналитична сметка и се кредитира сметка 709 *Други приходи от дейността* по пазарни цени. Сметка 709 *Други приходи от дейността* се приключва в края на отчетния период със сметка 123 *Печалби и загуби за текущата година*.

Възниква въпроса: „А допустимо ли е да се извърши прихващане на липса с излишък на ДБА?“ Например, как би се процедирало, ако при извършена инвентаризация се установи, че липсва една крава от основното стадо, а стадото от крави за угояване наброява с една повече? Позоваваме се на постановките на чл. 74 от ППЗДВФК, а именно, излишъците и липсите да са

⁸ ГЕРГАНОВ, Г., БЛАЖЕВА, В. Цит. съч., с. 113.

установени при количествена проверка и да съществува причинно-следствена зависимост между тях (вредоносният факт едновременно да е причинил вреда, от която да се приспадне ползата). Установяването на причинно-следствената връзка изисква прилагането на специфични способности, методи и средства, като способ на нулевата наличност, количествен анализ и други. Следователно, решението за компенсиране е изцяло на ръководството на аграрното предприятие. Това означава, че при съблюдаване на законовите изисквания и разпоредби по негова преценка е възможно:

От една страна, да се извърши прихващането. Може да възникнат проблеми поради различие в оценката на кравата като продуктивно животно и като животно за угодяване (продуктивните качества не са съществени, а само живото тегло);

От друга страна, да се извърши отразяване на липса на ДБА (което ще намери счетоводен израз по дебита на сметка 609 Други разходи и кредита на сметка 274 Животни в основни стада, аналитична сметка Крави от основното стадо) и втори път, на излишък на КБА (което ще намери счетоводен израз по дебита на сметка 315 Животни за угодяване, аналитична сметка Крави за угодяване и кредита на сметка 709 Други приходи от дейността).

Освен като количествено измерение в селскостопанското предприятие, инвентаризацията на ДА намира проявление и в оценяване на техните качествени характеристики, в т.ч. на биологичните (на последните се обръща особено внимание поради спецификата на отчетния обект). Това е най-ярко при инвентаризацията на горите и трайните насаждения – когато в резултат на проверката се установи, че те не отговарят на необходимите изисквания за понататъшна експлоатация. По отношение на предприятията с животновъдна

дейност задължително инвентаризацията на животните от основните стада е съпътствана с проверка на биологичните качества и възрастта на животните. Когато функционалните възможности на дълготрайните биологични активи към момента на извършване на инвентаризацията не съответстват на потенциалните им възможности, се преминава към тяхното бракуване, прехвърляне за угодяване или ликвидация. От счетоводна гледна точка това намира израз в използването на сметка 616 *Разходи за ликвидация на ДМА*, аналитична сметка *Ликвидация на дълготрайни биологични активи*, която се дебитира, а се кредитира сметка от група 27 *Дълготрайни биологични активи* (271 *Гори*, сметка 272 *Трайни насъждения – плододаващи*, сметка 273 *Трайни насъждения – неплододаващи*, сметка 274 *Животни в основните стада* или 279 *Други дълготрайни биологични активи*).

В практиката е възможно селскостопанският субект към момента на извършване на инвентаризацията, съблюдавайки законовите разпоредби, да предприеме процедура по прекласифициране на някои активи като биологични. Например, аграрно предприятие е закупило „в пакет“ земи и гори, като доставчикът е издал данъчна фактура общо за 180 000 лв без разграничаване каква е цената на земята и на гората. На тази база в счетоводството на селскостопанския субект гората е заприходена за 150 000 лв и е начислен ДДС за покупка за 30 000 лв. При годишна инвентаризация е установено, че реалната сделка е: земя за 50 000 лв, гора за 100 000 лв и ДДС за покупка за 20 000 лв. Уведомен е доставчикът, който анулира фактурата за 180 000 лв и издава две нови – обикновена (за покупката на земя за 50 000 лв) и данъчна (за покупката на гора за 100 000 лв и ДДС за 20 000 лв). На тази база е съставена сторнировъчна статия, като са дебитирани сметка 271 *Гори* със 150 000 лв и

сметка 4531 *Начислен ДДС за покупките* за 30 000 лв и е кредитирана сметка 401 *Доставчици* със 180 000 лв. На база на получената обикновена фактура за земята, засадена с гора се дебитира сметка 201 *Земли* и се кредитира сметка 401 *Доставчици* с 50 000 лв. С получената данъчна фактура за закупената гора се дебитира сметка 271 *Гори* със 100 000 лв, дебитира се сметка 4531 *Начислен ДДС за покупките* с 20 000 лв и се кредитира сметка 401 *Доставчици* със 120 000 лв.

На проверка към 31 декември на отчетната година подлежат и получените дълготрайни активи, обект на бартерни сделки (получени срещу предоставяне на бъдеща селскостопанска продукция). Получените дълготрайни активи се оценяват по договорената за бартера цена. Предадената за погасяване на това задължение продукция се оценява по договорената за този бартер цена. Прихващането се осъществява на ниво разчети, т.е. вземането със задължението по този бартер.⁹ Съгласно постановките на т. 24 МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* „един или повече активи от имоти, машини и съоръжения могат да се придобиват в замяна за непаричен (ни) актив (и) или комбинация от парични и непарични активи.“ Цената на придобиване на такъв актив се определя по справедливата стойност.¹⁰ Размяната на активи е регламентирана и в т. 5.1. от СС 16 *Дълготрайни материални активи*¹¹, както следва: „Когато дълготраен материален актив е получен в резултат на замяна или частична замяна срещу

⁹ БЪЛГАРЕНСКА, С. Особенности при годишното счетоводно приключване на земеделските кооперации към 31 декември 2005 г. – Б ъ л г а р с к и счетоводител, 2006, бр. 2, с. 9.

¹⁰ Международни счетоводни стандарти (МСС) 2011. Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО). Актуализирани към месец февруари 2011 г. Първо издание. С., Лоби Ком, 2011, с. 116.

¹¹ СС 16 Дълготрайни материални активи. Обн. ДВ. бр. 30 от 7 Април 2005 г., изм. ДВ. бр. 86 от 26 Октомври 2007 г. В сила от 01.01.2005 г.

друг несходен дълготраен материален актив или други активи, цената на придобиване се определя по справедливата стойност на получения актив, която е еквивалентна на справедливата стойност на отдадения актив, коригирана с всички прехвърлени парични средства.“ В икономическата литература се анализират два варианта на счетоводно отчитане на замяна на нетекущи биологични активи (една крава) с други краткотрайни активи (фуражи). В първия случай, когато не се прилагат постановките на СС 16 *Дълготрайни материални активи* с оглед размяната да е равностойна – извършват се счетоводни записвания за коригиране справедливата стойност на нетекущите биологични активи, което намира счетоводен израз в дебитирането на сметка 608 *Разходи от последващи оценки на активи* или сметка 631 *Загуба (разходи) от обезценка*. Във втория вариант аграрното предприятие прилага СС 16 *Дълготрайни материални активи* за отчитане замяната на несходни активи.¹²

В много редки случаи обект на инвентаризация в аграрното предприятие са закупената селскостопанска техника и механизация, животни от основните стада и други, които са на път; селскостопанските машини, транспортните средства, компютърна техниката, предадени за ремонт в друго предприятие; ДМА, отдадени под наем (трактори, комбайни и други, които са собственост на аграрното предприятие, но се използват в стопанската дейност на друго предприятие).¹³

¹² За конкретни счетоводни записвания с използването на сметка 414 *Клиенти по продажби по определени условия* и сметка 404 *Доставчици по доставки при определени условия* вж.: ГЕРГАНОВ, Г., БЛАЖЕВА, В. Цит. съч. с. 120-121.

¹³ Тези дълготрайни материални активи се инвентаризират на база идентифициращи ги счетоводни документи и за тях се съставят отделни инвентаризационни описи. Наличието на ДМА, отдадени под наем следва да бъде потвърдено от наемателите им. Съществуват две опции за селскостопанския стопански субект: *първата*, инвентаризацията да се извърши като се

Успоредно с всичко това към датата на съставяне на годишния финансов отчет в селскостопанското предприятие на проверка се подлага и прилаганата амортизационна политика с оглед установяване степента на нейната икономическа обоснованост и контролиране недопускането на отклонения в посока неамортизиране или свръхамортизиране на дълготрайни материални активи.

Счита се за необходимо да се посочи още, че при инвентаризация активите задължително се проверяват за обезценка. Съгласно МСС 36 *Обезценка на активи* / *СС 36 Обезценка на активи*¹⁴ всеки дълготраен актив следва да бъде обезценен, когато неговата възстановима стойност е по-ниска от преносната (балансовата) му стойност към датата на съставянето на годишния финансов отчет. Сумата, явяваща се разлика между тези стойности намира счетоводен израз в загуба от обезценка на актива. Ако аграрното предприятие прилага модела на цената на придобиване за последващо оценяване на активите, загубата от обезценка се признава за разход в отчета за приходите и разходите (отчет за всеобхватния доход). Когато то е избрало модела на

основава на идентифициращите счетоводни документи и договорите за наем и *втората*, да се извърши пряка инвентаризация при наличието на съгласие от страна на наемателя (което ще е предпоставка за преценяване техническото състояние на предоставените ДМА в условията на експлоатационен лизинг). На инвентаризация подлежат и използваните ДМА, получени от аграрното предприятие при оперативен лизинг. Проверяват се договорите за наем, установява се физическото присъствие на ДМА, степента на използваемост, оценяват се по отношение нужни/ненужни в бъдещата стопанска дейност, квалифицират се в групите: подлежащи на ремонт и негодни.

Наемните отношения са уредени в Закона за задълженията и договорите. Вж. ЗАКОН за задълженията и договорите, Обн. ДВ. бр. 275 от 22.11.1950 г., в сила от 01.01.1951 г., изм. бр. 50 от 30.05.2008 г.)

¹⁴ МСС 36 Обезценка на активи. < <http://www.odit.info/?s=2&i=2526> > посещение към 10.05.2013 г.; СС 36 Обезценка на активи, Приет с ПМС № 46 от 21 март 2005 г. Обн. ДВ. бр. 30 от 7 Април 2005 г., изм. ДВ. бр. 86 от 26 Октомври 2007 г. В сила от 01.01.2005 г.

преоценка, със загубата от обезценка на преоценен актив се намалява формирания преди това преоценъчен резерв, което намира счетоводен израз в използването на сметка 112 *Резерв от последваща оценка на дълготрайни активи*¹⁵.

В края на отчетния период по време на инвентаризация, се извършва оценяване на нетекущите биологични активи. Към 31 декември същите се оценяват по справедлива стойност, намалена с предварително начислените разходи при продажба, с изключение на случаите, при които справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена.¹⁶ Когато към датата на изготвяне на финансовия отчет е налице надценка, сметка от група 27 *Дълготрайни биологични активи* се дебитира и се кредитира сметка 709 *Други приходи от дейността* или сметка 731 *Приходи от възстановени загуби от обезценка*. Подценката намира счетоводен израз в дебитирането на сметка 608 *Разходи от последващи оценки на активи* или сметка 631 *Загуба (разходи) от обезценка* и кредитирането на сметка от група 27 *Дълготрайни биологични активи*. За отнасяне на разхода по функционално предназначение се дебитира сметка 611

¹⁵ Модел на цената на придобиване - след признаване като актив дадена позиция от имоти, машини и съоръжения се отчита по нейната цена на придобиване минус натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка. Модел на преоценка - след първоначалното признаване за актив всеки имот, машина и съоръжение, чиято справедлива стойност може да се оцени надеждно, се отчита по преоценена стойност, която е справедливата стойност на актива към датата на преоценката минус всички последвали натрупани амортизации, както и последвалите натрупани загуби от обезценка. Преоценките се правят достатъчно редовно, за да се гарантира, че балансовата сума не се различава съществено от тази, която би била определена при използването на справедливата стойност към датата на счетоводния баланс. По: МСС 16 Имоти, машини и съоръжения. < <http://www.odit.info/?s=2&i=2550>> посещение към 10.05.2013 г.

¹⁶ < <http://www.odit.info/?s=2&i=2514>> посещение към 10.05.2013 г., т. 12. СС 41 Селско стопанство. Обн. ДВ. бр. 30 от 7 Април 2005 г., изм. ДВ. бр. 86 от 26 Октомври 2007 г. В сила от 01.01.2005 г., т. 3.2.

Разходи за основна дейност, аналитична сметка Разходи за растениевъдство, респ. сметка Разходи за животновъдство и се кредитира сметка 608 *Разходи от последващи оценки на активи*. Целесъобразно е намалената оценка на ДБА да не влияе върху себестойността на получената от тези активи продукция, а да влияе върху финансовия резултат. Сметка 731 *Приходи от възстановени загуби от обезценка* и сметка 631 *Загуба (разходи) от обезценка* се приключват в края на годината със сметка 123 *Печалби и загуби от текущата година*.¹⁷

В резултат на инвентаризациите на дълготрайни активи в селскостопанските предприятия се установяват и уточняват тези, които са неправилно отчетени, съставят се сторнировъчни статии и записване в групите, към които действително следва да се класифицират. Ако счетоводните грешки са с произход на минали отчетни периоди, за тяхното изправление е необходимо да се приложат разпоредбите на СС 8 *Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика*.¹⁸

* * *

За да се гарантира верността на годишния финансов отчет, предприятията със селскостопанска дейност трябва да извършват годишна инвентаризация на всички активи, собствения капитал и пасиви. Препоръчително е те да извършват инвентаризация не само към 31 декември на отчетната година, а системно, регулярно като гаранция за законосъобразното използване и съхраняване на активите, информираност по отношение степен на

¹⁷ ГЕРГАНОВ, Г., БЛАЖЕВА, В. Цит. съч., с. 128-129.

¹⁸ МАТОВА-ГОЛОВИНА, А. Вътрешни правила на предприятията за инвентаризация на активите и пасивите – методически указания. – С ч е т о в о д с т в о плюс, 2009, бр. 1, с. 7.

ликвидност на вземанията и задълженията, потвърждаване достоверността на представяната счетоводна информация и установяване отговорността на материално отговорните лица. Специално в аграрните предприятия трябва да се имат предвид и следните ключови моменти:

Първо. Земята се явява като фундамент, място за локализиране на селскостопанската дейност и следователно собствените, наетите и арендувани земи са обект на счетоводно отчитане и специфичен обект на инвентаризация;

Второ. Наличие на специфични активи, върху които оказва влияние биологичната трансформация, в т.ч. дълготрайни биологични активи;

Трето. Отчитайки особеностите на дълготрайните биологични активи, последните подлежат на инвентаризация при липси по вина и без вина на МОЛ, при кражби, при липси, причинени от диви животни, при единични и масови смъртни случаи, за оценяване на биологичните им и експлоатационни качества, при прекласифициране на някои активи като биологични, при проверка за обезценка и други.

Само по този начин инвентаризацията на стопанските средства (активите) на аграрното предприятие ще създаде предпоставки за осигуряване на достоверна и качествена счетоводна информация и ще гарантира реална картина за отразяване на растениевъдните и животновъдни дейности, фундамент за всеобхватното им анализиране.