

СПЕЦИФИЧНИ АСПЕКТИ НА ИНВЕНТАРИЗАЦИЯТА НА АКТИВИТЕ 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 активите в предприятията със селскостопанска дейност.

Ключови думи: селскостопански предприятия, годишно счетоводно приключване, инвентаризация, активи

JEL: M 41

SPECIFIC ASPECTS OF THE INVENTORY OF ASSETS IN THE ENTERPRISES WITH AGRICULTURAL ACTIVITIES

Assist. Prof. 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 assets in the agricultural enterprises.

Key words: enterprises with agricultural activities, annual accounting closure, inventory, 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.¹

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 активи в селскостопанските предприятия, върху които оказва влияние биологичната трансформация.² За целта ще се анализират различни казуси от практиката.

I.

Извършването на инвентаризация в предприятията неизбежно съпътства всяка стопанска дейност, в т.ч. и селскостопанската. Инвентаризацията дава възможност за опазване на имуществото на предприятието. Тя се определя като най-старият счетоводен способ и инструмент за извършване на контрол и проверка³. Според **В. Жечицкий** във всеки стопански субект „изключително важна роля в надзора на безопасността на инвентара и паричните средства играе инвентаризацията“⁴. Най-често тя се отъждествява с „периодична проверка на актив на определено място, неговото опазване, потвърждаване на надеждността на счетоводството и отчетността“⁵.

¹ Селскостопанската дейност е специфична и това налага необходимостта от управление и оценяване на трансформацията (промяната). Вж. **Атанасов**, Ат. Признаването и оценяването на биологични активи и селскостопанска продукция през призмата на счетоводството. – *Н а р о д н о-стопански архив*, бр. 4, 2012, с. 30.

² Инвентаризацията на пасивите и собствения капитал в селскостопанските предприятия е обект на друго изследване.

³ **Малькова**, Т. Инвентаризация – древнейший способ хозяйственного учета. – *Б у х г а л т е р с к и й учет*, 1988, бр. 8, с. 67-69.

⁴ **Жечицкий**, В. Об анализе материалов инвентаризации. – *Б у х г а л т е р с к и й учет*, 1978, бр. 1, с. 41. Още за ролята и значението на инвентаризацията вж.: HADLEY, Sc. A Modern View of Inventory. – *S t r a t e g i c Finance*, Montvale, NJ, 2004, № 7, с. 31-35; HADLEY, Sc. Safety Inventory Analysis. Why and How? - *S t r a t e g i c Finance*, Montvale, NJ, 2004, N 9, с. 27-33; KUNIN, P. When Knowledge Isn't Power. – *S t r a t e g i c Finance*, Montvale, NJ, 2006, N 7, с. 55-57.

⁵ **Кузьмін**, Дм. Результати інвентаризації та їх відображення в бухгалтерському обліку. – *Ж Д Т У. Економічні науки*, 2007, бр. 4 (42), с. 99.

Този въпрос е нормативно регламентиран и със Закона за счетоводството⁶, където е изведена следната дефиниция: "Инвентаризация е процесът на подготовка и фактическа проверка чрез различни способи на натуралните и стойностните параметри на активите и пасивите на предприятието към точно определена дата, съпоставяне на получените резултати със счетоводните данни и установяване на евентуални разлики."⁷ Целта е да се осигури обективност на качествените характеристики на годишния финансов отчет в стопанския субект, а оттам и на неговата достоверност. Както посочва **В. Луговой**, „инвентаризацията е един от най-важните етапи от подготовката на съставянето на годишния отчет“⁸ като предназначението ѝ е да установи съответствие между информацията от счетоводните сметки и действителните наличности. Когато инвентаризацията се провежда недоброкачествено и несвоевременно, се създават условия липси и кражби да не се идентифицират и по този начин не се обезпечава достоверността на финансовите отчети⁹. Съгласно Закона за счетоводството¹⁰ инвентаризация на активите и пасивите в селскостопанското предприятие¹¹ се извършва през всеки отчетен период и по искане на органите на съдебната власт и на други органи, когато това е предвидено в закон. Задължително в селскостопанските субекти на инвентаризация¹² подлежат всички активи, собствения им капитал и пасивите. Това е продиктувано от обстоятелството, че при инвентаризация активите и пасивите задължително се проверяват за обезценка. По този начин се прилага един от основните принципи, заложен в Закона за счетоводството – принципът на предпазливостта (вж. чл. 4, ал. 1). Той изисква всеки актив или пасив да бъде посочен в баланса, без да е надценен или подценен. Без извършена инвентаризация не би могло до се пристъпи към последваща оценка¹³. Освен това в контекста на приложимите стандарти е ясно, че целта на инвентаризацията е не само да установи наличните активи и пасиви на аграрното предприятие към датата на съставяне на финансовия отчет, но и да потвърди дали всички активи и пасиви са реални.

Въз основа на извършения анализ на същността на инвентаризацията би могло да се формулира становището, че инвентаризацията в селскостопанските предприятия е *средство за осигуряване на ръководството с информация за наличността и промените на активите, капитала и пасивите и тяхното*

⁶ ЗАКОН за счетоводството. В сила от 01.01.2002 г., Обн. ДВ. бр.98 от 16 Ноември 2001г., изм. ДВ. бр.91 от 25 Септември 2002 г., изм. ДВ. бр.15 от 15 Февруари 2013 г., чл. 22.

⁷ ЗАКОН за счетоводството. Цит. съч., Допълнителни разпоредби § 1, т. 10.

⁸ **Луговой, В.** Инвентаризация статей баланса. – Б у х г а л т е р с к и й учет, 1995, бр. 11, с. 11.

⁹ **Журко, В.** О повышении контрольных функций инвентаризаций. – Б у х г а л т е р с к и й учет, 1980, бр. 8, с. 13.

¹⁰ ЗАКОН за счетоводството. Цит. съч., чл. 22.

¹¹ Стопанският субект – селскостопанско предприятие попада в рамките на понятието „предприятие“ по смисъла на Закона за счетоводството (Вж. чл. 1 (2), Глава I Общи разпоредби) и е длъжно да съблюдава основните счетоводни принципи.

¹² Извършването на инвентаризацията е съпътствано с изготвянето на заповед за инвентаризация, инвентаризационен опис, декларация от МОЛ и протокол за бракуване (последния документ само при необходимост).

¹³ **Българенска, С.** Особености при годишното счетоводно приключване на отчетната 2006 година в аграрните предприятия. – Б ъ л г а р с к и счетоводител, бр.4, 2007, с. 3.

оценяване към определен момент. Тя е способ за установяване несъответствията между счетоводните и фактическите данни, които са породени от различни икономически процеси. Особено това е необходимо към датата на съставянето на финансовия отчет с оглед осигуряване на достоверна и честна картина за финансовото и имущественото състояние на селскостопанските стопански субекти, намираща израз във верни и правилни отчети.

За да се прояви като информационно и контролно средство в селскостопанското предприятие, процесът на инвентаризация трябва да е подчинен на принципите: *законосъобразност* (да е налице основание за провеждане на инвентаризация), *всеобхватност* (да се инвентаризират всички активи, пасиви и собствения капитал), *точност* (информацията от инвентаризацията да представя вярно състоянието на селскостопанския стопански субект) и *срочност* (извършването на проверките и изготвянето на резултатите от тях да се осъществява според заложените в заповедта за инвентаризация срокове).

Изследване на селскостопанските субекти разкрива необходимостта от извършване на инвентаризация в различни случаи, например: коригиране на неправилно заприходена собственост, обратно изкупуване, продажба, преобразуване и ликвидация на селскостопанското предприятие, смяна на материално отговорно лице (МОЛ), при стихийни бедствия (още повече че растениевъдната дейност се осъществява под силното влияние на природно-климатичните условия), пожар и други екстремни ситуации, при разкриването на кражба, злоупотреба или повреда на имущество. Разнородните основания за провеждането на инвентаризациите дават основание в селското стопанство те да бъдат класифицирани в разрезите, посочени по-долу.¹⁴

→ *задължителни* (съблюдавайки изискванията на нормативната уредба) и *по инициатива* (по решение на ръководството на селскостопанското предприятие);

→ *планирани* (провеждат се в предварително определени срокове) и *непредвидени* (по преценка на ръководството извън утвърдените в план графика за осигуряване на допълнителен контрол по съхраняване имуществото на селскостопанския стопански субект);

→ *пълни* (на проверка подлежат всички активи и пасиви, както и собствения капитал в предприятието от селско стопанския сектор) и *частични* (ревизират се един или няколко актива или пасива съобразно конкретната ситуация);

→ *натурални* (провеждат се чрез непосредствено наблюдение, преброяване, претегляне, измерване на инвентаризиранияте обекти, участващи в растениевъдната и животновъдната дейност на предприятието) и *документални* (цели се да се удостовери документално наличието на проверяваните обекти от селскостопанската дейност).¹⁵

¹⁴ По идея от: **Мякинина, Л.** Порядок проведения инвентаризации. – Б у х г а л т е р с к а я отчетность организации, 2005, бр. 3, с. 11-21.

¹⁵ В литературата инвентаризациите се разграничават още като: *годишни и периодични; балансови и контролни; встъпителни, при преобразуване на дейността и при ликвидация; инвентаризация на дълготрайните и на краткотрайните активи*. За повече подробности вж.: **Минков, В., Александров, Ст., Мидова, П.** Инвентаризация. Свищов, АИ „Ценов“, 2012, с. 30-32.

Процесът на инвентаризация в селскостопанското предприятие е силно повлиян от особеностите на селскостопанското производство, в т.ч. организационни, технологични и естественоприродни¹⁶.

От *организационна* гледна точка селскостопанската дейност може да се изследва като единна съвкупност от мероприятия, които са ориентирани към рационалното съчетаване на процесите на труда с материалните и трудовите ресурси, осъществявани в съответното време от календарната година и съответното пространство. Тя се характеризира с пространствена разпръснатост на производството, което намира проекция в стремежа към ефективно използване на земята, селскостопанската техника и оптимална организация на живия труд. Освен това селскостопанските работи се отличават с голямо разнообразие.

В *технологично* отношение в растениевъдната и животновъдната дейност участват работници, използващи технически средства, които имат пряко отношение към създаването на селскостопанска продукция. Ключова особеност на селскостопанската дейност е проявената тенденция към механизация (все повече селскостопанските производители са ориентирани към закупуването на високотехнологични селскостопански машини), обвързаността на растениевъдството с животновъдството, наличието на незавършено производство и на висок относителен дял на вътрешно потребление. Налице е силна взаимовръзка между икономическите и биологичните процеси в рамките на цялостния селскостопански процес.

Естественоприродните особености намират изражение в силната зависимост на селскостопанската дейност (и най-вече на растениевъдната дейност) от природните условия (фактори). В тази връзка са безспорни и следните факти: земята се явява като фундамент, като място за локализиране на дейността на селскостопанското предприятие и е главно средство за производство; селскостопанските дейности се извършват на открито; стопанската година не съвпада с календарната година и други¹⁷.

Обектите на годишна инвентаризация, като част от подготвителния етап по осъществяване на годишното приключване¹⁸ в селскостопанските предприятия, могат да бъдат онагледени по следния начин (фиг. 1):

¹⁶ *Социално-икономическите* особености не влияят върху инвентаризацията. Те кореспондират в най-голяма степен с провежданата национална стратегия, политика и план, съобразно които се реализират националните приоритети; общоикономическото състояние на икономиката на България и Европейския съюз в цялостен план (разгледано през призмата на макро показатели като БВП, инфлация, безработица, инвестиции, крайно потребление и т.н.); научна издържаност на ценовата политика и ценообразуването в сектор „селско стопанство“ в рамките на функционирането на пазарния механизъм за осъществяване на обществено-икономически отношения.

¹⁷ Следва да се отбележи, че тези особености оказват влияние и при изграждането на индивидуалния сметкоплан, организацията на синтетичното и аналитично счетоводно отчитане и формиране счетоводната политика на селскостопанското предприятие.

¹⁸ В свое изследване **Д. Байчев** разграничава действията по осъществяване на годишното приключване на три части: подготвителна, същинска и заключителна. Инвентаризацията на активите и пасивите на предприятието е първата част от подготвителната част. За подробности вж.: **Байчев, Д.** Годишното счетоводно приключване в селскостопанските предприятия към 31.12.2005 г. – А к т и в, 2005, бр.12, с.8.



Фигура 1. Обекти на инвентаризацията в селскостопанските предприятия

Определянето на отделните обекти трябва да става при съблюдаването на структурата на активите и пасивите на аграрното предприятие.

II.

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 случай – съдружник „X“, 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:

ДМА в началото на периода + Придобити ДМА – ДМА, извадени от употреба = 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)¹⁹ - 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.“²⁰

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,

¹⁹ 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.

²⁰ 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.

арендувани или земи по сключени договори за производствени услуги. Например, в резултат на извършена инвентаризация се констатира, че 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 *Земи*, а се кредитира сметка 426 *Вземания по записани дялови вноски* или сметка 102 *Основен капитал, неизискващ регистрация* със сумата от 25 000 лв.;

→ 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 селскостопански машини и механизация на аграрното предприятие се осъществява по местата на постоянното им съхранение (освен в случаите, когато инвентаризацията не е планирана - на полето по време на работа), а на горите, трайните насаждения и животните от основните стада – по местата на тяхното нахождение.

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“²¹. 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 счетоводна статия, при която се дебитираща 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 дебитираща 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 дебитираща 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 дебитираща сметка 112 *Резерви от последващи оценки на дълготрайни активи* срещу кредитиране на сметка 122 *Неразпределена печалба от минали години*.²² В случай, че отчетната стойност е по-висока от пазарната стойност се дебитираща 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 ДБА, например чакал влезе

²¹ **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.

²² Пак там.

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 имат ли вина МОЛ. При счетоводното третиране на начета се 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*.²³

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 угодяване наброява с една повече? Позицията се на постановките на чл. 74 от ППЗДВФК, а именно, излишъците и липсите да са 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 методи и средства, като метода 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*

²³ Герганов, Г., Блажева, В. Цит. съч., с. 113.

стадо) и втори път, на излишък на КБА (което ще намери счетоводен израз по дебита на сметка 315 *Животни за уговяване*, аналитична сметка *Крави за уговяване* 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 по-нататъшна 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 уговяване 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 насаждения – плододавачи*, сметка 273 *Трайни насаждения – неплододавачи*, 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 *Земи* 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.²⁴ 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.²⁵ Размяната на активи е регламентирана и в т. 5.1. от СС 16 *Дълготрайни материални активи*²⁶, както следва: „Когато дълготраен материален актив е получен в резултат на замяна или частична замяна срещу 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.²⁷

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).²⁸

²⁴ **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.

²⁵ 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.

²⁶ 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.

²⁷ 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.

²⁸ 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 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.

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*²⁹ 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 преоценка, със загубата от обезценка на преоценен актив се намалява формирания преди това преоценен резерв, което намира счетоводен израз в използването на сметка 112 *Резерв от последваща оценка на дълготрайни активи*³⁰.

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.³¹ Когато към датата на изготвяне на финансовия отчет е налице надценка, сметка от група 27 *Дълготрайни биологични активи* се дебитираща 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

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.)

²⁹ 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.

³⁰ 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.

³¹ < <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.

Дълготрайни биологични активи. За отнасяне на разхода по функционално предназначение се дебитира сметка 611 *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*.³²

В резултат на инвентаризациите на ДМА 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*.³³

III.

Обект на инвентаризация в селскостопанските субекти са и краткотрайните (текущи) активи, в т.ч. материални запаси, вземания, краткосрочни инвестиции и парични средства.

Инваризацията на материалните запаси (МЗ) в аграрните предприятия се основава на тяхното преброяване, претегляне, измерване и описване. Следва да се отчете и тяхната специфика, намираща израз в няколко направления:

Първо, селскостопанската продукция често е в насипно състояние, например зърното се съхранява в специални съоръжения, т.нар. силози. В практиката на земеделските предприятия се използват силози с маркировка; съоръжения, снабдени с устройства, показващи обема; отворени силози, при които на базата на обозримостта се измерва свободния обем и други³⁴. В много редки случаи за кратък интервал от време зърното се съхранява върху земната повърхност. Тогава, за целите на инвентаризацията се оформя геометрична фигура и се прилага математическият апарат за установяване на обема;

Второ, наличие на примеси като плевели, друг вид семена в житните, маслодайните и техническите култури, влакнодайните растения и билките, чието тегло следва да се елиминира при почистване, калиброване и окачествяване;

Трето, наличие на влага в житните, маслодайните, техническите и влакнодайни растения и билките, чието влияние следва да се елиминира чрез сушене до достигане на т.нар. „стандартна влажност“;

Четвърто, установяването на прираст на краткотрайните биологични активи по видове животни и възрастови групи като резултат от процеса „биологична трансформация“;

³² Герганов, Г., Блажева, В. Цит. съч., с. 128-129.

³³ 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.

³⁴ Бонев, Ж. Инвентаризиране на обемни материали. – А к т и в, 2005, бр.9, с. 7.

Пето, необходимостта от отчетност за възрастовите групи на краткотрайните биологични активи по видове, предпоставка за процесите на тяхното движение³⁵.

Обръщаме специално внимание на младите животни и на животните за угодяване, защото инвентаризацията им намира израз не само в тяхното фактическо преброяване, а и в установяването на прираст по видове животни и възрастови групи. С реално икономическо значение е нетният прираст на животните от съответната група, който се определя чрез формулата:³⁶

$T_{н. пр.} = (T_{кр.} + T_{изл. без T_{умр.}}) - (T_{н.} + T_{п.})$, където

$T_{н. пр.}$ – тегло нето прираст;

$T_{кр.}$ – тегло на животните, налични в края на периода;

$T_{изл. без T_{умр.}}$ – тегло на животните, излезли от групата, без теглото на умрелите животни;

$T_{н.}$ – тегло на животните, налични в началото на периода;

$T_{п.}$ – тегло на животните, постъпили в групата.

При извършване на инвентаризация на младите животни се води отчетност и за възрастта им по видове групи. Достигането на определена възраст на тези краткотрайни биологични активи е аргумент за тяхното движение, намиращ счетоводен израз в увеличението на животните от даден вид в по-горна възрастова група за сметка на намалението на животните от същия вид от по-ниската възрастова група. Изготвят се Отчет за движението на животните за периода и Отчет за движението на животните по видове и възрастови групи за периода³⁷. Задължително се отчита разликата между справедливите стойности на двете групи животни, ако такава съществува. При положение, че справедливата стойност на животните, които се прехвърлят е по-ниска от тази на групата животни, към която се прехвърлят, разликата намира счетоводен израз по кредита на сметка 709 *Други приходи от дейността*, а в обратния случай – разликата между двете справедливи стойности се отчита по дебита на сметка 609 *Други разходи* или на сметка 608 *Разходи от последващи оценки на активи*. Сметки 609 *Други разходи* и 608 *Разходи от последващи оценки на активи* се отнасят по функционално предназначение по дебита на сметка 611 *Разходи за основна дейност*, аналитична сметка Разходи за

³⁵ Това намира счетоводно изражение в увеличението на животните от даден вид в по-горна възрастова група посредством дебитирането на сметка от група 31 *Краткотрайни биологични активи* за сметка на намалението на животните от същия вид от по-ниската възрастова група чрез кредитирането на сметка от група 31 *Краткотрайни биологични активи*. Изготвят се Отчет за движението на животните за периода и Отчет за движението на животните по видове и възрастови групи за периода. Вж. Приложение № 1 към СС 41 Селско стопанство и Приложение № 2 към СС 41 Селско стопанство. 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.

³⁶ Илиев, Г., Аверкович, Е., Симеонова, Р. и други. Управленско счетоводство. Свищов, АИ „Ценов“, 2012, с. 313.

³⁷ Вж. Приложение № 1 към СС 41 Селско стопанство и Приложение № 2 към СС 41 Селско стопанство. 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.

животновъдство. Това е ценова разлика, която съгласно СС 41 *Селско стопанство* трябва да влияе върху финансовия резултат за отчетния период.

Инвентаризацията в животновъдството е предпоставка за установяване на необходимостта от прехвърляне на младите животни в групата на животните от основните стада. Счетоводен израз на това движение е дебитиране на сметка 274 *Животни от основните стада* и кредитиране на сметка 314 *Млади животни*. Съгласно постановките на МСС 41 *Земеделие* / СС 41 *Селско стопанство* следва да се отчете разликата в справедливата стойност на двете групи животни, ако тя е различна. Когато справедливата стойност на животните от основните стада е по-висока от тази на младите животни, разликата се отнася по кредита на сметка 709 *Други приходи от дейността*. Например, при извършена инвентаризация на овце и агнета е констатирано, че дзвиските на стойност 800 лв са прехвърлени към основното стадо, чиято справедлива стойност е 1 000 лв. Била е съставена счетоводна статия, при която е дебитирана сметка 274 *Животни от основните стада* и е кредитирана сметка 314 *Млади животни* със сумата от 800 лв, която е неправилна. За коригиране на грешната е необходимо да се състави същата, но „червена“ сторнировъчна статия. След това се дебитира сметка 274 *Животни от основните стада* със сумата от 1 000 лв, кредитира се сметка 314 *Млади животни* със сумата от 800 лв и сметка 709 *Други приходи от дейността* със сумата от 200 лв.

При инвентаризация текущите активи задължително се проверяват за обезценка. Съгласно МСС 2 *Материални запаси* / СС 2 *Отчитане на стоково-материалните запаси*, материалните запаси се обезценяват до нетната реализируема стойност на базата на отделни позиции³⁸. Когато нетната реализируема стойност е по-ниска от доставната стойност, се извършва подоценка, при която се дебитира сметка 608 *Разходи от последващи оценки на активи* и се кредитира сметка от група 30 *Материали, продукция и стоки* и / или сметка от група 31 *Краткотрайни биологични активи*.³⁹ Например, когато справедливата стойност на младите животни в края на отчетния период е по-ниска от тяхната справедлива стойност при първоначалното им признаване на бройка или килограм живо тегло, се съставя счетоводна статия, при която се дебитира сметка 608 *Разходи от последващи оценки на активи* или сметка 631 *Загуби (разходи) от обезценка* и се кредитира сметка 314 *Млади животни*, съответната аналитична сметка. Сметка 608 *Разходи от последващи оценки на активи* се отнася по функционално предназначение като се кредитира срещу дебитиране на сметка 611 *Разходи за основна дейност*, аналитична сметка *Разходи за животновъдството*, аналитична сметка за отчитане на ценовите разлики. Сметка 631 *Загуби (разходи) от обезценка* в края на отчетния период се приключва със сметка 123 *Печалби и загуби от текущата година*. В обратния случай се използва сметка 709 *Други*

³⁸ Международни счетоводни стандарти (МСС) 2011. Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО). Актуализирани към месец февруари 2011. Първо издание. С., Лоби Ком, с. 38; СС 2 Отчитане на стоково-материалните запаси, 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.

³⁹ Душанов, Ив. Идва времето на годишното счетоводно приключване за 2005 г. – Б ъ л г а р с к и счетоводител, 2005, бр. 24, с. 7.

приходи от дейността или сметка 731 *Приходи от възстановени загуби от обезценка*. Сметка 709 *Други приходи от дейността* и сметка 731 *Приходи от възстановени загуби от обезценка* в края на отчетния период се приключват със сметка 123 *Печалби и загуби от текущата година*.

Инвентаризацията в животновъдството, и по-точно при рибопроизводството може да бъде изследвана в друг аспект. Фактическото преброяване и претегляне на рибите в практиката е изключително трудоемко, което обяснява и масовото извършване на инвентаризацията само при източване на водата от водните басейни. Безспорно, отглеждането на рибите е съпътствано с икономически неефективни и отрицателни процеси като кражби, умирения, изяждане от хищни риби и други животни. Проучване сред малките рибопроизводители оформи становището, че инвентаризация на рибопроизводството в истинския смисъл на понятието се извършва рядко. По-скоро на определени интервали от време те извършват проверка на теглото на зарибените риби (прираста) в различните водни басейни – пускат се произволно мрежи. Това се прави с оглед установяване рибите от кои водни басейни изостават в теглото си. На база на изготвените проби се предприемат действия по увеличаване количеството на високопротеиновата храна във водните басейни, в които е необходимо. Големите рибопроизводители най-често разполагат с необходимите водни съоръжения за извършване на инвентаризацията на рибите веднъж месечно. Констатираните резултати са предпоставка за извършване на счетоводни записвания. Съобразно вида на отглежданите риби към датата на изготвяне на финансовия отчет, рибопроизводителите са длъжни да съблюдават счетоводния принцип – съпоставимост между приходите и разходите. За целта стойността на уловената риба се съпоставя с разходите по отглеждане, независимо че във водоема остава риба за следващия отчетен период.

Констатираните при инвентаризация липси и излишъци на краткотрайни биологични активи се отчитат по общия ред съобразно това дали материално отговорното лице (МОЛ) е подведено под отговорност. При умрели животни без вина на МОЛ (единични случаи на смърт) се дебитираща сметка 609 *Други разходи* срещу кредитирането на сметка от група 31 *Краткотрайни биологични активи*. Съгласно ЗДДС аграрното предприятие не трябва да начислява ДДС до определените норми на смъртност, залегнали в счетоводната му политика. За стойността над тези норми селскостопанското предприятие е данъчно задължено по ЗДДС, което намира счетоводен израз в дебитирането на сметка 609 *Други разходи* и кредитирането на сметка 4532 *Начислен данък върху продажбите*. Сметка 609 *Други разходи* се отнася по функционално предназначение срещу дебитирането на сметка 614 *Административни разходи* (оценката на умрелите животни и дължимия ДДС) или сметка 611 *Разходи за основна дейност*, аналитична сметка *Общопроизводствени разходи за животновъдство* (когато се възприеме подход нетната справедлива стойност на умрелите животни да се третира като общопроизводствен разход за животновъдството).⁴⁰ Когато умрелите животни са били застраховани, след извършване на инвентаризацията се извършва

⁴⁰ Герганов, Г., Блажева, В. Цит. съч., с. 166-169.

счетоводно записване за изписването им – дебитира се сметка 691 *Извънредни разходи*, дебитира се сметка от група 30 *Материали, продукция, стоки* (когато е получен използваем стоково-материален запас, например кожа) и се кредитира сметка от група 31 *Краткотрайни биологични активи*. Съставя се счетоводно записване и за предявения иск към застрахователя с дебитирането на сметка 495 *Разчети по застраховане* срещу кредитиране на сметка 791 *Извънредни приходи*.

Инвентаризация на незавършено производство в растениевъдството се налага при унищожени (засети и отглеждани култури) от стихийни бедствия – наводнения, градушки, пожари и други. В този случай с разходите, отчетени до бедствието се дебитира сметка 691 *Извънредни разходи* и се кредитира сметка 611 *Разходи за основна дейност*, аналитична сметка Разходи за производство на култура „X“. В случай че производството е застраховано, се предявява иск към застрахователя като се съставя посочената статия.

Инвентаризация се извършва задължително, когато избухне заразна болест сред животните и са налице масови умирения (официално обявени за страната или региона). В този случай с установената от инвентаризацията стойност на умрелите животни се дебитира сметка 691 *Извънредни разходи* срещу кредитиране на сметка от група 31 *Краткотрайни биологични активи*.

Сметка 691 *Извънредни разходи* се дебитира, а се кредитират сметка 611 *Разходи за основна дейност*, аналитична сметка Разходи за производство на култура „X“ или сметки от група 31 *Краткотрайни биологични активи* и сметка 4532 *Начислен данък за продажбите*, когато след извършена инвентаризация е установено, че част от незавършено растениевъдно производство или краткотрайни биологични активи са унищожени от диви животни (не е оторизирано специално лице за тяхното опазване и съхраняване и респ. отговорност на МОЛ не може да се установи).

При спазване на процедури, нормативно регламентирани, аграрното предприятие може да предяви иск за компенсация на щетите от държавата (когато дивите животни са от защитен вид). Съставя се статия като се дебитира сметка 459 *Други разчети с бюджета и ведомства* и се кредитира сметка 791 *Извънредни приходи*.

Инвентаризация на текущите биологични активи се извършва и когато има кражби чрез взлом. Необходимо е да се установи отговорността на МОЛ. Когато кражбите са без вина на МОЛ, се дебитира сметка 4991 *Други дебитори*, аналитична сметка Неизвестен извършител и се кредитират сметка от група 31 *Краткотрайни биологични активи* и сметка 4532 *Начислен данък за продажбите*. Сметка 4991 *Други дебитори* се приключва със сметка 691 *Извънредни разходи*, когато аграрното предприятие получи информация от съответните криминални органи, че извършителят на кражбата не може да бъде разкрит. Препоръчва се за отразяване на потенциалното вземане, до прекратяване на разследването, дебитиране на сметка от група 93 *Дебитори по условни вземания* и кредитиране на сметка от група 99 *Разни сметки за условни пасиви*. Ако животните са били застраховани, се съставя статия за предявяване иска към застрахователя.

При инвентаризация може да се установи, че има незаприходени активи, например, незаприходени краткотрайни биологични активи. Когато не може да се

установи дали това са приплоди от собствени основни стада или са придобити по друг начин, следва да се дебитира сметка от група 31 *Краткотрайни биологични активи* и да се кредитира сметка 709 *Други приходи от дейността*. Възможно е при извършване на инвентаризацията да бъдат намерени незаприходени краткотрайни биологични активи, собствено производство. Тогава следва да се дебитира сметка от група 31 *Краткотрайни биологични активи* и да се кредитира сметка 611 *Разходи за основна дейност*, аналитична сметка Разходи за животновъдство.

В някои случаи от практиката се поставя въпроса: „Как да се процедира, ако при извършена инвентаризация се установи, че едновременно липсват някои стоково-материални запаси, а други са в излишък?“ Решението за прихващане се взема от ръководството на аграрното предприятие при съблюдаване на законовите изисквания и разпоредби. Компенсацията е по натурални измерители – количествата, липсващи стоково-материални запаси се компенсират със същите количества излишъци на сходни стоково-материални запаси. Съставя се счетоводна статия, при която се дебитира сметка от група 30 *Материали, продукция и стоки*, съответна аналитична сметка за стоково-материалния запас, който е в излишък срещу кредитирането на сметка от група 30 *Материали, продукция и стоки*, съответна аналитична сметка за стоково-материалния запас, който липсва. Възможно е да възникне разлика в цената. Със сумата на разликата се съставя счетоводна статия в зависимост от това дали стойността на липсващия текущ актив е по-висока или по-ниска от този, който е в излишък. Когато стойността на липсващия текущ актив е по-висока от тази на текущия актив, който е в излишък, ръководството на аграрното предприятие взема решение дали разликата да бъде за сметка на предприятието или да бъде за сметка на МОЛ. Ако разликата е за сметка на селскостопанското предприятие, със стойността ѝ се дебитира сметка 609 *Други разходи* и се кредитира сметка от група 30 *Материали, продукция и стоки*, съответна аналитична сметка. Когато разликата е за сметка на МОЛ, със стойността ѝ се съставя счетоводната статия, посочена в предходните текстове за отчитане на липси по вина на материално-отговорно лице. В случаите, когато стойността на липсващия текущ актив е по-ниска от тази на излишния текущ актив, се дебитира сметка от група 30 *Материали, продукция и стоки*, съответна аналитична сметка и се кредитира сметка 709 *Други приходи от дейността*.

Другият вариант е да се извърши счетоводно отразяване на липса на стоково-материален запас от единия вид и на излишък на стоково-материален запас от другия вид.⁴¹

Особено внимание се обръща на предоставените, но неизразходвани към 31 декември на отчетната година стоково-материални запаси. Същите се описват в отделен опис. Тяхната стойност не се третира като производствен разход, например, изписан, но неизразходван закупен фураж за храна на животните. В практиката на аграрните предприятия се прилагат следните два варианта на отчитане:

⁴¹ Конкретните счетоводни статии бяха представени по-горе.

→ *Първи* вариант, при който се съставя „червена“ сторнировъчна статия, при която се дебитира сметка 601 *Разходи за материали* и се кредитира сметка 302 *Материали*. Съставя се и втора „червена“ сторнировъчна статия за записването по отнасяне на разхода по функционално предназначение – дебитира се сметка 611 *Разходи за основна дейност* срещу кредитиране на сметка 601 *Разходи за материали*.

→ *Втори* вариант, съставя се редовна счетоводна статия с дебитирането на сметка 302 *Материали* и кредитирането на сметка 611 *Разходи за основна дейност*. Съставя се и втора статия – „червена“ сторнировъчна, при която се дебитира сметка 611 *Разходи за основна дейност* и се кредитира сметка 611 *Разходи за основна дейност*.

В началото на следващия отчетен период сторнираният разход се отразява по счетоводните сметки – дебитира се сметка 601 *Разходи за материали* и се кредитира сметка 302 *Материали*.

Инвентаризация на незавършеното производство се извършва и след непредвидени събития – например, при възникнал пожар на блока от светкавици и други. В този случай е налице погиване на незавършеното производство без вина на МОЛ. Съставя се счетоводна статия, при която се дебитира сметка 691 *Извънредни разходи* срещу кредитиране на сметка 611 *Разходи за основна дейност*, аналитична сметка *Разходи за растениевъдна дейност*, съответната култура. Когато пожарът е причинен по невнимание или небрежност на земеделски работник, счетоводно ще се отрази липса на незавършено производство по вина на МОЛ, както следва: дебитира се сметка 442 *Разчети по липси и начети* и се кредитират сметка 611 *Разходи за основна дейност*, аналитична сметка *Разходи за растениевъдна дейност*, съответната култура, сметка 443 *Ценови разлики по липси и начети* (с разликата между справедливата стойност към момента на установяване на липсата и справедливата стойност, по която се отчита незавършеното производство) и сметка 4532 *Начислен данък за продажбите*.

Инвентаризация на незавършено производство се налага и след проявление на непреодолими сили – продължителни проливни валежи, продължителна суша или студ, нашествие на насекоми. Действието на тези непреодолими сили се документира по особен ред. Съставя се счетоводна статия, при която се дебитира сметка 691 *Извънредни разходи* и се кредитира сметка 611 *Разходи за основна дейност*, аналитична сметка *Разходи за растениевъдна дейност*, съответната култура.⁴² Съгласно постановките на МСС 41 *Земеделие*⁴³, ако настъпването на такова събитие води до възникване на съществена статия в прихода или разхода, характерът и размерът на тази статия се оповестяват в съответствие с МСС 1 *Представяне на финансови отчети*.

⁴² Съгласно чл. 80 (2) от ЗДДС: „Корекции по чл. 79, ал. 3 не се извършват в случаите на „унищожаване, липса или брак, причинени от аварии или катастрофи, за които лицето може да докаже, че не са причинени по негова вина или по вина на лицето, което използва стоката“. Вж. ЗДДС. В сила от 01.01.2007 г. Обн. ДВ. бр.63 от 4 Август 2006г., изм. ДВ. бр. 86 от 24 Октомври 2006 г., изм. ДВ. бр.30 от 26 Март 2013 г.

⁴³ <<http://www.odit.info/?s=2&i=2514>> посещение към 10.05.2013 г.

Стоково-материалните запаси като торове, препарати за растителна защита и други, които са на път или се съхраняват в друго предприятие се инвентаризират на база идентифициращите ги счетоводни документи. За тях се съставят отделни инвентаризационни описи. За начисления ДДС съгласно представена фактура се дебитира сметка 4531 *Начислен данък за покупките* срещу кредитиране на сметка 401 *Доставчици*. В края на отчетния период се съставя счетоводна статия, при която се дебитира сметка от група 30 *Материали, продукция и стоки*, аналитична сметка Материали и стоки на път и се кредитира сметка 401 *Доставчици*. В началото на следващия отчетен период се съставя „червена“ сторнировъчна статия – дебитира се сметка от група 30 *Материали, продукция и стоки*, аналитична сметка Материали и стоки на път и се кредитира сметка 401 *Доставчици*. След получаване и заприходяване на стоково-материалните запаси се дебитира сметка от група 30 *Материали, продукция и стоки* и се кредитира сметка 401 *Доставчици*.

Особено внимание при извършването на инвентаризация трябва да се обърне на получените без документ стоково-материални запаси като горива, торове, препарати, които в повечето случаи не само че са получени, но отдавна са вложени в производството на продукция.⁴⁴ Въз основа на протокол без фактура се дебитира сметка 301 *Доставки* или сметка 302 *Материали* срещу кредитиране на сметка 401 *Доставчици* по цени от минали доставки или по ориентировъчни пазарни цени. При получаване на фактурата е възможно да се констатира съвпадение между цените – тази, по която са заприходени стоково-материалните запаси и тази във фактурата. В този случай се съставя счетоводна статия само за отразяване на ДДС, а именно – дебитира се сметка 4531 *Начислен данък за покупките* срещу кредитиране на сметка 401 *Доставчици*. Когато съществува различие в цените от счетоводното записване и фактурата се съставят две счетоводни статии:

→ първо, „червена“ сторнировъчна статия като се дебитира сметка 301 *Доставки* или сметка 302 *Материали* срещу кредитиране на сметка 401 *Доставчици* по цени от минали доставки или по ориентировъчни пазарни цени и

→ второ, редовна статия - дебитира се сметка 301 *Доставки* или сметка 302 *Материали*, дебитира се сметка 4531 *Начислен данък за покупките* срещу кредитиране на сметка 401 *Доставчици*. При различие в цените се коригират и статиите за изразходването на стоково-материалните запаси.

На инвентаризация в селскостопанските предприятия подлежат и разчетите (за целите на настоящето изследване ще акцентираме на вземанията). Вземанията в левове и във валута на аграрните предприятия се инвентаризират чрез изпращане на писма за потвърждение, съдържащи стойностния размер на вземането и срока му за уреждане (същите са необходими за класифицирането на разчета като нетекущ или текущ актив). При възникване на различия между счетоводните справки на аграрното предприятие и обратната информация от контрагентите, до уточняване на различията в счетоводството му намират отражение единствено неговите данни. Например, при продадена продукция, неправилно изписана по себестойност се съставя „червена“ сторнировъчна статия, при която се дебитира

⁴⁴ Българенска, С. Особенности при годишното счетоводно приключване на отчетната 2006 година в аграрните предприятия. – Б ъ л г а р с к и счетоводител, 2007, бр. 4, с. 3.

сметка 701 *Приходи от продажби на продукцията* и се кредитира сметка 303 *Продукция* със себестойността. Съставя се и редовна счетоводна статия, при която се дебитира сметка 701 *Приходи от продажби на продукцията* и се кредитира сметка 303 *Продукция* със справедлива стойност. Допуска се размерът на установените разлики да се отчете като условно вземане, а при големи стойности – този факт да се оповести в приложението към годишния финансов отчет⁴⁵. Ако след окончателното установяване на сумите отчетените вземания в предприятието със селскостопанска дейност са в повече, те намират счетоводен израз по дебита на сметка 609 *Други разходи*. В обратния случай – по кредита на сметка 709 *Други приходи от дейността*. Писма за потвърждение не се изпращат, в случаите когато: сумите са незначителни; селскостопанското предприятие вече е получило запитване от конкретния контрагент; разчетите са безспорни – за вземания от държавата за данъци, осигуровки и други⁴⁶. Установява се дали:

- има вземания, които през текущата година следва да бъдат обезценени в съответствие със счетоводната политика на аграрното предприятие;
- има вземания, за които към 31 декември на текущата година са налице индикации, че няма да бъдат събрани;
- има обезценени вземания, във връзка с които през текущата година са постъпили плащания;
- са отчитани разходи, респ. приходи, във връзка с обезщетения или отписани вземания за начислен ДДС по доставка или за начислен данък при източника⁴⁷.

Просрочените вземания следва да се проверят за обезценка и отписване въз основа на писма от съдия изпълнител, решения на фирменото отделение на съда за клиента, обявен в ликвидация или несъстоятелност – основания вземането да не бъде събрано. Отписването на вземанията във валута става по курса на БНБ в деня на уреждането им. Освен това тези вземания се преоценяват задължително в края на отчетния период по заключителния валутен курс на БНБ⁴⁸.

На проверка към 31 декември на отчетната година подлежат и получените суровини и материали, обект на бартерни сделки (получени срещу предоставяне на бъдеща селскостопанска продукция). Получените стоково-материални запаси 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.⁴⁹

Към 31 декември на отчетната година селскостопанските предприятия следва да извършат инвентаризация на счетоводните сметки, отчитащи разходи –

⁴⁵ Матова-Головина, А. Цит. съч., бр. 2, с. 5.

⁴⁶ Златков, Ив. Въпроси във връзка с инвентаризирането на активите и пасивите на предприятията. – 3 е м е д е л с к а кооперация, 2011, бр. 11, с. 25.

⁴⁷ Босолева, М. Инвентаризация на вземанията и задълженията за целите на подходното облагане. – 3 е м е д е л с к а кооперация, 2012, бр. 10, с. 24-28.

⁴⁸ Българенска, С. Годишните инвентаризации – гаранция за верността на годишния финансов отчет. – С ч е т о в о д с т в о плюс, 2006, бр. 13, с. 9.

⁴⁹ Българенска, С. Особености 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.

изготвят се справки за видовете разходи, заведени като партии по съответните сметки за разходите, гаранция за правилното съставяне на отчета за приходите и разходите⁵⁰.

Обект на инвентаризация в предприятията със селскостопанска дейност са и разсрочените разходи. Установява се доколко законосъобразно те са отразени по счетоводните сметки и дали няма текущи разходи, отразени неточно като разсрочени; проверява се обосноваването на тяхното класифициране и на отразяването им като разходи за бъдещи периоди посредством сметка 651 *Нефинансови разходи за бъдещи периоди*⁵¹. Това касае най-вече селскостопанските предприятия с растениевъдна дейност и по-точно тези, които се занимават с производство на люцерна, детелина, отглеждане на ягодови и малинови градини и други. Например, установява се, че разходите по засяване на люцерната през 2012 г. на площ 800 дка, възлизащи на 7 200 лв (условно приемаме, че са външни услуги) са неправилно включени в себестойността в първата година. Необходимо е да се състави „червена“ сторнировъчна статия, при която се дебитира сметка 602 *Разходи за външни услуги* и се кредитира сметка 651 *Нефинансови разходи за бъдещи периоди* със сумата от 7 200 лв. Съставя се втора „червена“ сторнировъчна статия – дебитира се сметка 611 *Разходи за основна дейност*, аналитична сметка Засяване на люцерна 2012 г. срещу кредитиране на сметка 602 *Разходи за външни услуги* със сумата 7 200 лв. Съгласно погасителния план за признаването на разсрочените разходи като текущи разходи (3 годишен погасителен план) се съставят следните редовни счетоводни статии: Първата, при която се дебитира сметка 602 *Разходи за външни услуги* и се кредитира сметка 651 *Нефинансови разходи за бъдещи периоди* със сумата от 2 400 лв. Втора – дебитира се сметка 611 *Разходи за основна дейност*, аналитична сметка Засяване на люцерна 2012 г. и се кредитира сметка 602 *Разходи за външни услуги* със сумата 2 400 лв.

Оформя се становището, че в етапа на подготовката за годишното счетоводно приключване и окончателното данъчно облагане за годината в аграрните предприятия вниманието се фокусира върху годишните инвентаризации и данъчната регулация на ефектите, възникващи при оценките и отчитането на материалните активи⁵².

И не на последно място следва да се подчертае, че практиката у нас изисква нов поглед към съвкупността от способности за регистриране и преобразуване на фактите за растениевъдната и животновъдната дейност в счетоводна информация за тази дейност, в т.ч. документиране, инвентаризация, оценяване, калкулиране, системата на счетоводните сметки, двойно записване по сметките, балансово обобщаване. Изградената интегрирана счетоводна информационна система в селскостопанските предприятия осигурява актуален информационен ресурс на ръководството за имущественото и финансовото състояние в реално време. Това се

⁵⁰ **Българенска**, С. Годишните инвентаризации – гаранция за верността на годишния финансов отчет. Цит. съч., с. 12.

⁵¹ **Златков**, Ив. Относно някои особености на инвентаризацията на разсрочените разходи и приходи. - А к т и в, 2008, бр. 12, с. 9-10.

⁵² **Станкулов**, Цв. Годишните инвентаризации и данъчна регулация на ефектите, възникващи при оценките и отчитането на материалните активи. – А к т и в, 2012, бр. 10, с. 21.

постига посредством непрекъснатия обмен на данни между системни модули като „Арендни договори“, „Комасация“, „Дълготрайни активи“, „Механизация и автопарк“, „Машины и инвентар“, „Експлоатация и ремонти“, „Доставки“, „Клиенти“, „Кантар“, „Каса“, „Банкови документи“, „Персонал и труд и работна заплата“, „Склад“, „Растениевъдна дейност“, „Животновъдна дейност“ и модулет „Счетоводство“. Целта е информационните потоци от всички модули да се вливат в счетоводния модул, който генерира информацията и изготвя справки в различни разрези, включително и за целите на инвентаризацията⁵³.

Интегрираната счетоводна информационна система отчита специфичните особености на растениевъдната и животновъдната дейност като: задължително изготвяне на финансов отчет на всяко тримесечие, сеитбообръщение на културите – засявани култури през предходни стопански години, земеделски земи – собствени и по договор за наем, фактическото преброяване на есенните култури (като пшеница и ечемик) и на пролетните култури (като слънчоглед, царевица и овес) да се извършва не към 31 декември на отчетната година, а преди започване на жътвата на новата реколта, когато наличните количества са в минимален размер, освен фактическото преброяване на младите животни и животните за угодяване се извършва и претегляне с цел установяване на прираста в период най-близък до 31 декември на отчетната година и много други. Системата автоматично отразява извършените инвентаризации в хронологичен ред, разнася резултатите от тях, същите се засичат до регистрите, а регистрите се равняват до главната книга, изготвя инвентаризационен опис, протокол за липси и излишъци и притежава опция за инвентаризация по партиди.

* * *

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

⁵³ Използва се *Генератор на справки*, състоящ се от име, редове и колони. Дефинират се редове, някои от които се появяват в справката, а други се използват само за изчисление. Допуска се копиране на сметки от сметкоплана на селскостопанското предприятие. *Генераторът на справки* е предвиден за извършване на изчисления, които не е позволено да се осъществяват директно в сметкоплана. Той позволява филтриране на информацията за счетоводните записи по обороти и салда. За повече подробности вж.: Intelligent systems Bulgaria. Functional Requirements Document, 2008, p. 24-25.

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 и краткотрайни 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;

Четвърто. Ревизирането на текущите активи, трябва да се извършва като се отчита, че: селскостопанската продукция най-често е в насипно състояние и със значителен обем; житните, маслодайните и техническите култури, влакнодайните растения и билките са примесени с плевели и различни семена; в житните, маслодайните, техническите и влакнодайни растения и билки има наличие на влага; за краткотрайните биологични животни е необходима отчетност по видове животни и възрастови групи;

Пето. Инвентаризацията на текущите биологични активи е предпоставка за установяване обстоятелствата, необходими за прехвърляне на младите животни в групата на животните от основните стада, за констатиране на липси и излишъци с и без вина на МОЛ, при избухване на заразни болести сред животните, при масово унищожаване на култури в резултат на нашествие на насекоми, сурова суша или студ, при кражби, за оценяване на специфичното незавършено производство, 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.

ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА

1. Atanasov, At. Priznavaneto i otsenyavaneto na biologichni aktivni i selskostopanska produktsiya prez prizmata na schetovodstvoto. – Narodno stopanski arhiv, br. 4, 2012; [Атанасов, Ат. Признаването и оценяването на биологични активи и селскостопанска продукция през призмата на счетоводството. – Народно стопански архив, бр. 4, 2012;]
2. Baychev, D. Godishnoto schetovodno priklyuchvane v selskostopanskite predpriyatiya kam 31.12.2005 g. – A k t i v, 2005, br. 12; [Байчев, Д. Годишното счетоводно приключване в селскостопанските предприятия към 31.12.2005 г. – А к т и в, 2005, бр. 12;]

3. Bonev, Zh. Inventariziranje na obemni materiali. – *A k t i v*, 2005, br. 9; [Бонев, Ж. Инвентаризиране на обемни материали. – *А к т и в*, 2005, бр. 9;]
4. Bosolova, M. Inventarizatsiya na vzemaniyata i zadalzheniyata za tselite na podohodnoto oblagane. – *Z e m e d e l s k a kooperatsiya*, 2012, br. 10; [Босолова, М. Инвентаризация на вземанията и задълженията за целите на доходното облагане. – *З е м е д е л с к а кооперация*, 2012, бр. 10;]
5. Balgarenska, S. Godishnite inventarizatsii – garantsiya za vernostta na godishniya finansov otchet. – *S ch e t o v o d s t v o plyus*, 2006, br. 13; [Българенска, С. Годишните инвентаризации – гаранция за верността на годишния финансов отчет. – *С ч е т о в о д с т в о плюс*, 2006, бр. 13;]
6. Balgarenska, S. Osobnosti pri godishното schetovodno priklyuchvane na zemedelskite kooperatsii kam 31 dekemvri 2005 g. – *B a l g a r s k i schetovoditel*, 2006, br. 2; [Българенска, С. Особености 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;]
7. Balgarenska, S. Osobnosti pri godishното schetovodno priklyuchvane na otchetnata 2006 godina v agrarnite predpriyatia. – *B a l g a r s k i schetovoditel*, br.4, 2007; [Българенска, С. Особености при годишното счетоводно приключване на отчетната 2006 година в аграрните предприятия. – *Б ъ л г а р с к и счетоводител*, бр.4, 2007;]
8. Balgarenska, S. Osobnosti pri godishното schetovodno priklyuchvane na otchetnata 2006 godina v agrarnite predpriyatia. – *B a l g a r s k i schetovoditel*, 2007, br. 4; [Българенска, С. Особености при годишното счетоводно приключване на отчетната 2006 година в аграрните предприятия. – *Б ъ л г а р с к и счетоводител*, 2007, бр. 4;]
9. Gerganov, G., Blazheva, V. Schetovodno otchitane na spetsifichnite obekti i deynosti na selskostopanskoto predpriatie. Svishtov, AI „Tsenov“, 2013; [Герганов, Г., Блажева, В. Счетоводно отчитане на специфичните обекти и дейности на селскостопанското предприятие. Свищов, АИ „Ценов“, 2013;]
10. Dushanov, Iv. Idva vremeto na godishното schetovodno priklyuchvane za 2005 g. – *B a l g a r s k i schetovoditel*, 2005, br. 24; [Душанов, Ив. Идва времето на годишното счетоводно приключване за 2005 г. – *Б ъ л г а р с к и счетоводител*, 2005, бр. 24;]
11. Zhechitskiy, V. Ob analize materialov inventarizatsii. – *B u h g a l t e r s k i y uchet*, 1978, br. 1; [Жечицкий, В. Об анализе материалов инвентаризации. – *Б у х г а л т е р с к и й учет*, 1978, бр. 1;]
12. Zhurko, V. O povayshenii kontrolnyayh funktsiy inventarizatsiy. – *B u h g a l t e r s k i y uchet*, 1980, br. 8; [Журко, В. О повышении контрольных функций инвентаризаций. – *Б у х г а л т е р с к и й учет*, 1980, бр. 8;]
13. Zlatkov, Iv. Vaproshi vav vrazka s inventariziraneto na aktivite i pasivite na predpriyatiyata. – *Z e m e d e l s k a kooperatsiya*, 2011, br. 11; [Златков, Ив. Въпроси във връзка с инвентаризирането на активите и пасивите на предприятията. – *З е м е д е л с к а кооперация*, 2011, бр. 11;]
14. Zlatkov, Iv. Otnosno nyakoi osobenosti na inventarizatsiyata na razsrochenite razhodi i prihodi. – *A k t i v*, 2008, br. 12; [Златков, Ив. Относно някои

- особености на инвентаризацията на разсрочените разходи и приходи. – А к т и в, 2008, бр. 12;]
15. Iliev, G., Averkovich, E., Simeonova, R. i drugi. Upravlenko schetovodstvo. Svishtov, AI „Tsenov“, 2012; [Илиев, Г., Аверкович, Е., Симеонова, Р. и други. Управленско счетоводство. Свищов, АИ „Ценов“, 2012;]
 16. Kuzymyn, Dm. Rezulytati inventarizatsii ta ih vidobrazhennya v buhgaltersykomu obliku. – Zh D T U. Ekonomichni nauki, 2007, br. 4 (42); [Кузьмін, Дм. Резултати інвентаризації та їх відображення в бухгалтерському обліку. – Ж Д Т У. Економічні науки, 2007, бр. 4 (42);]
 17. Lugovoy, V. Inventarizatsiya statey balansa. – B u h g a l t e r s k i y uchet, 1995, br. 11; [Луговой, В. Инвентаризация статей баланса. – Б у х г а л т е р с к и й учет, 1995, бр. 11;]
 18. Malykova, T. Inventarizatsiya – drevneyshiy sposob hozyaystvennogo ucheta. – B u h g a l t e r s k i y uchet, 1988, br. 8; [Малькова, Т. Инвентаризация – древнейший способ хозяйственного учета. – Б у х г а л т е р с к и й учет, 1988, бр. 8;]
 19. Matova-Golovina, A. Vtreshni pravila na predpriyatiyata za inventarizatsiya na aktivite i pasivite – metodicheski ukazaniya. – S ch e t o v o d s t v o plus, 2009, br. 1; [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;]
 20. Minkov, V., Aleksandrov, St., Midova, P. Inventarizatsiya. Svishtov, AI „Tsenov“, 2012; [Минков, В., Александров, Ст., Мидова, П. Инвентаризация. Свищов, АИ „Ценов“, 2012;]
 21. Myakinina, L. Poryadok provedeniya inventarizatsii. – B u h g a l t e r s k a ya otchetnosty organizatsii, 2005, br. 3; [Мякина, Л. Порядок проведения инвентаризации. – Б у х г а л т е р с к а я отчетность организации, 2005, бр. 3;]
 22. Rangelov, E. Brak i lipsi na dalgotrayni materialni aktivni pri godishnata inventarizatsiya. Schetovodni i danachni aspekti. – E k s p e r t, 2010, br. 3; [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;]
 23. Stankulov, Tsv. Godishnite inventarizatsii i danachna regulatsiya na efektite, vaznikvashti pri otsenkite i otchitaneto na materialnite aktivni. – A k t i v, 2012, br. 10; [Станкулов, Цв. Годишните инвентаризации и данъчна регулация на ефектите, възникващи при оценките и отчитането на материалните активи. – А к т и в, 2012, бр. 10;]
 24. ZAKON za danak varhu dobavenata stoynost, Obn. DV. br.63 ot 4 Avgust 2006g., izm. DV. br. 86 ot 24 Oktomvri 2006 g., izm. DV. br..30 ot 26 Mart 2013 g. V sila ot 01.01.2007 g. [ЗАКОН за данък върху добавената стойност, Обн. ДВ. бр.63 от 4 Август 2006г., изм. ДВ. бр. 86 от 24 Октомври 2006 г., изм. ДВ. бр..30 от 26 Март 2013 г. В сила от 01.01.2007 г.]
 25. ZAKON za zadalzheniyata i dogovorite, Obn. DV. br. 275 ot 22.11.1950 g., v sila ot 01.01.1951 g., izm. br. 50 ot 30.05.2008 g.; [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.;
26. ZAKON za schetovodstvoto. V sila ot 01.01.2002 g., Obn. DV. br.98 ot 16 Noemvri 2001g., izm. DV. br.91 ot 25 Septemvri 2002 g., izm. DV. br.15 ot 15 Fevruari 2013 g.; [ЗАКОН за счетоводството. В сила от 01.01.2002 г., Обн. ДВ. бр.98 от 16 Ноември 2001г., изм. ДВ. бр.91 от 25 Септември 2002 г., изм. ДВ. бр.15 от 15 Февруари 2013 г.;
 27. Mezhdunarodni schetovodni standarti (MSS) 2011. Mezhdunarodni standarti za finansovo otchitane (MSFO). Aktualizirani kam mesets fevruari 2011. Parvo izdanie. S., Lobi Kom; [Международни счетоводни стандарти (МСС) 2011. Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО). Актуализирани към месец февруари 2011. Първо издание. С., Лоби Ком;]
 28. SS 2 Otchitane na stokovo-materialnite zapasi, Priet s PMS № 46 ot 21 mart 2005 g. Obn. DV. br. 30 ot 7 April 2005 g., izm. DV. br. 86 ot 26 Oktomvri 2007 g. V sila ot 01.01.2005 g.; [СС 2 Отчитане на стоково-материалните запаси, 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.;
 29. SS 16 Dalgotrayni materialni aktivni. Obn. DV. br. 30 ot 7 April 2005 g., izm. DV. br. 86 ot 26 Oktomvri 2007 g. V sila ot 01.01.2005 g.; [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.;
 30. SS 36 Obeztsenka na aktivni, Priet s PMS № 46 ot 21 mart 2005 g. Obn. DV. br. 30 ot 7 April 2005 g., izm. DV. br. 86 ot 26 Oktomvri 2007 g. V sila ot 01.01.2005 g.; [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.;
 31. SS 41 Selsko stopanstvo, Priet s PMS № 46 ot 21 mart 2005 g. Obn. DV. br. 30 ot 7 April 2005 g., izm. DV. br. 86 ot 26 Oktomvri 2007 g. V sila ot 01.01.2005 g. [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.;
 32. Prilozhenie № 1 kam SS 41 Selsko stopanstvo; [Приложение № 1 към СС 41 Селско стопанство;]
 33. Prilozhenie № 2 kam SS 41 Selsko stopanstvo; [Приложение № 2 към СС 41 Селско стопанство;]
 34. HADLEY, Sc. A Modern View of Inventory. – S t r a t e g i c Finance, Montvale, NJ, 2004, № 7;
 35. HADLEY, Sc. Safety Inventory Analysis. Why and How? - S t r a t e g i c Finance, Montvale, NJ, 2004, N 9;
 36. Intelligent systems Bulgaria. Functional Requirements Document, 2008;
 37. KUNIN, P. When Knowledge Isn't Power. - S t r a t e g i c Finance, Montvale, NJ, 2006, N 7;
 38. <<http://www.odit.info/?s=2&i=2514>> poseshenie kam 10.05.2013 g.; [<http://www.odit.info/?s=2&i=2514>> посещение към 10.05.2013 г.;

39. < <http://www.odit.info/?s=2&i=2550>> poseshlenie kam 10.05.2013 g.; <
 <http://www.odit.info/?s=2&i=2550>> посещение към 10.05.2013 г.;
40. < <http://www.odit.info/?s=2&i=2526>> poseshlenie kam 10.05.2013 g. [<
 <http://www.odit.info/?s=2&i=2526>> посещение към 10.05.2013 г.]