

## СЧЕТОВОДНИТЕ СТАНДАРТИ ЗА БИОЛОГИЧНИ АКТИВИ В КОНТЕКСТА НА ПРИЗНАВАНЕ И ПРЕДСТАВЯНЕ НА НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ

Марсела Хелал

Университет за национално и световно стопанство, София

### Резюме

Нематериалните активи като цяло и в частност тези, генерирани в аграрния сектор, са слабо позната теория и практика в страната, което води до необходимостта от тяхното идентифициране и сравнение с биологичните активи, които ги пораждаат. Понастоящем различните предприятия в Република България използват както националните счетоводни стандарти, така и международните и американските. Целта на изследването е да бъде направен сравнителен анализ на националните и международни счетоводни постановки, заложили при признаване и представяне на нематериалните и биологични активи, което да подпомогне националната теория и практика в тази област. Поставени са следните задачи: да се проучи по какъв начин се представят и признават нематериалните и биологичните активи спрямо съответните счетоводни стандарти в България, САЩ и международните стандарти, както и да се определят основни прилики и разлики между тях. Използваният изследователски подход е нормативна, обективистична и логическо-емпирична методологична рамка, в която са използвани качествени методи като вторичен анализ на данни, сравнителен анализ на документи и контент-анализ. Основният извод от проведеното изследване е, че приложимите счетоводни стандарти игнорират генерираните от предприятията от аграрния сектор права върху интелектуалната собственост, свързани с биологичните активи като нови породи и сортове, биотехнологии и др. Идентифицираните прилики и разлики ще подпомогнат изграждането на концептуална рамка за разграничаване на двата вида ресурси, както и ще позволи разработването на модели за счетоводно признаване и представяне на такива нематериални активи в отчетните единици.

**Ключови думи:** нематериални активи, биологични активи, национални счетоводни стандарти, Общоприетите счетоводни принципи на САЩ, МСС.

**Keywords:** intangible assets, biological assets, national accounting standards, US GAAP, IAS.

**JEL:** M40, M41, Q16.

### Увод

Аграрният сектор е приоритетен за икономиката на страната. Годишният аграрен доклад за състоянието и развитието на земеделието за 2021 г. показва, че от 47% от територията на страната е заета от селскостопанско производство, а БВП създаден от този отрасъл е в размер на 7 798 млн. лв. за 2020 г. В тази връзка през последните години нараства значението на биологичните и нематериалните активи в областта на земеделието, в резултат на което придобива особено значение тяхното признаване и представяне.

Актуалността на темата се определя и от факта, че понастоящем различните земеделски предприятия в Република България използват както националните счетоводни стандарти, така и международните в зависимост от размера си, както и характера на дейността си [3, чл. 34]. В допълнение към това през последните години на българския пазар навлизат много големи чуждестранни предприятия, които водят счетоводството си съобразно американските стандарти<sup>1</sup>. Като цяло познатите нематериални активи в селско стопанство се ограничават до някои патентовани сортове растения и породи животни, без да са идентифицирани и познати но-

во генерираните. Непознаването на обектите на отчитане предполага и създаването на недостатъчна и ненадеждна информация за имущественото състояние на отчетните единици от аграрния сектор. Според Пожаревска [20] признаването на права върху биотехнологични продукти за счетоводни цели е област, която не е задълбочено проучена в националната счетоводна теория и практика и която създава много научно-приложни проблеми.

*Целта на настоящето изследване е да бъдат проучени и сравнени основните счетоводни постановки, заложили при признаване и представяне на нематериалните и биологичните активи, като бъдат идентифицирани проблемите в тази област и да бъдат предложени решения за тяхното преодоляване.*

*В съответствие с тази цел са поставени следните задачи: да бъде извършено проучване на начина на представяне и признаване на нематериалните и биологичните активи спрямо съответните счетоводни стандарти в България, САЩ и международните стандарти, както и да бъдат определени основни прилики и разлики между отделните стандарти; да бъдат изследвани основните прилики и разлики между признаването и представянето на нематериалните и биологични активи.*

<sup>1</sup> Cargill, Xerox, Coca-Cola HBC и др.

*Теза на изследването:* Развитието на селското стопанство в ерата на биотехнологиите води до появата на нови нематериални активи, създаващи необходимостта от тяхното идентифициране и сравнение с биологичните активи, които ги пораждат, което предполага разработване на методологична рамка за тяхното признаване и счетоводно представяне.

*Използваните изследователски методи при научното проучване* са вторичен анализ на данни, сравнителен анализ на документи и контент-анализ. Основание за използваните методи е чрез тяхното комбиниране се гарантира представителност, както и се елиминират слабите им страни по отделно.

*Ограничения на изследването:* За разработването на доклада е използвана нормативна база, приложима до 30 септември 2022 година. Изследването се ограничава до признаване и представяне на нематериални и биологични активи в обхвата на Счетоводните стандарти на Република България, Международните счетоводни стандарти и Общоприетите счетоводни принципи на САЩ.

Реализирането на целта и задачите на изследване се базира на три основни пункта:

- Сравнителен анализ на националните, МСС и ASC 350 при признаване и представяне на нематериалните активи;
- Сравнителен анализ при признаване на биологични активи според счетоводни стандарти СС 41, МСС 41, ASC 905;
- Да бъдат изведени основните прилики и разлики и обосноваване необходимостта от изграждане на национална концептуална рамка относно признаване на нематериални в аграрния сектор.

### **Сравнителен анализ при признаване и представяне на нематериалните активи според Счетоводни стандарти – СС 38, МСС 38 и ASC 350**

С увеличаване на дела на нематериалните активи в състава на ресурсите на предприятията, те са мощен лост за интензификацията на първичния икономически сектор. Такъв пример са нематериалните активи в аграрния сектор. Според Лукипудис [4] новите сортове, породи животни както и иновативните методи в науката благоприятстват за по-високата ефективност на производството в селското стопанство. От счетоводна гледна точка се установява неяснота в националната счетоводна уредба за същността, обхвата и съдържанието на нематериалните активи [7]. Те са изключени от обхвата на СС 41 – Селско стопанство, но от друга страна в СС 38 – Нематериални активи не представя специални

постановки, които да отчитат спецификата на тези обекти.

За да бъде изяснена каква счетоводна концептуална рамка трябва да бъде създадена по отношение на нематериалните активи в аграрния сектор и дали трябва да бъдат включени в обхвата на СС 38 е необходимо да се сравни националния стандарт с международния стандарт 38, с американския стандарт ASC 350 по отношението на признаването и представянето на тези обекти. Стандартът, в който се детерминират принципите за признаване на нематериални активи, според кодификацията на Американските счетоводни стандарти е ASC 350, Нематериални активи – репутация и други [21].

Самото определение за нематериални активи, което се дава от трите стандарта не е осезаемо или концептуално по-различно, но съгласно US GAAP тя е в най-краткият си вариант, в който единствено се споменава, че са активи (нефинансови), които нямат физическа субстанция. Тази дефиниция се дублира със самото име на нематериалните активи като единствено се уточнява, че не са финансови активи [6].

Към това определение в МСС 38 е добавено, че нематериалният актив е разграничим, докато в СС 38 се акцентира върху това, че е контролиран от предприятието, със съществено значение при употребата им, както и че се очаква икономическа полза и въпреки че няма физическа форма, може да се съдържа в такава или носителят им да има физическа субстанция. От това следва, че дефиницията за нематериален актив е най-изчерпателна при СС 38 като единствено не присъства, че обектът трябва да бъде разграничим.

Определението, колкото и обширно да бъде заложено не може да обхване какви обекти влизат в обхвата на нематериалните активи, както и по какви признаци биха могли да се признаят за такива ресурси на предприятието.

Поради това в счетоводните стандарти се налага да се задават критерии, които трябва да бъдат едновременно и задължително изпълнени, за да бъде признат един нематериален актив.

*Първият критерий*, който трябва да бъде покрит е ресурсът да бъде установим. Това е възможността за дефиниране между конкретен нематериален актив и възползването от икономическите му изгоди. Нематериалните активи могат да се подкатегоризират на разграничими и неразграничими като първите биха могли да се предоставят на други лица, без да се предоставят други активи. Неразграничими са тези, които не могат да се прехвърлят отделно от други активи [6].

По отношение на *втория критерий* за признаване на нематериален актив е да може надеждно да се оцени при придобиването му. Критерий, който много често е труден за покриване поради уникалния характер на някои нематериални ресурси и липсата на активен пазар за тях. Не по-маловажен е и проблемът с вътрешно създадените активи, при които оценката (себестойност) понякога е твърде ниска поради спецификата на формирането ѝ при продуктите от развойна дейност

*Третият критерий* е да се докажат очакваните икономически ползи чрез:

- наличие или възможност за набавяне на достатъчно ресурси, които биха позволили на предприятието да получи икономическите ползи;
- изпълнение на зададената роля на нематериалния актив в унисон с намерението на предприятието относно предназначението му;
- точно определена техническа осъществимост (СС 38.3.1).

*Четвърти критерий*, който трябва да бъде покрит е активът да бъде контролиран от предприятието.

От гледна точка на контрола върху нематериалния актив, икономическият субект има контрол върху него, ако може да използва ползите, които биха произтекли от актива, и ако е в състояние да ограничи достъпа на други лица до този актив и ползите, които той носи [16]. Един актив отговаря на условията за признаване, ако възниква въз основа на различни законови права или въз основа на договор, независимо дали тези права са прехвърлими или отделими от икономическия субект или някои други права и задължения.

Бъдещите икономически ползи от нематериални активи могат да бъдат отразени в доходите, които произтичат към стопанския субект въз основа на този актив, но също и в потенциалното намаляване на бъдещите разходи чрез използване на интелектуална собственост.

За да е възможно признаването на нематериален актив, според СС 38 и МСС 38 се изисква и четирите критерия да са изпълнени, за разлика от тях съгласно Съвета по стандарти за финансово счетоводство на САЩ (FASB) са изброени само два критерия, от които поне един трябва да бъде изпълнен, за да бъде идентифициран определен нематериален актив. И двата критерия са идентични с критериите, предписани от МСС 38 и СС 38. Първият критерий се припокрива с четвъртия критерий свързан с контрола упражняван от предприятието. Това се отнася до факта, че нематериалният актив произтича от договорни права или други

законови права, независимо дали тези права са прехвърлими или отделими от стопанския субект или от други права и задължения. Вторият критерий се припокрива до някаква степен с критерият за установимост. Според ASC 305 активът може да бъде разграничим в смисъл, че той може да бъде отделен от предприятието и прехвърлен, отдаден на лизинг, продаден, лицензиран или разменен заедно или поотделно на базата на договор, разграничими активи или други пасиви. Въпреки, че в американския стандарт критерият установимост е разгледан едностранно като са посочени само разграничимите нематериални активи, в обхвата на стандарта влизат и неразграничимите като например дяловата репутацията. Тя се изследва отделно от другите нематериалните активи, тъй като нейното отчитане е по-различно от това на другите [11], но за разлика от СС 38 и МСС 38 е в обхвата на стандарта.

Първоначалното признаване на нематериални инвестиции, външно придобити поотделно или с група други активи, се основава на тяхната справедлива стойност и трябва да бъдат оповестени във финансовите отчети [13], докато при МСС 38 и СС 38 се оценяват първоначално по цена на придобиване. Тези две условия, които се прилагат съгласно US GAAP за идентифициране на нематериални активи, които са отделни от репутацията, когато са придобити в бизнес комбинация, но съгласно МСС условията се прилагат за всички нематериални активи, а не само за тези, които са придобити в бизнес комбинация [11]. Като цяло се признават само придобити нематериални активи, тъй като повечето разходи за вътрешно създадени нематериални активи се признават като разходи в момента на тяхното възникване. От друга страна СС 38 и МСС 38 представят, че е възможно допускането на признаването на вътрешно създадените нематериални активи до степента, до която разходите могат да се свързват по аналогия с разходите на развойната фаза от една програма за изследователска и развойна дейност [7].

#### **Класификация на нематериалните ресурси**

По отношение на класификация на нематериалните активи, националният и американският стандарт дават класификации на база различни признаци. В МСС 38 не съществува класификация като цяло.

Националният СС 38 въвежда класификация на нематериалните активи като ги разделя на шест основни групи:

- Права върху индустриална собственост;
- Дългосрочно придобити права върху интелектуална собственост;
- Концесионни права;

- Технологични права;
- В процес на развитие;
- Други нематериални активи.

Следва да се има предвид, че в класификационните групи на СС 38 са неправилно определени обектите от интелектуалната собственост и като резултат не включват нематериални активи от сферата на аграрния сектор.

Американският стандарт също въвежда класификация на нематериалните активи като ги разделя на отделни пет категории според тяхната икономическа същност: свързани с маркетинг, свързани с клиенти, свързани с изкуство, основани на технология и основани на договор.

Като обобщение следва да бъде отбелязано, че в нито един стандарт не фигурират нематериални активи от селското стопанство. Този факт затруднява счетоводната гилдия по отношение на идентифицирането и представянето на новите обекти на ИС, генерирани в аграрния сектор.

#### **Сравнителен анализ при признаване и представяне на биологични активи според счетоводни стандарти СС 41, МСС 41, ASC 905**

Определен интерес за съвременното счетоводство представлява сравняването на начина на признаване на биологичните активи според различните стандарти. Това се случва благодарение от една страна на навлизането на големи международни земеделски предприятия на българския пазар от 2006 година насам, но от друга страна също така изнасят финансови услуги (в частност счетоводни процеси) от дъщерните предприятия в европейския регион, които се съсредоточават в нови центрове за споделени услуги у нас. Оттук се обуславя нуждата да се използват не само националните стандарти, но и международните и американските стандарти.

За земеделските предприятия, биологичните активи и селскостопанската продукция са с особена важност, тъй като те са основните активи, които повлияват на цялостното им имущество и финансово състояние [8, 9].

Като цяло трябва да бъде уточнено, че в счетоводната литература понятието „биологични активи“ в България започва да бъде използвано от 2002 година, с приемането на нови счетоводни стандарти, по конкретно в счетоводен стандарт 41 – Селско стопанство, докато международен счетоводен стандарт 41 – Земеделие се приема през април 2001. Двата стандарта представляват набор от правила за регистриране и оценяване на биологичните активи и на земеделската продукция [15].

Американският стандарт ASC 905 е най-скоро въведен от FASB през 2009 г. като той има за цел да даде основни насоки (принципи),

специфични за земеделските предприятия, определени в стандарта. За разлика от международната и националната уредба, стандартът не представя какво са биологични активи и селскостопанска (земеделска) продукция.

Според стандарти СС 41 и МСС 41 за биологичен актив се определя живо животно или растение, от което следва, че имат физическа субстанция.

Биологичните активи, според своята същност на организми претърпяват процеси свързани с трансформации като растеж, анатомична деградация на живи клетки, производство или размножаване, които причиняват качествена или количествена промяна на актива. Тези процеси са характерни единствено за биологичните активи и нямат аналогия в признаването на други активи.

В обхвата на СС 41, както и на МСС 41 влиза селскостопанската продукция. Тя се определя като първоначално придобит полезен продукт от биологичните активи на предприятието, който се признава като отделен актив в момента на разделянето му от биологичния актив. Тук трябва да се уточни, че продукти, които са получени в следствие на селскостопанската продукция, не се уреждат от този стандарт.

Международният стандарт 41, макар и характерен за земеделските дейности, не се прилага за нематериални активи, свързани със земеделската дейност [15]. По същия начин в обхвата на националния стандарт е уточнено, че не се включват нематериални активи, макар и да биха могли да произтичат от биологичните активи и селскостопанската продукция. Такива биха могли да бъдат биотехнологии, квоти за произвеждане на мляко, цвекло или месо, права за засаждане, породи животни, сортове растения, както и хибриди.

За да могат да бъдат признати и да бъдат представени счетоводно, биологичните активи и селскостопанската продукция трябва да бъдат изпълнени три основни критерии според националния стандарт, както и при международния .

*Първият критерий* е свързан с упражняването на контрол от предприятието върху актива в резултат на предходни събития. Контролът се изразява във възможността да се ръководи по какъв начин ще се използва актива и да се получат всички настоящи и бъдещи ползи от него. За да се получи контрол върху дадения биологичен актив или селскостопанска продукция трябва да бъде придобит чрез покупка, получено дарение, констатиране на излишъци, както и може да бъде вътрешно създаден в предприятието (чрез получаване на приплоди или селскостопанска продукция).

Контролът според СС 41 може да се докаже при селскостопанската дейност чрез законното притежаване на животните и маркирането им в момента на придобиването, раждането или отбиването им.

*Вторият критерий*, който трябва да бъде покрит, за да бъде възможно признаването на биологичен актив е да има достатъчна вероятност предприятието да има икономическа изгода от актива. За да бъде възможно изпълнението му, трябва да се спази принципа за предпазливост, който според Закона за счетоводството, представлява „оценяване и отчитане на предполагаемите рискове и очакване на евентуални загуби при счетоводното третиране на стопанските операции с цел получаване на действителен финансов резултат“. По този начин биха могли да бъдат определени очакваните икономическите ползи и както и евентуалните загуби. Трябва да бъдат отчетени при прогнозирането рисковете, които са присъщи на тези активи [8, 9].

За разлика от нематериалните активи биологичните активи са с вероятна бъдеща полза, тъй като техният полезен живот не може да бъде дефиниран с точност [14]. Например при смъртност на животните преди указания срок или в следствие на природни бедствия.

Според *третия критерий* за признаване биологичните активи трябва да могат да бъдат измерени надеждно. При първоначалното признаване и както и в края на всеки отчетен период биологичните активи се оценяват по справедлива стойност, намалена с предварително начислените разходи при продажба, освен при случаите, при които справедливата стойност не може да бъде надеждно определена (СС 41.3.2). Такаъв частен случай на признаване на биологичните активи е при раждането на нови разплодни животни. Печалбата може да възникне при генерирането на нов биологичен актив, например теле или прасенце и неговото признаване. Няма пазар за новородени животни (съществува активен пазар за животни от определена възраст). Това е основната причина срещу измерването на справедлива стойност за тази цел. Повечето национални стандарти, както СС 41, изискват разходи за прилагане от измерване на селскостопанска продукция. Не е възможно надеждно да бъде измерена цената на новородено животно. Следователно себестойността не се използва за тази цел и отчетните единици използват секторни референтни показатели, т.е. стойността на животното, изразена на килограм месо и т.н. [12]. Новородените животни се включват в състава на младите животни, както и закупените млади животни, до момента на тяхното зачисляване към някоя от другите групи животни [10].

ASC 905 не дава точни критерии, по които трябва да бъдат признавани биологичните активи и селскостопанската продукция. Но по отношение на критерия за надеждно измерване, американският стандарт дава насоки как производителите да осчетоводяват активите си. Принципът, който е даден от стандарта е да се вземе по-ниската цена от отчетната или пазарната цена, докато не станат годни за продажба. Тук, възниква въпросът, каква стойност би определил производителят на новороденото животно. Според ASC 905, стойността ще бъде по-ниска от отчетната или пазарната стойност, тъй като животното е родено в имота. Понастоящем в предприятията по време на раждането и в периода до отбиването разходите за храна и живот на новороденото се начисляват към разходите на животното-майка. По този начин оценъчната стойност, използваща пазарната стойност за новороденото, ще бъде нула [17].

#### **Класификация на биологичните активи според приложимите счетоводни стандарти**

При представянето на биологичните активи и на селскостопанската продукция в СС 41 те се класифицират спрямо своя вид и предназначение. В раздела на дълготрайни материални активи се включват гори, трайни насаждения, продуктивни животни, репродуктивни животни, както и работни животни. Докато в краткотрайните активи се включват млади подрастващи животни, животни за разплод и за угояване, както и селскостопанска продукция от растениевъдство и животновъдство.

За разлика от СС 41 – Селско стопанство, в МСС 41 – Земеделие не са упоменати кои биологични активи и селскостопанска продукция са включени в дълготрайните активи и кои в краткотрайните активи. Представянето като класификация според стандарта трябва да бъде спрямо зрелостта на биологичните активи като те могат да бъдат зрели и незрели биологични активи. Зрели биологични активи са тези, които са имат свойства, подлежащи на събиране на реколта (за потребителските биологични активи) или биха могли да поддържат редовно прибиране на реколта (за биологични активи носители) (МСС 41.45).

## Детерминиране на основните прилики и разлики и обосноваване необходимостта от изграждане на национална концептуална рамка относно признаване на нематериални активи в аграрния сектор

### Основни прилики и разлики между счетоводните стандарти за нематериалните активи

Основната прилика между трите стандарта е, че определянето на нематериални активи е концептуално еднакво, въпреки че в СС 38 е значително по-подробно и обхваща основните характеристики на обектите.

Разликата между критериите за признаване е, че при ASC 350 само един от критериите за идентифициране на нематериален актив (контрол или разграничимост) трябва да бъде изпълнен, докато при националния и международния е необходимо всичките критерии да бъдат изпълнени.

По отношение на цена на придобиване на външно придобитите нематериални активи е, че се използва цена на придобиване при МСС и СС, докато при ASC се взема справедливата цена. От друга страна, вътрешно създадените нематериални активи могат да бъдат признавани до степента, до която разходите могат да бъдат свързани по съпоставка с разходите на развойната фаза от една програма за изследователска и развойна дейност, а при US GAAP те се отчитат като разходи.

Относно класификацията на нематериалните активи, СС 38 и ASC 350 дават два различни типа, докато при МСС 38 липсва такава. Въпреки това и в трите стандарта никъде не са класифицирани нематериалните активи в селското стопанство.

### Основни прилики и разлики между счетоводните стандарти за биологични активи

Международният счетоводен стандарт 41 и счетоводният стандарт 41 на Република България представят признаването на биологични и селскостопанска продукция сравнително по-еднакъв начин. Основните дефиниции и критерии за признаване се припокриват, както и се изключват от обхвата си нематериалните активи, независимо че биха могли да произтичат от земеделска дейност. Основна разлика между МСС 41 – Земеделие и СС 41 – Селско стопанство е, че при международната регулация класификацията, която е направена не съдържа към коя група са включени дълготрайните активи и към коя краткотрайните биологични активи и селскостопанска продукция, докато при националния стандарт са уточнени. Според МСС 41 класификацията е на база зрялост на биологичния актив.

От друга страна американския стандарт ASC 905 не дава определения за биологични активи и селскостопанска продукция. Също се различава при класификацията като при признаването на разходите за новородени се осчетоводяват към животното-майка, докато по СС 41 се осчетоводяват към млади животни.

## Заклучение и препоръки

Основният извод, който се налага в резултат на проведеното изследване е, че приложимите счетоводни стандарти игнорират генерираните от предприятията от аграрния сектор права върху интелектуалната собственост, свързани с биологичните активи като нови породи, нови сортове, биотехнологии и др. Идентифицираните прилики и разлики между националните, международните и американските стандарти в хода на това научно изследване ще подпомогнат изграждането на една адекватна база и концептуална рамка за разграничаване на двата вида ресурси, както и ще позволи разработването на модели за счетоводно признаване и представяне на нематериалните активи в тези отчетни единици.

## Литература

1. Атанасов, А. Признаването и оценяването на биологични активи и селскостопанска продукция през призмата на счетоводството. *Народностопански архив*. 2012.
2. *Годишен аграрен доклад за състоянието и развитието на земеделието за 2021 г.* Министерство на земеделието, храните и горите. София. [[https://www.mzh.government.bg/media/filer\\_public/2021/12/07/ad\\_2021.pdf](https://www.mzh.government.bg/media/filer_public/2021/12/07/ad_2021.pdf)].
3. *Закон за счетоводството*. ДВ. бр. 95/2015.
4. Лукипудис, С. Селекционни центрове за сортове растения и породи животни в България. Селекционни постижения през периода 2009-2015 година. *Изобретения, трансфер, иновации*. 1-2. 2015. 3–12.
5. Международни стандарти за финансови отчети. [[Международни стандарти за финансово отчитане-МСФО \(capital-audit.bg\)](#)].
6. Петрова, Р. Проблеми при дефинирането и класифицирането на нематериални активи за счетоводни цели. *Известия*. том 2. 2012. 49–61.
7. Пожаревска, Р. Характеристика на нематериалните активи като счетоводни обекти. В: Башева, С. (ред.) *Отчитане на нематериални активи*, ред. Издателски комплекс – УНСС. София. 2012.
8. Рупска, Т. Краткотрайните биологични активи като обект на счетоводно отразяване. *Научни трудове на УНСС*. 1. 2009. 155–186.
9. Рупска, Т. *Теоретични и методологични проблеми при счетоводното интерпретиране на краткотрайните биологични активи*. Дисертация за присъждане на образователна и научна степен „доктор”. УНСС. 2009.
10. Счетоводни стандарти. ДВ. бр. 30/2005 г.

11. Black, E., Zyla, M. *Accounting for goodwill and other intangible assets*. Wiley. 2018. 1–45.
12. Bohušová, H., Svoboda, P. What does the implementation of IFRS for SMEs bring for agricultural enterprises? *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 59(7). 2011. 81–90.
13. ASC 905 *Agriculture*. Financial Accounting Standards Board (FASB). 2019. [<https://asc.fasb.org/1943274/2147482504>].
14. Kurniawan, R., Mulawarman, A., Kamayanti, A. Biological assets valuation reconstruction: A critical study of IAS 41 on agricultural accounting in Indonesian farmers. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. 164. 2014. 68–75.
15. Lefter, V. Roman, A. IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting. *Theoretical and Applied Economics*. 5(510). 2007. 15–22.
16. Luty, P. (ed.) *Tax Avoidance, Accounting and Financial Reporting. The Perspective of the Visegrad Group Countries and Serbia*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, Poland. 2022. DOI <http://dx.doi.org/10.15611/2021.935.1>.
17. Marsh, T., Fischer, M. Accounting for agricultural products: US versus IFRS GAAP. *Journal of Business & Economics Research*. 11(2). 2013 79–88. <https://doi.org/10.19030/jber.v11i2.7620>.
18. Mateş, D., Grosu, V. Evaluating and recognising biological assets and agricultural activities according to IAS 41. *Lucrări Ştiinţifice*. vol. 51-3. seria Agronomie. 2008. 458–462.
19. Petrović, Z. *Finansijsko izveštavanje*. Beograd Univerzitet Singidunum. 2011. 216–249.
20. Pozharevska, R. Accounting Aspects on Biotechnology and Their Products: According to Theory and Practice in Bulgaria. *Chinese Business Review*. Vol. 14. No. 3. March 2015. 137–142. DOI <10.17265/1537-1506/2015.03.003>.
21. Flood, J. *Wiley GAAP 2019: Interpretation and application of generally accepted accounting principles*. John Wiley & Sons, Inc. Hoboken, New Jersey. 2009.

## ACCOUNTING STANDARDS FOR BIOLOGICAL ASSETS IN THE CONTEXT OF RECOGNITION AND PRESENTATION OF INTANGIBLE ASSETS

**Marsela Helal**  
**University of National and World Economy, Sofia, Bulgaria**

### Abstract

Intangible assets in general and in particular those produced in the agrarian sector are not-well known theory and practice in the country, which leads to the need for their identification and comparison with the biological assets that give rise to them. Currently, existing enterprises in the Republic of Bulgaria use national accounting standards, IFRS and US GAAP. The purpose of the research is to make a comparative analysis of the national and international accounting theory, laid down in the recognition and presentation of intangible and biological assets, to help the national theory and practice in this area. The assigned tasks are: to study how intangible and biological assets are presented and recognized according to the accounting standards in Bulgaria, the USA and international standards, and to determine the main similarities and differences between them as well. The research approach used is a normative, objectivist and logical-empirical methodological framework in which qualitative methods such as secondary data analysis, comparative document analysis and content analysis are used. The main conclusion of the conducted research is that the applicable accounting standards ignore the intellectual property rights produced by the agrarian sector enterprises related to biological assets such as new breeds and varieties, biotechnologies, etc. Identified similarities and differences will support the creation of a conceptual framework for distinguishing between two types of resources. Also will allow the development of models for accounting recognition and presentation of such intangible assets in reporting units.