

## Отчитане на стоките

### Отчитане на доставките на стоки

#### а) Документиране

Преотстъпването на правото за владение на стоките от страна на продавача върху купувача се документира с издадената надлежно фактура. В нея следва да се опишат всички стоки и амбалаж, обект на покупко-продажба, като се посочат количествата, единичните им цени и стойността. В случаите, когато това е невъзможно поради голямата номенклатура от закупени стоки, към фактурата се прилага документ, наречен спецификация. Ако в един бокс палет или контейнер са вместени стоки с различни кодови номера от различни складове с отделни материално-отговорни лица, се издава опаковъчен лист. Съобразно вида на стоките и начините на тяхното транспортиране, съпроводителни документи към фактурата се явяват още: сертификатите или анализните свидетелства удостоверяващи качеството; товарителниците или пътните листове, с които се доказва транспортния разход.

Внесените и представени на митническите органи стоки от страни извън ЕС следва да бъдат манифестирани. Това процесуално действие се реализира незабавно /не по-късно от първия работен ден след деня, в който стоките са представени/ и се осъществява чрез издаването на митнически манифест. Съставя се въз основа на превозните документи като товарителници, коносаменти, деливъри ордери /с тях линията предоставя стоките на преносителя на тези документи/ и пр. Съгласно нормативната уредба на митнически контрол се допуска манифестирането на стоките да стане и чрез друг документ стига той да съдържа необходимата информация за тяхното идентифициране, което пък е основание за обмитяването им.

В митническия манифест следва да се отбележи името и адреса на лицето, което го представя /обикновено шофьора на камиона или капитана на кораба, пилота на самолета и пр./, от къде пристига стоката и всички придружаващи я превозни документи. След проверка на съдържанието на митническия манифест и подпечатването му от митническите органи, той се регистрира в специален регистър, а на стоките, посочени в него се дава направление съобразно сроковете, определени в Закона за митниците, а именно: 45 дни от датата на подаване на митническия манифест за стоки, превозвани с морски транспорт и 20 дни за стоки, превозвани с друг транспорт. До получаване на това направление, стоките се третират като временно складирани и могат да престояват на местата и при условията, определени от митническите органи. Временно складираните стоки не могат да бъдат обект на обработка различна от тази предназначена да осигури запазването им в непроменено състояние без да се променят първоначалният им вид или технически характеристики.

За стоките, които не подлежат на реекспорт или не са предназначени за свободна зона, най-честото направление се оказва поставянето им под митнически режим. Това означава, че те са предназначени за редовен или временен внос или износ, за митническо складиране, както и за обработка, транзит или усъвършенстване.

Под митнически склад следва да се разбира всяко одобрено от митническите органи място, което е поставено под техен контрол. Там стоките се складира при определени условия. Така например, ако стоките са внесени на консигнация, те се поставят под митнически контрол от момента на внасянето им до момента на тяхната продажба на трети лица или връщането им на собственика.

Съгласно действащото законодателство всички стоки внасяни и изнасяни от страната подлежат на деклариране. Това се извършва пред митническото учреждение, в чийто район на действие се намира седалището на получателя на внасяната стока. За целта се съставя митническа декларация, чийто официален образец е единният административен документ /ЕАД/, удостоверяващ съответното митническо оформяне. Изискването е този документ да се съставя в писмена бланка и на електронен носител. Изготвя се от вносителя на стоката или от негов пълномощник /много често от компетентни лица от спедиторските предприятия/.

В ЕАД съгласно Закона за митниците и нормативните актове по прилагането му се съдържат данни, имащи значение за определяне вида, количеството и качествените характеристики на стоката, посоката ѝ на движение, правото на притежание и разпореждане с нея и стойностното ѝ изражение. За внасяните стоки, подлежащи на облагане с акциз, се посочва и неговият размер.

При съмнение от страна на митническите органи относно количеството и качеството на декларираната стока, се предизвиква проверка от специализирана за тази цел сървиюрска организация.

Когато в една пратка се съдържат стоки с различни номера съобразно митническата тарифа, към митническата декларация се прикрепят допълнителни листове. Тези листове се използват при положение, че е налице съвпадение в митническия режим на стоките, отразен в тях с митническия режим на стоките, посочен в митническата декларация. При липса на такова съвпадение се попълват отделни митнически декларации.

Съгласно Правилника за прилагане на Закона за митниците основание за деклариране на митническата стойност на стоките поставени под режим “внос” се явява инвойса /вносно-износна фактура/. В нея освен подробното описание на стоките под тяхната кодова позиция в Митническата тарифа и останалите задължителни реквизити, следва да се отрази отправният пункт на експедиция, мястото на разговорване, произхода на стоката, фактическият купувач, валутата и условията на плащане и за чия сметка са транспортните разходи направени франко митницата или склада на вносителя. Последното се явява важна предпоставка за правилното определяне на митническата облагаема стойност и представянето на декларация за нейните елементи. В случай, че деклараторът на стоките не разполага с инвойс, той следва да представи проформа-фактура за митнически цели.

Като доказателствен документ за произхода на стоките в страните от Европейският съюз се представя EUR –1, а за останалите страни – EUR –2. Тези формуляри, издавани след писмено искане от износителя пред митническите органи, са с определен срок на валидност и служат за освобождаване на стоките от мита.

При морския транспорт, документът с който се удостоверява собствеността върху стоките е коносаментът. Той се издава от линията и се изготвя на база товарителници.

Когато в рамките на ЕС се прехвърля собственост върху стоки между доставчик – регистриран в друга държава членка и получател – българско лице регистрирано по ЗДДС и стоките се превозват от територията на друга държава членка към България, не е налице внос на стоки, а вътреобщностно придобиване. Неговото документиране става с протокол по чл. 117 от ЗДДС, издаден от лицето което го е осъществило. В протокола отражение следва да намери информацията за количеството и вида на стоката, датата на възникване на данъчното събитие по доставката, данъчната основа за ДДС, размера на данъка, основание за начисляването му и др. В случай на изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издаден протокол, лицето издава нов протокол. Той следва да съдържа информация за номера и датата на първоначалния протокол, основание за издаването му, промяната в данъчната основа и размера на данъка.

При постъпление на стоки от внос без фактура, те се заприходяват по митническата им стойност, отразена в ЕАД.

#### **б) Счетоводно отчитане**

При заприходяване на стоките от внос следва да се дебитираща *с/ка 301 Доставки*, респ. *304 Стоки* със съответната аналитична сметка и се кредитира *с/ка от група 40 Доставчици и свързани с тях сметки*. Тази статия се съставя по фактурна стойност на стоките с левовата равностойност на чуждестранната валута, съобразно централния курс на БНБ в деня на издаване на фактурата, увеличена с разходите за доставката до границите на страната.

За направените в страната разходи по транспортиране на стоките, тяхното товарене, разговорване, разфасоване, пакетиране и пр. ще се дебитираща *с/ки 304 Стоки и 4531 Начислен данък за покупките* срещу кредитиране на *сметки от групи 40 Доставчици и свързани с тях сметки* или *50 Парични средства*. За начислените митни сборове съобразно митническата декларация, които са елемент на доставната стойност, ще се дебитираща *с/ка 304 Стоки* срещу кредитиране на *с/ка 457 Разчети с митници*.

Наред с митните сборове от митницата се начисляват и други държавни вземания, а именно: начислени суми за ДДС и акцизи. Те могат да бъдат превеждани по сметката на съответната данъчна дирекция или митническо учреждение. Изчисляването на митническото вземане се основава на митническата стойност, т.е. стойността, определена от митническите органи, увеличена с разходите, съпътстващи стоката до получателя. При невъзможност да се установи реалната договорна стойност, митническата стойност се определя на базата на договорната стойност на идентични или сходни стоки, продадени на същото търговско равнище и в приблизително същото количество.

Когато факторите, използвани за определяне на митническата стойност на стоките са изразени във валута, различна от българския лев, митническите органи използват валутен курс за митнически цели като база за формиране на митническата стойност.

Основата за изчисляването на акциза за стоките от внос се явява митническата стойност увеличена с размера на дължимото мито, импортните и митнически такси, изчислени като процент от митническата стойност.

Що се отнася до определяне на дължимия ДДС, в практиката е възприет принципът за облагане на данък върху данък, върху данък, т.е. митническата стойност, митата, таксите, акциза и присъщите за вноса разходи като комисионни, застраховки, за опаковка и др. до територията на страната, в своята съвкупност формират данъчната основа.

За да бъде признат данъчният кредит, вносителят трябва да притежава митническа декларация, вносна фактура и банково бордеро за внесен ДДС. Счетоводно това намира отражение като се дебитира *с/ка 4531 Начислен данък за покупките* и се кредитира *с/ка 503 Разплащателна сметка в лева*.

В случаите, когато митническите органи преценят, че плащането на дължимото митническо задължение от страна на вносителя на стоките е несигурно, те могат да изискват обезпечение. Това става най-често с депозит в пари или с банкова гаранция. Последното е договор за поръчителство между гарантиращата банка и митническото учреждение, с което банката се задължава да изплати безусловно и неотменяемо, солидарно със съответния длъжник, при поискване сумата до определения в гаранцията размер за възникнало митническо задължение.

При откриване на гаранционния депозит ще се дебитира *с/ка 509 Други парични средства* и ще се кредитира *с/ка 503 Разплащателна сметка в левове*. След като вносителят изплати дължимите мита и такси, което счетоводно се отразява чрез дебитирание на *с/ка 457 Разчети с митници* и кредитиране на *с/ка от група 50 Парични средства*, стоките се освобождават от митнически контрол и се деблокира сумата на гаранционния депозит.

ДДС при внос се начислява независимо дали вносителят е регистрирано или не регистрирано по ЗДДС лице. В случаите, че лицето е освободено от данък, то следва да отрази това в митническата декларация. ДДС се внася ефективно от вносителя в републиканския бюджет в рамките на данъчния период, през който е възникнало данъчното събитие – датата, на която възниква задължението на митническите органи за събиране на митните сборове, включително и със ставка нула, или датата на обезпечаване на митните сборове. Вноските се извършват по сметката на митническото учреждение, оформящо вноса. Ресевийорът като представител на митницата проверява внесеното мито и ДДС. Ако това е направено, той подписва декларациите и дава нареждане за експедиция на стоките.

При поставяне на стоките под режим на митническо складиране погасяването на задължението и респ. освобождаването им може да стане на части с подаването на отделни митнически декларации. Това улеснява намирането на по-добри пазари за тях. Изтеглените стоки могат да бъдат предмет на доставки на територията на страната, износ, вътреобщностни доставки или реекспорт. Независимо дали лицето е местно или чуждестранно, то ще дължи начисления ДДС при вноса, но ще има право на данъчен кредит, ако е регистрирано по ЗДДС.

Вносителят често пъти плаща такси, които не са елемент на доставната стойност на стоките. Такива са таксите за деконтейнеризация, демюрейдж /суми плащани на линията затова, че контейнерите на вносителят седят на пристанището над определения за тази цел gratuitен период/ и др. Всички те се отчитат като текущи разходи за периода на тяхното възникване. Това става като се дебитира *с/ка 606 Разходи за данъци, такси други подобни* и се кредитира *с/ка от гр. 50 Парични средства*.

За осчетоводяване погасяването на задължението към чуждестранния доставчик ще се дебитира *с/ка 401 Доставчици* - по централния курс на БНБ в момента на възникване на задължението и ще се кредитира *с/ки 504 Разплащателна сметка във валута* – с левовата равностойност, установена по централния курс на БНБ в момента на плащането и *724 Приходи по валутни операции* – когато курсът в деня на плащането е по-нисък от този в деня на възникване на задължението. При обратния вариант, т.е. реализирането на отрицателна курсова разлика, дебитиранияте *с/ки* ще бъдат – *401 Доставчици* и *624 Разходи по валутни операции*, а кредитираната – *504 Разплащателна сметка във валута*.

При вътреобщностно придобиване на стоки издаденият протокол от лицето, което го е осъществило следва да намери отражение в двата дневника – за покупките и за продажбите, водени съгласно изискванията на ЗДДС. Така на основание вписването на протокола в първия дневник ще се дебитира *с/ка 4531 Начислен данък за покупките* и ще се кредитира *с/ка 499 Други кредитори*. При отразяване на съдържанието на протокола в дневника за продажбите, ще се дебитира *с/ка 499 Други кредитори* и ще се кредитира *с/ка 4532 Начислен данък за продажбите*. Тези две статии следва да се съставят с една и съща сума при което данъчният ефект от придобиването на стоките е нула. Това е валидно, когато са спазени сроковете за включване на данъка в справката-декларация за съответния данъчен период съгласно постановките на ЗДДС.

### **Отчитане продажбите на стоки**

Основен документ за оформяне на продажбата в търговията на едро и при износа на стоки е фактурата /инвойс/, издавана от продавача. Съпроводителни документи към фактурата са същите, които са посочени при документирание доставката на стоките като: спецификации /износни бележки/, сертификати, транспортни документи, опаковъчни листове и пр.

Документалното оформяне на самата експедиция на стоките става чрез изготвянето на Наредване за експедиция. В него се съдържа информация за наименованието и седалището на клиента, номера и датата на издадената срещу него фактура и вида на стоката. В зависимост от организацията на работата, е възможно екземпляр от този документ да се предава на клиента и да послужи вместо разрешение за

изнасяне. Екземплярът от нареждането в този случай задължително се щемпелова като Разрешение за изнасяне.

Основен документ, използван в международната търговия се явява Удостоверението за износ, в което се изписва точният код на стоката, която ще се изнася. В приложенията към него се фиксират и количествените лимити за директен износ, съобразно зоната, в която той се осъществява.

При износ на стоки с една пратка, съдържаща стоки с различни тарифни номера по митническата тарифа, аналогично като при вноса, към подадената митническа декларация се прикрепят допълнителни листове. Изготвят се и т.н. карнети –TIR и АТА. Това са международни документи на транспортната фирма, гарантираща стоките. В тях се изписват всички международни товарителници /ЧМР/ на фирмите, ангажирани във връзка с износа на чуждестранния възложител.

TIR-карнета се използва при транзитни доставки и служи като транзитна декларация. Той не се обезпечава с паричен депозит, тъй като предварително е финансово обезпечен в определена агенция. В него се записват данни за вида на стоките, броя на опаковките, бруто килограми, изходящо митническо учреждение, получаващо митническо учреждение, срок на валидност, данни за разрешителното за транспортиране и др.

Всички съставени документи, удостоверяващи и съпровождащи износа на стоките за страната-възложител, се представят в митническото учреждение за обработка и контрол. Когато стоката напусне страната, митническата служба връща на износителя един екземпляр от митническата декларация.

Когато в момента на продажбата на стоки в страната купувачът е заплатил дължимата сума на продавача, ще се дебитира *с/ка от група 50 Парични средства*, а ще се кредитират *с/ки 702 Приходи от продажба на стоки и 4532 Начислен данък за продажбите*. При уговорено плащане на по-късна дата, дебитираната *с/ка* за горепосочената статия ще бъде *411 Клиенти*.

В случаите на забавяне на потока от парични средства /напр. при продажби при условията на търговски кредит/, справедливата стойност на плащането може да бъде по-ниска от номиналната стойност на получените или подлежащите на получаване парични средства. Тогава разликата между справедливата стойност и номиналната стойност на плащането се признава като лихвен приход. Така с общата сума на вземането ще се дебитира *с/ка Клиенти*, а ще се кредитират *с/ки 702 Приходи от продажба на стоки* – със справедливата стойност на плащането, *4532 Начислен данък за продажбите* – с данъка изчислен върху справедливата стойност и *721 Приходи от лихви* – с начислената лихва за забавата в плащането от страна на купувача.

Отписването на продадените стоки счетоводно се отразява като се дебитира *с/ка 702 Приходи от продажба на стоки* и се кредитира *с/ка 304 Стоки* с тяхната отчетна стойност.

Възможни са случаи, когато продавачът фактурира на купувача стоки, но същите остават на склад при продавача. Съблюдавайки принципа на текущото начисляване, приходът следва да се признае веднага след фактурирането, при положение, че са спазени следните условия: стоките са в наличност при продавача, но той не запазва правата си за управление и ефективен контрол върху тях; стоките са готови за експедиция, но забавянето на експедирането им е по искане на купувача.

Счетоводните статии, които ще се съставят за целта са същите, както за осчетоводяване на една нормална продажба, като допълнително по задбалансови сметки или по оперативен път ще се отразят продадените стоки. За целта ще се дебитира *с/ка 915 Нефинансови ценности приети за съхранение* и ще се кредитира *с/ка 991 Други сметки за условни пасиви*. Когато стоките бъдат предадени на клиента, ще се състави обратна на посочената статия.

Изхождайки от многообразието на процесите, протичащи в стопанската дейност на търговските дружества, е възможно купувачът да е предплатил стоките, обект на споразумение за покупка с продавача. При този вид сделки е налице запазване на правото на продавача да осъществява контрол и да управлява съхраняваните при него въпросни стоки до момента на получаване на последното плащане в поредицата от вноски на купувача. Получените междинни суми по сделката следва да се третират като авансови плащания, а приходът ще се признае едва след последното плащане. Едва тогава и купувачът реално ще влезе във владение и разпореждане със закупените стоки.

При продавача за получените авансово средства ще се дебитира *с/ка от група 50 Парични средства* и ще се кредитират: *с/ка 412 Клиенти по аванси* и *с/ка 4532 Начислен данък за продажбите*. За отразяване на реализацията на стоките ще се дебитира *с/ка 412 Клиенти по аванси* и ще се кредитират *с/ки 702 Приходи от продажба на стоки и 4532 Начислен данък за продажбите*.

Отписването на продадените стоки ще се отрази чрез дебитиране на *с/ка 702 Приходи от продажба на стоки* и кредитиране на *с/ка 304 Стоки*.

Счетоводните записвания при външнотърговските сделки /особено при пряк износ на стоки/ не се отличават съществено от тези, разгледани до момента. По-характерна особеност е липсата на ДДС при износа /той е с нулева ставка/, което води до неизползването на *с/ка 4532 Начислен данък за продажбите*. Съществен момент при тези сделки е определянето на разходите, които са за сметка на продавача и тези - за сметка на купувача на стоките. А такива могат да бъдат застраховки, комисионни,

навла /цена за превоз на стоки по море/, такси по износа в зависимост от франкирането заложено в договора между контрагентите и др. По принцип цените могат да бъдат определяни франко мястото на изпращане на стоките или мястото на получаването им. При първият вариант продавачът носи отговорността и поема разходите за стоките до предаването им на определено, близко до него място /склад, кораб, вагон/.

При цена франко място на получаване на стоките, продавачът доставя стоките за своя сметка и поема риска за тях до място, до което купувача желае да я получи. Начините за франкиране на стоките са въпрос на договорни отношения между страните, но при външнотърговските сделки експортните цени най-често са франко-граница на доставчика, а импортните – франко граница на купувача. Ако например навлото не е посочено в коносаментата и фактурата, че е платено от износителя, то става дължимо от получателя на стоката.

Ако износителят на стоките е отразил счетоводно разходите по реализацията, които са за негова сметка по *с/ка 602 Разходи за външни услуги* или по *с/ка 609 Други разходи*, те трябва впоследствие да се отнесат по функционално предназначение и от там да се запишат в намаление на приходите от продажби. Това се постига на първо място чрез дебитиране на *с/ка 611 Разходи за основна дейност* /или ако се води *с/ка 615 Разходи за продажба*/ и кредитиране на *с/ка 602 Разходи за външни услуги*, респ. *609 Други разходи*, и втори път – чрез дебитиране на *с/ка 702 Приходи от продажба на стоки* и кредитиране на *с/ка 611 Разходи за основна дейност*, респ. *с/ка 615 Разходи за продажба*.

При вътреобщностни доставки, българският доставчик следва да издаде фактура в която няма да начисли ДДС, а данъкът ще бъде начислен от получателя в държавата членка на ЕС, издала идентификационния номер, под който са придобити стоките. ДДС става изискуем на 15 ден на месеца, следващ месеца, през който е възникнало данъчното събитие или на датата на издаване на фактурата, когато тя е съставена преди 15 ден на месеца, следващ този, през който е настъпило данъчното събитие. Ако доставчикът не се снабди в срок съгласно чл. 45 от ППЗДДС с всички документи удостоверяващи доставката на стоките, а именно: фактура, протокол по ЗДДС и документи доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка на ЕС, се счита че доставката е облагаема със ставка 20 на сто. В такъв случай доставчикът следва да начисли ДДС чрез издаване на протокол в 15 дневен срок, считано от последния ден на календарния месец, следващ месеца, през който данъкът за доставката е станал изискуем. Когато впоследствие доставчикът се снабди с необходимите документи, той следва да анулира протокола в 5 дневен срок, считано от датата, на която се е снабдил с необходимите документи.

За осъществените вътреобщностни доставки за данъчния период, данъчно задължените лица заедно със справката-декларация, следва да подадат и VIES декларация в териториалните дирекции на НАП. Сроктът за това е до 14 число включително на месеца, следващ данъчния период, за който се отнасят.

Периодически, съгласно правилата за отчитане на операциите, свързани с оценката на нетната реализируема стойност на стоково-материалните запаси, следва да се прави преоценка на наличните стоки. При положение, че тяхната отчетна стойност е по-висока от нетната им реализируема стойност, за отчитане на намалението ѝ до размера на последната се дебитира *с/ка 608 Разходи от последващи оценки на активи* и се кредитира *с/ка 304 Стоки*.

През следващите отчетни периоди се прави нова оценка на нетната реализируема стойност на наличните в търговските обекти стоки. За счетоводно отразяване възстановяването на предишното намаление ще се дебитира *с/ка 304 Стоки* и ще се кредитира *с/ка 709 Други приходи от дейността*.

### **Отчитане на стоките по продажни цени**

Съобразно изискванията на Международните и Национални счетоводни стандарти, стоките в търговските дружества следва да бъдат оценявани и отчитани текущо по метода на историческата цена, което предполага използването на доставната стойност. За част от дружествата за търговия на дребно обаче, този метод се оказва трудно приложим, поради невъзможността да се осъществи количественото отчитане на стоките по вид, цена и стойност.

Изхождайки от тези и от редица други причини от обективен и субективен характер, в част от предприятията за търговия на дребно е възприета, в качеството на отчетна цена за стоките тяхната справедлива стойност. Аналитичното им отчитане се организира по обекти и материалноотговорни лица само в стойностно изражение.

В годишния финансов отчет посочването на стоките следва да стане по доставна стойност /цена на придобиване/, при което да се покрият нормативните изисквания за тях. Това налага прилагането на методика, позволяваща създаването на счетоводна информация за елементите на справедливата стойност и тяхното елиминиране с цел достигането на доставната стойност.