

**СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ „Д. А. ЦЕНОВ“ – СВИЦОВ
ФАКУЛТЕТ „СТОПАНСКА ОТЧЕТНОСТ“
КАТЕДРА „СЧЕТОВОДНА ОТЧЕТНОСТ“**

НИНА НИКОЛАЕВА ЙОСИФОВА

**Усъвършенствания на оценяването и отчитането на
материалните запаси от внос**

А В Т О Р Е Ф Е Р А Т

*на дисертационен труд за придобиване на образователна и научна степен
„доктор“ по докторска програма „Счетоводна отчетност, контрол и анализ на
стопанската дейност (счетоводство)“*

**Научен ръководител:
Доц. д-р Диана Ималова**

СВИЦОВ

2017

Дисертационният труд се състои от 204 стр., от които увод – 6 стр.; основен текст (три глави) – 185 стр.; заключение – 6 стр.; библиография, в това число литературни, нормативни и онлайн източници – 111 бр.; таблици – 9 бр.; фигури – 4 бр.; схеми – 4 бр.; диаграми – 3 бр.; приложения – 5 бр. Авторът на дисертационния труд е редовен докторант в катедра „Счетоводна отчетност“ към факултет „Стопанска отчетност“ при Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов.

Дисертационният труд е обсъден и насочен за защита пред научно жури от катедра „Счетоводна отчетност“ към факултет „Стопанска отчетност“ при Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов.

Защитата на дисертационния труд ще се състои на 12 април 2018 г. от 13:00 часа в Заседателна зала „Ректорат“ на Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов.

Материалите по защитата са на разположение на заинтересованите лица в отдел „Докторантура и академично развитие“ при Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов.

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Актуалност на темата

Сделките по внос са присъщи за съвременните търговски взаимоотношения и все по-често намират място в дейността на предприятията. Оценяването на активите, придобити чрез внос, се характеризира с известна сложност, обусловена от спецификите на реализация на сделките по внос. Прецизността на първоначалната оценка на материалните запаси от внос гарантира достоверността на финансовия резултат от дейността на предприятието.

Приложението на модела за оценка по историческа цена доминира в счетоводната практика. Проблемите на счетоводното отчитане на разходите по внос на материални запаси са резултат от неправилното прилагане на нормативната уредба. Липсата на утвърдена методология и действащ контрол за начина на отчитането на извършените разходи по внос и тяхното разпределение по функционално предназначение са причините за формирането на недостоверна оценка на материалните запаси от внос.

В счетоводната литература се изследват предимно въпроси, свързани с формирането на производствената себестойност. Не се обръща достатъчно внимание на оценяването и отчитането на придобиването на материалните запаси от внос.

Динамиката на международната търговия определя непрестанното изменение и развитие на външотърговските сделки по внос. Това обуславя необходимостта, техният напредък да бъде изследван, анализиран и при възможност адаптиран и приложен в счетоводната теория и практика. Когато се отнася за придобиване чрез внос, счетоводната методология за оценяване и отчитане на

материалните запаси трябва да е съобразена, освен с изискванията на счетоводната нормативна уредба, също и с редица други международни и национални норми и правила, регулиращи взаимоотношенията между страните. Обуславя се необходимост от по-задълбочено проучване на модела за оценяване и отчитане на материалните запаси от внос с цел оптимизиране на отчетния процес, което обосновава актуалността на изследваната проблематика в дисертационния труд.

Обект на изследване в разработката са оценяването и отчитането на материалните запаси от внос в предприятията. **Предмет** на изследване в дисертационния труд са проблемите при оценяването и отчитането на материалните запаси, придобити чрез внос в предприятията.

3. Изследователска теза

В дисертационния труд се **защитава тезата**, че съществуват възможности за усъвършенстване на методологията за оценяване и отчитане на материалните запаси от внос в насока изграждане на унифициран модел за оценяване и отчитане на материалните запаси от внос, който да си служи със своя специфична доставна стойност и да е в съответствие с изискванията на счетоводното, митническото и данъчното законодателство и доставните условия на „Инкотермс”¹. Това ще създаде възможности за формиране на обхватна, обективна и точна първоначална счетоводна оценка на материалните запаси от внос, която да се използва за финансов анализ, ефективен вътрешен и външен (данъчен и митнически) контрол на сделките по внос и ще разшири познавателната и приложната функция на счетоводството по отношение вноса на материални запаси.

¹„Инкотермс“ са общи условия за доставка, изготвени от Международната търговска камара в Париж, унифицирани като Международни правила за тълкуване на търговските термини през 1936 г. – „Инкотермс“ (Incoterms, съкратено от International Commercial Terms). Към момента се прилага осмото издание на правилата „Инкотермс 2010“, което е в сила от 01.01.2011 г. и включва общо 11 термина.

4. *Цел и задачи* на дисертационния труд

Целта на дисертационния труд е да се идентифицират и изследват проблемите при оценяването и отчитането на материалните запаси от внос и да се формулират практикоприложни възможности за усъвършенстване на счетоводно-отчетния процес.

Постигането на зададената цел в дисертационни труд е свързано с изпълнение на следните *изследователски задачи*:

✓ Изследване на теоретико-методологичните постановки по въпросите, свързани със сделките по внос на материални запаси, с цел извеждане на специфичните им особености.

✓ Изследване на понятието „доставна стойност“, респективно „себестойност“ на материалните запаси от внос и идентифициране на факторите, влияещи върху формирането ѝ, с цел да бъдат дадени препоръки за оптимизиране на процеса по оценяване на материалните запаси от внос.

✓ Изследване на прилаганите в българските предприятия практики за отчитане на материалните запаси от внос и формирането на тяхната първоначална оценка с цел идентифициране на съществуващите проблеми в тази област.

✓ Изследване на технологичната последователност на сделката по внос и формулиране на разходите, възникващи във връзка с вноса на материални запаси. Анализирание същността на разходите по внос като елементи на доставната стойност на материалните запаси и тяхното счетоводно отчитане.

✓ Изследване правната същност на франкировката при внос и ролята ѝ като договорна основа във връзка с реализацията на сделката по внос на материални запаси и на тази база извеждане на формулировка на оценката на доставната стойност.

✓ Формулиране на предложения в теоретико-методологичен и практикоприложен аспект за усъвършенствания на оценяването на материални запаси от внос, за организацията на счетоводното им отчитане и калкулирането на франко доставната стойност по модела „разходи за доставка“ на база доставните условия „Инкотермс“.

5. Методология на изследването

За решаване на поставените задачи, постигане на целта и доказване на изследователската теза в дисертационния труд са използвани методите наблюдение, описание, анализ и синтез, индукция и дедукция, системен подход, аналогия, сравнителен метод, свободно интервю и обобщения. Използваната в хода на изследователската работа статистическата информация е извлечена от официално публикувани данни на Националния статистически институт. При разработването на дисертационния труд е изследвана технологията на осъществяване на вноса и счетоводното отчитане на материални запаси от внос в практиката на предприятия от различна сфера на дейност, както и използваните в тази връзка от тях официални документи. Проучена е технологията на облагателните процедури при режимите по внос на материални запаси и са проведени интервюта с ръководни служители от Териториално митническо управление град Свищов. При разработване на дисертационния труд са взети под внимание изследвания на български и чужди автори, официални документи и нормативна уредба, актуални към 01.10.2017 г., свързани с проблематиката на оценяването и отчитането на материалните запаси от внос.

6. Обхват на изследването

В обхвата на научното изследване попадат само процесите по оценяване и отчитане на материални запаси, придобити чрез класическа

покупко-продажба на материални запаси от трети страни. Въпросите за оценяването на материалните запаси засягат само формирането на първоначалната оценка на материалните запаси от внос. Извън обхвата на разработката остават всички останали форми на външнотърговска реализация и въпросите и проблемите, свързани с тяхното оценяване и отчитане.

7. Аprobация на дисертационния труд

Дисертационният труд е обсъден на заседания на катедра „Счетоводна отчетност” при Стопанска академия „Д. А. Ценов” – Свищов. Отделни части от дисертацията са публикувани в специализирани научни издания, а някои от представените идеи, свързани с настоящото изследване, са представени по време на участие в национални и международни научни конференции.

Изведените в дисертационния труд предложения и препоръки са предоставени на вниманието на пряко наблюдаваните предприятия от практиката, като част от тях са приети и ще намерят приложение в отчетния процес.

II. СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Дисертационният труд се състои от увод, изложение в три глави, заключение и използвана литература. Общият обем е 204 страници. В края на изследването се прилагат 5 броя приложения.

Дисертационният труд е структуриран по следния начин:

УВОД

ГЛАВА ПЪРВА. Теоретични и правни аспекти на вноса като външнотърговска сделка

1.1. Външнотърговските сделки като обект на счетоводно отчитане

1.2. Специфични особености на външнотърговските сделки по внос

1.3. Икономическо съдържание на външнотърговския договор за внос

ГЛАВА ВТОРА. Методологически аспекти на оценяването на материалните запаси от внос

2.1. Роля и значение на оценката за счетоводното отчитане на материалните запаси от внос

2.2. Изисквания и правила за формиране на оценката на материалните запаси от внос

2.3. Насоки за усъвършенстване оценяването на материалните запаси от внос

ГЛАВА ТРЕТА. Възможности за усъвършенстване на счетоводното отчитане на материални запаси от внос

3.1. Състояние и проблеми на счетоводното отчитане на материалните запаси от внос

3.2. Насоки за усъвършенстване отчитането на материалните запаси от внос и калкулирането на франко доставната стойност

Заклучение

Използвана литература

Приложения

III. КРАТКО ИЗЛОЖЕНИЕ НА СЪДЪРЖАНИЕТО И РЕЗУЛТАТИТЕ ОТ ИЗСЛЕДВАНЕТО

УВОД

В уводната част на дисертационния труд са обосновани актуалността и значимостта на теоретико-приложните проблеми, свързани с оценяването и отчитането на материалните запаси от внос.

Дефинирани са обектът и предметът на изследването. Очертани са основната цел и задачите за нейното постигане. Формулирана е изследователската теза и са представени методологията, обхватът и ограниченията на изследването.

ГЛАВА ПЪРВА. Теоретични и правни аспекти на вноса като външнотърговска сделка

В параграф 1.1. Външнотърговските сделки като обект на счетоводно отчитане е направен встъпителен анонс към темата за външнотърговските сделки чрез представяне на най-ранните теории (меркантилистични и класически) за международната търговия и ползите от нея.

Дефинирани са понятията „външна търговия“, „външноикономическа операция за покупко-продажба на стоки или услуги“ и „външнотърговска сделка“.

На база анализ на представените дефиниции са изведени характерните особености на външнотърговската сделка, като по-важните от тях са систематизирани в следните направления:

- ✓ представлява комплекс от търговски и финансови отношения между износител и вносител;
- ✓ опосредствана е от различни операции – транспортни, застрахователни, митнически, складови и други;
- ✓ отличава се с продължителен технологичен цикъл;
- ✓ реализацията ѝ е в пряка зависимост от нейното договаряне, подготовка и организация, определящи пътя за изпълнението ѝ, и влияещи върху крайния резултат от нея.

В параграфа е изяснена и същността на външнотърговската сделка от икономическа, фактическа и правна гледна точка. Представени са класификации на външнотърговските сделки според:

- ✓ *контрагентите, участващи в тях*, от страни от ЕС или от страни извън ЕС;

✓ *целите и механизмите за осъществяване на външнотърговските сделки;*

✓ *вида на договора.*

Анализирани са представените класификации и е дефиниран обектът на размяна при външнотърговските сделки. Представени са особеностите, свързани с митническия и данъчния контрол, които са част от реализацията на международните сделки.

Разяснен е смисълът на понятието „франкировка“ („франкиране“) при външнотърговските сделки и приложимостта на условията за доставка „Инкотермс“. Изяснено е значението на думата „франко“, от гледна точка на купувача, във връзка с разглежданата проблематика. Обобщено са представени международните термини „Инкотермс“ по групи доставни условия, въз основа на което е изведена класификация на външнотърговските сделки според задълженията и отговорностите за всяка от страните, определени от „Инкотермс“ условията за доставка, а именно:

✓ *външнотърговски сделки, осъществявани при условия за доставка от група „Е“ и „F“ от „Инкотермс“;*

✓ *външнотърговски сделки, осъществявани при условия от група „С“ и „D“ от „Инкотермс“.*

На база направената класификация са дефинирани външнотърговските сделки с по-тежките и рискови условия от гледна точка на купувача (определени от условията от група „Е“ и „F“ от „Инкотермс“) и с по-леки и нискорискови условия от гледна точка на купувача (които се определят от термините от група „С“ и „D“ от „Инкотермс“).

В параграф 1.2. Специфични особености на външнотърговските сделки по внос са изведени определения за **внос** – *международна сделка по покупка на право, стока или услуга от контрагент, от страна извън Европейския съюз, определена на основата на*

международен договор и за **износ** – международна сделка по продажба на право, продукт или услуга на контрагент извън Европейския съюз, определена на основата на договор.

Разграничени са сделките по „**внос**” и **вътрешнообщностно придобиване**“ (ВОП). Направен е сравнителен анализ по етапи на осъществяването им чрез представен пример от практиката – вж. Таблица 1.

Таблица 1

Основни етапи при осъществяване на сделка ВОП и внос на стоки

	ВНОС	ВОП
1. Сключване на договор между страните	✓	✓
2. Документална обоснованост на сделката	✓	✓
2.1. Стокови документи	✓	✓
2.2. Застрахователни документи	✓	✓
2.3. Транспортни документи	✓	✓
2.4. Митнически документи	✓	✗
3. Митнически контрол в страната износител	✓	✗
4. Митнически контрол в страната вносител	✓	✗
4.1. Изготвяне на митническа декларация и обмитяване	✓	✗
4.2. Заплащане на митнически и други такси	✓	✗
4.3. Заплащане на данък добавената стойност по митническата декларация	✓	✗
5. Контрол и въвеждане на стоките на територията на страната	✓	✗
6. Получаване на стоките от вносителя	✓	✓

На база направения сравнителен анализ са открити различия в следните направления:

✓ **понятията, които се използват** – след приемането на България в ЕС доставките оттам се наричат „вътрешнообщностни придобивания“, а доставките от трети страни „внос“;

✓ **контролният орган** – при внос контролът се осъществява от агенция „Митници“, а при ВОП от данъчните органи;

✓ **ролята на документите по вноса** – при внос са задължително условие за преминаване на митническата граница на страната, докато при ВОП нямат контролна функция във връзка с реализацията на сделката;

✓ **начинът и моментът на деклариране** – при внос се подава митническа декларация за облагане към контролното митническо учреждение, която се депозира до тридесет дни преди датата на очакваното представяне на стоките пред агенция „Митници“. ВОП използва Интрастат системата за деклариране на пристигнали стоки от ЕС. Интрастат декларацията се подава по електронен път, подписана с квалифициран електронен подпис, след получаване на товара на територията на страната (до десето число на месеца, следващ датата на доставката);

✓ **събираемостта на данъка върху добавената стойност (ДДС)** – при внос ДДС се събира от агенция „Митници“ на база митническа декларация за внос преди допускане на стоките на територията на страната. При ВОП събираемостта на ДДС е от данъчните органи до четиринадесето число на месеца, следващ месеца на доставката;

✓ **прилагането на митнически режими** – при внос се прилагат митнически режими, докато при ВОП такива не се прилагат.

Откроените различия между сделките по внос и ВОП обосновават и наличието на различия в счетоводното им отчитане – при внос на материални запаси следва да се отчита доставка с митническо и данъчно облагане, докато при ВОП, доставката се отчита като покупка

със самооблагане, съгласно протокол издаден по чл. 117 от Закона за данък върху добавената стойност. Изложените различия следва да се вземат под внимание при организацията на счетоводното отчитане на вноса на материални запаси.

В параграфа е представена класификацията на сделките по внос, *според характера на връзките между партньорите, класически сделки по внос и комплексни сделки, свързани с внос.*

Изведени са характерните особености на сделките по внос:

✓ в тях участват двама или повече търговски партньори от различни страни. Българско юридическо лице, което е вносител и лице от страна извън Европейски съюз – износител;

✓ налагат привличане на голям брой непреки участници и/или посредници – транспортно-спедиторски организации, застрахователни дружества, банки, търговски представители, дистрибутори и други;

✓ подчиняват се на националните норми и правила и други безусловни международни стандарти и търговски обичаи;

✓ осъществяват се съобразно международните търговски термини „Инкотермс“;

✓ имат специфичен технологичен цикъл, свързан с оформяне на голям набор документи, повечето стандартизирани на международно ниво;

✓ подлежат на облагане с мита, акцизи (акцизни стоки) и ДДС, които се превеждат по сметка на съответната вътрешна митница, през която се осъществява вносът;

✓ прилагат форми на разплащания предимно в чуждестранна или ефективна валута;

✓ обект на отчитане при вноса са всички разходи, резултат от договореността в сделката и облагателните процедури;

✓ от счетоводна гледна точка за вноса е необходима по-голяма аналитичност и детайлизация на разходите, чрез която се „произвежда“ информация за процеса по придобиване на активи от внос.

В заключение на параграф 1.2 е обоснован изборът за изследване на вноса именно на материалните запаси, като е доказано с данни от Националния статистически институт, че *съществена част от активите, внасяни на територията на страната, са краткотрайни*, респективно материални запаси.

В параграф 1.3. Икономическо съдържание на външнотърговския договор за внос са формулирани правата и задълженията за всяка от страните по сделката. Вносът е представен в трите класически етапа: подготовка, сключване и изпълнение, като е направено предложение да се обособи още един етап в международните сделки, а именно счетоводното отчитане на вноса. Мнението на автора е, че счетоводното отчитане обединява всички стопански операции, свързани с вноса, и има ключова роля за вземане на управленски решения, свързани с доставката на материалните запаси.

В параграф 1.3 са систематизирани *минималните условия, които трябва да съдържа* външнотърговският договор за внос:

✓ *търговски условия – страни по договора; предмет на договора; определяне на правото на собственост; количество и качество на стоките или вид на услугите по договора; количествено и качествено приемане на стоките или получаване на услугите; определяне на цена и обща стойност на доставката; дефиниране на франкировка чрез представяне на конкретните термини „Инкотермс“; основни права и задължения на вносителя; начин и форма на плащане; срок на договора и възможности, свързани с изпълнението на доставката; опаковка, маркировка и етикировка; специални клаузи;*

✓ *транспортни условия* – франкировка (определя вида на транспорта и мястото, от което вносителят поема товаро-разтоварните и транспортните разходи по сделката) и *други условия свързани с физическото придвижване на товара*;

✓ *правни условия* – гаранции, рекламации, неустойки, обезщетения срещу нарушаване на договора, общи условия и форсмажорни обстоятелства.

Изброените условия по външнотърговския договор са представени от гледна точка на вносителя, предвид възможността им да генерират специфики, свързани с възникването на допълнителни разходи и рискове, които могат да доведат до намаляване на ефективността от разходите по сделката.

В заключение е направен изводът, че *познаването на основните рискове, разходи и отговорности от вносителя би му осигурило успешна и изгодна реализация на сделката по внос*.

ГЛАВА ВТОРА. Методологически аспекти на оценяването на материалните запаси от внос

В **параграф 2.1**. Роля и значение на оценката за счетоводното отчитане на материалните запаси от внос е изследвана същността на цената на придобиване като стойностна оценка, по която се признават материалните запаси от внос. Открити са три основни етапа, свързани с оценката и отчитането на вноса на материалните запаси – *покупка, доставка и заприходяване на материалните запаси (оценяване и признаване)*.

Покупката е определена като стопанско-правен акт, изразяващ промяната на правото на собственост върху материалните запаси – обект на доставката. *Доставката* е дефинирана като сложна организация, свързана с реализацията на различни по вид, стойност и

предназначение доставни услуги. *Оценката* е представена като метод (способ) за изразяване на счетоводните обекти в пари.

В параграф 2.1 е анализирана нормативната рамка за първоначалното оценяване на материалните запаси от внос – Закон за счетоводството, Директива 2013/34/ЕС, Счетоводен стандарт 2 - *Отчитане на стоково-материалните запаси* и Международен счетоводен стандарт 2 - *Материални запаси*. Представени са компонентите на доставната стойност/цената на придобиване на материалните запаси от внос, като вниманието е насочено към тяхното изчерпателно детайлизиране и систематизиране в съответствие с търговските принципи на сделката и системата историческа цена.

Очертани са регламентиранияте разходи, които не следва да се включват в оценката на материалните запаси от внос (като например митническото агентиране, което се плаща ежемесечно под формата на абонамент), доколкото техният характер дава основание те да се определят като административни разходи.

Предвид факта, че външнотърговските сделки, респективно вносът, се осъществяват предимно в чуждестранна валута в параграф 2.1 е изследван и въпросът за *определяне на датата на сделката с оглед* уточняване на валутния курс при отчитане на съответното задължение към доставчика и определяне на валутните курсови разлики в случай на промяна във валутния курс между датата на сделката и датата на уреждане на задължението (разплащането). Във връзка с това е анализирано становището на **Б. Брезоева** за определяне на датата на сделката съобразно договорените доставни условия „Инкотермс“. Изразено е виждането, че *доставните условия „Инкотермс“ трябва бъдат проучвани ведно с транспортните документи, тъй като предоставят адекватна информация за определяне датата на сделката за първоначално отчитане на сделките в чуждестранна валута.*

В параграф 2.1 е изследван начинът за формиране и отчитане на първоначалната оценка на материалните запаси от внос по модела „разходи за стоково обращение”. Установено е, че *както за модела за оценка по историческа цена, така и за модела за отчитане и оценка на разходите по стоково обращение е характерна методологията за пропорционално разпределяне на разходите и оттам влиянието им върху финансовия резултат.*

Наред с това е изведено, че увеличаването на стойността на разходите, участващи в доставната стойност на материалните запаси от внос, води до:

- ✓ *увеличаване величината на наличните в края на отчетния период материални запаси с въплътени в тяхната доставна стойност разходи за придобиване;*

- ✓ *намаляване на финансовия резултат от дейността с частта от разходите, съответстваща на усвоените за отчетния период материални запаси.*

В изложението на параграф 2.1 са представени в табличен вид данните, характеризиращи изследваните предприятия – наименование на предприятията, сфера на дейност, вид на внасяните материални запаси, страната на произход на внасяните активи, валута на сделката и прилагани счетоводни стандарти. Емпиричната информация е анализирана във връзка с разглежданата проблематика, като вниманието е насочено към изследване и дефиниране на компонентите на доставната стойност на материалните запаси от внос в проучваните предприятия. Установено е, че:

- ✓ *Нито едно от изследваните предприятия не представя материалните запаси от внос във финансовите си отчети по покупна стойност. Следователно е необходимо прилагане на методология за формиране на историческа цена от внос.*

✓ *Оценката на материалните запаси от внос е съвкупност от разходи – покупни, транспортни, застрахователни, митнически и други, свързани с доставката.*

Открити са **ролята и мястото на оценката във външнотърговските сделки и влиянието ѝ върху:**

✓ първоначалната оценка на придобитите материални запаси, (която има връзка с митническата и данъчната стойност при внос);

✓ рентабилността на сделката и ефективността на дейността и вноса;

✓ резултатите от дейността на предприятието;

✓ достоверното представяне на материалните запаси в баланса.

В заключение са формулирани проблемите, свързани с оценяването и отчитането на материалните запаси от внос:

✓ *дефиниране на компонентите на оценката на материалните запаси от внос;*

✓ *правилно определяне датата на прехвърляне на правото на собственост на доставяните материални запаси с оглед точното определяне датата на сделката, а оттам на валутния курс, по който трябва да се отрази задължението, и на възникващите валутни курсови разлики при уреждане на задължението.*

Във връзка с очертаните проблеми е подчертана необходимостта от усъвършенстване на оценяването и отчитането на материалните запаси от внос, съгласно счетоводното, митническото и данъчното законодателството, която да е в полза и на фискалната политика, и в защита интересите на обществото и гражданите.

В параграф 2.2. Изисквания и правила за формиране на оценката на материалните запаси от внос са изследвани методологически въпроси, свързани с оценяването на материалните запаси от внос, съобразно различните видове договорни условия „Инкотермс“ и функционалното направление на разходите по внос. Дефинирани са

елементите на оценката на материалните запаси от внос от счетоводна, митническа и данъчна гледна точка.

Открит е един от основните проблеми в практиката – това, че едни и същи разходи, регламентирани от счетоводните стандарти като доставни, в едни предприятия се отчитани по функционално предназначение, а в други – като текущи разходи. В резултат на това формираната оценка на доставените от внос материални запаси не отговаря на изискванията за съдържание и икономическа реалност на извършените стопански операции, а формално отразява сделката по внос на материални запаси.

В параграф 2.2 е представена методика за формирането на **„митническа стойност“** и **„договорна стойност“** на материалните запаси от внос, съгласно **Регламент (ЕС) № 952/2013** (МКС). Въз основа на анализ на нормативните постановки са формулирани изводи относно оценяването на материалните запаси от внос:

✓ *Всеки елемент на митническата стойност, регламентиран от МКС, има характер на разход за придобиване на материални запаси, съгласно счетоводните стандарти.*

✓ *Всеки разход, свързан с придобиването (вноса) на материални запаси, следва да е компонент на доставната му стойност и да участва при калкулиране на цената на единица доставен актив от внос.*

В параграфа е представен начинът за формиране на **данъчната основа** съгласно чл. 55 от Закона за данък върху добавената стойност при внос. В резултат на анализ на методиката за формиране на митническата и данъчната стойност при внос **са направени предложения за усъвършенстване оценяването на материалните запаси от внос в следните направления:**

1. *Систематизиране на варианти за групиране на разходите по внос в съответствие с доставните условия „Инкотермс“;*

2. Формулиране на компонентен състав на разходите по внос, съобразно „Инкотермс“;

3. Групиране на предприятията в зависимост състава на разходите, формиращи доставната стойност на материалните запаси на:

- **предприятия от „I” тип**, осъществяващи внос при условия от група „E” и „F” – с разнородни доставни разходи, за сметка на вносителя;

- **предприятия от „II” тип**, осъществяващи внос при условия от група „C” и „D” – без допълнителни или с минимални разходи по доставката за сметка на вносителя.

Изложените предложения са представени в Таблица 2

Таблица 2

Компоненти на доставната стойност на материалните запаси от внос, съгласно „Инкотермс“

Групи доставни условия	Вид разход Условия за доставки "Инкотермс"	Покупна цена	Експортни разходи	Транспортни разходи	Застрахователни и разходи	Други разходи	Митнически разходи	Разходи след митническо облагане
Предприятия от „I” тип								
„E“	EXW - Франко завода	да	да	да	да	да	да	да
„F“	FCA - Франко превозвача	да	-	да	да	да	да	да
	FAS - Франко протезение на кораба	да	-	да	да	да	да	да
	FOB - Франко борд	да	-	да	да	да	да	да
Предприятия от „II” тип								
„C“	CFR - Стойност и навло	да	-	-	да	да	да	да
	CIF - Стойност, застраховка и навло	да	-	-	-	да	да	да
	CPT - Превоз платен до	да	-	-	да	да	да	да
	CIP - Превоз и застраховка платени до	да	-	-	-	да	да	да
„D“	DAT - Доставено на терминал	да	-	-	-	-	да	да
	DAP - Доставено на местоназначение	да	-	-	-	-	да	да
	DDP - Доставено, мито платено	да	-	-	-	-	-	-

Изразено е мнение, че представените *компоненти на доставната стойност на материалните запаси от внос, съгласно „Инкотермс“* (вж. Таблица 2) биха могли да се използват за *оптимизиране на отчитането на разходите и дефинирането им като елементи за формиране на доставната (респективно митническата и данъчната) стойност на материалните запаси от внос в практиката*. Представеното групиране на доставните разходи може да намери приложение при организацията на счетоводното отчитане на материалните запаси от внос. Чрез него се предлага модел за оценяване, аргументиран с наличието на връзка между франкировката и разходите, от една страна и разходите и първоначалната оценка на материалните запаси от внос, от друга.

Във връзка с оценяването и отчитането на материалните запаси от внос са дефинирани понятията *франко място*² и *първо местоназначение*³ на стоките на територията на страната.

Направен е сравнителен анализ на оценките на материалните запаси от внос в изследваните предприятия от „I“ и „II“ тип. Установени са по-малко разходи за формиране себестойността на материалните запаси от внос в изследваните предприятия при условията от група „C“ в сравнение с условията от група „F“, които са резултат от договорената франкировка.

Предвид спецификите на митническото облагане на материалните запаси от внос в параграф 2.2 са анализирани различните митнически режими по внос на стоки. Изследвани са режимите „Допускане за

² „Франко място“ е уговорено място, съгласно условията за доставка „Инкотермс“, от което купувачът е задължен да плаща разходите по доставката на стоките. Място, от което стоката се предава от продавача на купувача, заедно с рисковете и разходите, свързани с транспортирането ѝ.

³ "Първо местоназначение" на територията на страната е мястото, посочено в товарителницата или в друг документ, с който стоките се внасят на територията на страната. Когато това място не е посочено в нито един от придружаващите стоките документи, за първо местоназначение се смята мястото, където стоките за първи път се претоварват от едно превозно средство на друго на територията на страната.

свободно обращение” и „Митническо складиране“, които са прилагани от проучените предприятия.

На база анализ на принципите и правилата за формиране на първоначалната оценка на материалните запаси от внос са изведени проблемите, свързани с оценяването и отчитането на материалните запаси от внос.

Изведена е необходимостта от *разработването на унифициран модел за оценка на материалните запаси от внос. Предложено е, чрез използване на доставните условия „Инкотермс“ да се формулират разходите по внос, така че да се определи направлението им по доставка на материалните запаси от внос. Защитава се тезата, че по този начин контролната функция на условията „Инкотермс“ (договорени в клаузата „франкировка“) ще се транспонира в оценката на материалните запаси от внос и ще гарантира нейната всеобхватност и точност.*

В параграф 2.3. Насоки за усъвършенстване оценяването на материалните запаси от внос са изследвани информационните връзки между договореността, изпълнението и отчитането на разходите по внос и обединяването им в подход за подобряване на оценяването на материалните запаси от внос.

В параграфа са изследвани взаимовръзките *„разходи – себестойност“* и *„отчитане – калкулиране“*. Откроени са зависимости в организацията на отчитане на доставните разходи и калкулирането им в доставна стойност. Аргументирано е и наличието на **взаимовръзка между франкировката и отчетените разходи по доставката**. Направен е изводът, че ако *взаимовръзката „разходи – себестойност“* е първична, а *взаимовръзката „отчитане – калкулиране“* вторична, то *взаимовръзката франкировка – разходи може да се определи като дефинитивна или договорна.*

Разходите по внос на материални запаси са класифицирани по следните признаци:

✓ *според значението и ролята на разходите в доставката на материалните запаси – основни и допълнителни;*

✓ *според икономическото съдържание на разходите като елементи на материалните запаси от внос – покупна стойност; разходи за транспорт; разходи за застраховка, мита, такси, акцизи и данъци при внос, други разходи (товаро-разтоварни, контрол на качеството, митническо агентирание и други);*

✓ *според начина на включване на разходите в доставната стойност на материалните запаси от внос – преки и непреки;*

✓ *според мястото на извършване на разходите – външно-вносни и вътрешно-вносни.*

Представените класификации на разходите са анализирани, изведени са предимствата от прилагането им при оценяването и отчитането на материалните запаси от внос. Акцент е поставен върху класификацията на разходите *според мястото на извършването им*. Чрез нея се въвеждат в употреба разходи с име, което отговаря на тяхното съдържание „външно-вносни разходи“ и „вътрешно-вносни разходи“. Чрез предложената класификация се разграничат разходите, участващи в митническата и данъчната оценка при внос (външно-вноските разходи), и разходите, участващи в доставната стойност на материалните запаси от внос (сбор от външно-вносни и вътрешно-вносни разходи). Освен това чрез прилагането ѝ се цели да се въведат принципите на митническото и данъчното законодателство в методологията за оценяване и отчитане на историческата цена от внос.

Аргументирани са следните възможности за усъвършенстване организацията на оценяване на материалните запаси от внос в съответствие с изискванията на митническото и данъчното законодателство:

✓ Въвеждане в употреба на ново понятие, свързано с оценяването на материалните запаси от внос – *франко доставна стойност (ФДС)*. Същото е определено като форма на проявление на историческата цена и се прилага като общо понятие за първоначална оценка на материалните запаси от внос. За целта на прилагането на ФДС е дефинирано и франко мястото в сделката по внос като място, от което се прехвърлят собствеността, рисковете и ползите при покупката на материалните запаси от внос;

✓ Прилагане на комбинативен подход за дефиниране външно-вносните и вътрешно-вносните разходи по доставката, от една страна, във връзка с митническото и данъчното облагане, а от друга, във връзка с оценяването и счетоводното отчитане на вноса на материални запаси;

✓ Предложена е организация на счетоводното отчитане на разходите по внос. Разработена е примерна номенклатура за отчитане на разходите по внос на материалните запаси. Предложен е аргументиран модел за счетоводното отчитане на материалните запаси от внос;

✓ Формулирани са следните основни моменти при отчитането на вноса на материалните запаси: *1/ Прилагане на модела за формиране на франко доставна стойност; 2/ Отчитане вноса на материалните запаси по франко доставна стойност (отчитане на външно-вносни и вътрешно-вносни разходи); 3/ Калкулиране на франко доставна стойност.*

Направените предложения предполагат съчетаното прилагане на митническото, данъчното и счетоводното законодателство при оценяването на материалните запаси от внос. В модела ФДС са заложени логически изградени информационни връзки между *франкирането и разходите*, от една страна, и *счетоводното им отчитане*, от друга, и *калкулирането им в себестойност*, от трета.

Стремежът на автора е да предостави възможности за генериране на качествена счетоводна информация, като се ограничат начините за заобикаляне на нормативните изисквания и разпоредбите на счетоводните стандарти при оценяване.

Защитава се тезата, че чрез модела за формиране на ФДС се гарантира приемственост между оценката на материалните запаси от внос и „франко“ условията. Това е основание за трансформиране на разходите по вноса, започващи от „франко“ мястото, регламентирано от „Инкотермс“, в себестойност на материалните запаси.

Изведено е, че:

✓ вносът на материални запаси като обект, подлежащ на оценяване, е свързан с отчитане на разходи, направени от „франко“ мястото до крайното местонахождение за доставка;

✓ колкото по-близо е „франко“ мястото до крайното местонахождение за доставка, толкова по-малко разходни компоненти ще има в оценката на материалните запаси от внос.

В параграф 2.3 е направен изводът, че *договорената франкировка в международната търговия има определящо значение за организацията и изпълнението на сделката. Тя обезпечава с информация и определя съдържанието на разходите, които следва да бъдат компоненти на доставната стойност на материалните запаси от внос. Концепцията за франко доставната стойност изисква възприемане на франкировката (от договора за внос) като база за дефиниране, планиране, организация и отчитане на разходите по доставката с оглед създаването на обхватна по вид и актуална по съдържание оценка на материалните запаси от внос.*

На база направените анализи на резултатите от практическите проучвания и правната рамка на „Инкотермс“ е формулиран примерен, обобщен модел за формиране на ФДС (вж. Схема 1).

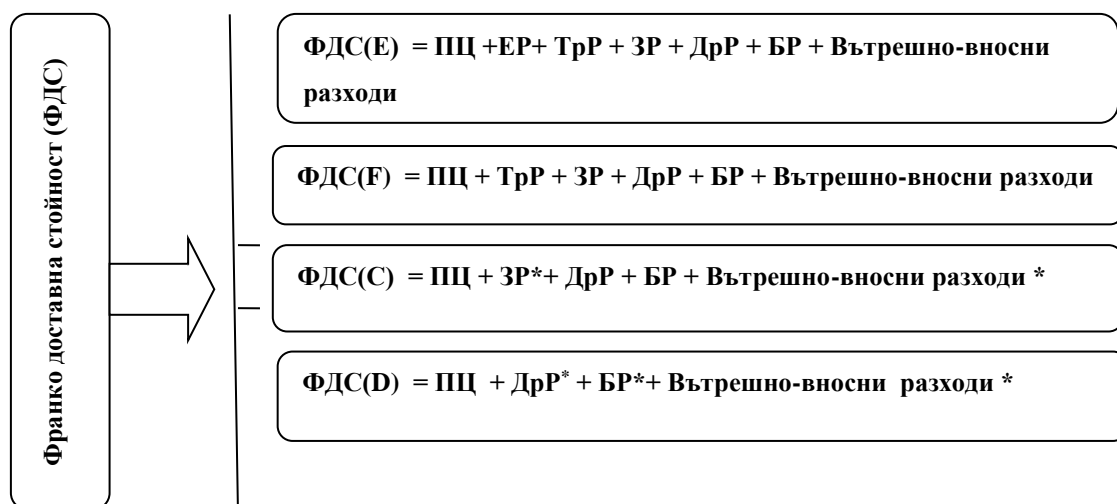


Схема 1. Формулиране формирането на франко доставна стойност от внос

Където: **ФДС(E)**, **ФДС (F)**, **ФДС(C)** и **ФДС(D)** са франко доставна стойност (цена на придобиване при внос) при доставни условия съответно от групи „E”, „F”, „C” и „D“

ПЦ – покупна цена;

EP – експортни разходи (по изчистване на митнически формалности и осигуряване на разрешителни за износ);

TrP – транспортни разходи;

ЗР – застрахователни разходи;

ЗР*– застрахователни разходи само при условия за доставка CFR и CPT;

ДрP – други външно-вносни разходи;

ДрP*- други външно-вносни разходи само при термина DAT;

БР – бюджетни разходи при внос – мита, такси, данъци и акцизи, съгласно ЕАД;

БР*– бюджетни разходи при внос само при термините DAT и DAP;

Вътрешно-вносни разходи – направени след първото местонахождение на материалните запаси на територията на страната;

Вътрешно-вносни разходи* - направени след първото местонахождение на материалните запаси на територията на страната само при условия CFR, CIF, DAT и DAP, в случай че договореното място за доставка е различно от крайното местонахождение за получаване на товара.

Представените формули на ФДС обобщават елементите, формиращи доставната стойност на материалните запаси от внос и предполагат наличие на съответствие между формулировката на модела ФДС, отчетените и калкулирани разходи във ФДС на материалните запаси. Изведени са предимства, свързани с прилагането на

формулираните компоненти на ФДС за оценяване на материалните запаси от внос.

Формулирано е заключението, че, независимо че липсва императивност по отношение приложението на термините „Инкотермс“, предложението може да се използва в посока усъвършенстване на счетоводната оценка чрез въвеждане на „франко“ принципите за оценяване на материалните запаси от внос.

ГЛАВА ТРЕТА. Насоки за усъвършенстване на счетоводното отчитане на материалните запаси от внос

В параграф 3.1. Състояние и проблеми на счетоводното отчитане на материалните запаси от внос е извършен критичен анализ на прилаганите модели за счетоводно отчитане на разходите по внос в изследваните предприятия с открояване на предимствата и недостатъците. Целта е да се идентифицират възможностите за оптимизиране на счетоводното отчитане на материалните запаси от внос и формирането на точната им първоначална оценка.

Дефинирани са проблемите, възникващи в резултат на неправилното счетоводно отчитане на разходите по внос на материални запаси. Обоснована е необходимостта от отчитане на разходите по внос по направлението на сделката, която обслужват в съответствие със счетоводните принципи предпазливост, текущо начисляване, предимство на съдържанието пред формата, оценяване на позициите по цена на придобиване.

Изследвана е организацията на счетоводно отчитане на придобиването на материални запаси от внос с допълнителни разходи. Защитена е тезата, че в тези случаи е подходящо използването на калкулационна сметка „Доставки“. В теоретико-методологичен аспект са представени предимствата при счетоводното отчитане на вноса с калкулационна сметка „Доставки“.

Аргументирано е, че както преките, така и непреките разходи по внос на материални запаси следва да се отчитат по функционално предназначение.

По отношение на **преките разходи, към които спада покупната стойност**, не са констатирани неточности при отчитането им в проучваните предприятия. Пропуски и неточности са установени при отчитане на някои непреки разходи по внос на материални запаси в част от изследваните предприятия като:

✓ **транспортни разходи във вътрешността на страната (транспортните разходи по внос след митническата граница на страната)**, които се отчитат като **нефинансови разходи за бъдещи периоди, като разходи за външни услуги или като разходи за гориво**;

✓ **застрахователни разходи по внос** в случаите на абонаментно застраховане, които се отчитат като текущи разходи – **разходи за външни услуги**;

✓ **други доставни разходи по внос** – услуги по осъществяване на количествен и качествен сток контрол върху материалните запаси от внос, които се отчитат като **разходи за външни услуги**, т.е. с предназначение, различно от функционалното им, по придобиване на материални запаси.

В параграф 2.2 е представено счетоводното отчитане на материалните запаси от внос при режим „Митническо складиране“ с ползване на частен и обществен митнически склад. Изследвани са технологията на осъществяване на режима и начинът на отчитане на материалните запаси от внос. Изведени са предимствата и недостатъците при ползване на режим „Митническо складиране“ при ползване на частен и обществен митнически склад.

На база на извършения анализ на моделите за счетоводно отчитане на бюджетните разходи – мита, акцизи и ДДС при внос в практиката на изследваните предприятия е констатирано, че при

отчитането на тези разходи не се допускат неточности. Описани са методологията за изчисляване на акциз при внос на въглища и начинът на счетоводното му отчитане.

Представено е счетоводно отчитане на *разчетите към контрагентите* с най-често използваните от проучваните предприятия *форми на плащане – банков превод, документарен акредитив във валута с покритие и документарен акредитив във валута без покритие*. Анализирани са: процесът на организация на разплащателните операции, технологичната последователност на осъществяването им, предимствата и недостатъците, свързани с тяхната реализация. Изследвани са вариантите, в които възникват курсови разлики, свързани с вноса и отчитането им като финансовите приходи и разходи за коригиране на резултатите от дейността, без да влияят върху себестойността на придобитите активи.

Във връзка със заприходяването по цена на придобиване на материалните запаси от внос предприятията съставят калкулация. Представен е примерен вариант на калкулация за доставната стойност на материалните запаси от внос, използван в практиката.

В заключение е обобщено, че е необходимо да се предприемат действия за оптимизиране на счетоводното отчитане на разходите по внос с оглед осигуряването на достоверна, точна и своевременна информация за оценката на материални запаси от внос.

В параграф 3.2. Насоки за усъвършенстване отчитането на материалните запаси от внос и калкулирането на франко доставната стойност е разработен моделът за франко доставната стойност. Въз основа на договореностите във външнотърговски договори и извършения в предходния параграф критичен анализ на счетоводното отчитане на операциите по внос на материални запаси в практиката, са представени предложенията за усъвършенстване отчитането на материалните запаси от внос в съответствие с модела франко доставна

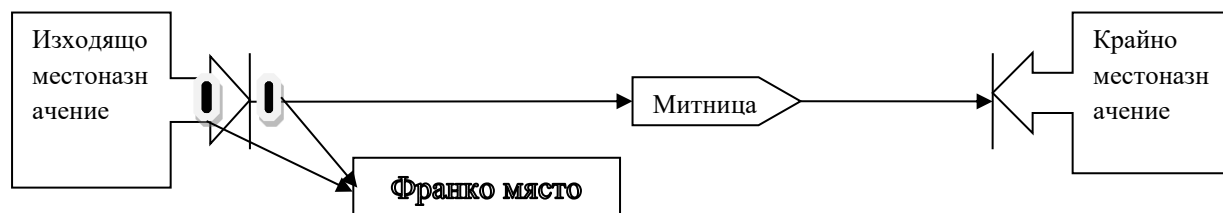
стойност. Разработена е методологията за формиране и калкулиране на франко доставната стойност в съответствие с технологичната последователност по осъществяване на стопанските операции по внос на материални запаси.

В конструкцията на модела ФДС са заложили:

- ✓ разделението на предприятията на „I“ и „II“ тип според състава на разходите, формиращи доставната стойност на материалните запаси;
- ✓ групирането на разходите на *преки и непреки разходи, външно-вносни и вътрешно-вносни разходи*, във връзка с организацията на счетоводното отчитане на вноса на материални запаси;
- ✓ изискванията на счетоводните стандарти за формиране на доставната стойност на материалните запаси от внос;
- ✓ изискванията на митническото и данъчното законодателство за формиране на облагаема основа при внос.

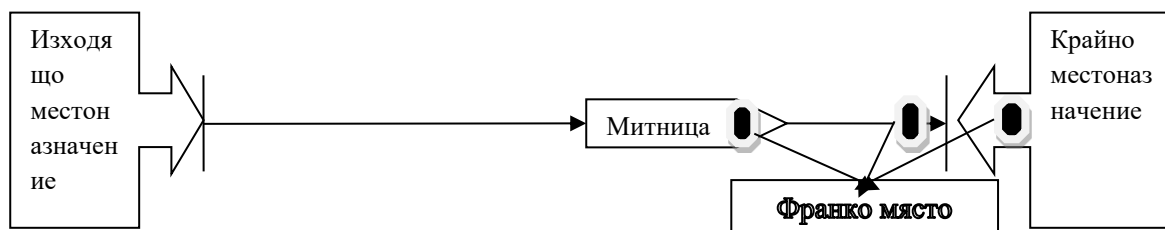
За прилагането на модела е предложена организация на счетоводното отчитане чрез:

- ✓ използване на операционно-калкулационна сметка при предприятия от „I“ тип, внасящи материални запаси при условия от групи „E“ и „F“ от „Инкотермс“. Тези групи доставни условия определят вноса като процес (съвкупност от операции по покупка, транспорт, застраховка, митническо, данъчно облагане и други разходи), при който франко мястото е на територията на страната износител (вж. Фигура 1).



Фигура 1. Доставки при условия от групи „E“ и „F“

✓ използване на инвентарна сметка за отчитане вноса на материалните запаси при предприятията от „II“ тип, внасящи материалните запаси по условия от групи „С“ и „D“ от „Инкотермс“. В обосновка на това предложение са прилаганите доставни условия, при които франко мястото е в близост до крайното местонахождение (вж. Фигура 2) на територията на страната и предполага ограничаване по вид на разходите по внос за получателя.



Фигура 2. Доставки при условия от групи „С“ и „D“

Във връзка с организирането на подходящо отчитане на материалните запаси от внос са взети под внимание направеното класифициране на разходите, за да се покажат: мястото на тяхното извършване (външно-вносни и вътрешно-вносни разходи) и начинът им на включване във ФДС (преки и косвени). Предвид факта, че по-голямата част от изследваните предприятия са от „I“ тип, се препоръчва използването на калкулационна сметка 301 „Доставка на материални запаси от внос“ за отчитане на вноса на материални запаси.

За организацията на счетоводното отчитане на ФДС е предложено обособяване на следните синтетични и аналитични сметки и номенклатури на разходите по внос на материални запаси - вж. Таблица 3:

*Организация на счетоводното отчитане на материалните запаси
от внос по модела франко доставна стойност*

<p><i>Организация на синтетичното и аналитичното счетоводно отчитане на ФДС</i></p>	<p>Организация на синтетично и аналитичното отчитане: <i>сметка 3011 „Доставка на материални запаси от внос“</i> <i>сметка 30111 „Доставка на материал/стока „А“ от внос“*</i> <i>сметка 30112 „Доставка на материал/стока „Б“ от внос“*</i> <i>сметка 3012 „Външно-вносни разходи“</i> <i>сметка 30121 „Преки, външно-вносни разходи“;*</i> <i>сметка 30122 „Непреки, външно-вносни разходи“</i> <i>сметка 3013 „Вътрешно-вносни разходи“</i></p>
<p><i>Номенклатура на използваните счетоводни сметки</i></p>	<p>Номенклатури на доставяните материални запаси от внос <i>Доставка на материал „А“</i> <i>Доставка на материал „Б“</i> Номенклатура на статиите на разходите <i>сметка 30122 „Преки, външно-вносни разходи</i> <i>„Фактурна стойност“;</i> <i>сметка 30122 „Непреки, външно-вносни разходи“</i> <i>„Транспортни разходи при доставка“;</i> <i>„Застрахователни разходи при доставка“;</i> <i>„Други доставни разходи“;</i> <i>„Бюджетни разходи при доставка на стоки“;</i> <i>сметка 3013 „Вътрешно-вносни разходи“</i> <i>„Транспортни разходи“</i> <i>„Застрахователни разходи“</i> <i>„Товаро-разтоварни разходи“</i> <i>„Други разходи“</i> Номенклатури на статиите на калкулацията <i>„Покупна стойност“;</i> <i>„Транспортни разходи при доставка“;</i> <i>„Застрахователни разходи при доставка“;</i> <i>„Други доставни разходи“;</i> <i>„Бюджетни разходи при доставка на стоки“;</i> <i>„Вътрешно-вносни разходи“</i></p>

Предложените сметки, които отбелязани със знак „*“ са калкулационни, а останалите са с характер на събирателно-разпределителни, свързани с организация за счетоводно отчитане на разходите по внос. Калкулационните сметки имат отношение към

калкулирането на ФДС и технологията за формиране на митническата и данъчната стойност при внос като част от доставката на материалните запаси от трети страни. В модела ФДС е заложено обобщаване на всички, присъщи разходи по внос, и съобразяване с „*първо местоназначение*“ на доставката, по смисъла на § 1, т.72 от ДР на Закона за данък върху добавената стойност. Това се представя като оптимизиране на счетоводното отчитане на разходите по внос според мястото на извършването им.

Моделът за формиране на митническа и данъчна стойност е заложен в методологията за формиране на ФДС чрез организацията на счетоводното отчитане на преките външно-вносни разходи и непреките външно-вносни разходи за материални запаси. Получаваната счетоводна информация може да се използва за упражняването на вътрешен и външен контрол (митнически и данъчен), свързан с придобиването на материалните запаси от внос.

Представената технологична последователност за формиране на митническа, данъчна и ФДС е внедрена в организация на отчитане на материалните запаси от внос и е илюстрирана в Схема 2:

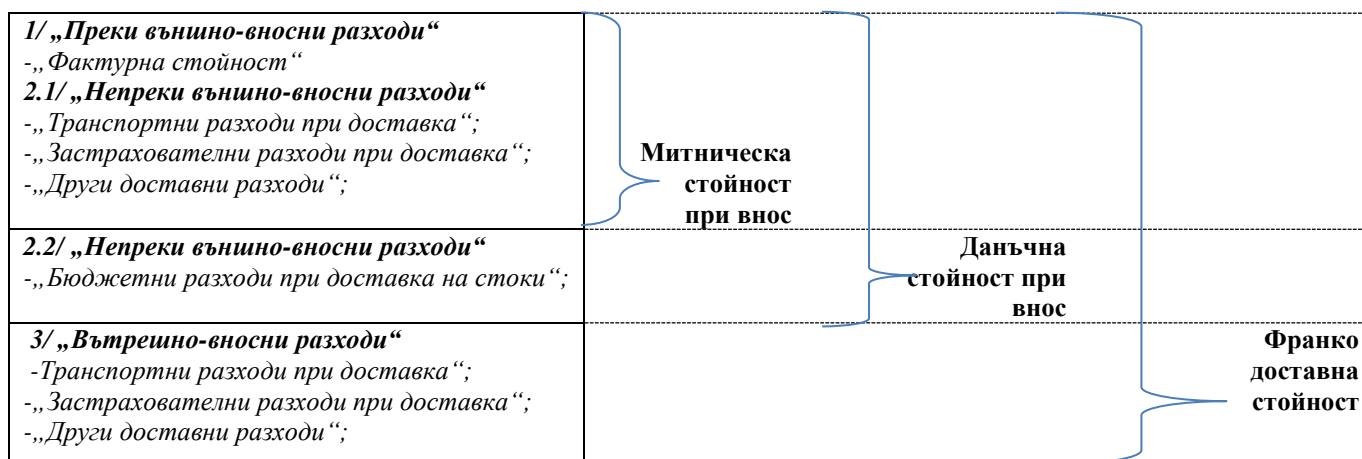


Схема 2. Технологична последователност за формиране на митническата, данъчната и франко доставната стойност

В Схема 2 е представена последователността на отчитане на разходите по внос по модела ФДС. В методологията на ФДС е заложено *първо*, отчитане на преките външно-вносни разходи, *второ*, отчитане на непреките външно-вносни разходи и *трето*, отчитане на вътрешно-вносните разходи. Отделянето на вътрешно-вносните разходи има за цел да оптимизира методологията на счетоводно отчитане чрез поетапно формиране на трите вида оценки (митническа, данъчна и счетоводна), свързани с вноса на материалните запаси.

По изложената последователност е представено отчитането *на външно-вносните разходи* – преки и непреки:

✓ Преките външно-вносни разходи (фактурната стойност на материалните запаси) се отчитат с дебитиране на сметка 30121 „Преки, външно-вносни разходи“–, „Фактурна стойност“ срещу кредитиране на сметка 401 „Доставчици“ или „Доставчици във валута“.

Непреките външно-вносни разходи се отчитат със следните счетоводни статии:

✓ *транспортни разходи* – дебитира се сметка 30122 „Непреки, външно-вносни разходи“, „Транспортни разходи при доставка“ срещу кредитиране на сметка 401 „Доставчици“ или „Доставчици във валута“ или сметка 503 „Разплащателна сметка в лева“ или 504 „Разплащателна сметка във валута“ според вида на валутата на разчета.

✓ *застрахователни разходи* – дебитира се сметка 30122 „Непреки, външно-вносни разходи“, „Застрахователни разходи при доставка“ срещу кредитиране на сметка 496 „Разчети по застраховане“, аналитична партида „Карго застраховка“ или сметка 503 „Разплащателна сметка в лева“.

✓ *други доставни разходи* – дебитира се сметка 30122 „Непреки, външно-вносни разходи“, „Други доставни разходи“ срещу кредитиране на сметка 401 „Доставчици“ или „Доставчици във

валута“ или сметка 503 „Разплащателна сметка в лева“ или 504 „Разплащателна сметка във валута“.

✓ **бюджетни разходи по вноса** – дебитираща се сметка 30122 „Непреки, външно-вносни разходи“, „Бюджетни разходи при доставка на материални запаси“ срещу кредитиране на конкретната разчетна сметка, според вида на разчета – 456 „Разчети с акцизи“ (акцизи), 457 „Разчети с митници“ (за мита) или 459 „Разчети по такси с митници“ (такси).

Разработен е примерен модел за онагледяване на принципната последователност за счетоводно отчитане на външно-вносните разходи и формиране на облагаемите стойности при внос, адаптиран по предложената от **Г. Баташки** схема, както следва:

„Фактурна стойност“;
+ „Транспортни разходи при доставка“;
+ „Застрахователни разходи при доставка“;
+ „Други външно-вносни разходи“;
<hr/>
Митническа стойност на сделката внос (МС)
<hr/>
„Бюджетни разходи при доставка на стоки“;
+ Мита
+ Такси
Облагаема стойност на стоката от внос
<hr/>
+ Начислен акциз съгласно Закона за акцизите
Данъчна основа съгласно Закона за данък върху добавената стойност

Схема 3. Формиране на облагаемите стойности при внос

В Схема 3 ясно са показани облагаемите доставни разходи при внос в съответствие с митническото и данъчното законодателство. Сборът от митническите налози, отчетени по сметка 30122 „Непреки, външно-вносни разходи“, „Бюджетни разходи при доставка на

материални запаси“ плюс митническата стойност на вноса, формират базата за облагане съгласно Закона за данък върху добавената стойност. За счетоводното отчитане на ДДС се дебитираща сметка 4531 „Начислен данък за покупките“ срещу кредитиране на сметка 457 „Разчети с митници“.

След отчитане на възникналите непреки, външно-вносни разходи е необходимо отнасянето им в калкулационна сметка „Преки, външно-вносни разходи“. Предлага се дебитиране на сметка 30122 „Преки, външно-вносни разходи“ срещу кредитиране на сметка 30122 „Непреки, външно-вносни разходи“, „Транспортни разходи при доставка“, „Застрахователни разходи при доставка“, „Други доставни разходи“, „Бюджетни разходи при доставка на стоки“ с припадащата се стойност на разходите по видове материални запаси, съобразно фактурната им стойност. След тази счетоводна статия сметка 30122 „Преки, външно-вносни разходи“ ще има следния примерен вид:

Сметка 30121 "Преки, външно-вносни разходи"

<i>Дебит</i>		<i>Кредит</i>	
Фактурна стойност	2025.00	Фактурна стойност	2025.00
<i>Материал „А“</i>	<i>1350.00</i>	<i>Материал „А“</i>	<i>1350.00</i>
<i>Материал „Б“</i>	<i>675.00</i>	<i>Материал „Б“</i>	<i>675.00</i>
Непреки разходи	1200.00	Непреки разходи	1200.00
<i>Материал „А“</i>	<i>804.00</i>	<i>Материал „А“</i>	<i>804.00</i>
<i>Материал „Б“</i>	<i>396.00</i>	<i>Материал „Б“</i>	<i>396.00</i>
ДО	3225,00	3225,00	КО
ДС	3225,00	0.00	СУ
	3225,00	3225,00	
НС	0.00		

Дебитният сбор по сметката показва данъчната основа, определена в митническата декларация при внос. Освен това, въз основа на данъчната основа, може да се изчисли митническата стойност на материалните запаси от внос. За целта е необходимо, от дебитния сбор на сметка 30122 „Преки, външно-вносни разходи“ да се извади стойността на бюджетните разходи по внос, отчетени по сметка 30122

„Непреки, външно-вносни разходи“, „Бюджетни разходи при доставка на стоки“.

Възприемането на представената организация на отчитане на външно-вносните разходи значително ще улесни дейността на счетоводните служители, вътрешните и външните контролни органи при установяване на облагаемите разходи по внос на материалните запаси.

Отчитането на разходите след митническото облагане е обособено в следващ етап в модела ФДС. За тази цел се дебитираща сметка 3013 „Вътрешно-вносни разходи“ според техния вид – „Транспортни разходи“, „Застрахователни разходи“, „Товаро-разтоварни разходи“ или „Други разходи“ и сметка 4531 „Начислен данък за покупките“ (с 20% ДДС) върху стойността на услугата срещу кредитиране на сметка 401 „Доставчици“ или 499 „Други кредитори“. Тази счетоводна статия отразява извършените разходи на територия на страната по тяхното предназначение – доставка на материални запаси от внос.

Анализът на съществуващите в практиката **непреки разходи, организирани на абонаментен принцип – митническо агентирание, дава основание, те да бъдат определени като** административни разходи за организация на вноса на материалните запаси. Съгласно изискванията на МСС 2 - *Материални запаси* и СС № 2 - *Отчитане на стоково-материалните запаси*, административните разходи не се включват в себестойността/доставната стойност на материалните запаси от внос, а се отчитат като текущи за периода, през който са извършени. Предложено е, непреките разходи за митническо агентирание, организирани на абонаментен принцип, да се отчитат като разходи за външни услуги.

В параграф 3.2 е представено счетоводното отчитане на разплащателните операции по внос чрез банков заем, банков превод, акредитиви и чек. Представени са случаите на възникване на

положителни и отрицателни курсови разлики и начинът им на счетоводно отчитане.

След приключването на процеса по доставка натрупаните разходи по дебита на сметки 30121 „Преки, външно-вносни разходи“ и сметка 3013 „Вътрешно-вносни разходи“ се разпределят по видове материални запаси от внос. Сметките се приключат, като набраните суми по тях се отнасят за калкулиране на себестойност на единица материален запас от внос. Във връзка с това се предлага да се дебитираща аналитична сметка 30111 „Доставка на материал „А“ от внос“ срещу кредитиране на сметка 30122 „Преки, външно-вносни разходи“ и сметка 3013 „Вътрешно-вносни разходи“, със стойността на припадащите се разходи за материал „А“ от внос, разпределени на база фактурната му стойност. Същата счетоводна статия следва да се състави за всеки вид материален запас по аналитичната сметка за съответния материал.

За заприходяването на материалните запаси по тяхната цена на придобиване следва да се дебитираща сметка 302 „Материали“ или 304 „Стоки“ срещу кредитиране на аналитична сметка 30111 „Доставка на материал „А“ от внос“ или аналитична сметка 30112 „Доставка на материал „Б“ от внос“.

В параграф 3.2 е поставен акцент и върху **калкулирането на ФДС** като част от модела ФДС. Дефинирани са понятията „калкулация“, „калкулиране“, „калкулационен обект“, „калкулационна единица“, „калкулационна сума“ и „калкулационен период“. На база представените дефиниции са определени елементите на калкулацията на ФДС.

За илюстриране на начина на калкулиране на ФДС е използван пример с числови данни, въз основа на които са направени изчисления за разпределение на непреките разходи по внос на материални запаси.

В представения пример са дадени:

Покупна стойност – 1500 \$ x 1.35 лв. = **20 250.00 лв.**, съответно за **Материал „А“** – 10000 \$ x 1.35 лв. = **13 500.00 лв.** и **Материал „Б“** – 5000 \$ x 1.35 лв. = **6 750.00 лв.**

Непреки, външно-вносни разходи – **2 480,48 лв.** по статии на разходите, както следва: транспортни разходи – 1200,00 лв.; застраховка на товара – 720,00 лв.; други доставни разходи – 230,00 лв.; мита – 330,48 лв.

Вътрешно-вносни разходи – **500.00 лв.**

На база представените данни е изчислен коефициент за определяне на относителния дял на преките разходи (фактурна стойност) за материал „А“ или „Б“ спрямо общата фактурна стойност

Коефициент за материал „А“ – $13\,500.00 \div 20\,250.00 = 0,67$

Коефициент за материал „Б“ – $6\,750.00 \div 20\,250.00 = 0,33$

Представена е справка за разпределение на преките разходи по внос (вж. Таблица 4).

Таблица 4

Справка за разпределение на преките разходи по внос

Вид материален запас	База за разпределение	Коефициент	Разпределение на преките външно-вносни разходи	Разпределение на вътрешно-вносни разходи
Материал "А"	13 500,00	0,67	2480,48 x 0,67= 1661,92	500,00 x 0,67= 335,00
Материал "Б"	6750,00	0,33	2480,48 x 0,33= 818,56	500,00 x 0,33= 165,00
	20 250,00		2480,48	500,00

Представената справка за разпределение на разходите по внос на материални запаси е използвана за съставяне на калкулация на ФДС от внос (вж. Таблица 5).

Таблица 5

*Калкулация на франко доставната стойност на материали от
внос*

Вид материал	Ед.цена във валута	Количество	Стойност във валута	Фиксиринг на БНБ	Покупна стойност в лева	Непреки, външно-вносни				Общо външно-вносни разходи	Вътрешно-вносни разходи	Калкулационна сума	ФДС
						Транспорт	Застраховка	Други разходи	Мита				
<i>А</i>	2,00	5000,00	10000,00	1,35	13500,00	804,00	482,40	154,10	221,42	15161,92	335,00	15496,92	3.099384
<i>Б</i>	1,00	5000,00	5000,00	1,35	6750,00	396,00	237,60	75,90	109,06	7568,56	165,00	7733,56	1.546712
		10000,00	15000,00		20250,00	1200,00	720,00	230,00	330,48	22730,48	500,00	23230,48	

На база представената калкулация на ФДС следва да се дебитираща сметка 302 „Материали“ с изчислената калкулационна сума за материал „А“ – 15496,92 лв. (5000 бр. x 3,099384 лв.) срещу кредитиране на сметка 3011 „Доставки на материал „А“ от внос“ и съответно да се дебитираща сметка 302 „Материали“ с калкулационната сума за материал „Б“ – 7733,56 лв. (5000 бр. x 1,546712 лв.), срещу кредитиране на сметка 30112 „Доставка на материал „Б“ от внос“.

ФДС гарантира надеждност на формираната оценка на материалните запаси от внос и може да намери приложения за:

- ✓ Определяне по вид и съдържание на базовите разходи по внос на материални запаси;
- ✓ Измерване тежестта на компонентите на доставната стойност на материалните запаси от внос;
- ✓ Финансов анализ на сделките – реална и точна доставна стойност на внасяните активи, която предполага възможност за определяне на рентабилността от стопанската дейност;
- ✓ Обективно ценообразуване, използващо доставната стойност, като база за формиране на цените, предимно за предприятията, занимаващи се с търговия, които формират цените на продаваните стоки чрез методите разходи плюс печалба или разходи плюс надценка

(„цени на дребно”). Целта е планиране на обективна доходност, при която са обвързани цената на придобиване с печалбата;

✓ При контрола на митническото и данъчното облагане на сделката, по условия на договора („Инкотермс”).

Прилагането на ФДС като индивидуален модел за отчитане на сделките по внос създава предпоставки за разграничаване на разходите по внос от останалите операции по покупка. С прилагането на ФДС се цели вярно и честно представяне на материалните запаси от внос, съобразно изискванията на счетоводното законодателство.

В заключението на дисертационния труд са представени резултатите от направеното изследване. Отделено е място на постиженията с теоретичен и практикоприложен характер.

В хода на изследователския процес са открити проблеми при оценяването и отчитането на материалните запаси от внос, чиито решения не са намерили място в дисертационния труд. Решаването на тези проблеми налага провеждането на допълнителни проучвания, за чието сполучливо разработване ще са необходими допълнителни знания и умения. Те могат да бъдат предмет на изследване в бъдещи разработки на докторанта.

IV. СПРАВКА ЗА ОСНОВНИТЕ ПРИНОСИ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Въз основа на задълбочен анализ на теоретичните постановки на редица български и чуждестранни автори и на разпоредбите на приложимото национално и европейско законодателство е изяснена същността на външнотърговската сделка от икономическа и правна гледна точка. Формулирана е дефиниция за външнотърговската сделка по внос, изведени са особеностите на вноса като доставка на активи от трети страни и са открити основните различия между внос и вътрешнообщностно придобиване. Предложени са класификации на външнотърговските сделки според международните условия за доставка – „Инкотермс“ и според контрагентите, участващи в тях, и на сделките по внос според характера на връзките между партньорите. Изведените класификации имат значение за оценяването и отчитането на материалните запаси от внос.

2. На база изследване на теоретичните и практическите аспекти на сделките по внос е изведена и аргументирана информационната връзка между франкирането и отчитането на разходите по доставката, която е определяща за установяване състава на разходите по внос на материални запаси. Въведена е типология на предприятията („I“ и „II“ тип) в зависимост от състава на разходите, формиращи доставната стойност на материалните запаси от внос. Предложени са класификации на разходите по внос по различни класификационни признаци: според значението и ролята на разходите в доставката на материалните запаси; според икономическото съдържание на разходите като елементи на материалните запаси от внос; според начина на включване на разходите в доставната стойност на материалните запаси от внос и според мястото на извършване на разходите. Тези класификации са в основата на изграждане на подходяща организация за счетоводно отчитане на материалните запаси от внос. Те дават

възможност и да се разграничат разходите, участващи в митническата и данъчната оценка при внос (*външно-вносните разходи*), и разходите, участващи в доставната стойност на материалните запаси от внос (*сбор от външно-вносни и вътрешно-вносни разходи*), и въвеждат принципите на митническото и данъчното законодателство в методологията за оценяване и отчитане на историческата цена от внос.

3. Изведено е ново понятие, свързано с оценяването и отчитането на материалните запаси от внос – *франко доставна стойност (ФДС)*. Тя се определя като форма на проявление на историческата цена, използвана при първоначалната оценка на материалните запаси от внос. За целта на прилагането на ФДС е дефинирано и франко мястото в сделката по внос – мястото, от което се прехвърлят собствеността, рисковете и ползите при покупката на материалните запаси от внос.

4. Въз основа на изследваните – нормативна уредба (счетоводна, данъчна и митническа) и установени правила и практики в международната търговия и на база извършения критичен анализ на счетоводното отчитане на материалните запаси от внос са обосновани възможности за усъвършенстване на: оценяването на материалните запаси от внос по тяхната франко доставна стойност; аналитичното отчитане на разходите по внос на материалните запаси чрез предложени номенклатури на разходите; организацията на синтетичното отчитане на доставката на материални запаси от внос и счетоводното отчитане на процеса по придобиване на материални запаси от внос.

5. Изследвано е калкулирането на ФДС като част от модела ФДС. Изведени са елементите на калкулацията на ФДС. С практически пример е илюстриран начинът на калкулиране на ФДС.

V. ДЕКЛАРАЦИЯ ЗА ОРИГИНАЛНОСТ И ДОСТОВЕРНОСТ

Във връзка с провеждането на процедура за придобиване на образователната и научна степен „доктор” по докторска програма „Счетоводна отчетност, контрол и анализ на стопанската дейност (счетоводство)“ декларирам:

1. Резултатите и приносите в дисертационния труд на тема „Усъвършенствания на оценяването и отчитането на материалните запаси от внос” са оригинални и не са заимствани от изследвания и публикации, в които авторът няма участия.

2. Представената от автора информация във вид на копия на документи и публикации, лично съставени справки и други съответства на обективната истина.

гр. Свищов
2017 г. (Нина Йосифова)

Декларатор:.....

VI. СПИСЪК НА ПУБЛИКАЦИИТЕ

А. Студии

1. Йосифова, Н. (2014). *Отчитане на чуждите бизнес идеи при внос на франчайз*, Годишен алманах, книга 7, Свищов, АИ "Ценов", стр. 300-322.

Б. Статии

1. Йосифова, Н. (2015). *Организационни и отчетни аспекти на доставките от трети страни*, Годишен алманах, книга 10, Свищов, АИ "Ценов", стр. 635-651.

В. Научни доклади

1. Йосифова, Н. (2014). *Отчитане на разходите като част от цената на придобиване при внос на стоки* Научни трудове, том 53, Русе, РУ"Ангел Кънчев", стр. 145-149.

2. Йосифова, Н (2016). *Счетоводни аспекти на вноса при режим митническо складиране*, Международна научна конференция „Икономическо благосъстояние чрез споделяне на знания“, 9-10 ноември 2016, том 2, Свищов, АИ „Ценов“, стр. 261-266.