

## Отчитане на разходите, като част от цената на придобиване при внос на стоки

Нина Йосифова

*Cost accounting as part of the cost of imported goods: Supply of goods and services is one of the foundations of the business of any company. In imports, it is a process related than the purchase of goods and provision but additional costs are a significant part of their value fairly. All costs: transportation, insurance, duties, taxes are an important element of the cost of imported goods and are reported according to the place in which they occurred. On this basis, the options have been considered to account for import operations and all costs associated with their implementation.*

**Key words:** *delivery, first destination, internal import costs, foreign import costs*

### ВЪВЕДЕНИЕ

Доставката на МЗ и услуги са една от основите на стопанската дейност на всяко предприятие. Тя се определя като „прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока или оказването на услуга срещу възнаграждение“<sup>44</sup>. В ЗДДС са дадени определения за: „доставка на стока“<sup>45</sup> и „доставка на услуга“<sup>46</sup>, но понятието доставка може да се разгледа и като процес, който има за предмет покупко-продажба на стоки и е неминуемо обвързан с оказването на услуги, опосредстващи доставният процес и увеличаващи историческата стойност на придобиваните материални запаси. Различните видове разходи, участващи в доставката са променливи величини и се влияят от: източниците на снабдяване, вида на транспорта за осъществяване на поръчката, вида на договора за покупка и др. В случаите, когато стоките се купуват от местни доставчици, процеса е по-лесно осъществим, а доставните разходи по-ниски, но когато доставката се извършва от трети страни, вече говорим за внос и съответно по-разнообразни и значими разходи, като част от цената на придобиване на внасяните стоки. Ето защо обект на изучаване в настоящата разработка ще бъдат разходите, формиращи доставната стойност на стоките закупени по пътя на вноса в България.

### ИЗЛОЖЕНИЕ

Всяка фирма, която доставя стоки или услуги в страната, от чужди страни извън ЕС, се занимава с вносна дейност. Като доставен процес вносът има свои практически особености и се подчинява освен на националните нормативи и правила и на други безусловни международни стандарти. Към момента по отношение разходите, свързани с вносно-износните операции, действат общите международни условия за доставка „Инкотермс“ – те са публикувани от Международната търговска камара и широко използвани при международните сделки. Това са стандарти, които не са задължителни, а се ползват само по взаимно съгласие и притежават качества да: разпределят отговорностите, разходите и рисковете между купувача и продавача, опростяват сделките, при тяхното сключване и улесняват изпълнението им. За наименоване на начина и условията за доставката при вносно-износните операции се използва понятието франкировка или франкиране. Това е термин от международната търговия и значението му на български е „условия на доставка“ или „база на цената“<sup>47</sup>. Франкировката като термин произлиза от думата „франко“, която се обяснява като „условие в търговска

<sup>44</sup> Дефиниции и определения в данъчни и счетоводни закони, <http://balans.bg/475-9-4-definicii-i-opredelenija-v-danychni-i-schetovodni-zakoni>, актуално към 27.07.2014г.

<sup>45</sup> чл.6 от ЗДДС

<sup>46</sup> чл. 9 от същия закон

<sup>47</sup> Виж <http://bg.wikipedia.org/wiki/%D0%A4%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%BA%D0%B8%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%BA%D0%B0>, актуално към 25.07.2014г.

сделка, което определя до кое място свършват разноските и рисковете при превоза на стоката, предмет на сделката, за продавача и започват за купувача<sup>48</sup>. Начина за обозначаване на франкировката и условията за доставката са стандартизирани и ползват кодовете, формулировките и клаузите публикувани в „Инкотермс“. Тези правила, очертават ясно доставните разходи за всяка от страните и дават възможност, да се определи тяхната тежест при формиране на доставната стойност при вноса на стоки.

В доставките на вносни стоки освен покупката има и няколко допълнителни стойности, а именно: товаро-разтоварни, застрахователни, транспортни разходи, мита, такси и др. Всички те са услуги, чрез които се реализира доставката и заедно с покупната ѝ стойност формират цената на придобиване на стоки от внос.

#### Отчитане на разходите в доставния процес при внос на стоки

Като отчетен процес, доставките осъществени чрез внос, могат да се разделят три етапа:

1/ Отчитане на вноса и разходите свързани с него до „**първо местоназначение**“<sup>49</sup> на територията на страната с цел определяне на митническата стойност и данъчната основа на стоките, съгласно митническа декларация (МД).

2/ Отчитане на разходите след първото местоназначение на стоките на територията на страната до уговорено за получаване място.

3/ Заприхождаване на стоките по цена на придобиване

Това разделение в отчитането произтича от важността на термина първо местоназначение, който предопределя разлика в данъчното облагане и разделя разходите на включени в МД на внасяните стоки и след това. Всички разходи, преди и след първото местоназначение на стоките от внос, са част от цената на придобиване, но с цел тяхното разграничаване, може да ги разделим на два вида: външно-вносни и вътрешно-вносни разходи. **Външно-вносни**, включват разходите до първото местоназначение на територията на страната – покупна стойност, разходи, мита и данъци респ. всички разходи включени в МД; **вътрешно-вносните** след първо местоназначение – разходи свързани с доставния процес, осъществявани на територията на страната за транспорт, обработка на стоката или други услуги, които не са част от МД и се облагат по стандартните условия за доставка съгласно ЗДДС. Това разделение дава възможност да се преименува и отчетния процес на следните три етапа: първо - отчитане на външно-вносните разходи; второ – отчитане на вътрешно-вносните разходи; трето - заприхождаване на стоките по доставна стойност. Това е основание, вноса да бъде определен като по-сложна доставка на стоки и услуги и за неговото отчитане да бъде използвана сметка 301 Доставки. Тя е активна сметка и притежава две основни качества – приложението и е за отчитане на процеса доставка; калкулационна сметка - по дебита ѝ, се формира цената на придобиване – сбор от покупната цена и разходите свързани с доставния процес<sup>50</sup>. Освен това с цел разделението на етапите свързани с доставния процес може да се организира и аналитично отчитане към сметка 301 Доставки, в зависимост от вида на разходите: сметка 3011 – Доставки, външно-вносни и сметка 3012 – Доставки, вътрешно-вносни. Смесът е всички разходи, отчетени по сметка 3011 Доставки, външно-вносни да се включват в митническата стойност, а след обмитяването и облагане с ДДС, да се отчетат с-но МД. Всички останали разходи след това, да се отчетат чрез сметка 3012 Доставки, вътрешно-вносни, като за тях са в сила, стандартните условия за облагане и отчитане, извършени на територията на страната.

<sup>48</sup> Външнотърговски термини, Доц.д-р Спиридонов,И., гл.ас.Божинова,М., Свищов,2001

<sup>49</sup> Виж т.72 от § 1 ДР на ЗДДС

<sup>50</sup> Виж , проф.д-р на ик.н Душанов,И., проф.д-р на ик.н.Димитров,М., Курс по счетоводство на предприятието, 6 осн. и прераб. изд, София, 2008,стр.261

На практика са възможни следните варианти на счетоводно отчитане:

**Първи вариант - входният граничен пункт отговаря на условието за първо местоназначение на доставката.** Това са предимно доставки осъществявани с воден или смесен транспорт при, които разходите са : външно-вносни, декларирани и обложени с МД, и вътрешно-вносни извършени след това, на територията на страната. Отчитане в този случай включва трите етапа. Първо по дебита на сметка 3011 Доставки, външно-вносни, ще бъде отнесена фактурната стойност на стоките срещу кредит сметка 401 Доставчици. При извършена транспортна услуга, за сметка на купувача, срещу представена товарителница, коносамент или друг документ ще се дебитираща сметка 3011 Доставки, външно-вносни срещу кредит сметка 4992 Други кредитори или 401 Доставчици, със стойността на транспортната услуга. Ако транспорта е воден могат да бъдат представени и два документа, например товарителница за сухопътен транспорт (от уговореното място до изходното пристанище) и морски коносамент(от изходното до входното пристанище). Тези документи ще са част от митническата стойност на внасяните стоки.

Застраховка на товара т.нар Карго застраховка - това е услуга по желание, която се прави при повечето от доставните условия „Инкотермс“, за сметка на купувача, с изключение на термините CIF и CIP, DAT и DAP. Вносителят решава дали да застрахова стоката и в каква степен на покритие да бъде. За отчитането ще се дебитираща отново сметка 3011 Доставки, външно-вносни, а ще се кредитира сметка 495 Разчети по застраховане със стойността, в зависимост от покритието - ниско, средно или високо. Това е разход, който също е елемент от митническата стойност на стоки от внос.

След транспортиране на застрахованите стоки идва момента за тяхната доставка на територията на страната. Сумарната стойност на всички видове плащания, извършени “от” или “за сметка” на вносителя до входния граничен пункт, в случай, че предстои претоварване на стоките, плюс фактурната им стойност, подлежат на деклариране, за въвеждане на територията на страната.<sup>51</sup> Практически това е варианта, в който входното митническо учреждение се определя като първо местоназначение на стоките на територията на страната и разделя разходите на външно-вносни и вътрешно-вносни. Външно-вноските разходи се включват в МД , а определянето на митническата стойност е основа за облагането с вносни мита и такси. За начислените мита и такси, ще се дебитираща сметка 3011 Доставки, външно-вносни срещу кредит сметка 457 Разчети с митници. Освен това на база МД трябва да се отрази и начисления ДДС. Според новата редакция на чл.55, ал.1 от ЗДДС, данъчната основа при внос е митническата стойност с всички данъци, мита, такси и акцизи, дължими както извън територията на страната така и при внос, плюс всички разходи свързани с вноса, направени до първото местоназначение на стоките на територията на страната.<sup>52</sup> За облагане с ДДС съгласно МД, ще се състави счетоводната статия - дебит сметка 4531 Начислен данък за покупките, срещу кредит сметка 457 Разчети с митници със сумата от 20% върху данъчната основа – всички разходи набрани по дебита на сметка 3011 Доставки, външно-вносни. Облагането с ДДС съгласно МД, слага края на първият етап за отчитане на вноса в случай, че входният граничен пункт отговаря на условието за първо местоназначение на доставката.

Всички разходи след този момент ще бъдат отнесени към вторият етап и счетоводно, ще се отразят като услуги осъществени на територията на страната. Стопанските операции за транспорт или товаро-разтоварни дейности от входния

<sup>51</sup> Виж Разходи, включвани в данъчната основа на доставките при внос, <http://ekspertis.bg/document/view/qanda/145122/256541>, актуално към 27.07.2014г.

<sup>52</sup> Виж чл. 55, ал.1 от ЗДДС

граничен пункт, до желано от купувача място във вътрешността на страната ще са: дебит сметка 3012 Доставки, вътрешно-вносни със стойността на услугата и сметка 4531 Начислен данък за покупките с 20% върху стойността на услугата, срещу кредит сметка 401 Доставчици или 4992 Други кредитори. Получаването на стоките до крайната точка, желаното място от купувача изисква и тяхното осчетоводяване - заприхождаване по цена на придобиване. За тази цел ще се дебитира сметка 304 срещу кредит сметки 3011 Доставки, външно-вносни и 3012 - Доставки, вътрешно-вносни. Това е последният, трети етап, определящ крайната цена на стоките придобити чрез внос.

Счетоводните операции, за цялостно отразяване на процеса доставка, включват и уреждане на задълженията към служба „Митници” – дебит сметка 457 Разчети с митници срещу кредит сметка 503 Разплащателна сметка и плащане на задълженията към доставчиците и транспортните фирми - дебит сметки от гр.40 – Доставчици срещу кредит сметки от гр.50 Парични средства. При разплащане на задълженията в чужда валута се формират и ценови разлики, които ще се отнесат като финансов разход или финансов приход, а в края на периода, ще бъдат приключени във финансовия резултат т.е. те не са част от цената на придобиване на внасяните стоки.

**Втори вариант, при който първото местоназначение на стоката не съвпада като местоположение с входното митническото учреждение.** Тук отчитането на процеса по доставката е възможно да включва само – отчитане на разходите и заприхождаване на стоките. Това е реална ситуация при следните условия: сухопътен транспорт или смесен, но осъществяван от спедитор<sup>53</sup>; транспорт, при който няма претоварване на стоките на територията на страната до последното място за получаването им; за транспорта да е издадена една товарителница или друг транспортен документ; местоназначението на товара в транспортния документ трябва да съвпада с първото местоназначение на стоките на територията на страната;. В този случай, абсолютно всички разходи по доставката ще бъдат включени в митническата стойност на внасяните стоки и ще се обложат ДДС съгласно МД. Отчитането на доставния процес при създалата се ситуация ще протече с осчетоводяване на МД и заприхождаване, по цена на придобиване на внасяните стоки. Счетоводните статии ще бъдат: първо дебит сметка 3011 Доставки, външно-вносни със покупната стойност и всички разходи до входния граничен пункт срещу кредит сметка 401 Доставчици или 4992 Други кредитори. За отчитане на начислените мита отново ще се дебитира сметка 3011 Доставки, външно-вносни срещу кредит сметка 457 Разчети с митници. Осчетоводяването на начисления ДДС с-но МД е: дебит сметка 4531 Начислен данък за покупките срещу кредит сметка 457 Разчети с митници.

Ключовият момент в доставния процес тук е транспортния документ, в който мястото първо местоназначение трябва да съвпада с крайното място за получаване на стоката. Ако това място не е посочено в документа, то за първо местоназначение се смята мястото на претоварване на стоките на територията на страната. Товарителницата или съответния транспортен документ трябва задължително да е един и да се декларира, като част митническата стойност при внос. Той трябва да включва дестинация от страната износител до първото (крайно) местоназначение на доставка на стоките на територията на страната. По този начин отчитането на доставката преминава от първи, директно към третия етап на заприхождаване, за което ще се състави счетоводна статия: дебит сметка 304 Стоки срещу кредит сметка 3011 Доставки, външно-вносни. Този вариант на отчитане не говори за по-ниска цена на придобиване, а за по-улеснен вносен процес, от гледна точка на

<sup>53</sup>Виж Разходи, включвани в данъчната основа на доставките при внос, <http://ekspertis.bg/document/view/qanda/145122/256541>, актуално към 25.07.2014г.

маршрута за доставка и документиране на транспортната услуга с един документ, включен в МД.

### ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Транспорта, застраховката и всички съпътстващи разходи са неразделна част от доставния процес при внос на стоки и при всеки един, от вариантите на отчитане, но при определени договорни условия е възможно, да не участват в цената на придобиване на внасяните стоки, а да са ангажимент на продавача или да са включени в покупната цена. Така те няма да са част от „Митническата стойност на внасяни стоки....., която е реално платената или подлежащата на плащане цена на стоките”<sup>54</sup> и съответно няма да подлежат на деклариране в МД.

В условията за доставка „Инкотермс” са ясно разпределени рисковете и разходите свързани с покупко-продажбата между двете страни, като са обхванати всички видове транспорт за осъществяване на превоз по между им. Познаването на термините „Инкотермс” би ни дало възможност, в зависимост от условията за доставка, да определим какви отговорности и разходи трябва да поемем като вносител и да добием по-подробна представа за условията по сключената сделката, от гледна точка на разходите по нея. От счетоводна гледна точка, това ще спомогне за организацията отчетния процес и калкулиране на разноските, които ще трябва да бъдат направени във връзка с вноса. Освен това приблизително ще може бъде да изчислена цената на придобиване на стоки, закупени от страни, извън ЕС. Основната цел от познаването и използването на термините „Инкотермс” е: да бъдат контролирани условията и отговорностите по сключваните сделки с цел, максимално ограничаване на разходите, съществена част от цената на придобиване на стоки от внос.

### ЛИТЕРАТУРА

- [1]. <http://ekspertis.bg/document/view/qanda/145122/256541>
- [2]. <http://balans.bg/475-9-4-definicii-i-opredelenija-v-danychni-i-schetovodni-zakoni>
- [3]. ЗДДС
- [4]. проф. д-р на ик. н. Душанов, И., проф. д-р на ик. н. Димитров, М., Курс по счетоводство на предприятието, 6 осн. и прераб. изд, София, 2008
- [5]. Външнотърговски термини, доц. д-р Спиридонов, И., гл. ас. Божинова, М., Свищов, 2001
- [6]. <http://bg.wikipedia.org/wiki/%D0%A4%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%BA%D0%B8%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%BA%D0%B0>

### За контакти:

Докторант Нина Йосифова, Катедра “Счетоводна отчетност”, СА “Д. А. Ценов”, гр. Свищов, тел.: 0631-66351, e-mail: [primanina@abv.bg](mailto:primanina@abv.bg)

<sup>54</sup> Чл.35 от ЗМ