



Списание за наука

„Ново знание“

ISSN 2367-4598 (Online)

Академично издателство „Талант“

Висше училище по агробизнес и развитие на регионите - Пловдив

New Knowledge

Journal of Science

ISSN 2367-4598 (Online)

Academic Publishing House „Talent“

University of Agribusiness and Rural Development - Bulgaria

<http://science.uard.bg>

IMPORT AND EXPORT IN THE CONTEXT OF ACCOUNTING

Zdravka Kiricheva

University of agribusiness and rural development - Bulgaria

Abstract: In a globalizing world various relationships arise between counterparties on trade deals with various goods. Some of them are linked to the free trade in the European Union, while others are performed with countries outside the Union. Due to the dynamic world-economic processes it is necessary to constantly update the knowledge related to the transactions of import and export of goods, such as clarifying the requirements of the VAT Act in the Republic of Bulgaria - to characterize the peculiarities of accounting the export with zero tax rate; the import with VAT payment; formation of the customs taxable value, to clarify the changes in customs tracking the movement of goods through the various systems; documenting and specifics in accounting.

Keywords: import, export, reporting currency, invoice.

ИМПОРТЪТ И ЕКСПОРТЪТ ПРЕЗ ПРИЗМАТА НА СЧЕТОВОДСТВОТО

Здравка Киричева

Висше училище по агробизнес и развитие на регионите - Пловдив

Резюме: В условията на глобализация на света възникват различни взаимоотношения между контрагентите при извършване на търговски сделки с разнообразни стоки. Някои от тях са свързани със свободната търговия в Европейския съюз, а други се осъществяват със страни извън съюза. Поради динамичните световно-икономически процеси е необходимо непрекъснато да се актуализират знанията,

свързани със сделките, касаещи внос и износ на стоки, като се изясняват изискванията на ЗДДС в България - да се характеризират особеностите при отчитане на износ с данъчна ставка нула; на вноса с плащане на ДДС; формиране на митническа облагаема стойност, да се изяснят промените в митническото проследяване на движението на стоките чрез различните системи; документирането и спецификите в счетоводното отчитане.

Ключови думи: внос, износ, отчетна валута, международна фактура.

ВЪВЕДЕНИЕ

Външнотърговските сделки обхващат операции по внос и износ на стоки, като съгласно чл. 2 ал. 1 от Валутния закон „всички действия, сделки и плащания по чл. 1, т. 1-5 се извършват свободно”. Вносът обхваща всички стоки, които постъпват на територията на страната от други държави и са предназначени за продажба в нея. Износът обхваща всички стоки, които напускат територията на страната в други държави и са предназначени за продажба в тях. Обемът на импорта и експорта не се влияе от реекспорта, транзита и стоките поставени под режим „митническо складиране”. Извършват се сделки между членки на Европейския съюз и между тях и трети страни.

Размените на стоки и услуги между страни-членки на Европейския съюз се наричат вътреобщностни доставки и вътреобщностни придобивания, които обстойно са регламентирани в Закона за данък добавена стойност. В чл. 7 (1) е определено, че „вътреобщностна доставка на стоки е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка”. Изчерпателно са посочени различните видове предполагаеми хипотези – за доставка на стоки и услуги, на ново транспортно средство, на акцизни стоки и на стоки дадени за преработка навън и върнати обратно, като се въвежда режим на нулева ставка на ДДС. В чл.7 (5) е конкретизирано, че „не са общностни доставки”: доставката на стоки, за които доставчикът прилага специалния ред на облагане по глава седемнадесета от ЗДДС; доставката на стоки, които се монтират или инсталират от или за сметка на доставчика; доставката на стоки на борда на самолети, влакове и кораби; свързани с международен транспорт, на злато за централни банки; пренос на природен газ чрез тръбопроводи и ел енергия; дистанционни продажби на стоки; доставки чрез тристранни операции; транспортирането от България до друга страна членка за услуга и връщането след определено време; „изпращането и транспортирането на стоки от територията на страната до територията на друга държава членка, ако стоките се връщат на изпращача на територията на страната не по-късно от 24 месеца от изпращането им” (чл. 13 ал. 1).

„Вътреобщностно придобиване е придобиването на правото на собственост върху стока, както и фактическото получаване на стока в случаите по чл. 6, ал. 2, която се изпраща или транспортира до територията на страната от територията на друга държава членка, когато доставчикът е данъчно задължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка” (чл. 13 ал. 3 от Закон за ДДС); ново превозно средство; получаването на стоки на територията на страната от данъчно задължено лице, които ще се използват за целите на неговата икономическа дейност. Не са вътреобщностни придобивания (чл. 13 ал. 4): стоки, за които доставчикът прилага специален ред на облагане; на стоки, които се монтират или инсталират от и за сметка на доставчика; на стоки на борда на самолети, кораби и влакове; стоки, свързани с международен транспорт и на злато на централни банки; за пренос на природен газ чрез

търбопроводи и ел енергия; при дистанционна продажба; при тристранна операция; транспортиране на стоки от друга държава до България с цел извършване на дообработка и връщането им след определено време обратно; транспортиране на стоки от друга държава до България, ако е временен внос и се връща обратно до 24 месеца.

Сделките се отразяват в чуждестранна валута, различна от функционалната валута за страната. Това поражда и въпроса за валутни курсови разлики.

СДЕЛКИ ЗА ИМПОРТ И ЕКСПОРТ И СЧЕТОВОДНО ОТРАЗЯВАНЕ

Съществуват прилики и различия в третирането в СС21 Ефекти от промените във валутните курсове и МСС21 Ефекти от промените в обменните курсове, които са:

- Целта на СС21 е да се определя начинът на отчитане на ефекта в промените на валутните курсове при сделки с чуждестранна валута и превръщане на отчетите от дейността в чужбина в левове с цел изготвяне годишния финансов отчет на предприятието, който задължително е в левове;

- Целта на МСС21 е да определи начина на представяне на сделките в чуждестранна валута и чуждестранна дейност в конкретна чуждестранна валута и по какъв курс ще се преизчисляват при представянето на отчетите в конкретна чуждестранна валута.

- СС21 се прилага при осчетоводяване на сделки в чуждестранна валута, като се преизчислява в левове по централния курс към датата на сделката; закупената валута се оценява по курс – покупка, а продадената по курс – продажба.

- МСС21 се прилага при осчетоводяване на сделки в чуждестранна валута, като основна „функционална“ валута е тази, която отразява основните сделки на предприятието по курс на датата на сделката за позиция, оценявана по историческа цена.

- В двата стандарта СС21 и МСС21 се отчитат курсови разлики между датата на сделката и датата на плащане, които се отнасят във финансовия резултат.

- В СС21 е определен редът, по който финансовите отчети за дейността в чужбина се превръщат в левове и се консолидират с отчета за дейността в страната.

- В МСС21 се определя редът за обединяване на отчетите от дейността на предприятието в чужбина с отчетите в страната на отчетната единица чрез консолидиране и отчитане на курсовите разлики във финансовия резултат при превалутирането.

Двата стандарта въвеждат правилата в организацията на счетоводно отчитане при сделки с чуждестранни контрагенти и ефектите от промените във валутните курсове на отчетната валута.

За отчитане на обема на търговията на страни от Европейския съюз със страни извън него се прилага системата ЕКСТРАСТАТ, основаваща се на данни от митническите декларации. Правилата за дейността на тази система се определят с Регламент № 1172/95, който е изменен и допълнен с Регламент № 1917/2000 на Европейския съюз. Прилагат се класификации, номенклатури, съдържание на показателите и т.н. с цел: да осигурява необходимата информация за страната; да отговаря на изискванията за качество, обхват на данните и срочност; да съдържа всички необходими реквизити в съответствие с изискванията за ежемесечно предоставяне на даннина статистическата служба на Европейския съюз.

Свободното движение на стоките в рамките на Европейския съюз, за които не се съставя митническа декларация, се проследява с помощта на системата ИНТРАСТАТ. Предприятията подават отчети ежемесечно след изтичане на месеца до четиринадесето число на следващия месец със специален софтуер по интернет в Националната агенция по приходите. Чрез ИНТРАСТАТ се събират следните основни статистически данни:

- данни, конкретизиращи контрагентите - изпращач и получател;
- времеви период, за който се отнасят данните;
- вид стоки;
- вид статистическа процедура;
- фактурна и статистическа стойност;
- количество в съответната мерна единица;
- условия на доставка;
- вид транспорт.

В България се прилага Митническа тарифа, в която стоките са класифицирани по определен признак и са номерирани, като са образувани комбинирани номенклатури, а с цел синхронизиране се използва и Световната международна класификация SITC; Класификация по широки икономически категории ВЕС; Национална класификация на продуктите. Държавите имат кодове съгласно Геономенклатурата. Използваният вид транспорт също има код съгласно Регламент №1901/ 2000. Информацията, събрана с ИНТРАСТАТ, трябва да бъде съвместима с информацията от системата ЕКСТРАСТАТ - система за събиране на статистическа данни за търговията между страни от Европейския съюз и трети страни. Данните се събират от митническите декларации (ЕАД) чрез Агенция „Митници”, а чрез Национална агенция по приходите - с Интрастат декларации. Външнотърговските данни се публикуват в статистическа стойност – стойността на стоките на границата на страната: FOB (франко борд) стойност за износ / изпращане или CIF (цена, застраховка и транспорт) стойност за внос / пристигане.

Invoice е първичен счетоводен документ, с който български доставчик (продавач) документира продажба на суровини, материали, продукти, стоки, активи и услуги към получател (купувач) в чужбина. Издава се заедно с издаването на фактура на български език, като се спазват правилата за издаване. Съставя се на английски и друг език, като документът е предназначен за чуждестранния контрагент, за да може да се разбере стопанската операция, описана в него от митничари и получатели. Получаването на Invoice фактура от чуждестранен доставчик от трети страни се придружава с Митническа декларация (ЕАД), а при внос от страна от Европейския съюз – Протокол за ВОП. Ако за внос от трета страна няма Invoice, се съпровожда с легализиран превод от заклет преводач. За международната фактура няма задължителна форма и съдържание, но се препоръчва да съдържа номер, който може да е различен от съпътстващата фактура, дата, данни за доставчика и получателя, описание на стоката или услугата - наименование, мярка, количество и стойност, обща стойност на фактурата, условия по доставката и срок за плащане.

Митническата декларация е първичен счетоводен документ, с който се декларира внос на стоки от доставчик или износ на стоки за получател, които се намират извън Европейския съюз. Съставя се по определен образец и ред, одобрен от Министъра на финансите, като съдържа необходимите реквизити, за да се изчисли митническата облагаема стойност и дължимите мита, акцизи и ДДС.

Карнетът TIR (TIR CARNET) се издава по силата на международната конвенция TIR и е международен транспортен гаранционен документ за осигуряване на митническите вземания до 50 000 щатски долара. Той се издава под гаранцията на оправомощените за това организации - IRU (Международна асоциация на превозвачите), а за България - АЕВТРИ (Асоциация на българските предприятия за международни превози и пътища). Карнетът TIR е международен документ за транзит на стоки под покритието на гаранцията на издаващата организация. Стоките се превозват в автотранспортни средства или контейнери с митнически печати и пломби. Транспортните средства са предварително одобрени по описаните от конвенцията

методи и притежават свидетелство за митническа дейност. Въведена е строга отчетност на получените карнети за вид автомобил, вид товар, дестинация. Използваните и заверени от митницата се отчитат на асоциацията, която ги е издала.

Международна товарителница CMR се издава въз основа на Конвенция на международни автомобилни превози на стоки, сключена под егидата на Икономическата комисия за Европа на ООН. Тя се прилага за всеки договор за автомобилен превоз на стоки с превозни средства срещу заплащане. Служи за доказателство за точно и срочно доставена пратка в крайния пункт. Международната товарителница е тристранен договор между доставчик, превозвач и получател на стоката. Отговорността на превозвача е от момента на приемането му за превоз до момента на доставянето както и за забавата. Тя е комплект от седем еднакви екземпляра.

Въздушната товарителница е стоково-разпределителен документ и се прилага за международните авиационни превози на стоки и пратки като носи логото на авиолинията-превозвач. Международното транспортно право допуска прехвърлянето на стоките във владение на друг субект чрез оформянето на поименно „джиро“. Друга особеност е че изпращачът може да се разпорежда с посоката на товара по време на полета. „Карго“ товарителницата е друг вид приложима в практиката. Тя няма самостоятелно приложение и е вътрешна за агент-превозвача и служи за групиране стоки за превоз с еднакъв и краен пункт. Когато превозът се поема от спедиторска фирма, поделенията ѝ са изпращач и получател. Клонът-получател издава „цесия“ на името на истинския получател, с което му прехвърля произтичащите от това права и задължения. Ако спедиторият е член на IATA (Международна асоциация на въздушните превозвачи), задължително се посочва в товарителницата агентският му номер.

Коносаментът е основен документ за превоз на стоки по вода. Той е товаро-разпределителен документ, но със стойност на ценна книга. Този документ дава възможност за покупко-продажба на стоките, описани в него по време на транспортирането им. Издава се от капитана на кораба или от упълномощено от превозвача лице, като въз основа на него капитана приема нареждането да товари стоката на борда. Играе роля на документално доказателство за наличие на договор за превоз и се съставя в четири екземпляра на четирите езика, признати в международната търговия. Съдържа информация за пратката от стоки в отправната гара, вид, тегло, брой, стойност и опаковка, субектите на сделката, начално и крайно пристанище, пунктове на претоварване, платени такси, транспортни разходи и др. Бива под три основни форми:

- поименен коносамент, който се оформя на името на конкретен получател, който може да получи пратката в пристанището за разтоварване и не може да се разпорежда по време на превоза, поименно се прехвърля с цесия;
- коносамент на заповед - издаването му е въз основа на заповед, потвърдена от изпращача, получателя или посредника. Прехвърлянето на коносамента на заповед става с „джиро“, като джирантът само се подписва на гърба на документа без да посочва лицето, което е негов правоприемник. Когато лицето бъде посочено, се превръща в поименен коносамент;
- коносамент на приносител - всеки субект с представянето му пред митническите органи заявява правомощията си за приемане на товара.

Операцията покупка на стоки от страна членка на Европейския съюз, при която се осъществява вътреобщностно придобиване, не се документира с международна фактура Invoice и се изготвя протокол за самоначисляване на ДДС. „Протоколът се издава задължително от регистрираното лице - получател по доставката“ (чл. 117 ал. 1 от Закона за ДДС). Начислението на ДДС се извършва при получателя съгласно

протокол, който се издава до 15 дни от датата на данъчното събитие за самоначисление. „Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена” (чл. 25 ал 2). При внос на стоки се извършват допълнителни разходи, свързани с митнически такси, мита, транспортни разходи, товаро-разтоварни работи и други. За счетоводно отразяване на операциите по доставка се използва сметка „Доставки”, която е активна, калкулативна и служи за натрупване на разходите и формиране на цената на придобиване. Отчитане на покупката на стоки по курс на валутата в деня на издаване на фактурата:

Дт с/ка Доставки

Кт с/ка Доставчици

- Плащане на задължението към доставчика по курс на валутата в деня на плащането. Отчита се курсовата разлика по с/ка Разходи по валутни операции или с/ка Приходи от валутни операции, които се приключват със с/ка Печалба и загуба от текущата година:

Дт с/ка Доставчици

Кт с/ка Разплащателна сметка

- Начисление на мита и митнически такси:

Дт с/ка Доставки

Кт с/ка Разчети с митници

- Плащане на митата, митническите такси и ДДС покупки:

Дт с/ка Разчети с митници

Дт с/ка ДДС покупки

Кт с/ка Разплащателна сметка

- Отчитане на разходите за транспорт:

Дт с/ка Доставки

Дт с/ка ДДС покупки

Кт с/ка Доставчици

- Отчитане на разходите за товаро – разтоварни работи:

Дт с/ка Доставки

Кт с/ка Доставчици

- Представяне на калкулираните разходи по доставка:

Дт	с/ка Доставки	Кт
Разходи за покупката на стоки		
Разходи за транспорт		
Разходи за товаро – разтоварни работи		
Разходите за мита и митнически такси		
Салдо		

- Заприходяване на стоките по цена на придобиване:

Дт с/ка Стоки

Кт с/ка Доставки

- Приключване на с/ка Доставки:

Дт	с/ка Доставки	Кт
Разходи за покупката на стоки		
Разходи за транспорт		
Разходи за товаро – разтоварни работи		
Разходите за мита и митнически такси		
Оборот		Заприходяване на стоките по цена на придобиване
0		0

При експорт на стоки се извършва продажба в страни, които не са членки на Европейския съюз.

- За отчитане на процеса на продажба:

Дт с/ка Клиенти във валута

Кт с/ка Приходи от продажба на стоки

Кт с/ка Разчети с ДДС продажби

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Външнотърговските сделки са израз на икономически отношения между субекти и средство за управление на реализацията на стоки на международния пазар. Те изразяват и юридически взаимоотношения по повод създаване, изменения и продажба на активи и услуги. Успешното развитие на международния обмен на стоки води до нарастване на конкуренцията и постигане на по-високо качество на продуктите и по-пълно задоволяване на потребностите на пазара от разнообразни стоки. Разнообразието от сделки при международния търговски обмен изисква актуализирането на знанията за специфичните им особености и начина на тяхното отчитане.

ЛИТЕРАТУРА

1. Божков В. и колектив, Счетоводство на предприятието, Свищов, СА, 2013.
2. Валутен закон: <http://lex.bg/laws/ldoc/-12802047/>.
3. Закон за данък върху добавената стойност:
<http://www.lex.bg/laws/ldoc/2135533201>
4. Международен счетоводен стандарт 21 Ефекти от промени в обменните курсове.
5. Меразчиев В. и колектив, Отчитане на външнотърговските сделки, Свищов, СА, 2002.
6. Счетоводен стандарт 21 Ефекти от промените във валутните курсове.