

## ACCOUNTING ASPECTS OF INTERNATIONAL TRADE TRANSACTIONS FOR PROCESSING OF FOREIGN MATERIALS

**Stanislava Pancheva**

NBU, Republic of Bulgaria, [stgeorgieva@nbu.bg](mailto:stgeorgieva@nbu.bg)

**Abstract:** The scientific research examines international trade transactions related to the processing of foreign materials (toll), based on their purpose - to create a finished product or semi-finished product with customer materials, for which to receive adequate remuneration for the service. In this regard, the characteristics of the mentioned international trade transactions have been studied, their peculiarities have been revealed and a definition for them has been formulated, that is suitable for the needs of their accounting treatment. In addition, it was determined that international trade transactions for processing of foreign materials (toll) have similar features in their way of implementation with re-export transactions. Therefore, for the purposes of the study, it is accepted to call them also transactions for hidden re-export.

In order to achieve a greater depth of the study, the options used in the national practice for accounting of foreign trade transactions for processing of foreign materials (toll) have been studied. Their advantages and disadvantages have been revealed and on this basis a model for their accounting has been developed and argued. The proposed model for accounting of foreign trade transactions for processing of foreign materials (toll) in a real environment has been tested, and conclusions have been made about its practical applicability in several directions:

First. The model for accounting of foreign trade transactions for processing of foreign materials (toll) is developed on the basis of the current legal requirements in the country.

Second. It is methodologically sound and logically structured in accordance with the applicable accounting tools.

Third. It is used in practice and can be used in various types of non-financial enterprises - micro, small, medium and large.

Without claiming to be comprehensive and exhaustive, the aim of this research is to draw the attention of the scientific community to current unresolved issues concerning international trade transactions for processing of foreign materials (toll) and their accounting treatment with a view to their timely and effective resolution.

**Keywords:** accounting, toll, foreign trade transactions, processing of foreign materials, accounting.

## СЧЕТОВОДНИ АСПЕКТИ НА МЕЖДУНАРОДНИТЕ ТЪРГОВСКИ СДЕЛКИ ЗА ПРЕРАБОТКА НА ЧУЖДИ МАТЕРИАЛИ

**Станислава Панчева**

НБУ, Република България, [stgeorgieva@nbu.bg](mailto:stgeorgieva@nbu.bg)

**Резюме:** В научната разработка са изследвани международните търговски сделки, свързани с преработката на чужди материали (ишлеме), като е изходено от тяхната цел - да се създаде готов продукт или полуфабрикат с материали на клиента, за което да се получи адекватно на извършената услуга възнаграждение. В тази връзка са проучени характерните черти на посочените международни търговски сделки, разкрити са техните особености и е формулирано определение за тях, подходящо за нуждите на счетоводното им третиране. Наред с това е установено, че международните търговски сделки за преработка на чужди материали (ишлеме) имат сходни черти в начина си на осъществяване със сделките за реекспорт. Затова за нуждите на изследването е прието същите да се наричат още сделки за скрит реекспорт.

За постигането на по-голяма дълбочина на изследването са проучени и използваните в националната практика варианти за счетоводно отчитане на външнотърговските сделки за преработка на чужди материали (ишлеме). Разкрити са техните предимства и недостатъци и на тази база е разработен и аргументиран модел за счетоводното им отчитане. Апробиран е предложеният модел за счетоводно отчитане на външнотърговските сделки за преработка на чужди материали (ишлеме) в реална среда, като са направени изводи за неговата практическа приложимост в няколко насоки:

Първо. Моделът за счетоводно отчитане на външнотърговските сделки за преработка на чужди материали (ишлеме) е разработен на базата на действащите законови изисквания в страната.

Второ. Той е методологически издържан и логически структуриран в съответствие с приложимия счетоводен инструментариум.

Трето. Намира приложение в практиката и може да бъде използван в различен тип нефинансови предприятия - микро, малки, средни и големи.

Без да се претендира за всеобхватност и изчерпателност целта на настоящата научна разработка е да насочи вниманието на научната общност към актуални нерешени въпроси, касаещи международните търговски сделки за преработка на чужди материали (ишлеме) и тяхното счетоводно третиране с оглед своевременното им ефективно решаване.

**Ключови думи:** счетоводство, ишлеме, външнотърговски сделки, преработка на чужди материали, счетоводно отчитане.

## 1. УВОД

Разширяването на позициите на българските нефинансови предприятия на международните пазари стимулира производството и търговията в страната и създава условия за увеличаване на входящите потоци от финансови ресурси в националната икономика. Това, от своя страна, предопределя по-ефективното ангажиране и използване на персонала и на производствения капацитет на стопанските единици и елиминира несъответствията между търсенето и предлагането на създаваните в предприятията продукти. Ето защо може да се определи, че темата за международните търговски сделки, вкл. и за тези за преработка на чужди материали (ишлеме) е интересна, актуална и благоприятна за по-задълбочени изследвания.

Международните търговски сделки за преработка на чужди материали са сделки, при които се изработват изделия с материали на възложителя срещу заплащане. Те се реализират в чуждестранна валута (поне за една от страните при сделката) и се подчиняват на условия, регламентирани в българското законодателство и в законодателството на различни други страни. Осъществяват се, преминавайки през поредни етапи, в които се включват голям брой участници (преки и непреки). Всичко това показва, че тези сделки са сложни и многокомпонентни, а въпросите, свързани с тяхното реализиране и счетоводно третиране – интересни и дискуссионни. Ето защо се застъпва тезата, че изследването на международните търговски сделки за преработка на чужди материали в счетоводен аспект и аргументирането на модел за тяхното счетоводно отчитане са важни и актуални не само за счетоводната теория, но и за практиката. От тук се извежда и целта на настоящата разработка, а именно с помощта на инструментариума от методи на научни изследвания (анализ, индукция, наблюдение, моделиране и пр.) да се проучи и анализира счетоводното третиране на сделките „ишлеме“ в нефинансовите предприятия и на тази база да се разработи, аргументира и апробира модел за тяхното счетоводно отчитане.

Поради широкия обхват на проблемите научното изследване се ограничава до проучване и анализиране на счетоводното отчитане на сделките „ишлеме“ само при изпълнителя - българско нефинансово предприятие.

Използваните в научната разработка литература и нормативна база са актуални към м. октомври 2021г.

## 2. ХАРАКТЕРИСТИКА НА МЕЖДУНАРОДНИТЕ ТЪРГОВСКИ СДЕЛКИ ЗА ПРЕРАБОТКА НА ЧУЖДИ МАТЕРИАЛИ

Думата „ишлеме“ се характеризира като „изработване на нещо с материали на клиента и заплащане на парче“. (Тълковен речник, 2021: 1; Речник на българския език, 2021: 1) От тук и производството на ишлеме може да се определи като създаване на готов продукт или полуфабрикат с материали на клиента, за което изпълнителят получава съответно възнаграждение.

Известно е, че сделките за преработката на чужди материали (ишлеме) намират широко приложение в стопанската дейност. Причините за това са няколко: (Отчитане на външнотърговските сделки, 2010)

несъответствие между търсенето на определен вид продукция, произвеждана в предприятието и неговия производствен капацитет; и

наличие на производствен капацитет и високо квалифицирани специалисти, които е невъзможно да бъдат ефективно ангажирани и използвани в дейността на предприятието.

В технологичен аспект сделките за преработката на чужди материали са сложен и многокомпонентен процес, включващ поредица от последователно осъществявани операции: получаване на всички или на част от материалите, необходими за производството на желания от възложителя (ишлемедателя) продукт; последваща преработка, респ. дообработка на получените чужди материали; изпращане на създадения с получените материали продукт на възложителя; и получаване на предварително договореното възнаграждение за услугата. Той се реализира на основата на сключен договор за изработка, съгласно клаузите на който изпълнителят се задължава на свой риск да изработи договорените с контрагента изделия (готови продукти или полуфабрикати), а възложителят поема ангажимента да заплати възнаграждение за извършената работа. (Закон за задълженията и договорите, 2021, чл. 258)

Когато сделките за преработката на чужди материали се сключват между лица от различни държави, същите се определят като международни търговски сделки, респ. като сделки по внос/ВОП на ресурси при митнически режим „активно усъвършенстване“ за изработката на готови изделия съгласно сключен възмезден договор между страна възложител (ишлемедател) и страна изпълнител и износ/ВОД на готови изделия за страната възложител. (Отчитане на външнотърговските сделки, 2010: 114)

Митническият режим „активно усъвършенстване“ се регулира с Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета за създаване на Митнически кодекс на Съюза и се прилага по отношение на операции, извършвани по договори за изработка или обработка на несъюзни стоки, сключени с чуждестранно лице, както и по договори за обработки, ремонт, поправки, свързани с подобряване на външния вид или търговските качества на внесените стоки, които са предназначени за реекспорт. (Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 година за създаване на Митнически кодекс на Съюза, 2013) Негова особеност е, че за стоките, обект на посочените договори, не се дължат вносни мита и други подобни плащания. (Активно усъвършенстване, 2021)

По-детайлното анализиране на международните търговски сделки за преработката на чужди материали показва, че възложителят, предоставя на изпълнителя материали за преработка, които обаче остават негова собственост. Т.е. изпълнителят не придобива правото на собственост върху получените материали за преработка, а само ги обработва в съответствие с договорените или нормативно регламентирани условия срещу фиксирано възнаграждение. И още при създаването на готов продукт или полуфабрикат с материали на клиента извършителя изработка и изпраща възмездно и на свой риск преработените материали на възложителя в уговорени срок и качество. Това показва, че сделките „ишлеме“ имат немалко общи черти с реекспортните сделки (покупка на стока в една страна с цел препродажбата и в друга, чужда за реекспортъора страна, без стоката да се подлага на съществена преработка) и потвърждава тезата, че те са вид скрит реекспорт. (Отчитане на външнотърговските сделки, 2010)

Изследването на същността и особеностите на международните търговски сделки за преработка на чужди материали, вкл. и от позициите на тяхното счетоводно третиране показва наличието и на други техни специфични черти: (Отчитане на външнотърговските сделки, 2010)

□ участващите в тях са контрагенти по националност най-малко от две различни страни, а в някои случаи и от повече държави;

□ при реализацията им се налага да бъдат привлечени голям брой непреки участници – застрахователи, транспортни организации и т.н.;

□ осъществяването им изисква спазването на определени норми и правила от различни национални законодателства и международни организации (Отчитане на външнотърговските сделки, 2010; Николова, И., 2015);

□ плащанията при тях поне за един от участниците са в чуждестранна валута. (Масларов, Св., Д. Тошева-Георгиева, 2011; Национален счетоводен стандарт 21 Ефекти от промените във валутните курсове, 2016; Международен счетоводен стандарт 21 Ефекти от промени в обменните курсове, 2012; Панчева, Ст., 2014)

За целите на счетоводното отчитане представените особености могат да бъдат допълнени и в следните насоки: (Панчева, Ст., 2020)

□ те са стопански процес, респ. „съвкупност от взаимосвързани и последователно осъществявани стопански операции“, касаещи прехвърлянето от възложител на изпълнител на материали, които след тяхната преработка се връщат на възложителя срещу заплащането на предварително договорена сума (Петрол, Л., 2008: 46);

□ реализирането им преминава през четири последователни етапи (получаване на материалите за преработка; преработка/обработка на материалите; изпращане на преработените/обработените материали на възложителя; и получаване на възнаграждение за извършената услуга);

□ осъществяването и отчитането им е подчинено на правила, определени в действащата нормативна уредба (Закона за счетоводството, 2021; Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 година за създаване на Митнически кодекс на Съюза, 2013 и т.н.);

□ документално обоснован процес са, при който се изисква изготвянето на редица съпътстващи сделката и нейното реализиране документи („търговски, транспортни, застрахователни и платежни“) (Отчитане на външнотърговските сделки, 2010: 14-16);

□ материалите, обект на сделката, вкл. и след тяхната преработка имат надеждна оценка и водят до възникването на входящ поток от икономически ползи за предприятието, извършващо услугата.

Базирайки се на същността на международните сделки „ишлеме“ и на техните специфики може да се изведе следното определение за тях за счетоводни цели: **документално и законово обоснован стопански процес, при чието поетапно реализиране материалите, обект на сделката, вкл. и след тяхната преработка и**

представяне на възложителя, имат надеждна оценка и водят до възникването на входящ поток от икономически ползи за предприятието-изпълнител.

### 3. СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА МЕЖДУНАРОДНИТЕ ТЪРГОВСКИ СДЕЛКИ ЗА ПЕРАБОТКА НА ЧУЖДИ МАТЕРИАЛИ

В счетоводен аспект международните сделки за преработка на чужди материали са съвкупност от стопански операции, документирани по надлежен ред, които изискват адекватно счетоводно отразяване. По отделни варианти то може да се види в таблица № 1:

**Таблица № 1: Варианти за счетоводно отчитане на международните търговски сделки за преработка на чужди материали**

Стопански операции	Счетоводни статии - вариант № 1	Счетоводни статии - вариант № 2
1. За завеждане при изпълнителя на получените чужди материали за преработка	Дебит с/ка 916 Чужди материални запаси за преработка на ишлеме Кредит с/ка 999 Други сметки за условни пасиви	Не се съставя счетоводна статия
2. За начисляване на извършените разходи по преработка на материалите	Дебит с/ки от гр. 60 Разходи по икономически елементи Кредит с/ки 241 Амортизация на материални дълготрайни активи и 499 Други дебитори и кредитори Кредит с/ки от гр. 42 Персонал и съдружници; от гр. 46 Разчети с осигурители и др.	Дебит с/ки от гр. 60 Разходи по икономически елементи Кредит с/ки 241 Амортизация на материални дълготрайни активи и 499 Други дебитори и кредитори Кредит с/ки от гр. 42 Персонал и съдружници; от гр. 46 Разчети с осигурители и др.
3. За отнасяне на разходите по преработка на материалите в разходите за дейностите	Дебит с/ка 611 Разходи за основна дейност, респ. с/ка 612 Разходи за спомагателна дейност Кредит с/ки от гр. 60 Разходи по икономически елементи	Дебит с/ка 611 Разходи за основна дейност, респ. с/ка 612 Разходи за спомагателна дейност Кредит с/ки от гр. 60 Разходи по икономически елементи
4. За фактуриране на извършената услуга и признаване на прихода от нея	Дебит с/ка 411 Клиенти Кредит с/ка 703 Приходи от продажби на услуги	Дебит с/ка 411 Клиенти Кредит с/ка 703 Приходи от продажби на услуги
5. За намаляване на приходите от продажби на услуги с разходите за преработка на чуждите материали (след приключването им по дейности)	Дебит с/ка 703 Приходи от продажби на услуги Кредит с/ка 611 Разходи за основна дейност, респ. с/ка 612 Разходи за спомагателна дейност	Дебит с/ка 703 Приходи от продажби на услуги Кредит с/ка 611 Разходи за основна дейност, респ. с/ка 612 Разходи за спомагателна дейност
6. За отписване на вложените при изработката на готови изделия чужди материали	Дебит с/ка 999 Други сметки за условни пасиви Кредит с/ка 916 Чужди материални запаси за преработка на ишлеме	Не се съставя счетоводна статия
6. За получаване на сумата от възложителя по банков път	Дебит с/ка 504 Разплащателна сметка във валута Кредит с/ка 411 Клиенти	Дебит с/ка 504 Разплащателна сметка във валута Кредит с/ка 411 Клиенти

Източник (за вариант 1): *Отчитане на външнотърговските сделки. (2010) / Мерзчиев, Г. Баташки, Г. Иванова-Кузманова, Ст. Панчева, Р. Михайлова. Свищов: Ценов, с. 115 -117.*

Съпоставянето на двата варианта за отчитане на сделките „ишлеме“ показва, че между тях има общи черти, но и различия. Общото е в установената еднаквост по отношение на счетоводното отчитане с помощта на балансови сметки, както и по отношение на размера на реализирания краен финансов резултат. Наред с това и при двата варианта на отчитане е изпълнено изискването за вярно и честно представяне на данните във финансовия отчет. Същевременно различия се установяват при броя на съставяните счетоводни статии и при

наличието, респ. липсата на счетоводни статии за извънбалансово завеждане/отписване на получените материали за преработка – обстоятелство, което предопределя по-слабата популярност на втория вариант за отчитане в реална среда<sup>39</sup>.

Приложимостта на двата варианта за отчитане на международните търговски сделки „ишлеме“ се потвърждава и при апробирането им с данни от конкретно нефинансово предприятие. Това позволява да се открият някои важни техни специфики, а именно че:

- преработката на чуждите материали е услуга, при реализирането на която се признава и отчита текущ приход от продажби на услуги;
- признаването и отчитането на прихода от продажби на услуги става при завършване на производството и при издаване на производствения лист (Национален счетоводен стандарт 18 Приходи, 2016: т. 7);
- отчитането на сделката „ишлеме“ може да се организира и без използването на с-ките от гр. 61 Разходи за дейността - обстоятелство, което съкращава броя на съставяните счетоводни статии и улеснява счетоводната работа, но затруднява определянето на себестойността на извършената услуга (последната трябва да се изчислява по извънсчетоводен път);
- при получаване на възнаграждението за извършената услуга по валутен курс, различен от този, по който е възникнало вземането от възложителя, се отчита валутна курсова разлика, рефлектираща пряко върху финансовия резултат от сделката;
- договореното заплащане за услугата на принципа на бартер води до отчитане на увеличение на непаричните активи при изпълнителя (вместо парична сметка могат да се дебитират сметки от групи 20 Дълготрайни материални активи, 21 Дълготрайни нематериални активи, гр. 30 Материали, продукция, стоки и др.);
- в съвременните условия сделките „ишлеме“ чисто се комбинират с други видове сделки (отдаване под наем от страна на възложителя на стоково-материални запаси, на оборудване, на технологии за производство, комбиниране на преработвателни операции с лизингови и пр.), което усложнява процеса на тяхното счетоводно отчитане.

Анализът на двата варианта за отчитане на международните търговски сделки „ишлеме“ дава основание да се приеме, че въпреки по-големия брой съставяни счетоводни статии, първият от тях е по-подходящ за използване в нефинансовите предприятия. Затова той се определя и като теоретико-приложен модел за счетоводно отчитане на международните търговски сделки „ишлеме“. Причините са няколко: логически и методологически по-издържан е, неговото използване не противоречи на изискването за вярно и честно представяне на информацията във финансовите отчети, улеснява контрола по използването и съхранението на чуждите материали за преработка и показва ясно какъв е финансовия резултат от сделката.

И още апробирането на модела за счетоводно отчитане на международните търговски сделки „ишлеме“ позволява да се направят и аргументират изводи за него, както следва:

*Първо.* Той е разработен на базата на действащите законови изисквания в страната.

*Второ.* Методологически издържан и логически структуриран е в съответствие с приложимия счетоводен инструментариум.

*Трето.* Намира приложение в практиката и може да бъде използван в различен тип нефинансови предприятия - микро, малки, средни и големи.

#### 4. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

От проведеното изследване се вижда, че международните търговски сделки за преработката на чужди материали (ишлеме) имат за цел създаването на готов продукт или полуфабрикат с материали на клиента, за което се получава адекватно възнаграждение. Това са сделки, при които изпълнителят не придобива правото на собственост върху получените материали за преработка - обстоятелство, доближаващо ги до реекспортните сделки. Основна тяхна характеристика е, че са свързани с осъществяването на внос/вътреобщностно придобиване на ресурси при митнически режим „активно усъвършенстване“, с оглед изработката на готови изделия съгласно сключен възмезден договор между страна възложител

<sup>39</sup> Липсата на извънбалансово отчитане на получените материали за преработка при вариант № 2 поражда проблеми в следните насоки: трудно се проследява вида, количеството и стойността на чуждите материали за преработка в предприятието, както и сроковете за тяхното съхранение и връщане след преработката (вече като готова продукция) на възложителя; при евентуална кражба или настъпването на извънредно събитие не може да се докаже вида, размера и стойността на липсващите, респ. унищожените чужди материали за преработка; трудно се контролира съхранението и използването в производството на чуждите материали за преработка и т.н.