
INTERNATIONAL TRADE TRANSACTIONS THROUGH THE PRISM OF ACCOUNTING

Stanislava Pancheva

NBU, Republic of Bulgaria, stgeorgieva@nbu.bg

Abstract: The research elaborates the nature and peculiarities of international trade transactions, and a definition is derived for the purposes of their accounting treatment. Their characteristics, directly related to the accounting, are outlined, as follows: they are based on the requirements, regulated in the Accountancy Law and in the current national legislation; they are documented; meet the definition of business process; their object meets the recognition criteria set out in the applicable accounting standards and is reliably measurable in value; and economic benefits are expected from their realization.

Based on a comparative analysis, the general features and differences between foreign trade transactions and foreign currency transactions are determined. Substantiated by arguments is the conclusion that the foreign trade transactions are transactions in foreign currency, the accounting of which is in foreign and national currency (in BGN) and requires greater analyticalness. And they are realized between counterparties from different countries in compliance with different national laws - a circumstance that gives them specificity and individuality, which distinguishes them from foreign exchange transactions carried out in the country.

The stages of international trade transactions are distinguished, and it has been established that the third stage is mainly important for accounting purposes. It covers business operations related to: purchase/sale and payment with counterparties; accrual and payment of costs for transport, loading and unloading, stay at customs, ports, warehouses, etc.; accrual and payment of the insurances of the objects of the transactions; accrual and payment of customs duties, customs fees, temporary import duties, excise duties and value added tax, if such are provided for transactions, etc.

For the purposes of accounting and in compliance with the requirements set out in the applicable accounting standards, the criteria for recognition of assets in the financial statements are determined (it is probable that the enterprise will receive economic benefits from the assets in the future and they can be measured reliably) and are distinguished the basis for their measurement (national accounting standards and international accounting standards). The aim is to introduce and comply with clear rules in the recognition and accounting of the objects of international trade transactions.

Based on the performed critical analysis, the conclusion is formulated that the accounting interpretation of international trade relations is a complex, dynamic and debatable matter, the study and research of which is important for the successful implementation and management of foreign trade transactions.

Keywords: accounting, trade, transactions, foreign trade transactions, international trade transactions.

МЕЖДУНАРОДНИТЕ ТЪРГОВСКИ СДЕЛКИ ПРЕЗ ПРИЗМАТА НА СЧЕТОВОДСТВОТО

Станислава Панчева

НБУ, Република България, stgeorgieva@nbu.bg

Резюме: В научната разработка са проучени същността и особеностите на международните търговски сделки, като е изведено определение за тях за целите на счетоводното им отчитане. Очергани са техните характеристики, имащи пряко отношение към отчетността, а именно: основават се на изискванията, регламентирани в Закон за счетоводството и в действащата национална нормативна уредба; документално обосновани са; отговарят на определението за стопански процес; обекта им съответства на критериите за признаване, определени в приложимите счетоводни стандарти и е надеждно оценен в стойност; и от реализирането им се очаква получаването на икономически изгоди.

На базата на извършен сравнителен анализ са определени общите черти и различията между външнотърговските сделки и сделките в чуждестранна валута. Аргументиран е изводът, че външнотърговските сделки са сделки в чуждестранна валута, чието отчитане е в чуждестранна и в национална валута (в левове) и изисква воденето на по-голяма аналитичност. И още те се реализират между контрагенти от различни страни при спазването на различни национални законодателства – обстоятелство,

което им придава специфика и индивидуалност, отличаваща ги от сделките във валута, осъществявани на територията на страната.

Разграничени са етапите на протичане на международните търговски сделки, като е установено, че за целите на счетоводството значение има главно третият от тях. Той обхваща стопанските операции, свързани с: извършване на покупката/продажбата и разплащане с контрагентите; начисляване и изплащане на разходите за транспорт, товарене и разтоварване, престой на митници, пристанища, в складове и т.н.; начисляване и изплащане на застраховките на обектите на сделките; начисляване и изплащане на митата, митническите такси, временните такси по вноса, акцизите и данъка върху добавената стойност, ако такива се предвиждат за сделките и др.

За нуждите на отчетността и при спазване на изискванията, поставени в приложимите счетоводни стандарти са определени критериите за признаване на активите във финансовите отчети (да е вероятно предприятието да получи в бъдеще икономически ползи от активите и същите да могат да се оценят надеждно) и са разграничени базите за тяхното оценяване: (националните счетоводни стандарти и международните счетоводни стандарти). Целта е да се въведат и спазват ясни правила при признаването и счетоводното отразяване на обектите на международните търговски сделки.

На базата на извършения критичен анализ е формулирано заключението, че счетоводното интерпретиране на международните търговски отношения е сложна, динамична и дискуссионна материя, чието проучване и изследване е важно с оглед успешното реализиране и управление на външнотърговските сделки.

Ключови думи: счетоводство, търговия, сделки, външнотърговски сделки, международни търговски сделки.

1. УВОД

Международните търговски сделки са вид покупко-продажби в или извън границите на Европейския съюз, при които се осъществява прехвърляне на ресурси и/или собствеността, респ. контрола върху тях от продавач на купувач. Те се извършват при спазване на изискванията на националното законодателство, но без да се пренебрегва и законодателството в страната на контрагента. Осъществяват се предимно в чуждестранна валута (поне за една от страните при сделката) и включват голям брой непреки участници (застрахователни дружества, търговски банки, транспортно-спедиторски организации, органи за контрол върху стоките, посредници, брокери, комисионери и др.). Документират се с договор, като реализирането им преминава през различни етапи. Това показва, че материята за тях има сложен и комплексен характер и позволява извършването на по-мощни научни изследвания.

В счетоводен аспект третирането на международните търговски сделки е дискуссионно. Това се дължи на обстоятелството, че регулиращата ги нормативна уредба е твърде динамична. Не са малко и проблемите, свързани с тяхното дефиниране и характеризиране. Освен това дискусии се открояват и при признаването, оценяването и оповестяването на обектите на тяхното счетоводно отчитане. Ето защо може да се приеме, че темата за счетоводното третиране на международните търговски сделки е актуална, дискуссионна и интересна, а нейното проучване и анализиране – необходимо, полезно и важно.

Териториалната отдалеченост и широкия времеви диапазон между сключването и изпълнението на договорите за покупко-продажби, както и съблюдаването на различните законови изисквания затруднява реализирането на външнотърговските сделки и разширява обхвата на нерешените въпроси, свързани с тях. По тази причина за обект на настоящата научна разработка се определят международните търговски сделки, а за предмет тяхното счетоводно третиране в нефинансовите предприятия. Целта е въз основа на изследване на същността, особеностите и механизмите за осъществяване на тези сделки през фокуса на счетоводството, да се открият особености и нерешени проблеми и да се набележат възможности за тяхното ефективно решаване.

Поради широкия обхват на проблемите изследването в разработката се ограничава до международните търговски сделки с активи. Всяка друга информация има само допълващ и сравнителен характер.

За постигане на набелязаната цел се използват методи на научно изследване като анализ, синтез, индукция, дедукция, наблюдение и др.

Литературата и нормативната база, използвани в изложението, са актуални към м. септември 2020 г.

2. СЪЩНОСТ НА МЕЖДУНАРОДНИТЕ ТЪРГОВСКИ СДЕЛКИ

При своето тълкуване думата „сделка“ се свързва с „взаимен договор за изпълнение на нещо (напр. покупко-продажба и др.)“: (Онлайн речник, 2020: 1; Речник, 2020: 1) Нейни синоними са покупко-продажбата, договора, размяната и др. (Онлайн речник, 2020; Речник, 2020) Това показва, че същността ѝ се изразява чрез действие с очаквани желани последици, основаващо се на сключен договор, при изпълнението на който се извършва покупко-продажба, респ. размяна.

Чрез покупко-продажба могат да бъдат разменяни различни вещи между лица от една държава или от няколко различни държави. Това дава основание за класифициране на търговските сделки в две основни групи:

- национални търговски сделки;
 - външнотърговски или международни търговски сделки, респ. международни сделки за покупко-продажба. Когато за обект на международните търговски сделки се приемат активи, същността им би могла да се изрази чрез фактическото прехвърляне на съответните активи, респ. чрез прехвърлянето на собствеността, съответно контрола върху тях от продавача на купувача. (Национални счетоводни стандарти – Общи разпоредби, 2016; МСФО – Обща рамка, 2010; Масларов, Св., Д. Тошева-Георгиева, 2011) Това е сложен и продължителен процес, характеризиращ се с много особености: (Инджова, Цв., 2008; Каракашева, Л., Б. Боева, 1994)
 - в обхвата на процеса попадат множество взаимосвързани и последователно осъществявани операции;
 - той протича при спазването на правила от различни национални законодателства; (Отчитане на външнотърговските сделки, 2010)
 - участие в него вземат голям брой непреки участници: застрахователни дружества, транспортни организации, търговски банки, посредници и т.н.; (Отчитане на външнотърговските сделки, 2010)
 - при реализирането му се изисква насрещна престация;
 - плащанията поне за един от участниците в него са в чуждестранна валута; и
 - осъществяването му предполага отчитането на курсови разлики – разходи по валутни операции и приходи по валутни операции. (Национален счетоводен стандарт 21 Ефекти от промените във валутните курсове, 2016; Международен счетоводен стандарт 21 Ефекти от промени в обменните курсове, 2012)
- От тук може да се обобщи, че международните търговски сделки са сложен и дълъг процес (съвкупност от взаимосвързани и последователно осъществявани операции) на покупко-продажба на активи, осъществяван между български и чуждестранни лица при спазването на различни национални законодателства и участието на голям брой непреки участници.

В счетоводен план външнотърговските сделки са обект на счетоводно отчитане и като такъв притежават и други важни характеристики:

- основават се на изискванията, регламентирани в Закон за счетоводството и в действащата национална нормативна уредба; (Закон за счетоводството, 2020)
- документално обосновани са; (Закон за счетоводството, 2020)
- отговарят на определението за стопански процес; (Петрол, Л., 2008)
- обекта им съответства на критериите за признаване, определени в приложимите счетоводни стандарти;
- обекта им е надеждно оценен в стойност; (Национални счетоводни стандарти – Общи разпоредби, 2016; МСФО – Обща рамка, 2010)
- от реализирането им се очаква получаването на икономически изгоди. Базирайки се на представените характеристики определението за международните търговски сделки би могло да се разшири и допълни за счетоводни цели в следната насока: *законосъобразен документално обоснован поетапно протичащ стопански процес (съвкупност от взаимосвързани и последователно осъществявани стопански операции) на покупко-продажба на активи между български и чуждестранни лица и с участието на голям брой непреки участници, от реализирането на който се очаква получаването на икономически изгоди.*

3. МЕЖДУНАРОДНИТЕ ТЪРГОВСКИ СДЕЛКИ И СДЕЛКИТЕ В ЧУЖДЕСТРАННА ВАЛУТА – СРАВНИТЕЛЕН АНАЛИЗ

Между външнотърговските сделки и сделките в чуждестранна валута съществуват множество общи черти, но и немалко различия. (Отчитане на външнотърговските сделки, 2010)

Общите черти могат да се систематизират в следните насоки:

- ❖ от гледна точка на българските субекти и двата вида сделки са деноминирани в чуждестранна валута;
- ❖ съгласно българското счетоводно законодателство отчитането им се извършва в чуждестранна и в национална валута (в левове);
- ❖ и при двата вида сделки е налице потребност от по-подробно аналитично отчитане (по контрагенти, по видове валута, по количество на валутата, по националност на контрагентите, по срокове и условия на сделките и т.н.).

Същевременно различията между двата вида сделки са следните:

- ❖ външнотърговските сделки се осъществяват между контрагенти от различни страни, а сделките в чуждестранна валута могат да бъдат и само между български контрагенти;
- ❖ външнотърговските сделки се регламентират от законодателствата на различни страни, а сделките в чуждестранна валута – понякога само от българското законодателство;
- ❖ всички външнотърговски сделки са сделки в чуждестранна валута, но не всички сделки в чуждестранна валута са международни търговски сделки.

От направения сравнителен анализ може да се формулира извода, че външнотърговските сделки са сделки в чуждестранна валута, чието отчитане е в чуждестранна и в национална валута (в левове) и изисква по-голяма аналитичност. Те се реализират между контрагенти от различни страни при спазването на различни национални законодателства – обстоятелство придаващо им специфика и индивидуалност и отличаващо ги от сделките във валута, осъществявани на територията на страната.

4. ЕТАПИ ПРИ ОСЪЩЕСТВЯВАНЕ НА МЕЖДУНАРОДНИТЕ ТЪРГОВСКИ СДЕЛКИ

Осъществяването на международните търговски сделки преминава през три основни етапа, в които могат да се открият отделни подетапи: (Външнотърговска сделка: подготовка, сключване, изпълнение, 2014; Отчитане на външнотърговските сделки, 2010)

Първи етап. Подготовка. Към този етап се отнася общата подготовка, включваща изработване, сключване и прилагане на международни търговски договори и спогодби, държавно регулиране на външнотърговската дейност, проучване на икономическите, културните и другите условия в страните, от които са бъдещите контрагенти, маркетингови и др. проучвания и конкретната подготовка, включваща избор на пазар и контрагент.

Втори етап. Сключване. По време на този етап, на базата на изготвен и подписан двустранен договор или въз основа на потвърждаване на оферта или поръчка, външнотърговските сделки могат да бъдат документирани и подготвени за изпълнение.

Трети етап. Изпълнение. Същността на третия етап на външнотърговските сделки се изразява в реалното осъществяване на действията по изпълнение на конкретните международни търговски сделки. Като важна част от него могат да се посочат операциите по: извършването на покупко-продажбата на активите и разплащането с контрагентите; начисляването и изплащането на разходите за транспорт, товарене и разтоварване, престой на митници, пристанища, в складове и т.н.; начисляването и изплащането на застраховките на обектите на сделките; начисляването и изплащането на митата, митническите такси, временните такси по вноса, акцизите и данъка върху добавената стойност, ако такива се предвиждат за сделките и др.

Анализът на трите етапа на международните търговски сделки през призмата на счетоводството показва следните резултати:

Първо. При отделните етапи на външнотърговските сделки се откриват особености, които оказват влияние върху тяхното счетоводно интерпретиране. Те са свързани с териториалната отдалеченост на лицата, участващи в сделките и с времевата разлика между сключването и изпълнението на договорите, въз основа на които те се изпълняват. (Николова, И., 2015)

Второ. През първия и втория етап от осъществяване на международните търговски сделки се извършват операции, свързани с избора на контрагент и сключването на договор с него, с определяне на условията и реда за изпълнение на сделките, с фиксиране на правата и задълженията на страните и т.н. През този период се дава отговор и на важни въпроси като:

- ✓ Чие национално право ще уреди отношенията във връзка с договора?
- ✓ Коя от страните по договора ще поеме кредитния риск, свързан с изпълнението на сделката?
- ✓ Коя от страните ще поеме разносните, свързани с митата?
- ✓ Коя от страните по договора ще поеме валутния риск от сделката?
- ✓ Кой съд ще решава споровете между страните, ако такива възникнат?
- ✓ Ще се ползват ли услугите на посредник или комисионер при реализиране на сделката?

Но въпреки големия обем на извършваната работа, действията по време на двата етапа не намират пряко отражение в счетоводството на страните, участващи в сделките.

Трето. По време на третия етап се извършва физическото прехвърляне на обектите на международните търговски сделки, заедно със собствеността и контрола върху тях и се правят разплащанията между контрагентите. Възникналите през този етап стопански операции намират пряко отражение в счетоводството на доставчика и на клиента – обстоятелство, което потвърждава голямата му значимост за нуждите на отчетността.

От тук изводът е, че за целите на счетоводството значение има главно третият етап на осъществяване на международните търговски сделки. Причината е, че всички стопански операции, възникнали във връзка с изпълнението на тези сделки, получават счетоводен израз.

5. ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА ОБЕКТИТЕ НА МЕЖДУНАРОДНИТЕ ТЪРГОВСКИ СДЕЛКИ

За да намерят счетоводен израз обектите на международните търговски сделки трябва да бъдат признати и надеждно оценени в съответствие с изискванията, поставени в приложимите счетоводни стандарти. За целта се съблюдают критериите за признаване на активите във финансовите отчети, а именно: (Национални счетоводни стандарти – Общи разпоредби, 2016; МСФО – Обща рамка, 2010)

- да е вероятно предприятието да получи в бъдеще икономически ползи от активите; и
- същите да могат да се оценят надеждно.

Особеност тук е, че активи не се признават в баланса, ако за тях е извършен разход и е вероятно икономическите изгоди, свързани с тях да не бъдат получавани от предприятието след края на текущия отчетен период.

След като се установи, че отговарят на критериите за признаване активите, които са обект на международни търговски сделки се оценяват надеждно. За целта се определя счетоводната база, в съответствие с която предприятията да ги оценят и отразят във финансовите си отчети.

Съгласно приложимите счетоводни стандарти базите за оценяване на активите са, както следва: (Закон за счетоводството, 2020; Национални счетоводни стандарти – Общи разпоредби, 2016; МСФО – Обща рамка, 2010)

- за предприятията прилагащи националните счетоводни стандарти счетоводната база са националните счетоводни стандарти, където се предвиждат оценките: цена на придобиване, себестойност или справедлива стойност; и
- за предприятията прилагащи международните счетоводни стандарти счетоводната база са международните счетоводни стандарти, където се предвиждат оценките: историческа цена, текуща стойност, реализуема стойност и сегашно стойност.

Вече признатите и оценени активи се отразяват с помощта на счетоводния инструментариум и при съблюдаване на счетоводната методология в текущото счетоводно отчитане на клиента и в неговия годишен финансов отчет. С това информацията за тях става достъпна за различните потребители на данни.

6. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение може да се обобщи, че международните търговски сделки са законосъобразен документално обоснован поэтапно протичащ стопански процес на покупко-продажба на активи между български и чуждестранни лица и с участието на голям брой непреки участници, от реализирането на който се очаква получаването на икономически изгоди. Те са част от сделките в чуждестранна валута, но не ги препокриват. Протичането им преминава през отделни етапи, първите два от които нямат пряко отношение към отчетността на контрагентите, а през третия се отразяват счетоводно всички възникнали стопански операции (покупко-продажба на активите и разплащане с контрагентите; начисляване и изплащане на разходите за транспорт, товарене и разтоварване, престой на митници, пристанища, в складове и т.н.; начисляване и изплащане на застраховките на обектите на сделките; начисляване и изплащане на митата, митническите такси, временните такси по вноса, акцизите и данъка върху добавената стойност, ако такива се предвиждат за сделките и др.)

За да намерят счетоводен израз обектите на международните търговски сделки трябва да отговарят на две изисквания:

Първо: Да могат да се оценят надеждно, като се избере една от следните оценъчни бази:

- национални счетоводни стандарти, включващи оценките: цена на придобиване, себестойност или справедлива стойност;
- международни счетоводни стандарти, включващи оценките: историческа цена, текуща стойност, реализуема стойност или сегашно стойност.

Второ: Да съществува сигурност, че предприятието ще получи в бъдеще икономически ползи от тях.

От тук изводът е, че международните търговски сделки са сложен и продължителен процес (поредица от взаимосвързани и последователно осъществявани стопански операции), чието критично и задълбочено изследване очертава проблеми и осигурява аргументирани решения, благоприятстващи успешното реализиране и правилното отчитане на външотърговските сделки.

ЛИТЕРАТУРА

- Инджова, Цв. (2008). *Техника на външнотърговската дейност*. Пето допълнено издание. София: НБУ.
- Масларов, Св., & Тошева-Георгиева, Д. (2011). *Финансиране на външнотърговските сделки*. София: НБУ.
- Меразчиев, Г., Баташки, Г., Иванова-Кузманова, Ст., Панчева, Михайлова, Р. (2010). *Отчитане на външнотърговските сделки*. Свищов: Ценов.
- Николова, И. (2015). *Финансиране на международната търговия*. София: НБУ.
- Петров, Л. (2008). *Основи на счетоводството*. София: Мартилен.
- Външнотърговска сделка: подготовка, сключване, изпълнение*. (2014) София: Нова звезда.
- Закон за счетоводството*. //Държавен вестник, 2015, № 95 посл. изм. 2020, № 28. Наличен в: <https://www.ides.bg/за-института/документи/закон-за-счетоводството/>, последно посетен на 18.09.2020
- МСФО – Обща рамка*. (2010) Налични в: <http://balans.bg/534-msfo-obshta-ramka/>, последно посетена на 18.09.2020
- Международен счетоводен стандарт 21* Ефекти от промени в обменните курсове. (2012) Налични в: <http://balans.bg/225-mss-21-efekti-ot-promeni-v-obmennite-kursove/>, последно посетени на 18.09.2020
- Национален счетоводен стандарт 21* Ефекти от промените във валутните курсове. (2016) Налични в: <http://balans.bg/182-nss-21-efekti-ot-promenite-vuv-valutnite-kursove/>, последно посетена на 18.09.2020
- Национални счетоводни стандарти – Общи разпоредби* (2016) Налични в: <https://kik-info.com/schovodstvo/nss-2019.php>, последно посетена на 18.09.2020
- Сделка*. В: Онлайн речник (2020) Наличен в: <http://www.onlinerechnik.com/duma/сделка>, последно посетена на 18.09.2020
- Сделка*. В: Речник (2020) Наличен в: <http://rechnik.info/сделка>, последно посетена на 18.09.2020