

INTERNATIONAL INVENTORY BARTER TRANSACTIONS - ACCOUNTING AND TAX DISCUSSIONS AND DECISIONS

Stanislava Pancheva

NBU, Republic of Bulgaria, stgeorgieva@nbu.bg

Abstract: The scientific development defines international stock barter transactions as complex business processes in which the client (a Bulgarian company registered under the Value Added Tax Act) buys stock from a foreign counterparty, to whom instead of paying in money, he sends other stock stocks equal in value or with the possibility of additional payment. The objects of these transactions are determined, in parallel with the conditions for their recognition and evaluation, and they are subdivided for accounting purposes according to the signs "form of embodiment of payment" and "direction of movement of the cash flow". The importance of the two classifications for organizing the current accounting of international barter transactions with material stocks, for developing the individual accounting plan of counterparty enterprises and preparing their annual financial report and for structuring and applying the model of their accounting policy is brought out.

Based on the systematization and analysis of the existing regulatory regulations and good practices regarding the accounting and tax treatment of the investigated transactions, a model for their accounting reporting is developed, structured and approved. The specifics of the model are outlined, revealing problems and arguing decisions regarding its application in a real environment.

Based on the results of the conducted research, conclusions are formulated in three directions:

First. International stock barter transactions are a combination of two interconnected transactions of equal value, denominated in currency and executed under specific conditions.

Second. For the accounting treatment of international barter transactions with material stocks, it is appropriate to use a theoretical-applied accounting model, consistent with the current accounting and tax regulations, with the opinions argued in the specialized literature and with the practice in non-financial enterprises.

Third. The model for accounting of international barter transactions with material stocks is methodologically sound and logically structured in accordance with the applicable accounting tools and can be used in different types of non-financial enterprises - micro, small, medium and large.

Keywords: accounting, barter transactions, inventories, international transactions, taxation.

МЕЖДУНАРОДНИ БАРТЕРНИ СДЕЛКИ С МАТЕРИАЛНИ ЗАПАСИ - СЧЕТОВОДНО-ДАНЪЧНИ ДИСКУСИИ И РЕШЕНИЯ

Станислава Панчева

НБУ, Република България, stgeorgieva@nbu.bg

Резюме: В научната разработка се дефинират международните бартерни сделки с материални запаси като сложни стопански процеси, при които клиентът (българско предприятие, регистрирано по Закона за данъка върху добавената стойност), купува материални запаси от чуждестранен контрагент, на който вместо да заплати в пари изпраща други материални запаси, равни по стойност или с възможност за доплащане. Определят се обектите на тези сделки, паралелно с условията за тяхното признаване и оценяване и им се прави подразделяне за счетоводни цели по признаците „форма на въплъщение на плащането” и „посока на движение на паричния поток”. Извежда се значението на двете класификации за организиране на текущото счетоводно отчитане на международните бартерни сделки с материални запаси, за разработване на индивидуалния сметкоплан на предприятията-контрагенти и изготвяне на техния годишен финансов отчет и за структуриране и прилагане на модела на счетоводната им политика.

На базата на систематизиране и анализ на съществуващите нормативни регламенти и добри практики, касаещи счетоводното и данъчното третиране на изследваните сделки, се разработва, структурира и апробира модел за тяхното счетоводно отчитане. Очертават се спецификите на модела, като се разкриват проблеми и се аргументират решенията относно неговото прилагане в реална среда.

Въз основа на резултатите от проведеното изследване се формулират изводи в три насоки:

Първо. Международните бартерни сделки с материални запаси са комбинация от две взаимосвързани равни по стойност сделки, деноминирани във валута и реализирани при специфични условия.

Второ. За счетоводното третиране на международните бартерни сделки с материални запаси е подходящо използването на теоретико-приложен модел на отчитане, съобразен с действащата счетоводна и данъчна нормативна уредба, със становищата, аргументирани в специализираната литература и с практиката в нефинансовите предприятия.

Трето. Моделът за счетоводно отчитане на международните бартерни сделки с материални запаси е методологически издържан и логически структуриран в съответствие с приложимия счетоводен инструментариум и може да бъде използван в различен тип нефинансови предприятия - микро, малки, средни и големи.

Ключови думи: счетоводство, бартерни сделки, материални запаси, международни сделки, данъчно облагане.

1. УВОД

Проблемите, свързани с осъществяването, счетоводното и данъчното третиране на бартерните сделки с материални активи са актуални, интересни и значими. Това се дължи на различни причини: решенията, предвидени за тях в счетоводните стандарти (национални и международни) са неизчерпателни; становищата и коментарите, свързани със счетоводното и данъчното им третиране в специализираната литература са непълни; предложенията на счетоводителите-практици за решаване на нерешените счетоводни въпроси са недостатъчно аргументирани, а тълкуванията и експертните мнения за регулиращите ги нормативни поставки и за промените, настъпващи в тях през последните години са твърде ограничени. Всичко това се отнася и за случаите, когато сделките се осъществяват между контрагенти от различни държави. Ето защо в настоящата разработка се защитава тезата, че темата за замяната на материалните запаси и тяхното счетоводно и данъчно третиране е дискуссионна и благодатна за по-задълбочени научни изследвания. В този контекст за обект на изследване се определят нефинансовите предприятия и по-конкретно бартерните сделки с материални запаси в тях, а за предмет - проблемите, касаещи тяхното счетоводно и данъчно третиране. Целта е на база анализирани и систематизирани съществуващите регламенти и добри практики, отнасящи се до международните бартерни сделки с материални запаси и тяхното счетоводно и данъчно третиране, да се разработи и апробира модел за тяхното счетоводно отчитане, като се набележат актуални проблеми и се предложат и аргументират решения за тях.

В разработката са използвани методи на научно изследване като анализ, синтез, наблюдение, моделиране и др.

Литературата и нормативната база са актуални към м. 07.2022 г.

2. ХАРАКТЕРИСТИКА НА МЕЖДУНАРОДНИТЕ БАРТЕРНИ СДЕЛКИ С МАТЕРИАЛНИ ЗАПАСИ

Бартерните сделки с чуждестранни контрагенти са специални сделки от гледна точка на тяхното извършване. При тях се осъществяват две насрещни доставки, където „всеки от доставчиците се смята за продавач, на това, което дава, и за купувач на това, което получава” (Закон за данък върху добавената стойност, 2022: чл. 130). Те се извършват поне за една от страните в чуждестранна валута и в тях се включват много непреки участници. Документират се по надлежен ред и се обвързват с изисквания, регламентирани в Закон за счетоводството и в действащата национална нормативна уредба (Наръчник по документарни сделки във външната търговия (Документарни акредитиви. Документарни инкаса. Банкови гаранции), 1996; Закон за счетоводството, 2022). Оценяването им е надеждно, в стойност и от реализирането им се очаква икономическа изгода (Панчева, Ст., 2020б: 94-95).

И още международните бартерни сделки с материални запаси са комбинация от две взаимосвързани принципно равни по стойност сделки (покупка на материални запаси и продажба на материални запаси). Те са деноминирани във валута и се реализират при специфични условия. При тях клиентът (регистрирано по Закона за данъка върху добавената стойност българско предприятие), купува ресурси от чуждестранен контрагент, на който вместо да заплати в пари изпраща други активи. Възникналите разлики в оценката на заменяните активи се уреждат в стойност и това е видно от текстовете на Международен счетоводен стандарт 16 Имоти, машини и съоръжения, където е регламентирана възможност за доплащане: един или повече активи могат да се „придобиват в замяна за непаричен(ни) актив(и) или комбинация от парични и непарични активи” (Международен счетоводен стандарт 16 Имоти, машини и съоръжения, 2021: т. 24).

Анализът на международните бартерни сделки с материални запаси показва още, че техен обект могат да бъдат различни активи: закупени и предназначени за реализация стоки, в т.ч. стоки, придобити от търговци на дребно и подготвени за продажба, или земя и друга собственост за продажба; завършена продукция или незавършено производство, произвеждани в предприятието, както и материали и запаси, предназначени за

използване в производствения процес (Международен счетоводен стандарт 2 Материални запаси, 2017: т. 6). При тяхната замяна същите се признават при контрагентите, участващи в сделката на базата на две изпълнени условия: активите да са придобити в следствие на минали събития и да имат надеждна оценка.

За да се представят във финансовите отчети на доставчика и на клиента материалните запаси се оценяват количествено в парични стойности. Това изисква избор на подходяща база за оценяване (Measurement), чието прилагане спрямо актив създава оценка на самия актив и на свързаните с него приходи и разходи (Вейсел, А., 2018: 24).

Оценяването на материалните запаси при бартерните сделки е по тяхната справедлива стойност. Това е сумата, за която един актив „може да бъде разменен между осведомени и желаещи несвързани лица в сделка при справедливи пазарни условия”. Нейното конкретизиране е важно, защото чрез нея се извършва съпоставяне на получените и предадените при бартерната сделка активи и при наличието на несъответствия същите се елиминират чрез прехвърлянето на парични средства между страните (НСС 16 Дълготрайни материални активи, 2021: т. 5.1).

Определянето на справедливата стойност на материалните запаси е в пряка зависимост и от търговското съдържание на бартерната сделка (Международен счетоводен стандарт 16 Имоти, машини и съоръжения, 2021, т. 24). Последното се обуславя от преценката за степента, до която бъдещите парични потоци на предприятието се очаква да се променят в резултат на замяната. Самата преценка, от своя страна, се основава на няколко важни изисквания (Панчева, Ст., 2013: 494):

„а) конфигурацията (риск, момент на настъпване и сума) на паричните потоци от получения

актив се различава от конфигурацията на паричните потоци от прехвърления актив; или

б) специфичната за предприятието стойност на частта от операциите на предприятието,

засегната от сделката, се промени в резултат от размяната; и

в) разликата, посочена в буква а) или б) е значителна по отношение на справедливата стойност

на разменените активи“ (Международен счетоводен стандарт 16 Имоти, машини и съоръжения, 2021: т. 25)

Признаването на получените при замяната материални запаси и включването им в баланса на получаващото ги предприятие изисква също да се прецени дали тези ресурси отговарят на определението за активи, както и на условията за класифицирането им като материални запаси. За целта се извършва проверка за съответствие с набор от критерии, систематизирани в две основни направления (МСФО – обща рамка, 2015; Закон за корпоративното подоходно облагане, 2022: чл. 130; Новото данъчно законодателство през 2013 година, 2013: 30; Панчева, Ст., 2013: 494):

Първо. Критерии за признаване на получените активи като реални активи:

- да са придобити и контролирани от предприятието в резултат на минали събития;
- да съществува вероятност придобилата ги отчетноособена структура да получи в бъдеще икономически изгоди от тях; и
- да съществува възможност цената на придобиване на тези активи надеждно да бъде оценена.

Второ. Критерии за признаване на получените активи като материални запаси:

„(а) държани за продажба в обичайния ход на стопанската дейност;

(б) намиращи се в процес на производство за такава продажба; или

(в) под формата на материали или запаси, които се изразходват в

производствения процес или при предоставянето на услуги“ (Международен счетоводен стандарт 2 Материални запаси, 2017: т. 6).

При бартерните сделки с материални запаси се открива и тази особеност, че в резултат на тяхното осъществяване се признава финансов резултат. Той може да бъде печалба, когато справедливата стойност на предавания при замяната материален запас превишава неговата отчетна стойност или загуба, когато справедливата стойност на предавания при замяната материален запас е по-ниска от неговата отчетна стойност.

За по-детайлно изучаване на международните бартерни сделки с материални запаси е подходящо тяхното разграничаване за счетоводни цели по различни признаци. Така например когато замяната води до промяна само в материалните запаси, респ. когато справедливата стойност на предаваните (един или няколко) материални активи е равна по размер на справедливата стойност на получаваните (един или няколко) материални активи не се поражда входящ или изходящ паричен поток. Същевременно когато при замяната между справедливите стойности на предаваните и на получаваните активи съществува различие, то тогава се налага компенсиране с парични ресурси. Ето защо международните бартерни сделки с материални запаси могат да се класифицират по признака „форма на възплащане на плащането” на такива, които пораждат, съответно не пораждат промяна в текущите парични потоци.

И още подразделяне на бартерните сделки може да се направи по признака „посока на движение на паричния поток”, където да се обособяват (Панчева, Ст., 2013: 495-496) :

- замяна, при която намаляват текущите парични активи с размера на разликата между по-високата справедлива стойност на получените материални запаси и по-ниската справедлива стойност на предадените такива;
- замяна, при която се увеличават текущите парични активи с размера на разликата между по-високата справедлива стойност на предадените материални запаси и по-ниската справедлива стойност на получените такива.

Двете класификации на международните бартерни сделки с материални запаси имат значение за организиране на текущото счетоводно отчитане на бартерните сделки; за разработване на индивидуалния сметкоплан на предприятия-контрагенти и за изготвяне на техния годишен финансов отчети. Те са определящи и по отношение на разработвания и прилаган от юридическите лица модел на счетоводна политика.

3. СЧЕТОВОДНО И ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ НА МЕЖДУНАРОДНИТЕ БАРТЕРНИ СДЕЛКИ С МАТЕРИАЛНИ ЗАПАСИ

От гледна точка на осъществяването замяната на материалните запаси е сложен и дълъг процес, в който се открояват множество взаимосвързани и последователно реализирани стопански операции (Петрол, Л., 2008: 46) . Те, от своя страна, могат да се систематизират и представят в три логически подредени етапа (Каракашева, Л., Боева, Б., 1994):

Първи етап. Продажба на материалните запаси, характеризираща се с отписване от баланса на доставчика (изваждането от употреба) на един или няколко продадени активи;

Втори етап. Покупка на материалните запаси, при която се извършва завеждане в баланса на клиента на един или няколко придобити други материални запаси.

Трети етап. Компенсиране на възникналите при международната сделка разчети – вземания и задължения, което може да се съпътства от входящ/изходящ паричен поток, ако заменяните активи нямат еднаква справедлива стойност.

Счетоводното отчитане на международните бартерни сделки с материални запаси може да се представи по отделни етапи на протичане, както в таблица № 1:

Таблица № 1

Модел за счетоводно отчитане на международните бартерни сделки с материални запаси

Стопански операции по етапи на протичане на сделката	Счетоводни статии
1.1 При фактуриране на покупката на материалните запаси	Д-т сметка 301 Доставки К-т сметка 404 Доставчици по доставки при определени условия
1.2 При начисляване на разходите по доставката на материалните запаси - застраховки, транспортиране, товарене и разтоварване и др.	Д-т сметка 301 Доставки К-т сметка 401 Доставчици, сметка 4992 Други кредитори, сметка 495 Разчети по застраховане
1.3 При начисляване на акциза и на митническите сборове за вноса на материалните запаси.	Д-т сметка 301 Доставки К-т сметка 456 Разчети за акцизи К-т сметка 457 Разчети с митници <i>При вътреобщностното придобиване митническите сборове не се начисляват.</i>
1.4 При начисляване на данъка върху добавената стойност за материалните запаси	<i>При внос</i> Д-т сметка 453 Разчети за данък върху добавената стойност, четирицифрена сметка 4531 Начислен данък за покупките К-т сметка 457 Разчети с митници; <i>При вътреобщностно придобиване</i> Д-т сметка 453 Разчети за данък върху добавената стойност, четирицифрена сметка 4531 Начислен данък за покупките К-т сметка 453 Разчети за данък върху добавената стойност, четирицифрена сметка 4532 Начислен данък за продажбите.

1.5 При изплащане на разходите по доставката на материалните запаси, акцизите, митническите сборове и данъка върху добавената стойност	Д-т сметка 401 Доставчици, сметка 4992 Други кредитори, сметка 495 Разчети по застраховане, сметка 456 Разчети за акцизи, сметка 457 Разчети с митници К-т сметка от гр. 50 Парични средства <i>При тази счетоводна статия може да възникнат курсови разлики.</i>
1.6 При заприхождаване на материалните запаси при купувача	Д-т сметка 304 Стоки, сметка 302 Материали К-т сметка 301 Доставки
2.1 При фактуриране на продажбата на материалните запаси	Д-т сметка 414 Клиенти по продажби при определени условия К-т сметка 702 Приходи от продажби на стоки, сметка 706 Приходи от продажба на материали
2.2 При отписване на материалните запаси от счетоводството на доставчика	Д-т сметка 702 Приходи от продажби на стока, сметка 706 Приходи от продажба на материали К-т сметка 304 Стоки, сметка 302 Материали
2.3 При начисляване на разходите по доставката на материалните запаси, които са за сметка на доставчика (застраховки, транспорт, товарене и разтоварване и др.)	Д-т сметка 602 Разходи за външни услуги К-т сметка 401 Доставчици, сметка 4992 Други кредитори, сметка 495 Разчети по застраховане
2.4 При приключване на сметките за начислените разходи по доставката на материалните запаси	Д-т сметка 615 Разходи по продажби К-т сметка 602 Разходи за външни услуги Д-т сметка 702 Приходи от продажби на стоки, сметка 706 Приходи от продажба на материали К-т сметка 615 Разходи по продажби
2.5 При установяване на финансовия резултат от сделката	<i>Печалба</i> Д-т сметка 702 Приходи от продажби на стоки, сметка 706 Приходи от продажба на материали К-т сметка 123 Печалби и загуби от текущата година <i>Загуба</i> Д-т сметка 123 Печалби и загуби от текущата година К-т сметка 702 Приходи от продажби на стоки, сметка 706 Приходи от продажба на материали
2.6 При изплащане на разходите по доставката на материалните запаси	Д-т сметка 401 Доставчици, сметка 4992 Други кредитори, сметка 495 Разчети по застраховане К-т сметка от гр. 50 Парични средства <i>При тази счетоводна статия може да възникнат курсови разлики.</i>
3.1 При компенсиране на вземането от клиента и задължението към доставчика	Д-т сметка 404 Доставчици по доставки при определени условия К-т сметка 414 Клиенти по продажби при определени условия <i>При тази счетоводна статия може да възникнат курсови разлики.</i>

Източник: Собствена разработка, при която са ползвани счетоводни сметки от Примерен сметкоплан (Примерен сметкоплан, 2022: 1-2).

Представения в таблица № 1 модел за счетоводно отчитане на международните бартерни сделки с материални запаси е комбинация от две насрещни сделки – внос и износ, респ. вътреобщностно придобиване и вътреобщностна доставка. (Панчева, Ст., 2013; Панчева, Ст., 2020в; Панчева, Ст., 2020г). Той е апробиран в нефинансови предприятия, въз основа на което са открити няколко по-съществени негови особености:

Първо. Когато при сделката се заменят нетекущи материални или нематериални активи счетоводното им отчитане се осъществява по аналогичен на представения начин при спазване на указанията, дадени в приложимите счетоводни стандарти (Международен счетоводен стандарт 16 Имоти, машини и съоръжения, 2021: т. 24 и НСС 16 Дълготрайни материални активи, 2002: т. 5). Променят се единствено част от използваните в модела счетоводни сметки: сметка 301 Доставки се замени със сметка 613 Разходи за придобиване на дълготрайни активи; сметка 304 Стоки и сметка 302 Материали се заменят със сметки от гр. 20 Дълготрайни материални активи или гр. 21 Дълготрайни нематериални активи; сметка 702 Приходи от

продажби на стоки и сметка 706 Приходи от продажба на материали се заменят със сметка 705 Приходи от продажба на дълготрайни активи; използва се при необходимост допълнително сметка 241 Амортизация на дълготрайни материални активи или сметка 242 Амортизация на дълготрайни нематериални активи (Примерен сметкоплан, 2022: 1-2).

Второ. Когато разходите по изпращането на материалните запаси при бартерната сделка са за сметка на получателя същите се начисляват по дебита на сметка 414 Клиенти при определени условия и по кредита на сметка 401 Доставчици, сметка 4992 Други кредитори, сметка 495 Разчети по застраховане и др.

Трето. Осъществяването на замяната на несходни материални запаси води до промяна във вида на притежаваните от предприятието активи, като това не променя крайната сума на актива на счетоводния баланс. Причината е, че разликата в справедливата стойност на получените и на предадените при сделката активи се компенсира с парични активи.

Четвърто. Търговското съдържание на бартерната сделка е предпоставка за реализирането на печалба/загуба от оперативната дейност (разлика между справедливата и отчетната стойност на предаваните при сделката материални запаси), която намира отражение в отчета за приходите и разходите/отчета за всеобхватния доход.

Пето. Липсата на еквивалентност между справедливата стойност на придобитите и на предадените при бартерната сделка активи е предпоставка за възникването на входящ, респ. изходящ паричен поток, който намира отражение в отчета за паричните потоци.

Шесто. Замяната на несходните активи се третира от законодателя като специфична международна сделка, подлежаща на облагане с данък върху добавената стойност (Закон за данък върху добавената стойност, 2022: чл. 130 - 131). Последният се установява по отделни етапи на протичане на сделката, както следва:

Първи етап. При внос или вътреобщностно придобиване на материални запаси ставката на данъка върху добавената стойност е 20%, а механизма за неговото установяване е, както следва:

- *при внос:* данъкът върху добавената стойност в левове е произведение от данъчната ставка 20% и данъчната основа, представляваща сума от: стойността по фактурата на стоките/материалите от внос (във валута), умножена по курса на съответната валута на митницата; транспортните разходи, застраховките и другите плащания за активите за сметка на купувача (във валута), умножени по курса на съответната валута на митницата; митата, митническите такси, временните такси по вноса и акцизите (в левове и стотинки)).
- *при вътреобщностно придобиване:* данъка върху добавената стойност е произведение от данъчната ставка 20% и доставната стойност на придобиваните стоки/материали, определена като сума от: покупната цена на стоките/материалите по централен курс (ЦК) на БНБ за валутата в деня на сделката; разходите по доставката на стоките/материалите по ЦК на БНБ за валутата в деня на начисляване на разходите; и акцизите (в левове и стотинки).

Втори етап. При износ или вътреобщностна доставка на материални запаси ставката на данъка върху добавената стойност е 0%, което е и причината същият да не бъде начисляван при изпращане на активите по кредита на сметка 453 Разчети за данък върху добавената стойност, четирицифрена сметка 4532 Начислен данък за продажбите.

Седмо. Когато справедливата стойност на получения при замяната материален запас превишава справедливата стойност на отдадения такъв се извършва доплащане от страна на предприятието-купувач в размер на разликата между справедливите стойности на двата актива. Ако обаче справедливата стойност на придобития материален запас е по-ниска от справедливата стойност на предадения такъв, разликата между тези две стойности следва да бъде получена в предприятието-купувач под формата на парични активи. Не се предвижда промяна в паричните активи на страните единствено, когато справедливите стойности на заменяните активи са равни (Душанов, И, Димитров, М., 2015: 131-134).

Осмо. При счетоводното отчитане на операциите от първи етап на сделката (внос или вътреобщностно придобиване на материални запаси) може да не се използва сметка 301 Доставки, а получените активи, заедно с разходите по придобиването им, да се завеждат направо като се дебитира сметка 302 Материали, респ. сметка 304 Стоки (Панчева, Ст., 2020в: 94-95; Панчева, Ст. 2020а: 138-140). Това е приемлив, но не и целесъобразен вариант на отчитане, защото при него доставната стойност на получените активи се изчислява по извънсчетоводен път, а това изисква допълнително изчисляване и води допускането на немалко грешки.

Девето. При втори етап на сделката може да се приложат различни варианти на счетоводно отчитане, в т.ч. с/без използването на сметките от гр. 61 Разходи за дейността; с използването на сметките от гр. 70 Приходи от продажби като чисто операционни или като операционно-резултатни (Панчева, Ст., 2020а: 138-143). От тях като най-подходящ за международните сделки по замяна на материални запаси се приема този, при

който се използва сметка 611 Разходи за дейността, а сметките от гр. 70 Приходи от продажби са операционно-резултатни. Причините за това становище се коренят в безспорните предимства на варианта: спазва се изискването за вярно и честно представяне на данните във финансовия отчет; не се нарушават изискванията към текущото счетоводно отчитане, определени в действащия Закон за счетоводството; ясно се вижда доставната стойност на материалните запаси, определена по счетоводни сметки, а не чрез извънсчетоводно пресмятане; улеснява се изготвянето и анализа на справки, свързани с различните доставки на активи; ясно се вижда размера на печалбата/загубата от сделката; широко разпространен е в практиката на нефинансовите предприятия.

Десето. Ако в края на годината вземанията от клиенти и задълженията към доставчици при бартерната сделка не са уредени, същите се проверяват за наличието на индикации за обезценка, респ. за преценка в посока увеличение на стойността им. И когато се установи, че такива индикации са налице, предприятието признава текущ финансов разход или приход, който отразява съответно по дебита на сметка 624 Разходи по валутни операции или по кредита на сметка 724 Приходи по валутни операции.

Единадесето. При някои от счетоводните статии могат да възникнат курсови разлики (уреждане на валутни разчети с транспортни организации, със застрахователи, с клиенти и доставчици и др.), които се отразяват по дебита на сметка 624 Разходи по валутни операции и по кредита на сметка 724 Приходи по валутни операции. Тези две операционни сметки се приключват текущо или в края на годината със сметка 123 Печалби и загуби от текущата година (Международен счетоводен стандарт 21 Ефекти от промени в обменните курсове, 2012: т. 27-34; НСС 21 Ефекти от промените във валутните курсове, 2002: т. 4).

При апробирането на предложения модел за счетоводно отчитане на международните бартерни сделки с материални запаси в реална среда се установява и това, че той е в съответствие с изискванията, поставени в Закона за счетоводството, в приложимите счетоводни стандарти и в действащото национално законодателство. При него има синхрон с преобладаващата част от становищата, аргументирани в специализираната литература и в практиката. Методологически издържан и логически структуриран е в съответствие с приложимия счетоводен инструментариум. Ето защо се застъпва тезата, че той е подходящ за прилагане в различен тип нефинансови предприятия - микро, малки, средни и големи.

4.ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На база резултатите от извършения анализ на международните бартерни сделки с материални запаси и на разработения и апробиран модел за тяхното счетоводно отчитане могат да се направят няколко извода:

Първо. Международните бартерни сделки с материални запаси са комбинация от две взаимосвързани равни по стойност сделки, деноминирани във валута и реализирани при специфични условия.

Второ. За счетоводното третиране на международните бартерни сделки с материални запаси е подходящо използването на теоретико-приложен модел на отчитане, съобразен с действащата счетоводна и данъчна нормативна уредба, със становищата, аргументирани в специализираната литература и с практиката в нефинансовите предприятия.

Трето. Моделът за счетоводно отчитане на международните бартерни сделки с материални запаси е методологически издържан и логически структуриран в съответствие с приложимия счетоводен инструментариум и може да бъде използван в различен тип нефинансови предприятия - микро, малки, средни и големи.

Без да има претенциите, че е всеобхватна и изчерпателна настоящата научна разработка си поставя за цел да насочи вниманието на научната общност към актуални счетоводни и данъчни дискуссионни въпроси, касаещи международните бартерни сделки с материални запаси, с оглед откриването, предлагането и аргументирането на решения, водещи до по-висока ефективност на отчетния процес в нефинансовите предприятия.

ЛИТЕРАТУРА

- Божков, В., Илиев, Г., & Петрова, С. (2009). *Счетоводство на предприятието*. (шесто основно преработено и допълнено издание) София: ГорексПрес.;
- Вейсел, А. (2018). *Концептуална рамка за финансова отчетност от 2018 година – анализ на основните концепции и промените*. Годишник на идес, София, с. 1-33. Наличен в: <https://www.ides.bg/media/1636/2018-ali-veysel.pdf>, последно посетен на 20.07.2022.;
- Наръчник по документарни сделки във външната търговия. (Документарни акредитиви. Документарни инкаса. Банкови гаранции) (1996) София: Българска търговско-промишлена палата.;
- Душанов, И., & Димитров, М. (2015). *Счетоводство на предприятието*. София: Тракия-М.;

- Закон за данък върху добавената стойност.* //Държавен вестник, 2006, № 63 посл. изм. 2022, № 52. Наличен в: <https://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2135533201>, последно посетен на 20.07.2022.;
- Закон за корпоративното подоходно облагане* //Държавен вестник, 2006, № 105 посл. изм. 2022, № 51. Наличен в: <https://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2135540562>, последно посетен на 20.07.2022.;
- Закон за счетоводството.* //Държавен вестник, 2015, № 95, посл. изм. 2021, № 19. Наличен в: <https://www.ides.bg/за-института/документи/закон-за-счетоводството-2021/>, последно посетен на 20.07.2022.;
- Каракашева, Л., & Боева, Л. (1994). *Международна сделка за покупко-продажба*. Варна: PRINCEPS.;
- Международен счетоводен стандарт 2 Материални запаси.* (2017) Наличен в: <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS2.pdf>, последно посетен на 20.07.2022.;
- Международен счетоводен стандарт 21 Ефекти от промени в обменните курсове.* (2012) Наличен в: <http://balans.bg/225-mss-21-efekti-ot-promeni-v-obmennite-kursove/>, последно посетен на 20.07.2022.;
- Международен счетоводен стандарт 16 Имоти, машини и съоръжения.* (2011) Наличен в: <https://balans.bg/normativen-akt/mss-16>, последно посетен на 20.07.2022.;
- МСФО – обща рамка.* (2015) Наличен в: <http://balans.bg/534-msfo-obshta-ramka/>, последно посетен на 20.07.2022.;
- НСС 21 Ефекти от промените във валутните курсове*, с. 257-261. (2002) Наличен в: <http://balans.bg/182-nss-21-efekti-ot-promenite-vuv-valutnite-kursove/>, последно посетен на 20.07.2022.;
- НСС 16 Дълготрайни материални активи*, с. 209-216. (2002) Наличен в: [file:///C:/Users/DELLU/Downloads/DDS-20-2004-NSS-ANNEX2%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/DELLU/Downloads/DDS-20-2004-NSS-ANNEX2%20(5).pdf), последно посетен на 20.07.2022.;
- Новото данъчно законодателство през 2013 година.* (2013) / Георгиева, А., Янкова, Цв., Мермерска, Л. и др. София: Труд и право.;
- Отчитане на външнотърговските сделки.* (2010) / Меразчиев, Г. Баташки, Г. Иванова-Кузманова, Ст. Панчева, Р. Михайлова. Свищов: Ценов.;
- Панчева, Ст. (2020а). *Актуални методологико-приложни аспекти на счетоводното отчитане на сделките за вътреобщинствена доставка на стоки с участието на посредник.* Годишник „Икономика и бизнес”, № 5. София, Департамент „Икономика”, 132-148. Наличен в: http://ebox.nbu.bg/ico16/view_lesson.php?id=14, последно посетен на 20.07.2022.;
- Панчева, Ст. (2020б). *Международните търговски сделки през призмата на счетоводството.* International journal Knowledge, Vol. 42.1, Skopje, Institute of Knowledge Management, с. 141-146.;
- Панчева, Ст. (2020в). *Модел за счетоводно отчитане на сделките за внос на стоки.* International Scientific Conference Knowlwdge without borders, Vol. 38.1, Skopje, Instite of Knowledge Management, с. 91-97.;
- Панчева Ст. (2020г). *Модел за счетоводно отчитане на сделките за износ на стоки.* Ново знание, № 1, с. 36-44.;
- Панчева, Ст. (2013). *Модел за счетоводно отчитане на бартерните сделки с нетекущи материални активи в туристическите предприятия.* Доклад на юбилейна международна научно-практическа конференция „Бизнесът – позитивната сила в обществото”, София: НБУ, с. 492-500.;
- Петров, Л. (2008). *Основи на счетоводството.* София: Мартилен, с. 46.;
- Примерен сметкоплан*, с. 1-2. Наличен в: <https://sirius-a.eu/smetkoplan-nespecialisti.pdf>, последно посетен на 20.07.2022.;
- Финансово счетоводство* (второ издание). (2009) /Божков, В. Симеонова, Р. Крумова, Д. Цветков, Ц. В. Търново: Абагар.