

Статия 2, на Група I към Раздел В от счетоводния баланс, следва да се представят онези материални запаси, представляващи съвкупност от разходи, от които се очаква да се произведе продукция;

➤ Като *стоки*, които се докладват в Статия 3, рег – стоки, на Група I към Раздел В от счетоводния баланс, следва да се представят онези материални запаси, придобити главно чрез покупка и предназначени за продажба в непроменен вид;

➤ Като *предоставени аванси*, които се докладват в Статия 4, на Група I към Раздел В от счетоводния баланс следва да се представят онези авансово преведени на доставчиците средства, които ще служат за закупуване на материални запаси (например за закупуване на суровини, материали или стоки).

За материалните запаси е от особено значение да се спазва възприетият в счетоводната политика на предприятието метод за отписване на стоково-материалните запаси при тяхното потребление, тоест при тяхното влагане в производствения процес или при тяхната продажба и реализация. СС 2 препоръчва използването на метода – **конкретно определена стойност**, когато потреблението на материалните запаси засяга конкретната партида производство, проект или клиент.

Съгласно точка 9.2 от СС 2, **когато няма условия за прилагане на метода конкретно определена стойност**, предприятието следва да използва някой от следните препоръчителни подхода:

1. Метода на *първа входяща – първа изходяща стойност* (FIFO), при който материалите, които са закупени първи, се изписват първи при влагане в производството и при други намаления; стоките, които са закупени първи, се изписват първи при продажба и при други намаления; продукцията, която е произведена първа, се изписва първа при продажба и при други намаления. По този начин оставащите в края на отчетния период материали, стоки и продукция са тези, които са закупени или произведени последни; или

2. Метода на *средно претегаена стойност*, при който

средно претеглената стойност за всяка единица стоково-материален запас се определя от сбора на средно претеглената стойност на наличните сходни стоково-материални запаси в началото на периода и стойността на сходните, закупени или произведени през периода стоково-материални запаси, който сбор се разделя на количеството на сходните стоково-материални запаси – носители на тези стойности. Средната стойност може да бъде изчислена на периодична основа или след всяко постъпление.

В случай че в дружеството **няма условия за прилагане на препоръчителните методи**, тогава се пристъпва към прилагането на допустимия алтернативен метод на *последна входяща – първа изходяща стойност* (LIFO), при който стоково-материалните запаси, закупени или произведени последни, се продават (влагат) първи, а оставащите в края на отчетния период стоково-материални запаси са тези, които са закупени или произведени първи.

По време на годишното счетоводно приключване предприятието следва да оцени дали е налице спад на нетната реализируема стойност⁹ на стоково-материалните запаси под тяхната отчетна стойност. Ако се окаже така, че отчетната стойност на материалните запаси превишава онази стойност, която предприятието очаква да получи при тяхната реализация (намалена с разходите за завършване на производствения цикъл или необходими за самата продажба), то тогава това превишение следва да се отчете като текущ счетоводен разход (обезценка на материални запаси).

ПРИМЕР | Към 31.12.2021 година отчетната стойност на стоки от определена група е в размер на 82 500 лева. Стоките са залежали и предприятието не е правило продажби от същия вид в рамките на цялата финансова 2021 година. Ръководството на предприятието преценява, че на па-

⁹ Нетна реализируема стойност е предпологаемата продажна цена в нормалния ход на стопанската дейност, намалена с необходимите разходи за завършване на производствения цикъл и разходите, необходими за осъществяване на продажбата.

зара стоки от същия вид биха се реализирали за сумата от 60 000 лева, но предприятието трябва да направи допълнителни разходи от 5 000 лева за тяхното транспортране до крайните клиенти. По този начин нетната реализуема стойност на стоката към 31.12.2021 година ще се определи в размер на 55 000 лева (60 000 лв. – 5 000 лв. = 55 000 лв.), а превишението на отчетната стойност от 82 500 лева над нетната реализуема стойност в от 55 000 лева ще се определи в размер на 27 500 лева, което следва да се отчете като други текущи разходи за дейността, за да може в счетоводния баланс към 31.12.2021 година, стоката да се докладва в размер на 55 000 лева. За спазване изискването на точка 3 от СС 2 предприятието във връзка с годишното счетоводно приключване следва да направи следно счетоводно записване:

Дебит сметка *Други разходи* – 27 500 лева.

Аналитична подсметка – обезценка на материални запаси

Кредит сметка *Стоки* – 27 500 лева.

Когато материалните запаси се влагат в производствения процес на отчитащото се предприятие, но все още се намират във фаза на преработка и обработка, която не им дава основание да се считат за завършен и готов продукт (продукция), в счетоводната практика говорим за така нареченото незавършено производство. При положение че работата на всяко едно предприятие е един непрекъснат и повтарящ се процес, а производственият цикъл (т.е. времето необходимо на вложените материали, услуги, труд и др. ресурси да се превъплътят в завършен продукт) не винаги може да завърши в рамките на финансовата година, в предприятията остава продукция, която има различна степен на завършеност и която следва да бъде докладвана в ГФО. Именно тази част от дейността на отчитащото се предприятие, която към датата на изготвяне на финансовия отчет се намира във фазата на производството, се представя в баланса като незавършено производство. Ето защо по време на годишното счетоводно приключване от-

читащото се предприятие следва да обърне внимание на начина на определяне на оценката, по която незавършеното производство се докладва в счетоводния баланс, както и да проведе процедури по инвентаризация, гарантиращи неговата наличност към 31 декември. По този начин ще се постигне честното и вярно представяне, което се изисква от приложимите счетоводни стандарти и Закона за счетоводството.

Незавършеното производство е част от материалните запаси на предприятието, затова то се докладва в актива на баланса, в раздела на краткотрайните активи. От друга страна, незавършеното производство като една кумулативна величина на набраните до момента производствени разходи, направени във връзка с производството на готовата продукция, намира отражение и в още един от елементите на финансовия отчет – а именно отчета за приходите и разходите. Неговото място обаче там се изразява в балансиране (нетване) на ефекта от вложените ресурси, които предприятието е отчетало като текущ разход по икономически елементи (разходи за материали, разходи за външни услуги, разходи за амортизации, разходи за труд и други разходи), които в крайна сметка не следва да се вляят в текущия финансов резултат на предприятието (печалба или загуба), а следва да се докладват като текущ (краткотраен) актив в баланса към датата на изготвяне на финансовия отчет. Ето защо в отчета за приходите и разходите се докладва само разликата – увеличението или намалението на салдото на незавършеното производство спрямо предходния финансов отчет. В този случай намираме за удачно по време на годишното счетоводно приключване отчитащото се предприятие да направи съответните проверки и преизчисления, за да гарантира, че сумата, която ще се посочи в отчета за приходите и разходите като изменение на запасите от незавършено производство, е коректна.

Към себестойността на произвежданата продукция (незавършеното производство) се натрупват както преките производствени разходи по икономически елементи, които се отнасят към производството на всеки един конкретен вид

производство, но и онези непреки и подлежащи на разпределение общопроизводствени разходи, които предприятието съгласно възприетата счетоводна политика отнася към формиращата се себестойност на всеки един произвеждан продукт. По време на годишното счетоводно приключване следва да се проследи доколко предприятието е спазило изискванията за разпределяне на постоянните общопроизводствени разходи в себестойността на произвежданата продукция. Съгласно изискванията на точка 6.3 от СС 2, разпределянето на постоянните общопроизводствени разходи за всеки произвеждан продукт се извършва на базата на нормалния капацитет на производствените мощности. За нормален се приема капацитетът, при който се определя средно производство за няколко периода или сезона при нормални условия, като се взема предвид загубата на капацитет вследствие на планирана поддръжка. Разпределянето се извършва, както следва:

- При нисък обем на производство размерът на постоянните общопроизводствени разходи за единица продукция не се увеличава, за да не се увеличи себестойността им в резултат на ниска производителност или престой. В този случай неразпределените общопроизводствени разходи се отчитат като други текущи разходи за периода извън разходите за преработка;

- При висок обем на производство размерът на постоянните общопроизводствени разходи за единица продукция се намалява така, че стоково-материалните запаси да не се оценяват над фактичeskата им стойност, т.е. постоянните общопроизводствени разходи се разпределят върху фактически произведените бройки.

Постоянните общопроизводствени разходи са онези, които имат сравнително еднаква величина и не се влияят от обема на произвежданата продукция. Така например амортизацията на производствената сграда, която е определена на база на полезния ѝ живот, е една и съща без оглед на това колко и какви различни по вид изделия се произвеждат в производствения участък. Също така разходите за възнаграждения

на производствения персонал (разходи за заплати и разходи за осигуровки) също могат да бъдат постоянни, при условие че формирането на трудовете възнаграждения не е обвързано с производствени норми, а е на база на щатна заплата. За да имаме достатъчна увереност, че себестойността на произведената продукция и съответно стойността на незавършеното производство е изчислена точно и вярно в съответствие с изискванията на СС 2 – *Отчитане на стоково-материалните запаси*, по време на годишното счетоводно приключване предприятието следва да провери до колко коректно те са спазвали начина, по който са били разпределени набраните постоянни общопроизводствени разходи към стойността на конкретните видове производства.

На практика са допустими три ситуации, при които всяко едно предприятие следва да предприеме различни походи за разпределяне на постоянните общопроизводствени разходи и които именно по време на годишното счетоводно приключване следва да бъдат проверени (инвентаризирани) дали са правилно използвани през отчетната година:

1-ва ситуация. Възможно е производството да попада в рамките на предварително определения от ръководството на предприятието производствен капацитет. Тогава цялата сума на натрупаните постоянни общопроизводствени разходи следва да се разпредели между отделните видове производства въз основа на възприетата от предприятието база (отработени човечасове, отработени машиночасове, материалоемкост или др. подходящи бази за разпределение на непоките разходи).

2-ра ситуация. Възможно е обемът на производството да е паднал под нормалния производствен капацитет. При нисък обем на производството размерът на разходите за единица продукция не трябва да се увеличава, за да не може изкуствено да се завиши себестойността на занижения брой произвеждани изделия. В този случай неразпределените постоянни общопроизводствени разходи, изчислени като разлика между фактически отчетените и тези, които биха се отчели при нормален производствен капацитет, гружеството след-

ва да отчете директно във финансовия резултат (печалба/загуба), а не да ги разпределя и включва в себестойността на произвежданите изделия.

ПРИМЕР Предприятие „Алфа“ ООД произвежда продукция. На база на минал опит дружеството е определило, че нормалният производствен капацитет за 1 отчетен период е 7 000 броя изделия. През текущия отчетен период дружеството отчита спад в производството, като произвежда едва 5 000 броя. За същия отчетен период дружеството отчита следните постоянни общопроизводствени разходи, които следва да се отнесат към себестойността на всяко едно изделие:

- Разходи за заплати на работниците, заети в производствения участък - 420 000 лева;
- Разходи за осигуровки върху възнагражденията на производствените работници - 140 000 лева;
- Разходи за наем на производственото помещение - 84 000 лева;
- Разход за амортизации на производствените машини - 98 000 лева

Всичко: 742 000 лева.

Разпределянето на общопроизводствените разходи в себестойността на произведените 5 000 броя при нормален производствен капацитет от 7 000 броя представяме в следната таблица:

Таблица: Производство 5 000 бр. при нормален капацитет 7 000 бр.

Нормален производствен капацитет	7 000 бр.	Разходи, разпределени към 1 бр.	Разходи, влизащи в стойността на произведените продукти	Разходи, отчетени за сметка на текущия резултат
Реално произведени изделия	5 000 бр.			
1	2	$3 = k.2 / 7\ 000$	$4 = k.3 \times 5\ 000$	$5 = k.2 - k.4$
Работни заплати	420 000 лв.	60 лв.	300 000 лв.	120 000 лв.

Осигуровки	140 000 лв.	20 лв.	100 000 лв.	40 000 лв.
Наеми	84 000 лв.	12 лв.	60 000 лв.	24 000 лв.
Амортизации	98 000 лв.	14 лв.	70 000 лв.	28 000 лв.
ОБЩО	742 000 лв.	106 лв. за бр.	530 000 лв.	212 000 лв.

Общопроизводствените разходи, влизаци във фактичестката себестойност на 1 брой изделие се изчислява в размер на 106 лева. В текущия финансов резултат се отчитат разходи в размер на 212 000 лева като зазуба.

3-та ситуация. Възможно е обемът на производството да е по-висок от нормалния производствен капацитет. В този случай постоянните общопроизводствени разходи се разпределят върху фактичестките произведени количества продукция.

ПРИМЕР | Предприятие „Алфа“ ООД произвежда продукция. На база на минал опит грукеството е определило, че нормалният производствен капацитет за 1 отчетен период е 7 000 броя изделия. През текущия отчетен период грукеството отчита свръхпроизводство, като произвежда 10 000 броя изделия. За същия отчетен период грукеството отчита следните постоянни общопроизводствени разходи, които следва да се отнесат към себестойността на всяко едно изделие:

- Разходи за заплати на работниците, заети в производствения участък – 420 000 лева;
- Разходи за осигуровки върху възнагрукденията на производствестите работници – 140 000 лева;
- Разходи за наем на производствестното помещестие – 84 000 лева;
- Разход за амортизации на производствестните машини – 98 000 лева

Всичко: 742 000 лева.

Разпределянето на общопроизводствестите разходи в себестойността на произведестите 10 000 броя изделия

при нормален производствен капацитет от 7 000 броя представяме в следната таблица:

**Таблица: Производство 10 000 бр.
при нормален капацитет 7 000 бр.**

Нормален производствен капацитет	7 000 бр.	Разходи, разпределени към 1 бр.	Разходи, влизащи в стойността на произведените продукти	Разходи, отчетени за сметка на текущия резултат
Реално произведени изделия	10 000 бр.			
1	2	$3 = k.2 / 10\ 000$	$4 = k.3 \times 10\ 000$	$5 = k.2 - k.4$
Работни заплати	420 000 лв.	42 лв.	420 000 лв.	0 лв.
Осигуровки	140 000 лв.	14 лв.	140 000 лв.	0 лв.
Наеми	84 000 лв.	8,40 лв.	84 000 лв.	0 лв.
Амортизации	98 000 лв.	9,80 лв.	98 000 лв.	0 лв.
ОБЩО	742 000 лв.	74,20 лв. за бр.	742 000 лв.	212 000 лв.

Общопроизводствените разходи, влизащи във фактическата себестойност на 1 брой изделие се изчислява в размер на 74,20 лева., която се получава, разделяйки фактическите разходи в размер на 742 000 лева на действително произведеното количество изделия от 10 000 броя. В текущия финансов резултат не се отчитат разходи като загуба.

Отчитащото се предприятие следва да съобрази, че предоставените аванси, които се докладват като материални запаси не представляват парична позиция, тъй като срещу този актив предприятието няма да получи твърдо определени или определяеми по размер парични средства, а ще получи материален запас. В този случай, ако предоставеният аванс е деноминиран в чуждестранна валута, при съставяне на ГФО предприятието следва да се съобрази с изискването на точка 3.4, буква „б“ от СС 21 – *Ефекти от промените във валутните курсове*, според които непаричните позиции следва да се оценяват по историческата им цена,

изразена в чуждестранната валута към датата, на която е извършена сделката (в случая авансовото плащане), като в края на годината **не следва** да се преизчисляват по заключителния курс на БНБ.

ПРИМЕР | На 15.12.2021 година предприятието е превело 50 000 \$ на свой доставчик за закупуване на стока. Централният курс на щатския долар спрямо лева, обявен от БНБ към датата на паричния превод (датата на сделката), е 1,65 лева за 1 \$. В този смисъл, спазвайки изискванията на точка 3.1 от СС 21, при първоначалното признаване на актива - предоставен аванс, предприятието е оценило краткотрайния актив по левовата му равностойност в размер на 82 500 лева (50 000 \$ x 1,65 лв. = 82 500 лева). Към 31.12.2021 година стоката все още не е получена, но заключителният курс на БНБ за щатския долар към 31.12.2021 г. е 1,75 лева за 1 \$. Спазвайки изискванията на СС 21 и СС 2, предприятието следва да представи авансово преведените 50 000 \$ като материален запас в статията 4. Предоставени аванси на Група I към Раздел В от счетоводния баланс, оценени по историческата им цена в размер на 82 500 лева, като дружеството не следва да отчита валутна разлика от покачване на валутния курс от 1,65 на 1,75 лева за 1 \$, тъй като позицията в чуждестранна валута не е парична. В началото на следващата година стоката е доставена, като валутният курс към датата на доставката на стоката е 1,70 лева за 1 \$. Тук отново не се отчита валутна разлика, тъй като позицията не е парична, поради което предприятието следва да оцени първоначално придобитата стока по историческата и цена, тоест в размер на 82 500 лева.

Вземания

Вземанията, независимо дали са от: клиенти и доставчици; от предприятия в група; от съвместни предприятия или от асоциирани предприятия, представляват актив, който следва да се доклажда в Група II от Раздел В Текущи (кратко-

трайни) активи, когато тяхното уреждане се очаква да бъде реализирано в период до 12 месеца след датата на изготвяне на ГФО. Във всички останали случаи съответните вземания следва да се представят като дългосрочни, като за целта се докладват в предвидените за целта статии – **над 1 година**.

Вземанията представляват финансов актив по смисъла на точка 1 от СС 32 – *Финансови инструменти*, тъй като представляват договорно право за получаване на парични суми или друг финансов актив от друго предприятие. Ето защо, когато оценяваме, признаваме, представяме, отписваме или правим пояснителни бележки, свързани със вземанията на предприятието, следва да спазваме всички приложими за целта изисквания на СС 32. Обикновено предприятията представят в своите ГФО онези вземания от клиенти и гоставчици, които възникват в резултат от продажба на стоки, продукцията и услуги. В този смисъл подобни финансови инструменти следва да се отчитат като финансови активи, които да се класифицират в категорията *Кредити и вземания, възникнали първоначално в предприятието*. Съгласно изискванията на точка 2.4.1 от СС 32, класифицирането на финансовите активи в тази категория се прави, тъй като същите са създадени от предприятието посредством директно предоставяне на пари, стоки или услуги на дадени дебитори. Правилното класифициране на финансовия актив е предпоставка за неговото вярно представяне в ГФО, съобразно изискванията на приложимия за целта СС 32.

Съгласно изискванията на точка 5.1, буква „а“ от СС 32, финансовите активи се оценяват по справедливата стойност на даденото, като към нея се прибавят разходите по извършване на сделката с финансовия инструмент. Ето защо, когато дадено предприятие продава на своя клиент продукция, стока или услуга, чиято справедлива стойност е в размер на 10 000 лева (тъй като при подобна сделка не се дължат разходи по нейното осъществяване), то и съответното вземане от клиента – класифицирано като финансов актив, също следва първоначално да бъде оценено в размер на 10 000 лева. Когато предприятието е регистрирано по

ЗДДС лице и същото има задължението да събере дължимия ДДС от купувача, с начисления ДДС в размер на 2 000 лева ще се увеличи и първоначалната оценка на финансовия актив и същата следва първоначално да се признае като финансов актив в размер на 12 000 лева. Последващото отчитане на финансовите активи, класифицирани в категорията *Кредити и вземания, първоначално възникнали в предприятието* следва да става по себестойност, тъй като такова е изискването на точка 6.3 от СС 32. В същото време обаче, съгласно следващата точка 6.4 от СС 32, всички финансови активи подлежат на обезценка, когато балансовата стойност на финансовия актив е по-голям от очакваната му възстановима стойност (виж точка 10.1 от СС 32). Според нашето наблюдение предприятията спазват изискванията за първоначална оценка и последващо отчитане на вземанията (финансовите активи) по себестойност, но напълно игнорират изискването за обезценка на вземанията (финансовите активи). Този факт сам по себе си не би позволил да е налице честно и вярно представяне в ГФО, като нашият съвет е именно по време на годишното счетоводно приключване предприятията да се съобразят с това изискване на приложимото счетоводно законодателство.

Вземанията като част от текущите (краткотрайни) активите на предприятието е удачно да се инвентаризират и потвърдят към момент, достатъчно близък до датата на изготвяне на ГФО – 31 декември, за да имаме достатъчна сигурност, че те са представени коректно в счетоводния баланс. Основен подход при този вид инвентаризация е изпращането на потвърдителни писма към клиентите с неуредени вземания към 31 декември, от които се очаква да потвърдят дължимите от тяхна страна суми, а ако има евентуални несъответствия, да дадат подробности за тях. Получените плащания в началото на следващата година по вземания, възникнали преди 31 декември на финансовата година, също може да се използва като подход за потвърждаване съществуването и оценката на вземането, към датата на която се изготвя ГФО. В случай че контрагентът не потвърди

вземанията и посочи различия в оценката по себестойност, предприятието следва да предприеме съответните действия за идентифициране на грешката и за нейното отстраняване. Фактът, че дадено вземане е потвърдено по неговата себестойност, не означава, че същото следва да се посочи по същата стойност в счетоводния баланс, тъй като е редно съответното вземане да се тества за евентуална обезценка. В края на всеки отчетен период предприятието е длъжно да определи дали съществува някакво обективно обстоятелство за обезценяване на дадения финансов актив. Ако съществува такова обстоятелство, предприятието определя възстановимата стойност на вземането от клиенти и доставчици и представя намалението им като текущ финансов разход. В този смисъл за правилното представяне на вземанията в ГФО, предприятието следва да е възприело в своята счетоводна политика подход за обезценка на вземанията от клиенти и доставчици в зависимост от периода от време, в който същите са просрочени.

Пример за възможна счетоводна политика за обезценка на вземанията от клиенти и доставчици

☞ Просрочено от 30 до 60 дни – обезценка на вземането с 20%;

☞ Просрочено от 61 до 180 дни – обезценка на вземането с 30%;

☞ Просрочено от 181 до 360 дни – обезценка на вземането с 50%;

☞ Просрочено над 360 дни – обезценка на вземането с 100%.

Отписване на вземанията от клиенти и доставчици, включително при тяхното прехвърляне по договор за цесия или като такива определени като несъбираеми или трудно събираеми, следва да става съгласно изискванията на приложимата за целта точка 11.5 от СС 32. Според цитираната счетоводна норма финансовият актив се отписва, когато:

- Правата са реализирани, тоест вземането е събрано на 100%;