

ОТЧИТАНЕ НА КРАТКОТРАЙНИТЕ АКТИВИ

„Ако не поспестяваш, скоро осиромашаваш.“

Петър Берон

Краткотрайните активи се проявяват под форма на:

- а/. материали, придобити главно чрез покупка и са предназначени за влагане в производството
- б/. продукция, създадена в предприятието и предназначена за реализация
- в/. стоки, придобити чрез покупка и предназначени за реализация
- г/. незавършено производство – съвкупност от разходи, които ще участват в производство на продукция
- д/. инвестиция в материален запас – материални активи, придобити за инвестиционни цели, а не за ползване.

Задачите, която се поставят пред счетоводството са свързани с отчитане операциите по придобиването, съхраняването и използването на тези ресурси.

Сметките, които могат да бъдат използвани са от група 30. Текущо тези активи се отчитат по историческа цена. В края на отчетния период се прави оценка на нетната реализуема стойност, която е предполагаемата /възможна/ продажна цена, намалена с разходите за продажби. По принцип тази оценка се прави от лицензирани оценители. Когато тя е по-ниска от отчетната, разликата се отразява като разход. Ако през следващия отчетен период нетната реализуема стойност се увеличи,

отчетеното намаление се отчита като приход, който не може да бъде по – голям от намалението.

Отписването на стоково-материалните запаси се извършва по:

Препоръчителен подход

1. По конкретно определена стойност, която се използва за конкретна партида производства или клиенти
2. Първа входяща/ първа изходяща
3. Средно претеглена цена

Допустим алтернативен подход

1. Последна входяща последна изходяща. Прилага се когато няма условия за прилагане на останалите.

1. ОТЧИТАНЕ НА МАТЕРИАЛИТЕ

По своята същност те са предмети на труда и образуват субстанцията на готовия продукт. Те могат да бъдат класифицирани от различна гл.точка. За нуждите на счетоводството най-подходяща е тази по икономическа същност и предназначение:

- основни материали
- спомагателни материали
- резервни части
- амбалажни материали
- образци, модели
- хранителни продукти и ар.

Синтетичното отчитане се извършва чрез сметка 302

Материали

Счетоводното отчитане на доставката може да се осъществи по два начина:

- а/ с използването на сметка 301 Доставки операционно-калкулативна, която се използва, когато доставката е продължителен процес, доставят се различни номенклатурни единици, фактурата предхожда самата доставка и др. По дебита на сметката се формира цената на придобиване.
- б/ с използване на сметка 302 Материали, по дебита на която се получава цената на придобиване. Използва се в случаите, когато се доставят единични доставки, разходите по доставката не са разнообразни и др. Към нея могат да се откриват сметки за детайлизиране на информацията по видове, номенклатурни и др.

Пример:

Получена е данъчна фактура за доставени материали на стойност 1500лв. и начислен ДДС 20%. Получена е данъчна фактура от външно транспортно предприятие за 400лв. Задълженията към транспортната фирма са изплатени от касата, а към доставчика от разплащателната сметка.

Първи вариант

<i>Д-т</i>	301	Доставки	1500
<i>Д-т</i>	4531	Начислен ДДС за покупките	300
<i>К-т</i>	401	Доставчици	1800
<i>Д-т</i>	401	Доставчици	1800
<i>К-т</i>	503	Разплащателна сметка	1800
<i>Д-т</i>	301	Доставки	400
<i>Д-т</i>	4531	Начислен ДДС за покупките	80
<i>К-т</i>	Други кредитори 499 или 401 Доставчици		480
<i>К-т</i>	499 или 401		480
<i>К-т</i>	501	Каса	480

Втори вариант

<i>Д-т</i>	302	Материали	1 500
<i>Д-т</i>	4531	Начислен ДДС за покупките	300
<i>К-т</i>	401	Доставчици	1 800
<i>Д-т</i>	401	Доставчици	1 800
<i>К-т</i>	503	Разплащателна сметка	1 800
<i>Д-т</i>	302	Материали	400
<i>Д-т</i>	4531	Начислен ДДС за покупките	80
<i>К-т</i>	499 или 401		480
<i>Д-т</i>	499/401		4800
<i>К-т</i>	501	Каса	480

2. МЕТОДИ НА ОЦЕНЯВАНЕ НА МАТЕРИАЛНИТЕ ЗАПАСИ ПРИ ТЯХНОТО ПОТРЕБЛЕНИЕ.

Според нормативната уредба (ЗС, МСС, СС) се предполагат два метода:

- а) препоръчителен, който включва:
 - метод на конкретно – определената стойност
 - първа входяща – първа изходяща „fi fo”
 - средна претеглена стойност
- б) алтернативен
 - последна входяща – първа изходяща li fo . използва се когато няма условия да бъдат използвани останалите.

При метода на конкретно определената стойност материалните запаси се изписват при тяхното потребление по конкретна индивидуална стойност, по която са придобити.

По метода „първа входяща – първа изходяща” материалните запаси се оценяват при потреблението им по реда на

тяхното придобиване. най-рано придобитите/ наличностите се изписват първи.

Методът „средно – претеглена цена изисква за всеки определен материален запас да се изчислява средна претеглена цена. Тя може да се изчислява за всяко постъпление/ изразходване или за едномесечен период.

При метода „последна входяща – първа изходяща” материалните запаси се оценяват при потреблението по ред обратен на тяхното придобиване.

В края на отчетния период стойностите на изразходваните материални запаси и наличностите са различни при отделните методи.

Между методите „първа входяща – първа изходяща” и „последна входяща – първа изходяща” има известни различни икономически последици. Нарастването на цените при „първа входяща – първа изходяща” потребените материали се отписват по по-ниска стойност, което води до по-висок финансов резултат от продажбите и по-висока стойност на остатъка от материални запаси. При „последна входяща – първа изходяща” материалните запаси се изписват по по-висока стойност, което намалява финансовия резултат, защото се увеличава себестойността. При него остатъка от материални запаси в края на периода е с по-ниски цени.

Методът последна входяща – първа изходяща не се прилага в МСФО.

Пример:

На 01.01 предприятието има наличност от материали както следва:

материали „А” – 1000кг. с единична цена 5лв.

материали „Б” – 1500кг. с единична цена 8лв.

Доставени:

На 10.02

материали „А” – 500кг. с единична цена 6лв.

материали „Б” – 600кг. с единична цена 9лв.

На 15.04

материали „А” – 800кг. с единична цена 5.50лв.

материали „Б” – 700кг. с единична цена 9.50лв.

Изразходени:

На 15.02

материали „А” – 1200кг.

материали „Б” – 1600кг.

На 08.05

материали „А” – 600кг.

материали „Б” – 700кг.

Първа входяща – първа изходяща

Изразходени на 15.02.

Материал „А” – 1200кг.	Материал „Б” – 1600кг.
1000кг. x 5лв. = 5000лв.	1500кг. x 8лв. = 12000лв.
200кг. x 6лв. = 1200лв.	100кг. x 9лв. = 900лв.
6200лв	12900лв

Счетоводната статия ще бъде

Д-т 601 Материали 19100

К-т 302 Материали 19100

аналитична сметка материали „А” 6200лв.

аналитична сметка материали „Б” 12900лв.

Същата счетоводна статия се съставя за всяко влагане на материали.

Изразходени на 08.05

Материал „А” – 600кг.

300кг. x 6лв. = 1800лв. (от доставките на 10.02.)

300кг. x 8.50лв. = 2550лв. (от доставките на 15.04.)

4350лв

Материал „Б” – 700кг.

500кг. x 9лв. = 4500лв. (от доставките на 10.02.)

200кг. x 9.50лв. = 1800лв. (от доставките на 15.04.)

6300лв

Средно претеглена цена

Изразходени на 15.02

$$\text{Средно претеглена цена на м-л „А”} = \frac{(1000 \times 5) + (500 \times 6)}{1500} = \frac{5000 + 3000}{1500} = 5.33\text{лв.}$$

$$1200\text{кг.} \times 5.33\text{лв.} = 6396\text{лв.}$$

$$\text{Средно претеглена цена на м-л „Б”} = \frac{(1500 \times 8) + (600 \times 9)}{2100} = \frac{12000 + 45000}{2100} = 7.89\text{лв.}$$

$$1600\text{кг.} \times 7.89\text{лв.} = 12624\text{лв.}$$

Изразходени на 08.05

Материали „А” – 600кг.

Изразходваното количество на 15.02. е 1200кг., а наличността към 01.01. е 1000кг. и доставените на 10.02. е 500кг., остатъкът е 300кг. за които средно претеглената цена е 5.33лв.

$$\text{Средно претеглена цена на м-л „А”} = \frac{(300 \times 5.33) + (800 \times 5.50)}{1100} = \frac{5999}{1100} = 5.45\text{лв.}$$

$$600\text{кг.} \times 5.45\text{лв.} = 3270\text{лв}$$

Материали „Б” – 700кг.

Остатъкът за материал „Б” от първото изразходване е 500кг. (наличност към 01.01. – 1500кг. и доставени на 10.02.- 600кг., а изразходеното количество на 15.02. е 1600)

$$\text{Средно претеглена цена на м-л „Б”} = \frac{(500 \times 7.89) + (700 \times 9.50)}{1200} = \frac{3945 + 6650}{1200} = 8.81\text{лв.}$$

$$700\text{кг.} \times 8.81. = 6167\text{лв.}$$

Последна входяща – първа изходяща

Изразходени на 15.02.

Материал „А” – 1200кг.

$$500\text{кг.} \times 6\text{лв.} = 3000\text{лв.} \text{ (от доставките на 10.02.)}$$

$$700\text{кг.} \times 5\text{лв.} = 3500\text{лв.} \text{ (от наличността на 01.01.)}$$

6500лв

Материал „Б” – 1600кг.

$$600\text{кг.} \times 9\text{лв.} = 5400\text{лв.} \text{ (от доставките на 10.02.)}$$

$$1000\text{кг.} \times 8\text{лв.} = 8000\text{лв.} \text{ (от наличността на 01.01.)}$$

13400лв

Изразходени на 08.05.

Материал „А” – 600кг.

$$600\text{кг.} \times 5.50\text{лв.} = 3300\text{лв.} \text{ (от доставките на 15.04.)}$$

Материал „Б” – 700кг.

$$700\text{кг.} \times 9.5\text{лв.} = 6340\text{лв.} \text{ (от доставките на 15.04.)}$$

2. *Продажба на материали.* За отчитане на прихода се използва сметка 706 Приходи от продажба на материали

Пример:

Продадени са материали с отчетна стойност 500 лв. и продажна цена 550 лв.

<i>Д-т</i>	501	Каса	550
<i>К-т</i>	706	Приходи от продажба на материали	550
<i>Д-т</i>	706	Приходи от продажба на материали	550
<i>К-т</i>	302	Материали	500
<i>Д-т</i>	706	Приходи от продажба на материали	50
<i>К-т</i>	123	Печалби и загуби	50

3. *При липси* – Те могат да бъдат за сметка на:

а/. предприятието, в който случай се отчитат като разход по дебита на сметка 609 Други разходи

<i>Д-т</i>	609	Други разходи
<i>К-т</i>	302	Материали по отчетна стойност

б/. по вина на Материално – отговорното лице. В този случай отчитането е по по-високата стойност между отчетната и продажна.

<i>Д-т</i>	422	Вземания по липси и начети със стойност на начета
<i>К-т</i>	302	Материали с отчетна стойност
<i>К-т</i>	4532	Начислен ДДС за продажбите /в/у продажна цена/
<i>К-т</i>	4432	Ценови разлики по липси и начети

Доставката на стоки също както при материалите от счетоводна гледна точка може да се извърши по два начина:

- с използване на операционната сметка 301 Доставки, когато се доставят множество номенклатурни единици и доставката е по – продължителна
- с използване на сметка 304 Стоки като с дебита ѝ се формира цената на придобиване

Изразходването на стоките също се извършва с посочените при материалите методи, а предприятието трябва да заложи в счетоводната си политика избрания метод.

Пример:

Установена е липса на материали с отчетна стойност 300 лв. и справедлива цена 350 лв. върху която е начислен ДДС 20%.

<i>Д-т</i>	442	Вземания по липси и начети	420
<i>К-т</i>	302	Материали	300
<i>К-т</i>	4532	Начислен ДДС за продажбите	70
<i>К-т</i>	443	Ценови разлики по липси и начети	50

Ако отчетната стойност е 200лв, а справедлива 150, статията ще бъде:

<i>Д-т</i>	442	Вземания по липси и начети	240
<i>К-т</i>	302	Материали	200
<i>К-т</i>	4532	Начислен ДДС за продажбите	40

4 ПРИ АПОРТНИ ВНОСКИ

<i>Д-т</i>	221	Инвестиции в дъщерни предприятия
<i>К-т</i>	706	Приходи от продажба на материали – със справедлива цена

<i>Д-т</i>	706	Приходи от продажба на материали – с птчетна стойност
<i>К-т</i>	302	Материали с отчетна стойност

В края на отчетния период или периодично / в зависимост решението на ръководството/, което трябва да бъде отразено в счетоводната политика. материалите се оценяват по нетна реализуема стойност /предполагаема продажна цена/, ако тя е по-ниска от отчетната. Разликата се отразява като текущ разход.

<i>Д-т</i>	608	Разходи от последващи оценки на активи
<i>К-т</i>	302	Материали

Ако през последващ отчетен период нетната реализуема стойност се увеличи. то извършената преди това преоценка се отчита като приход, но само до размера на отчетения преди това разход

<i>Д-т</i>	302	Материали
<i>К-т</i>	709	Други приходи от дейността

5. ОТЧИТАНЕ НА СТОКИТЕ

Стоките са продукт на труда, купени с цел продажба. Те са краткотраен актив. Отчитането им се извършва със сметка

304 Стоки – активна веществена сметка.

Към нея могат да се водят сметки с четирицифрен знак за отчитане на стоки на склад, на отговорно пазене, на консигнация и др.

За отчитане на доставка може да се използват начините посочени при придобиване на материалите.

Отчитането може да се извършва по отчетна цена или по продажна цена на населението /цена на дребно/, при която се отчитат корективи, като се използват корективни, регулиращи сметки. Такива могат да бъдат сметки от гр.30, например 306 Коректив към отчетната стойност с две четирицифрени сметки

- 3061 Търговска надценка
- 3062 ДДС включен в цената

Пример:

Доставени са стоки съгласно данъчна фактура за 3000лв. Във фактурата са включени и 200лв. транспортни разходи. Стоките са постъпили в склада на предприятието. Стоките се отчитат по продажни цени на населението и са калкулирани с 20% надценка върху покупната стойност.

-	покупна стойност	3000
-	надценка	600
-	транспортни разходи	200
-	стойност по продажна цена	3800
-	ДДС 20%	760
-	стойност на дребно	4560

Приемаме, че отчитането на доставката се извършва с използването на сметка 301 Доставки

<i>Д-т</i>	301	Доставки	3200
<i>Д-т</i>	4531	Начислен ДДС за покупка	640
<i>К-т</i>	401	Доставчици	4840

Отчитане постъпването в магазина

<i>Д-т</i>	304	Стоки	4560
<i>К-т</i>	306	Коректив към отчет.с-т	1360
<i>К-т</i>	3061	Търговска надценка	600

<i>К-т</i>	3062	ДДС.включен в цената	760
<i>К-т</i>	301	Доставки	3200

Намаляването на стоките може да бъде поради липси. Бракуване, продажба. апортни вноски и др. Отчитането е като при материалите. Приходите от продажба на стоки се отчитат чрез сметка

702 Приходи от продажба на стоки.

Бракуването на стоките се отчита като разход.

Д-т 609 Други разходи

К-т 304 Стоки

6. ОТЧИТАНЕ НА ПРОДУКЦИЯТА

Тя също е продукт на труда, преминал през всички фази на технологическия процес и предназначен за реализация.

Калкулирането на себестойността е един от способите за определяне в парична форма и сумиране на отделни стойности (разходи), то включва определени действия за наблюдаване, систематизиране и групиране на разходите за да се определи себестойността. От особено значение е разграничаване на разходите и точното им определяне за всеки обект на калкулиране. Освен това важен момент е избиране на подходящ метод на калкулиране.

В масовото производство (ел. енергия, въглища) се прилага простият метод, при който разходите се разделят на количеството произведена продукция (тон, киловатчас).

При индивидуалните производства се прилага попоръчковия метод, т.е. изчислява се себестойността за всяка поръчка (например за офис сграда, за кораб и др.).

Когато производството преминава през няколко фази (на пример подготвителен, машинен, монтажен цех) се определя себестойността във всяка фаза.

Използва се и нормативен метод, когато предприятието разполага с установени норми за разход на материали, на труд, на ел. енергия и др. Ако се променят условията на производството се коригират и съответните норми.

Себестойността е синтетичен качествен показател за ефективността на дейността и от основно значение е не само величината на разходите, но и тяхната структура. В тази връзка трябва да се следят показателите за материалоемкост и трудоемкост.

Съгласно нормативите себестойността включва основните производствени разходи, които включват:

Разходи за материали

Разходи за външни услуги

Разходи за амортизация

Разходи за заплати

Разходи за осигуровки

Други разходи

Предприятието може да си изготви схема на калкулацията, в която да включи разходи, отговарящи на спецификата на продукцията. Така например към разходите за материали може да се включат разходи за гориво, ел. енергия, вода. Тази схема на разходите ще се отрази и върху аналитичното отчитане към сметка 611 Разходи за основна дейност.

Себестойността се определя периодично – обикновено в края на месеца или тримесечието, възможно е продукцията да се предава в склада като завършена всеки ден. Предприятието в този случай може да изчислява нормативна себестойност, а в края на калкулационния период да се състави калкулация за

определяне на фактическата себестойност. Възможно е в този случай последната да е по – висока от нормативната и ще се състави статията:

Д-т 303 Готова продукция
К-т 611 Разходи за основна дейност

В обратния случай ще се състави същата статия с отрицателен знак.

В баланса продукцията се отразява по фактическа себестойност.

Пълната себестойност на продукцията се формира като към фактическата се прибавят разходите за продажби и административните в дебита на операционно – резултатната сметка 701 Приходи от продажба на продукция.

1. Счетоводно отчитане на продукцията

Получената готова продукция (преминала през всички фази на технологичния процес и отговаряща на определени стандарти) се заприходява в склада със стокова разписка.

Счетоводното отчитане се извършва с активната веществена сметка 303 Готова продукция.

При заприходяване на продукцията се състави статията:

Д-т 303 Готова продукция
К-т 611 Разходи за основна дейност

2. Отчитане намалението на готовата продукция

2.1. Намаляване при реализация (разгледано е в Деветнадесета тема – Отчитане на приходите от продажба на продукция)

2.2. Намаляване поради бракуване, липси и обезценки

а) бракуване

Когато бракът не е по вина на МОЛ се отразява като разход за предприятието

<i>Д-т</i>	609	Други разходи
<i>К-т</i>	303	Готова продукция
<i>К-т</i>	4532	Начислен ДДС за продажбите

Непоправимият брак трябва да се оценява общо и по статии на калкулацията. Въз основа на акта за брак се съставя статията

<i>Д-т</i>	611	Разходи за основна дейност
<i>с-ка</i>	6117	Разходи за брак в производството (аналитична сметка за вид продукция)
<i>К-т</i>	611	Разходи за основна дейност

При поправимия брак се изисква отстраняване на дефектите, като се използват сметките от гр.60 Разходи по икономически елементи (В които се отразяват извършените видове разходи). В края на отчетния период се съставя статията:

<i>Д-т</i>	611	Разходи за основна дейност
<i>с-ка</i>	6117	Разходи за брак в производството (поправим) аналитична сметка за вида продукция с обща оценка
<i>К-т</i>	гр.60	Разходи по икономически елементи

Когато бракът е по вина на работника, тогава удържането му се извършва от него (от заплатата)

<i>Д-т</i>	302	Материали (ако има неизползвани отпадъци)
<i>Д-т</i>	421	Персонал (сумата на допускания брак)
<i>К-т</i>	611	Разходи за основна дейност
<i>с-ка</i>	61171	Разходи за поправим брак
<i>с-ка</i>	61172	Разходи за непоправим брак

7. ОТЧИТАНЕ НА КРАТКОТРАЙНИТЕ БИОЛОГИЧНИ АКТИВИ

Към тях се отнасят животни, от които се получава продукцията /мляко/ или прираст. Отчитането на тези активи се извършва по справедлива цена. В края на отчетния период отново се установява справедлива цена и разликата се отчита като текущ развод.

Към продуктивните животни се отнасят зайци, кокошки, пчелни семейства и др. Отчитането им се извършва със сметките:

- | | |
|-----|--------------------------------------|
| 311 | Дребни продуктивни животни |
| 312 | Птици – основни стада |
| 313 | Пчелни семейства |
| 314 | Млади животни |
| 315 | Животни за угояване |
| 316 | Животни за експериментални цели |
| 319 | Други краткотрайни биологични активи |

При покупка се приема, че доставената цена е равна на тяхната справедлива цена.

- | | |
|------------|----------------|
| <i>Д-т</i> | гр.31 |
| <i>К-т</i> | 401 Доставчици |

Безвъзмездното получаване се отчита чрез статията:

- | | |
|------------|--------------------------------|
| <i>Д-т</i> | гр.31 |
| <i>К-т</i> | 709 Други приходи от дейността |

При по-ниска справедлива цена:

- | | | |
|------------|-------|----------------------------------------|
| <i>Д-т</i> | 608 | Разходи за последващи оценки на активи |
| <i>К-т</i> | гр.31 | |

Продажбите и намалението на тези активи се отчитат както при материалите. Младите животни могат да бъдат придобити или закупени. Обект на отчитане е приръста, т.е. това са постъпите за отглеждане животни в натура и стойност, както и тези в резултат на отглеждането.

Придобитите се оценяват по цена на придобиване, себестойност и продажни цени. Когато младите животни преминават в друга група се съставя статията:

Д-т 315 Животни за угояване

К-т 312, 313, 314

Това преминаване се извършва при определени условия – биологични и възрастни.

КЛЮЧОВИ ДУМИ:

Готова продукция – краткотраен актив (продукт на труда), преминал през всички фази на технологическия процес, отговарящ на определени стандарти и предназначен за реализация.

Стока – краткотраен актив, който се придобива чрез покупка, предназначен за продажба.

Себестойност на продукцията – сума на разходите, свързани с производството на съответната продукция. Това са т. нар. основни производствени разходи.

Нетна реализуема стойност – предполагаема продажна цена, намалена с разходите за завършване на производствения цикъл и разходите необходими за продажбата.

ЛИТЕРАТУРА:

1. Душанов Ив., Димитров М., Курс по счетоводство на предприятието, С., Ромина, 2003
2. Душанов Ив., Финансово счетоводство (учебно помагало), С., Ромина 2004

НОРМАТИВНА БАЗА:

Закон за счетоводството

МСС 2 Материални запаси., С., Форком, 2003

СС 2 Стоково материални запаси., ДВ бр.30/07.04.2005