

Тетяна Володимирівна **ІГНАТЕНКО**

к.е.н., старший викладач, Державний торговельно-економічний університет

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9764-3720>

e-mail: 03tanya86@gmail.com

Олександра Миколаївна **ЗАКРЕВСЬКА**

магістр, Державний торговельно-економічний університет

ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-6547-6446>

e-mail: zakrevskasashulia@gmail.com

ОБЛІК БАРТЕРНИХ ОПЕРАЦІЙ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розглянуто аналіз правил та законів, які стосуються обміну товарів у міжнародній торгівлі України через бартерні угоди. Також розглянуті труднощі, пов'язані з обліком таких угод у бухгалтерському обліку. Згідно з вимогами всі операції обміну товарів у міжнародній торгівлі оформлюються відповідними бартерними договорами. Основним аспектом бартерних угод є досягнення згоди стосовно цін та обсягу поставок експортно-імпортних товарів, а також вигідного визначення еквівалента обміну товарів. У сучасних умовах ринку деякі компанії можуть мати обмежену кількість грошових коштів для нормального функціонування. У таких випадках обмін товарів може стати єдиним способом для них реалізувати свою продукцію та отримати інші необхідні товари для ведення виробництва.

Ключові слова: бартерні операції, товарообмінні операції, зовнішньоекономічна діяльність, експорт, імпорт, бухгалтерський облік

ВСТУП

Товарообмінні (бартерні) операції важливі, особливо у кризові періоди, коли грошова одиниця швидко втрачає свою цінність. Тому виникає потреба в дослідженні особливостей проведення таких операцій з метою забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств. З іншого боку, підприємства, які мають намір успішно функціонувати на ринку, повинні дотримуватися чітких законодавчих та нормативно-правових вимог. Важливо, щоб ці вимоги були взаємно сумісними, особливо у контексті бухгалтерського та податкового законодавства.

Попередні дослідження в цій галузі проведено науковцями, такими як М.І. Дідківський, Л.В. Андрущенко, А.Й. Іванський, В.М. Гурін, С.М. Горлов та ін.

МЕТА – аналіз законодавчої бази, яка визначає правила для бартерних операцій у сфері зовнішньої торгівлі, розгляд причин, які призводять до здійснення таких операцій, та формулювання рекомендацій зі зменшення їх обсягу у міжнародній торгівлі.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Дослідження ґрунтується на наукових працях вчених та дослідників з України, а також на чинному законодавстві України. У процесі дослідження застосовано методи аналізу, синтезу, формулювання логічних висновків та узагальнення.

РЕЗУЛЬТАТИ

Зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) в Україні з питань бартерних операцій регламентується Законом України № 351 «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності». Згідно з цим Законом під товарообмінними (бартерними) операціями слід розуміти один з видів експортно-імпортних операцій, оформлених бартерним договором або договором зі змішаною формою оплати, яким часткова оплата експортних (імпортних) поставок передбачена в натуральній формі, між суб'єктом ЗЕД

України та іноземним суб'єктом господарської діяльності, що передбачає збалансований за вартістю обмін товарами, роботами, послугами у будь-якому поєднанні, не опосередкований рухом коштів у готівковій або безготівковій формі [1].

Відповідно у галузі ЗЕД можна віднести до бартерних операцій як бартерні договори (обмін товарами, роботами, послугами), так само і договори із змішаною формою оплати (частина вартості продукції компенсується у грошовій формі).

У бартерному договорі необхідно вказати загальну суму вартості товарів, які буде імпортовано, і загальну суму вартості товарів (або послуг), які буде експортовано в рамках цього договору. Ці суми повинні бути виражені в іноземній валюті, яка включена до першої групи Класифікатора іноземних валют, що визначено НБУ. Якщо укладені між суб'єктами господарської діяльності угоди не відповідають законодавчим вимогам, то їх можуть визнати недійсними відповідно до встановленого порядку.

Згідно з вищезазначеним законом строки проведення бартерних операцій визначаються за даними табл. 1.

Чітко слід розуміти дати ввезення на або вивезення за митну територію України товарів за бартерними угодами за даними табл. 2.

За недотримання встановлених строків проведення товарообмінних (бартерних) операцій суб'єктом ЗЕД України передбачено нарахування пені у розмірі 0,3% вартості неоподаткованих товарів (робіт, послуг) за кожен день прострочення. Проте загальна сума нарахованої пені не може перевищувати суму заборгованості [1].

Постановою Кабінету міністрів України «Про деякі питання регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» чітко окреслюються типи товарів, які дозволено імпортувати / експортувати під час бартерних операцій [2].

Згідно з НП(С)БО 9 "Запаси" усі товарообмінні операції у сфері ЗЕД розглядаються залежно від того чи це подібні активи чи неподібні [3].

Таблиця 1 (складено із застосуванням [1])

Імпорт	Експорт
підлягають ввезенню на митну територію України у строки, зазначені в такому договорі, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення.	з дати підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг.

Таблиця 2 (складено із застосуванням [1])

Імпорт	Експорт
дата їх митного оформлення (дата оформлення митної декларації на імпорту)	дата підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг

Подібними вважаються об'єкти, які виконують однакову функцію та мають однакову справедливую вартість. Усі інші об'єкти вважаються неподібними, тобто мають різне призначення і різну справедливую вартість.

Якщо говорити про операції з обміном подібними активами, то вони зустрічаються досить рідко. Під час такого обміну:

- не визнається жодного доходу від такого обміну, оскільки самого продажу як такого не відбулося і не використовуються грошові кошти: про це зазначено у п. 9 НП(С)БО 15 «Дохід» [4];

- первісна вартість отриманих активів в обміні на подібні активи дорівнює балансовій вартості переданих активів, однак, якщо балансова вартість переданих активів перевищує їхню справедливую вартість, первісна вартість отриманих активів є їхня справедлива вартість; різниця, що виникає між балансовою і справедливою вартістю отриманих запасів зараховується до витрат поточного періоду (п. 13 НП(С)БО 9 «Запаси») [3].

Первинною вартістю активів, отриманих у результаті обміну на неподібні активи, є їх справедлива вартість. На протилежному обміну подібними активами, під час обміну неподібними активами кожне підприємство визнає дохід. Всю суму доходу від такого бартерного договору обчислюють, враховуючи справедливую вартість активів (товарів, робіт чи послуг), отриманих або в майбутньому надійдуть до підприємства. Цю суму можуть збільшити або зменшити на обсяг грошових коштів та їх еквівалентів, що були передані чи отримані.

Товарне оцінювання виконується для забезпечення рівноцінності обміну, для визначення митних обов'язків і розрахунку суми страхових премій, яка вимагається в оцінюванні товарів, а також для визначення можливих санкцій.

Для відображення доходу в бухгалтерському обліку застосовують 7 клас рахунків. Оскільки в нас дохід визнається від реалізації, доцільно обрати субрахунки 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Певними особливостями ведення бухгалтерського обліку бартерних операцій, які виділяють такий тип обміну з-поміж інших реалізаційних операцій є:

- не проводяться грошові розрахунки з партнерами-нерезидентами;
- реалізація виникає одночасно з експортом відвантажених активів;
- контрактна вартість активів, що відвантажено на експорт, має бути рівною кредиторській заборгованості

за активи, які імпортуються партнеру-нерезиденту.

Слід зазначити, що для відображення операцій з розрахунків з іноземними покупцями та постачальниками, у бухгалтерському обліку прийнято відкривати субрахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» та субрахунок 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

В податковому обліку немає конкретних норм для оподаткування товарообмінних (бартерних) операцій. Отже, облік ПДВ повинен здійснюватися відповідно до загальних засадах.

В імпортних операціях, де підприємство постачає активи, застосовується ПДВ за ставкою 20% відповідно до загальних правил. У разі вивезення, тобто експорту товарів за межі митної території України, застосовують нульову ставку ПДВ.

У разі бартерних операцій, де вартість товарів (робіт, послуг) вказано в іноземній валюті в зовнішньоекономічному договорі, можуть виникати курсові різниці. Відповідно до НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» курсові різниці виникають при монетарних показниках [5].

Однак, якщо бартерні операції проводяться в іноземній валюті, а головне – грошові кошти відсутні, то такі операції вважаються немонетарними. У такому разі курсові різниці не нараховуються та не відображаються в бухгалтерському обліку.

В обліку курсові різниці, що виникають, включаються до складу інших операційних доходів – субрахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці», або до інших витрат операційної діяльності – 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

В бухгалтерському обліку як в резидента, так і в нерезидента для імпортних та експортних операцій здійснюється відповідний запис на субрахунках. Типову кореспонденцію рахунків в обліку резидента під час виконання бартерного зовнішньоекономічного договору наведено у табл. 1.

У табл. 3 показано стандартні кореспонденції рахунків вітчизняного покупця-постачальника в обліку товарообмінних (бартерних) операцій.

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи проведені дослідження обліку товарообмінних (бартерних) операцій, можна чітко зрозуміти, що такий вид операцій є досить складним проти інших операцій, які безпосередньо пов'язано з придбанням товарів. Адже наявна низка особливостей, які прописані в нормативно-правових актах та які необхідно брати до уваги під час бартерних операцій.

Таблиця 3 – Кореспонденція рахунків обліку бартерних операцій неподібними активами в резидента (розроблено автором)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Експорт товару 1 нерезиденту			
1	Відвантажено товар 1 на експорт нерезиденту	362	702
2	Відображено списання собівартості реалізованого товару 1	902	281.1
3	Списано на фінансовий результат:		
	• дохід від реалізації товару 1	702	791
	• собівартість реалізованого товару 1	791	902
Імпорт товару 2 від нерезидента			
1	Оприбутковано на склад товар 2 від нерезидента	281.2	632
2	Відображено сплату митних платежів при імпорті	377	311
3	Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	377
4	Відображено включенню до первісної вартості товару 2 сума митних платежів	281.2	377
5	Відображено взаємозалік заборгованостей	632	362

Список використаних джерел

1. Закон України “Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності” від 23.12.1998 № 351-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/351-14#Text>
2. Про деякі питання регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності, Постанова Кабінету Міністрів України від 29.04.1999 № 756. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/756-99-п#Text>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 09.12.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

References

1. Law of Ukraine: “On Regulation of Barter Operations in the Sphere of Foreign Economic Activity” on December 23, 1998 № 351-XIV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/351-14#Text> (in Ukrainian).
2. On certain issues regarding the regulation of barter operations in the field of foreign economic activity. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine on April 29, 1999 № 756 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/756-99-п#Text> (in Ukrainian).
3. The National Accounting Standard (Standard) 9 "Inventories," approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine. on October 20, 1999 № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (in Ukrainian).
4. The National Accounting Standard (Standard) 15 "Income," approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine. on November 29, 1999 № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (in Ukrainian).
5. The National Accounting Standard (Standard) 21 "The impact of changes in exchange rates.," approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine. on August 10, 2000 № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00> (in Ukrainian).
6. Chart of accounts for accounting of assets, capital, liabilities, and business transactions of enterprises and organizations on December 9, 2011 № 1591. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (in Ukrainian).
7. Instructions for the application of the Chart of Accounts for the accounting of assets, capital, liabilities, and business transactions of enterprises and organizations on November 30, 1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (in Ukrainian).

Tetiana IHNATENKO

PhD in Economics, Senior Lecturer, State University of Trade and Economics

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9764-3720>

e-mail: 03tanya86@gmail.com

Oleksandra ZAKREVSKA

master, State University of Trade and Economics

ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-6547-6446>

e-mail: zakrevskasashulia@gmail.com

ACCOUNTING OF BARTER OPERATIONS OF FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY OF ENTERPRISES

The paper analyzes the norms and laws of exchange of goods in the international trade of Ukraine under barter agreements. Barter operations mean operations during which business entities exchange a certain amount of goods, works, services for an equivalent amount of other goods without the use of monetary payments. Barter transactions usually become popular in countries with unstable economies, where there is a shortage of both domestic and foreign currency. The main reason for using barter agreements in foreign trade is currency problems, such as its scarcity, instability, etc. The difficulties associated with the accounting of such operations in accounting are also considered. In accordance with the requirements, all transactions of exchange of goods in international trade are formalized by appropriate barter contracts. In case of violation of the terms of import of goods, performance of works and provision of services, a fine is applied, which is calculated for each day of delay. The main aspect of barter agreements is reaching an agreement on prices and volumes of supplies of export-import goods, as well as a profitable determination of the equivalent of the exchange of goods. Today market environment, some companies may have a limited amount of cash to operate normally. In such cases, the exchange of goods may be the only way for them to sell their products and obtain other goods necessary for production. An important aspect of a barter agreement is reaching an agreement on prices and volumes of export-import of goods, as well as establishing a favorable equivalence for the exchange of goods. In these market conditions, some businesses may not have enough working capital to operate normally. As a result, barter often becomes their only means of selling their products and acquiring others necessary for their production activities.

Keywords: barter transactions, commodity exchange operations, foreign economic activity, export, import, accounting