

АНАЛІЗ БАРТЕРНИХ ОПЕРАЦІЙ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ УКРАЇНИ ТА ЇХ ОБЛІК

ANALYSIS OF BARTER OPERATIONS OF FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY OF UKRAINE AND THEIR ACCOUNTING

У статті проведено аналіз нормативно-правової бази бартерних операцій зовнішньоекономічної діяльності України, а також розглянуто проблеми їх відображення в бухгалтерському обліку. Відомо, що всі товарообмінні операції в зовнішньоекономічній діяльності оформлюються відповідними бартерними договорами згідно з вимогами. Під час порушення строків ввезення товарів, виконання робіт та надання послуг застосовується нарахування пені за кожен день прострочення. Принциповим питанням бартерної угоди є узгодження цін та обсягу поставок експортно-імпорتنних товарів, а також вигідного встановлення еквівалента обміну товарів. У цих ринкових умовах деякі підприємства не мають досить об'ємних коштів для нормального функціонування. Завдяки цьому обмін товарами для них є нерідко єдиним способом реалізації свого товару та придбання іншого, необхідного для здійснення виробничої діяльності. Як для експортних, так і для імпорتنних операцій у бухгалтерському обліку резидента відвантаження та оприбуткування товару здійснюється з відображенням на відповідних субрахунках.

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

В статті проведено аналіз нормативно-правової бази бартерних операцій зовнішньоекономічної діяльності України, а також розглянуто проблеми їх відображення в бухгалтерському обліку.

незалежності діяльності України, а також розглянуто проблеми їх відображення в бухгалтерському обліку. Відомо, що всі товарообмінні операції в зовнішньоекономічній діяльності оформлюються відповідними бартерними договорами згідно з вимогами. При порушенні строків ввоза товарів, виконання робіт та надання послуг застосовується нарахування пені за кожен день прострочення. Принциповим питанням бартерної угоди є узгодження цін та обсягу поставок експортно-імпорتنних товарів, а також вигідного встановлення еквівалента обміну товарів. В ринкових умовах деякі підприємства не мають достаточного обсягу оборотних коштів для нормального функціонування. Через це обмін товарами для них є нерідко єдиним способом реалізації свого товару та придбання іншого, необхідного для здійснення виробничої діяльності. Як для експортних, так і для імпорتنних поставок в бухгалтерському обліку резидента отримання та оприбуткування товару здійснюється з відображенням операцій на відповідних субрахунках.

Ключевые слова: внешнеэкономическая деятельность, экспорт, импорт, бухгалтерский учет, бартерные операции, товарообменные операции.

УДК 657.471:336.22

Романькова О.М.

к.хім.н., доцент,
доцент кафедри «Облік, оподаткування та економічна безпека»
Донбаська державна машинобудівна академія

The article analyzes the regulatory framework of barter operations in Ukraine, as well as addresses the problems of their reflection in accounting. Commodity exchanges are the most common type of counter trade, both within Ukraine and abroad. It is known that all commodity exchange operations in foreign economic activity are executed by the relevant barter agreements in accordance with the requirements. In case of violation of terms of import of goods, performance of works and rendering of services, the penalty is charged for each day of delay. The fundamental issue of the barter agreement is the harmonization of prices and volumes of export-import goods supplies, as well as the favorable establishment of the equivalent of the exchange of goods. As a result of the exchange, such assets do not generate income on a functional basis and at the same fair value. In this case, cash is not used in the exchange process, as there are no settlement relations between the participants in foreign economic activity. In these market conditions, some enterprises do not have sufficient working capital to function properly. As a result, the exchange of goods for them is often the only way to sell their goods and acquire another, necessary for the implementation of production activities. In the exchange of non-resident assets between residents and non-residents, each of them has an income, which leads to an increase in money turnover in barter transactions, which positively affects the financial position of the country. For both export and import operations in the accounting of a resident, shipment and posting of goods is carried out with reflection on the corresponding subaccounts. After performing a barter transaction, there is a mutual offset of debts. In the case of barter transactions, the value of goods (works, services), which are exported and imported, in foreign economic contract is reflected in foreign currency. In this case, there are exchange differences that are reflected in other operating income. Reducing the number of barter transactions in the future will lead to higher revenues from taxes and fees to the Ukrainian budget, that is, an increase in the profitable part of the state budget, as well as stabilization of the monetary national unit and improvement of the economic situation of the country as a whole.

Key words: foreign economic activity, export, import, accounting, barter operations, goods exchange operations.

Постановка проблеми. Актуальність цього дослідження полягає в аналізі бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності України та їх відображенні в бухгалтерському обліку. У результаті обміну подібними активами за функціональним призначенням та однаковою справедливою вартістю дохід не виникає. У цьому разі в процесі обміну не застосовуються грошові кошти, тому що відсутні розрахункові відносини між учасниками зовнішньоекономічної діяльності. Це приводить до відсутності грошового обігу в державі, що негативно впливає на рівень цін в економіці та надходження податків до бюджету. Недоліком бар-

теру також є те, що під час обміну товарами в країну перестають надходити валютні кошти.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями зовнішньоекономічної діяльності, бартерних операцій займалися такі вчені, як М.І. Дідківський, Л.В. Андрущенко, А.Й. Іванський, В.М. Гурін, С.М. Горлов та інші.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз нормативної бази, яка регулює ведення бартерних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності України та особливості відображення їх у бухгалтерському обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Згідно із Законом України [1] товарообмінна (бартерна) операція у галузі зовнішньоекономічної діяльності – це один із видів експортно-імпорتنих операцій, оформлених бартерним договором або договором із змішаною формою оплати, яким часткова оплата експортних (імпорتنих) поставок передбачена в натуральній формі, між суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності України та іноземним суб'єктом господарської діяльності, що передбачає збалансований за вартістю обмін товарами, роботами, послугами у будь-якому поєднанні, неопосередкований рухом коштів у готівковій або безготівковій формі.

Таким чином, у сфері зовнішньоекономічної діяльності до бартерних операцій належать:

– бартерні договори, що передбачають обмін товарами (роботами, послугами);

– договори із змішаною формою оплати, коли частина вартості продукції компенсується в грошовій формі.

У бартерному договорі зазначається загальна вартість товарів, що імпортуються, та загальна вартість товарів (робіт, послуг), що експортуються за цим договором, з обов'язковим вираженням в іноземній валюті, віднесений Національним банком України [1; 2].

У розділі «Предмет договору» наводиться точне найменування (марка, сорт) зустрічних поставок. Якщо товар (робота, послуга) потребує більш детальної характеристики або номенклатура товарів (робіт, послуг) досить велика, це відображається в додатку (специфікації), який повинен бути невід'ємною частиною договору, про що робиться відповідна відмітка в тексті договору. Для бартерного (товарообмінного) договору такий додаток (специфікація), крім того, балансується ще за загальною вартістю експорту й імпорту товарів (робіт, послуг), що передбачено [2].

Якщо договори, які укладені суб'єктами підприємницької діяльності, не відповідають вимогам, то в установленому порядку можуть бути визнані недійсними.

Усі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності України мають право на проведення товарообмінних (бартерних) операцій відповідно до законодавства України [1].

Згідно з постановою № 756 [3] в Україні встановлено перелік товарів (робіт, послуг):

– експорт яких за бартерними (товарообмінними) операціями забороняється;

– імпорт яких за бартерними (товарообмінними) операціями забороняється.

При цьому заборона не поширюється:

1) на товарообмінні (бартерні) операції, що здійснюються суб'єктами підприємницької діяльності відповідно до контрактів (договорів), укладених для реалізації міжнародних договорів України,

предметом імпортової частини яких є: електроенергія, нафта сира, газ та ядерне паливо;

2) на товарообмінні (бартерні) операції, сторонами яких є суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності та іноземні суб'єкти господарської діяльності, що зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності в країнах-учасницях Співдружності Незалежних Держав згідно із законодавством цих країн, за умови, що у процесі проведення відповідних товарообмінних (бартерних) операцій між цими суб'єктами додержуватиметься правило прямого відвантаження у разі здійснення експорту з території України.

З метою збільшення надходжень в Україну валютних коштів [4; 5], стабілізації грошової національної одиниці та оздоровлення фінансово-банківської системи держави загалом може бути заборонено проведення товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності з товарами (роботами, послугами), перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України [6].

Відповідно до Закону України [1] товари, що імпортуються за бартерним договором, підлягають ввезенню на митну територію України у строки, зазначені в такому договорі, але не пізніше 180 календарних днів із дати митного оформлення (дати оформлення митної декларації на експорт) товарів, що фактично експортовані за бартерним договором, а в разі експорту за бартерним договором робіт і послуг – з дати підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг.

Датою ввезення товарів за бартерним договором на митну територію України вважають дату їх митного оформлення, а саме дату оформлення митної декларації на імпорт. У разі імпорту за бартерним договором робіт або послуг такою датою є дата підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт та надання послуг.

За порушення строків ввезення товарів (виконання робіт та надання послуг) встановлена відповідальність у вигляді нарахування пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3% вартості недоотриманих товарів (робіт, послуг). Але при цьому загальний розмір пені не може перевищувати суму заборгованості [1].

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності України, які здійснили експорт або імпорт робіт, послуг за бартерним договором, зобов'язані протягом 5 робочих днів із дня підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт чи надання послуг, повідомити про факт здійснення руху товарів (робіт, послуг):

1) державну митну службу України (якщо імпортуються або експортуються за бартерним договором товари);

2) державну фіскальну службу (якщо імпортуються або експортуються за бартерним договором роботи чи послуги).

Неподання або несвоєчасне подання такої інформації тягне за собою нарахування пені у розмірі 1% вартості експортованих товарів (робіт, послуг) за кожний день прострочення. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати вартості експортованих товарів (робіт, послуг) [1].

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [6] всі бартерні операції в зовнішньоекономічній діяльності підрозділяються залежно від обміну активами (див. рисунок 1).

Під подібними активами розуміють об'єкти, що мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість (це сума, за якою можна обміняти актив на певну дату).

Бартерні операції з подібними активами трапляються рідко, при цьому одночасно повинні виконуватися дві умови:

- однакове функціональне призначення;
- однакова справедлива вартість об'єктів.

Під час обміну подібними активами:

- 1) дохід не визнають (п. 9 П(С)БО 15 «Дохід» [7];
- 2) первісна вартість активів, отриманих в обмін на подібні активи, дорівнює балансовій (залишкової) вартості переданих активів. Якщо балансова (залишкова) вартість останніх перевищує їхню справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих активів є їхня справедлива вартість. Для підприємств, що здійснюють бартерну операцію, істотне значення має саме справедлива вартість отриманої, а не відвантаженої продукції.

Згідно з П(С)БО [6, 8, 9] різницю між балансовою та справедливою вартістю переданих активів включають до складу витрат звітного періоду.

У результаті операції з обміну подібними активами в бухгалтерському обліку дохід не виникає, оскільки не здійснюється продаж цих активів, у результаті чого не використовуються грошові кошти. Тим самим це приводить до відсутності грошового обігу в державі, що негативно впливає на рівень цін в економіці та на фінансовий стан країни.

До неподібних активів належать усі активи, які не можна віднести до подібних. Вони мають різне функціональне призначення та відрізняються за справедливою вартістю. Якщо порушується хоча б одна з цих умов подібності активів, то активи є неподібними.

Первинною вартістю активів, які придбані у результаті обміну на неподібні активи, вважають справедливую вартість одержаних активів. У разі обміну неподібними активами, на відміну від обміну подібними активами (роботами, послугами), у кожного підприємства визнається дохід.

Суму доходу за бартерним договором визнають, виходячи із справедливої вартості активів, робіт, послуг, що отримані або підлягають отриманню підприємством, зменшеної чи збільшеної відповідно на суму переданих або отриманих грошових коштів та їх еквівалентів [7].

Оскільки обмін неподібними активами є продажем, то виникає дохід, і в бухгалтерському обліку застосовуються субрахунки 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Особливості бухгалтерського обліку бартерних операцій наведено на рисунку 2.

Як для експортних, так і для імпорتنих операцій у бухгалтерському обліку резидента відвантаження та оприбуткування товару здійснюється з відображенням на відповідних субрахунках. Після виконання бартерної угоди відбувається взаємозалік заборгованостей. Типову кореспонденцію рахунків в обліку резидента під час виконання бартерного зовнішньоекономічного договору наведено в таблиці 1.

До операцій з вивезення (експорту) товарів за межі митної території України застосовується нульова ставка ПДВ.

Під час здійснення бартерних операцій вартість товарів (робіт, послуг), які експортуються та імпортуються, у зовнішньоекономічному договорі відображається в іноземній валюті. При цьому виникають курсові різниці, які відображають у складі інших операційних доходів на субрахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці» або витрат на субрахунок 945 «Втрати від операційної курсової різниці». Згідно із П(С)БО 21 курсові різниці впливають тільки на монетарні статті [10]. Якщо під час проведення бартерних операцій в іноземній валюті відсутня грошова форма, такі операції відносять до немонетарних статей, і заборгованість, яка виникає в результаті цього, є немонетарною. Тому як на дату балансу, так і на дату здійснення господарської операції в бухгалтерському обліку курсові різниці не відображають.

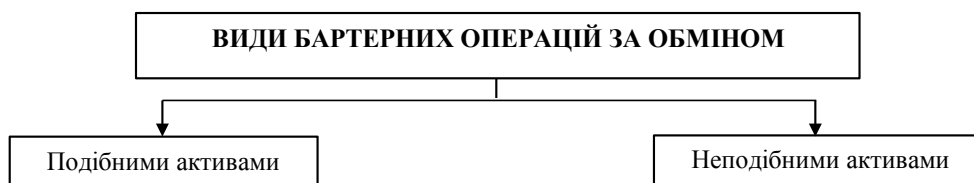


Рис. 1. Види бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності залежно від обміну активами

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, товарообмінні операції є найбільш поширеним видом зустрічної торгівлі як усередині України, так і за її межами. Всі товарообмінні операції в зовнішньоекономічній діяльності оформлюються відповідними бартерними договорами згідно з вимогами. Під час порушення строків ввезення товарів, виконання робіт та надання послуг застосовується нарахування пені за кожен день прострочення. Принциповим питанням бартерної угоди є узгодження цін та обсягу поставок експортно-імпорتنих товарів, а також вигідного встановлення еквівалента обміну товарів. У цих ринкових умовах деякі підприємства не мають достатньої кількості обігових коштів для нормального функціонування. Завдяки цьому обмін товарами для них є нерідко єдиним способом реалізації свого товару та придбання іншого, необхідного для здійснення виробничої діяльності.

У результаті обміну подібними активами за функціональним призначенням та однаковою справедливою вартістю дохід не виникає, оскільки в процесі обміну не використовуються грошові кошти, тобто відсутні фінансові відносини між учасниками зовнішньоекономічної діяльності, що негативно впливає на рівень цін в економіці. А під час обміну неподібними активами між резидентами та нерезидентами у кожного з них виникає дохід, це приводить до збільшення грошового обігу в бартерних операціях, що позитивно впливає на фінансовий стан країни.

Зменшення кількості бартерних операцій у майбутньому приведе до зростання надходжень податків та зборів до бюджету України, тобто збільшення прибуткової частини державного бюджету країни, а також стабілізації грошової національної одиниці та покращення економічного стану країни загалом.

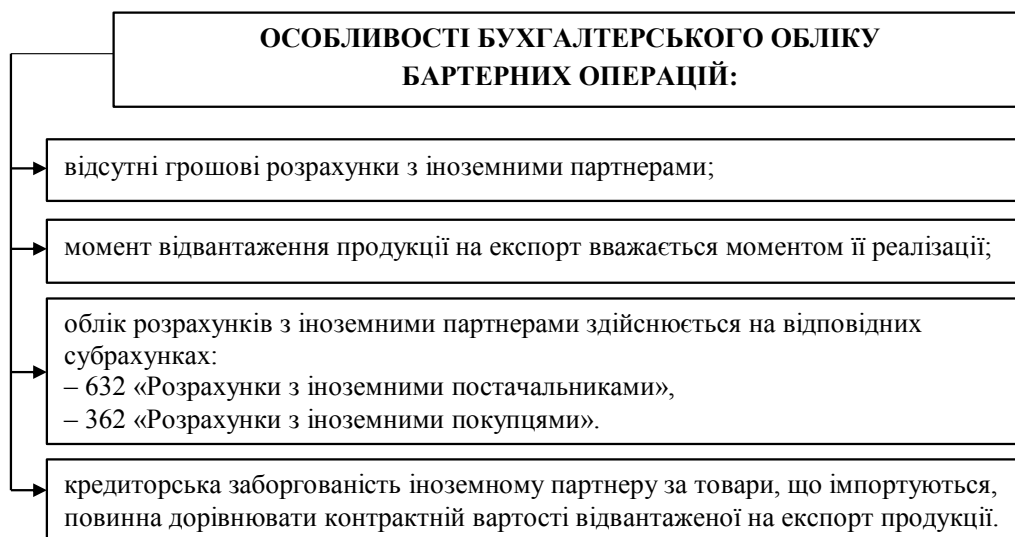


Рис. 2. Особливості бухгалтерського обліку бартерних операцій

Таблиця 1

**Типова кореспонденція рахунків в обліку резидента під час виконання
бартерного зовнішньоекономічного договору**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1. Відвантаження товару I нерезиденту (експорт)			
1	Відвантажено товар I на експорт	362	702
2	Списано собівартість реалізованого товару I	902	281
3	У складі фінансового результату відображено собівартість товару I	791	902
2. Отримання товару II від нерезидента (імпорт)			
4	Оприбутковано товар II	281	632
5	Сплачені митні платежі при ввезенні товару	377	311
6	Суму ПДВ, сплачену під час митного оформлення, включено до складу податкового кредиту з ПДВ	641	377
7	Включено до первісної вартості товару II суму митних платежів	281	377
8	Відображено взаємозалік заборгованостей	632	362

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про регулювання товарообмінних операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» від 15 жовтня 2014 р. № 351-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/351-14>.
2. «Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)» від 06 вересня 2001 р. № 201. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01>.
3. Постанова «Про деякі питання регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» від 26 грудня 2012 р. № 756. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/756-99-%D0%BF>.
4. Романькова О.Н., Горголюк К.В. Аналіз инострального інвестування в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету «Економічні науки»*. 2016. Т. 1. № 4. С. 80–84.
5. Романькова О.Н., Горголюк К.В. Аналіз експортно-імпортних відносин України. *Science journal «Economics and Finance»*. Melbourne, Australia. 2016. pp. 175–180.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999 р. № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» від 10.08.2000 р. № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.

REFERENCES:

1. Zakon Ukrainy «Pro rehulivannia tovaroobminnykh operatsii u haluzi zovnishnoekonomichnoi diialnosti» vid 15 zhovtnia 2014 r. no 351-XIV. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/351-14>.
2. «Polozhennia pro formu zovnishnoekonomichnykh dohovoriv (kontraktiv)» vid 06 veresnia 2001 r. no 201. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01>.
3. Postanova «Pro deiaki pytannia rehulivannia tovaroobminnykh (barternykh) operatsii u haluzi zovnishnoekonomichnoi diialnosti» vid 26 hrudnia 2012 r. no 756. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/756-99-%D0%BF>.
4. Romankova O.N., Gorgoliuk K.V. (2016) Analiz ynostrannoho ynvestyrovannia v Ukraini. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu «Ekonomiczni nauky»*, vol. 1. no 4, pp. 80–84.
5. Romankova O.N., Gorgoliuk K.V. (2016) Analiz eksportno-importnykh otnosheniy Ukrainy. *Science journal «Economics and Finance»*. Melbourne, Australia, pp. 175–180.
6. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 9 «Zapasy» vid 20.10.1999. no 246. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
7. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 15 «Dokhid» vid 29.11.1999. no 290. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
8. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby» vid 27.04.2000. no 92. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
9. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 8 «Nematerialni aktyvy» vid 18.10.1999. no 242. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
10. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 21 «Vplyv zmin valiutnykh kursiv» vid 10.08.2000. no 193. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.

Romankova OksanaCandidate of Chemical Sciences,
Senior Lecturer at Department of Accounting,
Taxation and Economic Security
Donbass State Engineering Academy**ANALYSIS OF BARTER OPERATIONS OF FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY
OF UKRAINE AND THEIR ACCOUNTING**

The article analyzes the regulatory framework of barter operations in Ukraine, as well as addresses the problems of their reflection in accounting. Commodity exchanges are the most common type of counter trade, both within Ukraine and abroad. As a result of the exchange, such assets do not generate income on a functional basis and at the same fair value. In this case, in the process of exchange, cash is not used, as there is no settlement relationship between the participants in foreign economic activity. This leads to a lack of monetary circulation in the state, which negatively affects the level of prices in the economy and the absence of taxes to the budget. The disadvantage of barter is also that, when exchanging goods, the country ceases to receive currency funds.

The purpose of the article is to analyze the regulatory framework that regulates barter operations in the field of foreign economic activity of Ukraine and the peculiarities of their reflection in accounting.

Methodology. In these market conditions, some enterprises do not have sufficient working capital to function properly. As a result, the exchange of goods for them is often the only way to sell their goods and acquire another, necessary for the implementation of production activities.

When exchanging such assets for functional purposes and the same fair value, no income arises.

And in the event of an exchange of non-resident assets between residents and non-residents, there is an income in each of them, which leads to an increase in money turnover in barter transactions, which has a positive effect on the financial position of the country.

For both export and import operations in the accounting of a resident, shipment and posting of goods is carried out with reflection on the corresponding subaccounts. After performing a barter transaction, there is a mutual offset of debts.

In the case of barter transactions, the value of goods (works, services), which are exported and imported, in foreign economic contract is reflected in foreign currency. In this case, there are exchange differences that are reflected in other operating income.

If there is no monetary form in carrying out barter transactions in foreign currency, such transactions are classified as non-monetary items and the debt that arises as a result is non-monetary. Therefore, at the balance sheet date, and at the date of the transaction, accounting differences do not reflect exchange differences.

Results. Reducing the number of barter transactions in the future will lead to higher revenues from taxes and fees to the Ukrainian budget, that is, an increase in the profitable part of the state budget, as well as stabilization of the monetary national unit and improvement of the economic situation of the country as a whole.