

4. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку: наказ Міністерства України від 19.04.2001 № 186 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>.
5. План счетов бухгалтерського учета: приказ Министерства финансов Республики Молдова № 119 от 06.08.1993.

**Стендер Світлана**

*к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,  
Подільський державний аграрно-технічний університет,  
м. Кам'янець-Подільський, Україна*

## **РІЗНИЦЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ОБМІНУ МІЖ ПОДІБНИМИ ТА НЕПОДІБНИМИ АКТИВАМИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ**

Товарообмінні операції завжди залишаються популярними у суб'єктів господарювання, оскільки дозволяють провести розрахунки без залучення грошових коштів.

Матеріальні об'єкти – товари, готова продукція, запаси чи необоротні активи, якими планують обмінюватися сторони бартерної операції, можуть бути подібними або неподібними.

Для необоротних активів у П(С)БО є визначення подібних об'єктів. Так, згідно з п. 4 П(С)БО 7 подібні (однорідні) об'єкти – це об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість [1]. Визначення справедливої вартості міститься в п. 4 П(С)БО 19 та в п. 4 П(С)БО 7. Справедлива вартість – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату. Якщо об'єкти не відповідають визначенню подібних (однорідних), наведеному в п. 4 П(С)БО 7, то вони вважаються неподібними (неоднорідними). Це має значення для необоротних активів, тому що неподібні активи можуть мати різне призначення, різний строк корисного використання, різні способи використання (наприклад, необоротний актив можна використовувати у власній господарській діяльності за його прямим призначенням, передати в оренду або перевести до оборотних активів з метою подальшого продажу).

У п. 13 П(С)БО 9 є згадка про подібні запаси: первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів [2]. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду. Первісною вартістю запасів, придбаних в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Стосовно обміну подібними об'єктами основних засобів (далі ОЗ), то тут варто керуватися нормами п. 12 П(С)БО 7. Так, первісна вартість об'єкта ОЗ, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта ОЗ. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта ОЗ, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Відповідно до п. 13 П(С)БО 7 первісна вартість об'єкта ОЗ, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Щодо основних засобів, то згідно з п. 15 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Мінфіну від 30.09.2003 р. № 561, підприємство оцінює об'єкт ОЗ, придбаний в обмін на немонетарний актив (або поєднання монетарних та немонетарних активів), за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційний характер [3]. Придбаний об'єкт оцінюють у такому порядку також у тому разі, якщо підприємство не може негайно на дату здійснення операції припинити визнання переданого активу. Якщо придбаний об'єкт не може бути оцінений за справедливою вартістю, то він оцінюється за балансовою вартістю переданого активу.

Підприємство визначає, чи має операція обміну комерційний характер, на основі оцінки очікуваних змін майбутніх грошових

потоків внаслідок операції. Операція обміну має комерційний характер, якщо істотною (суттєвою) стосовно справедливої вартості активів, що обмінюються, є:

- зміна величини ризику часу та суми надходження грошових потоків між отриманим та переданим активом;
- або вартість частини підприємства, на яку впливає операція, змінюється внаслідок обміну.

Проаналізувавши норми п. 9 П(С)БО15, можна знайти такі характеристики подібних активів: такі активи повинні мати однакове призначення й однакову справедливу вартість [4]. Отже, неподібними є активи, що не відповідають хоча б одній із вищенаведених характеристик. Також враховуючи положення ст. 4 Закону про бухгалтерський облік та абзац 1 п. 7 П(С)БО 16, у бухобліку не визнаються і витрати за операціями обміну подібними об'єктами [5].

Відображення операцій обміну подібними та неподібними активами в бухобліку є різним. При обміні подібними активами дохід від продажу переданих запасів не виникає (п. 9 П(С)БО 15), оскільки вони мають однакову справедливу вартість. А ось щодо обміну неподібними активами у п. 23 П(С)БО 15 уточнюється: «Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю запасів, одержаних або таких, що підлягають отриманню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або отриманих грошових коштів та їх еквівалентів».

Запаси, отримані в обмін на передані, зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість запасів, придбаних в обмін на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, первісною вартістю отриманих запасів вважається така справедлива вартість переданих запасів. Різниця між балансовою та справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду (п. 13 П(С)БО 9) у тієї сторони договору, яка передала такі запаси. Такі витрати обліковуються на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Первісною вартістю запасів, придбаних в обмін на неподібні активи, вважається (п. 13 П(С)БО 9) справедлива вартість отриманих запасів (збільшена (або зменшена) на суму коштів або їх еквівалента, передану (або отриману) під час такого обміну) (лист Мінфіну від 14.04.2005 р. №31-04200-30-25/6582).

При обміні товарів (робіт, послуг) із частковою доплатою здійснюється обмін неподібними активами, тому що порушується умова однакової справедливої вартості.

Щодо податку на прибуток ПКУ не передбачає різниць щодо бартерних операцій. Отже, у разі обміну подібними/неподібними (окрім основних засобів) активами бухгалтерський облік повністю збігається з прибутково-податковим обліком. Тобто, як така операція відобразиться в бухобліку та вплине на бухгалтерський фінансовий результат, так вона відобразиться й на базі обкладення податком на прибуток.

Щодо бартерних операцій з основними засобами передбачено особливі правила визначення їхньої первісної вартості. Так, згідно з п. 12 П(С)БО 7 первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду. При цьому такі витрати обліковують на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Бухоблік бартерних операцій ведеться за рахунками 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками» або субрахунком 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», а також 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» або 377 «Розрахунки з різними дебіторами». Для обліку бартерних операцій, у разі коли підприємство отримало запаси на суму більшу, ніж відвантажило, використовуються рахунки 361 і 377.

Згідно з п. 13 П(С)БО 7 первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарно-

го активу, збільшеній (зменшеній) на суму коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

### **Список використаних джерел**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92, зі змінами та доповненнями від 3 вересня 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0288-00>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z008500>.
3. Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Мінфіну від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://dtk.com.ua/documents/ukr/2003/46/46nov1.html/>
4. Дохід [Електронний ресурс]: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листоп. 1999 р. № 290. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00/>.