



СЧЕТОВОДНИ ИЗМЕРЕНИЯ НА БАРТЕРНИТЕ СДЕЛКИ В УСЛОВИЯТА НА ГЛОБАЛНА ИКОНОМИЧЕСКА НЕСТАБИЛНОСТ

гл. ас. д-р Борислав Боянов

катедра „Счетоводство и анализ“
УНСС – гр. София

Ключови думи:	Резюме
<p>Бартер Дълготрайни (нетекучи) активи Счетоводно отчитане</p>	<p>Статията е посветена на счетоводните измерения на сделките по размяна на нетекучи активи, основаващи се на разпоредбите на МСС 16 „Имоти, машини и съоръжения“. Представена е общата икономическа характеристика на бартера, както и неговите аспекти на проявление в обществения и стопански живот. Очертани са ползите и актуалността на бартерните сделки в условията на икономическа нестабилност, породена от пандемията COVID-19. Поставен е акцент върху ролята и значението на бартерните сделки в счетоводната теория, като е направен литературен преглед на няколко от най-значимите научни постижения, за да се покаже, че бартерните сделки са обект на счетоводно отчитане от Средновековието до наши дни. Разработени са методологични примери, които представят прилагането на изискванията за счетоводното отчитане на размяната на непарични срещу непарични активи, непарични срещу непарични и парични активи, както и размяната на активи, когато сделката няма търговско съдържание. С помощта на разгледаните примери се цели да се покаже, че счетоводното отчитане и представяне във финансовите отчети на резултатите от бартерните сделки представляват обективно отражение на управленските решения, целящи поддържането на реалната стойност на имуществото на отчетната единица в условията на глобална икономическа нестабилност.</p>

ВЪВЕДЕНИЕ

Обект на изследване в статията са бартерът като търговска сделка и като стопански процес, както и бартерната система, описваща средата, в която се извършват бартерни сделки.

Предметът на статията са счетоводните измерения на размяната на активи между предприятията като естествена и логическа последица от целесъобразно взети управленски решения.

Целта на статията е чрез изследването на същността и характеристиките на бартерните сделки да се докаже, че тяхното счетоводно отчитане и представяне във финансовите отчети представляват обективно отражение на

управленските решения, целящи поддържането на реалната стойност на имуществото на отчетната единица в условията на глобална икономическа нестабилност.

СЪЩНОСТ И АСПЕКТИ НА БАРТЕРНИТЕ СДЕЛКИ

Бартерът в своята класическа форма, позната от хилядолетия, се основава на концепцията, при която две лица (физически или юридически) се договарят, като определят относителната стойност на техните стоки и услуги и ги предлагат едни на други при равни условия. В икономическата наука редица учени и изследователи са доказвали и продължават да доказват тезата, че паричната икономика е много по-ефективна и адекватна от бартерната икономика. Въпреки това обективният анализ показва, че бартерът освен недостатъци има и неоспорими предимства. Бартерът между предприятията се превръща в привлекателна форма за уреждане на стопанските отношения в условията на рецесия. В контекста на коронавирусната епидемия, която се появи в началото на 2020 г., бартерните сделки изживяват своеобразен Ренесанс. Бартерът активно се използва като алтернативна стратегия за управление на микро- и малки предприятия в световен мащаб. Предимството на бартерните сделки е, че фокусът е върху разменната стойност (относителната цена) на активите, а не върху номиналната им цена. Съвременните бартерни сделки между отчетните единици се извършват чрез използване на цифровите технологии на места, наречени бартерни борси. Онлайн бартерните борси станаха популярни сред малките предприятия след финансовата криза през 2008 г. С намаляването на перспективите и продажбите малките предприятия все повече се обръщат към съвременните дигитални бартерни борси, за да генерират допълнителни приходи. Присъединяването към този тип обменни системи предоставя възможност на членовете да намерят нови клиенти за своите продукти и да получат достъп до стоки и услуги, разменяйки ги срещу своите залежали и бавно ликвидни количества от материални запаси и неизползвани в дейността дълготрайни активи. Бартерната борса е организация, която служи като трета страна за координиране на бартерните транзакции между членовете на организацията и като финансов посредник, който отчита стойността на бартерните сделки и управлява сметката (партидата) на всеки член. За предоставяните услуги бартерните борси обикновено начисляват такса за първоначално членство, комисиона от стойността на всяка транзакция, както и месечна такса за поддръжка.

В географския мащаб бартерните сделки имат свои собствени специфични характеристики, които позволяват да се формират различни модели за осъществяване и отчитане на бартерните сделки. В международен план се открояват американският, руският и европейският (швейцарски) модел. Водещата организация в областта на бартерните транзакции е учредената в САЩ и действаща в глобален план Международна асоциация за реципрочна търговия (IRTA). IRTA е основана през 1979 г. с цел да насърчава общите интереси на бартерните сделки в САЩ и в световен мащаб, както и да поддържа високи стандарти за етични търговски практики. Асоциацията предоставя глобална платформа за търговия чрез своето дъщерно дружество - Universal Currency Clearinghouse, Inc. (UC). През януари 2020 г. UC установи

рекорд в бартерните сделки, като отчете, че през 2019 г. бартерните сделки между нейните членове са достигнали обем от 14.5 милиона броя¹.

В широк план размяната на активи може да бъде изследвана през няколко основни аспекта: финансово-икономически, юридически, счетоводен и данъчен. Очертаването на облика на бартера и на бартерната система позволява да се придобие представа за мястото и значението на счетоводното отчитане в цялостната картина на стопанския феномен „бартер“.

Съвременните условия на глобални кризи възродиха бартера като явление, „което логически отдавна трябва да е в архивите на стопанската история“². Бартерните сделки се използват като ответна реакция на стопанските субекти, резултат на финансовите и икономическите кризи. Те са доказателство, че икономическата система притежава вградени механизми за възстановяване на обективно съществуващи връзки и зависимости. От финансова гледна точка ползите от функционирането на съвременните бартерни системи на микро- и макроикономическо ниво са³:

- ☑ осигурява се възможност за уреждане на разчетни взаимоотношения при недостиг на парични средства;
- ☑ осъществява се безлихвено кредитиране на предприятията;
- ☑ постига се равновесие между търсенето и предлагането при възстановени относителни цени;
- ☑ повишава се заетостта, намалява се безработицата, нараства общата ефективност в икономиката;
- ☑ използва се като алтернатива на митническа политика за определени икономически сектори.



Фиг. 1. Измерения на бартерните сделки

¹ IRTA. UC Sets New Annual Trading Record In 2019! IRTA News, January 3, 2020, www.irta.com

² Тончева, Р. Пропаричност на съвременния бартер, Автореферат на дисертационен труд за присъждане на ОНС „доктор“, София, 2014, с. 7.

³ Пак там, с. 8.

БАРТЕРНИТЕ СДЕЛКИ В СЧЕТОВОДНАТА ТЕОРИЯ

В счетоводната теория и практика повече от пет столетия се изследват бартерните сделки. Редица изследователи са предлагали и продължават да разработват и предлагат различни модели за счетоводното отразяване на бартерните сделки.

В исторически план един от първите научно обосновани подходи за счетоводно отразяване на бартера е предложено от Лука Пачоли, признат за „бащата на счетоводната наука“. В знаменателната си книга *“Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita”*⁴ Пачоли описва процеса на отчитане на размяната по следния начин: *“...първоначално се отразява в мемориалната книга, като подробно се описва всичко (...) след което му се придава парична стойност; след това тази цена се намалява в съответствие с текущата стойност, която имат нещата, които сте търгували...”*⁵ За съжаление не е съвсем ясно какво означава израза „нещата, които сте търгували“ – получените стоки, предоставените стоки или и двете? В книгата Пачоли използва различни примери за размяна на захар срещу джинджифил, на вълна срещу пипер, като третира сделките като продажби. *„Продам съм 1000 паунда от английска вълна в замяна на (...) 2000 паунда от пипер. По Ваше усмотрение преценете каква е паричната стойност на пипера.”* В този пример Пачоли отразява счетоводно извършената стопанска операция като дебитираща пипера и кредитираща вълната с една и съща стойност.

В по-скорошно време Робърт Стърлинг и Ричард Флеърти⁶ в своята статия „Ролята на ликвидността при разменното остойностяване“ предоставят теоретична рамка за счетоводното третиране на бартерни сделки, която може да бъде обобщена, както следва:⁷

- Размяната е двупосочен поток от икономически блага (активи).
- На нито един от разменяните активи не е определена стойност. Тази стойност трябва да бъде зададена от счетоводителя.
- Когато стойността на един от разменяните активи бъде определена, тя може да се използва за присвояване на стойност на останалите активи, участващи в размяната.
- В размяната винаги един от активите е „независимо оценяван“, а другият – „зависимо оценяван“.
- Ако една от страните, участващи в размяната, получава или предоставя освен активи и парични средства, тогава паричните средства следва да се третират като „независимо оценяван“ актив поради тяхната абсолютна ликвидност.
- Като „независимо оценяван“ актив се определя този актив, който е най-ликвиден, независимо от това дали за участника в размяната се явява предоставен, или получен.

⁴ Pacioli, Luca. *Summa de Arithmetics, Proportioni et Proportionalita*. 1st Edition, 1494.

⁵ Pacioli, Luca. *Summa de Arithmetics, Proportioni et Proportionalita*. 1st Edition, 1494. In *Ancient Double-entry Bookkeeping*. Published by John D. Geijsbeck, Denver, Colorado, USA, 1940, p. 57.

⁶ Robert R. Sterling and Richard E. Flaherty. *The Role of Liquidity in Exchange Valuation*, *The Accounting Review*, Vol. 46, No. 3 (Jul. 1971), pp. 441-456.

⁷ Williard E. Stone. *Barter: Development of Accounting Practice and Theory*, *Accounting Historians Journal* (1985) 12 (2): 95-108, <https://doi.org/10.2308/0148-4184.12.2.95>

- Ако полученият актив е независимо оценяван, сделката следва да се третира основно като продажба, която води до реализирането на печалба или загуба.
- Ако предоставеният или „пожертваният“ актив се оценява като „независим“, тогава сделката следва да се третира основно като покупка, в резултат на която не трябва да се признават печалби и загуби (полученият актив се признава и оценява по балансовата стойност на пожертвания актив).

Независимо от научните тезиси, които придобиха широка популярност сред счетоводните среди, научното търсене продължава да е насочено в две посоки:

Как да се третират счетоводно бартерните сделки – като стопански процес, отразяващ покупка, или като стопански процес за извършена продажба?

По каква стойност следва да се признават и отчитат първоначално активите, предмет на бартерната сделка – себестойност, балансова стойност, справедлива стойност или друга прогнозна стойност?

ВИДОВЕ БАРТЕРНИ СДЕЛКИ

От счетоводна гледна точка се идентифицират следните видове бартерни сделки:

- според вида на разменяните активи** – в зависимост от формата, целта, предназначението и бъдещите планове на предприятието за извличане на икономическа изгода от активите, предмет на размяна, от счетоводна гледна точка се регламентира и отчита размяната на:
 - **нетекучи (дълготрайни) активи от имоти, машини и съоръжения срещу нетекучи (дълготрайни) активи от имоти, машини и съоръжения;**
 - **нетекучи (дълготрайни) активи срещу текущи и нетекучи материални, нематериални и парични активи.**
- според времевия интервал, в който се извършва размяната на активите** – в зависимост от това дали размяната на активите се извършва едновременно от двете отчетни единици, или е налице отложено във времето предоставяне на активите от едната страна по бартерната сделка, се разграничават следните два вида бартер:
 - **моментален бартер;**
 - **отложен бартер.**

В съвременната счетоводна теория бартерът на активи се разглежда като специфична отчетна област, която се ограничава основно до размяната на класифицираните като нетекучи (дълготрайни, дългосрочни) материални и нематериални активи на отчетната единица.

ПРИЛОЖИМА СЧЕТОВОДНА БАЗА ПРИ ОТЧИТАНЕТО НА БАРТЕРНИТЕ СДЕЛКИ

Действащият Закон за счетоводството, в сила от 1 януари 2016 г., постави нови изцяло противоположни изисквания към приложимата счетоводна база от предприятията. В чл. 34, ал. 1 се въвежда ново изходно начало, според което предприятията са задължени да съставят финансовите си отчети на базата на Националните счетоводни стандарти.

Въвеждат се и следните изключения от това правило, а именно:

- предоставя се право на избор на предприятията, които желаят доброволно да изберат да прилагат като счетоводна база МСС/МСФО;
- консолидираните финансови отчети на предприятията, чиито прехвърлими ценни книжа са допуснати за търговия на регулирания пазар в държава – членка на Европейския съюз, се съставят на базата на МСС/МСФО;
- задължени да прилагат единствено и само МСС/МСФО като счетоводна база за съставяне на финансови отчети са следните видове предприятия:
 - **кредитни и финансови институции** по смисъла на Закона за кредитните институции;
 - **доставчици на платежни услуги** по смисъла на Закона за платежните услуги и платежните системи;
 - **застрахователи и презастрахователи**, както и застрахователни холдинги и финансови холдинги със смесена дейност, начело на група, по смисъла на Кодекса за застраховането;
 - **пенсионноосигурителни дружества и управляваните от тях фондове** за допълнително пенсионно осигуряване по смисъла на Кодекса за социалното осигуряване;
 - **инвестиционни посредници** по смисъла на Закона за пазарите на финансови инструменти;
 - **управляващи дружества и колективни инвестиционни схеми** по смисъла на Закона за дейността на колективните инвестиционни схеми и на други предприятия за колективно инвестиране;
 - **лица, управляващи алтернативни инвестиционни фондове и предприятия за колективно инвестиране** по смисъла на Закона за дейността на колективните инвестиционни схеми и на други предприятия за колективно инвестиране;
 - **национални инвестиционни фондове** по смисъла на Закона за дейността на колективните инвестиционни схеми и на други предприятия за колективно инвестиране;
 - предприятия, чиито прехвърлими ценни книжа са допуснати до търговия на **регулиран пазар** в държава – членка на Европейския съюз;
 - **пазарни оператори** по смисъла на Закона за пазарите на финансови инструменти;

- **централни депозитари на ценни книжа** по смисъла на Регламент (ЕС) № 909/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. за подобряване на сетълмента на ценни книжа в Европейския съюз и за централните депозитари на ценни книжа, както и за изменение на директиви 98/26/ЕО и 2014/65/ЕС и Регламент (ЕС) № 236/2012 (ОВ, L 257/1 от 28 август 2014 г.).

В статията са обхванати именно предприятията, които попадат в изключенията на Закона за счетоводството и съставят своите финансови отчети на базата на МСС/МСФО.

Счетоводното отчитане на бартера на нетекущи (дълготрайни) материални активи е регламентирано в МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*.

На първо място, според изискванията на Стандарта, като нетекущи материални активи следва да се третират активите, които:

- се държат от предприятието, за да се използват за производството или доставката на стоки или услуги, за отдаване под наем на други лица или за административни цели;
- се очаква да бъдат използвани през повече от един отчетен период.

На второ място, в параграф 24 на МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* се дефинират две алтернативи при размяната на активи – един или повече активи от имоти, машини и съоръжения могат да се придобиват в замяна за непаричен(ни) актив(и) или комбинация от парични и непарични активи. Следователно Стандартът допуска отчитането на размяната на:

- непаричен(ни) актив(и) ⇔ непаричен(ни) актив(и);
- непаричен(ни) актив(и) ⇔ непаричен(ни) актив(и) + паричен(ни) актив(и)

„Замяната на непаричен актив с такъв актив или в комбинация от парични и непарични активи е приравнена с обикновената сделка по договор за продажба с тази разлика, че еквивалентът може да бъде изцяло или частично пак непаричен актив.“⁸ Цената на придобиване на нетекущите активи, придобити в резултат на бартерна сделка, се определя по **справедлива стойност**⁹.

Според параграф 25 на МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* справедливата стойност на даден актив се определя надеждно, ако:

- колебанията в обхвата на разумните оценки на справедливата стойност не са значими за този актив, или
- вероятностите на различните приблизителни оценки в рамките на обхвата могат да бъдат разумно оценени и използвани при оценяването на справедливата стойност.

Ако предприятието е в състояние да определи надеждно справедливата стойност на получения или отдадения актив, тогава справедливата стойност

⁸ Душанов, И., М. Димитров. Курс по счетоводство на предприятието, Девето издание, Тракия-М, София, 2016, с. 117-118.

⁹ МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност* дефинира справедливата стойност като цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване.

на отдадения актив се използва за оценяването на стойността на получения актив, освен ако справедливата стойност на получения актив не е по-ясно определима.

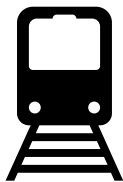
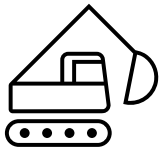
Печалбата или загубата, която възниква при отписването на имот, машина или съоръжение в резултат на размяната, се определя като разликата между справедливата стойност и балансовата стойност на актива.

От изложеното е видно, че счетоводните регулатори са твърде обобщени и по-скоро очертават правилата за счетоводно отчитане на бартерните сделки, но не дават изчерпателна картина за нюансите при отчитането на размяната на активи. Поради това практическото приложение на разпоредбите на МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* относно размяната на активи може да се илюстрира с помощта на следните примери:

Методологичен пример № 1: Размяна на непаричен срещу непаричен актив с отчитане на финансов резултат „печалба“

Предприятието „АС“ АД сключва договор за размяна на влакова композиция срещу верижен багер, собственост на предприятието „РМ“ АД, при следните изходни данни и условия, посочени в таблица 1.

Таблица 1.

„АС“ АД		РАЗМЯНА НА НЕПАРИЧНИ АКТИВИ	„РМ“ АД	
ВЛАКОВА КОМПОЗИЦИЯ			ВЕРИЖЕН БАГЕР	
				
Цена на придобиване	3 000 000 лв.		Цена на придобиване	5 000 000 лв.
Натрупана амортизация	1 880 000 лв.		Натрупана амортизация	4 000 000 лв.
Балансова стойност	1 120 000 лв.		Балансова стойност	1 000 000 лв.
Справедлива стойност	1 200 000 лв.		Справедлива стойност	1 200 000 лв.

Забележка: Приема се условно, че предприятията не са регистрирани по ЗДС

В счетоводната система на предприятието „АС“ АД този стопански процес намира отражение чрез съставянето на счетоводни записвания в следния ред:

1. Отписва се начислената амортизация на влаковата композиция в размер на 1 880 000 лв.

2. Отписва се влаковата композиция от състава на нетекущите активи на предприятието с балансовата стойност - 1 120 000 лв.

3. Признават се вземания от клиента „РМ“ АД и приходи от продажбата на нетекущия актив с размера на справедливата стойност – 1 200 000 лв.

4. Отчита се печалба от размяната на активите като разлика между справедливата и балансовата стойност на влаковата композиция (1 200 000 лв. минус 1 120 000 лв.) в размер на 80 000 лв.


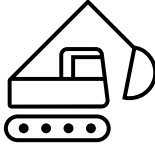
5. Признава се придобиването на актива – верижен багер срещу задължение към доставчика „РМ“ АД в размер на 1 200 000 лв.

6. Извършва се прихващане на вземанията от „РМ“ АД със задълженията към „РМ“ АД в размер на 1 200 000 лв.

Методологичен пример № 2: Размяна на непаричен срещу непаричен актив с отчитане на финансов резултат „загуба“

Предприятието „АС“ АД сключва договор за размяна на автобус срещу верижен багер, собственост на предприятието „ММ“ АД, при следните изходни данни и условия, посочени в таблица 2.

Таблица 2.

„АС“ АД		РАЗМЯНА НА НЕПАРИЧНИ АКТИВИ	„ММ“ АД	
АВТОБУС			ВЕРИЖЕН БАГЕР	
				
Цена на придобиване	300 000 лв.		Цена на придобиване	500 000 лв.
Натрупана амортизация	188 000 лв.		Натрупана амортизация	400 000 лв.
Балансова стойност	112 000 лв.	Балансова стойност	100 000 лв.	
Справедлива стойност	105 000 лв.	Справедлива стойност	105 000 лв.	

Забележка: Приема се условно, че предприятията не са регистрирани по ЗДДС

В посочения пример се разменят непарични активи, без да се извършва парично доплащане, което предполага, че автобусът и верижният багер имат еднакви справедливи стойности.

В счетоводната система на предприятието „АС“ АД този стопански процес намира отражение чрез съставянето на счетоводни записвания в следния ред:

1. Отписва се начислената амортизация на автобуса в размер на 188 000 лв.

2. Отписва се автобусът от имуществото на предприятието с размера на балансовата стойност – 112 000 лв.

3. Признават се вземания от клиента „ММ“ АД и приходи от продажбата на нетекущия актив с размера на справедливата стойност – 105 000 лв.

4. Отчита се загуба от размяната на активите като разлика между справедливата и балансовата стойност на автобуса (105 000 лв. минус 112 000 лв.) в размер на 7 000 лв.


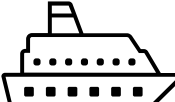
5. Признава се придобиването на актива – верижен багер срещу задължение към доставчика „ММ“ АД в размер на 105 000 лв.

6. Извършва се прихващане на вземанията от „ММ“ АД със задълженията към „ММ“ АД в размер на 105 000 лв.

Методологичен пример № 3: Размяна на непаричен актив и парични активи срещу непаричен актив с отчитане на печалба

Предприятието „АВ“ АД сключва договор за размяна на автобус срещу малък круизен кораб, собственост на предприятието „МС“ АД, при следните изходни данни и условия, посочени в таблица 3.

Таблица 3.

„АВ“ АД		РАЗМЯНА НА НЕПАРИЧНИ И ПАРИЧНИ АКТИВИ	„МС“ АД	
АВТОБУС			МАЛЪК КРУИЗЕН КОРАБ	
				
Цена на придобиване	300 000 лв.		Цена на придобиване	900 000 лв.
Натрупана амортизация	188 000 лв.		Натрупана амортизация	710 000 лв.
Балансова стойност	112 000 лв.		Балансова стойност	190 000 лв.
Справедлива стойност	120 000 лв.		Справедлива стойност	200 000 лв.
Парично доплащане	80 000 лв.			

Забележка: Приема се условно, че предприятията не са регистрирани по ЗДДС

В посочения пример се разменят непарични активи и се извършва парично доплащане от страна на „АВ“ АД, за да се плати справедливата стойност на придобития круизен кораб.

В счетоводната система на предприятието „АВ“ АД този стопански процес намира отражение чрез съставянето на счетоводни записвания в следния ред:

1. Отписва се начислената амортизация на автобуса в размер на 188 000 лв.

2. Отписва се автобусът от имуществото на предприятието с балансовата стойност – 112 000 лв.

3. Признават се вземания от клиента „МС“ АД и приходи от продажбата на нетекущия актив с размера на справедливата стойност – 120 000 лв.

4. Отчита се печалба от размяната на активите като разлика между справедливата и балансовата стойност на автобуса (120 000 лв. минус 112 000 лв.) в размер на 8 000 лв.

5. Признава се придобиването на актива – малък круизен кораб срещу задължение към доставчика „МС“ АД в размер на 200 000 лв.


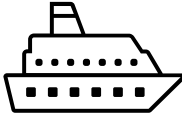
6. Извършва се частично прихващане на вземанията от „МС“ АД със задълженията към „МС“ АД в размер на 120 000 лв.

7. Извършва се парично разплащане срещу намаляване на остатъка от задълженията към „МС“ АД в размер на 80 000 лв.

Методологичен пример № 4: Размяна на непаричен актив и парични активи срещу непаричен актив с отчитане на загуба

Предприятието „АВ“ АД сключва договор за размяна на сграда срещу круизен кораб, собственост на предприятието „ВМ“ АД, при следните изходни данни и условия, посочени в таблица 4.

Таблица 4.

„АВ“ АД		РАЗМЯНА НА НЕПАРИЧНИ И ПАРИЧНИ АКТИВИ	„ВМ“ АД	
СГРАДА			КРУИЗЕН КОРАБ	
				
Цена на придобиване	900 000 лв.		Цена на придобиване	950 000 лв.
Натрупана амортизация	388 000 лв.		Натрупана амортизация	410 000 лв.
Балансова стойност	512 000 лв.		Балансова стойност	540 000 лв.
Справедлива стойност	500 000 лв.	Справедлива стойност	600 000 лв.	
Парично доплащане	100 000 лв.			

Забележка: Приема се условно, че предприятията не са регистрирани по ЗДДС

В посочения пример се разменят непарични активи и се извършва парично доплащане от страна на „АВ“ АД, за да се плати справедливата стойност на придобития круизен кораб.

В счетоводната система на предприятието „АВ“ АД този стопански процес намира отражение чрез съставянето на счетоводни записвания в следния ред:

1. Отписва се начислената амортизация на сградата в размер на 388 000 лв.

2. Отписва се сградата от имуществото на предприятието с балансовата стойност в размер на 512 000 лв.

3. Признават се вземания от клиента „ВМ“ АД и приходи от продажбата на нетекущия актив с размера на справедливата стойност – 500 000 лв.

4. Отчита се загуба от размяната на активите като разлика между справедливата и балансовата стойност на сградата (500 000 лв. минус 512 000 лв.) в размер на 12 000 лв.

5. Признава се придобиването на актива – круизен кораб, срещу задължение към доставчика „ВМ“ АД в размер на 600 000 лв.

6. Извършва се частично прихващане на вземанията от „ВМ“ АД със задълженията към „СМ“ АД в размер на 500 000 лв.

7. Извършва се парично разплащане срещу намаляване на остатъка от задълженията към „ВМ“ АД в размер на 100 000 лв.

В МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* се допускат и **две изключения от оценяването на придобитите активи по справедлива стойност:**

а) когато сделката по размяна няма търговско съдържание¹⁰; или

б) нито справедливата стойност на получения актив, нито тази на дадения актив могат надеждно да бъдат оценени.

В тези два случая първоначалната оценка на придобития актив е равна на балансовата стойност на предадения актив. Следователно, когато сделката по размяната на активите няма търговско съдържание или когато не са налице условия за надеждно измерване на справедливата стойност на активите, тогава не се признава и отчита финансов резултат (печалба или загуба) от тази размяна.

¹⁰ Параграф 25 на МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* определя, че бартерната сделка има търговско съдържание, когато отговаря на следните условия:

а) конфигурацията (риск, момент на настъпване и сума) на паричните потоци от получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци от прехвърления актив; или

б) специфичната за предприятието стойност на частта от операциите на предприятието, засегната от сделката, се промени в резултат от размяната; и

в) разликата, посочена в буква а) или б), е значителна по отношение на справедливата стойност на разменените активи.

Методологичен пример № 5: Размяна на непаричен срещу непаричен актив, когато сделката няма търговско съдържание

Предприятието „АБВ“ АД сключва договор за размяна на парен локомотив срещу ретро автомобил, собственост на предприятието „ННН“ АД при следните изходни данни и условия, посочени в таблица 5.

Таблица 5.

„АБВ“ АД		РАЗМЯНА НА НЕПАРИЧНИ АКТИВИ БЕЗ ТЪРГОВСКО СЪДЪРЖАНИЕ	„ННН“ АД	
ПАРЕН ЛОКОМОТИВ			РЕТРО АВТОМОБИЛ	
				
Цена на придобиване	950 000 лв.		Цена на придобиване	700 000 лв.
Натрупана амортизация	600 000 лв.	Натрупана амортизация	310 000 лв.	
Балансова стойност	350 000 лв.	Балансова стойност	390 000 лв.	

Забележка: Приема се условно, че предприятията не са регистрирани по ЗДДС

В посочения пример се разменят непарични активи, без да се извършва парично доплащане от страна на „АБВ“ АД, тъй като не е възможно да се определят справедливите стойности на активите и сделката няма търговско съдържание.

В счетоводната система на предприятието АБВ АД този стопански процес намира отражение чрез съставянето на счетоводни записвания в следния ред:

1. Отписва се начислената амортизация на локомотива в размер на 600 000 лв.

2. Отписва се локомотивът от имуществото на предприятието с балансовата стойност – 350 000 лв.

3. Признават се вземания от клиента „ННН“ АД и приходи от продажбата на нетекущия актив с размера на балансовата стойност – 350 000 лв.

4. Признава се придобиването на актив – ретро автомобил, срещу задължение към доставчика „ННН“ АД в размер на 350 000 лв. (балансираната стойност на придобития актив е равна на балансовата стойност на предадения актив!).

5. Извършва се прихващане на вземанията от „ННН“ АД със задълженията към „ННН“ АД в размер на 350 000 лв.

6. Не се отчита финансов резултат от размяната на активите.

В счетоводната система на предприятието „ННН“ АД този стопански процес намира отражение чрез съставянето на счетоводни записвания в следния ред (счетоводните записвания са огледални на записванията, които са направени в счетоводната система на „ННН“ АД. Разликата е единствено в стойностите на счетоводните статии):

1. Отписва се начислената амортизация на ретро автомобила в размер на 310 000 лв.

2. Отписва се автомобилът от имуществото на предприятието с балансовата стойност – 390 000 лв.

3. Признават се вземания от клиента „АБВ“ АД и приходи от продажбата на нетекущия актив с размера на балансовата стойност – 390 000 лв.

4. Признава се придобиването на актив – парен локомотив, срещу задължение към доставчика „АБВ“ АД в размер на 390 000 лв. (балансираната стойност на придобития актив е равна на балансовата стойност на предадения актив!).

5. Извършва се прихващане на вземанията от „АБВ“ АД със задълженията към „АБВ“ АД в размер на 390 000 лв.

6. Не се отчита финансов резултат от размяната на активите.**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Съвременните бартерни сделки се развиха значително и се превърнаха в ефективен способ за управление на паричните потоци с цел осигуряване на необходимата и достатъчна ликвидност за предприятията, оптимално преразпределение на активите и използване на излишъка от производствен капацитет за предприятията. Счетоводните аспекти на бартера отразяват обективно тяхната икономическа същност и осигуряват висококачествена и навременна информация за настъпилите промени в имущественото състояние на отчетната единица, за постигнатите икономически резултати от размяната на активи, за управлението на ликвидността и ограничаването на рисковете от неплатежоспособност в условията на икономически сътресения.

Библиографска справка:

1. Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, ОЖ, L 347, 11.12.2006.
2. Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 година относно годишните финансови отчети, консолидираните финансови отчети и свързаните доклади на някои видове предприятия и за изменение на Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета и за отмяна на Директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета, текст от значение за ЕИП, ОЖ, L 176, 27.06.2013.

3. Дочев, И. Из дебрите на един данъчен казус, списание на ИДЕС, София, бр. 3, 2014.
4. Душанов, И., М. Димитров. Курс по счетоводство на предприятието, Девето издание, Тракия-М, София, 2016.
5. Закон за задълженията и договорите, обн., ДВ, бр. 275 от 22 ноември 1950 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 42 от 22 май 2018 г.
6. Закон за счетоводството, Обн., ДВ, бр. 95 от 8 декември 2015 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 96 от 6 декември 2019 г.
7. Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 3 ноември 2008 година за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета (Текст от значение за ЕИП).
8. Тончева, Р. Пропаричност на съвременния бартер, Автореферат на дисертационен труд за присъждане на ОНС „доктор“, София, 2014.
9. IFRS. (2018) Conceptual Framework for Financial Reporting, <https://ifrs.org/>
10. IFRS 13 “Fair Value Measurement”, <https://ifrs.org/>
11. IRTA. (2020) UC Sets New Annual Trading Record In 2019! IRTA News, January 3, www.irta.com
12. Pacioli, Luca. (1494) Summa de Arithmetics, Proportioni et Proportionalita. 1st Edition.
13. Pacioli, Luca. (1494) Summa de Arithmetics, Proportioni et Proportionalita. 1st Edition. In Ancient Double-entry Bookkeeping. Published by John D. Geijsbeck, Denver, Colorado, USA, 1940.
14. Robert R. Sterling and Richard E. (1971) Flaherty, The Role of Liquidity in Exchange Valuation, The Accounting Review, Vol. 46, No. 3.
15. Williard E. Stone. (1985) Barter: Development of Accounting Practice and Theory, Accounting Historians Journal 12 (2): 95–108, <https://doi.org/10.2308/0148-4184.12.2.95>

ACCOUNTING ASPECTS OF BARTER TRANSACTIONS IN THE ENVIRONMENT OF GLOBAL ECONOMIC INSTABILITY

Chief Assist. Prof. Borislav Boyanov, PhD

Accountancy and Analysis Department

UNWE, Sofia

Keywords:	Summary
<p><i>Barter exchange</i></p> <p><i>Fixed (non-current) assets</i></p> <p><i>Accounting reporting</i></p> <p><i>Global economic instability</i></p>	<p><i>The article is dedicated to the accounting dimensions of transactions in barter exchange of non-current assets based on the provisions of IAS 16 "Property, Plant and Equipment". The general economic characteristic of the barter is presented, as well as its aspects of manifestation in public and business life. The benefits and timeliness of barter transactions in the face of economic instability caused by the COVID-19 pandemic are outlined. There is a focus on the role and importance of barter transactions in accounting theory, and a literary examination of several of the most significant scientific achievements has been carried out to show that barter transactions are the subject of accounting from the Middle Ages to the present day. Methodological examples have been developed that represent the application of the accounting requirements for the exchange of non-monetary assets, non-monetary vs. non-monetary and monetary assets, as well as the exchange of assets when the transaction has no commercial content. The examples aim to show that the accounting and presentation in the financial statements of barter transaction results is an objective reflection of management decisions aimed at maintaining the real value of the reporting entity's assets in the face of global economic instability.</i></p>