

Особливості обліку імпортованих виробничих запасів у зовнішньоекономічній діяльності

Боровик А. І.¹, Ігнатенко Т. В.²

Опубліковано	Секція	УДК
29.05.2025	Економіка	657.44:339.5
DOI: https://doi.org/10.5281/zenodo.15542920		

Анотація. У статті досліджено теоретичні та практичні аспекти бухгалтерського обліку імпортованих виробничих запасів у системі зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Визначено роль імпортних операцій у аспекті конкурентоспроможності продукції та забезпечення виробничого процесу сировиною, матеріалами та комплектувальними, що потребують особливого підходу до їх документального оформлення, оцінки та відображення в обліку. Детально проаналізовано порядок формування митної та первісної вартості імпортованих запасів, з урахуванням витрат на транспортування, навантаження, митного оформлення, сплати податків та зборів. Визначено ключові проблеми, пов'язані з обліковим відображенням таких запасів: формування первісної вартості, митне оформлення, вплив валютних курсів та аналітичний облік. Проведено порівняльний аналіз нормативного визначення понять у національних і міжнародних стандартах.

Ключові слова: імпорт, виробничі запаси, зовнішньоекономічна діяльність, первісна вартість, митне оформлення, бухгалтерський облік.

Features of accounting for imported production inventories in foreign economic activity

Annotation. The article examines the theoretical and practical aspects of accounting for imported production stocks in the system of foreign economic activity of enterprises. The role of import operations in terms of product competitiveness and provision of the production process with raw materials and components that require a special approach to their documentation, valuation and accounting is determined. The author analyzes in detail the procedure for forming the customs and initial value of imported inventories, taking into account the costs of transportation, loading, customs clearance, payment of taxes and fees. The key problems associated with the accounting treatment of such inventories are identified: formation of the initial cost, customs clearance, the impact of exchange rates and analytical accounting. A comparative analysis of the normative definition of concepts in national and international standards is carried out.

Key words: imports, production stocks, foreign economic activity, initial value, customs clearance, accounting.

¹ здобувачка вищої освіти другого (магістерського) рівня Державного торговельно-економічного університету

² кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування Державного торговельно-економічного університету ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9764-3720>

Вступ

У сучасних умовах господарювання підприємства все активніше залучають ресурси із зовнішніх ринків з метою забезпечення безперервності виробництва та підвищення його ефективності. Імпорт виробничих запасів, зокрема сировини, матеріалів, комплектувальних тощо, стає необхідним кроком для забезпечення конкурентоспроможності продукції. У зв'язку з цим актуалізується питання організації обліку імпортованих виробничих запасів, який має враховувати особливості валютних операцій, митного регулювання, транспортно-заготівельних витрат і податкового законодавства.

Недостатня увага до специфіки облікового відображення таких запасів може призвести до викривлення фінансової звітності, помилок у розрахунках податкових зобов'язань та необґрунтованих управлінських рішень. Тому важливим є удосконалення методичних підходів до бухгалтерського обліку імпортованих виробничих запасів як на рівні нормативного регулювання, так і на рівні практичного застосування в діяльності підприємств.

Проблематика бухгалтерського обліку імпортованих виробничих запасів розглядається у наукових працях низки вітчизняних учених, які зробили суттєвий внесок у формування методичних засад та практичних рекомендацій щодо її реалізації. Зокрема, варто виділити дослідження Ф.Ф. Бутинця, Ю.А. Кузьмінського, В.Ю. Гордополова, І.В. Жиглей та Л.В. Шкуліпи.

Автори розглядають теоретико-методичні аспекти формування первісної вартості імпортованих запасів, облік витрат, пов'язаних з транспортуванням, митним оформленням, сертифікацією. Також акцентують увагу на важливості правильного визначення курсових різниць, що виникають під час імпортних розрахунків, та їх вплив на фінансовий результат підприємства.

Узагальнення наукових підходів свідчить про те, що, незважаючи на наявність значного теоретичного доробку, питання комплексного обліку імпортованих виробничих запасів, особливо в частині валютних коливань і митного регулювання, потребують подальшого дослідження та методичного вдосконалення.

З огляду вплив специфіки зовнішньоекономічної діяльності на облік виробничих запасів, основними завданнями цієї статті є:

- узагальнення теоретичних засад щодо сутності виробничих запасів у контексті імпорту відповідно до національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- дослідження нормативно-правового регулювання імпортних операцій;
- аналіз методики формування первісної вартості імпортованих виробничих запасів;
- ідентифікація ключових проблемних аспектів облікового відображення імпортованих запасів, зокрема щодо курсових різниць.

Метою статті є теоретичне узагальнення та практичне обґрунтування основних положень щодо бухгалтерського обліку імпортованих виробничих запасів, виявлення проблемних аспектів їх облікового відображення на підприємствах.

Результати

У сучасних умовах глобалізації зовнішньоекономічна діяльність підприємств набуває дедалі більшого значення, зокрема в частині імпорту сировини, матеріалів та інших виробничих запасів. Імпортовані запаси відіграють важливу роль у забезпеченні безперервності виробничого процесу, підвищенні конкурентоспроможності продукції та оптимізації витрат підприємства. Водночас їхній облік має низку особливостей, що зумовлює необхідність чіткого нормативного регулювання та методичного забезпечення процесу визнання, оцінки і відображення імпортованих виробничих запасів у системі бухгалтерського обліку.

Вважаємо за доцільне здійснити узагальнення підходів до тлумачення поняття «запаси» у національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, яке відображене в табл. 1. Слід зазначити, що трактування окремого поняття «виробничі запаси» відсутнє як і у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 9 «Запаси», так і Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси».

Таблиця 1

Визначення поняття «запаси» у нормативно-правових актах

Нормативно-правовий акт	Визначення
<i>НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»</i>	Активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому
<i>МСБО 2 «Запаси»</i>	Запаси – це активи, які: а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.
<i>НП(С)БО 9 «Запаси»</i>	Запаси - активи, які: утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Джерело створено автором на основі [4,1,6]

Відповідно до Митного Кодексу України, затвердженого Верховною Радою України від 13.03.2012 року № 4495-VI, імпортом (випуском для вільного обігу) є «митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України» [3]. Саме імпортна операція є первинною передумовою виникнення об'єкта обліку – імпортованих виробничих запасів, оскільки вона ініціює не лише юридичне оформлення права власності на актив, а й його економічне визнання у складі запасів підприємства. Це, у свою чергу, зумовлює необхідність чіткого розмежування процедур митного оформлення, правильного формування первісної вартості виробничих запасів із включенням усіх витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням, транспортуванням та доведенням до придатного стану, а також забезпечення повного і достовірного облікового відображення таких операцій відповідно до вимог чинного законодавства та стандартів бухгалтерського обліку.

Важливим етапом у дослідженні обліку імпортованих виробничих запасів є визначення видів господарських операцій, які охоплює поняття імпорту. Залежно від джерела фінансування, форми розрахунків та умов постачання, імпортні операції можуть набувати різноманітних організаційно-економічних форм. Згідно з науково-

практичним підходом, наведеним у роботах Бутинця Ф. Ф., до імпорتنих операцій належать:

- придбання товарно-матеріальних цінностей від іноземних постачальників на умовах комерційного кредиту;
- ввезення товарно-матеріальних цінностей або отримання послуг у межах бартерних угод;
- ввезення товарів у рахунок централізованих імпорتنих закупівель;
- придбання товарно-матеріальних цінностей та послуг з оплатою готівкою;
- отримання товарно-матеріальних цінностей та послуг у вигляді безоплатної допомоги [2].

Зазначені операції відрізняються за порядком митного оформлення, правовим статусом сторін договору, а також впливають на методику формування первісної вартості імпортованих запасів, що потребує відповідного облікового підходу.

Складність та багатогранність імпорتنих операцій з виробничими запасами зумовлює потребу у формуванні чіткої системи бухгалтерського обліку, яка б забезпечувала своєчасне, повне та достовірне відображення всіх господарських фактів, пов'язаних з їх здійсненням. З огляду на це, постає необхідність визначення основних завдань бухгалтерського обліку імпортованих виробничих запасів, реалізація яких сприятиме ефективному управлінню матеріальними ресурсами підприємства та дотриманню вимог чинного законодавства.

До основних завдань обліку імпорتنих операцій із виробничими запасами належать:

- документальне забезпечення всіх етапів переміщення виробничих запасів від постачальника до складу підприємства, включаючи митне оформлення;
- правильне формування первісної вартості запасів із урахуванням усіх витрат, пов'язаних з придбанням, транспортуванням, митним оформленням та доведенням до придатного для використання стану;
- достовірне відображення курсових різниць, що виникають у процесі здійснення імпорتنих операцій;
- контроль за дотриманням договірних умов та фінансових розрахунків із контрагентами;
- організація аналітичного обліку за обліковими партіями, контрактами, та країнами.

Реалізація вищезазначених завдань дозволяє не лише забезпечити об'єктивність бухгалтерської інформації, а й сприяє ухваленню обґрунтованих управлінських рішень у сфері матеріально-технічного забезпечення підприємства.

У контексті імпорتنих операцій одним із ключових аспектів, що безпосередньо впливає на відображення в бухгалтерському обліку виробничих запасів, є форма розрахунків із постачальниками. Залежно від умов договору, імпортовані запаси можуть надходити до підприємства на умовах передоплати (перша подія – оплата вартості виробничих запасів) або з відстроченням платежу (перша подія – отримання виробничих запасів). Вибір тієї чи іншої форми розрахунків безпосередньо впливає на порядок бухгалтерського обліку, зокрема на момент визнання активів, формування первісної вартості виробничих запасів, визначення курсових різниць та відображення зобов'язань. Згідно, з НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» первісна вартість виробничих запасів за першою подією формується так:

- оплата вартості виробничих запасів – за курсом НБУ на дату сплати авансу;
- отримання виробничих запасів – за курсом НБУ на дату здійснення господарської операції [5].

При здійсненні попередньої оплати іноземному постачальнику підприємство визнає дебіторську заборгованість у розрізі розрахунків із постачальниками-

нерезидентами. Первісна вартість виробничих запасів, які будуть оприбутковані у майбутньому, формується із урахуванням відповідного авансу. Якщо передоплата здійснюється частинами, а виробничі запаси постачаються окремими партіями, кожна партія відображається в обліку із застосуванням курсу, який відповідає даті відповідного авансу.

У випадку, коли виробничі запаси постачаються нерезидентом із відстроченням платежу, підприємство визнає їх у момент переходу права власності на них. Датою визнання виробничих запасів – активом зазвичай є дата переходу прав власності, визначена умовами поставки згідно з правилами Інкотермс. Якщо така дата не встановлена конкретно, відповідно до ст. 334 п. 1 Цивільного Кодексу України, затвердженого Верховною Радою України від 16.01.2003 р. № 435-IV, – на дату передачі товару [8].

З метою забезпечення достовірного облікового відображення імпортованих виробничих запасів особливе значення має правильне визначення їх первісної вартості. Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси», первісна вартість імпортованих запасів включає всі витрати, безпосередньо пов'язані з його придбанням, транспортуванням, митним оформленням та доведенням до стану, придатного для використання у виробничому процесі. Узагальнений перелік таких витрат наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Перелік витрат, що включаються до первісної вартості імпортованих запасів

№ п.	Види витрати
1.	Вартість, сплачена постачальнику, з урахуванням курсу іноземної валюти, застосованого під час визначення вартості запасів на дату їх оприбуткування.
2.	Митні платежі.
3.	Вартість послуг митного брокера.
4.	Витрати на зберігання запасів на митних складах.
5.	Транспортно-заготівельні витрати (доставка, навантаження, розвантаження).
6.	Витрати на сертифікацію конкретної партії імпортованих запасів.

Джерело створено автором на основі [6]

Варто зазначити, що згідно з п. 185.1 Податкового Кодексу України, затвердженого Верховною Радою України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПКУ), операції з ввезення запасів у митному режимі імпорту супроводжуються сплатою податку на додану вартість (далі – ПДВ) [7]. Сплата ПДВ, згідно п. 181.2 ПКУ, є обов'язковою навіть для суб'єктів господарювання, які не мають статусу платника ПДВ, а тому сума сплаченого податку підлягає включенню до первісної вартості імпортованих запасів.

При цьому важливо враховувати, що до первісної вартості імпортованих виробничих запасів не включаються:

- курсові різниці за розрахунками;
- витрати, пов'язані з придбанням та обміном валюти;
- комісійні винагороди іншим посередникам (окрім митного брокера);
- суми ПДВ, що підлягають включенню до податкового кредиту.

Відповідно до п. 8 НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», курсові різниці визначаються за монетарними статтями в іноземній валюті на дату здійснення господарської операції, а також на дату балансу. Згідно з обліковою політикою підприємства, перерахунок може проводитися як за окремими операціями, так і за всією статтею в цілому. Під час імпорту запасів може виникати як додатна, так і від'ємна курсова різниця залежно від коливань валютного курсу. Як показано в табл. 3, додатна курсова різниця виникає тоді, коли курс НБУ на дату балансу або на дату здійснення господарської операції є нижчим за курс, що діяв на дату оприбуткування запасів. У

цьому разі курсові різниці обліковуються на субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці». Натомість від'ємна курсова різниця відображається у разі, коли курс НБУ на дату балансу або на дату здійснення господарської операції підвищився порівняно з курсом, що діяв на дату оприбуткування запасів – така різниця обліковується на субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

Таблиця 3

Визначення курсових різниць при імпорті виробничих запасів

Перша подія	Вид курсової різниці	Визначення та відображення в обліку
Отримання виробничих запасів	<i>Додатна</i>	Курс НБУ на дату балансу або на дату здійснення операції нижчий за курс на дату оприбуткування виробничих запасів. Курсова різниця відображається на субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці».
	<i>Від'ємна</i>	Курс НБУ на дату балансу або на дату здійснення господарської операції вищий за курс на дату оприбуткування виробничих запасів. Курсова різниця відображається на субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці».
Оплата вартості виробничих запасів	Курсова різниця не виникає.	

Джерело створено автором на основі [5]

Водночас у разі здійснення передоплати імпортованих виробничих запасів курсові різниці не виникають, оскільки авансовані суми не є монетарними статтями, і відповідно до НП(С)БО 21 не підлягають переоцінці.

Висновки

У результаті проведеного дослідження встановлено, що облік імпортованих виробничих запасів у системі зовнішньоекономічної діяльності підприємств має низку специфічних особливостей, зумовлених митним регулюванням, податковим законодавством, а також вимогами бухгалтерських стандартів. Визначено, що формування первісної вартості імпортованих виробничих запасів повинно здійснюватися з урахуванням усіх витрат, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням, транспортуванням, митним оформленням і доведенням до придатного для використання стану.

Обґрунтовано вплив вибраної форми розрахунків із постачальником на момент визнання запасів, порядок визначення курсових різниць та облікове відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку. Зазначено, що реалізація завдань бухгалтерського обліку імпортованих виробничих запасів сприяє формуванню достовірної інформації для управлінських рішень, підвищенню ефективності матеріально-технічного забезпечення та забезпеченню дотримання чинного законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Список використаних джерел

1. International Accounting Standard 2 «Inventories». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/> (дата звернення 23.05.2025)

2. Бутинець Ф.Ф. Загальні засади експортно-імпоротної діяльності. Облік і аналіз в ЗЕД: підручник. Вид. 2-ге, доп. і переробл. Житомир: ПП Рута, 2001. 542 с.
3. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення 23.05.2025)
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 23.05.2025)
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (дата звернення 23.05.2025)
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 23.05.2025)
7. Податковий Кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 23.05.2025)
8. Цивільний Кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення 23.05.2025)