

3. Bulgakova, S.V. (2006). *Upravlencheskij uchet: problemy teorii* [Managerial Accounting: problems of theory]. Voronezh, pp. 108-109 (in Russ).
4. Vasyl'kivs'kyj, D.M. (2012). Analysis of the possibilities of realization mechanism of increasing the economic potential of the company. *Visnyk Khmel'nyts'koho natsional'noho universytetu [Herald of Khmelnytsky National University]*, vol. 3, pp. 113-115 (in Ukr.).
5. Voloschuk, L.O. (2011). Accounting and analytical support of innovative development of enterprise. *Pratsi Odes'koho politekhnichnoho universytetu [Proceedings of the Odessa Polytechnic University]*, vol. 2 (36), pp. 329-328 (in Ukr.).
6. Holiachuk, N. (2010). Accounting and analytical support as an important part of enterprise management. *Ekonomichnyj analiz [Economic analysis]*, vol. 6, pp. 408-410 (in Ukr.).
7. Hudzyn's'kyj, O.D., Kirejtsev, H.H., Pakhomova, T.M. (2008). The theoretical aspects of accounting and analytical management mechanism. *Oblik i finansy APK [Accounting and Finance AIC]*, vol. 3, pp. 89-93 (in Ukr.).
8. Hutsajliuk, Z. (2007). Some of the reform of the accounting system: concept and realization. *Bukhhalters'kyj oblik i audit [Accounting and Auditing]*, vol. 10, pp. 11-17 (in Ukr.).
9. Zahorodnij, A.H. (2012). Consolidation accounting and analytical information. *Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku [Management and business in Ukraine: stages of development and problems]*, pp. 92-99 (in Ukr.).
10. Kamins'ka, T.H. (2006). *Accounting and analytical support financial management in farms*. Abstract to PhD dissertation, Accounting, Analysis and Audit. National Agrarian University, Kyiv (in Ukr.).
11. Sokolov, Ja.V. (2009). *Buhgalterskij upravlencheskij uchet: ot istokov do nashih dnei* [Management accounting: from the beginnings to the present day]. Moscow, pp. 12-14 (in Russ).
12. Skrypnyk, N.V., Skrypnyk, M.E. (2015). The essence of strategic management reporting and approaches for its formation. *Mizhnarodnyj naukovyj zhurnal «Naukovyj ohliad» [International scientific journal "Science Review"]*, vol. 5 (15), pp. 19-26 (in Ukr.).
13. Titarenko, H.B., Korin'ko, M.D. (2010). Methodological approaches for the construction of accounting and analytical systems using peer reviews. *Oblik i finansy APK [Accounting and Finance AIC]*, vol. 4, pp. 66-69 (in Ukr.).



УДК 657.478

Ж.С. Труфіна, к.е.н., А.О. Труфен, к.е.н.,

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

ПОРЯДОК ВИЗНАЧЕННЯ ПЕРВІСНОЇ ВАРТОСТІ ТА ОБЛІК ПРИДБАНИХ ТОВАРІВ ЗА ВАЛЮТУ

Анотація

У статті досліджується механізм порядку формування первісної вартості, який насамперед залежить від шляхів надходження товарно-матеріальних цінностей і форми оплати. Визначено основні складові первісної вартості товарів придбаних за валюту, при чому при формуванні первісної вартості необхідно врахувати те, яка подія була першою: оприбуткування чи перерахування за товари передоплати, крім того, зазначено алгоритм взаємозв'язку і послідовність визначення складових первісної вартості товарів, придбаних за іноземну валюту, що використовують на практиці, а також для точного визначення первісної вартості наведено приклад формування первісної вартості імпортованих товарів з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку, розглянуто зміни з врахуванням вимог ПКУ, національних П(С)БО.

Ключові слова: імпортні товари, первісна вартість, імпортний збір, іноземна валюта, бухгалтерський облік придбання імпортних товарів.

Ж.С. Труфина, к.э.н., А.О. Труфен, к.э.н.,

Черновицкий торгово-экономический институт КНТЭУ, г. Черновцы

ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ПЕРВИЧНОЙ СТОИМОСТИ И УЧЕТ ПРИОБРЕТЕННЫХ ТОВАРОВ ЗА ВАЛЮТУ

Аннотация

В статье исследуется механизм порядка формирования первоначальной стоимости, который в первую очередь зависит от путей поступления товарно-материальных ценностей и формы оплаты.

Определены основные составные первоначальной стоимости товаров приобретенных за валюту, причем при формировании первичной стоимости необходимо учесть какое событие было первым: зачисление или перерасчет за товары предоплаты, кроме того, представлен алгоритм взаимосвязи и последовательности формирования составных первоначальной стоимости товаров на практике, приобретенных за валюту, а также для точного определения первичной стоимости приведен пример отображения на счетах бухгалтерского учета импортных товаров, рассмотрены изменения с учетом требований НКУ и П(С)БУ.

Ключевые слова: импортные товары, первоначальная стоимость, импортный сбор, иностранная валюта, бухгалтерский учет приобретения импортных товаров.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Актуальність роботи підприємств у сфері зовнішньоекономічної діяльності обумовлюється необхідністю здійснення операцій з іноземною валютою в зв'язку з придбанням імпортованих товарів. Згідно з даними Держкомстату, у 2014 році в Україну імпортовано товарів і послуг на суму 60,1 млрд. дол. США. В товарній структурі імпорту переважають промислове устаткування, медичне обладнання, мінеральна і хімічна продукція, продукти харчування.

Операції, пов'язані з іноземною валютою, – це операції, які здійснюються в іншій валюті порівняно з тією, в якій ведуть бухгалтерський фінансовий облік та складають фінансову звітність. Такі операції пов'язані з експортом або імпортом товарів, інвестиціями, одержанням або виплатою дивідендів, відрядженнями за кордон тощо.

Основні засади формування первісної вартості імпортних товарів ідентичні тим, що використовуються для визначення первісної вартості запасів. Проте, існує низка неузгоджених питань, щодо визначення первісної вартості товарів та відображенню на рахунках бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Недостатній рівень розробки питань бухгалтерського обліку придбання товарів за валюту та механізм формування первісної вартості при придбанні товарів за валюту зумовив необхідність розкриття окремих аспектів ведення обліку з урахуванням вимог ПКУ та національних і міжнародних стандартів. Значний внесок у теоретичні

дослідження проблем обліку ведення імпорتنих товарів зробили провідні вітчизняні вчені-економісти В. Апопій, Н. Голошубова, В. Гросул, Н. Л. Лігоненко, А. Мазаракі, В. Марцин, Л. Нападовська, В. Пантелеєва, О. Петрик, О. В. Сапоговська, В. Шевчук та інші. Однак з прийняттям ПКУ виникає багато неузгоджених питань, які потребують подальшого дослідження організації бухгалтерського обліку товарних операцій, адже щороку в торгівлі відбуваються зміни, галузь поповнюється новими методами, формами продажу.

Формулювання цілей статті й аргументування актуальності поставленого завдання: розкрити особливості бухгалтерського та податкового обліку придбання товарів за валюту, порядок визначення первісної вартості, а також звернути увагу на зміни щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку з врахуванням вимог ПКУ та П(С)БО.

Виклад основного матеріалу. Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (затверджено наказом МФУ № 246 від 20 жовтня 1999 року). Попри те, що дане П(С)БО дає визначення сутності запасів, воно також вказує склад запасів підприємства, склад фактичних витрат, які формують собівартість запасів залежно від шляхів надходження їх до господарюючого суб'єкту [1].

Сам механізм порядку формування первісної вартості залежить від шляхів надходження товарно-матеріальних цінностей і форми оплати: як внеску до статутного капіталу, від постачальників з оплатою або бартером тощо [1].

Одним із основних, найскладніших та проблемних питань методології системи бухгалтерського обліку є правильне та раціональне відображення в бухгалтерському обліку первісної вартості (фактичної собівартості) товарів, включаючи імпорتنі, визначення та відображення в системі синтетичного та аналітичного обліку товарних операцій.

Стандарт 9 «Запаси» стверджує, що первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є їх собівартість, що складається з таких фактичних витрат: сум, які сплачують за договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; сум ввізного мита; сум непрямих податків, сплачених у зв'язку з придбанням запасів і не відшкодованих підприємству з бюджету; транспортно-заготівельних витрат; інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою [1; 2].

Крім того, Законом України №73-VIII від 28.12.2014 . одним із заходів щодо стабілізації платіжного балансу України тимчасово було запроваджено, починаючи з 26 лютого 2015 року, додатковий імпорتنий збір як особливий вид мита у розумінні Митного кодексу [3].

Додатковий імпорнтний збір справлявся з товарів, які ввозяться на митну територію України у митному режимі імпорту, незалежно від країни їх походження за ставками: 10% для товарів, що класифікуються у 1-24 товарних групах згідно із УКТЗЕД; 5% для товарів, що класифікуються у 25-97 товарних групах згідно із УКТЗЕД; 10% для товарів, що підлягають оподаткуванню ввізним митом відповідно до статті 374 Митного кодексу. Збір не поширювався на критичний імпорнт, медичні приналежності, енергетичні ресурси, зокрема на газ та інші важливі для української економіки і населення товари [3].

Правда, додатковий імпорнтний збір, введений у лютому 2015 року для стабілізації платіжного балансу України, вже скасовано з 1 січня 2016 року. В основному, у розрахунках за імпорнтні товари використовують інвалюту. Тому за їх первісної оцінки потрібно використовувати вимоги П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Тоді покупна вартість імпорнтних товарів має виражатися в гривневому еквіваленті і залежить від передоплати товару чи його одержання на умовах відстрочення платежу. З урахуванням вимог П(С)БО 21, первісна вартість імпорнтних товарів визначається таким чином:

1. Якщо перша подія – перерахування авансу за товари:

✓ первісна вартість імпорнтних товарів визначатиметься відповідно до абз. 1 п.6 П(С)БО 21, згідно з яким сума авансу в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів й отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу;

✓ якщо імпортується товар, авансова оплата за який перераховується поетапно з різними курсами НБУ, то первісна вартість імпорнтних товарів визначатиметься з урахуванням ч. II абз. 1 п. 6 П(С)БО 21, відповідно до якого у разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

2. Якщо перша подія – отримання (оприбуткування) імпорнтного товару, то його первісна вартість визначається відповідно до п. 5 П(С)БО 21, згідно з яким операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Тобто первісна вартість імпорнтного товару, за який оплата ще не проводилася, визначається із застосуванням курсу НБУ на дату визнання таких товарів активами в бухгалтерському обліку, тобто на дату їх отримання (оприбуткування). Як

ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ

правило, дата визнання імпортованих товарів активами в бухгалтерському обліку і дата оформлення вантажно-митної декларації (далі – ВМД) збігаються [4;10].

На практиці первісна вартість товарів визначається не лише складанням всіх перелічених показників. Деякі показники слугують як база розрахунку для інших показників. Взаємозв'язок і послідовність визначення складових первісної вартості товарів, придбаних за валюту, можна описати за допомогою наступного алгоритму (табл. 1).

Таблиця 1

Алгоритм визначення складових первісної вартості

| | | |
|--|---|---|
| Складові первісної вартості | = | База для розрахунку |
| = | | |
| Контрактна вартість товарів у гривневому еквіваленті | = | <p>Залежно від умов розрахунків з постачальником:</p> <p>1. У випадку передоплати для перерахунку в гривневий еквівалент використовується курс НБУ, що діяв на день сплати авансу.</p> <p>2. У випадку ввезення товару на митну територію України з наступною оплатою використовується курс НБУ, що діяв на день складання валютно-митної декларації (ВМД).</p> |
| + | | |
| Мито, акцизний збір, інші непрямі податки | = | [Вартість товарів у гривневому еквіваленті по курсу НБУ, вказаному у ВМД + Плата за перевезення товарів до митного кордону з Україною] * % державного мита |
| + | | |
| Додатковий імпортований збір | = | [Вартість товарів у гривневому еквіваленті по курсу НБУ, вказаному у ВМД + Плата за перевезення товарів до митного кордону з Україною] * % додаткового імпортованого збору (5 або 10%) |
| + | | |
| Сума сплаченого ПДВ при митному оформленні | = | <p>Включається до первісної вартості тільки у випадку, якщо підприємство-імпортер не є платником ПДВ.</p> <p>Якщо підприємство зареєстрований як платник ПДВ, то розрахована сума включається до податкового кредиту ПДВ у місяці оформлення ВМД.</p> <p>[Вартість товарів у гривневому еквіваленті по курсу НБУ, вказаному у ВМД + Плата за перевезення товарів до митного кордону з Україною + Розмір мита та інших непрямих податків + Розмір додаткового імпортованого збору] * % ПДВ</p> |
| + | | |
| Транспортно-заготівельні витрати | = | Витрати на оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи й транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів |
| + | | |
| Інші витрати | = | Прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісних технічних характеристик запасів |

Наведемо приклад формування первісної вартості імпортованих товарів. Підприємство «Контракт» (платник податку на прибуток на загальних підставах, а також платник ПДВ) придбало за зовнішньоекономічним контрактом у турецького постачальника товари на суму 9300,00 дол. США.

Згідно з контрактом розрахунки здійснювались на умовах передоплати, курс на дату оплати склав 21,755526 грн./дол. США.

Витрати на доставку товарів до місця розмитнення 15000,00 грн. без ПДВ, в тому числі морський фрахт склав 2175,03 грн.

Курс НБУ на дату оформлення ВМД – 21,998165 грн./дол. США.

При розмитненні сплачується державне мито 2%, додатковий імпорتنний збір 5%, ПДВ 20%.

Таблиця 2

Облік придбання імпортного товару

| № з/п | Зміст господарської операції | Д-т | К-т | Сума, грн. |
|-------|--|-------|-------|------------------------|
| 1 | Перераховано постачальнику за товари 9300,00\$ * 21.755526 | 632 | 311 | 202326,39 9300,00\$ |
| 2 | Перераховано за митне оформлення | 377 | 311 | 59000,00 |
| 3 | Оприбутковано від постачальника імпортні товари | 281 | 632 | 202326,39 9300,00\$ |
| 4 | Збільшено первісну вартість товарів на суми: – державного митного збору, 2% [9300,00\$ * 21.998165 + 2175.03]*2% | 642/1 | 377 | 4135,16 |
| | – додаткового імпортного збору, 5% [9300,00\$ * 21.998165 + 2175.03]*5% | 642/2 | 377 | 10337,90 |
| 5 | На суму фрахту та витрат по доставці | 281 | 685 | 15000,00 |
| 6 | Віднесено до складу податкового кредиту суму сплаченого ввізного ПДВ [9300,00\$ * 21.998165 + 2175.03 + 4135,16 + 10544,66]*20% | 641/2 | 377 | 44287,56 |
| 7 | Збільшено первісну вартість товарів на суми: – державного митного збору, 2% | 281 | 642/1 | 4135,16 |
| | – додаткового імпортного збору, 5% | 281 | 642/2 | 10337,90 |

Примітка: з 01.01 2016 р. імпортний збір скасовано

Таким чином, первісна вартість імпортованих товарів за зовнішньоекономічним контрактом склала 231799,45 грн.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Підсумовуючи вищезазначене, формування первісної вартості імпортних товарів у податковому обліку здійснюватиметься наступним чином: якщо першою подією за операцією придбання імпортного товару є перерахування нерезиденту попередньої оплати, то договірна вартість імпортних товарів, отриманих у рахунок такої авансової оплати, яка виражена в іноземній валюті, перераховуватиметься в гривні за курсом НБУ, що діяв на дату перерахування авансової оплати, та не залежатиме від того, який курс НБУ діятиме на дату оприбуткування таких товарів.

Сформовану собівартість імпортних товарів підприємство включить до складу витрат у податковому обліку, що викладене в п.138.4 ст. 138 ПКУ, відповідно до якого «Витрати, що формують собівартість реалізованих

товарів, виконаних робіт, наданих послуг, крім нерозподільних постійних загальновиробничих витрат, які включаються до складу собівартості реалізованої продукції в періоді їх виникнення, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг» [5; 8].

Якщо першою подією для підприємства є отримання імпортного товару, попередня оплата за який не здійснювалася, то договірна вартість імпортних товарів, що виражена в іноземній валюті, перераховуватиметься в гривні за курсом НБУ на дату оприбуткування таких товарів у бухгалтерському обліку, тобто на дату розмитнення на підставі первинного документа, яким є ВМД.

Первісна вартість імпортних товарів у бухгалтерському обліку формується з одночасним застосуванням П(С)БО 9 (в частині складових первісної вартості запасів), П(С)БО 21 (в частині правил обліку валютних операцій), а також митним законодавством (в частині визначення ставок зборів мита та інших податків).

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. №246 // Бухгалтерський облік: нормативна база. – Х.: Фактор, 2001. – С. 168-175.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів[Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р., №2. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF07002.html
3. Митний кодекс України від 13.04.2012 № 4495-VI (з наступними змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/92-15>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: Наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. // Бухгалтерський облік: нормативна база. – Х.: Фактор, 2003. – С. 178-184.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI (з наступними змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
6. Прокопенко В. Імпортні товари: як визначити первісну вартість / В. Прокопенко // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – №77. – С. 10-12.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.2000 р. № 291 // Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні. – Львів, 2001.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 338 // Бухгалтерський облік: нормативна база. – Х.: Фактор, 2004. – С. 196-209.
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 р. № 996 – XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
10. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів): Наказ Мінекономіки України від 06.09.01 р. №201 // <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01>

Janna Trufina, Candidate of Economic Sciences,
Alla Trufen, Candidate of Economic Sciences,
Chernivtsi Institute of Trade and Economics of KNTEU, Chernivtsi

**THE ORDER OF DETERMINING THE INITIAL VALUE AND ACCOUNTING
OF PURCHASED GOODS BY CURRENCY**

Abstract

The article investigates the order of formation of initial costs mechanism, which primarily depends on the ways of receipt of inventory and payment forms.

Main components of the initial value of goods purchased by the currency are identified. In the formation of initial value it is necessary to consider which event had happened first: enrollment or recalculation of prepaid products. The algorithm of the relationship and sequence of formation of initial cost constituents of items purchased by the foreign currency, and for the exact calculation of the initial value the example of the initial value of imported goods is given. Changes are analyzed considering requirements of Tax Code of Ukraine and Principles (Standards) of Accounting.

Keywords: imported goods, initial cost, import fee, foreign currency, accounting of imported goods purchasing.

References:

1. Ministry of Finance of Ukraine. *Regulation (Standard) 9 "Reserves"*, Decree of 10.20.1999, №246. Accounting: regulatory framework. Kharkiv, 2001, pp. 168-175 (in Ukr.).
2. Ministry of Finance of Ukraine. *Methodical recommendations on accounting reserves*, Order of the 10.01.2007, №2. Available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF07002.html (in Ukr.).
3. *Customs Code of Ukraine* from 13.04.2012, Number 4495-VI. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/92-15> (in Ukr.).
4. Ministry of Finance of Ukraine. *Regulations (standard) accounting 21 "Effects of Changes in Foreign Exchange Rates"*, Decree of 10.08.2000, № 193. Accounting: regulatory framework. Kharkiv, 2003, pp. 178-184 (in Ukr.).
5. *Tax Code of Ukraine* 02.12.2010r. № 2755-VI (with subsequent amendments) Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (in Ukr.).
6. Prokopenko, V. (2015). Imported goods: how to determine the cost. *Vse pro bukhhalters'kyj oblik [All about accounting]*, no. 77, pp. 10-12 (in Ukr.).
7. Ministry of Finance of Ukraine. *Instructions on the application of the Plan of Accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations*, Order of 30.11. 2000, Number 29. National accounting standards in Ukraine, Lviv, 2001 (in Ukr.).
8. Ministry of Finance of Ukraine (2004). *Provision (Standard) 16 "Expenses"*, Decree of 31.12.1999, Number 338. Accounting: regulatory framework. Kharkiv, pp. 196-209 (in Ukr.).
9. *On Accounting and Financial Reporting*, The Law of Ukraine of 16.07.1999, Number 996 – XII. Available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (in Ukr.).
10. Ministry of Economy of Ukraine. *The provisions on the form of foreign trade agreements (contracts)*, Order of 09.06.01, №201. Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01> (in Ukr.).

