

*І. Я. Максименко,  
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування,  
Національний університет "Запорізька політехніка"  
ORCID ID: 0000-0002-2362-6183*

*Ю. О. Максименко,  
магістрант кафедри обліку та оподаткування,  
Національний університет "Запорізька політехніка"  
ORCID ID: 0000-0002-4469-5129*

DOI: 10.32702/2306-6814.2020.21—22.73

# ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА: ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ПРИДБАННЯ ЗАПАСІВ ЗА ІНОЗЕМНУ ВАЛЮТУ

*I. Maksymenko,  
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department  
of Accounting and Taxation, National University "Zaporizhzhye Polytechnic"  
Yu. Maksymenko,  
Master student of the Department of Accounting and Taxation, National University "Zaporizhzhye Polytechnic"*

## FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY OF THE ENTERPRISE: ACCOUNTING REPRESENTATION OF ACQUISITION OF INVENTORIES FOR FOREIGN CURRENCY

***У статті доведено, що зовнішньоекономічна діяльність є однією із головних передумов створення налагодженої діяльності господарюючого суб'єкта.***

***Визначено, що бухгалтерський облік є основним джерелом даних про зовнішньоекономічну діяльність суб'єкта господарювання.***

***Доведено, що під час ведення бухгалтерського обліку розрахунків із іноземними контрагентами головною проблемою стає необхідність відображення результатів впливу коливання валютних курсів на субрахунках бухгалтерського обліку.***

***Визначено, що забезпеченість запасами є головною передумовою здійснення господарської діяльності суб'єкта господарювання, а раціональне споживання запасів є запорукою отримання їм економічних вигід.***

***Встановлено, що за умови попередньої оплати, яка сплачується частково і при цьому отримання запасів від іноземних партнерів відбувається поодиноким постачанням, вартість запасів, що були отримані під час здійснення зовнішньоекономічної операції, формують за сумою передоплати із застосуванням курсів НБУ.***

***Доведено, що при часткових оплатах при імпорті вартість запасів, що імпортуються, буде розбита на декілька частин, виходячи з послідовності платежів. Партія, що дорівнює сумі першого платежу, буде оприбуткована за курсом НБУ на дату перерахування першого авансу, друга — за курсом НБУ на дату перерахування другого авансу тощо.***

***З метою поліпшення відображення курсових різниць на субрахунках бухгалтерського обліку у відносинах з іноземними контрагентами в розрізі доходів, втрат від курсових різниць, запропоновано використовувати аналітичні рахунки в розрізі валют.***

***До рахунків, на яких відображаються курсові різниці, запропоновано відкривати аналітичні рахунки також на кожен валюту.***

**Доведено, що саме здійснення зовнішньоекономічної співпраці дозволяє використовувати інструменти в регулюванні політичних зацікавленості держави та досягнення кінцевої мети діяльності будь-якого суб'єкта господарювання — максимізації прибутку. На сьогодні співпраця з іноземними контрагентами є загальною практикою. Тому процес відображення курсових різниць на рахунках бухгалтерського обліку набуває все більшої актуальності.**

**The article proves that foreign economic activity is one of the main prerequisites for creating a well-established business entity. It is determined that accounting is the main source of data on foreign economic activity of the business entity**

**It is proved that when accounting for settlements with foreign counterparties, the main problem is the need to reflect the results of the impact of exchange rate fluctuations on the sub-accounts of accounting.**

**It is determined that the provision of stocks is the main prerequisite for the economic activity of the business entity, and the rational consumption of stocks is the key to obtaining economic benefits.**

**It is established that under the condition of prepayment, which is paid in part and the receipt of stocks from foreign partners is a single supply, the value of stocks received during a foreign trade transaction is formed by the amount of prepayment using NBU rates.**

**It is proved that for partial payments on import, the value of imported stocks will be divided into several parts based on the sequence of payments. A lot equal to the amount of the first payment will be posted at the NBU exchange rate on the date of the first advance transfer, the second — at the NBU exchange rate on the date of the second advance transfer, and so on.**

**In order to improve the reflection of exchange rate differences on the sub-accounts of accounting in relations with foreign counterparties in terms of income, losses from exchange rate differences, it is proposed to use analytical accounts in terms of currencies. It is proposed to open analytical accounts for each currency to the accounts where exchange rate differences are reflected.**

**It is proved that the implementation of foreign economic cooperation allows the use of tools in regulating the political interests of the state, and achieving the ultimate goal of any business entity — profit maximization. Today, cooperation with foreign contractors is a common practice. Therefore, the process of reflecting exchange rate differences in the accounts is becoming increasingly important.**

*Ключові слова: активи, валюта, виробничі запаси, господарська операція, зовнішньоекономічна діяльність, курсові різниці, одиниця обліку.*

*Key words: assets, currency, inventories, business transaction, foreign economic activity, exchange rate differences, unit of account.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Зовнішньоекономічна діяльність є однією із головних передумов створення налагодженої діяльності господарюючого суб'єкта. На сьогодні бухгалтерський облік є основним джерелом даних про зовнішньоекономічну діяльність суб'єкта господарювання. А отже, створення високого рівня достовірності даних бухгалтерського обліку стає необхідною умовою забезпечення обґрунтованості управлінських рішень. Зміни законодавства створюють несприятливі умови в формуванні облікового відображення господарських операцій із іноземними контрагентами.

Під час ведення бухгалтерського обліку розрахунків із іноземними контрагентами головною проблемою стає необхідність відображення результатів впливу коливання валютних курсів на субрахунках бухгалтерського обліку.

Основною метою використання запасів суб'єктами господарювання є дотримання цілковито налагодженого безперервного виробничого процесу. Запаси є голов-

ною ланкою частині оборотних активів підприємства, які при раціональному використанні дозволяють збільшувати прибуток, від господарської діяльності суб'єкта господарювання. З іншого боку, виробничі запаси — це кошти, які могли бути використані на інші потреби.

Отже, запаси є багатогранною категорією, тому від якості та змісту інформації, яка формується у процесі ведення їх обліку залежать показники діяльності підприємства та рівень ефективності їх використання. У процесі зміни вітчизняної системи бухгалтерського обліку, на прийняття національних стандартів з урахуванням нових міжнародних стандартів обліку, змінюються вимоги до обліку ефективності використання виробничих запасів, а також розширюються поставлені перед ним завдання. Досить часто запаси закуповуються за іноземну валюту, звідки виникають курсові різниці. Актуальність обраної теми зумовлює необхідність дослідження організації та методики ведення обліку операцій із запасами, придбаними за іноземну валюту.

Таблиця 1. Визначення поняття "запаси" відповідно до нормативно-законодавчої бази

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Активи – це ресурси, контрольовані підприємством в наслідок минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому внаслідок будь-якого використання такого запасу
МСФЗ 2 «Запаси»	Запасами - активи, призначені для використання в ході звичайної господарської діяльності в процесі виробництва, для продажу чи у формі матеріалів для споживання при наданні послуг
П(С)БО 9	Запасами це активи, які: утримуються для подальшого продажу 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

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

На тему обліку запасів написано багато публікацій, до цього питання неодноразово повертаються, його розглядають і досліджують багато авторів і вчених. Проблеми визначення курсових різниць іноземної валюти та їх облік розглядаються у працях Ю.А. Кузьмінського, І.В. Жиглей, І.О. Лукашова, О.М. Головащенко. Проте, попри значну кількість праць не вирішеним залишаються проблеми облікового відображення курсових різниць та визначення балансової вартості іноземної валюти.

## МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження відображення курсових різниць на субрахунках бухгалтерського обліку, які

виникли при здійсненні договірних зобов'язань з іноземними контрагентами.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Запаси є головною ланкою в здійсненні господарської діяльності суб'єкта господарювання. Водночас саме наявність запасів у суб'єкта господарювання

Таблиця 2. Оцінка первісної вартості запасів, отриманих під час здійснення імпорتنних операцій

Перша подія	Курс, що застосовується для визначення первісної вартості запасів
Отримання запасів	Первісну вартість запасів формулюють за курсом НБУ на дату здійснення господарської операції
Оплата вартості запасів	Первісну вартість формулюють за курсом НБУ на дату сплати авансу

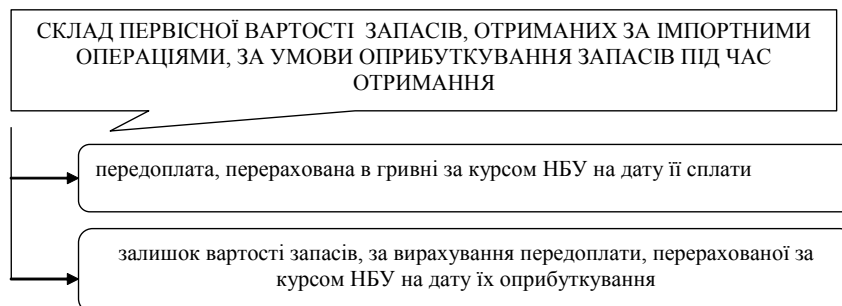


Рис. 1. Склад первісної вартості запасів, отриманих за імпортними операціями, за умови оприбуткування запасів під час отримання

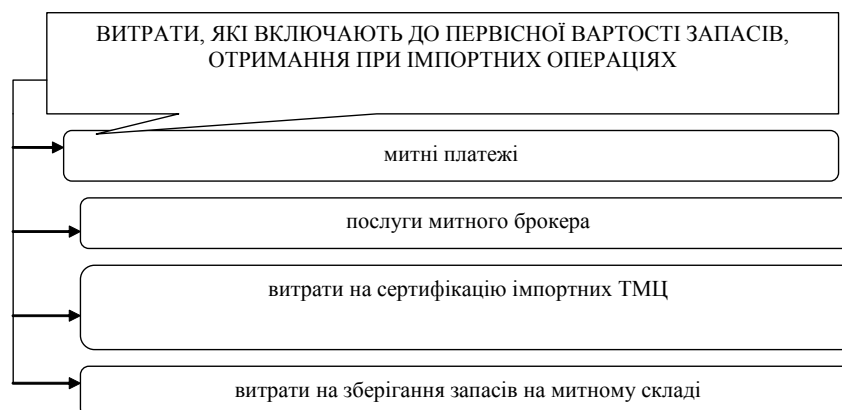


Рис. 2. Витрати, які включають до первісної вартості запасів, отримання при імпортних операціях

**Таблиця 3. Відображення курсових різниць,  
під час отримання товарів від іноземного контрагента**

Господарська операція	Вид курсової різниці при імпорті	Критерії визначення	Субрахунки бухгалтерського обліку
Отримання запасів	Додатна	Курс НБУ на дату балансу або на дату здійснення господарської операції нижче курсу, що діяв на дату оприбуткування запасів	714 «Дохід від операційної курсової різниці»
	Від'ємна	Курс НБУ на дату балансу або на дату здійснення господарської операції підвищився порівняно з курсом, що діяв на дату оприбуткування запасів	945 «Втрати від операційної курсової різниці»
Передплата	Курсові різниці не виникають		

є об'єктивною умовою його діяльності. Ефективне використання та споживання запасів дозволяє отримати найбільшого економічного ефекту. Забезпеченість запасами є головною передумовою здійснення господарської діяльності суб'єкта господарювання, а раціональне споживання запасів є запорукою отримання їм економічних вигід.

Порівняльний аналіз українського та зарубіжного законодавства, стосовно визначення поняття "запаси" наведено в табл. 1.

Треба відмітити, що запаси вважаються активами тільки за умови коли:

- підприємству перейшли ризики і вигоди, пов'язані з правом власності або правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси;
- підприємство здійснює управління запасами та контроль над ними;
- існує ймовірність отримання в майбутньому економічних вигід, пов'язаних з використанням запасів;
- вартість запасів може бути достовірно визначена.

Первісна вартість запасів, отриманих у результаті імпорту операцій імпорту запасів утворюють за допомогою П(С)БО 9 і П(С)БО 21. Головне значення при цьому має перша подія: отримання запасів чи оплата їх вартості.

Згідно із П(С)БО 21 первісна вартість запасів, отриманих під час здійснення імпорту операцій, формують у такий спосіб 3 (табл. 2).

За умови попередньої оплати, яка сплачується частково і при цьому отримання запасів від іноземних партнерів відбувається поодиноким постачанням, вартість запасів, що були отримані під час здійснення зовнішньоекономічної операції, формують за сумою передоплати із застосуванням курсів НБУ.

Таким чином, під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності, в частині імпорту запасів, якщо оплата проводилася частково, вартість запасів буде формуватися із сум всіх оплат, які були отримані.

Випадок, коли оприбуткування відбувається відразу (за підставі невеликої передоплати), а вже потім іноземному контрагенту сплачується вартість отриманих запасів, наведено на рисунку 1.

Наведемо витрати, які включають до первісної вартості запасів, отримання при імпорту операціях (рис. 2).

Отримання запасів у митному режимі імпорту супроводжується сплатою ПДВ згідно із п. 185.1 ПКУ. Цей податок повинні сплачувати навіть ті суб'єкти господарювання, які не є платниками ПДВ. Таким чином, суб'єкт господарювання має можливість включити ці витрати в первісну вартість запасів.

Згідно з п. 8 П(С)БО 21 за всіма монетарними статтями в іноземній валюті потрібно визначати курсові різниці

- на дату здійснення господарської операції;
- на дату балансу.

Відображення курсових різниць в обліку наведено в таблиці 3.

**Таблиця 4. Запропоновані аналітичні рахунки для відображення курсових різниць у розрізі валют**

Діючі субрахунки бухгалтерського обліку	Запропоновані аналітичні субрахунки	Діючі субрахунки бухгалтерського обліку	Запропоновані аналітичні субрахунки	Діючі субрахунки бухгалтерського обліку	Запропоновані аналітичні субрахунки
632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"	6321 "Розрахунки з іноземними постачальниками долар США "	714 "Дохід від операційної курсової різниці"	7141 "Дохід від операційної курсової різниці долар США "	945 "Витрати від операційної курсової різниці"	9451 "Витрати від операційної курсової різниці долар США "
	6322 "Розрахунки з іноземними постачальниками євро"		7142 "Дохід від операційної курсової різниці євро "		9452 "Витрати від операційної курсової різниці євро "
634 "Розрахунки з іноземними підрядниками"	6341 "Розрахунки з іноземними підрядниками долар США "		.....		.....
	6342 "Розрахунки з іноземними підрядниками долар євро"		.....		.....

З метою поліпшення відображення курсових різниць на субрахунках бухгалтерського обліку у відносинах з іноземними контрагентами в розрізі доходів, втрат від курсових різниць, запропоновано використовувати аналітичні рахунки в розрізі валют (табл. 4).

## ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Саме здійснення зовнішньоекономічної співпраці дозволяє використовувати інструменти в регулюванні політичних зацікавленості держави, та досягнення кінцевої мети діяльності будь-якого суб'єкта господарювання — максимізації прибутку. На сьогодні, співпраця з іноземними контрагентами є загальною практикою. Тому процес відображення курсових різниць на рахунках бухгалтерського обліку набуває все більшої актуальності.

Під час відображення курсових різниць, які виникли при здійсненні договірних зобов'язань з іноземними контрагентами, на рахунках бухгалтерського обліку найбільш актуальним стає питання деталізації субрахунків обліку взаємовідносин із постачальниками та підрядниками. В стаття пропонується деталізувати курсові різниці в розрізі валют платежу.

Задля ефективного ведення обліку курсових різниць необхідно використовувати аналітичних накопичувальних відомостей для реєстрації інформації про курсові різниці у розрізі кожної валюти.

### Література:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 08.11.2020).
2. Наказ Міністерства Фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 "Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 08.11.2020).
3. Наказ Міністерства Фінансів України від 10 серпня 2000 р. № 193 "Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (дата звернення: 08.11.2020).
4. Maksymenko I., Melikhova T. Accounting and analytical procurement of state financial control and directions of its implementation in Ukraine. *Baltic Journal of Economic Studies*, Vol. 3 Number 5. Riga: Publishing House "Baltija Publishing. 2017. P. 268—275.
5. Максименко І.Я., Іванченко А.Г. Особливості обліку виробничих запасів в управлінні діяльністю підприємства. *Ефективна економіка*. 2019. № 9. — URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7266> (дата звернення: 08.11.2020).
6. Максименко І.Я., Васильченко Е.В. Особливості бухгалтерського обліку та оподаткування товарів через інтернет-торгівлю. *Молодий вчений*. 2018. № 9. С. 2153—256.

7. Максименко І.Я., Вайло Т.В. Особливості обліково-аналітичного відображення товарних запасів в системі управління торгівельним підприємством. *Науково-практичний журнал Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 16. С. 22—25.

8. Максименко І.Я., Іванченко А.Г. Особливості визначення та класифікація запасів в процесі управління підприємством. *Zbior artykulow naukowych recenzowanych*. 2019. № 19. С. 22—23. URL: [http://конференция.com.ua/files/91\\_s.pdf#page=22](http://конференция.com.ua/files/91_s.pdf#page=22) (дата звернення: 08.11.2020).

9. Максименко І.Я., Вайло Т.В. Особливості бухгалтерського обліку знижок та розпродажу товарів на підприємствах торгівлі. *Economics and finance*. 2016. № 10. С. 169—171. URL: <http://conferencii.com/files/archive/2016-10.pdf> (дата звернення: 08.11.2020).

### References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On accounting and financial reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (accessed: 08 Nov 2020).
  2. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "Accounting Standard 9 Stocks", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (accessed: 08 Nov 2020).
  3. Ministry of Finance of Ukraine (2000), Order "Accounting Standard 21 The impact of changes in exchange rates", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (accessed: 08 Nov 2020).
  4. Maksymenko, I. and Melikhova, T. (2017), "Accounting and analytical procurement of state financial control and directions of its implementation in Ukraine", *Baltic Journal of Economic Studies*, vol. 3, No. 5, pp. 268—275.
  5. Maksymenko, I.Ya. and Ivanchenko, A.G. (2019), "Features of accounting for inventories in the management of the enterprise", *Efektivna ekonomika*, vol. 9, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7266> (accessed: 08 Nov 2020).
  6. Maksymenko, I.Ya. and Vasylychenko, E.V. (2018), "Features of accounting and taxation of goods through online commerc", *Molodyi vchenyj*, vol. 9, pp. 253—256.
  7. Maksymenko, I.Ya. and Vajlo, T.V. (2016), "Features of accounting and analytical display of inventory in the management of a trading company", *Naukovo-praktychnyj zhurnal Investytsiy: praktyka ta dosvid*, vol. 16, pp. 22—25.
  8. Maksymenko, I.Ya. and Ivanchenko, A.G. (2019), "Features of definition and classification of stocks in the process of enterprise management", *Zbior artykulow naukowych recenzowanych*, vol. 19, pp. 22—23, available at: [http://конференция.com.ua/files/91\\_s.pdf#page=22](http://конференция.com.ua/files/91_s.pdf#page=22) (accessed: 08 Nov 2020).
  9. Maksymenko, I.Ya. and Vajlo, T.V. (2016), "Features of accounting of discounts and sale of goods at the enterprises of trade", *Economics and finance*, vol. 10, pp. 169—171, available at: <http://conferencii.com/files/archive/2016-10.pdf> (accessed: 08 Nov 2020).
- Стаття надійшла до редакції 09.11.2020 р.*