

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975) www.economy.nauka.com.ua | № 2, 2020 | 27.02.2020 р.

DOI: [10.32702/2307-2105-2020.2.65](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.2.65)

УДК 657:339.54

*А. С. Колесніченко,
к. е. н., ст. викладач кафедри економічного аналізу та обліку,
Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»
ORCID: 0000-0002-5007-9082*

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

*A. Koliesnichenko
PhD in Economics, Assistant Professor of the Department of Economic Analysis and
Accounting, National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute", Kharkiv, Ukraine*

ORGANIZATIONAL AND INSTITUTIONAL ISSUES IN ACCOUNTING OF FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY OF BUSINESS ENTITIES

Аналіз товарної структури зовнішньої торгівлі України протягом січня-листопада 2019 року свідчить про фактичні диспропорції у співвідношенні експортно-імпортних операцій, а також – в структурі даних потоків за видами товарів, що обумовлює необхідність інтерпретації організаційних та практичних аспекти діяльності таких суб'єктів господарювання через комплекс інститутів й інституціональне середовище. З цією метою досліджено ключові складові, які впливають на побудову облікової підсистеми й ефективне функціонування підприємств, залучених до ЗЕД. В цьому контексті сформульовано специфічні завдання, які формує процес організації бухгалтерського обліку на підприємствах, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю; визначено фактори, що впливають на складові й взаємозв'язки між ними при організації обліку. Крім цього, досліджено проблеми, які дозволяють висвітлити особливості обліку основних операцій у сфері ЗЕД. Проведений аналіз дозволив виділити основні елементи нормативно-правової бази й організаційно-методичного забезпечення організації обліку ЗЕД, що комплексно відтворює інституціональне й організаційне підґрунтя цього процесу, від упорядкованості та повноти якої залежить ефективність системи управління суб'єкта господарювання.

The nature and intensity of the institutional development of foreign economic activity of enterprises is largely determined by the existing system of institutions. In a competitive environment the role of a comprehensive study of the formation and development of institutions designed to ensure foreign economic activity of business entities is increasing which would reveal trends in convergence of the transaction and production sectors and eliminate institutional gaps between them. It can significantly affect the performance of economic entities. This requires a theoretical understanding of the conceptual framework and organizational mechanisms to promote the development of foreign economic activity of enterprises, the formation of transparent accounting and analytical support for conducting this area of activity

by business entities. An analysis of the commodity structure of Ukraine's foreign trade in January–November 2019 indicates actual imbalances in the ratio of export-import operations as well as in the structure of these flows by type of goods which necessitates interpretation of the organizational and practical aspects of the activities of such business entities through a set of institutions and institutional sphere. Thus, the key components affecting the construction of those participating in foreign economic activity are investigated. In this context, specific tasks are formulated that form the process of organizing accounting at enterprises engaged in foreign economic activity; factors are identified that affect the components and the relationship between them when organizing accounting. In addition, problems that allow highlighting the accounting features of the main operations in the field of foreign economic activity are investigated. Consequently, the analysis made it possible to identify the main elements of the regulatory framework and the organizational and methodological support for organizing the accounting of foreign economic activity which comprehensively represents the institutional and organizational basis of this process, the effectiveness of the enterprise management system depends on the orderliness and completeness of it.

Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність; облік; інституціональне забезпечення; організація обліку.

Keywords: foreign economic activity; accounting; institutional support; organization of accounting.

Постановка проблеми. Курс на євроінтеграцію у міжнародне співтовариство, обраний нашою країною, обумовлює глибинні інфраструктурні зміни у кон'юнктурі ринку як на макрорівні, так і для окремих секторів економіки. Процес модернізації соціально-економічних відносин через орієнтацію господарських систем на зовнішньоекономічний тип розвитку надає імпульс трансформації інституціональних умов і відповідного інфраструктурного забезпечення. Це потребує теоретичного осмислення концептуальних засад й організаційних механізмів сприяння розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємств, формування транспарентного обліково-аналітичного забезпечення ведення цього напрямку діяльності суб'єктами господарювання. Тобто, процеси глобалізації економіки й інтеграції системи обліку та аналізу на міжнародному рівні актуалізують проблему обліку операцій, що здійснюються у сфері зовнішньоекономічної діяльності України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Правильна, послідовна й ефективна побудова системи обліку на підприємствах, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю (далі - ЗЕД) залежить головним чином від специфічних особливостей цього напрямку. Дослідженню даної проблематики присвячено наукові роботи таких вчених: Р. Адамса, Ф. Бутинця [4], А. Гриліцької [1], Л. Кадуріної [3], А. Кредісова, М. Кужельного, Ю. Кузьминського, О. Мухіна, І. Павлюка, Н. Пшеничного [5], В. Палія, М. Овсійчука, І. Томашевської [4], Ч. Хорнгерна, А. Чубаря та інших. Ці автори у своїх теоретичних та аналітичних матеріалах розглядають досить непрості проблеми бухгалтерського обліку та обліку для цілей оподаткування ЗЕД суб'єктів господарювання, вплив нормативно-правової забезпечення в умовах частого реформування системи бухгалтерського обліку та податкових змін тощо. При цьому, на поточному етапі розвитку зовнішньоекономічних відносин не в повній мірі розкрито шляхи вирішення наявних проблем, не розкрито інституціональну природу побудови системи обліку ЗЕД на підприємстві.

Мета статті - обґрунтувати значущість інституціонального середовища при організації обліку зовнішньоекономічних операцій; сформулювати завдання та виділити фактори побудови дієвої облікової підсистеми на підприємствах, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю; визначити фактори впливу на складові й взаємозв'язки при організації обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Характер та інтенсивність інституціонального розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємств в значній мірі визначається сформованою системою інституцій. Сутність переходу від одного типу функціонування господарських систем до іншого зазвичай полягає в переході від одного інституту-домінанту до іншого. При цьому зростає роль комплексного дослідження формування та розвитку інститутів, покликаних забезпечити ЗЕД суб'єктів господарювання, що дозволило б виявити тенденції зближення транзакційного та виробничого секторів і усунути інституційні розриви між ними, що може істотно відбитися на результативності діяльності економічних суб'єктів.

Огляд товарної структури зовнішньої торгівлі України протягом січня-листопада 2019 року за параметрами експортних та імпорتنних обсягів дозволяє виділити два важливі моменти. По-перше, в розрізі всіх ключових підгруп товарів простежувалося превалювання імпорتنних операцій над експортними. По-

друге, найбільшу питому вагу в структурі зовнішньої торгівлі мають: недорогоцінні метали та вироби з них, зокрема, основна стаття серед них належить чорним металам, а також машини, обладнання та механізми (рис. 1). При цьому, за видами товарів за імпортом переважають палива мінеральні, нафта і нафтопродукти; електричні машини; за експортом – зернові культури, чорні метали (рис. 2).

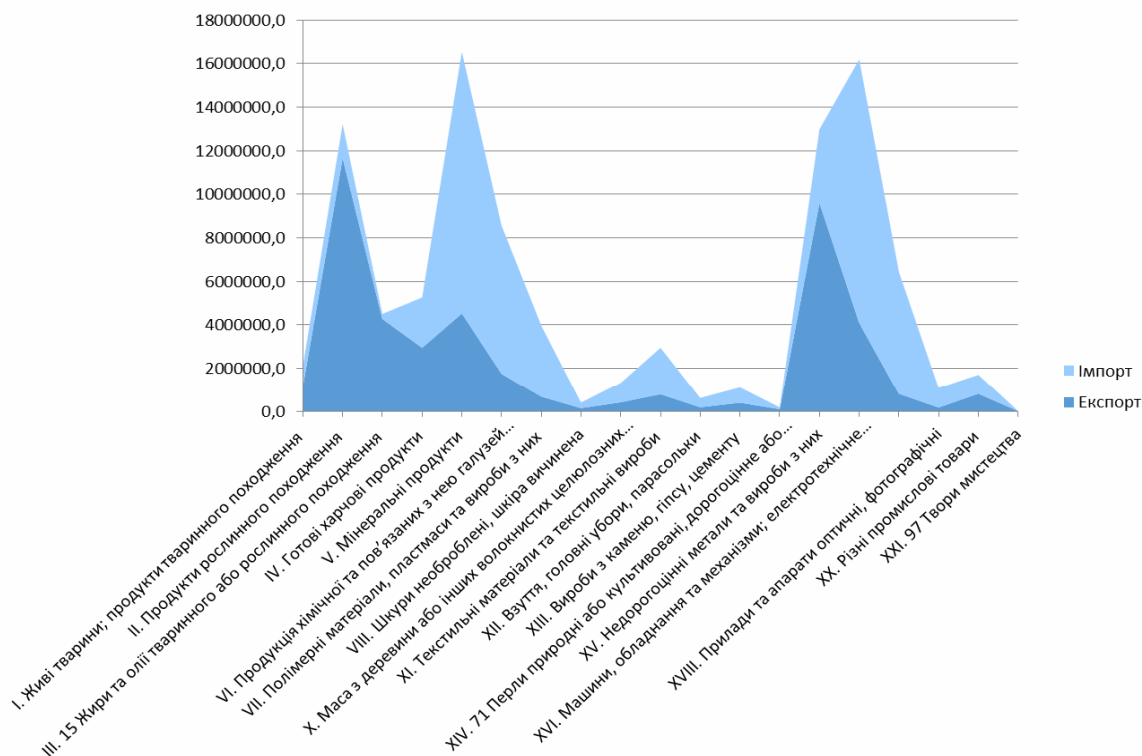


Рис. 1. Товарна структура зовнішньої торгівлі України протягом січня-листопада 2019 року, тис. долл. США
Примітка: складено на основі [6]

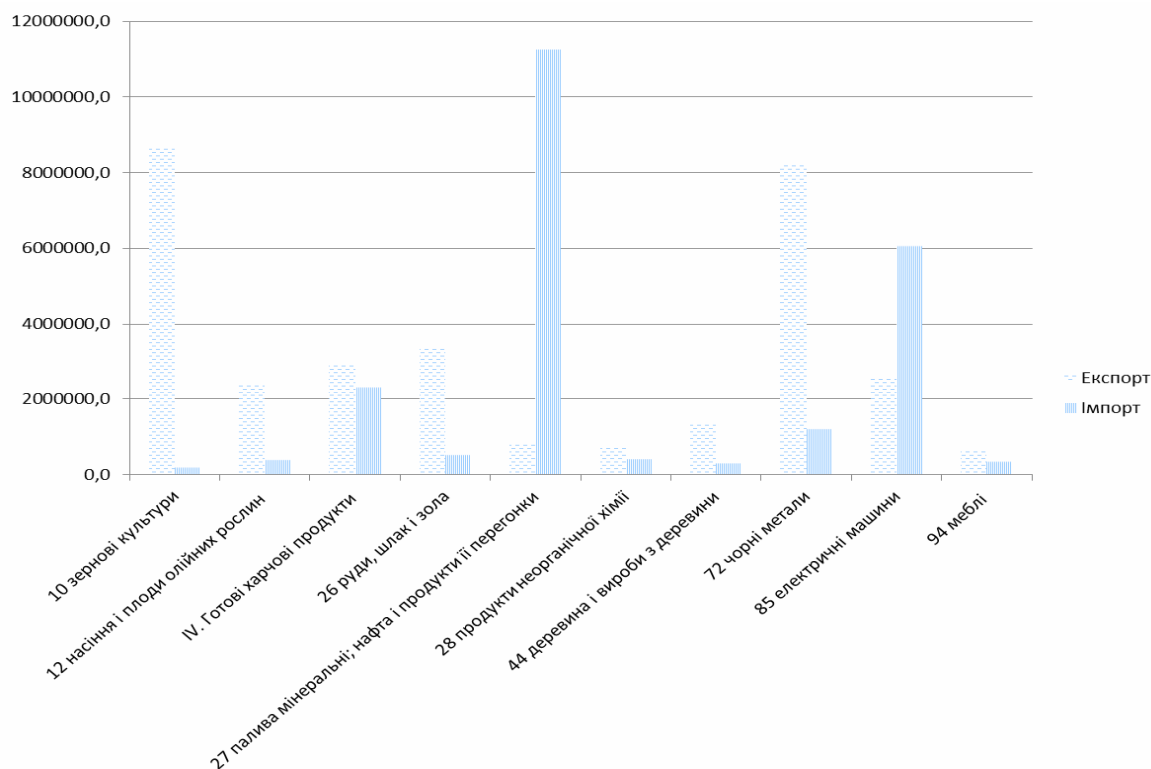


Рис. 2. Структура експорту/імпорту за видами товарів протягом січня-листопада 2019 року, тис. долл. США
Примітка: складено на основі [6]

Тобто з наведеного можна зробити висновок, що наявні певні перекося як у співвідношенні експортно-імпортних операцій, так і в структурі даних потоків за видами товарів, що накладає відбиток на організаційні й практичні аспекти діяльності таких суб'єктів господарювання через комплекс інститутів й інституціональне середовище.

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю, включає такі специфічні завдання:

- 1) забезпечення багатофакторного контролю з питань збереження товарно-матеріальних цінностей, а також за виконанням зобов'язань та угод;
- 2) систематизація та подання інформації для визначення фінансових результатів від впровадження ЗЕД та обчислення рентабельності зовнішньоекономічних операцій;
- 3) підготовка даних щодо кредиторської та дебіторської заборгованості між контрагентами;
- 4) подання фінансової та управлінської звітності для забезпечення оперативного й ефективного прийняття рішень;
- 5) формування інформації щодо ділової активності підприємства та розробка шляхів щодо її покращення;
- 6) врахування фактору зміни курсових різниць на кожен звітну дату [1].

Показники бухгалтерського обліку, аналізу, оподаткування та аудиту стали одними з найголовніших параметрів, які лягають в основу прийняття обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на максимізацію результативності й ефективності фінансово-господарської та зовнішньоекономічної діяльності суб'єкта господарювання.

Організаційна структура бухгалтерської служби – форма поділу праці, яка передбачає розподіл облікових робіт між виконавцями для досягнення поставлених завдань [4, с. 137]. Її побудова й складові залежать від багатьох факторів, серед яких слід виділити: вид діяльності, специфіка операцій, які здійснює підприємство, тощо. Тобто, ЗЕД впливає на формування організаційної структури облікового персоналу.

Специфіка процесу розробки організаційної структури полягає у визначенні комплексу передумов. Так, крім виду діяльності, також доцільно враховувати: галузь здійснюваних операцій, обсяги діяльності підприємства, кількість філій, чисельність персоналу тощо. Все це сукупно ускладнює завдання побудови універсальної структури, а в деяких випадках навіть унеможливує це. При цьому, передбачення переліку функціональних обов'язків бухгалтерів, їх відповідальності є одним з найголовніших етапів розробки структури бухгалтерської служби.

Перш за все необхідно врахувати те, що суб'єкт господарювання може здійснювати, крім зовнішньоекономічних операцій, операції на внутрішньому ринку. В такому випадку постає завдання відокремлення даних видів господарських операцій та закріплення виконання обов'язків за різними працівниками відділу обліку для забезпечення контролю та достовірності інформації, отриманої в результаті господарювання на зовнішньому та внутрішньому ринках. Окрім питання відповідальності, важливе місце посідає питання неузгодженості законодавства в цій галузі, що викликає ряд проблем з відображення зовнішньоекономічних операцій у бухгалтерському обліку [2]. Особливості обліку основних операцій у сфері ЗЕД можна висвітлити через дві групи проблем, а саме:

- проблеми обліку з метою складання податкової звітності (оподаткування експортно-імпортних операцій);
- проблеми бухгалтерського обліку за національними стандартами.

Впровадження ЗЕД суб'єктом господарювання потребує визначених параметрів щодо ведення бухгалтерського обліку та його організації, зокрема організаційна структура бухгалтерської служби на підприємстві має враховувати обсяги діяльності підприємства, географічне розташування ринків збуту, досвід роботи з використанням експортно-імпортних операцій тощо.

Експортно-імпортні операції виступають однією з найбільш розповсюджених категорій у системі ЗЕД. Досить часто в процесі ведення підприємством господарської діяльності виникає проблема в товарах імпортного виробництва або експорту власної продукції [5].

Ще одна група проблем пов'язана з оприбуткуванням товарів. Придбання імпортованого товару може здійснюватися декількома способами:

- за готівку;
- на умовах комерційного кредиту;
- за рахунок реекспортної операції;
- через посередника (з додатковим договором) [3].

Недоліки та погіршеності, які допускаються при оформленні товару, викликають викривлення та неточності у веденні обліку, що в результаті призводить до негативного впливу на діяльність підприємства в цілому. При правильному підході стає можливим деталізація обліку всіх експортно-імпортних операцій підприємства, що дозволяє своєчасно та у повному обсязі отримувати необхідну інформацію про виконання зовнішньоекономічних угод, здійснювати контроль за усіма етапами переміщення товарів, опиратися на достовірні дані про доходи та витрати, пов'язані з зовнішньоекономічною діяльністю підприємства.

Ще однією проблемою ведення обліку зовнішньоекономічних операцій може бути проблема коректного відображення дебіторської чи кредиторської заборгованості. В цьому контексті бухгалтерії

підприємства необхідно вести аналітичний облік на розрахунків з контрагентами. Це забезпечить повне відображення результатів взаєморозрахунків [7].

На основі проведено аналізу доцільно виділити ключові елементи нормативно-правової бази й організаційно-методичного забезпечення організації обліку ЗЕД, що комплексно відтворює інституціональне й організаційне підґрунтя цього процесу. Узагальнена характеристика зазначених аспектів представлена на рис. 3.

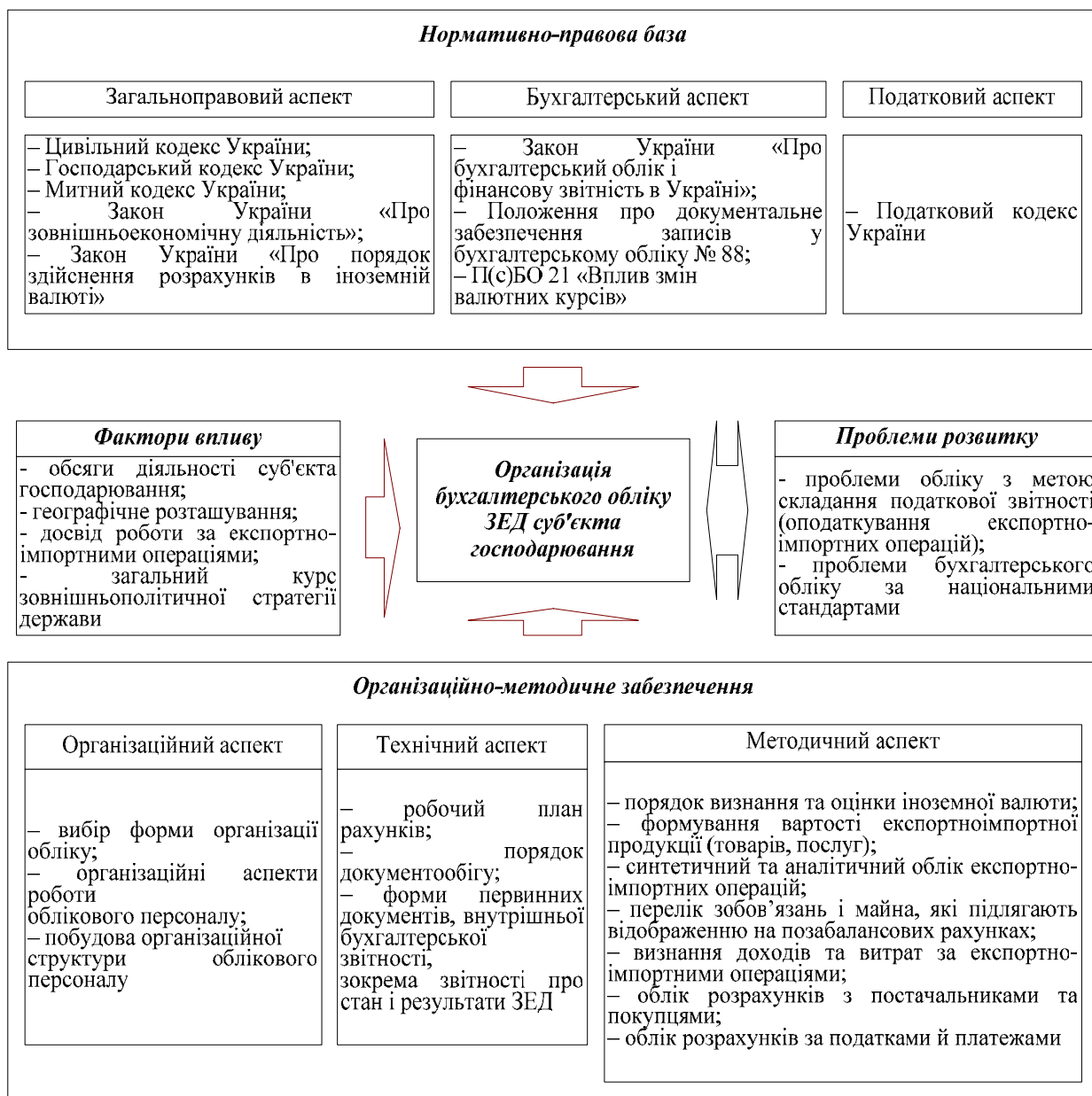


Рис. 3. Елементи нормативно-правового та організаційно-методичного забезпечення організації обліку ЗЕД суб'єкта господарювання

Примітка: складено на основі [1-3; 7]

Цільове спрямування здійснення обліку операцій відтворюється в наданні можливості обчислення рентабельності зовнішньоекономічних операцій та визначенні їх частки в загальному обсязі здійснених операцій за певний період часу, а також порівнянні фінансових результатів з продажу товарів та послуг зарубіжним та вітчизняним партнерам.

З метою подолання й уникнення проблем, пов'язаних з відображенням стану зовнішньоекономічних операцій підприємства, необхідно, перш за все враховувати вимоги чинного законодавства, яке, з одного боку, характеризується постійною динамікою доопрацювання й підлягає подальшому удосконаленню. Крім цього, важливим завданням залишається питання чіткого та грамотного визначати положення та умови експорту чи імпорту товарів або надання послуг в угоді з партнером, що сприятиме правильності розрахунків, обліку чи аналізу зовнішньоекономічних операцій підприємства.

Висновки. Проведений аналіз товарної структури зовнішньої торгівлі України протягом січня-листопада 2019 року свідчить про фактичні диспропорції у співвідношенні експортно-імпортних операцій,

та також – в структурі даних потоків за видами товарів, що обумовлює необхідність інтерпретації організаційних та практичних аспекти діяльності таких суб'єктів господарювання через комплекс інститутів й інституціональне середовище. З цією метою досліджено ключові складові, які впливають на побудову облікової підсистеми й ефективне функціонування підприємств, залучених до ЗЕД. В цьому контексті сформульовано специфічні завдання, які формує процес організації бухгалтерського обліку на підприємствах, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю; визначено фактори, що впливають на складові й взаємозв'язки між ними при організації обліку. Крім цього, досліджено проблеми, які дозволяють висвітлити особливості обліку основних операцій у сфері ЗЕД. Проведений аналіз дозволив виділити основні елементи нормативно-правової бази й організаційно-методичного забезпечення організації обліку ЗЕД, що комплексно відтворює інституціональне й організаційне підґрунтя цього процесу, від упорядкованості та повноти якої залежить ефективність системи управління суб'єкта господарювання.

Подальші дослідження доцільно проводити в напрямі деталізації та більш глибокого аналізу проблемного кола щодо розвитку обліково-аналітичного забезпечення ЗЕД в Україні для формування шляхів вирішення наявних проблем функціонування цієї підсистеми управління та забезпечення більш диференційованого підходу до побудови ефективної облікової політики суб'єкта господарювання.

Список використаних джерел.

1. Гриліцька А. В., Якименко Н. О. Особливості організації бухгалтерського та податкового обліку експортних операцій. *Збірник наукових праць ЧДТУ*. 2009. № 22. С. 26-30.
2. Грицюк П. М., Хомедюк В. О. Нормативно-правове регулювання обліку зовнішньоекономічних операцій. *Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]*. Сер.: *Економіка*. 2012. Вип. 20. С. 229-233. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nznuoa_2012_20_50.pdf
3. Кадуріна Л. О., Стрельнікова М. С. Облік зовнішньоекономічної діяльності на підприємствах України. К.: Центр наукової літератури, 2007. 605 с.
4. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів / [Бутинець Ф.Ф., Томашевська І.Л., Войналович О.П.]; за ред. Ф.Ф. Бутинця [4-е вид., доп. і перероб.]. Житомир: ПП "Рута", 2006. 528 с.
5. Пшеничний Н. Ю. Облік та контроль експортно-орієнтованої готової продукції. *Облік, аналіз і аудит*. 2011. №1. С. 215-218.
6. Товарна структура зовнішньої торгівлі у січні–листопаді 2019 року. Державна служба статистики України. Офіційний сайт. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2019/zd/tsztt/tsztt_u/tsztt1119_u.htm
7. Чирка Д. М. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2008. №1(19). С. 393-400.

References.

1. Grilitska, A. & Yakimenko, N. (2009), 'Features of organization of accounting and tax accounting of export operations', *Zbirnyk naukovykh prats CHDTU*, vol. 22. pp. 26-30.
2. Grytsyk, P. & Khomedyk, V. (2012), Legal regulation of accounting of foreign economic transactions, *Naukovi zapiski [Natsionalnogo universitetu 'Ostrozka akademiya']*. Ser. *Ekonomika*. vol. 20. pp. 229-233.
3. Kadurina, L. & Strelnikova, M. (2007), Accounting for foreign economic activity at Ukrainian enterprises. K.: Tsentr naukovoyi literatury. 605 p.
4. Butynets, F., Tomashevska, I. & Vojnalovich, O. (2006), Accounting organization: a textbook for students. Zhitomyr: PP 'Ruta', 528 p.
5. Pshenychniy, N. (2011), Accounting and control of export-oriented finished products. *Oblik, analiz i audit*, vol. 1, pp. 215-218.
6. Commodity structure of foreign trade in January-November 2019. *Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy*. Ofitsijnyj sayt. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2019/zd/tsztt/tsztt_u/tsztt1119_u.htm
7. Chyrka, D. (2008), Documentation at enterprises of foreign economic activity, *Mizhnarodnyy zbirnyk naukovykh prats*, vol. 1, pp. 393-400.

Стаття надійшла до редакції 10.02.2020 р.