

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-35-33>

УДК 657:339.9

ОСОБЛИВОСТІ ТА СКЛАДОВІ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МІЖНАРОДНИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

PECULIARITIES AND COMPONENTS OF ACCOUNTING SUPPORT FOR INTERNATIONAL OPERATIONS OF BUSINESS ENTITIES

Болдовська Катерина Петрівна

кандидат економічних наук, доцент,

Харківський національний автомобільно-дорожній університет

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0998-7836>**Boldovska Kateryna**

Kharkiv National Automobile and Highway University

У статті визначено специфічні особливості і проблемні аспекти бухгалтерського обліку ЗЕД, акцентовано увагу на його меті, завданнях та основних об'єктах. Показано, що особливості облікового відображення операцій у сфері ЗЕД визначаються специфічністю умов її ведення і залежать від конкретних проваджуваних підприємством її видів, а також низкою інших установлених у роботі причин і факторів, й саме правильністю і послідовністю їх урахування у рамках організації бухгалтерського обліку й економічного аналізу на підприємстві визначається ефективність формування обліково-аналітичного забезпечення ЗЕД як цілісної системи, яка має охоплювати всі аспекти обліково-аналітичного процесу. Виділено основні складові облікового забезпечення ЗЕД та узагальнено й уточнено їх змістовне наповнення, що комплексно відтворює теоретико-методичне й організаційно-технічне підґрунтя облікового відображення міжнародних операцій суб'єктів господарювання.

Ключові слова: бухгалтерський облік, облікове відображення, облікове забезпечення, міжнародні операції, зовнішньоекономічна діяльність.

В статье определены специфические особенности и проблемные аспекты бухгалтерского учета ВЭД, акцентировано внимание на его целях, задачах и основных объектах. Показано, что особенности учетного отображения операций в сфере ВЭД определяются специфичностью условий ее ведения и зависят от конкретных осуществляемых предприятием ее видов, а также рядом других установленных в работе причин и факторов, и именно правильностью и последовательностью принятия их во внимание в рамках организации бухгалтерского учета и экономического анализа на предприятии определяется эффективность формирования учетно-аналитического обеспечения ВЭД как целостной системы, которая должна включать все аспекты учетно-аналитического процесса. Выделены основные составляющие учетного обеспечения ВЭД и обобщено и уточнено их содержательное наполнение, что комплексно воспроизводит теоретическо-методическую и организационно-техническую основу отображения в бухгалтерском учете международных операций субъектов хозяйствования.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, учетное отображение, учетное обеспечение, международные операции, внешнеэкономическая деятельность.

The article is devoted to the definition of specific features and problematic aspects of accounting of foreign economic activity and the generalization and clarification of the content of accounting support components of international operations of economic entities. The methodological basis of the research is general scientific and special research methods and techniques, in particular methods of theoretical generalization, analysis and synthesis, systematic and integrated approach, comparative analysis, monographic, abstract and logical are used. The purpose of accounting work in the field of foreign economic activity is formulated and its tasks are disclosed and also the composition of the main objects of accounting is presented. It is established that the peculiarities of accounting of international economic and financial operations of economic entities are determined primarily by the particularity of the conditions of foreign economic activity and depend on the specific its types carried out by the enterprise, but in general as the distinctive features of international operations accounting display are noted the parallel accounting in national and foreign currencies, the use of specific sub-accounts, the presence of such an object of accounting

as exchange rate difference and the formation of normative and legal support of accounting not only in the field of economic and tax, but also in customs and currency legislation. It is determined that in terms of the formational conditions of the functioning of accounting support of economic entity international operations, it has the same structure as the accounting support «in general» (methodological, methodological, organizational and technical components), but the content of its elements has certain features and the reasons that cause them are revealed. It is outlined the main aspects of accounting and analytical support of foreign economic activity that are promising for improvement and development in the context of providing the needs of the formation of elements of accounting policy for international operations of economic entity.

Keywords: accounting, accounting display, accounting support, international operations, foreign economic activity.

Постановка проблеми. Сучасні процеси глобалізації світової економіки, інтеграції України до світового господарства, активізація участі вітчизняних суб'єктів господарювання у різних видах міжнародного підприємництва суттєво підвищують роль і значення зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) як важливої складової їх господарської активності. Проведення вітчизняними підприємствами зовнішньоекономічної діяльності зумовлює існування в системі їх бухгалтерського обліку об'єктів, які вимагають застосування особливих правил у частині використання нормативно-правових, інституційно-методичних, організаційно-технічних, інформаційно-аналітичних аспектів облікового відображення міжнародних операцій, адже деталізація обліку останніх, своєю чергою, дозволяє своєчасно й у повному обсязі отримувати необхідну інформацію про виконання зовнішньоекономічних договорів та здійснювати контроль за усіма етапами зовнішньоекономічної діяльності підприємства, спираючись на достовірні дані про пов'язані з нею доходи і витрати. Разом з тим, формування показників бухгалтерського обліку ЗЕД як основи інформаційного підґрунтя прийняття зважених управлінських рішень, спрямованих на максимізацію результативності й ефективності як окремих міжнародних операцій, так і зовнішньоекономічної діяльності суб'єкта господарювання у цілому, потребує комплексного і доведеного облікового забезпечення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз останніх досліджень і публікацій, присвячених питанням обліково-аналітичного забезпечення як окремих видів міжнародних операцій, так і зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання у цілому, серед яких можна назвати наукові

праці таких учених як В.Ю. Гордополов, Л.В. Коваль, А.С. Колесніченко, І.І. Кононов, Н.В. Оляднічук, О.Д. Підлубна [1–6] та інші, – вказує на переважно фрагментарне опрацювання і висвітлення в них означеної проблематики, відтак, остання, як достат-

ньо новий напрям наукового пошуку, потребує продовження і поглиблення системного і комплексного вивчення, а окремі викладені положення і висновки, а також організаційно-практичні розробки і рекомендації – певного узагальнення.

Метою статті є визначення специфічних особливостей і проблемних аспектів бухгалтерського обліку ЗЕД та узагальнення й уточнення змістовного наповнення складових облікового забезпечення міжнародних операцій суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Система обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності є невід'ємним елементом ефективного управління підприємств, що здійснюють міжнародні господарсько-фінансові операції, оскільки вона включає виявлення, реєстрацію, узагальнення, збереження і передачу інформації з усіх напрямків взаємовідносин підприємства з іноземними контрагентами, а також кількісно-якісну оцінку й аналіз відповідних економічних операцій.

Проектуючи наведене в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. визначення мети ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності до контексту цього дослідження, як мету бухгалтерського обліку міжнародних операцій можна означити надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про операції у сфері ЗЕД суб'єктів господарювання та її результати.

Відповідно, завданнями облікової роботи у сфері зовнішньоекономічної діяльності є:

– здійснення безперервного, суцільного, взаємопов'язаного і документального спостереження за економічними процесами та явищами у сфері ЗЕД суб'єкта господарювання;

– забезпечення достовірною і своєчасною інформацією про наявність і стан господарських засобів, коштів і джерел їх утворення та про зовнішньоекономічні господарські операції підприємства, що зумовлюють їх рух,

зокрема, оперативне відображення інформації про товарорух, доходи, витрати, фінансові результати, курсові різниці, стан розрахунків з іноземними контрагентами, обов'язкові платежі і відрахування за операціями ЗЕД;

- формування інформаційної бази для управління ЗЕД підприємства, тобто планування, організації, аналізу, стимулювання, регулювання і контролю міжнародних операцій;

- формування звітності, орієнтованої, передусім, на потреби зовнішніх користувачів, та своєчасне надання їм необхідної інформації;

- контроль за зберіганням товарно-матеріальних цінностей і валютних засобів [2; 3; 7; 8].

До складу основних об'єктів бухгалтерського обліку ЗЕД включають:

- валютні кошти і валютні операції;

- товари/послуги, нематеріальні активи та їх рух на підставі експортно-імпортних операцій;

- доходи і витрати від здійснених зовнішньоекономічних операцій;

- фінансові, інвестиційні, кредитні і розрахункові операції з іноземними контрагентами;

- курсові різниці;

- розрахунки з бюджетом за податками і платежами під час здійснення операцій у сфері ЗЕД [5; 7].

Заслужовує на увагу підхід [4], за яким особливості обліку операцій у сфері ЗЕД пропонується висвітлювати крізь призму двох груп проблем, а саме:

- проблеми бухгалтерського обліку за національними стандартами;

- проблеми бухгалтерського обліку з метою складання податкової звітності.

З точки зору формаційних умов функціонування облікового забезпечення міжнародних операцій суб'єкта господарювання, воно має ту ж структуру, що й облікове забезпечення «взагалі» (методологічно-методична й організаційно-технічна складові), але змістовне наповнення його елементів налічує певні особливості, зумовлені низкою причин, серед яких:

- специфіка зовнішньоекономічної по відношенню до внутрішньогосподарської діяльності, а саме:

- а) контрагентами виступають резиденти різних країн;

- б) розрахунки, платежі з іноземними контрагентами та митними органами здійснюються в національній та іноземній валюті;

- в) майно, товарно-матеріальні цінності знаходяться в дорозі, складуються і зберігаються на території різних держав;

- г) витрати, пов'язані з певними операціями, зокрема, зовнішньоторговельними, здійсню-

ються як у межах України, так і на території зарубіжних країн, з урахуванням їх розподілу між контрагентами відповідно до базисних умов постачання;

- міжнародний масштаб економічних інтересів суб'єктів господарювання, що лежать в основі здійснення зовнішньоекономічної діяльності;

- значно більш складна, порівно з національною сферою господарювання, система регулювання, яке окрім внутрішнього державного і недержавного регулювання, містить такі складові як митно-тарифна політика, валютна політика, політика в галузі залучення іноземних інвестицій і регулювання національних капіталовкладень за кордоном, державна політика економічної безпеки країни, загальний курс зовнішньої політики держави, норми міжнародного права тощо та, відповідно, більшою мірою залежить від світових економічних процесів.

Облікове відображення операцій ЗЕД також залежить від сфери, виду й обсягів діяльності, географічного розташування, виду і розмірів зовнішнього ринку, на якому здійснює суб'єкт діяльність, досвіду зовнішньоекономічної роботи, принципів функціонування системи управління всередині підприємства, системи виробництва і реалізації готової продукції, а також збуту товарів, надання послуг і виконання робіт тощо [1].

Крім цього, облік операцій в іноземній валюті ускладнюється необхідністю: врахування коливання курсів національної грошової одиниці відносно валюти контрагентів, відображення в обліку курсових різниць, а також моніторингу порядку купівлі і своєчасності продажу іноземної валюти [9].

Отже, особливості обліку міжнародних господарсько-фінансових операцій суб'єктів господарювання визначаються специфічністю умов ведення ЗЕД і залежать від конкретних проваджуваних підприємством її видів, але загалом можна відзначити такі відмінні риси бухгалтерського обліку ЗЕД:

- паралельний облік в національній та іноземній валютах, тобто відображення в бухгалтерському обліку господарсько-фінансових операцій у валюті їх здійснення і паралельно у валюті звітності за курсом НБУ на дату здійснення операції;

- застосування специфічних субрахунків;

- наявність такого об'єкта обліку як курсова різниця;

- формування нормативно-правового забезпечення облікового відображення між-

народних операцій не лише у площині господарського і податкового, а й митного і валютного законодавства.

Підсумовуючи викладене, зауважимо, що від правильності і послідовності врахування визначених специфічних особливостей облікового відображення міжнародних операцій залежить ефективність побудови підсистеми обліку зовнішньоекономічної діяльності на підприємствах, що її провадять. При цьому наголошуємо, що основним завданням формування обліково-аналітичного забезпечення міжнародних операцій суб'єкта господарювання є забезпечення організації бухгалтерського обліку й економічного аналізу на підприємстві як цілісної системи, яка має охоплювати всі аспекти обліково-аналітичного процесу: методологічні, методичні, організаційні, технічні.

Методологічна складова облікового забезпечення ЗЕД являє собою концептуальні засади ведення бухгалтерського обліку та передбачає розкриття інформації з таких питань:

- основоположні принципи, що впливають на облікові процедури, викладені у відповідних законах, стандартах фінансової звітності або положеннях бухгалтерського обліку;
- використання національного плану бухгалтерських рахунків і правильне відображення на них операцій у сфері ЗЕД;
- визначення об'єктів бухгалтерського обліку ЗЕД;
- вибір методів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку ЗЕД;
- достовірне відображення інформації в первинних і зведених документах і в регістрах синтетичного й аналітичного обліку та раціональна побудова цих регістрів.

Методична складова облікового забезпечення ЗЕД містить у собі тлумачення законів і стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, методичні вказівки, рекомендації, інструкції щодо їх застосування або обліку окремих міжнародних господарсько-фінансових операцій та передбачає розкриття інформації з таких питань:

- порядок проведення первісної оцінки, переоцінки об'єктів бухгалтерського обліку ЗЕД та порядок їх облікового відображення на рахунках бухгалтерського обліку; облікова одиниця;
- порядок визнання та оцінки іноземної валюти;
- порядок відображення в обліку курсових різниць;

- порядок визнання доходів і витрат за операціями ЗЕД;
- порядок формування вартості експортно-імпоротної продукції;
- порядок обліку розрахунків з іноземними контрагентами, за податками і платежами;
- порядок обліку транспортно-заготівельних витрат;
- порядок обліку зобов'язань і майна, які підлягають відображенню на позабалансових рахунках;
- порядок визначення фінансового результату;
- синтетичний та аналітичний облік операцій ЗЕД;
- фінансовий, управлінський та податковий облік операцій ЗЕД.

Організаційна складова облікового забезпечення ЗЕД містить у собі визначення організаційної будови бухгалтерської служби і регламентування роботи облікового апарату та передбачає розкриття інформації з таких питань:

- форма організації і ведення обліку;
- побудова організаційної структури облікової служби;
- розподіл працівників за ділянками облікової роботи та розподіл;
- розподіл функціональних обов'язків серед облікового персоналу.

Технічна складова облікового забезпечення ЗЕД містить у собі забезпечення раціоналізації ведення обліку та передбачає розкриття інформації з таких питань:

- робочий план рахунків (як правило, формується з урахуванням використовуваних видів іноземної валюти, географічного розташування контрагентів, виду обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків і зобов'язань, виду експортованого чи імпортованого товару, виду монетарної статті; інших ознак [2]);
- перелік і форми первинних документів, облікових регістрів і внутрішньої звітності;
- порядок і графік документообігу;
- засоби автоматизації і комп'ютеризації облікового процесу.

У контексті формування елементів облікової політики за міжнародними операціями суб'єкта господарювання як перспективні для вдосконалення і розвитку можна виділити такі основні аспекти обліково-аналітичного забезпечення ЗЕД:

- порядок визнання доходів і витрат ЗЕД, пов'язаних з оцінкою активів, зобов'язань і виникненням курсових різниць;

– робочий план рахунків підприємства у частині обґрунтування використання окремих рахунків для обліку специфічних операцій ЗЕД;

– документування операцій на попередніх етапах ЗЕД у цілях забезпечення визнання в обліку окремих витрат, пов'язаних підготовкою до укладання зовнішньоекономічних контрактів;

– організаційні аспекти бухгалтерського обліку у частині налагодження комунікаційних зв'язків між структурними підрозділами підприємства, що мають як пряме, так і посереднє відношення до ЗЕД;

– формування показників бухгалтерської звітності, яка розкриває як фінансові, так і нефінансові показники ЗЕД.

Висновки. Таким чином, організація бухгалтерського обліку ЗЕД підприємства як цілісної системи, яка має охоплювати всі аспекти облікового процесу: методологічні, методичні, організаційні, технічні – є основним завданням формування обліково-аналітичного забезпечення міжнародних операцій суб'єктів господарювання, а його вдосконалення за визначеними шляхами дозволить підвищити аналітичні можливості вихідної інформації для внутрішніх користувачів, створити сприятливі умови для розширення ЗЕД шляхом надання даних, максимально зрозумілих іноземним партнерам, а також забезпечити можливості зіставлення показників фінансово-господарської діяльності підприємства з показниками аналогічних підприємств усередині країни і за кордоном.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Гордополов В.Ю. Методологічні положення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій підприємств. *Агросвіт*. 2018. № 13. С. 15–27.
2. Коваль Л.В. Формування системи обліку окремих видів діяльності на рівні підприємства. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 4. С. 175–185. DOI: <https://doi.org/10.37128/2411-4413-2020-4-12>
3. Коваль Л.В. Облікове забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Сталий розвиток країни в рамках Європейської інтеграції* : тези Всеукр. наук.-практ. конф. здобувачів вищої освіти і молодих вчених, 12 лист. 2020. Житомир : Житомирська політехніка, 2020. С. 186–187.
4. Колесніченко А.С. Організаційно-інституціональні аспекти обліку зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання. *Ефективна економіка*. 2020. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7657> (дата звернення: 07.02.2022). DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.2.65>
5. Кононов І.І. Сутність зовнішньоекономічної діяльності як об'єкта облікового моделювання. *Бізнес Інформ*. 2020. № 5. С. 79–86. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-5-79-86>
6. Оляднічук Н.В., Підлубна О.Д. Облік експортно-імпортних операцій. *Облік і фінанси*. 2017. № 1. С. 48–56.
7. Гуцаленко Л.В., Марчук У.О. Облік операцій ЗЕД – активізація управління стратегічним розвитком України. *Ефективна економіка*. 2018. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6386> (дата звернення: 25.01.2022).
8. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. / за заг. ред. С.О. Кузнецової. Харків : Видавництво Іванченко І.С., 2019. 221 с.
9. Максименко І.Я., Пителик Г.П. Особливості облікового відображення придбання та продажу валюти при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. *Агросвіт*. 2019. № 23. С. 87–91. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306%6792.2019.23.87>

REFERENCES:

1. Hordopolov, V.Yu. (2018) Metodolohichni polozhennia bukhgalterskoho obliku eksportno-importnykh operatsii pidpriemstv [Methodological provisions of accounting for export-import operations of enterprises]. *Ahrosvit* – *Ahrosvit*, 13, 15–27. (in Ukrainian)
2. Koval, L.V. (2020) Formuvannia systemy obliku okremykh vydiv diialnosti na rivni pidpriemstva [Formation of the system of accounting of certain activities at the level of the enterprise]. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky* – *Economics, finance, management: current issues of science and practice*, 4, 175–185. DOI: <https://doi.org/10.37128/2411-4413-2020-4-12> (in Ukrainian)
3. Koval, L.V. (2020) Oblikove zabezpechennia zovnishnoekonomichnoi diialnosti pidpriemstva [Accounting support of foreign economic activity of the enterprise]. In A.V. Kireitseva & T.V. Kurbet (Eds.), *Proceedings from SDCWFEI '20: Vseukrainska naukovo-praktychna konferentsiia zdobuvachiv vyshchoi osvity i molodykh vchenykh «Stalyi rozvytok krainy v ramkakh Yevropeiskoi intehtratsii»* – *All-Ukrainian scientific and practical conference of*

higher education applicants and young scientists «Sustainable development of the country within the framework of European integration» (Zhitomir, November 12th, 2020) (pp. 186–187). Zhitomir: Zhytomyrska politekhnika. (in Ukrainian)

4. Koliesnichenko, A.S. (2020) Organizatsiino-instytutsionalni aspekty obliku zovnishnoekonomichnoi diialnosti subiektiv hospodariuvannia [Organizational and institutional issues in accounting of foreign economic activity of business entities]. *Efektivna ekonomika – Efficient economy*, 2. Retrieved from: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7657> DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.2.65> (in Ukrainian)

5. Kononov, I.I. (2020) Sutnist zovnishnoekonomichnoi diialnosti yak obiekta oblikovoho modeliuvannia [The essence of foreign economic activity as an object of accounting modeling]. *Biznes Inform – Business Inform*, 5, 79–86. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-5-79-86> (in Ukrainian)

6. Oliadnichuk, N.V., & Pidlubna, O.D. (2017) Oblik eksportno-importnykh operatsii [Accounting of export-import operations]. *Oblik i finansy – Accounting and finance*, 1, 48–56. (in Ukrainian)

7. Hutsalenko, L.V., & Marchuk, U.O. (2018) Oblik operatsii ZED – aktyvizatsiia upravlinnia stratehichnym rozvytkom Ukrainy [Accounting operations of foreign economic activities – is an activation of management strategic development of Ukraine]. *Efektivna ekonomika – Efficient economy*, 6. Retrieved from: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6386> (in Ukrainian)

8. Kuznetsova, S.O. (Ed.) (2019) *Oblik zovnishnoekonomichnoi diialnosti* [Accounting of foreign economic activity]. Kharkiv: Vydavnytstvo Ivanchenko I.S. (in Ukrainian)

9. Maksymenko, I.Ia., & Pytyliak, H.P. (2019) Osoblyvosti oblikovoho vidobrazhennia prydbannia ta prodazhu valiuty pry zdiisnenni zovnishnoekonomichnoi diialnosti [Features of accounting display of purchase and sale of currency at the external economic activities]. *Ahrosvit – Ahrosvit*, 23, 87–91. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306%6792.2019.23.87> (in Ukrainian)