

УДК 657:339.54

## ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ, ЩО ЗДІЙСНЮЄ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНУ ДІЯЛЬНІСТЬ

Євдокимов В.В.  
Венцель В.Т.

*Теоретичні розробки та практичне застосування системи організації бухгалтерського обліку на підприємствах не завжди раціональні для їх використання суб'єктами, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю. Тому в ході дослідження обґрунтовано окремі складові організації бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей операцій зовнішньоекономічної діяльності.*

**Ключові слова:** організація бухгалтерського обліку, зовнішньоекономічна діяльність.

### ВСТУП

Незалежно від того, яку форму діяльності обере суб'єкт господарювання для виходу на зовнішній ринок, будь-яка справа для успішного її здійснення потребуватиме організації. Зокрема, важливою і ключовою є роль організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що здійснює чи планує здійснювати зовнішньоекономічну діяльність. Розроблені теоретичні основи організації обліку, які більш чи менш успішно застосовуються на одних підприємствах, не завжди будуть практично обґрунтовані для використання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Тому для досягнення високого економічного ефекту від здійснення зовнішньоекономічної діяльності потрібно узагальнити існуючий досвід раціональної та ефективної організації бухгалтерського обліку та дослідити вплив експортно-імпортних операцій на її побудову.

Питання організації бухгалтерського обліку досліджували М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, О.П.Войналович, М.В.Кужельний, А.М.Кузьмінський, О.В.Олійник, В.В.Сопко, М.М.Шигун, С.М.Шулєпова та ін.

---

**Євдокимов Віктор Валерійович**, д.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету, тел. 097-477-22-93, e-mail: Viktor1979@list.ru

**Венцель Віктор Тарасович**, здобувач Житомирського державного технологічного університету, тел. (0412) 42-12-75

Окремі елементи організації обліку на підприємствах, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, розглядали в своїх дослідженнях Т.Н.Бабченко [1], О.А.Рибалко, Т.Г.Шешукова [10].

Більшість наукових праць з бухгалтерського обліку представляють дослідження теоретичних та методичних аспектів облікового відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності. Недостатньо розкрито питання вибору форм організації обліку, побудови графіку документообороту та організаційної структури облікового апарату підприємств, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність.

### РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Організація є засобом, за допомогою якого керівництво об'єднує трудові, матеріальні, технологічні, інформаційні та людські ресурси для досягнення поставлених цілей.

В своїх наукових дослідженнях О.П.Войналович [3] на макрорівні виділяє один з факторів впливу на організацію бухгалтерського обліку – галузь або вид діяльності суб'єкта господарювання. Тому можна зробити висновок, що зовнішньоекономічна діяльність як вид діяльності суб'єкта господарювання впливає на організацію бухгалтерського обліку в частині окремих її елементів.

З метою виділення основних складових організації бухгалтерського обліку на підприємстві розглянуто її сутність. С.В.Івахненко здійснив ретроспективний аналіз дефініції “організація

бухгалтерського обліку” та запропонував визначати її як:

– процес побудови системи обліку, що дає змогу структурувати обліковий процес, визначити окремі структурні підрозділи бухгалтерії, їх функції, ступені централізації та децентралізації обліку при різних формах організації виробництва і управління ним;

– важливу функцію управління, що створює умови для дослідження завдань бухгалтерського обліку як інформаційного підґрунтя прийняття управлінських рішень;

– управління обліковим персоналом, що полягає на вивченні посадових обов’язків бухгалтерів та плануванні облікового процесу (документообороту, проведенні інвентаризації, складанні звітності, плану рахунків та їх кореспонденції тощо) [6, с. 8].

В ході дослідження наукової літератури виявлено, що А.Д. Шмігель у визначенні даного поняття відступає від загальноприйнятого підходу та включає до складових організації цілеспрямоване впорядкування і удосконалення методології і техніки бухгалтерського обліку. Такого підходу дотримуються також такі науковці як М.В. Кужельний, В.В. Сопко, Є.М. Шпірко (включають методологічне забезпечення обліку до організаційної системи), О.П. Войналович (виділяє техніку та методику обліку як складові організації бухгалтерського обліку), Л.Г. Ловінська, І.Б. Стефанюк (предметом організації обліку вважають методичне та методологічне забезпечення обліку).

Такий підхід розширює предмет організації бухгалтерського обліку. Система обліку не може існувати без методичного та технічного забезпечення, що визначають зміст і порядок функціонування інших елементів облікового процесу. Тому, на нашу думку, під організацією бухгалтерського обліку доцільно розуміти систему елементів організації роботи облікового персоналу, техніки та методики ведення бухгалтерського обліку, які забезпечують отримання своєчасної і достовірної інформації про господарську діяльність підприємства та здійснення контролю за використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів підприємства.

Складність організації бухгалтерського обліку, на думку проф. Я.В. Соколова, полягає у тому, що в системі облікових показників відбувається боротьба інтересів різних користувачів облікової інформації [9, с. 379], оскільки вимоги до організації бухгалтерського обліку закладені в його завданнях:

1) зробити облік максимально інформативним і точним;

2) забезпечити його простоту та дешевизну;

3) отримати своєчасну інформацію про факти господарського життя [9, с. 7].

В ході дослідження теоретично обґрунтовано складові організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що здійснює зовнішньоекономічну діяльність з урахуванням особливостей досліджуваних операцій (рис. 1).

Належне врегулювання окреслених складових в положеннях облікової політики підприємства забезпечує єдність облікових процедур під час відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності, а, отже, створює всі необхідні умови для здійснення своєчасного контролю зовнішньоекономічної діяльності.

Дослідники Т.Г. Шешукова і О.А. Рибалко виділяють особливості зовнішньоекономічних операцій, які визначають організацію бухгалтерського обліку на підприємстві:

– під час експортно-імпортних операцій суб’єктами є резиденти та нерезиденти, які викликають необхідність використання норм як внутрішнього, так і міжнародного законодавства (універсального, регіонального та рекомендаційного);

– під час експорту та імпорту товарів, які мають матеріально-вартісну форму, обов’язковим є факт перетину митного кордону, тому зовнішньоторговельна діяльність є об’єктом митного контролю;

– здійснення валютної операції є невід’ємною частиною експортної або імпортної угоди, тому вона є об’єктом валютного контролю і потребує виконання валютно-фінансових умов розрахунків;

– територіальна і тимчасова віддаленість виконання договорів зовнішньоекономічних операцій визначає наявність політичних, валютних і форс-мажорних ризиків [10, с. 29].

Відповідно до вищенаведених особливостей в ході дослідження розглянуто складові організації бухгалтерського обліку на підприємствах, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність.

Згідно Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” сьогодні існує 4 самостійні форми організації бухгалтерського обліку:

– введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

– користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець;

– ведення обліку на договірних засадах централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

– самостійне ведення обліку власником або керівником підприємства [4].

На нашу думку, суб’єктам зовнішньоекономічної діяльності необхідним та доцільним є введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби залежно від обсягів та галузі діяльності. Така форма організації обліку має найбільше переваг та забезпечить, перш за все, оперативність в сфері прийняття рішень. Бухгалтер, який працює на підприємстві за трудовим договором:

– знає специфіку діяльності підприємства та особливості організації процесу виробництва, надання послуг тощо;

– зацікавлений в результатах діяльності, тому сумлінно ставиться до своєї роботи, стимулює пошук

найоптимальніших підходів до організації та ведення обліку;

– здійснює контроль за зовнішньоекономічними операціями, що відбувається на підприємстві, та

забезпечує дотримання податкового, митного, валютного законодавства як національного, так і міжнародного.

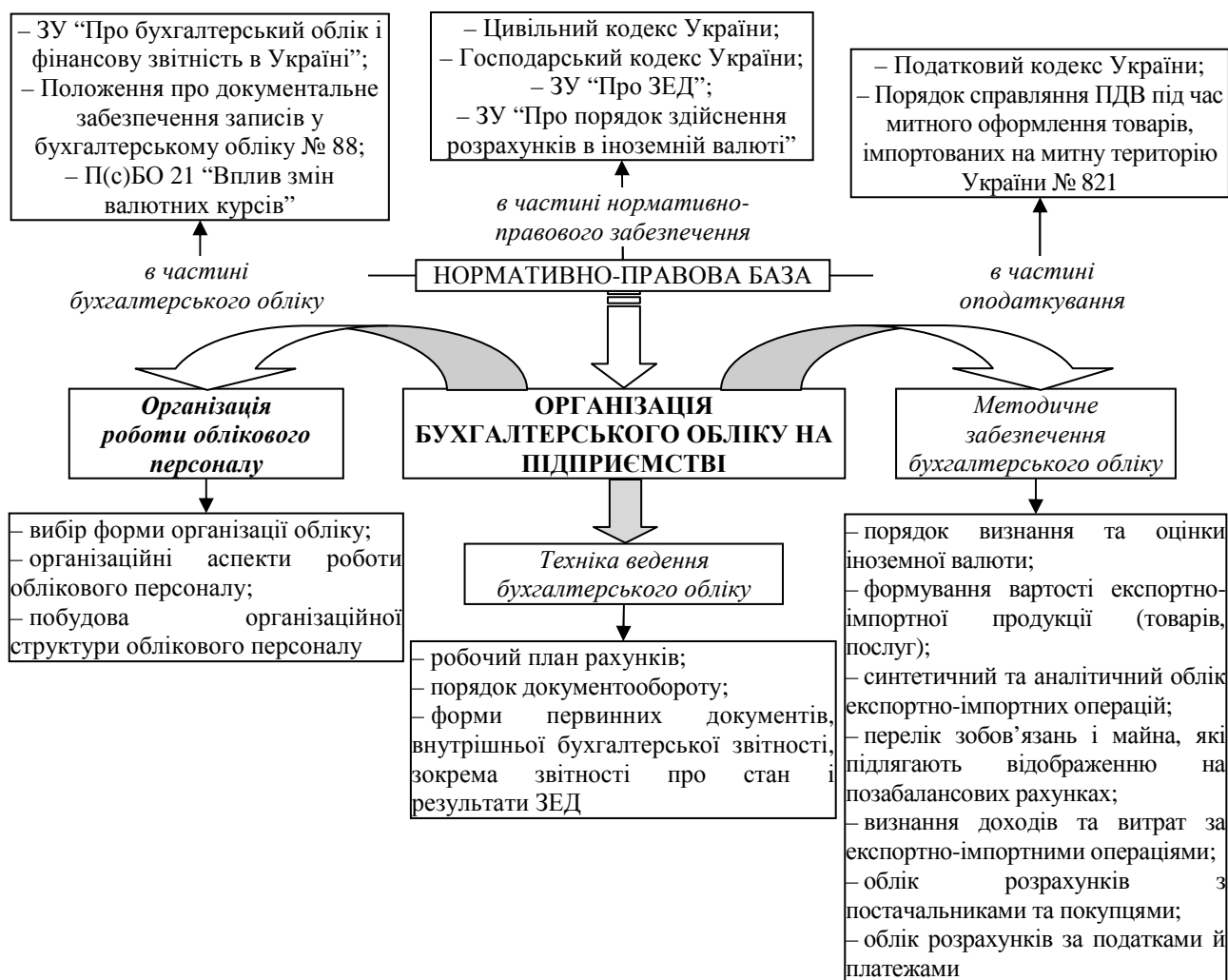


Рис. 1 Організація бухгалтерського обліку на підприємстві в частині зовнішньоекономічної діяльності

Звичайно, ведення бухгалтерського обліку бухгалтером або бухгалтерською службою не позбавлене недоліків, які проявляються у збільшенні витрат підприємства за рахунок відрахувань та утримань єдиного соціального внеску, а також інших адміністративних витрат. Однак, ефективне управління підприємством, постійний контроль дій бухгалтера є визначальними перевагами, що дають змогу стверджувати про доцільність введення до штату підприємства посади або служби бухгалтерів.

*Організаційна структура бухгалтерської служби* – форма поділу праці, яка передбачає розподіл облікових робіт між виконавцями для досягнення поставлених завдань [7, с. 137]. Вона залежить від багатьох факторів і, зокрема, від виду діяльності, специфіки операцій, які здійснює підприємство. Отже, зовнішньоекономічна діяльність впливає на побудову організаційної структури облікового персоналу.

Розробка організаційної структури є специфічним процесом, адже залежить не тільки від

виду діяльності, але й від галузі здійснюваних операцій, обсягів діяльності підприємства, кількості філій, чисельності персоналу. Тому, на нашу думку, побудувати універсальну структуру важко або взагалі неможливо. Хоча передбачення переліку функціональних обов'язків бухгалтерів, їх відповідальності є одним з важливих етапів розробки структури бухгалтерської служби.

Перш за все потрібно врахувати те, що суб'єкт господарювання може здійснювати, крім зовнішньоекономічних операцій, операції на внутрішньому ринку. Якщо це так, то потрібно відокремити дані види господарських операцій та закріпити виконання обов'язків за різними обліковими працівниками для забезпечення контролю та достовірності інформації, отриманої в результаті здійснення діяльності на зовнішньому та внутрішньому ринках.

Залежно від підпорядкованості бухгалтерів та отримання розпоряджень від головного бухгалтера виділяють три типи організаційної структури

бухгалтерської служби: лінійна, лінійно-штабна та комбінована [7, с. 139].

Якщо підприємство здійснює операції як на зовнішньому так і на внутрішньому ринках одночасно, то в розрізі бухгалтерської служби необхідно виокремити спеціальний структурний підрозділ обліку зовнішньоекономічної діяльності на чолі із заступником головного бухгалтера. Структуру такої бухгалтерської служби характеризує лінійно-штабний або комбінований типи організаційних структур, які застосовуються переважно на великих та середніх підприємствах.

Якщо суб'єкт господарювання здійснює лише зовнішньоекономічні операції, має невеликі обсяги діяльності та чисельність працівників, то в такому випадку доцільно будувати організаційну структуру бухгалтерської служби за лінійним типом, що забезпечить мінімізацію витрат, ефективність управління та оперативність контролю за діяльністю облікового персоналу.

У складі бухгалтерської служби, відповідальної за облік операцій зовнішньоекономічної діяльності, слід виділити окремі посади бухгалтерів, кількість яких залежить від обсягів здійснення тих чи інших операцій. До функцій цих бухгалтерів входить:

- облік руху імпортного (експортного) товару від постачальника до покупця;
- облік доходів та витрат за експортно-імпортними операціями;
- облік розрахунків з іноземними постачальниками та покупцями;
- облік розрахунків зі сторонніми організаціями, що сприяють здійсненню експортно-імпортних операцій (транспортні, страхові організації, декларанти, митниця);
- облік розрахунків з банками (по акредитивах, інкасо, переказах, з купівлі-продажу іноземної валюти);
- облік розрахунків за податками й іншими платежами до державних органів;
- оформлення та облік розрахунків по закордонних відрядженнях;
- контроль за додержанням строків розрахунків, встановлених чинним законодавством та укладеними договорами;
- складання облікових реєстрів по операціях у іноземній валюті;
- подання узагальнених даних щодо зовнішньоекономічної діяльності для складання фінансової звітності;
- складання податкової та статистичної звітності щодо зовнішньоекономічної діяльності.

*Техніка ведення бухгалтерського обліку* – сукупність засобів, прийомів і форм, які використовуються для відображення наявності та руху господарських засобів та джерел їх утворення [2, с. 30]

Одним з елементів ефективної техніки ведення бухгалтерського обліку є організація процесу документообороту на підприємстві. Первинні документи є основою для облікового відображення експортно-імпортних операцій, тому їх правильне

оформлення та оперативна обробка забезпечить отримання достовірної і зрозумілої бухгалтерської інформації. У зв'язку з цим від ефективності організації процесу документування залежить якість управління підприємством, швидкість та точність прийняття управлінських рішень.

Документооборот – це сукупність робіт зі створення, перевірки, обробки та зберігання документації від моменту її складання до передачі в архів [7, с. 219].

Дослідження питання документального оформлення експортно-імпортних операцій показали, що не існує регламентованого на законодавчому рівні не лише переліку, а й окремих форм первинних документів для зовнішньоекономічних операцій.

Зокрема, відсутність типової форми Акта наданих послуг свідчить про невизначеність і неефективність операцій експорту та імпорту послуг. З метою удосконалення процесу документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності, на нашу думку, кожному з них потрібно розробляти власну форму такого первинного документу, який би враховував особливості їх діяльності (зокрема, види послуг).

В науковій літературі процесом створення та розробки, умов застосування в практичній діяльності графіків документообороту експортно-імпортних операцій займалися такі вчені як Г.Ю. Коблянська [5] та Т.Н. Бабченко [1].

Графік документообороту на підприємстві повинен забезпечувати упорядкування руху та своєчасне відображення показників первинних документів в бухгалтерському обліку. Бабченко Т.Н. [1] наводить приклад такого графіку документообороту, розроблений для підприємств зовнішньоекономічної діяльності, що здійснюються експортно-імпортні операції із використанням Вантажно-митних декларацій та Акта наданих послуг.

На підставі аналізу графіку, представленого Т.Н. Бабченко, можна зробити висновок, що з метою ефективної організації документообороту та за умови здійснення експортно-імпортних операцій як основного масиву господарських операцій, які забезпечують отримання великої частки прибутку, доцільним буде виокремлення на підприємстві відділу, що займається процесом декларування експортованих та імпортованих товарно-матеріальних цінностей. Адже відповідальним за складання Вантажно-митних декларацій є декларант, а обробка документу здійснюється у відділі бухгалтерії.

В ході дослідження здійснено аналіз створення графіку документообороту на підприємствах та виявлено, що більшість графіків поділяються на такі етапи руху документів:

- створення (приймання): кількість примірників, відповідальна особа за оформлення та контроль, строки виконання документу та підстава для його створення, а також особи, які підписують документ;
- перевірка: відповідальний за перевірку, строки подання та особа, що подає документ;

– обробка: відповідальний за виконання, та строки виконання;

– зберігання (передача в архів) поділяється на поточне та довготривале: відповідальна особа та строки зберігання.

Такий графік є не універсальним, адже розробка порядку руху первинних документів повинна враховувати особливості діяльності кожного підприємства (організаційну структуру, вид діяльності, чисельність облікових працівників, систему внутрішньогосподарського контролю тощо).

Отже, з метою ефективної організації документообороту та за умови здійснення експортно-імпортних операцій як основного масиву господарських операцій, які забезпечують отримання великої частки прибутку, доцільним буде

виокремлення на підприємстві відділу, що займається процесом декларування експортованих та імпортованих товарно-матеріальних цінностей.

Дослідження Плану рахунків бухгалтерського обліку [8] показали, що відсутність рахунків, які передбачають ведення обліку експортно-імпортних операцій, ускладнюють процес облікового відображення на підприємствах, які займаються зовнішньоекономічною діяльністю. В ході дослідження проведено аналіз діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [8] та запропоновано використовувати окремі рахунки, які характеризують діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (табл. 1).

**Таблиця 1 Рахунки бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій**

<i>Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)</i>		<i>Субрахунки (рахунки другого порядку)</i>	
<i>Код</i>	<i>Назва</i>	<i>Код</i>	<i>Назва</i>
<b>29</b>	Товари за експортно-імпортними операціями	<b>291</b>	Товари відвантажені (експортовані)
		<b>292</b>	Товари придбані (імпортовані)
		<b>293</b>	Товари відвантажені (експортовані без вивезення)
		<b>294</b>	Товари придбані (імпортовані без ввезення)
<b>36</b>	Розрахунки з покупцями та замовниками	<b>362</b>	Розрахунки з іноземними покупцями
<b>37</b>	Розрахунки з різними дебіторами	<b>3712</b>	Розрахунки за виданими авансами в іноземній валюті
		<b>3742</b>	Розрахунки за претензіями в іноземній валюті
		<b>3772</b>	Розрахунки з іншими дебіторами в іноземній валюті
<b>63</b>	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	<b>632</b>	Розрахунки з іноземними постачальниками
<b>64</b>	Розрахунки за податками й платежами	<b>6411</b>	Розрахунки за податком на додану вартість
		<b>6412</b>	Розрахунки за акцизним податком
		<b>6421</b>	Розрахунки за митом
<b>68</b>	Розрахунки за іншими операціями	<b>6812</b>	Розрахунки за авансами одержаними в іноземній валюті
		<b>6852</b>	Розрахунки з іншими кредиторами в іноземній валюті
<b>70</b>	Доходи від реалізації	<b>7012</b>	Дохід від реалізації експортної готової продукції
		<b>7022</b>	Дохід від реалізації експортних товарів
		<b>7032</b>	Дохід від реалізації експортних робіт і послуг
<b>79</b>	Фінансові результати	<b>7912</b>	Фінансовий результат від експортних операцій
<b>90</b>	Собівартість реалізації	<b>9011</b>	Собівартість реалізованої експортної готової продукції
		<b>9022</b>	Собівартість реалізованих експортних товарів
		<b>9032</b>	Собівартість реалізованих експортних робіт і послуг
<b>93</b>	Витрати на збут	<b>932</b>	Експортні витрати на збут
<b>06</b>	Гарантії та забезпечення отримані	<b>063</b>	Митна вартість імпортованих товарів
		<b>064</b>	Облікова вартість імпортованих товарів

Такий план рахунків бухгалтерського обліку дозволить деталізувати окремі види експортно-імпортних операцій, що надасть можливість:

– отримувати повну, достовірну та змістовну інформацію про виконання зовнішньоекономічних договорів своєчасно та у повному обсязі;

– формувати достовірну інформацію про доходи та витрати зовнішньоекономічної діяльності підприємства;

– розширити коло користувачів отриманої в процесі обліку інформації.

Методичне забезпечення бухгалтерського обліку містить у собі тлумачення законів і стандартів

фінансової звітності та бухгалтерського обліку, методичні вказівки, рекомендації, інструкції щодо їх застосування або обліку окремих господарських операцій [6, с. 10-11]. Складові методики облікового відображення експортно-імпортних операцій, що наведені на рис. 1, потребують подальших досліджень з метою комплексного розв'язання проблемних питань системи бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання.

## ВИСНОВКИ

В ході дослідження з метою виявлення впливу експортно-імпортних операцій на побудову складових системи організації бухгалтерського обліку проаналізовано підходи до тлумачення поняття “організація бухгалтерського обліку”. В дослідженні використано підхід відповідно до якого складовими організації обліку є не лише організаційні аспекти роботи облікового персоналу, а й технічне та методичне забезпечення.

Обґрунтовано організаційні аспекти роботи облікового персоналу в частині питань вибору форм організації обліку, побудови організаційної структури облікового апарату та виділення основних функцій

бухгалтерів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. На підставі проаналізованих графіків документообороту виділено основні етапи руху документів для підприємств зовнішньоекономічної діяльності. Пропозиції щодо удосконалення робочого плану рахунків суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, на нашу думку, забезпечать достовірність, зрозумілість та оперативність інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

В ході дослідження обґрунтовано складові організації бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей операцій зовнішньоекономічної діяльності і тим самим визначено вплив зовнішньоекономічної діяльності на організацію бухгалтерського обліку на підприємстві.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабченко Т.Н. Учет внешнеэкономической деятельности / Т.Н. Бабченко. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с
2. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів ВНЗ спеціальності “Облік і аудит” / [Ф.Ф. Бутинця та ін.]; під ред. Ф.Ф. Бутинця. – [8-ме видання, доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.
3. Войналович О.П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: спец. 08.06.04 / Олена Петрівна Войналович. – Житомир, 2006. – 305 с.
4. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16 квітня 1991 р. № 959-ХІІ, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=959-12>
5. Коблянська Г.Ю. Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств [Електронний ресурс]: автореф. дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Г.Ю. Коблянська. – К.: Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка, 2009. – 21 с. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2009/09/kgviop.zip>
6. Ловінська Л.Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л.Г. Ловінська, І.Б. Стефанюк. – К.: НДФІ, 2006. – 240 с.
7. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів / [Бутинця 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.
8. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/2cid06880.html#plan>
9. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
10. Шешукова Т.Г. Моделирование учетной системы, ориентированной на требования МСФО, при осуществлении внешнеторговых операций / Т.Г. Шешукова, О.А. Рибалко // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 20 (170). – С. 27-33.