

## ЕКОНОМІКА ПІДПРИЄМСТВА ТА ПРОСТОРОВО – КЛАСТЕРНИЙ БІЗНЕС

УДК 657.1(083.74) : 339.56.055

### НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Гордополов В.Ю., к.е.н.

*Київський національний торговельно-економічний університет*

В статті розглядаються питання нормативно-правового регулювання ведення зовнішньоекономічної діяльності. В процесі дослідження було встановлено, що нормативно-правове забезпечення бухгалтерського законодавства формуються в господарському, митному, податковому та валютному законодавстві. Було побудовано систему нормативно-правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств, що поєднує вказані види правового забезпечення. Наведено особливості формування інформації в бухгалтерському обліку під впливом господарського, митного, валютного та податкового нормативно-правового забезпечення. В статті проаналізовано фактори, які визначають об'єкти бухгалтерського обліку та впливають на їх зміни в зовнішньоекономічній діяльності підприємств. Встановлено, що фактори впливу на зовнішньоекономічну діяльність враховують зовнішній вплив, який в літературі ідентифікується як екзогенний. Було окреслено напрями невирішених проблемних питань в бухгалтерському обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності, та запропоновано напрями удосконалення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, зовнішньоекономічна діяльність, нормативно-правове регулювання, нормативно-правове забезпечення, правове законодавство

UDC УДК 657.1(083.74) : 339.56.055

### NORMATIVE-LEGAL SUPPLY OF FOREIGN-ECONOMIC ACTIVITIES OF ENTERPRISES

Gordopolov V., PhD in Economics

*Kyiv National University of Trade and Economics*

The article deals with the issues of regulatory and legal regulation of foreign economic activity. In the course of the study, it was established that the legal and regulatory framework of accounting legislation was formed in the economic, customs, tax and currency legislation. A system of legal and regulatory support for foreign economic activity of enterprises was built, combining these types of legal support. The peculiarities of formation of the information in the accounting under the influence of economic, customs, currency and tax normative-legal support are presented. The article analyzes the factors that determine the objects of accounting

and influence their changes in the foreign economic activity of enterprises. It was established that factors of influence on foreign economic activity take into account the external influence, which in the literature is identified as exogenous. The directions of unresolved problem issues in the accounting of operations of foreign economic activity were outlined, and the directions of improvement of accounting of foreign economic activity were proposed.

**Keywords:** accounting, foreign economic activity, normative-legal regulation, normative-legal support, legal legislation.

**Актуальність проблеми.** Зовнішньоекономічна діяльність підприємств як об'єкт управління та бухгалтерського обліку і економічного аналізу є жорстко регламентована, а тому система нормативно-правового регулювання визначає її риси та властивості, що в свою чергу впливають на методологію інформаційного забезпечення управлінських рішень. Для встановлення напрямів розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності є потреба в оцінці та характеристиці системи нормативно-правового регулювання в Україні, що дозволить ідентифікувати напрями розвитку об'єкту й відповідно елементів методу бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх досліджень.** Провівши аналіз наукової літератури, було виявлено, що свої праці, які стосуються нормативно-правового регулювання присвятили такі вчені як: Я.Д. Крупка, І.Я. Назарова, С.В. Мариніна, Я.М. Кістанова, С.М. Домбровська, А.Е. Вавенко, В.В. Мацьків, П.М. Грицюк, В.О. Хомедюк та ін. Однак, деякі питання залишаються поза увагою дослідників, зокрема, потребує подальшого дослідження в частині ідентифікації особливостей правового регулювання ведення зовнішньоекономічної діяльності та облікового відображення експортно-імпортних операцій підприємств.

**Метою статті** є дослідження нормативно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності та визначення напрямів удосконалення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності, зокрема облікового відображення експортно-імпортних операцій підприємств.

**Виклад основного матеріалу.** Правове регулювання ведення зовнішньоекономічної діяльності на рівні законодавства здійснюється відповідно до положень нормативно-правових документів. В навчальному посібнику Я.Д. Крупка, І.Я. Назарова [10] декларують наступні групи документів, що визначають правила ведення зовнішньої діяльності підприємствами. До них автори відносять:

– кодекси (Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Митний кодекс України, Податковий кодекс України);

– закони України (Про зовнішньоекономічну діяльність (від 16 квітня 1991 року № 959/ХІІ), Про режим іноземного інвестування (від 19 березня 1996 року № 94/96- ВР); Про міжнародні договори України (від 29 червня 2004 року № 19065-ІV); Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності (від 23 грудня 1998 року № 351-ХІV»; Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті (від 23 вересня 1994 року № 185/94-ВР); Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (від 17 липня 1999 року № 996-ХІV));

– постанови та положення (Положення про валютний контроль (Постанова Правління НБУ від 08.02.2000 р. № 49); Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) (Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 р. № 201); Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою (Постанова Правління НБУ від 10.08.2005 р. № 281); Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України (Постанова Правління НБУ від 04.12.2015 р. № 863); Положення про митні декларації (Постанова КМУ від 21.05.2012 р. № 450); Порядок заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа (Наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 р. № 651));

– інструкції (Про порядок відкриття та використання рахунків у національній та іноземних валютах (Постанова Правління НБУ від 18.11.2003 р. № 492), Про переміщення готівки і банківських металів через митний кордон України (Постанова Правління НБУ від 27.05.2008 р. № 148); Про службові відрядження в межах України та за кордон (Наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59); Про порядок здійснення контролю і одержання ліцензії за експортними, імпортними та лізинговими операціями (Постанова Правління НБУ від 24.03.1999 р. № 136));

– Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73); П(С)БО 15 «Дохід» (наказ Мінфіну України від 29.11.1999 р. № 290); П(С)БО 16 «Витрати» (наказ Мінфіну України від 31.12.1999 р. № 318); П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» (наказ Мінфіну України від 10.08.2000 р. № 193)).

Зовнішньоекономічне державне регулювання окремих питань в частині ведення зовнішньої діяльності підприємств, має одночасно позитивні та негативні наслідки впливу на розвиток підприємницького сектору економіки

країни. Зокрема, документи, що регулюють ситуацію на грошово-кредитному та валютному ринках України визначають валютні обмеження для суб'єктів господарювання, що здійснюють експортні операції: «надходження в іноземній валюті, зазначені в абзаці першому цього пункту, підлягають обов'язковому продажу на міжбанківському валютному ринку України, у тому числі безпосередньо Національному банку України, у розмірі 50 відсотків» [14]. Такі обмеження негативним чином позначаються на результатах зовнішньоекономічної діяльності, адже підвищують валютний ризик, зокрема негативний вплив зміни валютних курсів на доходи та витрати підприємств. Однак, метою таких валютних обмежень є стабілізація на грошово-кредитному ринку, тому доцільність та ефективність їх застосування є виправданою. Також треба врахувати той факт, що протягом 2015-2017 рр. валютні обмеження послаблюються, що свідчить про позитивні зрушення на валютному ринку та підвищує інтерес підприємств-експортерів до здійснення зовнішньоекономічних операцій.

Крім зазначеного переліку документів, варто зазначити, що в 2017 р. Національний банк України представив Проект закону України «Про валюту», який «встановлює загальні правові засади у сфері проведення валютних операцій та здійснення валютного регулювання та валютного нагляду, а також визначає права та обов'язки суб'єктів валютних операцій та відповідальність за порушення ними норм валютного регулювання» [7].

Також доцільно зауважити, що в Україні окремі суб'єкти господарювання складають фінансову звітність відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Тому до переліку облікових правових документів необхідно додати: Концептуальну основу фінансової звітності, яка регулює здійснення зовнішніх операцій в частині визнання витрат підприємства; МСБО 18 Дохід; МСБО 21 Вплив змін валютних курсів.

В сфері бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності визначальним та основним правовим документом національного законодавства є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». В 2017 р. в Україні задекларовано суттєві зміни в бухгалтерському законодавстві, які, на нашу думку, впливають і на облікове відображення зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Зокрема, аналізуючи проект змін, які опубліковані на офіційній сторінці Верховної Ради України, виокремлено наступні категорії в бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності, що потенційно можуть зазнати змін:

– розробка та впровадження звіту про управління, який ідентифікується як «документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності» [13], забезпечить формування інформаційної бази в розрізі нефінансової інформації про здійснені експортно-імпортних операцій. Зокрема, дані про ризики зовнішньоекономічної діяльності, конкурентоспроможність на міжнародних ринках товарів і послуг, зміни в структурі експорту та імпорту, ефективності здійснюваної зовнішньоекономічної діяльності є підставою для прийняття обґрунтованих та оперативних управлінських рішень внутрішніми користувачами, а також покращення інвестиційної привабливості як окремих суб'єктів господарювання, так і країни в цілому. Однак, такі нововведення стосуються лише великих підприємств, адже як зазначається в проекті «від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію» [13];

– поділ підприємств на мікропідприємства, малі, середні або великі підприємства – сектор малого та середнього бізнесу в Україні сьогодні потребує особливої підтримки з боку держави на шляху виходу на закордонні ринки товарів і послуг, тому чітке розмежування в класифікації підприємств має стати одним з основних детермінантів в експортній стратегії країни та державних програмах підтримки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності;

– вилучення окремих принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (таких як, періодичність, історична (фактична) собівартість, обачність) вплине на відображення в бухгалтерському обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності підприємств;

– «на вимогу користувачів фінансова звітність може бути додатково перерахована в іноземну валюту» [13] – може позитивним чином вплинути на підвищення інвестиційного клімату та формування відповідного рівня конкурентоспроможності експортерів країни.

Аналізуючи нормативно-правове забезпечення облікового відображення звертаємо увагу на те, що підстави для побудови бухгалтерського законодавства формуються в господарському, митному, податковому та валютному законодавстві. Тому на рис. 1 побудовано систему нормативно-правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств, що поєднує вказані види правового забезпечення.



*Рис. 1 Система нормативно-правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств  
Джерело: розроблено автором*

Основи ведення зовнішньоекономічної діяльності визначено в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність», який є загальним нормативно-правовим документом, що регулює ряд питань, пов'язаних зі здійсненням господарських операцій підприємствами на закордонних ринках товарів і послуг, капіталу тощо. Положення даного закону окреслюють види та суб'єктів, принципи здійснення та правила регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а також особливості укладання зовнішньоекономічних договорів (контрактів) та правила оподаткування і принципи митного регулювання діяльності суб'єктів господарювання. Крім того, розкриваються такі питання, як ведення розрахунків та кредитування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, страхування і ліцензування, відповідальність та порядок розгляду спорів при здійсненні зовнішньоекономічних операцій.

Окрема стаття присвячена обліку зовнішньоекономічних операцій і звітності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, в якій задекларовано загальні правила облікового відображення господарських операцій. Зокрема, бухгалтерський облік операцій зовнішньоекономічної діяльності регулюється відповідно принципами і правилами, що застосовуються для ведення господарської діяльності підприємств, які здійснюють операції на внутрішньому (національному) ринку товарів та послуг, капіталу тощо. До

цих документів належать Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та міжнародні стандарти фінансової звітності, дія яких розповсюджується на окремих видів суб'єктів господарювання, що визначено в відповідних статтях нормативно-правових документів.

В науковій літературі знаходимо критичний аналіз положень нормативно-правового законодавства щодо регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Зокрема, С.В. Мариніна зазначає, що «однією з причин того, що іноземні інвестиції повільно надходять в економіку України, є те, що базовий Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» не забезпечує іноземним інвесторам пільгових умов для господарської діяльності, не визначає податкові канікули чи пільги і для підприємців, які мають велику частину іноземних інвестицій» [11, с. 181].

В табл. 1 наведено особливості формування інформації в бухгалтерському обліку під впливом господарського, митного, валютного та податкового нормативно-правового забезпечення.

Митне законодавство, основним документом якого є Митний кодекс України, представляє собою регулювання питань, що пов'язані зі встановленням митного статусу, підтвердженням походження, визначенням митної вартості, правилами ввезення/вивезення, порядком митного оформлення готової продукції, товарів, робіт, послуг, які є предметом зовнішньоекономічних контрактів, а також здійсненням митних платежів та відповідальності в сфері порушення митних правил.

*Таблиця 1. Організація та методика бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій: формування інформаційних потоків під впливом нормативно-правового забезпечення*

<i>Нормативно-правового забезпечення</i>	<i>Облікове відображення та розкриття у звітності зовнішньоекономічних операцій</i>
Господарське законодавство	визнання в бухгалтерському обліку різних видів зовнішньоекономічних операцій, що відповідають характеристикам законодавчо закріпленим в господарському законодавстві
Митне законодавство	формування вартості активів та порядок їх визнання в бухгалтерському обліку; розрахунок суми дебіторської та кредиторської заборгованості, погашення зобов'язань та отримання дебіторської заборгованості, а також їх визнання в бухгалтерському обліку; формування показників бухгалтерської звітності
Валютне законодавство	формування вартості активів, розрахунок суми дебіторської та кредиторської заборгованості на підставі застосування валютних курсів; відображення зміни вартості активів та дебіторської і кредиторської заборгованості у вигляді доходів та витрат діяльності підприємства
Податкове законодавство	розрахунок суми податків та обов'язкових платежів і відображення в бухгалтерському обліку їх нарахування та сплати; формування показників податкової звітності

*Джерело: розроблено автором*

Щодо правил митного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, то в науковій літературі даному питанню приділяється достатньо уваги з погляду на існування ряду питань, які потребують подальшого вирішення. Зокрема, Я.М. Кістанова [8] розкриває проблеми класифікації товарів, які є предметом зовнішньоекономічних контрактів, С.М. Домбровська [6] досліджує місце та суть системи управління ризиками в структурі митного адміністрування, а також ефективність митного контролю.

Крім того, А.Е. Вавенко обґрунтовує недосконалість митного законодавства в Україні та визначає необхідність змін, адже «нестабільність митного законодавства не дає змоги суб'єктам ЗЕД ефективно спланувати реалізацію економічних інтересів у сфері світогосподарських зв'язків. Митний кодекс повинен бути стабільним правовим інструментом з одночасним оперативним реагуванням на зміни у внутрішній та зовнішньоекономічній ситуації, але при їх внесенні має бути певна послідовність. Митна політика України повинна передбачати укладання митних союзів із зацікавленими країнами, які збільшать їх взаємну довіру, приведе їхню митну політику до узгодженості» [2, с. 72-73].

Питання валютного регулювання розглядаються в Законі України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», окрім того постанови Національного банку України також мають відповідну законодавчу силу, в яких закріплені окремі правила, що регулюють здійснення розрахунків в іноземній валюті суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

Податкове законодавство охоплює питання, що стосуються оподаткування операцій зовнішньоекономічної діяльності. Податковий кодекс України є підставою для нарахування та сплати податків та платежів, пов'язаних зі здійсненням зовнішньоекономічної діяльності. В дослідженнях В.В. Мацьків, аналізуючи вплив податкового регулювання на діяльність суб'єктів ЗЕД, зазначає що на сьогодні «податки не можуть виконувати тільки фіскальну функцію, яку вони виконують тепер, адже це дієвий фактор стимулювання підприємницької діяльності» [12]. Також науковець обґрунтовує, що «податок на додану вартість загалом негативно впливає на розвиток зовнішньоекономічної діяльності. Проте, зважаючи на значний



регулюючий вплив цього податку, його доцільно використовувати як дієвий важіль стимулювання, у першу чергу, інвестиційної діяльності, імпорту для забезпечення виробництва експортної продукції та імпорту, що має соціальне спрямування» [12].

В сфері податкового навантаження на суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності важливе значення має акцизний збір, нарахування та сплата якого також регулюється Податковим кодексом України. Зокрема, В.В. Мацьків зазначає, що, «як правило, ставки, за якими стягується акцизний збір для імпортованих товарів, є вищими, ніж для аналогічних вітчизняних», та «скорочення кількості підакцизних товарів є сприятливим фактором. Це знижує податковий тиск на виробників та імпортерів» [12]. Автор також аналізує міжнародну практику та вказує на важливість не лише застосування податкових пільг, які використовуються в Україні, а звертає увагу на міжнародний досвід для стимулювання експортної діяльності, зокрема розглядає метод фінансових пільг, який «базується на поверненні митних податків, сплачених при імпортуванні сировини для потреб експортного виробництва та звільненні від непрямих податків на дефіцитні в певній країні матеріали» [12].

Оцінку сучасного стану правового регулювання бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності представляють П.М. Грицюк, В.О. Хомедюк, які визначають перелік облікових об'єктів та зазначають, що «організація і здійснення ЗЕД потребують дотримання певних цілей і ставлять специфічні задачі перед бухгалтерським обліком». Тому ідентифікують «цілі бухгалтерського обліку відповідних об'єктів бухгалтерського обліку», до яких зараховують: контроль за збереженням товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів в іноземній валюті; своєчасне надання власникам, адміністрації, органам ДПП і Держкомстату інформації про товарообіг, його ефективність, про доходи, витрати, фінансові результати, обов'язкові відрахування та платежі; забезпечення своєчасних і правильних розрахунків за зовнішньоторговельними операціями» [5].

Також варто звернути увагу на дослідження, проведені О.О. Ашурковим в монографічній роботі. Зокрема, науковець розглядає «проблеми формування правового підґрунтя щодо підвищення ефективності

господарсько-правового механізму державного регулювання зовнішньоторговельної діяльності». Автор презентує «шляхи удосконалення правового забезпечення реалізації інтеграційного вибору України», аналізуючи рівень адаптації зовнішньоторговельного законодавства України до вимог Європейського Союзу. Крім того, «надана оцінка можливих ризиків та наслідків такого кроку з метою забезпечення інтересів суспільства, держави та окремих суб'єктів господарювання» [15].

«Наявність відповідного національного правового забезпечення та уніфікованість його щодо правил міжнародної торгівлі створюють певні особливості експортно-імпорتنної діяльності вітчизняних суб'єктів підприємств. Що більше національна законодавча база, яка регулює зовнішню торгівлю, наближена до світової, тим менше чинників, пов'язаних з національними обмеженнями, впливає на розроблення експортних та імпорتنних стратегічних рішень [9, с. 50]».

Система нормативно-правового забезпечення господарської діяльності повинна уніфікуватися відповідно до міжнародного законодавства. Це стосується і системи бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства, адже в такому випадку облікова інформація буде порівнюваною та зіставною, що є важливим та ключовим моментом при прийнятті рішень в сфері міжнародної інвестиційної діяльності.

Здійснюючи оцінку сучасного стану облікового організаційно-методичного забезпечення операцій зовнішньоекономічної діяльності варто проаналізувати фактори, які визначають об'єкти бухгалтерського обліку та впливають на їх зміни в зовнішньоекономічній діяльності підприємств.

Як зазначає В.П. Андришин, що класифікація факторів дозволяє «моделювати господарську діяльність підприємства, здійснювати пошук резервів та шляхів покращення ефективності експортної діяльності підприємства. Аналіз та оцінка даних факторів дасть підстави для вироблення управлінських механізмів для підвищення ефективності експортної діяльності підприємства» [1, с. 14].

Тому в табл. 2 охарактеризовано фактори впливу на зовнішньоекономічну діяльність, які розкривають науковці в своїх дослідницьких роботах.

Таблиця 2. Характеристика факторів впливу на зовнішньоекономічну діяльність представлена в науковій літературі

Автори	Характеристика факторів впливу на зовнішньоекономічну діяльність
Саркісян Л.Г., Іщук Ю.А. (посилаючись на дослідження Е.О. Ковтун)	«зовнішні ринки пред'являють більш високі вимоги до товарів, їх упаковки, сервісу, реклами тощо; постійне вивчення більшої кількості інформації з різних джерел; гнучке використання комплексу маркетингових методів: вірного вибору збутової організації, вибору і використання різних методів стимулювання збуту, реклами тощо; вимоги та особливості діючого законодавства, міжнародні правила та інструменти» [16, с. 247]
Гавловська Н.І.	«склад факторів макrorівня, які негативно впливають на активність зовнішньоекономічної діяльності підприємств та її економічну безпеку (ведення військових дій на території країни, непрозора і недосконала політика НБУ, постійні трансформаційні процеси у фіскальній сфері, нестабільність у забезпеченні ресурсами суб'єктів господарювання різних рівнів, недовіра іноземних партнерів до вітчизняного інституціонального поля та бізнес-середовища)» [3, с. 6]
Гонтаржевська Л.І.	«зовнішні – сучасні трансформаційні процеси у світовій економіці (глобальні, національні прямої і опосередкованої дії) та внутрішні – проблеми ЗЕД у сфері туризму в Україні (об'єктивні, суб'єктивні). На основі кореляційно-регресивного аналізу визначено найвпливовіші фактори, що обумовлюють результативність зовнішньоекономічної діяльності туристичних підприємств України: ресурсні (забезпеченість трудовими, туристичними ресурсами, закладами туристичної інфраструктури) та рівень внутрішнього платоспроможного попиту» [4, с. 4]
Фатенок-Ткачук А.О	«технологічні (інвестиції в об'єкти виробничого призначення кількість використаних раціоналізаторських пропозицій, винаходів, корисних моделей, промислових зразків); виробничі (обсяг наукових і науково-технічних робіт, виконаних власними силами підприємств та обсягу інноваційної продукції підприємства); зовнішні економічні на рівні держава (обсяг прямих іноземних інвестицій, кількість працівників, зайнятих у фінансуванні, кредитуванні та страхуванні, інвестиції в основний капітал за рахунок державних централізованих джерел фінансування); зовнішні економічні на рівні ринок (інвестиції в основний капітал машинобудівної промисловості та дебіторська заборгованість промислових підприємств); часу та простору (перевезення вантажів всіма видами транспорту, а також щільність автомобільних доріг загального користування з твердим покриттям); освітні (кількість професійно-технічних училищ та чисельністю осіб, що закінчили вищі учбові навчальні заклади III–IV рівнів акредитації)» [17, с. 16-18]
Андришин В.П.	з позиції відношення до середовища функціонування (внутрішні, зовнішні); за ступенем взаємозалежності (незалежні, частково залежні, взаємопов'язані); за можливістю контролю (контрольовані, частково контрольовані, неконтрольовані); за можливістю прогнозування (прогнозовані, непрогнозовані); за способом оцінювання та вимірювання (піддаються вимірюванню, не піддаються вимірюванню, вимірюються експертним методом); за часом дії (довгострокові, середньострокові, короткострокові); за тривалістю дії (постійнодіючі, періодичні, спорадичні); за характером впливу на ефективність експортної діяльності (функціональні, дисфункціональні) [1, с. 13]

Джерело: розроблено на основі аналізу джерел [16, с. 247], [3, с. 6], [4, с. 4], [17, с. 16-18], [1, с. 13].

Охарактеризовані вище фактори впливу на зовнішньоекономічну діяльність враховують зовнішній вплив, який в літературі ідентифікується як екзогенний. На нашу думку, організація та ведення господарської діяльності на зовнішніх ринках товарів і послуг, капіталу також піддається впливу ендегенним чинникам, які пов'язані з особливостями діяльності суб'єкта господарювання та ідентифікуються як внутрішні фактори. Звичайно, фактори зовнішнього впливу є неконтрольованими, непрогнозованими та часто не піддаються оцінці, тому важливість їх дослідження є першочерговою. Зокрема, аналізуючи наведені в табл. 2.2 фактори варто додати, що нормативно-правове законодавство також можна зарахувати до таких факторів, які визначають та регулюють зовнішньоекономічну діяльність підприємств.

Облікове відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності залежить від виду та обсягів діяльності, від виду та розмірів зовнішнього ринку, на якому здійснює суб'єкт діяльність, від принципів функціонування системи управління всередині підприємства тощо.

Гавловська Н.І. стверджує, що «фактори обумовлюють відповідну реакцію суб'єктів господарювання: згортання діяльності на «ризикованих» територіях; відсутність мотивації «заводити» валютну виручку на територію країни; тенденція до «тінізації» господарських операцій та діяльності в цілому; перенесення виробництва до місць із стабільним ресурсним забезпеченням; мінімізація операцій із суб'єктами вітчизняного фінансового сектора. Ситуація, яка склалася, обумовлює потребу у посиленні економічної безпеки ЗЕД вітчизняних підприємств як на макрорівні (удосконалення інституціонального середовища), так і на мікрорівні (удосконалення інструментарію та елементів економічної безпеки підприємств)» [3, с. 11].

В наукових дослідженнях А.О. Фатенок-Ткачук обґрунтовує поділ факторів впливу на зовнішню діяльність підприємства через розмежування зовнішніх факторів впливу країни-виробника та країни-партнера на рівнях «держава» та «ринок». На думку автора, «запропонована класифікація найбільш повно визначає зміст ЗЕД та дає змогу підвищити обґрунтованість і ефективність її реалізації» [17, с. 4].

Отже, в цілях наукового дослідження, вище проаналізовані фактори систематизуємо в дві групи, що окреслюють екзогенний та ендегенний

вплив на систему бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Дані фактори потребують більш детального обґрунтування з метою виокремлення напрямів удосконалення організаційно-методичного забезпечення облікового відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності в розрізі розвитку міжнародних економічних відносин.

До зовнішніх (екзогенних) факторів зараховуються наступні:

– економічні – тип економічної системи країни, рівень економічного розвитку та місце країни в світовій економічній системі визначають можливість ведення зовнішньоекономічної діяльності підприємствами і переваги виходу на зовнішні ринки товарів і послуг, капіталу тощо, що пов'язані з участю країни в міжнародних організаціях (наприклад, Світова організація торгівлі, Міжнародний валютний фонд, Європейський Союз тощо);

– правові – нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності та фіскальна, валютна, митна та зовнішня політики в країні впливають на облікове відображення операцій через господарські, митні, валютні та податкові положення законодавства.

Внутрішні (ендогенні) фактори формуються під впливом розвитку діяльності підприємства, що виходить на зовнішній ринок. До них належать:

– вид, сфера та обсяги діяльності підприємства;

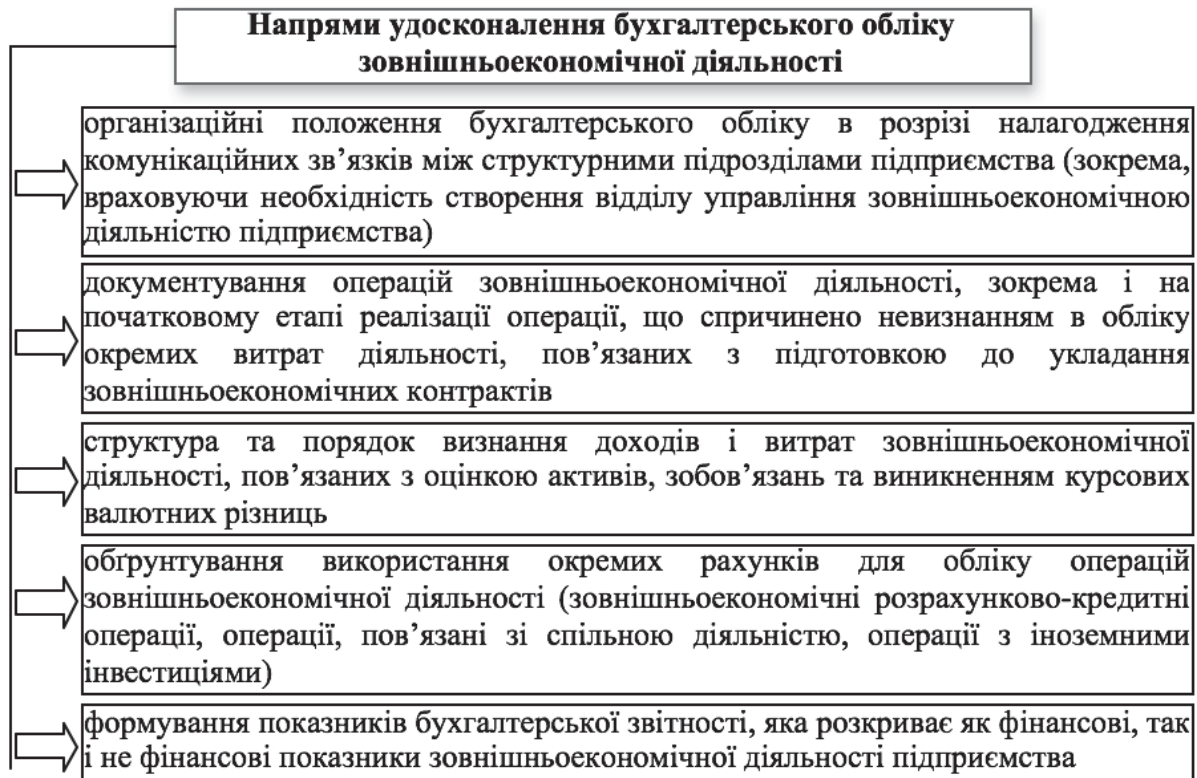
– цінова конкурентоздатність предмету зовнішньоекономічного контракту (товарів, послуг тощо);

– форми розрахунків за зовнішньоекономічними операціями підприємства;

– система виробництва та реалізації готової продукції, а також збуту товарів, надання послуг і виконання робіт.

Враховуючи виокремлені шляхи модифікації облікової системи в розрізі впливу зміни тенденцій розвитку зовнішньоекономічної діяльності на мікро- та макрорівнях, вплив екзогенних та ендогенних факторів на зовнішньоекономічну діяльність підприємства, а також аналіз сучасного стану облікової системи зовнішньоекономічної діяльності підприємств, яка базується та керується положеннями господарського, митного, валютного та податкового законодавства, на

рис. 2. представлено напрями невирішених питань організаційно-методичного забезпечення облікового відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності в розрізі сучасного розвитку міжнародних економічних відносин.



*Рис. 2. Напрями удосконалення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності  
Джерело: розроблено автором*

Представлені напрями невирішених проблемних питань в бухгалтерському обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності окреслюють важливість і доцільність здійснюваного дослідження в даній дисертаційній роботі. Сучасні тенденції розвитку зовнішньоекономічної діяльності обґрунтовують невирішеність проблемних питань в сфері облікового забезпечення господарських операцій підприємств. Тому аналізуючи розвиток зовнішньої торгівлі в Україні спостерігаємо, що зацікавленість суб'єктів господарювання у веденні операцій зовнішньоекономічної діяльності зростає, однак сальдо зовнішньоторговельного балансу формується під негативним впливом переважання імпорتنих операцій в країні.

Характеристика сучасного стану зовнішньоекономічної діяльності показує, що на сьогодні як на мікроекономічному, так і на макроекономічному рівні існує цілий ряд проблем, що пов'язані, зокрема,

із сировинною спрямованістю експорту, високим рівнем валютного контролю з боку держави, дешевою робочою силою, відсутністю належного управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства тощо. Така ситуація формує помилкові уявлення про закордонний досвід діяльності суб'єктів господарювання. Також, в свою чергу, інформація, що формується в бухгалтерському обліку є недостовірною та економічно необґрунтованою, адже позитивний ефект від девальвації української гривні для підприємств експортерів та дешева робоча сила спотворюють облікову інформацію про результати зовнішньоекономічної діяльності. Це обґрунтовує необхідність представлення шляхів модифікації облікової системи в розрізі впливу зміни тенденцій розвитку зовнішньоекономічної діяльності, спроба вирішення чого піднята в даному параграфі дисертаційної роботи.

В ході дослідження охарактеризовано систему нормативно-правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності та на підставі аналізу наукових доробків виокремлено питання, які регулює господарське, митне, валютне та податкове законодавство, що забезпечують формування інформаційних потоків в системі бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій, таким чином формуючи підстави вітчизняного облікового законодавства.

Аналіз нормативного регулювання зовнішньоекономічних операцій став підставою отримання результатів дослідження в частині оцінки сучасного стану облікового організаційно-методичного забезпечення операцій зовнішньоекономічної діяльності, яка здійснювалася базуючись на ідентифікованих факторах (екзогенних та ендогенних) впливу на об'єкти бухгалтерського обліку та їх зміни в зовнішньоекономічній діяльності підприємств.

**Висновок.** Таким чином, нами було проаналізовано нормативно-правові документи, що регулюють облік зовнішньоекономічної діяльності підприємства, та їх відповідність сучасним вимогам розвитку зовнішніх економічних відносин в Україні. На підставі проведеного аналізу побудовано систему нормативно-правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств та обґрунтовано напрями формування інформаційних потоків в системі бухгалтерського обліку під впливом нормативно-правового забезпечення. Крім того досліджено наукові результати в сфері організації та методики бухгалтерського

обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств, які стали підставою виокремлення недоліків системи бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Андришин В.П. Фактори ефективності експортної діяльності підприємства / В.П. Андришин // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – Випуск 5. Частина 2. – С. 11-14.
2. Вавенко А.Е. Особливості правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств / А.Е. Вавенко // Управління розвитком. – 2014. – № 6. – С. 71-73.
3. Гавловська Н.І. Економічна безпека зовнішньоекономічної діяльності промислових підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. д-ра екон. / Н.І. Гавловська. – Херсон: ХНТУ, 2017. – 36 с.
4. Гонтаржевська Л.І. Зовнішньоекономічна діяльність туристичних підприємств України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук, спец.: 08.05.01 / Л.І. Гонтаржевська. – Київ, 2006. – 21 с.
5. Грицюк П.М. Нормативно-правове регулювання обліку зовнішньоекономічних операцій / П.М. Грицюк, В.О. Хомедюк // Наукові записки. Серія “Економіка”. – 2012. – Випуск 20. – С. 229-233.
6. Домбровська С.М. Механізми державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності та митного адміністрування [Електронний ресурс] / С.М. Домбровська // Теорія та практика державного управління і місцевого самоврядування. – 2017. – № 1. – Режим доступу: [http://el-zbirn-du.at.ua/2017\\_1/11.pdf](http://el-zbirn-du.at.ua/2017_1/11.pdf)
7. Закон України “Про валюту”, Пропозиції НБУ до обговорення / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=53357806>
8. Кістанова Я.М. Роль української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності в системі митного регулювання України [Електронний ресурс] / Я.М. Кістанова. – Режим доступу: <http://liber.onu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/7898/1/124-127a.pdf>
9. Красілич І.О. Розвиток експортно-імпоротної діяльності машинобудівних підприємств: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук, спец. 08.00.04 / І.О. Красілич. – Львів, 2017. – 227 с.
10. Крупка Я.Д. Облік міжнародних операцій: навчальний посібник / Я.Д. Крупка, І.Я. Назарова. – Тернопіль: «Крок», 2016. – 216 с.



11. Мариніна С.В. Становлення інституціональних засад регуляторної політики зовнішньоекономічної діяльності України / С.В. Мариніна // Наукові праці МАУП. – 2016. – Вип. 48(1). – С. 178–183.
12. Мацьків В.В. Сучасні тенденції податкового регулювання зовнішньоекономічної діяльності підприємств [Електронний ресурс] / В.В. Мацьків . – Режим доступу: <http://www.pu.if.ua/depart/Finances/resource/file/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA/2011-2/%D0%9C%D0%B0%D1%86%D1%8C%D0%BA%D1%96%D0%B2.pdf>
13. Порівняльна таблиця до проекту Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>
14. Постанова Правління НБУ від 04.12.2015 р. № 863 “Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України” / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0410500-16>
15. Правове регулювання зовнішньоторговельної діяльності в умовах реалізації інтеграційних прагнень України: монографія / за ред. О.О. Ашуркова ; НАН України, Ін-т економіко-правових досліджень. – Чернігів : Десна Поліграф, 2015. – 392 с.
16. Саркісян Л.Г. Особливості розширення зовнішньоекономічних зв'язків України в контексті глобалізації / Л.Г. Саркісян, Ю.А. Іщук // Економіка і організація управління. – 2016. – № 4 (24). – С. 245-253.
17. Фатенок-Ткачук А.О. Формування стратегії розвитку зовнішньоекономічної діяльності машинобудівних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук, спец. 08.00.04 / А.О. Фатенок-Ткачук. – Львів, 2009. – 32 с.