

ОБ'ЄКТИ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ З ТОЧКИ ЗОРУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ

Коденчук К.А., викладач, аспірантка
Одеський державний економічний університет

Проанализированы существующие подходы к классификации экономических объектов. Определены неточности и недостатки классификаций экономических объектов предшественников. Приведена собственная классификация объектов внешнеэкономической деятельности предприятия с точки зрения бухгалтерского учета и контроля.

The existent going is analyzed near classification of economic objects. Inaccuracies and lacks of classifications of economic objects of predecessors are certain. Own classification of objects of foreign economic activity of enterprise is resulted from point of record-keeping and control.

Загальна постановка проблеми. Зовнішньоекономічна діяльність – це сукупність видів економічної діяльності, що здійснюється суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. В свою чергу суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності перебувають у взаємопов'язаному макроекономічному середовищі та взаємодіють один з одним та з об'єктами в межах окремої держави або через державні кордони. Поняття об'єкта при цьому визначається як зовнішній, протилежний суб'єкту предмет, на який спрямовано пізнання та дія суб'єкта. Задля повного та достатнього вивчення об'єктів зовнішньоекономічної діяльності необхідна їх класифікація та деталізація.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Поняття об'єктів та їх класифікація наведено в роботах відомих вчених, таких як Каракоз І.І, Бутинець Ф.Ф., Небильцова О.В., Кузьмінський Ю.А., Валуев Б.І., Каменіцер С.Є., Петров А.С., Макаров В.Г., Мойсеєнко Г.І., Ткаченко Н.М. та інших.

Аналіз довів, що для класифікації економічних об'єктів використовуються різні підходи. Найбільш поширеним серед них виступає процесно-ресурсний підхід до класифікації економічних об'єктів.

Невирішені частини проблеми. Існуючи класифікації об'єктів зовнішньоекономічної діяльності, на нашу думку, не повно розкривають суть усіх об'єктів бухгалтерського обліку та контролю зовнішньоекономічної діяльності.

Що стосується класифікації об'єктів зовнішньоекономічної діяльності із застосуванням процесно-ресурсного підходу, то вона взагалі відсутня.

Отже, виникає необхідність створення класифікації економічних об'єктів зовнішньоекономічної діяльності безпосередньо для цілей бухгалтерського обліку та контролю із застосування процесно-ресурсного підходу.

Мета статті. Метою статті є аналіз існуючих підходів до класифікації об'єктів бухгалтерського обліку та контролю та розробка власної класифікації об'єктів зовнішньоекономічної діяльності з точки зору бухгалтерського обліку та контролю.

Виклад основного матеріалу. В відомій нам літературі існують різні підходи до класифікації економічних об'єктів.

Так в працях В.М. Небильцової, О.В. Небильцової та О.В. Овдій наведено класифікацію об'єктів зовнішньоекономічної діяльності за правовим режимом, яка передбачає поділ об'єктів на:

- речі (в т.ч. гроші, валютні цінності, цінні папери);
- дії, роботи, послуги;
- майно (в т.ч. майнові права);
- результати творчої діяльності;
- комерційна таємниця;
- особисті немайнові права.

З точки зору правових відносин об'єкти можуть бути вилучені з цивільного обороту (надра, води і ліси), обмежені в обороті (зброя, вибухові та радіоактивні речовини, сильнодіючі отрути тощо) чи не вилучені з обороту.

Об'єктами зовнішньоекономічної діяльності можуть бути тільки такі об'єкти, які не вилучені з обороту та обмежені в обороті.

Такі об'єкти поділяються авторами на:

- товари;
- послуги;

- поточні трансферти;
- капітал.

В свою чергу товари поділяються на: товари, не потребуючі подальшої доробки; товари для переробки; товари, придбані в порту перевізниками; ремонт товарів.

Послуги поділяються авторами на транспортні; подорожі та інші.

Поточні трансферти за напрямками здійснення поділяються на урядові та інші галузі.

Капітал складається з: капітальних трансфертів; прямих інвестицій; портфельних інвестицій; інших інвестицій; резервних активів [1, с.13-14].

Як зазначає проф. Ф.Ф. Бутинець, об'єктами обліку і контролю зовнішньоекономічної діяльності є майно та джерела його утворення, що беруть участь у зовнішньоекономічній діяльності, господарські процеси, що складаються з сукупності зовнішньоекономічних операцій, та їх результати [2, с.7-9].

Кузьмінський Ю.А. в якості об'єктів міжнародних економічних операцій виділяє: вироби та товари; роботи та послуги; валютні кошти; права власності [3, с.34].

Однак, на нашу думку, такі класифікації не достатньо розкривають суть усіх об'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Окрім зазначених вище підходів до класифікації об'єктів бухгалтерського обліку та контролю як зовнішньоекономічної так і іншої діяльності підприємства, в літературі зустрічається процесно-ресурсний підхід до класифікації економічних об'єктів.

Такий підхід передбачає класифікацію об'єктів за процесами, які відбуваються на підприємстві та ресурсами, якими володіє підприємство.

В більшості робіт ресурси поділяються на: засоби праці, предмети праці та трудові ресурси; а господарські процеси на: постачання, виробництво та реалізацію.

В роботах дослідницького характеру класифікації об'єктів наводяться виходячи з мети кожного окремого дослідження.

Значний вклад у розвиток процесно-ресурсного підходу до класифікації об'єктів управління та контролю зробив Б.І. Валуєв. Він використав Марксову формулу кругообігу промислового капіталу як методологічний підхід до виділення об'єктів, та виділив також підсистему грошових ресурсів.

Окрім того, він деталізував об'єкти на 2 рівні. До першого рівня відносяться підсистеми: засобів праці, предметів праці, трудових ресурсів, виробництва продукції, збуту продукції, грошових ресурсів. До другого рівня деталізації об'єктів відносяться, відповідно:

- до підсистеми засобів праці – залучення засобів, їх наявність, стан, використання, відновлення та розрахункові взаємовідносини;
- до підсистеми предметів праці – придбання, наявність, стан, використання предметів праці та розрахункові взаємовідносини;
- до підсистеми трудових ресурсів – поповнення, наявність, стан, використання, відновлення трудових ресурсів, стимулювання праці та розрахункові взаємовідносини;
- до підсистеми виробництва – виробництво продукції та виробниче обслуговування основних цехів;
- до підсистеми збуту продукції – наявність, стан, відвантаження продукції та розрахункові взаємовідносини;
- до підсистеми грошових ресурсів – залучення, наявність, стан та використання грошових ресурсів, платежі та відрахування, розрахункові взаємовідносини [4, с.11].

Проаналізуємо класифікації об'єктів, представлені в роботах дослідницького характеру.

Більшість науковців класифікує економічні об'єкти на ресурси підприємства та господарські процеси, що на ньому відбуваються.

Автори [5, с.58-69; 6, с.60-65; 7, с.59-69; 8, с.154-178] класифікують ресурси на основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні ресурси, витрати трудових ресурсів, грошові кошти та розрахунки.

При цьому, з точки зору бухгалтерського обліку, вони припускають деякі неточності та помилки:

1. Класифікуючи такий ресурс, як засоби праці, автори [5-8] виділяють лише основні засоби та нематеріальні активи, хоч існують також малоцінні необоротні матеріальні активи.

2. Віднесені деякими авторами [5-7] до ресурсів підприємства витрати трудових ресурсів (заробітна плата за виготовлену продукцію, за відпрацьований час, за час відпустки, премії та інші виплати) взагалі не є ресурсом підприємства, а відносяться до зобов'язань підприємства з оплати праці, тобто до джерел формування ресурсів.

3. Автори [5-8] відносять до грошових ресурсів грошові засоби, гроші в розрахунках та гроші в інвестиціях. З метою бухгалтерського обліку об'єктів, такі ресурси поділяються на інвестиції, грошові засоби та розрахунки окремо.

4. Наводячи такий ресурс, як гроші в розрахунках, авторами [5-8] не звернено увагу на наявність заборгованості як з боку юридичних осіб (покупців або постачальників за виданими авансами), так і з боку держави (бюджету, фондів соціального страхування).

5. Гроші у підзвітних осіб виділено як один з пунктів грошового ресурсу, хоч, на нашу думку, це треба було б також віднести до пункту гроші в розрахунках як заборгованість з боку фізичних осіб – робітників підприємства, додавши до заборгованості з підзвітних сум заборгованість з відшкодування причиненої шкоди.

6. Розглядаючи гроші в інвестиціях, на нашу думку, потрібно б було поділити інвестиції на капітальні та фінансові, що не зроблено в наведених класифікаціях.

Процеси у наведених класифікаціях [5-8] поділяють на: інвестиційні процеси, матеріальне забезпечення, енергетичне забезпечення, конструкторсько-технологічне забезпечення, види обслуговування, виробництво основної продукції, збут та інші процеси.

При цьому, Паламарчук О.І критично зазначає, що основний недолік існуючих класифікацій полягає в тому, що виділяються не всі процеси, а на відміну від класифікацій засобів вони мають лише один рівень деталізації і, таким чином, не розкривають зміст процесів, а лише зазначають їх [5, с. 63].

Синіциною Т. А. доречно звернено увагу на те, що у класифікації Валуєва Б.І. ресурсами є лише об'єкти першого рівня, в той час як послідовуюча деталізація об'єктів другого порядку або рівня є ні що інше, як розкриття змісту процесів відповідних стадій кругообігу капіталу, котрі змінюють його форму [6, с. 62].

Максимовою В. Ф. доцільно зауважено, що існуючі класифікації господарських процесів мають досить суттєвий недолік – в них не виділяється формування власного капіталу, в деяких не передбачається інвестиційна діяльність. При цьому, погоджуючись з економістами, котрі роз'яснюють, що зовнішньоекономічна діяльність підприємства за усіма її процесами – інвестиційна діяльність, матеріально – технічне постачання, реалізація продукції – зв'язана із взаєминами підприємства як з контрагентами, - не змінює економічного змісту процесів і не слугує підставою для їх відокремлення, автором прийнято рішення не виділяти зовнішньоекономічну діяльність в самостійну сферу [8, с. 169].

Треба звернути увагу на недоліки розглянутих нами класифікацій господарських процесів:

1. Деталізуючи інвестиційну діяльність, автори [5-8] поділяють інвестиційні процеси на довгострокові фінансові інвестиції та капітальні інвестиції. Окремо виділено поточне фінансове забезпечення. На нашу думку, для цілей бухгалтерського обліку інвестиційні процеси повинно поділити на капітальні та фінансові інвестиції за їх сутністю. А вже потім поділяти інвестиції за терміном на довгострокові та поточні.

2. Далі, автори [5-8] виділяють процес матеріального забезпечення поділяючи його на придбання, зберігання, відпуск на виробництво, реалізацію та формування витрат. Але, ми вважаємо, що відпуск на виробництво відповідає безпосередньо процесу виробництва, а реалізація повинна відноситись до процесу збуту і не відповідає суті процесу забезпечення підприємства матеріальними ресурсами.

3. Щодо процесу енергетичного забезпечення, який авторами [5-7] виділено у окремий господарський процес, ми підтримуємося думки, що це не є доцільним. Адже, якщо автори мають на увазі забезпечення підприємства необхідними для виробництва ресурсами, окрім предметів праці, то до цього процесу треба також додати забезпечення питною та технічною водою та різними видами палива для нормального процесу виробництва. Тоді суть такого процесу не відображається в його назві.

Хотілося б зазначити, що Шурупов Г.В. доцільно звертає увагу на ще один об'єкт – витрати. При цьому автор зазначає, що процеси перетворюють ресурси в витрати, і, таким чином, переносять вартість ресурсів на продукт. І, хоча процес перетворення незримий, він, проте, відбувається як у просторі, так і у часі [7, с.60].

Фінансові результати, як об'єкт вперше зустрічаються у класифікації Каракоза І.І. [9, с. 18], якого, доречі, вважають розробником ресурсного підходу. Але й він, припустився помилки, коли відніс фінансові результати до ресурсів підприємства. На це звернуто увагу у роботах послідовників [5, с. 61; 6, с. 61]. Але не можна просто погодитись з критикою послідовників. Дійсно, прибуток, віднесений Каракозом до складу ресурсів як фінансові результати, це не ресурс підприємства а джерела формування ресурсів. Однак, взагалі виключати його з класифікації об'єктів, на нашу думку, не доречно. І прибуток і збитки від здійснення господарської діяльності є економічними об'єктами і повинні, з точки зору бухгалтерського обліку, розглядатися у складі фінансових результатів – як окремого об'єкту.

Отже, проаналізувавши різні класифікації та різні підходи до класифікації економічних об'єктів, ми вважаємо за потрібне навести власну класифікацію економічних об'єктів для цілей бухгалтерського обліку та контролю як взагалі, так і безпосередньо зовнішньоекономічної діяльності із використанням процесно-ресурсного підходу.

Виходячи з потреб бухгалтерського обліку та контролю, доцільно класифікувати об'єкти зовнішньоекономічної діяльності на ресурси підприємства, процеси, що відбуваються на підприємстві, витрати та доходи і фінансові результати (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація об'єктів зовнішньоекономічної діяльності для цілей бухгалтерського обліку та контролю

При цьому ресурси підприємства складаються з необоротних, оборотних активів та витрат майбутніх періодів. До складу необоротних активів відносяться: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, капітальні та довгострокові фінансові інвестиції. Оборотні активи включають в себе: виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, виробництво, брак у виробництві, напівфабрикати, готову продукцію, товари, грошові кошти, поточні фінансові інвестиції та дебіторську заборгованість. В свою чергу витрати майбутніх періодів складаються з: періодичних видань, патентів та опитних зразків продукції.

Основними якісними ознаками ресурсів підприємства, на нашу думку, є такі: ознака власності, термін використання, характер перенесення своєї вартості на продукцію, характер використання, характер руху, відношення до норм та нормативів, відношення до стадій життєвого циклу, ступінь ліквідності, термін розрахунків, джерела виникнення заборгованості. Також специфічними та притаманними зовнішньоекономічній діяльності є якісні ознаки – джерела надходження та джерела вибуття ресурсів.

До основних господарських процесів відносяться: формування власного капіталу, залучення позичкового капіталу, інвестиційні процеси, матеріальне забезпечення, конструкторська підготовка, забезпечення іншими видами ресурсів (енергоресурси, вода, паливні ресурси), виробниче та господарське обслуговування, процеси виробництва та реалізації.

Витрати, доходи та фінансові результати поділяються за видами діяльності на: фінансові, інвестиційні, операційні. Вони безпосередньо відповідають господарським процесам, які відбуваються на підприємстві.

Такою є, на нашу думку, класифікація економічних об'єктів зовнішньоекономічної діяльності з точки зору бухгалтерського обліку та контролю.

Висновки та перспективи подальшого розвитку. Підводячи підсумки, зазначимо, що у статті нами:

1. Проведено аналіз існуючих класифікацій об'єктів зовнішньоекономічної діяльності із застосуванням різних підходів до класифікації об'єктів обліку.
2. Розкрито сутність процесно-ресурсного підходу до класифікації економічних об'єктів.
3. Критично проаналізовані існуючі класифікації економічних об'єктів в роботах дослідницького характеру.
4. Наведено недоліки та помилки у побудові класифікації економічних об'єктів різних авторів з точки зору бухгалтерського обліку та контролю.
5. Розроблена власна класифікація об'єктів зовнішньоекономічної діяльності для цілей її бухгалтерського обліку та контролю.

Перспективи подальших досліджень пов'язані з удосконаленням існуючих класифікацій об'єктів та, зокрема, наведеної нами класифікації економічних об'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Небильцова В.М., Небильцова О.В., Овдій О.В. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Навч. посіб. – К.: «Хай – Тек Прес», 2007. – 256 с.
2. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Пархоменко В.М. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
3. Кузьмінський Ю.А. Оперативний облік і контроль міжнародних фінансово – господарських операцій: Дис... док. екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний університет. – К., 2002. – 466 с.
4. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
5. Паламарчук А.И. Принципы и формы интеграции функции учета в усилении экономической безопасности промышленных предприятий: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Одесса, 2001. – 185 с.
6. Сеницына Т.А. Оценка эффективности системы управления промышленным предприятием – целевой подход: Дис... канд. екон. наук: 08.06.01. – Одесса, 2004. – 211 с.
7. Шурупов Г.В. Механизм управления материальным обеспечением деятельности промышленных предприятий: Дис... канд. екон. наук: 08.06.01. – Одесса, 2004. – 201 с.
8. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку. – К: АВРІО, 2005. – 264 с.
9. Каракоз І.І. Оперативний економічний аналіз роботи промислового підприємства. – К.: Изд-во Киев. ун-та, 1965. – 338 с.