

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет обліку і аудиту**

**Кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг**

**СУБЧУК Анастасія Андріївна**

**МІЖНАРОДНА ДІЯЛЬНІСТЬ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ,  
АНАЛІЗУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ**  
напрямок підготовки 071 «Облік і оподаткування»  
освітній рівень – магістр

Виконала:

ст. групи ОМОм-21 Субчук А. А.

---

(підпис студента)

Науковий керівник:

Дерій В. А., д.е.н., професор

---

( підпис наукового керівника)

Допуск до захисту:

\_\_\_\_\_ Лучко М. Р.

(дата, прізвище, ініціали та підпис зав. кафедри)

**Тернопіль-2018**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b>	3
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ МІЖНАРОДНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА</b>	7
1.1. Сутність, завдання і принципи міжнародної діяльності підприємства	7
1.2. Особливості формування в обліку об'єктів міжнародної діяльності підприємства	15
1.3. Нормативно-правове регулювання міжнародної діяльності підприємства в Україні	28
Висновки до розділу 1	36
<b>РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ МІЖНАРОДНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У ПІДПРИЄМСТВІ</b>	38
2.1. Облік грошово-валютних коштів та розрахункових операцій	38
2.2. Особливості відображення в обліку експортно-імпортних операцій	48
2.3. Звітність про міжнародну діяльність підприємств	57
Висновки до розділу 2	65
<b>РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЇ АНАЛІЗУ, ОПОДАТКУВАННЯ МІЖНАРОДНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА</b>	67
3.1. Джерела інформації, показники та основні аналітичні процедури міжнародної діяльності	67
3.2. Порядок оподаткування міжнародної діяльності	77
Висновки до розділу 3	89
<b>ВИСНОВКИ</b>	92
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ</b>	97
<b>ДОДАТКИ</b>	111

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Міжнародні економічні відносини в Україні розвиваються досить динамічно і це пов'язано з тим, що йде активний пошук місця нашої держави у світовому економічному просторі. Економічні зв'язки між різними державами, особливо сусідніми, мають велику та багатовікову історію. Протягом цього часу існували, переважно, зовнішньоторговельні зв'язки, що вирішували проблеми забезпечення населення країни тими товарами, що національна економіка робила неефективно або зовсім не робила.

Міжнародна діяльність стає усе більш значимим чинником розвитку економіки й економічної стабілізації України. Нині у нас, практично, немає ні однієї галузі економіки, яка б не була залучена до сфери міжнародної діяльності. В системі управління міжнародною діяльністю важливе місце належить обліку, аналізу та оподаткуванню, які забезпечують управління такою діяльністю достатнім обсягом обліково-звітної й аналітичної інформації про необоротні і оборотні активи, капітал, зобов'язання, витрати, доходи, податки та збори і т. д.

Проблемам обліку, аналізу й оподаткування міжнародної діяльності присвятили свої наукові праці Ф. Ф. Бутинець, О. М. Вакульчик, М. Б. Владичин, Ю. Г. Козак, А. І. Крисоватий, О. Є. Кузьмін, Ю. А. Кузьмінський, Ю. О. Лазебник, М. Р. Лучко, М. В. Новикова, Д. О. Панков, О. Г. Парфентьєва, Н. В. Халіпова та інші.

Звідси, тема, що тісно пов'язана з обліком, аналізом й оподаткуванням міжнародної діяльності є нині актуальною, адже у час, коли усе більше вітчизняних підприємств долучається до міжнародної діяльності виникає безліч проблем, які необхідно своєчасно та якісно розв'язувати.

**Метою дослідження** є вироблення теоретичних, методичних та організаційних положень з обліку, аналізу й оподаткування міжнародної діяльності підприємств, що дасть змогу значно зменшити їхні витрати і збільшити доходи, а відповідно і прибутки.

Для досягнення мети необхідно вирішити такі **основні завдання**:

- розкрити сутність, завдання і принципи міжнародної діяльності підприємства;
- з'ясувати особливості формування в обліку об'єктів міжнародної діяльності підприємства;
- охарактеризувати нормативно-правову базу регулювання міжнародної діяльності підприємств в Україні;
- висвітлити порядок обліку грошово-валютних коштів та розрахункових операцій;
- показати особливості відображення в обліку експортно-імпортних операцій;
- розкрити порядок формування звітності про міжнародну діяльність;
- розкрити джерела інформації, показники та основні аналітичні процедури міжнародної діяльності;
- з'ясувати порядок оподаткування міжнародної діяльності.

**Об'єктом дослідження** виступає процес здійснення міжнародної діяльності у Товаристві з обмеженою відповідальністю Спільне Українсько-Шведське підприємство «Діана Інтернаціональ ЛТД», що займається наданням автотранспортних послуг на міжнародному ринку.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, методичних і організаційних положень обліку, аналізу та оподаткування міжнародної діяльності.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання сучасного стану обліку, аналізу та оподаткування міжнародної діяльності підприємств. Для визначеної мети застосовано системний аналіз як загальний метод дослідження. У процесі дослідження також використовувались загальнонаукові та спеціальні методи економічного дослідження: історичний, індукції і дедукції, узагальнення та групування, аналізу і синтезу, порівняння, графічний тощо.

Інформаційною базою дослідження стали наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених з питань теоретичних і методичних засад обліку, аналізу та

оподаткування міжнародної діяльності, нормативно-правові акти, що регулюють таку діяльність, офіційні статистичні дані, облікова інформація, фінансова звітність досліджуваного автотранспортного підприємства, матеріали науково-практичних конференцій, інтернет-ресурси.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у поглибленні теоретичних та методичних положень і розробленні практичних рекомендацій, що спрямовані на поліпшення обліку, аналізу й оподаткування міжнародної діяльності підприємств.

Найважливіші результати дослідження, які визначають його наукову новизну, є такими:

– уточнено поняття «міжнародна економічна діяльність» як діяльність, що здійснюється національним суб'єктом підприємницької діяльності міжнародних ринках товарів (робіт, послуг) з метою отримання прибутку або соціальних вигод;

– запропоновано автотранспортним підприємствам, що здійснюють міжнародні автоперевезення, готувати внутрішні звіти про: 1) загальні обсяги та види міжнародних перевезень за місяць і з початку року; 2) обсяги та види міжнародних перевезень за місяць і з початку року в розрізі континентів та держав; 3) рівень виконання міжнародних угод, стан розрахунків і наявна дебіторська заборгованість; 4) доходи від міжнародних автоперевезень і витрати на їх підготовку та здійснення; 5) стан автотранспортних засобів і витрати на їх оновлення та ремонти; 6) чисельність та вік кваліфікованих кадрів для міжнародних автоперевезень, плинність і їх потреба на найближчу перспективу і т. д.;

– розвинуто методику і організацію аналізу міжнародної діяльності автотранспортних підприємств шляхом ширшого застосування у них новітніх технічних засобів отримання й обробки інформації, систем та методів управління сучасним підприємством.

**Практичне значення одержаних результатів.** Висновки та практичні рекомендації, що розроблені за результатами дослідження, спрямовані на

отримання релевантних і достовірних даних з метою управління міжнародною діяльністю підприємств.

**Апробація результатів дипломної роботи.** Основні положення дисертації доповідались, обговорювались та отримали схвалені відгуки на 2 міжнародних науково-практичних конференціях:

**Публікації.** За результатами дипломної роботи опубліковано 2 одноосібних наукових праці загальним обсягом 0,4 друк. арк.

## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ МІЖНАРОДНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

### 1.1. Сутність, завдання і види міжнародної діяльності підприємства.

Після розпаду СРСР в Україні з'явилися нові можливості щодо розвитку міжнародної діяльності, адже в історії людства Радянський союз був однією з найзакритіших соціальних систем. В роки незалежності міжнародна економічна діяльність стала однією із домінантних в процесі розвитку країни. Хоч пройшло вже 27 років з дня проголошення незалежності України, але й нині наша держава гостро потребує нагального формування стратегічної політики з метою адаптації до глобалізаційних процесів, вчасного реагування на їх виклики та реалізацію потенційних шансів, що постійно відкриваються. Міжнародна економічна діяльність України є неоднорідним та багатоаспектним предметом для вивчення. Цю діяльність варто розглядати як в контексті національних інтересів, так і в регіональному й глобальному масштабах.

Під впливом глобалізаційних процесів сучасному світовому ринку стають притаманні нові риси, що характерні для сучасного етапу розвитку ринкової економіки, які проявляються в наступному: 1) під впливом збільшення кількості факторів, які обумовлені розвитком науково-технічного процесу, збільшується чутливість показників кон'юнктури світового ринку відповідно до змін у глобальному масштабі; 2) значення країн, які розвиваються на світових сировинних ринках та ринках готової продукції, зростає; 3) підвищується роль транснаціональних корпорацій, що мають вплив на регулювання світових сировинних і товарних ринків; 4) посилюється регулююча функція міжнародних організацій (для прикладу СОТ).

Таким чином, глобалізаційні процеси поєднують інтеграцію до єдиного світового механізму суб'єктів національного бізнесу, при цьому включають: транснаціональні корпорації, національні економічні системи (в тому числі через створення регіональних інтеграційних об'єднань). Нині вчені-економісти доводять,

що в межах процесу глобалізації мають місце трансформаційні процеси зворотного напрямку, для прикладу, монополізація на глобальному ринку [30, с. 7-8].

Україні вдалося забезпечити суверенітет, здійснювати захист своїх громадян, юридичних осіб, їх майна та інтересів. На жаль захист кордонів і цілісність вберегти не вдалось. Відповідно така ситуація в державі негативно відбилась на економічній ситуації країни на зовнішньому ринку. Міжнародна економічна діяльність із Російською федерацією суттєво знизилась. В зв'язку із цим рівень довіри іноземних інвесторів інших країн до стабільності економічної ситуації в Україні суттєво впав. Якщо після проголошення незалежності впливовість України на міжнародній арені зростала незначними кроками, то нині така ситуація є неоднозначною, адже наша держава отримує підтримку одних партнерів і зневагу від інших. Через це вважаємо, що для того, щоб отримати гідне визнання на міжнародному рівні, варто поліпшити національний рівень економіки. Для цього необхідно здійснювати правдиве відображення даних бухгалтерського обліку і формування звітності на рівні конкретних підприємств, а також посилити соціальну відповідальність бізнесу.

В нинішніх умовах вектор євроінтеграції стає пріоритетним для країн Центральної і Східної Європи, через це значно посилюється конкурентний потенціал ЄС. Отже, найпривабливішим інтеграційним напрямком для нашої держави є Євроцентризм. Завдання вибору вітчизняної стратегії і тактики щодо ЄС, переважно, розглядають в економічному контексті [69, с. 39].

З одного боку, це свідчить про реалізм та прагматизм постановки цілей інтеграційної політики, а з іншого боку дає розуміння того, що організаційні форми співробітництва непостійні, несформовані раз і назавжди, а є такими структурами, які еволюціонують в процесі осмислення перспектив євроінтеграції [94, с. 27-35].

Вважаємо, Україна не може обмежуватись тільки на євроінтеграції, оскільки нині потрібно посилювати конкурентоспроможність не лише на вітчизняному рівні, але й поліпшувати міжнародну економічну діяльність комплексно.



Виходячи із зазначеного вище необхідно розглянути визначення поняття «міжнародна економічна діяльність».

Міжнародна економічна діяльність, на думку Кислової Л. А., охоплює міжнародну торгівлю та інвестиції, має вплив на характер економічного розвитку шляхом зміни доданої вартості у складі ВВП, сприяє збільшенню національного доходу, митних і податкових платежів експорто-орієнтованих, а також спільних з іноземним капіталом підприємств, інвестицій як вітчизняних так й іноземних виробників [30, с. 10].

Вчена-економіст Новикова М. В. зазначає, що міжнародна економічна діяльність є цілісною системою господарських зв'язків між національними економіками різних країн світу, приналежних до них чи створених ними суб'єктів господарського життя, а також різні міжнародні організації, що мають лише характерні для себе взаємозв'язки, закономірності й реалізують ці специфічні інтереси, які пов'язані з використанням переваг поділу праці, міжнародного співробітництва, факторного розміщення [59, с. 8].

Семкова Л. В. вважає, що міжнародна економічна діяльність країни – є цілісною системою господарських взаємозв'язків між національними економіками різної географічної приналежності, що охоплює всі форми господарювання із застосуванням переваг міжнародного розподілу праці та факторного переміщення з умовою забезпечення економічної відкритості національного господарства й розширення обсягів його взаємодії із зовнішнім світом [89, с. 8].

Під цим же ж поняттям Гузенко З. М. розуміє процес розвитку господарських зв'язків між відповідними національними суб'єктами суспільного виробництва і їхніми іноземними партнерами на території України і за її межами [16, с. 77-78].

Таким чином, міжнародну економічну діяльність варто трактувати, як систему господарських відносин між різними країнами світу.

За нашим переконанням, міжнародна економічна діяльність – це комплексна система зв'язків між суб'єктами економічної діяльності різних країн світу за результатами якої: а) здійснюється експорт, імпорт продукції,

товарів, робіт; б) проводиться надання послуг іноземними суб'єктами міжнародної діяльності вітчизняним і навпаки; в) посилюються фінансова стійкість підприємств за рахунок іноземних інвестувань; г) проводяться фінансово-господарські та кредитні операції; г) стимулюється науково-дослідна та інші види діяльності .

На формування нашого трактування цього визначення мали форми міжнародної діяльності. Проблема в дослідженні даного питання полягає в тому, що різні вчені-економісти по різному розглядають ці форми.

До основних форм міжнародної економічної діяльності, на думку Новикової М. В., варто віднести міжнародну торгівлю, міграцію робочої сили, міжнародний кредит і вивезення капіталу, міжнародні валютно-розрахункові відносини, міжнародне виробниче та науково-технічне співробітництво [59, с. 7].

Для більшості країн, що розвиваються торгівля товарами та послугами є єдиною формою міжнародної економічної діяльності [107].

Під міжнародною торгівлею розуміють форму міжнародних економічних зв'язків, які являють собою обмін послугами, товарами, результатами творчої діяльності між різними державнооформленими національними господарствами (державами). До форм міжнародної торгівлі відносять: експорт, реекспорт, імпорт, реімпорт товарів й послуг. Варто зазначити, що міжнародна торгівля застосовує майже всі форми ЗЕД. Участь у міжнародній торгівлі для національного господарства набуває форми зовнішньої торгівлі, в основі якої, є міжнародний поділ праці. Міжнародний поділ праці характеризується спеціалізацією країн на ті, що займаються виготовленням одних чи інших видів продукції з ціллю взаємного обміну ними. В свою чергу, міжнародна спеціалізація є формою участі країни в системах міжнародного поділу праці та міжнародної кооперації, що передбачає концентрацію зусиль конкретної країни, господарюючих суб'єктів цієї країни на виробництво тих чи інших товарів і послуг.

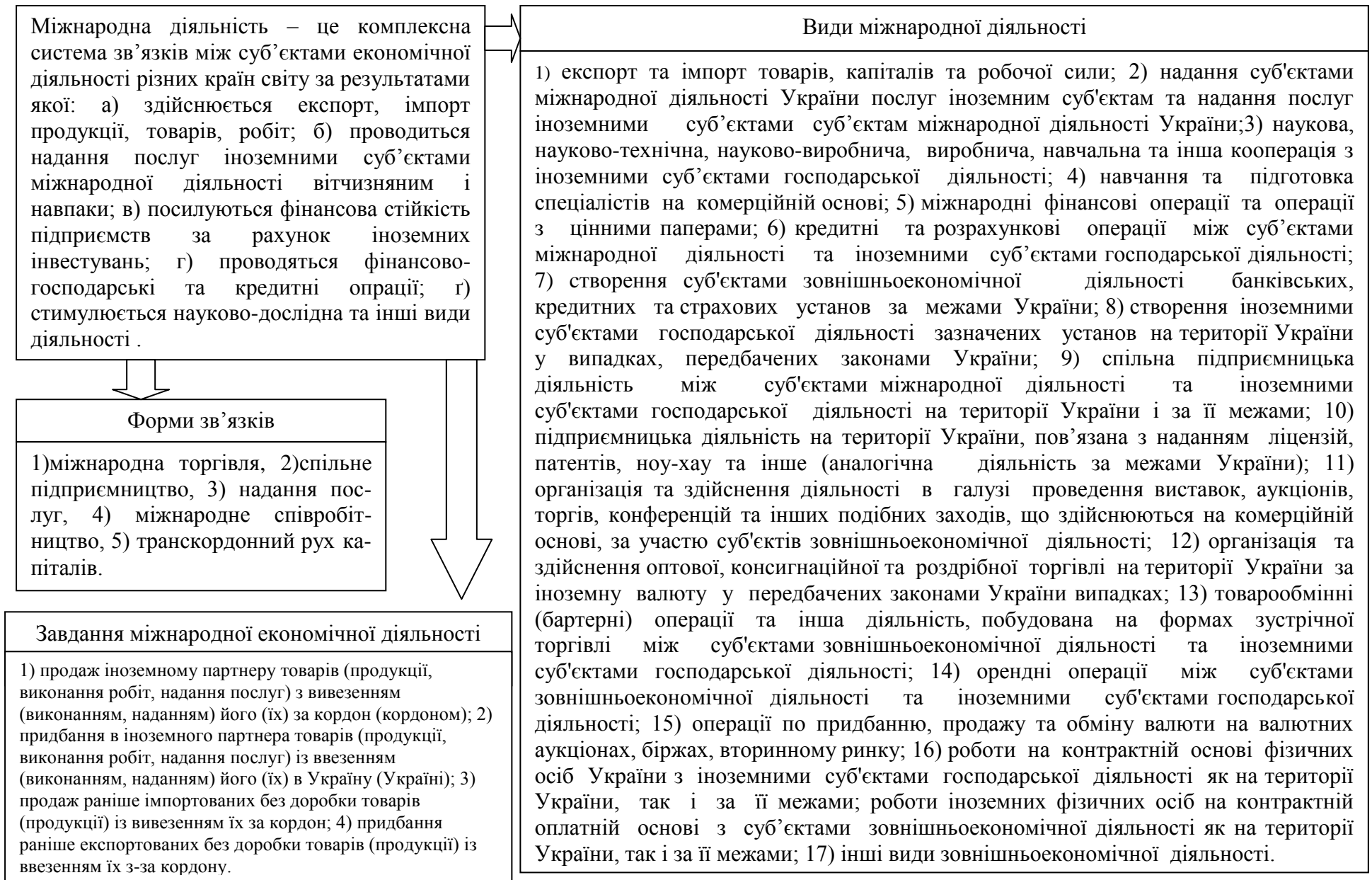
Крім зазначених вище, Крупка Я. Д. та Назарова І.Я. виділяють такі, як: спільне підприємництво, надання послуг, міжнародне співробітництво [36].

Така форма зовнішньоекономічних зв'язків, як спільне підприємництво функціонує через інвестиційні проекти в різних сферах сільськогосподарського і промислового виробництва, медицини, науки, кредитно-фінансової системи. Велике значення в міжнародному бізнесі має така форма зовнішньоекономічних зв'язків, як надання послуг. До них належать: посередницькі, банківські, біржові послуги, страхування, туризм, міжнародним перевезенням вантажів, а в сучасних умовах зростає й обсяг послуг пов'язаних із комп'ютерними мережами. Останній вид послуг здебільшого поширений в розвинених країнах світу. Щодо форм міжнародного співробітництва, то до них належать: наукове, економічне, технічне та інші форми.

Під іноземними партнерами розуміють власників валютних цінностей, які знаходяться як на території України, так і за межами нашої держави, крім тих випадків, що передбачені законодавчо-нормативними актами України. Вони також мають право вести операції з валютними цінностями із врахуванням певних обмежень, що встановлені валютним законодавством [80].

В інших джерелах знаходимо, що до форм міжнародної економічної діяльності відносять: міжнародну торгівлю товарами; міжнародні валютно-фінансові відносини; надання міжнародних послуг; міжнародні валютно-фінансові відносини; міжнародний кредит; транскордонний рух капіталів; міжнародну міграцію робочої сили; міжнародне співробітництво у виробничих та науково-технічних сферах; участь міжнародних економічних організацій; розв'язання спільних глобальних проблем розвитку щодо використання економічних засобів [51].

Звідси, трактування форм і видів міжнародної діяльності здійснюється по-різному. Із прийняттям Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», зокрема ст. 4 цього Закону, була внесена ясність видів міжнародної економічної діяльності (рис. 1.1.).



**Рис. 1.1. Сутність, види, форми і завдання міжнародної економічної діяльності.**

Примітка. Розробка автора на основі: [77].

На рисунку 1.1. подано уточнене визначення поняття «міжнародна економічна діяльність» та висловлено бачення автора щодо її завдань. Із даного рисунка видно, що видів міжнародної діяльності може бути досить багато. Щодо послуг, які надаються іноземним суб'єктам господарської діяльності і навпаки належать наступні: транспортно-експедиційні, консультаційні, виробничі, страхові, маркетингові, посередницькі, брокерські, експортні, агентські, консигнаційні, облікові, аудиторські, управлінські, юридичні, туристські й інші, що не заборонені законами України [77].

В США видам міжнародної економічної діяльності надають ще більшого значення, ніж в Україні, оскільки така діяльність регулюється відповідним стандартом обсягом більше 300 сторінок з детальним описом всіх нюансів щодо цих видів [109].

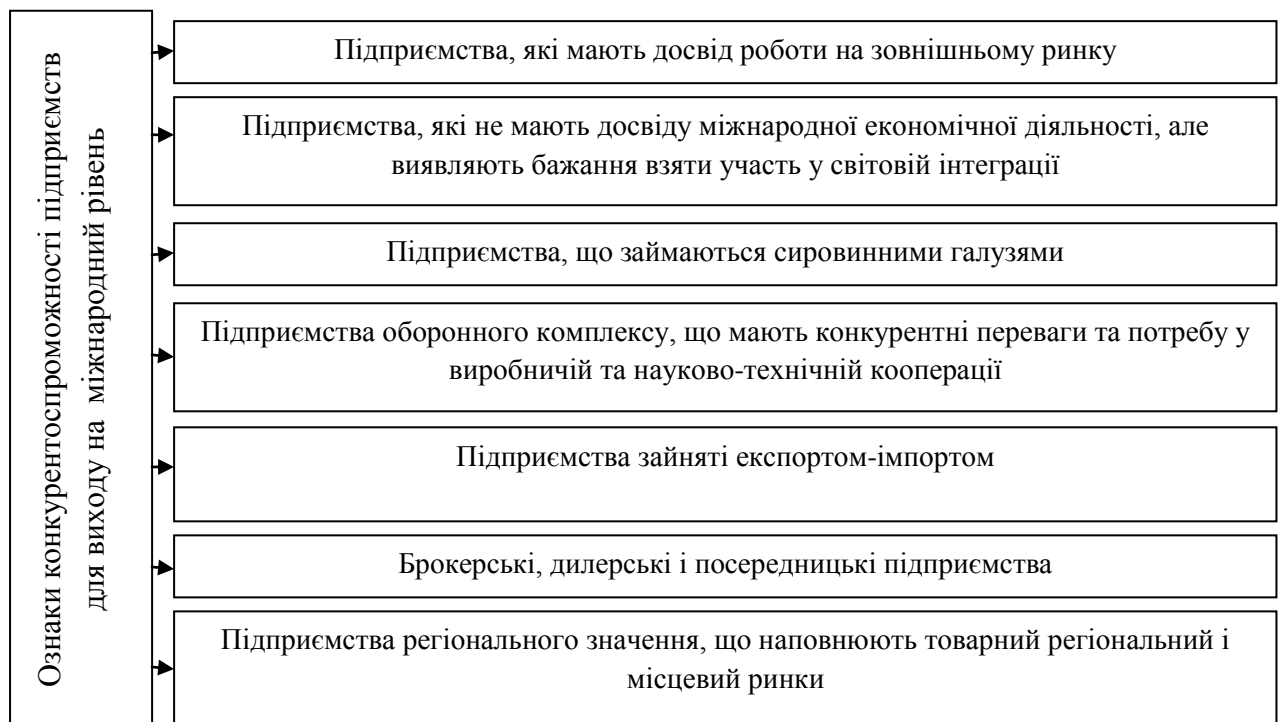
Проаналізувавши точки зору вчених-економістів, можемо зробити висновок щодо виділення ними таких завдань міжнародної діяльності: здійснити оцінку потенційних національних ресурсів, що мають відповідати міжнародним вимогам; проаналізувати вплив факторів, що пов'язані з процесами глобалізації; відпрацювати програми, що передбачають оптимальне використання національних ресурсів; визначити орієнтири формування засад конкурентоспроможності українського суспільства [69, с. 40]; залучення з боку інвесторів іноземних інвестицій в національну економіку через постійний моніторинг пропозицій щодо налагодження контактів з міжнародними організаціями та міжнародними фінансовими інституціями; проведення заходів із поглиблення діяльності як органів виконавчої влади так і місцевого самоврядування з метою реалізації Програми європейської і євроатлантичної інтеграції України; поліпшення міжнародного співробітництва територіальних громад області й регіонів із іноземними країнами в рамках співробітництва на різних рівнях (міжрегіонального, транскордонного і прикордонного) в сфері зовнішньої торгівлі, соціальної політики, гуманітарних питань; забезпечити активізацію міжнародних економічних зв'язків між підприємствами, установами й організаціями, що розташовані на території області, за для їх

виходу на зовнішній ринок в умовах світової фінансово-економічної кризи [98, с. 116].

Щодо форм зв'язків, які виникають в процесі міжнародної діяльності, ми взяли за основу ті, котрі виокремили Крупка Я.Д. і Назарова І.Я. [36].

Крім цього додали до них транскордонний рух капіталів. Оскільки, вважаємо, що для досліджуваного нами підприємства даний вид зв'язку теж є актуальним.

Міжнародна економічна діяльність так чи відбувається на рівні підприємств, що виходять на зовнішній ринок. Ці підприємства повинні реалізовувати власну діяльність за відповідними напрямками та бути конкурентоспроможними [18, с. 128].



**Рис. 1.2. Ознаки конкурентоспроможності підприємств для виходу на міжнародний рівень**

Примітка. Розробка автора на основі: [18, с. 128].

При здійсненні міжнародної економічної діяльності суб'єкти бізнесу керуються відповідними принципами: 1) принцип суверенітету полягає у тому, що виконувати договірні умови в процесі здійснення міжнародних економічних відносин потрібно неухильно, при цьому міжнародна економічна діяльність має

здійснюватись самостійно; 2) принцип свободи дає право вступати у зовнішньоекономічні зв'язки добровільно; 3) принцип юридичної рівності та недискримінації передбачає рівність всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності перед законом, при цьому незалежно від форм власності; 4) принцип верховенства закону полягає у регулюванні зовнішньоекономічної діяльності тільки чинними законами України; 5) принцип захисту інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності передбачає, що держава повинна забезпечувати рівнозначний захист інтересів як вітчизняних так й іноземних суб'єктів господарської діяльності; 6) принцип еквівалентності обміну відповідає за недопущення демпінгу при ввезенні та вивезенні товарів, робіт, послуг [77].

Вважаємо, що вихідним принципом здійснення експортно-імпорتنих операцій є комерційний розрахунок на основі принципів господарської та фінансової самостійності та самоокупності з урахуванням власних валютно-фінансових та матеріально-технічних можливостей. Крім цього, до зазначених вище принципів, можна додати принцип соціальної відповідальності при веденні міжнародної економічної діяльності. На жаль, нині цей принцип на практиці часто відсутній навіть у тих випадках, коли підприємства складають Звіт про сталий розвиток, де нерідко дають неправдиві дані і таким чином обдурюють покупців, забруднюють території, продають продукцію, що не відповідає їх ціні тощо.

## **1.2. Особливості формування в обліку об'єктів і суб'єктів міжнародної діяльності автотранспортного підприємства.**

Визначення об'єктів і суб'єктів міжнародної діяльності підприємства є першим кроком до здійснення такої діяльності. Вчені-економісти Бутинець Ф. Ф., Жиглей І. В., Пархоменко В. М., до об'єктів обліку й аналізу зовнішньоекономічної діяльності відносять: 1) майно підприємства, що бере участь у веденні міжнародної діяльності; 2) джерела його

утворення, що задіяні у цій діяльності; 3) господарські процеси, які формуються із сукупності міжнародних економічних операцій [6, с. 7].

В юридичній літературі виділяють такі види об'єктів правовідносин:

- 1) матеріальні блага, зокрема: а) предмети природи, тобто земля, водні ресурси, надра; б) створені штучно предмети в процесі трудової діяльності, тобто рухомі і нерухомі речі такі як: засоби виробництва, майно, предмети споживання; в) фінансові цінності: гроші, векселі, акції, облігації, інші цінні документи;
- 2) особисті нематеріальні блага, зокрема: а) здоров'я, життя, ділова репутація, освіта, ім'я (назва), свобода вибору;
- 3) результати чи продукти інтелектуальної та духовної творчості, такі як інформація, комп'ютерні програми та інші результати інтелектуальної діяльності, які захищаються Законом України «Про авторське право і суміжні права»;
- 4) послуги невиробничого й виробничого характеру – виконання робіт зумовлених договором або контрактом, для прикладу: доставка вантажу до місця призначення згідно договору про перевезення;
- 5) загальносоціальні блага та цінності, зокрема: громадський порядок, екологічна безпека [71, с. 176].

У Господарському кодексі України зазначено, що до об'єктів зовнішньоекономічних правовідносин відносять майно та робочу силу [15]. Як бачимо, із зазначеного вище, що об'єкти міжнародної економічної діяльності в значній мірі залежать від правовідносин між іноземними партнерами, а також від вимог до таких об'єктів, що прописують у контракті (таблиця 1.1).

Крім об'єктів міжнародної економічної діяльності звернемо увагу на їх суб'єкти, які формуються на різних рівнях: 1) мікроекономічному; 2) макроекономічному; 3) міждержавному та наддержавному.

Міжнародна економічна діяльність на мікроекономічному рівні включає заходи ринкової політики комерційних структур, що виходять за межі національної держави. Зазначимо умовність поняття «мікроекономічний рівень».



Таблиця 1.1

**Класифікація об'єктів міжнародної економічної діяльності**

№ з/п	Об'єкти в юриспруденції	Об'єкти в обліку	Об'єкти згідно ГКУ
1.	матеріальні блага	майно підприємства, що бере участь у веденні міжнародної діяльності;	Майно
2.	особисті нематеріальні блага	джерела його утворення, що задіяні у цій діяльності;	робоча сила
3.	результати чи продукти інтелектуальної та духовної творчості	господарські процеси, які формуються із сукупності міжнародних економічних операцій	-
4.	послуги невиробничого й виробничого характеру	-	-
5.	загальносоціальні блага та цінності	-	-

До цих суб'єктів відносять: 1) малі підприємства, галузеві фірми, що здійснюють експортно-імпорتنі операції; 2) великі транснаціональні корпорації, життєдіяльність яких, за своєю природою має міжнародний характер. Деякі транснаціональні корпорації є настільки потужними, що щорічний комерційний обіг такої «мікроструктури» може в значній мірі перевищувати ВВП «макроструктури», тобто малої чи середньої за розмірами держави.

Вчена-економіст Семкова Л. В. вважає, що головними позитивними тенденціями динаміки за якими визначають рівень розвитку реального сектору економіки є: а) приріст ВВП за поточний рік не має бути нижчим, ніж за минулий; б) приріст обсягів виробництва, наданих послуг, виконаних робіт має бути більшим, ніж за попередній період; в) зростання показників пріоритетних галузей; г) приріст інвестицій в основний капітал; г) збільшення темпів зростання експорту [90, с. 503-504].

До окремої групи підприємницьких суб'єктів міжнародної економічної діяльності належать кредитно-фінансові установи, що є не тільки «гравцями», але і регуляторами ринку, тому-що відіграють подвійну роль. Ця ситуація характерна для банківських установ, страхових агенств й інших форм фінансового обслуговування.

Мікроекономічні структури регулятивного спрямування включають в себе об'єднання підприємств, аудиторські, юридичні фірми, інформаційні структури, організації щодо сприяння розвитку бізнесу, в створенні яких могли брати участь державні організації.

Досліджуючи на макрорівні суб'єкти міжнародної економічної діяльності, варто враховувати їх подвійну природу: господарську й регулятивну практику держави та її повноважних органів, які безпосередньо здійснюють організований рух через кордони різних предметів міжнародного співробітництва чи діяльність яких спрямована на формування режиму цього співробітництва.

Як правило макрорівень суспільного життя пов'язують із державною політикою, яка захищає інтереси суспільства загалом, а макрорівень міжнародної економічної діяльності є сферою для реалізації інтересів країни загалом. Виходячи із цього такі інтереси можуть водночас збігатися з інтересами деяких приватних учасників міжнародного співробітництва, але можуть і суперечити їм. В першому випадку типовою є ситуація щодо укладання рамкових угод із іншими угруповуваннями держав та державами про розширення обсягів співробітництва, зокрема, протекціоністський захист вітчизняних виробників на противагу інтересам іноземних конкурентів через систему запровадження митних тарифів і нетарифних обмежень.

Головним цільовим призначенням інститутів на макрорівні є вибір «правил гри», що відповідають режиму міжнародної економічної діяльності. Офіційне тлумачення суб'єктності у сфері регулювання міжнародної економічної діяльності є методологічно значущим і регулюється статтею 4 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність». Згідно із цим законом встановлено, що крім самих суб'єктів міжнародної економічної діяльності України на мікрорівні, в регулюванні міжнародної економічної діяльності беруть участь: 1) держава Україна і в її особі органи у межах їх компетенції; 2) недержавні органи управління економікою, зокрема фондові, валютні біржі, товарні, торговельні палати, спілки, асоціації й інші організації

координаційного типу, які функціонують на базі відповідних статутних документів [77].

До державних органів віднесемо: 1) загальнодержавні – Президент, Кабінет Міністрів, Верховна Рада України; 2) координаційні – Міністерство економіки, Міністерство фінансів, Національний банк, інші; 3) галузеві – міністерства і відомства, які відповідають за діяльність різних секторів та галузей економіки; 4) територіальні – регіональні та місцеві органи влади; 5) спеціалізовані і функціональні – інститути, що у своїй діяльності керуються національними інтересами, але водночас підтримують національних учасників міжнародного співробітництва.

Окремо, вважаємо за необхідне, виділити на території України операторів валютних відносин, якими є резиденти та нерезиденти. Ці дві категорії операторів мають право, щоб бути власниками валютних цінностей, виконувати відповідні вимоги та знаходитися на території конкретного господарюючого суб'єкта. Крім цього, резиденти, що знаходяться за кордонами території України, мають право бути також власниками валютних цінностей за виключенням випадків обмежених законодавством. Як резиденти, так і нерезиденти можуть здійснювати валютні операції встановлені валютним законодавством України, але із врахуванням обмежень [6, с. 9].

Перелік осіб, які можуть бути резидентами та нерезидентами, наведено в таблиці 1.2.

Нинішні тенденції щодо розвитку світогосподарської системи вимагають дедалі більше перенесення управлінських та регулятивних повноважень на міждержавний чи наддержавний рівень з питань міжнародної економічної діяльності.

Вчений Петрина В. Н. вдало зауважує, що суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності не має потреби в одержанні дозволу від будь-якого органу державної влади, для підписання зовнішньоекономічного договору (контракту) за винятком випадків, які передбачені законодавством України. Водночас, органи

державної влади, так само як і органи місцевого самоврядування не можуть втручатися в оперативну діяльність суб'єктів міжнародної економічної діяльності. Звідси, держава та уповноваженні нею органи не мають права впливати на визначення суб'єктами визначення змісту правовідносин [71, с. 177].

Таблиця 1.2

**Основні ознаки понять «резиденти» та «нерезиденти» [77]**

Ознаки резидентів	Ознаки нерезидентів
1) фізичні особи, 2) громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства, 3) постійно проживають на території України, 4) тимчасово знаходяться за кордоном.	1) фізичні особи 2) громадяни своєї країни, іноземні громадяни, особи без громадянства, 3) проживають за кордоном, 4) тимчасово знаходяться на території України
1) юридичні особи, 2) створені згідно українського законодавства, 3) місцезнаходження – в Україні.	1) юридичні особи, 2) створені згідно із законодавством іноземних держав, 3) місцезнаходження – за межами України
1) юридичні особи, 2) суб'єкти підприємницької діяльності, які не мають статусу юридичної особи (для прикладу, філії), 3) місцезнаходження – на території господарюючого суб'єкту, 4) господарська діяльність згідно з законодавством країни господарюючого суб'єкту.	1) юридичні особи, 2) суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи (для прикладу, філії), 3) місцезнаходження – за межами України, 4) створені і діють згідно законодавства іноземної держави.
А) 1) Дипломатичні, консульські, торговельні й інші офіційні представництва, 2) функціонують за кордоном, 3) користуються дипломатичними привілеями та імунітетом Б) 1) філії й представництва підприємств своєї країни, 2) функціонують за кордоном, 3) здійснюють підприємницьку діяльність відповідно до законів України.	А) 1) Іноземні дипломатичні, консульські, торговельні й інші офіційні представництва та міжнародні організації з філіями, 2) користуються дипломатичними привілеями та імунітетом, Б) 1) представництва інших фірм та організацій, 2) не здійснюють підприємницьку діяльність відповідно до законів України

На міжнародному рівні сьогодні створюються інститути із кардинально новими регулятивними функціями. Це водночас зумовлює перерозподіл відповідних повноважень і реструктуризацію векторів впливу на конкретні економічні процеси. Здійснення переносу повноважень із національних на міжнародні регулятивні структури здійснюється згідно міжнародно-правового режиму, що утворюється за двосторонніми чи багатосторонніми угодами між

різними країнами як суверенами міжнародних відносин та статутними документами відповідних міжнародних організацій.

Відповідно до зазначених угод держави зобов'язуються вдаватися до конкретних дій, використовуючи в різних формах міжнародний контроль за виконанням зобов'язань. За умови формування організаційних структур, що характерні для макрорівня деякі функції змінюють свою природу щодо наднаціонального рівня. За таких умов може бути заміщення регулятивних функцій, адже виникають нові міжнародні інституції, що позбавляють державу необхідності здійснювати деякі заходи, а також утримувати відповідні контрольні та адміністративні штати. Ця ситуація мала місце під час становлення і диверсифікації організаційної структури Євросоюзу, що в свою чергу привело не лише до ліквідування взаємних митних обмежень, а навіть до прикордонного паспортного контролю для країн Шенгенської угоди, яка набула ще чинності в 1995 р., але підписано її було в 1985 р. представниками Люксембургу, Нідерландів, Франції, Бельгії, ФРН (в 1992 р. до неї приєдналися Іспанія та Португалія) [51].

Дослідивши загальні підходи щодо об'єктів та суб'єктів міжнародної діяльності пропонуємо розглянути досліджуваній суб'єкт такої діяльності, а саме підприємство «Діана Інтернаціональ ЛТД», що застосовує у своїй діяльності не лише Національні Положення(стандарти) бухгалтерського обліку, а й використовує МСБО і МСФЗ, якщо та чи інша операція не описана в національних стандартах [106].

В даний момент часу міжнародний ринок автотранспортних послуг дуже великий і на ньому працює значна кількість авто перевізників. Зокрема, лише в Асоціації міжнародних авто перевізників зареєстровано понад сотня транспортних операторів. Серйозна конкуренція на цьому ринку заставляє досліджуване у нашій роботі підприємство – Товариство з обмеженою відповідальністю Спільне Українсько-Шведське підприємство «Діана Інтернаціональ ЛТД» безперервно удосконалювати свою міжнародну діяльність, максимізувати перелік автотранспортних послуг, здійснювати

капітальні інвестиції у виробничу діяльність та збільшувати кількість і якість наданих послуг (Додаток А).

Підприємство «Діана Інтернаціональ ЛТД» функціонує за відповідних умов. Зокрема, на ринку міжнародних автотранспортних послуг є високий рівень конкуренції, тому досліджуваному підприємству доводиться ефективно застосовувати власні ресурси та потенціал. У зв'язку з тим, що підприємство на базі якого проводиться наше дослідження є спільним українсько-шведським підприємством, то автомобільні перевезення у країни Скандинавії (Данія, Норвегія та Швеція) є для цього підприємства найважливішими. Вже понад двадцять років (з 1995 року) «Діана Інтернаціональ ЛТД» здійснює автоперевезення на Данію, Норвегію та Швецію [22].

За цей період працівники підприємства досконало вивчили національні нормативно-правові акти, що визначають регламенти автотранспортних перевезень у цих державах, та усю специфіку митного оформлення товарів, що перевозяться між ними і Україною.

Рухомий склад цього підприємства постійно оновлюється відповідно до чинних вимог європейських екологічних норм Євро-3 та наступних рівнів. Для міжнародних перевезень досліджуване підприємство залучає лише найновіші сидільні тягачі Volvo и DAF, які на даний момент часу є, безперечно, неперевершеними у своєму класі, а напівпричепи Kogel, Schmitz, Krone – вважаються найнадійнішими у світі. Наявний рухомий склад підприємства «Діана Інтернаціональ ЛТД» пройшов сертифікацію у компаніях-виробниках техніки, а також щороку воно сертифікується у Державному науково-дослідному інституті автомобільного транспорту.

Названий вище вид транспорту є одним із видів майна підприємства, а отже об'єктом обліку. Загалом господарські засоби, що об'єктами досліджуваного підприємства, зазначені в Активі Балансу, зокрема у розділах I. Необоротні активи та II. Оборотні активи, а джерела утворення господарських засобів в Пасиві Балансу, зокрема в розділах I. Власний капітал,

II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення, III. Поточні зобов'язання і забезпечення (Додаток Д).

Підприємство «Діана Інтернаціональ ЛТД» проводить обов'язкове CMR-страхування відповідальності. Незалежно від того, які відбудуться у майбутньому події, замовник завжди є впевненим у збереженні товару, який він передає підприємству для автоперевезення. Підприємство-перевізник повністю відповідає за збереження вантажу і у разі його пошкодження відшкодовує замовнику вартість пошкодженого товару за ринковими цінами.

Водії-далекобійники є високопрофесійними людьми. Підприємство «Діана Інтернаціональ ЛТД» приділяє значну увагу підбору таких людей. Їх добре навчають та забезпечують постійне поліпшення рівня їхньої майстерності. Усі водії також прекрасно знають особливості митного оформлення товарів, які вони перевозять по території України та європейських держав.

Підприємство використовує найновіші інформаційно-технічні засоби, що створені у сфері логістики й управління товарними та транспортними потоками, зокрема GNS-навігація.

Досліджуване спільне підприємство у повній мірі та беззастережно дотримується норм і правил законодавства України та європейських країн, а також міжнародних угод, конвенцій. Воно веде юридичну роботу грамотно, обґрунтовано та на високому рівні, що сприяє зміцненню його іміджу, як підприємства, а нашої країни – загалом в Європі.

Як зазначалось раніше, за відсутності необхідних норм у вітчизняних П(С)БО в досліджуваному підприємстві застосовують аналогічні норми із МСБО-МСФЗ (IAS-IFRS) на підставі того, що національні стандарти не можуть суперечити міжнародним. Вважаємо, що в обліковій політиці необхідно зазначити які саме МСБО і МСФЗ підприємство «Діана Інтернаціональ ЛТД» застосовує (Додаток Б) [54, 106].

Підприємство має абсолютно повну інформаційну обізнаність. Воно може надати оперативні дані про місцезнаходження вантажу, що перевозиться і

термінах його доставки до місця призначення. Управлінці підприємства постійно відстежують зміни в умовах постачання, перетину державних кордонів, у митному законодавстві нашої держави та держав Європи, що дає змогу ухвалювати обгрунтовані управлінські рішення і усувати багато проблем, які виникають протягом надзвичайно складного процесу міжнародного перевезення вантажу.

Кожна поїздка попередньо ретельно планується. Ще задовго до початку перевезення опрацьовується маршрут руху автопоїзда, терміни доставки вантажу, місця митного його очищення, проводиться резервування квитків на паромні переправи, забезпечується контроль правильності та повноти заповнення митних документів, проводиться аналіз можливих проблем і шляхів їх розв'язання.

Принципи взаємодопомоги та взаємовиручки є обов'язковими до виконання усіма працівниками і всіма відділеннями компанії. Ремонтна база підприємства «Діана Інтернаціональ ЛТД» завжди до послуг колег-перевізників, а управлінці нададуть безоплатні консультації та допоможуть знайти достатньо обгрунтоване управлінське рішення проблем, які пов'язані із автомобільними перевезеннями загалом у європейські держави, і зокрема в держави Скандинавії (Данія, Норвегія та Швеція).

За даними Державної служби статистики України зробимо аналіз експорту і імпорту України в Додатку В та з країнами Скандинавії в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

**Експорт-імпорт з України (в Україну) з країн (в країни) Скандинавії [19].**

Роки	Експорт			Імпорт		
	2017	2016	2015	2017	2016	2015
Данія	14,7	16	7,5	18,2	16,6	17,7
Норвегія	1,7	1	0,5	19,1	14,2	1
Швеція	6,2	9,8	44,3	52,3	19,4	4,9

Як видно із таблиці 1.3., імпорт перевищує експорт із Данією. Позитивні тенденції щодо перевищення експорту над імпортом спостерігались із Норвегією в 2015 році, проте цей показник суттєво впав вже в 2016. Щодо



Швеції, то теж спостерігаємо негативні тенденції перевищення імпорту над експортом у 2017 році на противагу 2015 року [19].

Під час укладання контракту партнерами досліджуваного підприємства були обумовлені види об'єктів обліку, строки погашення заборгованостей, форми здійснення розрахунків.

Важливе значення при транспортних перевезеннях мають відігравати правила Інкотермс (Incoterms). Ці правила представляють собою торгівельні терміни скорочені за першими трьома літерами, які відображають підприємницьку практику прописану в договорах щодо міжнародної купівлі-продажу товарів. В основному правил Інкотермс входять обов'язки, вартість і ризику, які виникають за умов доставки товару від продавців до покупців.

Міжнародна торгова палата (англ. International Chamber of Commerce (ICC)) у вересні 2010 року випустила нову редакцію правил із використання національних й міжнародних торгових умов Інкотермс 2010, що набули чинності з 1 січня 2011 року. Дані правила використовують компанії за умов проведення значної кількості міжнародних операцій по цілому світу. Ці правила представлені в останній редакції міжнародних стандартних правил щодо тлумачення найширшого застосування торгових умов в галузі зовнішньої торгівлі. Крім цього, вони регламентують момент в який здійснюється передача права власності на товар, а також всіх пов'язаних із уим ризиків [105].

Правила Інкотермс передбачають поділ на чотири групи, які в свою чергу поділяються на підвиди. До цих основних груп належать: група E – місце відправлення, група F – основне перевезення неоплачене, група C – без вивантаження, група D – доставка (табл. 1.4).

Проте, міжнародним законодавством не заборонено використовувати правила Інкотерм нижчого порядку, що дає свободу суб'єктам міжнародної діяльності у вирішенні тих чи інших способів поставки та оплати за них.

Проаналізувавши зазначене вище вважаємо за необхідне: а) на всіх трьох рівнях формувати відповідальність суб'єктів міжнародної діяльності перед

суспільством шляхом проведення постійного контролю, б) більшої уваги надавати вивченню правил Інкотермс бухгалтерами з метою поліпшення їх кваліфікації.

Таблиця 1.4

**Правила Інкотермс 2010 [105]**

Правила Інкотермс для будь-якого виду транспорту		Правила Інкотермс лише для морського виду транспорту	
EXW	товар зі складу продавця	FAS	здійснюється доставка товару до судна замовника
FCA	здійснюється доставка товару перевізнику замовника	FOB	проводиться завантаження товару на судно замовника.
CPT	у зазначеному порту товар доставляється перевізнику замовника	CFR	вартість й фрахт (назва порту призначення)
CIP	відбувається страхування й доставка товару перевізнику замовника у зазначеному порту	CIF	товар страхується, але доставляється до порту замовника без вивантаження.
DAT	зазначено термінал призначення	-	-
DAP	зазначено місце призначення	-	-
DDP	зазначено місце призначення, де товар доставляється замовнику. Щодо митних та інших платежів, що пов'язані із страхуванням ризиків, то їх сплачує постачальник. Але ці умови в Україні не працюють, оскільки митні платежі, відповідно до законодавства України, може сплачувати лише резидент.	-	-

Проаналізувавши зазначене вище вважаємо за необхідне: а) на всіх трьох рівнях формувати відповідальність суб'єктів міжнародної діяльності перед суспільством шляхом проведення постійного контролю, б) більшої уваги надавати вивченню правил Інкотермс бухгалтерами з метою поліпшення їх кваліфікації.

Важливе значення в умовах сьогодення варто надати систематизації галузевих напрямів участі країн в міжнародному інвестуванні в залежності від вектору дії трансмісійного механізму впливу зовнішньої торгівлі на економічний розвиток (табл. 1.5).

При цьому трансфери технологій за напрямками та якістю впливу повністю повторюють міжнародний рух капіталу. Міграції робочої сили виключено з

розгляду, оскільки вони, не перевищуючи рівня безробіття, не впливають істотно на галузеву структуру відкритої економіки.

Інвестиції в I та II сектори складають ту частину іноземних інвестицій, що формуються в умовах дефіциту капіталу у власних країнах в межах фінансово успішних компаній традиційного сектору, що прагнуть закріпити свої позиції відповідно на ринках окремих країн та світовому ринку в цілому. Інвестиції в III та IV сектори надходять саме з інвестиційно надлишкових країн, тому що саме компанії з цих країн крім капіталовкладень спроможні фінансувати наукові розробки та їх впровадження.

Таблиця 1.5

**Систематизація галузевих напрямів іноземного інвестування  
в національну економіку щодо транспортних перевезень**

Збутова орієнтація галузі Технологічний рівень галузі	Внутрішній ринок	Зовнішній ринок
Традиційні транспортні перевезення	<p align="center"><b>I</b></p> Невисокі прибутки інвестора, але отримання платежу за надані послуги на внутрішньому ринку в порівнянні з експортом за рахунок уникнення протекціоністських бар'єрів	<p align="center"><b>II</b></p> Збільшення прибутків інвестора за рахунок масштабів перевезення (зростання частки на світовому ринку) та зниження витрат на одну тонну перевезеного вантажу або тонно-кілометр за рахунок оптимізації фінансових потоків
Інноваційні транспортні перевезення	<p align="center"><b>III</b></p> Високі прибутки інвестора в порівнянні з експортом інвестора з власної країни за рахунок економії на заробітній платі водіїв	<p align="center"><b>IV</b></p> Оптимізація фінансової та виробничої діяльності інвестора за рахунок залучення трудових та інформаційних ресурсів країни-об'єкта інвестування

Таким чином, міжнародна економічна діяльність впливає на характер економічного розвитку через зміни доданої вартості у складі ВВП, збільшення національного доходу, митних платежів, податкових платежів експорто-орієнтованих та спільних з іноземним капіталом підприємств, іноземних інвестицій та інвестицій вітчизняних виробників.

### **1.3. Нормативно-правове регулювання міжнародної діяльності підприємства в Україні.**

Глобальні зміни, що відбуваються в міжнародній економіці на початку теперішнього тисячоліття є кардинально новими за своєю сутністю. Це пов'язано із тим, що традиційні ресурси щодо економічного зростання поступово вичерпуються. Головними важелями прогресу стають нетрадиційні ресурсні джерела, інноваційний та інтелектуальний потенціали, які формуються на основі сучасних інформаційних технологіях. До таких змін змушені пристосовуватись національні господарства здійснюючи, при цьому, як структурні, так і функціональні перетворення. За умов впливу на розвиток світового економічного простору процесів глобалізації, національні ринки об'єднуються у глобальні, що в кінцевому результаті призводить до формування глобального бізнесу із відповідним інституціональним забезпеченням [30, с. 8].

Модель регулювання міжнародною діяльністю підприємства охоплює політичні, економічні й суспільні завдання розвитку, що стоять перед Україною. Інтеграція до ЄС визначена одним із пріоритетних напрямків зовнішньої політики України, а тому необхідно ефективно реалізовувати ступінь виконання Плану дій "Україна-ЄС". Щороку Уряд розробляє Заходи з реалізації Плану дій "Україна-ЄС". Аналіз виконання цих документів набуває особливої актуальності під час переговорного процесу з укладення нової Угоди "Україна-ЄС". Очевидно, що рівень ефективності виконання Плану дій "Україна-ЄС" значною мірою визначатиме характер і продуктивність діалогу з ЄС щодо нової Угоди.

Насамперед слід, мабуть, звернутися до головного політичного і економічного наслідку приєднання України до ЄС. Це скорочення, а також перехід у якісно інше річище двобічних відносин між Україною та Російською Федерацією. Проблема полягає в тому, що даний процес є негативним з боку обидвох держав. Перші наслідки переорієнтації вектора інтеграції були помітні з початком газової кризи. Адже угоди про поставки газу були підписані в межах

ЄП, тобто при відмові України від подальшої роботи з перетворення в життя угод ЄП, Росія мала повне право їх переглянути. Україна в даній ситуації ще раз підтвердила свою нездатність до важливих, обміркованих рішень [69, с. 40].

В даний час ефективність реалізації економічної політики країни визначається через формування сталих процесів міжнародної економічної діяльності країни, основні складові якої – торгівля, інвестиції, трудова міграція та рух технологій, - набувають відповідних рис в залежності від характеру і масштабів залучення матеріально-сировинного сектору до внутрішніх процесів економічного відтворення та його інтеграції до світової економіки, зокрема визначено, що галузева структура зовнішньої торгівлі та іноземного інвестування безпосередньо відображають основні напрями утворення доданої вартості у відкритій економіці. [30, с. 9].

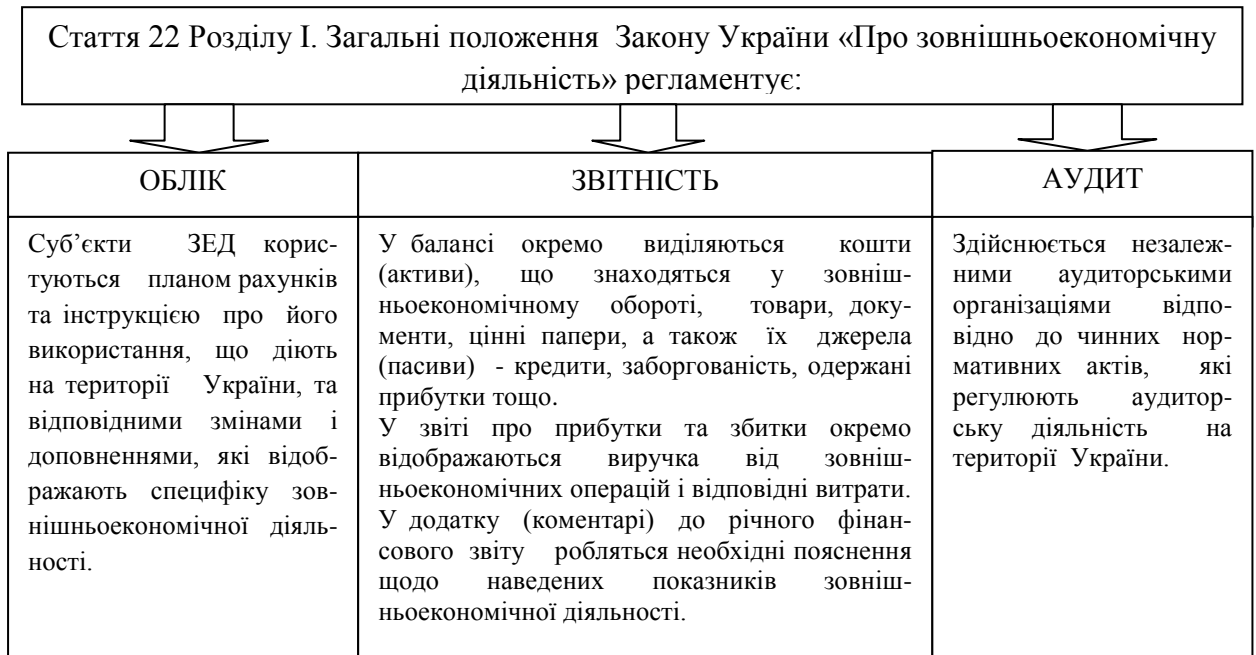
Основним із основних законів згідно з яким здійснюється регулювання міжнародних відносин є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність від 16 квітня 1991 року № 959 / 12, зі змінами і доповненнями [ЗУ ЗЕД]. Цей закон включає такі розділи: I. Загальні положення; II. Регулювання ЗЕД; III. Спеціальні правові режими (зони); IV. Економічні відносини України й інших держав; V. Захист прав та інтересів держав та суб'єктів; VI. Відповідальність сторін; VII. Порядок розгляду справ у ЗЕД [77].

Окремою статтею 22 у розділі I. Загальні положення регламентовано порядок обліку, звітності та аудиту (рис. 1.3).

Варто зазначити, що Державній фіскальній службі, крім річного фінансового звіту, надається також інформація про суми сплачених податків на імпорт та експорт - щомісяця, не пізніше 10 числа місяця, що слідує за звітним. Національному банку України (або за його дорученням – банку для зовнішньоекономічної діяльності України) надається інформація про суми по обов'язковому розподілу частини виручки в іноземній валюті – чотири рази на рік, не пізніше 15 числа місяця, що слідує за звітним періодом.

Банківсько-кредитні установи, що здійснюють кредитування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, мають право на одержання необхідної

інформації про фінансовий стан цих суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх платоспроможність згідно з умовами письмових угод про кредитування. Податкова ревізія суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності провадиться органами державної фіскальної служби згідно з її компетенцією не частіше одного разу на рік [77].



**Рис. 1. 3. Регламентація обліку, звітності та аудиту згідно із Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність».**

Примітка. Розробка автора на основі: [77].

Зовнішньоекономічна діяльність в Україні здійснюється на основі відповідних нормативно-правових актів:

1. Кодексів України: Господарський кодекс України; Цивільний кодекс України; Митний кодекс України; Податковий кодекс України.

2. Законів 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-XIV).

3. Постанов, положень та порядків: 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).

4. Інструкцій: 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, імпорнтними та лізинговими операціями (Постанова Правління НБУ від 24.03.1999 р. № 136);

5. Положень (стандартів) 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) [36, с. 19-21].

Зокрема, справляння митних платежів при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності регулюється Митним та Податковим кодексами України. Згідно зі ст. 3 Митного кодексу України «приздійсненні

митного контролю та митного оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України, застосовуються норми законів України та інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи, чинні на день митної декларації органом доходів і зборів України» [48].

Документ, який регламентує діяльність підприємств при переміщенні вантажів через митний кордон України, є Митний кодекс України [мит]. В ньому зазначені відповідні визначення експорту та імпорту, а також вимоги щодо їх проведення.

Важливо зауважити, що законодавчо варто дотримуватись визначених форм здійснення розрахунків, форм і видів міжнародної діяльності, проте вибір за партнерами, що укладають даний контракт. Укладання договорів купівлі-продажу товарів (робіт, послуг) та товарообмінних договорів між українськими та іноземними суб'єктами підприємницької діяльності здійснюється незалежно від форм власності та видів діяльності.

Зовнішньоекономічний договір (контракт) – матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків.

Проте, суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності, незалежно від форм власності, підлягають обліку в митному органі, в зоні діяльності якого вони перебувають. Інформація про цей облік надається митними органами Міністерству статистики, Міністерству економіки і Головні державній податковій адміністрації.

Якщо необхідним є митне оформлення вантажу, суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності повинен звернутися до митного органу (вантажний відділ або митний пост) за місцем своєї державної реєстрації і стати на облік.



Для ведення обліку суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності (або за його дорученням митний брокер) подає до митниці оригінали й завірені суб'єктом копії (рис. 1.4).



**Рис. 1.4. Документи, які суб'єкт ЗЕД подає до митниці.**

Примітка. Розробка автора на основі: [6, с. 12].

Із рисунка 1.4 видно, що суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності подає такі документи:

- 1) установчі документи;
- 2) свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності у виконавчому комітеті державної адміністрації за місцезнаходженням (за місцем проживання) або свідоцтва про реєстрацію представництва іноземного суб'єкта господарської діяльності в Україні;
- 3) довідки органів статистики про внесення суб'єктів підприємницької діяльності - юридичної особи до єдиного державного реєстру підприємств і організацій України;

4) довідки уповноваженого банку про наявність поточного рахунку у національній валюті та/або поточного рахунку в іноземній валюті;

5) наказ по підприємству про призначення відповідальних працівників для роботи з митницею, із зазначенням їхніх прізвищ, імен, по батькові, паспортних даних, зразків підписів, відбитків печатки, яка буде використовуватися при оформленні документів у митних органах;

б) два примірники оригіналів облікової картки суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності за встановленим зразком заповнених суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності [6, с. 12].

Один примірник облікової картки, завірений інспектором вантажного відділу (поста), видається на руки суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності як свідчення про постановку на облік у митних органах. Другий примірник, разом з копіями наявних документів, залишається у митних органах.

Регулюються на законодавчому рівні і операції пов'язані із іноземною валютою та розрахунки за ними. Так, відповідно до Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», виручка резидентів в іноземній валюті в результаті здійснення експорту товарів підлягає зарахуванню на валютні рахунки у банках, в строки, вказані в контрактах, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (вантажної митної декларації, іншого документа, що засвідчує виконання робіт чи надання послуг) [79].

Крім цього, контролю за виконанням таких операцій здійснюється відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю», що надає права резидентам і нерезидентам здійснювати валютні операції з урахуванням обмежень, встановлених Декретом та іншими актами валютного законодавства України [80].

Стаття 10 Декрету обумовлює порядок, види, форми і терміни подання звітності резидентами і нерезидентами про їх валютні операції, які

визначаються Національним банком України за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики, з урахуванням чинного законодавства України.

Державна фіскальна служба України контролює своєчасність здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, за дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до чинного законодавства, торгових патентів [20].

Під час здійснення міжнародної діяльності Україна встановлює і скасовує податки та пільги самостійно. Стаття 11 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» розкриває принципи оподаткування при здійсненні експортно-імпортних операцій, які розглянемо детальніше в параграфі 3.2.

Проаналізувавши дані закони, можемо зробити висновок, що законодавча база потребує поліпшення з метою посилення іноземного інвестування та збільшення фінансової стабільності міжнародних підприємств, які зареєстровані на території України. Законодавча база в певній мірі посилює роль контролю за виконанням суб'єктами міжнародної економічної діяльності поставлених перед ними завдань. Нині такий контроль не втратив свого значення, згідно із рекомендаціями міжнародної загальноприйнятої бухгалтерської практики Канади (GAAP), він не є тимчасовим, а призначений для вирішення проблем [108, с. 792].

Ще в 2001 році В. П. Богун зауважував, що в державі ще немає цілісної системи законодавства для ефективного та комплексного регулювання розрахункових відносин у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Закцентована увага на причинах такого стану. Відзначено, що чи не найголовнішою вадою чинного законодавства залишається його безсистемність, поверховість, а часом і економічна необґрунтованість та недоцільність окремих правових норм, їх різночитання. Непоодинокими також

є випадки неузгодженості норм законів, підзаконних нормативно-правових актів як між собою, так і з законами держави та міжнародними актами, чинними в Україні, що за Конституцією України є недопустимим. Як наслідок – значна плинність законодавства, зокрема підзаконних актів. Усе це ускладнює їх сприйняття і практичне застосування, створює можливості для порушень і зловживань [5, с. 5-6].

У зв'язку з цим, законодавцям слід відійти від практики викладу норм у статтях законів бланкетним способом, бо у більшості випадків це лише пагубно впливає на якість правового регулювання. Визнання верховенства закону та його визначальної ролі в правовій системі, й зокрема, в системі джерел права спонукає до висновків про нагальну необхідність використання саме цієї форми виразу права з метою цілеспрямованого впливу на економічні процеси в цілому і зовнішньоекономічні відносини, у т.ч. і валютно-розрахункові, зокрема. При цьому зазначається, що реальне верховенство закону повинно знаходити свій вираз не тільки у формальному превалюванні над іншими нормативно-правовими актами, але і в самому його змісті, що передбачає переважання в ньому норм прямої дії. Принципово важливо і необхідно, щоб законодавчі акти з питань розрахунків у сфері зовнішньоекономічних відносин базувалися на поєднанні публічно-правових і приватно-правових засад. Лише такий підхід здатен забезпечити належний порядок у національній економіці, у т. ч. і валютно-розрахункових відносинах, та гарантувати при цьому однакові і прозорі для всіх суб'єктів “правила гри” за єдиним в їх основі нормативним критерієм [5, с. 6].

### **Висновки до розділу 1**

1. Міжнародна економічна діяльність – це комплексна система зв'язків між суб'єктами економічної діяльності різних країн світу за результатами якої: а) здійснюється експорт, імпорт продукції, товарів, робіт; б) проводиться надання послуг іноземними суб'єктами міжнародної діяльності вітчизняним і навпаки; в) посилюються фінансова стійкість підприємств за

рахунок іноземних інвестувань; г) проводяться фінансово-господарські та кредитні операції; г) стимулюється науково-дослідна та інші види діяльності.

2. До існуючих принципів міжнародної діяльності, що закладені у Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» пропонуємо додати принцип комерційного розрахунку, адже він є вихідним для здійснення експортно-імпортних операцій і базується на основі принципів господарської та фінансової самостійності та самоокупності з урахуванням власних валютно-фінансових та матеріально-технічних можливостей. Крім цього, варто було б додати ще й принцип соціальної відповідальності, оскільки він включає в себе відповідальність суб'єктів міжнародної економічної діяльності перед партнерами, покупцями, суспільством.

3. За умов відсутності необхідних норм у вітчизняних П(С)БО в досліджуваному підприємстві застосовують аналогічні норми із МСБО-МСФЗ (IAS-IFRS) на підставі того, що національні стандарти не можуть суперечити міжнародним. Вважаємо, що в обліковій політиці необхідно зазначити які саме МСБО і МСФЗ підприємство «Діана Інтернаціональ ЛТД» застосовує.

4. Досліджуваному підприємству «Діана Інтернаціональ ЛТД» варто в своїй діяльності застосовувати правила Інкотермс за 2010 рік, оскільки вони є більш зрозумілими та простішими у застосуванні на відміну від попередніх. Зокрема, можна застосовувати такі види: EXW, FCA, CPT, CIP, DAT, DAP та DDP, адже інші призначені для морського виду транспорту і досліджуване нами підприємство може бути залученим в таких поставках лише частково.

5. Основними шляхами вдосконалення міжнародної діяльності підприємства є: 1) поліпшити вітчизняну законодавчу базу щодо міжнародної діяльності; 2) здійснити оцінку можливих ризиків втрат при проведенні міжнародної економічної діяльності; 3) сприяти створенню нових проектів з метою залучення іноземних інвестицій; 4) здійснювати контроль за достовірністю веденням обліку міжнародної діяльності.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ МІЖНАРОДНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У ПІДПРИЄМСТВІ

#### 2.1. Облік грошово-валютних коштів та розрахункових операцій

Відсутність для усіх країн єдиної валюти платежу, існування постійної небезпеки валютних втрат (збитків) внаслідок коливань валютних курсів викликає потребу в здійсненні операцій із купівлі-продажу (обміну) іноземної валюти.

Якщо існують відчутні коливання валютних курсів, учасники міжнародного валютного ринку мають значні труднощі в системі управління валютними ризиками, що пов'язані з такими коливаннями і пред'являють підвищені вимоги до процедури страхування таких ризиків [85].

Валюта (насамперед, іноземна (долар США, євро)) дає змогу обслуговувати зовнішню торгівлю товарами і послугами, міжнародний рух капіталу, здійснювати переведення прибутків із країни в країну, проводити зовнішні позички та надавати субсидії, забезпечувати ефективний міжнародний туризм, здійснювати державні, приватні грошові перекази тощо. Валюта не є новим типом грошей, а тільки особливим способом їх функціонування, що пов'язаний із наявністю операцій світового масштабу [88, с. 25-26].

Шевчик О. С. звертає увагу класифікацію валютних операцій з позиції права: зважаючи на умови проведення валютних операцій, можна проводити поділ валютних операцій на ті операції, які здійснюються на підставі угод і ті операції, які проводяться на підставі загальних нормативно-правових або індивідуально-правових актів. Водночас, валютні операції, які проводяться за угодами з використанням класифікації грошових зобов'язань, цей науковець поділяє на такі, які здійснюються за зобов'язаннями з передавання валютних коштів як предмета договору (це означає, що надання валютних коштів

виступає метою зобов'язання, що спрямоване на одержання зустрічного задоволення), і операції за зобов'язаннями з передавання валютних коштів як ціни договору (зокрема еквівалент і зустрічне задоволення, звідси надання коштів є таким, що має зустрічний та додатковий характер) [101, с. 766].

Бухгалтерський бік операцій із іноземною валютою ведуть за П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Тут розкриті основні поняття, норми й особливості проведення валютних операцій.

До основних понять у цьому П(С)БО відносять: валюту звітності, валютний курс, господарську одиницю за межами України, іноземну валюту, курсову різницю, монетарні та немонетарні статті, операцію в іноземній валюті (табл. 2. 1).

На підставі зазначеного вище, вважаємо за необхідне внести незначні корективи. Зокрема, на наш погляд, некоректними є визначення до понять «іноземна валюта», «операції в іноземній валюті» та «немонетарні статті».

У понятті «іноземна валюта», по суті, немає самого визначення іноземної валюти, а лише зазначено, що це інша валюта, ніж у звітності. Таке визначення є неповним і неконкретним.

Вважаємо, що поняття «іноземної валюти» у Законі України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» є більш конкретним, з одного боку, проте занадто довгим, з іншого.

Згідно із ним, іноземна валюта – іноземні грошові знаки у вигляді банкнотів, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обмінові на грошові знаки, які перебувають в обігу, кошти у грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових (клірингових) одиницях, що перебувають на рахунках або вносяться до банківських та інших фінансових установ за межами України [80].

**Значення термінів, що наведені у П(С)БО 21  
«Вплив змін валютних курсів» та наші пропозиції щодо них [75]**

№ з/п	Назва терміну	Значення термінів, що наведені у П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»
1.	Валюта звітності	грошова одиниця України.
2.	Валютний курс	установлений Національним банком України (НБУ) курс української грошової одиниці до грошової одиниці іншої держави.
3.	Господарська одиниця за межами України	дочірнє, асоційоване або спільне підприємство, філія, представництво чи інший підрозділ підприємства, котрі перебувають або ведуть економічну діяльність за межами України.
4.	Іноземна валюта	валюта інша, ніж валюта звітності даної країни.
5.	Курсова різниця	різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсів.
6.	Монетарні статті	статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, що будуть одержані чи сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошових коштів або ж їх еквівалентів.
7.	Немонетарні статті	статті, що відмінні від монетарних статей балансу.
8.	Операція в іноземній валюті	господарська операція, вартість котрої визначена у іноземній валюті чи котра вимагає розрахунків у іноземній валюті.
<b><i>Пропозиції щодо змін в частині окремих визначень</i></b>		
1.	Іноземна валюта	валюта іншої держави, яка має відповідну оцінку щодо національної валюти і не відображається у балансі.
2.	Немонетарні статті	статті, які відображають активи, що не є абсолютно ліквідними, тобто не можуть відразу конвертуватись у грошові кошти.
3.	Операція в іноземній валюті	фінансова операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Вчений-економіст Богун В.П. під «іноземною валютою», як засобом платежу, пропонує визнавати «міжнародні грошові знаки чи грошові знаки іноземних держав у вигляді банкнот, монет, білетів державної скарбниці, казначейських білетів, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або ті, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на нові грошові знаки, що замінюють їх в обігу; кошти у грошових одиницях іноземних держав, міжнародних грошових одиницях чи у розрахункових (клірингових) одиницях, що використовуються у міжнародних розрахунках та знаходяться на рахунках чи/і вкладах у банківсько-кредитних установах на території України та за її межами» [5, с. 6].



Це визначення є значно повнішим, хоча вважаємо, що воно занадто довге. На наш погляд, під «іноземною валютою» треба розуміти валюту іншої держави, яка має відповідну оцінку щодо національної валюти, але яка не відображається у балансі національних підприємств.

У Декреті Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю», під валютними операціями розуміють операції, пов'язані з переходом права власності на валютні цінності, за винятком операцій, що здійснюються між резидентами у валюті України [80].

На думку Лучка М. Р. та Бенько І. Д., операція в іноземній валюті (Foreign Currency Translation) – це операція, сума якої зазначена в іноземній валюті або яка вимагає розрахунків в іноземній валюті. Крім цього, вчені зазначають, що облік операцій в іноземній валюті має чотири складові: початкове відображення операції (виникнення заборгованості); відображення статей в іноземній валюті в балансі на звітну дату; визнання курсових різниць; відображення розрахунків в іноземній валюті на дату погашення заборгованості, що виникла [44, с.164-165].

Операцію в іноземній валюті, на нашу думку, раціональніше було б трактувати, як фінансову або бізнес-операцію. Адже нині науковцям варто було б переглянути поняття «господарська операція», оскільки у економічно розвинутих країнах таке поняття вийшло з вжитку, натомість такі операції називають бізнес-операціями.

У понятті «немонетарні статті» не зазначено, які саме статті є немонетарними. Крупка Я. Д. та Назарова І. Я. стверджують, що немонетарні статті балансу відображають основні засоби, матеріали та інші статті, які не відносяться до монетарних. Немонетарні статті, оцінені в балансі за первісною (історичною) собівартістю, відображаються на балансі за курсом на дату здійснення операції, тобто перерахунок їх не здійснюється і нарахування курсової різниці не відбувається. Історичною (фактичною) собівартістю є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво або придбання. Немонетарні статті, оцінені в балансі за справедливою вартістю в

іноземній валюті, відображаються на балансі за валютним курсом на дату визначення даної справедливої вартості, тобто їх перерахунок також не здійснюється і курсова різниця не визначається. Немонетарні статті, відображені за справедливою вартістю в іноземній валюті, перераховуються в національну валюту за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості (за цими статтями розрахунок курсової різниці передбачається до моменту визначення справедливої вартості статті). Справедлива вартість це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між інформованими, зацікавленими і незалежними сторонами [36].

Проаналізувавши, зазначене вище, вважаємо, що під немонетарними статтями потрібно розуміти статті, які відображають активи, що не є абсолютно ліквідними, тобто не можуть відразу конвертуватись у грошові кошти.

Що ж до монетарних, то монетарні статті балансу відображають грошові кошти в касі, на рахунках в установах банків, в органах Державного казначейства, а також дебіторську заборгованість та зобов'язання, що будуть отримані чи сплачені у визначеній сумі грошей або їх еквівалентів. Монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу, тобто здійснюється їх перерахунок і нарахування курсової різниці [36].

П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» вказує на визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті на дату здійснення розрахунків та на дату балансу. Як результат виникає кілька періодів, під час яких здійснюється перерахунок операцій в іноземній валюті для визначення курсових різниць, які тривають між датами: обліку та фактичного здійснення валютних розрахунків; визнання операцій у регістрах бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за звітний період; зведення фінансової звітності за попередній звітний період та зведення фінансової звітності за попередній звітний період та фактичного виникнення розрахунку в іноземній валюті [75].

Для обліку валютних коштів на рахунках в банку Планом рахунків передбачено рахунок 31 «Рахунки в банках» (табл. 2.2):

- субрахунок 31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- субрахунок 31.4 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

Таблиця 2.2

**Господарські проведення за рахунком 31 «Рахунки в банку» [5, с. 6]**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Дебет рахунка 311			
1.	Зараховано на поточний рахунок виручку в гривнях за комерційним курсом	311	334
Кредит рахунка 311			
2.	Перераховано кошти для придбання іноземної валюти	333	311
Дебет рахунка 312			
3.	Зараховано іноземну валюту на валютний рахунок підприємства	312	333
4.	Одержано аванс від іноземного покупця	312	681
5.	Надходження оплати за відпущену продукцію;	312	362
6.	Відображено надходження кредитів	312	502, 602, 55
7.	Поповнено статутний капітал іноземним інвестором	46 312	401 46
Кредит рахунка 312			
8.	Здійснено передачу валют в: – касу – підзвіт – нерезиденту як аванс – погашення валютної заборгованості нерезиденту	302 372 371 63, 685	312
9.	Погашено валютний кредит	502,602	312

Субрахунок 31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті» використовується для обліку валютних коштів на поточному валютному рахунку, тобто для обліку надходжень та витрачання валютних коштів в результаті здійснення поточних торговельних та неторговельних операцій. На субрахунку 31.4 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» обліковуються кошти на транзитному, депозитному та інших (крім поточного) рахунках в банку в іноземній валюті [72].

Для відображення перерахованих коштів (у гривнях) з метою придбання іноземної валюти і до моменту її зарахування на валютний рахунок використовується рахунок 33 «Інші кошти» субрахунок 33.3 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» [36, с. 48].

Проте грошово-валютні кошти не можуть існувати самі по собі, адже накопичувальна функція грошей давно є неактуальною. Грошові кошти обов'язково повинні виконувати функцію обігу, а отже вони мають бути безпосередньо пов'язані із розрахунками.

На законодавчому рівні визначено різні способи і форми ведення розрахунків, проте конкретний спосіб та вид контрагенти затверджують у контракті, який підписують та затверджують відповідними підписами та печатками.

Богун В. П. зазначає, що однією із основних стержнів фінансово-платіжних умов при підписанні міжнародного економічного контракту є пункти, що присвячені формам розрахунків, бо саме від них, насамперед, залежатиме ефективність проведення фінансових операцій [5, с. 6].

До найбільш поширених форм ведення міжнародних розрахунків варто віднести: акредитивну, інкасову, вексельну, чекову, розрахунки із використанням системи відкритого рахунку і за допомогою клірингу.

У сфері міжнародних економічних стоунків серед різних форм розрахунків, дуже надійною, найбільш безпечною і достатньо гнучкою є акредитивна, адже саме акредитив виступає тим інструментом, що зводить до мінімуму усі потенційні ризики, які виникають у процесі здійснення експортно-імпорتنих господарських операцій.

Водночас, технологія розрахунку за допомогою акредитива є досить складною. Враховуючи цю обставину, варто аналізувати правову природу акредитиву з висновком щодо неможливості застосування до регулювання акредитивних відносин таких інститутів цивільного права, як договір доручення, договір поруки, договір на користь третьої особи тощо. Акредитив – це багатосторонній правочин досить складної правової конструкції, в основі

якої лежить формула “гроші проти документів”, причому юридичною особливістю його є документарний характер, який може бути окреслений як специфічна угода, укладання якої проходить у досить своєрідних формах, тому що воля сторін виявляється східчасто, тобто одна за одною.

Щодо інкасо, то це є багатосторонній правочин, втілюється він в особливій формі угоди про платіж, яка укладається між експортером і імпортером, з одного боку, та експортером і його банком, з іншого. Звертається увага на особливості проведення розрахунків за інкасовою формою.

Значну увагу варто приділити векселю. Історично вексель зі звичайної боргової розписки перетворився на універсальний розрахунково-кредитний документ, який за нинішнього економічного розвитку виходить за рамки своєї традиційної ролі “чистого” знаряддя кредиту. Застосування вексельної форми розрахунків за сучасних економічних умов не лише сприяє забезпеченню стабільності міжгосподарських виробничих зв'язків, а й надає реальну можливість завдяки оборотності векселя та безспірності оплати за ним своєчасно проводити розрахунки, в тому числі і через механізми акцептного чи акцептно-рамбурсного кредитування, форфейтування, та, як наслідок, отримувати реальні гроші чи інші матеріальні цінності, необхідні для проведення виробничої діяльності.

Проте на шляху до активного впровадження векселя в практику розрахунків у сфері міжнародних економічних відносин стоїть ряд правових перепонів, причому не завжди економічно обгрунтованих.

До того ж, норми підзаконних актів є не лише суперечливими, а й, такими, що не відповідають вимогам законів держави та міжнародних актів, ратифікованих Україною. На основі комплексного аналізу національного вексельного законодавства та практики його застосування запропоновано низку змін до чинних нормативно-правових актів, ухвалення яких, на думку автора, забезпечить широке використання даного фінансово-кредитного інструменту в розрахунках за міжнародними економічними операціями.

З іншого боку, найрозповсюдженішою формою розрахунків є прямий банківський переказ, використання якого є найбільш дешевим, але й найбільш небезпечним при авансових платежах.

Враховуючи це, пропонується максимально обмежити використання цієї форми розрахунків при авансових платежах, причому це має бути не тотальна заборона, а обмеження, наприклад, щодо суми, яка перераховується нерезиденту.

В контексті цього питання також пропонується законодавче запровадження в Україні процедури ідентифікації суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, що сприятиме боротьбі з відмиванням грошей, а також унеможливить вивезення з держави валютних коштів під фіктивні (вигадані або удавані) контракти [5, с. 8].

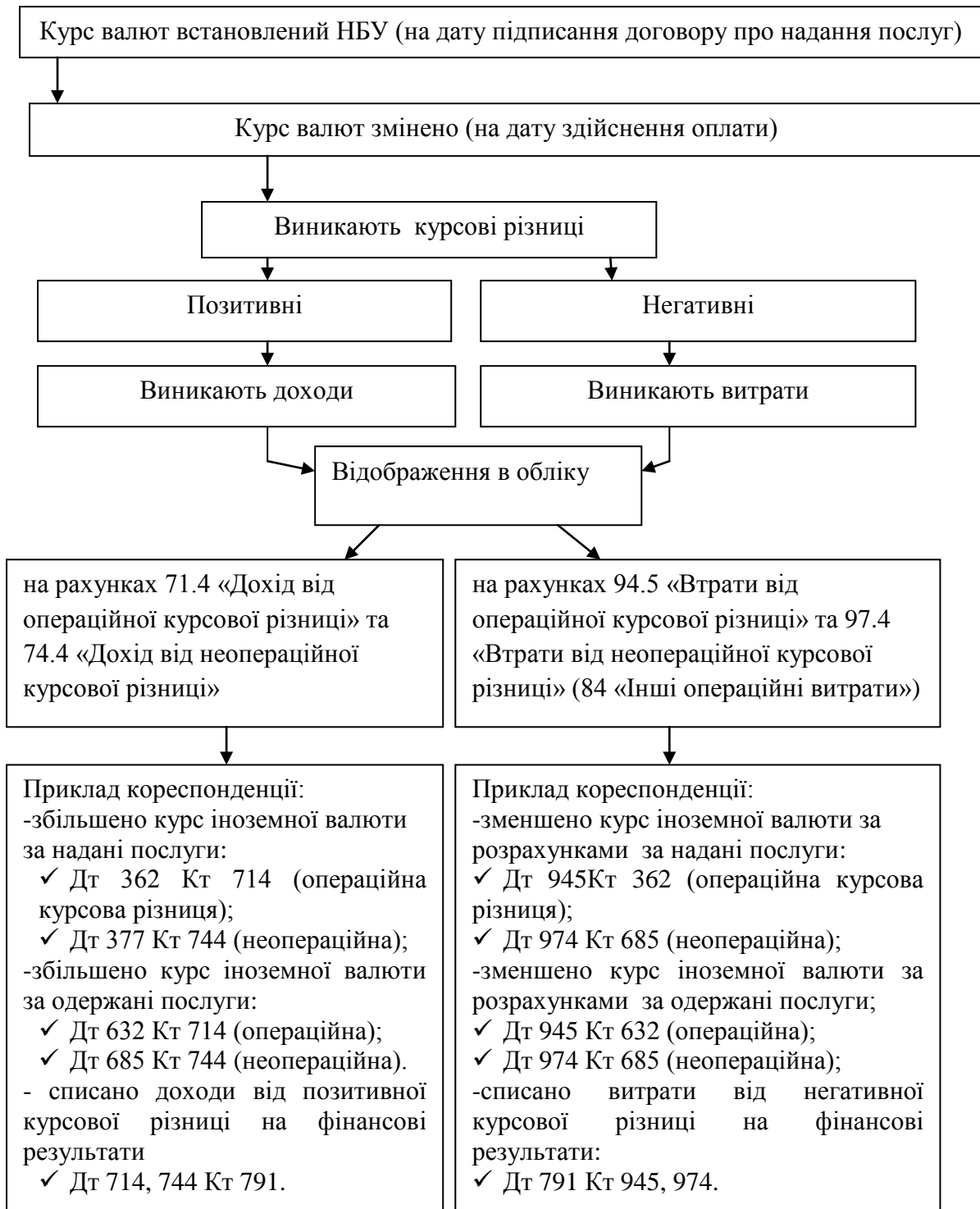
Для обліку розрахунків з іноземними покупцями за надані продукцію, товари, послуги призначений субрахунок 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», а з іноземними постачальниками та підрядниками за одержану від них продукцію, товари, послуги призначено субрахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» [72].

За результатами таких розрахунків можуть виникати курсові різниці. За умови зростання курсу іноземної валюти така курсова різниця відображається на рахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці», а за умови зменшення курсу іноземної валюти, в якій обліковується заборгованість - на рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці», з подальшим відображенням у складі фінансових результатів на рахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Облік розрахунків з контрагентами за всі послуги, пов'язані з доставкою товарно-матеріальних цінностей до місця призначення (транспортних, експедиторських, страхових) ведеться на рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Такого роду послуги, залежно від місця розташування їх виконавця, можуть бути оплачені як в національній, так і в іноземній валюті [64, с. 53].

Алгоритм відображення курсових різниць в обліку показано на рисунку

2.1.



**Рис. 2.1. Алгоритм відображення курсових різниць в обліку**

Примітка. Розробка автора.

Як бачимо з рис. 2. 1. бухгалтерському обліку для відображення операційних курсових різниці призначені субрахунки 714 «Дохід від операційної курсової різниці» та 945 «Втрати від операційної курсової різниці» (або рахунку 84 «Інші операційні витрати»). Неопераційні курсові різниці

обліковують за кредитом субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» та за дебетом субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» (або рахунку 84 «Інші операційні витрати») [11, с. 343].

Вчені-економісти Лучко М. Р. та Бенько І. Д. зазначають, що курсові різниці варто розраховувати за формулою :

$$P_k = C_m(K_t - K_{t-1}), \quad (\text{ф. 2. 1})$$

де  $P_k$  - курсова різниця;  $C_m$  – сума монетарної статті в іноземній валюті;  $K_t$  – валютний курс на дату оцінки монетарної статті;  $K_{t-1}$  – валютний курс на дату попередньої оцінки монетарної статті [ 44, с. 166 ].

Ця формула є актуальною, але важливим є те, щоб вона застосовувалась у автоматизованому режимі, адже здійснювати розрахунки за цією формулою вручну підприємствам буде досить складно.

Крім цього, варто зазначити, що курсові різниці відображаються в обліку як результат проведення розрахунків в іноземній валюті. Зважаючи на це, пропонуємо підприємствам виділити окремий субрахунок на якому будуть відображатись витрати на дослідження курсу валют.

Отже, для поліпшення системи ведення грошово-валютних операцій та розрахунків варто застосовувати індивідуальні підходи щодо форм і способів здійснення розрахунків, що повинні прописуватись у контракті, адже в кінцевому результаті вони мають вплив на ефективність проведення грошово-валютних операцій, виникнення курсових різниць та їх відображення в обліку.

## **2.2. Особливості відображення в обліку експортно-імпортних операцій**

Проблеми бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій завжди були у центрі уваги суб'єктів підприємництва. У зв'язку з цим, виникає потреба детального дослідження процесу документування експортно-імпортних операцій і відображення їх у системі фінансового та управлінського обліку [64, с. 49].



Відповідно до статті 82 Митного кодексу України, експорт – це митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення. Умови поміщення товарів у митний режим експорту здійснюється згідно із статею 83 Митного кодексу України. Згідно із статею 74 Митного кодексу України, імпорт (випуск для вільного обігу) – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України. Умови поміщення товарів у митний режим імпорту здійснюється згідно із статею 75 Митного кодексу України [48].

Особа, котра має намір провести поміщення товарів у митний режим, має дотримуватись наступних вимог: а) подати документи на такі товари до органу доходів і зборів, що проводить їх випуск; б) в режимі імпорту провести митні платежі за товари в момент їх ввезення на митну територію України, за законодавством; в) виконати визначені відповідно до закону вимоги щодо заходів нетарифного регулювання міжнародної економічної діяльності.

У статті 11 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» розкриваються принципи оподаткування суб'єктів міжнародної діяльності згідно із якими: Україна самостійно встановлює/скасовує податки і пільги для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; оподаткування встановлюється виходячи з необхідності досягнення та підтримання самоокупності і самофінансування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та з метою забезпечення бездефіцитного платіжного балансу України; ставки податків є однаковими для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та визначаються за товарною ознакою (на однаковий товар діє єдина ставка податку); заохочення експорту готової продукції [77].

Проблему щодо податкового відшкодування, а саме автоматизації бюджетного відшкодування щодо податку на додану вартість платникам, що мають позитивну податкову історію досліджували Л. М. Очеретько та Ю.С.

Горячківська. Ці дослідники вважають, що автоматичне бюджетне відшкодування податку на додану вартість має забезпечити рівноправ'я держави і бізнесу, а також має підвищити рівень ефективності адміністрування такого податку [65].

Облік товарів (робіт, послуг) здійснюється на момент ввезення в межі або вивезення за межі економічної території країни. Міжнародна діяльність України щодо ввезення та вивезення товарів методом водного, залізничного, автомобільного чи повітряного транспортування обліковується за датою оформлення митної декларації. При переміщенні товару трубопроводом (нафта, нафтопродукти тощо), облік здійснюється за датою останнього транспортного документу; для природного газу - за датою останнього дня місяця у якому здійснювалося митне оформлення товару. Моментом експорту/імпорту товарів, що не підлягають митному декларуванню є дата оформлення приймально-здавальницького акту або дата платіжного документу [27].

Суб'єкти міжнародної діяльності самостійно визначають порядок аналітичного обліку експортно-імпортних операцій, запроваджуючи відповідні субрахунки. Підставою для обліку імпортно-експортних операцій є договірні, супроводжувальні, дозвільні, митні, страхові, розрахунково-платіжні та претензійні документи [64, с. 50].

В Україні для здійснення експортної діяльності застосовують разові, індивідуальні й генеральні ліцензії. При експорті ліцензія і її копії мають заповнюватись на англійській мові. Кожен із документів має стандартний серійний номер із допомогою якого він може бути ідентифікований.

Згідно із П(С)БО 15 «Дохід», доходи при експорті товарів мають відображатися: при продажі товарів на дату митного оформлення; при експорті робіт чи послуг на дату підписання акта про виконані роботи. Не визнається доходом в бухгалтерському обліку: сума попередньої сплати за вартістю робіт, товарів, послуг; сума надходжень згідно із договорами комісії й інші аналогічні договори на користь комітента [75].

Якщо здійснюється відвантаження товарів на експорт, то підприємство буде нести витрати на його доставку, завантаження, розвантаження, здійснення сплати митних витрат та послуг декларантів і. т. д.

Варто зазначити, що не сплачується митний збір, мито при здійсненні експортних поставок. Для більшості видів товарів призначених для експорту ПДВ визначається за нульовою ставкою.

Звідси, підприємства-експортери маючи право на податковий кредит при виробництві чи придбанні таких товарів, не здійснюють сплату ПДВ при їх експорті за кордон. В податковому законодавстві ця норма прийнята задля заохочування експорту та надходження валютної виручки.

Щодо імпортних операцій, то вони оподатковуються: податком на прибуток підприємств, податком на додану вартість, митом і митними зборами, акцизним збором. Для податку на додану вартість об'єктом оподаткування імпортних робіт, товарів, послуг є їх митна вартість, що перерахована за курсом НБУ на дату подання в митний орган вантажної митної декларації із врахуванням фактично сплачених сум мита, митних зборів та акцизного збору за підакцизні товари.

В підприємствах, які надають посередницькі послуги, торгівельні, заготівельні, постачальницько-збутові, об'єктом оподаткування вважається різниця між цінами реалізації товарів, робіт і послуг та цінами, за якими здійснюються розрахунки з постачальниками (включаючи суму ПДВ). Ставка ПДВ на імпортні товари становить 20 % [74].

Об'єктом оподаткування для акцизного збору на підакцизні товари є їх митна вартість, перерахована за курсом Національного банку України на дату подання вантажної митної декларації в митний орган з врахуванням фактично сплачених сум та митних зборів.

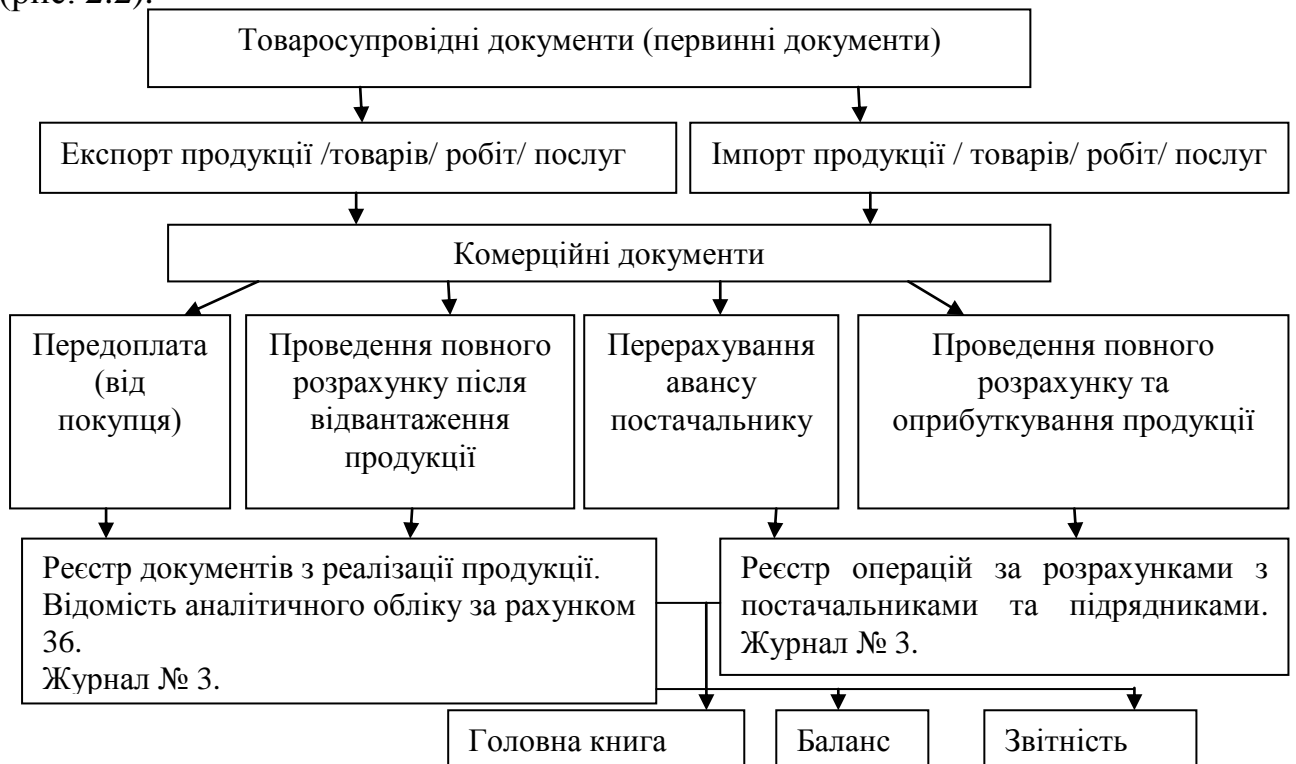
Прибуток, отриманий від імпорту товарів, оподатковується згідно з Податковим кодексом України (ПКУ) за визначеними ставками. Базою оподаткування тут береться різниця між доходами, одержаними від імпорту, і витратами, що пов'язані з ними. Відповідно до вимог ПКУ, об'єктом

оподаткування є отриманий платником податку прибуток, що являє собою різницю між доходами (виручка від реалізації + позареалізаційні доходи), собівартістю та витратами (Додаток Г) [36, с. 86].

Витрати на підготовку товарів до відвантаження, їх перевезення всередині країни та за кордоном, вантажно-розвантажувальні роботи, страхування та зберігання вантажів в дорозі, оплата зборів за митне оформлення вантажу накопичуються на рахунку 93 «Витрати на збут» з подальшим їх перенесенням до складу фінансових результатів.

Відображення в обліку операцій з відвантаження товарів іноземному покупцеві здійснюється в залежності від терміну оплати: передплата чи післяплата. Тому на етапі аналітичного і оплати. Алгоритм обробки вхідної облікової інформації передбачає отримання результату у вигляді аналітичного і синтетичного обліку.

Основною аргументованою умовою дієвості даного алгоритму є можливість застосування його до низки однотипних господарських операцій (рис. 2.2).



**Рис. 2.2. Документальне оформлення експортно-імпорتنих операцій [36]**

Підставою для обліку продукції, яка експортується є оформлені належним чином транспортні, страхові, складські, розрахункові, митні, банківські документи.

Моментом реалізації виступає дата передачі зазначених документів покупцеві, отримання грошових коштів, надання покупцем векселя, комерційного кредиту або іншого документу, який гарантує оплату.

Одночасно з реалізацією продукції на експорт в бухгалтерському обліку відображається списання з балансу собівартості реалізованих експортних товарів і накладних витрат (мити, митний збір, транспортні витрати).

Бухгалтерський облік збуту продукції іноземному покупцеві на умовах передоплати наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2. 3

**Облік збуту продукції іноземцеві з передоплатою [64, с. 52]**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Одержано передоплату від нерезидента (10000 доларів x 27,00)	314	681	270000
2.	Нараховано мито в умовах експорту продукції (10000 доларів x 27,00 x 5 %)	93	641	13500
3.	Нараховано митний збір (10000 доларів x 27,00 x 0,3 %)	93	642	810
4.	Сплачено мито	641	311	13500
5.	Сплачено мито митний збір	641	311	810
6.	Нараховано ПДВ в умовах експорту продукції	701	641	0
7.	Відображено дохід у випадку відвантаження готової продукції на експорт	362	701	270000
8.	Списано собівартість готової продукції, що підлягає збуту	901	26	207300
9.	Отримано аванс у рахунок погашення заборгованості (курсова різниця не визначається)	681	362	270000
10.	Списано на фінансові результати суму доходу від збуту продукції	701	791	270000
11.	Списано на фінансові результати витрати за експорт продукції	791	901 93	207300 14310

Дебіторська заборгованість на кожну дату балансу в іноземній валюті відображається з використанням валютного курсу.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться також на дату здійснення розрахунку.

Така курсова різниця відображається у складі доходів від операційної

діяльності – у випадку збільшення курсу валюти, та у складі витрат – у випадку зменшення курсу валюти.

Дохід, отриманий від реалізації товару, не підлягає перерахунку у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом звітного періоду.

Бухгалтерський облік реалізації продукції іноземному покупцеві на умовах післяплати наведено в таблиці 2.4.

З таблиці 2.4 видно, що облік реалізації продукції іноземному покупцеві на умовах післяплати здійснюється з використанням рахунків готової продукції, витрат на збут, грошових коштів, розрахунків з покупцями, поточних зобов'язань, доходів тощо.

Таблиця 2.4

**Облік збуту продукції іноземцеві з післяплатою [64, с. 52]**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1.	Нараховано мито у випадку експорту продукції (10000 доларів x 27,90x 5 %)	93	641	13950
2.	Нараховано митний збір (10000 доларів x 27,90 x 0,3 %)	93	642	837
3.	Сплачено мито	641	311	13950
4.	Сплачено митний збір	642	311	837
5.	Продано продукцію іноземному покупцеві (10000 доларів x 27,90)	362	701	279000
6.	Списано собівартість продукції, що відправлена на експорт	901	26	207300
7.	Показано втрати, що з'явилися від операційної курсової різниці під кінець звітного періоду (10000 доларів x (27,90-27,00))	945	362	9000
8.	Списано на фінансові результати дохід від збуту продукції	701	791	279000
9.	Списано на фінансові результати витрати за операціями з експорту продукції	791	901	207300
10.	Списано на фінансові результати переоцінку заборгованості	791	945	9000
11.	Кошти, що отримані від іноземного покупця, зараховані на поточний рахунок в банку (10000 доларів x 28,00)	312	362	280000
12.	Показано суму доходу від операційної курсової різниці, яка з'явилась під час погашення заборгованості дебітором (9000+280000-279000)	362	714	10000
13.	Списано на фінансові результати суму доходу від операційної курсової різниці, яка з'явилась під час погашення заборгованості дебітором	714	791	10000

При оплаті імпортової поставки грошовими коштами у наступному звітному періоді рахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» є монетарною статтею, у зв'язку з чим в обліку визначають курсові різниці на дату балансу та на дату здійснення операції. Оприбуткування імпортного

товару на дату оформлення вантажної митної декларації і погашення заборгованості перед іноземним постачальником на умовах перед та післяоплати наведено в таблицях 2.6 та 2.6.

Таблиця 2.5

**Облік операцій за імпортом товару і погашення заборгованості [64, с. 54]**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1.	Нараховано мито на імпорт товару (10000 доларів х 27,00* х 5 %)	281	641	13500
2.	Нараховано митний збір (10000 доларів х 27,00 х 0,3 %)	281	642	810
3.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ (10000 доларів х 27,00 + 13500) х 20 %)	643	641	56700
4.	Сплачено мито	641	311	13500
5.	Сплачено митний збір	642	311	810
6.	Сплачено ПДВ під час імпорту та показано податковий кредит з ПДВ	641	311	56700
		641	643	56700
7.	Отримано товар від іноземного постачальника (10000 доларів х 27,00)	281	632	270000
8.	Погашено заборгованість іноземному постачальнику (10000 доларів х 27,50)	632	312	275000
9.	Показано втрати від операційної курсової різниці на дату погашення заборгованості (10000 доларів х (27,50-27,00))	945	362	5000

Таблиця 2.6

**Облік операцій за імпортом товару з післяоплатою [64, с. 54]**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1.	Нараховано мито на імпорт товару (10000 доларів х 28,00* х 5 %)	281	641	14000
2.	Показано митний збір (10000 доларів х 28,00 х 0,3 %)	281	642	840
3.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ (10000 доларів х 28,00+14000) х 20 %)	643	641	58800
4.	Сплачено мито	641	311	14000
5.	Сплачено митний збір	642	311	840
6.	Сплачено ПДВ з імпорту і показано податковий кредит з ПДВ	641	311	58800
		641	643	58800
7.	Оприбутковано товар від іноземного постачальника (10000 доларів х 28,00)	281	632	280000
8.	Показано суму доходу від операційної курсової різниці під кінець звітної періоду (10000 доларів х (28,00-27,50))	632	714	5000
9.	Списано заборгованість іноземному постачальнику (10000 доларів х 27,80)	632	312	278000
10.	Показано втрати від операційної курсової різниці на дату погашення заборгованості (10000 доларів х (28,00-27,80))	945	362	2000

Аналітичний облік розрахунків з іноземними постачальниками, підрядниками здійснюють за кожним контрагентом та видом валюти. Синтетичний облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведуть в Журналі № 3 та Відомості № 3.3 аналітичного обліку з цими юридичними особами. Вважаємо, що реєстри аналітичного і синтетичного обліку варто деталізувати в частині експортно-імпортних операцій для накопичення та обробки інформації, правильної її систематизації і відображення у звітності.

Крім того, доцільно запровадити уніфіковану схему здійснення експортно-імпортних операцій з урахуванням класифікаційних ознак об'єктів міжнародної діяльності. Класифікація об'єктів міжнародної діяльності передбачає створення необхідних умов вибору суб'єкта-партнера, враховуючи його інтереси та цілі [64, с. 54-55].

О.С. Прокопишин вважає, що аналіз нормативної бази з питань оподаткування ПДВ експортно-імпортних операцій показує, що в Україні податкова реформа привела у відповідність вітчизняне податкове законодавство відповідно до міжнародних вимог і створило основу для узгодження податкового й бухгалтерського обліку [81, с. 73].

До проблемних питань розрахунків з бюджетом та їх облікового забезпечення при здійсненні експортно-імпортних операцій можемо виділити наступні: документування операцій оподаткування податком на додану вартість, порядок відображення експортно-імпортних операцій в обліковій системі з метою оподаткування ПДВ, синтетичний облік експортно-імпортних операцій (розрахунки за митом). Щодо експорту виділимо такі проблемні питання, як: оподаткування операцій експорту без вивезення товарів за митну територію країни, визначення місця поставки послуг, неоподатковувані операції, експортне бюджетне відшкодування суми ПДВ. Щодо імпорту, то до проблемних питань можна віднести: визнання суми податкового зобов'язання з ПДВ, використання податкових векселів для продовження термінів відшкодування імпортного ПДВ.

Таким чином, проаналізувавши зазначене вище можна зробити висновок,



що експортно-імпортні операції, які відображаються в обліку здебільшого є результатом фінансово-господарської діяльності. Через це варто більшої уваги надати прогнозуванню експортно-імпортних операцій. В такому випадку облік надає вичерпну інформацію про минулі події, а таким чином можна поліпшити й майбутні фінансові операції при здійсненні експорту та імпорту збільшивши таким чином фінансові результати підприємства.

### **2.3. Звітність про міжнародну діяльність підприємств**

Побудова якісної фінансової звітності можлива лише за умови адекватного розуміння принципів її формування та подання, які загалом формують систему регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Водночас, у різних країнах сформувалися власні системи регулювання обліку і звітності, обумовлені історичними, політичними, соціально-економічними та культурними особливостями.

23 травня 1992 року Президентом України видано Указ № 303 «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики» [78]. З цього приводу професор В.М. Жук зауважує: «Освоєння міжнародних стандартів з обліку, звітності та контролю Україна задекларувала зі становленням своєї державності» [24].

Значним кроком внесеним у розвиток вітчизняної звітності став також наказ № 73 Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Зміни пов'язані із введенням нового стандарту дали змогу більше інтегрувати до Міжнародних (стандартів) бухгалтерського обліку.

У п. 4 розд. 2 НП(С)БО 1 зазначено, що підприємства можуть не подавати статті, по яких відсутнє розкриття інформації (за винятком випадків, коли така інформація була у попередньому звітному періоді). Щодо вказівки додаткової інформації, не передбаченої затвердженими формами звітів, НП(С)БО 1 дає

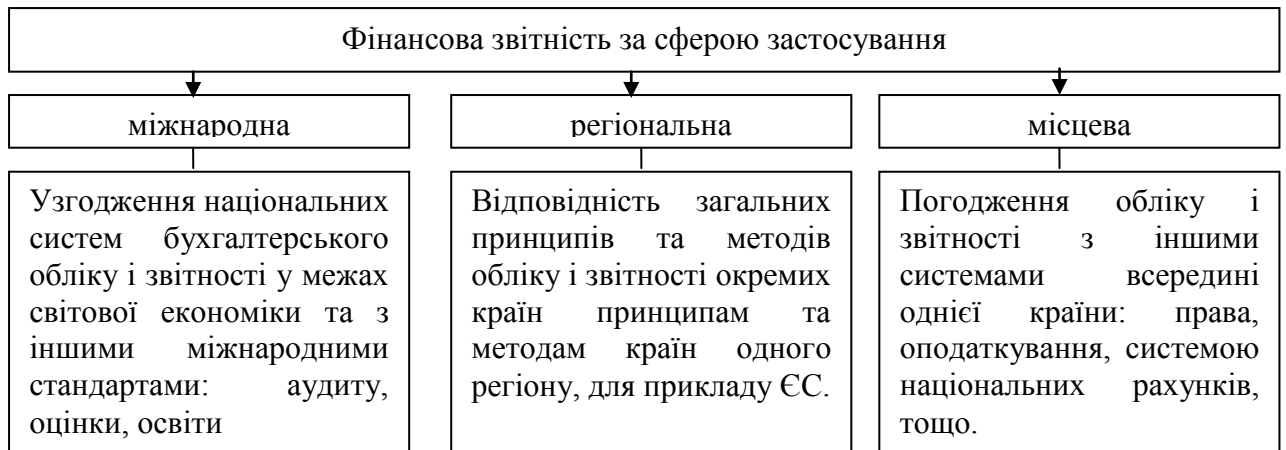
змогу додавати статті із збереженням їх назви та коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у Додатку 3 до НП(С)БО 1, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є істотною; оцінка статті може бути достовірно визначена [58].

Попри те, що існують різні дискусії з приводу таких змін, критика співставності статей при формуванні консолідованої звітності, проте, вважаємо ці зміни загалом є позитивними, адже вони дають, до певної міри, свободу підприємствам у виборі статей звітності і, таким чином, можуть враховувати низку галузевих особливостей. При цьому, були введені нові форми фінансової звітності, які максимально наближені до МСФЗ (Додаток 1 до НП(С)БО): Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи); Звіт про рух грошових коштів (за прямим та непрямим методами); Звіт про власний капітал.

Відповідно до принципу єдиного грошового вимірника, вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці – в національній валюті України. У зв'язку з цим, підприємства, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю та проводять розрахунки в іноземній валюті, повинні перераховувати валютні статті в гривні за курсом НБУ [58].

Озеран А. В. пропонує розглядати фінансову звітність за сферою застосування (рис. 2.3), поділяючи її на міжнародну, регіональну та місцеву, адже всі ці рівні є обов'язковими для ефективності ведення обліку як на національному так і на міжнародному рівнях [61, с. 265].

Варто зазначити, що порядок, форми та види, а також терміни подання звітності як резидентами, так і нерезидентами про їх валютні операції повинні визначатись Національним банком України. При цьому має бути погодження з центральним органом виконавчої влади, адже саме він реалізує державну політику, враховуючи чинне законодавство України, у сфері статистики.



**Рис. 2.3. Застосування фінансової звітності за сферами [61, с. 265].**

Статтею 16 Декрету Кабінету міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» передбачено відповідальність, якщо будуть виявлені порушення у випадках несвоєчасного подання, перекручування чи приховування звітності про валютні операції [80].

У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, складається окремий баланс [58].

У Звіті про фінансові результати операційні курсові різниці зазначаються в рядках 2180 «Інші операційні витрати» або 2120 «Інші операційні доходи». Неопераційні курсові різниці відображаються в рядках «Інші витрати» та 2240 «Інші доходи». Якщо у Балансі підприємства відображені валютні операції, інформація про такі трансакції впливає на складання річної форми фінансової звітності – Звіту про рух грошових коштів форми № 3 (Ф-3) відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Зокрема, у Ф-3 сума зміни суми грошових коштів в іноземній валюті (збільшення/зменшення) як наслідок волатильності обмінного курсу валюти звітності протягом звітного періоду зазначається у рядку 3410 «Вплив зміни валютних курсів на залишок грошових коштів» [11].

Звіт про власний капітал (ф. № 4) - форма річної фінансової звітності, в якій відображаються всі зміни у власному капіталі підприємства, що відбулись протягом року. Особливість складання цієї форми звітності для підприємств,

що здійснили фінансові інвестиції в господарські одиниці за межами України, полягає в тому, що курсові різниці по даній статті відображаються в складі іншого додаткового капіталу у рядку 4290 «Звіту про власний капітал» [6].

Складання приміток до фінансової звітності – це процес розкриття інформації, яка є істотною для користувачів фінансової звітності при ухваленні виважених управлінських рішень.

У Примітках до річної фінансової звітності наводиться інформація: 1) про суму курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду; 2) про суму курсових різниць, що включена протягом звітного періоду до складу іншого додаткового капіталу, а також інформація, що пояснює взаємозв'язок між сумою таких курсових різниць на початок і на кінець звітного періоду [58].

Податкова звітність складається підприємств, що займаються міжнародною діяльністю складається з таких основних форм: «Податкова декларація з податку на додану вартість», «Податкова декларація з податку на прибуток підприємства», «Декларація акцизного збору», «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку», «Податкова декларація плати за землю», «Розрахунок суми збору за першу реєстрацію транспортних засобів» і т. д. [26, с. 191-194].

Основними з цих форм є перші дві. Податкова декларація з податку на додану вартість складається зі вступу, службових полів, відповідних розділів: 1) податкові зобов'язання; 2) податковий кредит; 3) розрахунки за звітний період, а також обов'язкових 9 додатків. Таку декларацію підприємства повинні складати і подавати у ДФС за кожен календарний місяць, а у окремих, що спеціально визначено у Податковому кодексі України, за кожен календарний квартал.

Щомісячні податкові декларації з податку на додану вартість повинні подаватись протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця; щоквартальні податкові

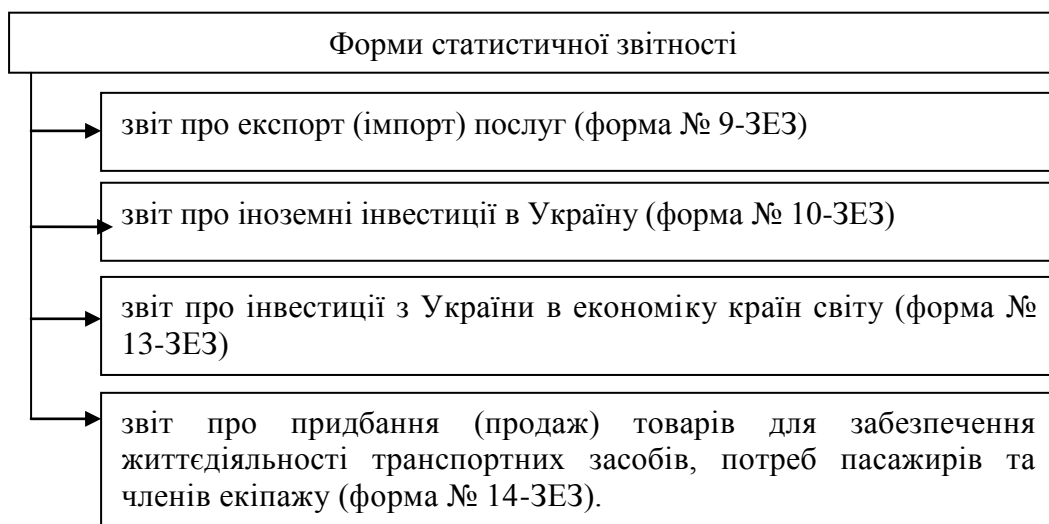
декларації з податку на додану вартість повинні подаватись протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Податкова декларація з податку на прибуток складається з двох частин: 1) доходи; 2) витрати і обов'язкових 14 додатків.

Цю декларацію підприємства зобов'язані складати та подавати у ДФС за кожен календарний рік. Її необхідно подавати протягом 60 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Щодо статистичної звітності, то в ЗУ «Про зовнішньоекономічну діяльність» зазначено, що забороняється вимагати подання статистичної звітності з порушенням встановленого цим Законом порядку. Відомості, не передбачені державною статистичною звітністю, суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності можуть бути подані на договірній основі органам державного управління або правоохоронним органам на їх вимогу у встановленому порядку [77].

Для підприємств, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю крім передбачених новими НП(С)БО 1 формами фінансової звітності суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності подають наступні форми звітності (рис. 2.4).



**Рис. 2.4. Статистичні форми звітності, що застосовуються суб'єктами міжнародної діяльності.**

Примітка. Розробка автора на основі: [6, с. 439-440].

Основними формами статистичної звітності в Україні щодо міжнародної діяльності є: «Звіт про експорт (імпорт) послуг» (форма № 9-ЗЕЗ), «Звіт про іноземні інвестиції в Україну» (форма № 10-ЗЕЗ), «Звіт про інвестиції з України в економіку країн світу» (форма № 13-ЗЕЗ), «Звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів та членів екіпажу» (форма № 14-ЗЕЗ).

Звіт про експорт (імпорт) послуг (форма статистичної звітності № 9-ЗЕЗ) подають підприємства-резиденти України, що здійснюють експортно-імпорتنі операції у вигляді послуг (в тому числі послуги митного брокера), органу статистики за місцезнаходженням суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності щоквартально до 10-го числа місяця, наступного за звітним. Звіт складається окремо за кожний квартал (без наростаючого підсумку з початку року) [6, с. 439].

В обов'язковому порядку щокварталу складається форма статистичної звітності № 10-ЗЕЗ «Звіт про іноземні інвестиції в Україну». Складання цього звіту регулюється Інструкцією про складання підприємствами і організаціями статистичної звітності по формі статистичної звітності № 10-ЗЕЗ «Звіт про іноземні інвестиції в Україну».

Ця інструкція визначає основні положення з питань складання підприємствами, організаціями та установами статистичної звітності про іноземні інвестиції в Україну. Звіт по формі статистичної звітності № 10-ЗЕЗ підписується керівником підприємства, організації, установи та головним бухгалтером, які несуть відповідальність за своєчасне подання цих звітів [6, с. 440].

Звіт складають підприємства (в тому числі – спільні), організації та установи України, незалежно від відомчої підпорядкованості та форм власності (резиденти), які перед звітним періодом та у звітному періоді одержали інвестиції від зарубіжних партнерів-нерезидентів. Розробка звітності про іноземні інвестиції провадиться за територіальною ознакою,

тобто кожне підприємство з іноземними інвестиціями, яке має статус юридичної особи, надає звіт в органи державної статистики за своїм місцезнаходженням. Звіт складається окремо: за кожен квартал, за відповідною країною і видами валют із двома десятковими знаками, відповідно до здійснення інвестицій.

Основними напрямками вдосконалення системи показників статистики у сфері зовнішньої торгівлі, на думку В. С. Михайлова, насамперед, їх цін, варто вважати наступні: вдосконалення реєстрації первинних статистичних показників на базі вантажних митних декларацій, проведення ефективних процедур їх перевірки; вдосконалення й уніфікація процедур розрахунків (дорахунків) певних статистичних показників, які відображають структуру і динаміку зовнішньої торгівлі України; розвиток методики й організації «дзеркальної статистики» та їх запровадження у діяльність державних статистичних органів; розроблення і впровадження прогресивних методів дослідження, моделювання сезонних коливань у рядах статистичних показників, що характеризують зовнішню торгівлю; розроблення й удосконалення методології вибіркового статистичного спостереження підприємств-суб'єктів міжнародної діяльності тощо [49].

До річної фінансової звітності додається Пояснювальна записка. Тут наводяться основні чинники, що вплинули на фінансово-економічні результати діяльності спільного підприємства, висвітлюється його фінансовий та майновий стан, з'ясовуються майбутні перспективи його економічної діяльності.

Доцільно включити до Пояснювальної записки показники динаміку найважливіших економічних і фінансових показників роботи підприємства з іноземними інвестиціями за низку років, оголосити майбутні капіталовкладення, здійснювані екологічні заходи та іншу інформацію.

Підприємства з іноземними інвестиціями самостійно складають річні бухгалтерські звіти, передбачаючи подання інформації про майновий і

фінансовий стан та підсумки діяльності підприємства широкому колу користувачів.

Підприємства, які мають дочірні підрозділи, складають і подають, крім власного бухгалтерського звіту, також консолідований, який включає звіти своїх дочірніх відгалужень. Хоча дочірні підприємства є юридичними особами, право на визначення стратегічної політики в питаннях поточної, інвестиційної, фінансової діяльності залишається за материнським підприємством.

Фінансовий звіт складається усіма підприємствами в обсязі форм квартального звіту, подається він суб'єктами господарювання (крім підприємств з іноземними інвестиціями) в установлені адреси щокварталу, а підприємствами з іноземними інвестиціями — щороку. Підприємство з іноземними інвестиціями подає річну бухгалтерську звітність до 15 березня наступного за звітним роком: державній фіскальній службі; органам державної статистики; учасникам підприємства, якщо це передбачено установчими документами.

Контроль за фінансово-комерційною діяльністю підприємств із іноземними інвестиціями (в тому числі звітності про них) здійснює Державною фіскальна служба України й офіційно зареєстровані на території України аудиторські фірми (аудитори) [38].

Склад і форми управлінської звітності про міжнародну діяльність кожне підприємство, що нею займається, обирає собі самостійно згідно з окремим додатком до «Наказу про облікову політику».

Проте, автотранспортні підприємства, що здійснюють міжнародні автоперевезення, зобов'язані були б, на наш погляд, готувати внутрішні звіти про: 1) загальні обсяги та види міжнародних перевезень за місяць і з початку року; 2) обсяги та види міжнародних перевезень за місяць і з початку року в розрізі континентів та держав; 3) рівень виконання міжнародних угод, стан розрахунків і наявна дебіторська заборгованість; 4) доходи від міжнародних



автоперевезень і витрати на їх підготовку та здійснення; 5) стан автотранспортних засобів і витрати на їх оновлення та ремонти; 6) чисельність та вік кваліфікованих кадрів для міжнародних автоперевезень, плинність і їх потреба на найближчу перспективу тощо.

## **Висновки до розділу 2**

1. Облік грошово-валютних коштів ведеться на субрахунках 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» синтетичного рахунку 31 «Рахунки в банках». Аналітичний облік по цих рахунках ведуть у розрізі кожної відповідної іноземної валюти у «Відомості аналітичного обліку іноземних валют» і «Картках аналітичного обліку іноземних валют». Порядок обліку розрахункових операцій встановлюється відповідно до основних форм безготівкових розрахунків українських підприємств з іноземними партнерами (акредитивна та інкасова форми, банківський переказ, векселі, чеки). Облік розрахунків ведуть на субрахунках 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті», 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті», 601 «Короткострокові кредити в банків в національній валюті» і 602 «Короткострокові кредити в банків в іноземній валюті».

2. Облік експортних операцій ведуть на субрахунках 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та 632 «Розрахунки з іноземними покупцями»; синтетичних рахунках 26 «Готова продукція», 28 «Товари», 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації», 93 «Витрати на збут». Облік імпорتنих операцій ведуть на субрахунках 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», 362 «Розрахунки з іноземними постачальниками», 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами», 685 «Розрахунки по інших операціях», 714 «Дохід від операційної курсової різниці», 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці», 791 «Результат основної діяльності», 945 «Втрати від операційної курсової різниці», 974 «Втрати від неопераційної курсової різниці».

3. Звітність про міжнародну діяльність підприємств поділяється на фінансову, статистичну та управлінську. Фінансова звітність для підприємств,

що займаються міжнародною діяльністю, є звичайною. Основними формами статистичної звітності в Україні щодо міжнародної діяльності є: «Звіт про експорт (імпорт) послуг», «Звіт про іноземні інвестиції в Україну», «Звіт про інвестиції з України в економіку країн світу», «Звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів та членів екіпажу».

4. Склад і форми управлінської звітності про міжнародну діяльність кожне підприємство, що нею займається, обирає собі самостійно згідно з окремим додатком до «Наказу про облікову політику». Проте, автотранспортні підприємства, що здійснюють міжнародні автоперевезення, зобов'язані були б готувати внутрішні звіти про: 1) загальні обсяги та види міжнародних перевезень за місяць і з початку року; 2) обсяги та види міжнародних перевезень за місяць і з початку року в розрізі континентів та держав; 3) рівень виконання міжнародних угод, стан розрахунків і наявна дебіторська заборгованість; 4) доходи від міжнародних автоперевезень і витрати на їх підготовку та здійснення; 5) стан автотранспортних засобів і витрати на їх оновлення та ремонти; 6) чисельність та вік кваліфікованих кадрів для міжнародних автоперевезень, плинність і їх потреба на найближчу перспективу і т. д.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЇ АНАЛІЗУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ МІЖНАРОДНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### **3.1. Джерела інформації, показники та основні аналітичні процедури міжнародної діяльності**

Аналіз міжнародної діяльності підприємства розглядають як складову економічного аналізу його операційної діяльності, що є важливою передумовою здійснення високопрофесійного управління в умовах ринкової економіки та його інтеграції до міжнародної економічної системи.

Проблеми теорії, методики й організації економічного аналізу висвітлені у наукових працях Г. Давидова [92], В. Дерія [21], І. Лазаришиної [40], Є. Мниха [55], О. Олійник [63], В. Савчука [87], І. Спільник [91] та інших.

Аналізу міжнародної діяльності підприємств (у тому числі підприємств, що займаються транспортуванням вантажів) безпосередньо присвятили свої праці: М. Белопольський [4], Ф. Бутинець [6], Г. Гаркуша [12] (аналіз зовнішньоекономічної діяльності загалом); Є. Бабець [2], В. Біліченко [3], О. Гуцалюк [17], Л. Ірха [29], О. Парфентьєва [67], М. Руденко [84], І. Токар [93], Н. Халіпова [97], О. В. Яковенко [104] (аналіз стану, діяльності і перспектив розвитку підприємств); О. Вакульчик [7], Н. Лукіянчук [42], О. Савицька [86] (аналіз ефективності ЗЕД); О. Лендел [41] (аналіз інвестиційної ЗЕД); О. Меленцова [47] (компаративний (порівняльний) аналіз змін зовнішньоекономічних інститутів).

Сферу міжнародної діяльності можна досліджувати за наступними напрямками тематичного аналізу: комерційний, фінансовий, транспортний (автомобільний, залізничний, авіаційний, трубопровідний, річковий, морський), валютний, міжнародних розрахунків і т. д.

Предметом аналізу міжнародної діяльності підприємства є проведення фінансово-економічної діяльності підприємства на міжнародних ринках; її

економічна ефективність та фінансові результати такої діяльності, які формуються під впливом різних чинників і відображаються через систему економічних показників.

Об'єктом аналізу такої діяльності, на думку О. В. Яковенко, є суб'єкти господарювання, що здійснюють міжнародну діяльність [104, с. 91].

Таке трактування, на наш погляд, є занадто простим, тому вважаємо, що об'єктом аналізу міжнародної діяльності виступають підприємства та їхні сегменти (підрозділи), види їхньої міжнародної економічної діяльності, а також об'єднання різних форм власності.

До складу основних завдань аналізу міжнародної діяльності підприємства можна зарахувати наступне: оцінку рівня та якості виконання зобов'язань за міжнародними угодами; аналіз динаміки основних показників міжнародної діяльності підприємства за звітний і минулі періоди; визначення найважливіших причин зміни показників міжнародної діяльності підприємства під час здійснення факторного аналізу; встановлення основних резервів підвищення ефективності міжнародної діяльності підприємства; аналіз фінансових результатів міжнародної діяльності та їхнього впливу на фінансовий стан, ліквідність, платоспроможність і рентабельність підприємства; оцінку доцільності та своєчасності використання грошових коштів під час проведення міжнародної діяльності; обґрунтування управлінських рішень із регулювання процесу міжнародної діяльності підприємства [6, с. 447 ].

Інформаційно-звітною базою для проведення аналізу міжнародної діяльності досліджуваного підприємства є:

- нормативно-правові акти, що регулюють міжнародну діяльність підприємства: акти державного регулювання такої діяльності, укладені з іноземними партнерами (клієнтами) угоди, контракти і т. д.;
- первинні документи (угоди, контракти, провізні відомості, товарно-транспортні накладні, довідки про декларування валютних цінностей, облікові

картки та картки реєстрації суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, розрахунково-платіжні документи, витяги банку тощо);

- облікові реєстри та відповідні дані із синтетичних рахунків, субрахунків і аналітичних рахунків бухгалтерського обліку;

- фінансова, податкова, статистична й оперативна управлінська звітність.

Для дослідників дуже корисною є інформація, що отримується з «Статистичний щорічник України» за певний рік [19], а також статистичних збірників соціально-економічного розвитку областей, районів;

- дані бізнес-плану підприємства і додатки до цього плану;

- матеріали за результатами маркетингових досліджень, а також рекламні проспекти;

- технічна документація;

- новини, статті, аналітичні огляди, отримані з періодичних видань;

- аудиторські висновки, звіти, акти ревізій, довідки про результати проведених перевірок і т. д.

Процес проведення аналізу міжнародної діяльності підприємства передбачає застосування низки прийомів та методів, зокрема: порівняння показників за умови їхнього можливого зіставлення, групування, аналітичних таблиць, середніх і відносних величин, методу ланцюгових підстановок, графіків, діаграм тощо.

Для проведення ефективного й якісного аналізу міжнародної діяльності підприємства аналітик повинен мати певну систему аналітичних показників. Система аналітичних показників – це така упорядкована кількість показників, в котрій відповідний показник дає якісну і кількісну характеристику досліджуваної сторони міжнародної діяльності підприємства. Усю систему показників міжнародної діяльності підприємства можна поділити на чотири групи: 1) абсолютні показники; 2) відносні показники; 3) показники структури; 4) показники ефективності (ефекту) [52, с. 213].

1. Абсолютні показники: обсяг експорту/імпорту; обсяг адміністративних та інших накладних витрат на експорт/імпорт; середній залишок грошових

коштів; кількість отриманих рекламацій та їх сума, а також кількість задоволених рекламацій; обсяг і сума доходу від експорту нових товарів.

2. Відносні показники: а) індекси динаміки: вартості, фізичного обсягу, ціни та кількості; б) коефіцієнти виконання договірних зобов'язань з експорту / імпорту за вартістю; в) середня тривалість обігу експортних / імпортних товарів (робіт, послуг); г) коефіцієнт віддачі грошових коштів від експортних/імпортних операцій.

3. Показники структури: товарна структура експорту / імпорту; географічна структура експорту / імпорту; структура накладних витрат на експорт / імпорт.

4. Показники ефективності (ефекту): валютна ефективність експорту/імпорту; ефективність експорту/імпорту; рентабельність експорту/імпорту; економічний ефект експорту/імпорту; інтегральний економічний ефект від експортно-імпортної діяльності; ефективність реалізації експортної продукції на внутрішньому ринку; ефективність придбання і використання імпортного обладнання; ефективність придбання та продажу ліцензій і т. д.

Для оцінки потенціалу розвитку підприємств автомобільного транспорту О. Г. Парфентьева рекомендує використовувати понад 50 показників, що згруповані за складовими цього потенціалу (фінансовою, виробничою, маркетинговою, управлінською). За словами цієї авторки перелік таких показників не є вичерпним, проте на практиці треба використовувати лише ті з них, які є найбільш цінними для підприємства з точки зору практичної вигоди від них [67, с. 91-92].

Абсолютно погоджуємось з О. Г. Парфентьевою і вважаємо, що підприємства автомобільного транспорту мають вибирати з великої кількості показників тільки ті, які їм найбільше підходять на поточний момент та перспективу.

Вагому частину у міжнародній діяльності займають експортно-імпортних операції. Ці операції можна аналізувати можна аналізувати за

такими етапами: 1) аналіз виконання зовнішньоекономічних угод; 2) аналіз раціональності використання грошових коштів за експортно-імпортними угодами; 3) аналіз динаміки експорту / імпорту; 4) аналіз впливу чинників на обсяги експорту / імпорту; 5) аналіз впливу експорту / імпорту продукції (товарів, робіт, послуг) на фінансові результати досліджуваного підприємства; 6) узагальнення результатів аналізу експортно-імпортних операцій [32, с. 214].

На ціну експорту продукції (товарів, робіт, послуг) впливають такі чинники: витрати виробника товару; витрати в країні експортера; витрати на основне перевезення; витрати в країні імпортера [6, с. 237].

Розрахунок міри впливу бухгалтерського прибутку підприємства від експорту на зміну чистого прибутку (ЧПе) розраховується на основі такої моделі:

$$\text{ЧПе} = \text{БПе} \times (1 - \text{СПП}),$$

де БПе - бухгалтерський прибуток від експорту;

СПП - ставка податку на прибуток.

Приріст чистого прибутку за рахунок приросту бухгалтерського прибутку підприємства від експорту дорівнює:

$$\Delta \text{ЧПе} (\Delta \text{БПе}) = \Delta \text{БПе} \times (1 - \text{СПП}).$$

На первинну вартість імпорту продукції (товарів, робіт, послуг) впливають наступні чинники: 1) контрактна вартість товару; 2) транспортно-заготовчі витрати; 3) сума ввізного мита і митних зборів; 4) суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству; 5) інші витрати, що прямо пов'язуються із купівлею запасів та доведенням їх до придатного для використання стану [6, с. 202-203].

Визначальною умовою здійснення міжнародної діяльності є її ефективність. Українські підприємства нерідко одержують значні збитки через техніко-економічне обґрунтування ефективності міжнародної діяльності, відсутність у ньому оцінювання вибору валюти ціни, валюти платежу, інших валютних та фінансових угод.

Розрахунок ефективності міжнародної діяльності дає змогу встановити рівень зацікавленості підприємства у його виході на міжнародні ринки, а також обґрунтувати відповідні пропозиції, що пов'язані із закупівлею і продажем конкретних товарів. Одержані дані мають бути використані в процесі розробки планів експорту / імпорту досліджуваного підприємства, під час оцінювання структури і напрямків міжнародної діяльності.

На підставі даних форм фінансової звітності, підготовлених у Товаристві з обмеженою відповідальністю Спільне Українсько-Шведське підприємство «Діана Інтернаціональ ЛТД» за 2015-2017 рр., проведемо аналіз показників міжнародної діяльності цього підприємства.

За даними Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма № 1 фінансової звітності) можна стверджувати, що станом на 30 вересня 2017 року активи підприємства склали 24 млн. 145 тис. грн., у тому числі: основні засоби – 11 млн. 583 тис. грн. (без суми зносу або 48,0 %); виробничі запаси – 642 тис. грн. (або 2,7 %); поточна дебіторська заборгованість – 11 млн. 259 тис. грн. (або 46,6 %); гроші та їх еквіваленти – 661 тис. грн. (або 2,7 %).

Отже, необоротні активи підприємства – 11 млн. 583 тис. грн. (або 48,0 %), а оборотні – 12 млн. 562 тис. грн. (або 52,0 %). Капітал і зобов'язання підприємства також становили 24 млн. 145 тис. грн., у тому числі: зареєстрований (пайовий) капітал – 3 млн. 132 тис. грн. (або 13,0 %); нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – 13 млн. 43 тис. грн. (або 54,0 %); короткострокові кредити банків – 2 млн. 695 тис. грн. (або 11,1 %); поточна кредиторська заборгованість – 2 млн. 678 тис. грн. (або 11,0 %); інші поточні зобов'язання – 2 млн. 597 тис. грн. (або 10,8 %) (табл. 3. 1).

Судячи з даних таблиці 3.1., вартість активів і пасивів досліджуваного підприємства збільшилась з 13 млн. 902 тис. грн. (у 2015 році) до 24 млн. 145 тис. грн. (у 2017 році), тобто на 10 млн. 243 тис. грн. або на 73,7 %. Вартість необоротних активів (основні засоби (без зносу)) збільшилась на 7 млн. 600 тис. грн. або 190,8 %, а гроші та їх еквіваленти – 360 тис. грн. або 122,9 %. Вартість



власного капіталу підприємства збільшилась на 4 млн. 617 тис. грн. або на 39,9 %.

Таблиця 3.1

**Аналіз динаміки вартості та структури активів, капіталу і зобов'язань ТОВ «Діана Інтернаціональ ЛТД» за 2015-2017 роки \***

№ з/п	Показники	Р о к и (тис. грн.)			2017 р. до 2015 р. (відхилення)	
		2015	2016	2017	абсолютні (тис. грн.), +, -	відносні, %
1.	Необоротні активи, у т. ч.:	3983	5193	11583	7600	190,8
1.1	Основні засоби (без зносу)	3983	5193	11583	7600	190,8
2.	Оборотні активи, у т. ч.:	9919	10850	12562	2643	26,6
2.1.	Виробничі запаси	611	415	642	31	5,1
2.2.	Поточна дебіторська заборгованість	9015	9385	11267	2252	25,0
2.3	Гроші та їх еквіваленти	293	1050	653	360	122,9
<b>Баланс, активи</b>		<b>13902</b>	<b>16043</b>	<b>24145</b>	<b>10243</b>	<b>73,7</b>
1.	Власний капітал, у т. ч.:	11558	13800	16175	4617	39,9
1.1	Зареєстрований (пайовий) капітал	3132	3132	3132	-	-
1.2.	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	8426	10668	13043	4617	39,9
2.	Поточні зобов'язання, у т. ч.:	2344	2243	7970	5626	240,0
2.1.	Короткострокові кредити банків	844	727	2276	1432	169,7
2.2.	Поточна кредиторська заборгованість	1263	1179	3097	1834	145,2
2.3	Інші поточні зобов'язання	237	337	2597	2360	995,8
<b>Баланс, пасиви</b>		<b>13902</b>	<b>16043</b>	<b>24145</b>	<b>10243</b>	<b>73,7</b>

\* Примітка. Розробка автора. З метою порівняння показників фінансової звітності досліджуваного підприємства дані взяті станом на 30 вересня кожного року.

Сума зареєстрованого (пайового) капіталу протягом трьох років не змінилась. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) зріс з 8 млн. 426 тис.

грн. до 13 млн. 43 тис. грн. або на ту ж таки суму 4 млн. 617 тис. грн. або на 39,9 %.

Поточні зобов'язання збільшились на 5 млн. 626 тис. грн. або на 240,0 %, у тому числі короткострокові кредити банків – на 1 млн. 432 тис. грн. або на 169,7 %; поточна кредиторська заборгованість – на 1 млн. 834 тис. грн. або на 145,2 %; інші поточні зобов'язання – на 2 млн. 360 тис. грн. або на 995,8 %.

Як видно з наведених вище даних у досліджуваного підприємства є певні проблеми із поверненням дебіторської заборгованості, яка на 3 млн. 289 тис. грн. перевищує кредиторську або на 41,3 %. До певної міри це можна пояснити тим, що підприємство, в основному, надає послуги вантажним автомобільним транспортом без їх передоплати.

Дані Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2 фінансової звітності) свідчать про те, що за I-III квартали 2017 року чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив у досліджуваному підприємстві 56 млн. 997 тис. грн.

Порівняно з таким же періодом 2016 року він збільшився на 6 млн. 574 тис. грн. або на 13,0 %.

Водночас, збільшилась і собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з 45 млн. 938 тис. грн. до 53 млн. 640 тис. грн., тобто на 7 млн. 702 тис. грн. або на 16,8 %. Як наслідок, валовий прибуток підприємства зменшився на 1 млн. 128 тис. грн. або на 25,2 % (табл. 3.2).

За даними таблиці 3.2 можна стверджувати, з кожним роком збільшується сума чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Водночас, дещо швидше збільшується собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Це призводить до того, що валовий прибуток досліджуваного підприємства поступово зменшується і це негативно впливає на коефіцієнт ефективності міжнародної діяльності та рівень її рентабельності.

Змінити таку ситуацію на краще можна шляхом збільшення обсягів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), оптимізації автомобільних перевезень і зменшення суми операційних витрат.

Таблиця 3.2

**Аналіз чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг),  
їх собівартості та ефективності міжнародної діяльності  
ТОВ «Діана Інтернаціональ ЛТД» за 2015-2017 роки \***

№ з/п	Показники	Р о к и			2017 р. до 2015 р. (відхилення)	
		2015	2016	2017	абсолютні (тис. грн.), +, -	відносні, %
1.	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	44688	50423	56997	12309	27,5
2.	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	40363	45938	53640	13277	32,9
3.	Валовий прибуток, тис. грн. (п. 1 – п. 2)	4325	4485	3357	-968	-22,4
4.	Коефіцієнт ефективності міжнародної діяльності (п. 1 : п. 2)	1,107	1,098	1,063	-0,044	-4,0
5.	Рівень рентабельності міжнародної діяльності (п. 3 : п. 2) x 100, %	10,7	9,8	6,3	-4,4	x

\* Примітка. Розробка автора. З метою порівняння показників фінансової звітності досліджуваного підприємства дані взяті станом на 30 вересня кожного року.

Для свого динамічного розвитку підприємство автомобільного транспорту має бути конкурентоспроможним на ринку транспортних послуг. Для цього воно повинно зменшувати собівартість послуг за рахунок впровадження нової техніки, технологій, раціональнішого використання як матеріальних, так і трудових ресурсів, зменшення питомої ваги постійних витрат в собівартості продукції [84, с. 3-4].

Основною проблемою підвищення конкурентоспроможності українських підприємств автомобільного транспорту є проблема його наростаючого технічного і технологічного відставання від підприємств автомобільного транспорту країн Європейського Союзу [73, с. 123].

Змінити таку ситуацію на краще можна шляхом збільшення обсягів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), оптимізації автомобільних перевезень, оновлення автопарку і зменшення суми операційних витрат.

У складі операційних витрат підприємства найбільше зросли витрати на оплату праці (на 25,6 %), матеріальні витрати (на 18,3 %) та інші операційні витрати (на 9,9 %). Загалом, порівняно з аналогічним періодом 2016 року операційні витрати збільшились 6 млн. 715 тис. грн. або на 14,0 % (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Аналіз операційних витрат ТОВ «Діана Інтернаціональ ЛТД»  
за 2015-2017 роки \***

№ з/п	Показники	Р о к и			2017 р. до 2015 р. (відхилення)	
		2015	2016	2017	абсолютні (тис. грн.), +, -	відносні, %
1.	Матеріальні витрати	15597	17001	20112	4515	28,9
2.	Витрати на оплату праці	1749	2148	2697	948	54,2
3.	Відрахування на соціальні заходи	652	467	589	-63	-9,7
4.	Амортизація	1874	643	831	-1043	-55,7
5.	Інші операційні витрати	24573	27867	30612	6039	24,6
6.	Разом операційних витрат	44445	48126	54841	10396	23,4

\* Примітка. Розробка автора. З метою порівняння показників фінансової звітності досліджуваного підприємства дані взяті станом на 30 вересня кожного року.

З таблиці 3.3 можна зробити висновок, що операційні витрати за три роки збільшились з 44 млн. 445 тис. грн. до 54 млн. 841 тис. грн., тобто на 10 млн. 396 тис. грн. або на 23,4 %. Якщо аналізувати конкретно за елементами витрат, то у відносних показниках збільшились витрати на оплату праці (на 54,2 %), матеріальні витрати (на 28,9 %) та інші операційні витрати (на 24,6 %). Водночас, у відносних показниках зменшились витрати на амортизацію (на 55,7 %) і суми відрахувань на соціальні заходи (на 9,7 %).

Для забезпечення зменшення суми операційних витрат досліджуваному підприємству потрібно провести детальний факторний аналіз цих витрат з метою зменшення або відмови від тих з них, які не є вкрай обов'язковими.

Для аналізу ефективності роботи транспортного підприємства, на думку А. М. Примака, доцільно використовувати як універсальні, так і специфічні ключові показники ефективності. До перших відносять: виручку від реалізації, прибуток до вирахування відсотків та податків, рентабельність послуг транспортних компаній, частка доходів від перевезень у загальній сумі доходів

підприємства, продуктивність праці, рентабельність активів, операційний прибуток, коефіцієнт оборотності і т. д., а до других – відношення порожнього пробігу до навантаженого; дохід на одну вантажну операцію; технічна швидкість, яка вимірюється в км/рік; доходи від експортно-імпортних операцій; частка замовлень постійних клієнтів; штрафи при перевезеннях [76, с. 3-4].

Перелічені вище показники мають важливе значення для будь-якого автотранспортного підприємства, проте до них потрібно, на наш погляд, додати такі показники:

- спискова кількість вантажних автомобілів (загалом, за видами, марками, часом введення у експлуатацію, рівнем зносу, нормами використання пального);
- загальна і середня вантажопідйомність автомобілів;
- середня чисельність працівників автотранспортного підприємства, у тому числі водіїв, з них водіїв, що здійснюють міжнародні вантажні перевезення;
- середні доходи та середні витрати на один вантажний автомобіль;
- середній чистий дохід на один вантажний автомобіль;
- собівартість 1 тонно-кілометра на внутрішніх і зовнішніх перевезеннях тощо.

Таким чином, аналіз міжнародної діяльності підприємства відіграє важливу роль у системі управління такою діяльністю. Проблеми аналізу методики й організації на державному рівні залишаються нерозв'язаними, тому кожне підприємство, що здійснює міжнародну діяльність, намагається власними силами і по-своєму вирішувати практичні питання управління цією діяльністю по мірі їх виникнення.

### **3.2. Особливості оподаткування міжнародної діяльності**

Кожне підприємство повинно приділяти належну увагу системі оподаткування, адже без цього неможливо забезпечити ефективне управління

операційною, фінансовою та інвестиційною діяльністю і отримувати прибутки. Підприємство зобов'язане своєчасно нараховувати і сплачувати до державного та місцевих бюджетів відповідні суми податків і зборів.

Проблеми оподаткування діяльності підприємств, зокрема міжнародної, піднімали у своїх наукових дослідженнях А. Аннаєв [1], В. Венцель [8], В. Грушко [53], О. Гуцалюк [17], А. Крисоватий [34; 35], О. Кузьмін [37], Ю. Лабезник [39], Ю. Малахова [45], О. Малишкін [46], Н. Морозова [56], Г. Назарова [57], Л. Петренко [70], В. Пухальський [82], Т. Рева [83], А. Шульга [102] та інші.

У цих працях йдеться про загальні проблеми оподаткування, а також оподаткування: інноваційно-активних промислових підприємств; в підприємствах транспорту (автомобільного, залізничного); міжнародного оподаткування (зокрема міжнародної торгівлі); оподаткування зовнішньоекономічної діяльності (у тому числі: особливості оподаткування суб'єктів цієї діяльності; оподаткування операцій з ПДВ, податком на прибуток; оптимального внутрішнього тіньового оподаткування за умови зовнішньоекономічної діяльності фірми) тощо.

Оподаткування міжнародної діяльності здійснюється за принципами, які наведені в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність».

Оподаткування міжнародної діяльності здійснюється за наступними принципами: 1) Україна самостійно встановлює і скасовує податки та пільги для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України; 2) ставки податків встановлюються і скасовуються Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України; 3) рівень оподаткування встановлюється виходячи з необхідності досягнення та підтримання самокупності і самофінансування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та з метою бездефіцитності платіжного балансу України; 4) стабільність кількості видів і розмір податків гарантуються державою на строк не менше як 5 років; 5) забороняється встановлювати інші податки крім тих, що затверджені Верховною Радою України; 6) ставки податків є

однаковими для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та визначаються за товарною ознакою: для одного і того ж товару діє єдина ставка податку; 7) заохочення експорту готової продукції [77].

Основні положення з оподаткування міжнародної діяльності підприємств закладені у Податковому кодексі України. Якщо міжнародним договором, ратифікованим Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, то застосовуються норми міжнародного договору. Проте, у разі укладення договорів з нерезидентами не дозволяється включення до контракту податкових застережень, згідно з якими підприємства, що виплачують доходи, беруть на себе зобов'язання щодо сплати податків на доходи нерезидентів.

Підприємства, що здійснюють міжнародну діяльність, можуть сплачувати такі податки і збори: податок на додану вартість (ПДВ), податок на прибуток підприємств, податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, акцизні збори, митні збори, мито, податок на капітал (майно) і його приріст (дивіденди, роялті), податок на доходи фізичних осіб, соціальні та інші податки, збори.

Спробуємо стисло розглянути особливості оподаткування окремих видів міжнародної діяльності. Утримання податку на прибуток з експортних операцій проводиться за загальною процедурою і немає нині суттєвих особливостей. Це означає, що валовий дохід за експортними операціями з'являється на дату певної події, яка відбулась в минулому. Такою датою, зазвичай, може бути: або а) дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податків в оплату товарів (робіт, послуг), які підлягають продажу; або б) дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податків [74].

Порядок оподаткування податком на додану вартість (ПДВ) експортних операцій має низку певних особливостей. Перша особливість передбачає, що під час продажу товарів, що вивезені платником ПДВ за межі української

митної території, цей податок розраховується за ставкою 0 %. У тому разі, коли експорт проведений на українську територію, обкладення ПДВ проводиться за ставкою 20 %. Не можна застосовувати ставку 0 % до операцій із вивезення товарів тоді, коли такі операції звільнені від оподаткування на українській митній території за Податковим кодексом України.

Податок на додану вартість в Україні, за твердженням А. А. Шульги, посідає перше місце у податкових надходженнях до бюджету країни, тоді як у країнах з розвинутою ринковою економікою перше місце в структурі податкових надходжень посідає податок на доходи громадян. Надто висока питома вага ПДВ у розмірі податкових надходжень пов'язана з високою ставкою і надмірно широкою, в порівнянні із західними країнами базою оподаткування [102, с. 268].

У зв'язку з тим, що підприємство розраховується з постачальником за доставлену йому партію товарів іноземною валютою, уся сума котрої може складатись із сегментних сум, які одержані підприємством у різний час та із багатьох джерел, то потрібно здійснювати оперативний управлінський облік з метою розрахунку балансової вартості іноземної валюти.

Чинна українська нормативно-правова база має на меті недопущення подвійного оподаткування під час проведення міжнародної діяльності. Зокрема, суми податку на прибуток, що одержаний із-за кордону, котрі сплачені суб'єктами підприємництва за рубежем, визнаються в Україні тоді, коли вони сплачують тут податок на прибуток. Зараховується та сума цього податку, яка обчислена за правилами, які встановлені Податковим кодексом України. Суми податку на прибуток, що одержані з інших країн протягом податкового періоду не можуть бути більшими за суму податку, який має бути сплаченим у нашій державі цим платником податку протягом такого ж періоду.

Як відомо, не зараховуються в рахунок зменшення сум податкових зобов'язань наступні податки, котрі сплачені у іноземних державах: податок на капітал (майно); податок на приріст капіталу; податки, що пов'язані із поштовими перевезеннями; податки, які виникли у зв'язку зі збутом



(продажем); інші непрямі податки, що підпадають під категорію прибуткових податків або оподатковуються певними податками за законодавством тих чи інших держав; відповідні суми податку, які сплачуються із суми пасивного прибутку, зокрема дивіденди, відсотки, страхування, роялті [74].

Зараховуються сплачені за митним кордоном нашої держави суми податку на прибуток за умови наявності письмового підтвердження податкового органу іноземної країни на рахунок факту сплати цього податку і якщо є міжнародний договір України з даною державою на предмет усунення подвійного оподаткування одержаних за кордоном доходів, що ратифікований нашим парламентом.

Заборгованість у іноземній валюті, котра з'явилась під час здійснення операції з імпорту також враховується при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток.

База оподаткування податком на додану вартість встановлюється згідно із положеннями Податкового кодексу України. Заборонено включати до складу податкового кредиту будь-які витрати в рахунок сплати податку, котрі не підтверджуються податковими накладними або митними деклараціями, а у разі імпорту виконаних робіт (наданих послуг) – актом на прийняття робіт (послуг) або банківським документом, котрий підтверджує факт перерахування безготівкових коштів в рахунок оплати вартості цих виконаних робіт (наданих послуг).

Платникам ПДВ у разі ввезення (пересилання) товарів на митну територію України надано право представляти простий вексель органам митного контролю на суму податкового зобов'язання (податковий вексель) [74].

У разі митного оформлення ввезеного (пересланого) на нашу митну територію товару суму податкового зобов'язання за кожною вантажною митною декларацією можна частково оплатити векселем, а частково – грошовими коштами. Вексель можна видавати на повну суму податкового зобов'язання, що нараховане за вантажною митною декларацією, а також окремо для певної вантажної митної декларації. Термін, на котрий може

видаватись податковий вексель, не повинен бути більшим за 30 днів, із врахуванням дати його видачі.

Обов'язки із погашення податкового векселя не повинні передаватись іншим особам, а податковий вексель не підлягає індосаменту; відсотки чи інші платежі за користування податковим векселем не повинні нараховуватись. Податкові векселі, виписані платниками ПДВ, які мали протягом останніх 12 місяців обсяг оподатковуваних операцій із продажу понад 5 млн. грн. і проти котрих не порушувалась справа з банкрутства, не можуть підлягати забезпеченню. Довідка на рахунок відповідності статусу імпортера, що відповідає необхідним вимогам видається податковим органом за запитом платника ПДВ і може поновлюватись раз на три календарні місяці. Податкові векселі, що виписані іншими платниками ПДВ, повинні бути підтвержені комерційними банками шляхом здійснення авалю [74].

Цікавим є питання фіскальної ефективності ПДВ із ввезених на митну територію України товарів. З цього приводу А. Крисоватий і І. Гуцул пропонують пріоритети підвищення ефективності адміністрування ПДВ з урахуванням європейського досвіду:

- 1) покращення доступу та якості інформації про особливості актуальних режимів ПДВ для комерційних структур;
- 2) поліпшення механізмів регулювання ПДВ;
- 3) структурне реформування ставок цього податку ( необхідно їх переглянути керуючись принципами: а) відмова від знижених ставок, що створюють перешкоди для належного функціонування внутрішнього ринку; б) відмова від знижених ставок на товари і послуги, споживання яких не вітається загальнонаціональною політикою; в) подібні товари та послуги повинні оподатковуватись за однаковою ставкою ПДВ);
- 4) налагодження алгоритму швидкого реагування на несподіване шахрайство та боротьба з ним) [35, с. 9].

До сказаного вище додамо, що, на наш погляд, необхідно періодично робити звірку даних українських митниць і митниць країн-сусідів України з

метою виявлення фактів перевезення на митну територію нашої держави не задекларованих товарів (продукції), несплати податків і зборів та притягнення до відповідальності винних у цьому посадових осіб.

Об'єктом оподаткування податком на додану вартість експортних операцій є операції із вивезення або пересилання товарів за межі нашої митної території та надання послуг чи виконання робіт з метою їхнього споживання за межами української митної території. Податок на додану вартість за цими операціями розраховується за ставкою 0 %.

Товари вважаються такими, що вивезені або експортовані платником ПДВ за межі української митної території у разі, якщо їх вивезення чи експорт підтверджується правильно оформленою вантажною митною декларацією або скорочено ВМД.

Ставка ПДВ 0 % застосовується для операцій з продажу товарів, що вивезені чи експортовані за межі української митної території, але декларування котрих здійснено на внутрішній митниці, можливе лише за умови підтвердження реального вивезення таких товарів за межі митної території. У разі, коли реальне вивезення за межі української митної території не може бути підтвержене, операції із продажу товарів вважаються операціями із продажу на нашій митній території, які оподатковуються ПДВ за ставкою 20 % [74].

Оподаткування за ставкою 0 % передбачається також за операціями із надання транспортних послуг з метою перевезення вантажів за межами українського митного кордону, зокрема від пункту здійснення митних процедур із випуску вантажів за межі нашого митного кордону (у тому числі внутрішніх митниць) до пункту за межами українського державного кордону.

Ставки ПДВ 0 % для операцій з перевезення експортних вантажів застосовується лише за умови документального підтвердження організацією-перевізником факту надання послуги міжнародного транспортування та реального перетинання такими вантажами митного кордону України [74].

Варто мати на увазі, що не дозволяється застосовувати ставку ПДВ до операцій із вивезення або експортування товарів (робіт, послуг) у тому разі,

коли ці операції звільнені від оподаткування на українській митній території згідно із Податковим кодексом України.

Авансова оплата товарів, котрі за договорами мають бути вивезені або експортовані за межі української митної території, не є основою для виникнення податкових зобов'язань.

Отже, операції, пов'язані із експортуванням товарів, повинні відображатись у Податковій декларації лише у тому разі, коли товари реально вивезені з української митної території, що документально підтверджують ВМД, а суми авансів, що одержані за товари, які підлягають експорту, у декларації із ПДВ не повинні відображатись. Це означає, що підприємство одержує право на відшкодування сум ПДВ із бюджету протягом наступного місяця, який настає зразу ж після подання декларації, і лише в тому разі, якщо відбувся експорт товарів.

Що ж до експорту робіт або послуг, то дата виникнення податкових зобов'язань встановлюється за першою подією або:

- за датою зарахування грошових коштів від замовника робіт чи послуг на банківський рахунок платника податків;
- за датою оформлення певного документа, який підтверджує факт виконання цих робіт чи послуг.

У разі проведення операцій, які оподатковуються ПДВ за ставкою 0 % відповідно, бюджетне відшкодування ПДВ проводиться протягом місяця, який настає зразу ж після подання декларації за відповідний період, в котрому були проведені ці операції. Суму бюджетного відшкодування можна повністю чи частково зарахувати на рахунок платежів за цим податком або іншими податками, зборами (обов'язковими платежами), котрі повинні бути зараховані до складу доходів державного бюджету України. За рахунок сум бюджетного відшкодування, платник податків може оплатити тільки податковий вексель, що виданий ним в момент розмитнення імпортованих товарів [74].

Декларація, що подана платником податків до органів фіскальної служби, повинна бути перевірена на предмет документального підтвердження суми, яка

задекларована до відшкодування. Ця перевірка передбачає декілька послідовних етапів та проводиться податковим інспектором з використанням аналітичних показників, що одержані із податкової декларації і додатків до неї. За результатами цієї перевірки податковий інспектор має право ухвалити рішення про передачу такої декларації до відділу документарних перевірок з метою проведення певної перевірки.

Органи Державної фіскальної служби (ДФС) України під час здійснення документальних перевірок платників-експортерів та підприємств, що забезпечують здійснення міжнародних перевезень, перевіряють дані про фактично проведені експортні поставки товарів за межі наших митних кордонів, а також проводять звірку їх із даними митниці про анульовані вантажні митні декларації [20].

У разі виявлення за результатами здійснених перевірок комерційних структур, що зареєстровані на підставних осіб за втраченими чи викраденими паспортами, що не звітують перед державним фіскальним органом про свою фінансово-економічну діяльність та переховуються від державних фіскальних органів, державні фіскальні органи, на податковому обліку в котрих перебувають підприємства, які безпосередньо мали стосунки із цими комерційними структурами, подають до арбітражного суду позовні заяви з метою визнання недійсними угод між цими підприємствами та комерційними структурами. Ухвала арбітражного суду про визнання недійсними угод або договорів між суб'єктами підприємницької діяльності є підставою для визнання неможливості віднесення до валових витрат та до податкового кредиту нарахованих сум ПДВ в підприємствах, що мали безпосередні стосунки з комерційними структурами.

За Законами України, податкові пільги надаються суб'єктам міжнародної діяльності, що відповідають критеріям, які наведені нижче: обсяги їхнього експорту товарів (робіт, послуг) більші від обсягів імпорту (нетто-експортери) за звітний фінансовий рік; обсяги їхнього експорту становлять не менше 5 % від обсягів реалізованих за звітний фінансовий рік товарів (робіт, послуг);

забезпечують стабільний експорт наукових та наукомістких товарів, а також товарів, у вартості котрих частка доданої вартості займає не менше 30 % [74].

Вказаних вище суб'єктам міжнародної діяльності надаються пільги, пов'язані з термінами амортизації основних виробничих фондів (засобів) у вигляді: норм прискореної амортизації основних виробничих фондів (засобів), які використовуються з метою виробництва експортних товарів; пільгових норм амортизації основних фондів (засобів), що створені за рахунок нових інвестицій, які використовуються з метою виробництва експортних товарів; норм амортизації на імпортне обладнання, що використовується з метою виробництва експортних товарів, які не менші від тих, котрі встановлені в державі походження цього обладнання.

Українські підприємства, які проводять міжнародну діяльність, сплачують, переважно, наступні податки і збори: податок на додану вартість (ПДВ), податок на прибуток підприємств, акцизні збори, митні збори, мито, податок на капітал (майно) і його приріст (дивіденди, роялті), податок на доходи фізичних осіб, соціальні та інші податки, збори. Досліджуване підприємство сплатило за I-III квартали 2017 року 9,5 млн. грн. податку на додану вартість та 0,8 млн. грн. податку на прибуток підприємства.

Для збільшення сум надходжень до державного і місцевих бюджетів працівники державних фіскальних органів повинні широко застосовувати податковий аналіз, особливо у сфері оподаткування податком на додану вартість підприємств роздрібною торгівлю, де продавці, переважно, не видають покупцям фіскальні чеки, а лише папірці про продаж товару, бо у них майже ніколи немає напису «фіскальний чек» незалежно від суми, яка на ньому вказана. На думку О. І. Гуцалюк, податковий аналіз – це процес дослідження чинної системи оподаткування галузі економіки, з'ясування тенденцій її розвитку, обчислення впливу різноманітних чинників на кінцеві фінансові результати функціонування підприємства, галузі економіки чи країни загалом [17, с. 132].

Податковий аналіз в Україні, на жаль, розвинутий недостатньо добре, проте, здається, що працівники державних фіскальних органів цим питанням особливо не переймаються.

До ключових проблемам у сфері оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, на думку О. Є. Кузьміна, А. В. Тодошука, О. Г. Мельник, можна віднести: 1) наявність значної суми заборгованості з боку держави із повернення ПДВ експортерам; 2) зберігання схеми нарахування податків на податки під час оподаткування зовнішньоекономічних операцій; 3) існування певних податкових прогалів у сфері оподаткування операцій із нерезидентами, що зареєстровані в офшорах (очікується усунути цю проблему на засадах ухвалення законодавства про трансфертне ціноутворення); 4) ліквідація вексельних розрахунків при сплаті переважної частини податків, що ускладнює функціонування підприємств, які відчують брак обігових коштів; 5) продовження практики сплати податку на прибуток підприємств за авансовим підходом, незважаючи на реальні обсяги бази оподаткування; 6) високий рівень диференціації ставок мит (навіть у межах однієї товарної групи), що ускладнює процедуру митного декларування і створює можливості для маніпулювання та заниження вказаних ставок тощо [37, с. 142].

Названі вище проблеми вважаємо актуальними і такими, що потребують уваги з боку законодавців та відповідних осіб міністерств, відомств з метою їх правильного вирішення.

Щодо порядку реформування системи оподаткування транспортних підприємств, то тут цікавою є думка І. В. Горобінської, яка стверджує, що для того, щоб таке реформування пройшло успішно, необхідно його пов'язувати з Концепцією реформування податкової системи, Концепцією реформування транспортного сектора економіки України, а також стратегією діяльності та планом розвитку підприємства, його нормативно-правовим забезпеченням. В сам «Порядок реформування системи оподаткування транспортних підприємств» доцільно включити питання оцінки системи оподаткування транспортних підприємств, перспектив подальшого їх розвитку, формування

стратегічних цілей, напрямки податкового реформування, методи впливу, інструменти і принципи реформування, показники ефективності оподаткування, систематизація етапів реалізації порядку реформування (рис. 3.1) [14, с. 23].

Вважаємо, що підхід І. В. Горобінської до реформування системи оподаткування транспортних підприємств є обґрунтованим і має перспективу до втілення у життя.



**Рис. 3.1. Схема порядку реформування системи оподаткування транспортних підприємств**

Примітка. Складено автором за: [14, с. 23]

Вважаємо, що підхід І. В. Горобінської до реформування системи оподаткування транспортних підприємств є обґрунтованим і має перспективу до втілення у життя.

Таким чином, підприємства, що здійснюють міжнародну діяльність, сплачують, в основному, податок на додану вартість (ПДВ) і податок на прибуток підприємств. Інші видів податків та зборів є не такими значними.



### Висновки до розділу 3

1. Джерелами інформації для проведення аналізу міжнародної діяльності досліджуваного підприємства є: нормативно-правові акти, що регулюють міжнародну діяльність; первинні документи; облікові регістри та відповідні дані із синтетичних рахунків, субрахунків і аналітичних рахунків бухгалтерського обліку; фінансова, податкова та статистична звітність; технічна документація; аудиторські висновки, звіти, акти ревізій, довідки про результати проведених перевірок і т. д. Усю систему показників міжнародної діяльності підприємства можна поділити на чотири групи: абсолютні та відносні показники; показники структури і ефективності (ефекту). В процесі аналізу здійснюють оцінку рівня та якості виконання зобов'язань підприємства за міжнародними угодами; проводять аналіз динаміки основних показників міжнародної діяльності за звітний і минулі періоди; визначають причини зміни показників такої діяльності під час здійснення факторного аналізу; встановлюють основні резерви підвищення ефективності міжнародної діяльності; аналізують фінансові результати такої діяльності та її вплив на фінансовий стан, ліквідність, платоспроможність і рентабельність; оцінюють доцільність та своєчасність використання коштів під час проведення міжнародної діяльності; забезпечують обґрунтовують управлінські рішення із регулювання процесу міжнародної діяльності підприємства.

2. За результатами проведеного аналізу зроблено висновок, що у досліджуваного підприємства є певні проблеми із поверненням дебіторської заборгованості, яка на 3 млн. 289 тис. грн. перевищує кредиторську або на 41,3 %. До певної міри це можна пояснити тим, що підприємство, в основному, надає послуги вантажним автомобільним транспортом без їх передоплати. З кожним роком збільшується сума чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Водночас, дещо швидше збільшується собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Це призводить до того, що валовий прибуток досліджуваного підприємства поступово зменшується і це негативно впливає на коефіцієнт ефективності міжнародної діяльності та

рівень її рентабельності. Змінити таку ситуацію на краще можна шляхом збільшення обсягів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), оптимізації автомобільних перевезень і зменшення суми операційних витрат.

3. Операційні витрати досліджуваного підприємства за останні три роки збільшились з 44 млн. 445 тис. грн. до 54 млн. 841 тис. грн., тобто на 10 млн. 396 тис. грн. або на 23,4 %. Якщо аналізувати конкретно за елементами витрат, то у відносних показниках збільшились витрати на оплату праці (на 54,2 %), матеріальні витрати (на 28,9 %) та інші операційні витрати (на 24,6 %). Водночас, у відносних показниках зменшились витрати на амортизацію (на 55,7 %) і суми відрахувань на соціальні заходи (на 9,7 %). Для забезпечення зменшення суми операційних витрат досліджуваному підприємству потрібно провести детальний факторний аналіз цих витрат з метою зменшення або відмови від тих з них, які не є вкрай обов'язковими.

4. Оподаткування міжнародної діяльності здійснюється за наступними принципами: 1) Україна самостійно встановлює і скасовує податки та пільги для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України; 2) ставки податків встановлюються і скасовуються Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України; 3) рівень оподаткування встановлюється виходячи з необхідності досягнення та підтримання самокупності і самофінансування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та з метою бездефіцитності платіжного балансу України; 4) стабільність кількості видів і розмір податків гарантуються державою на строк не менше як 5 років; 5) забороняється встановлювати інші податки крім тих, що затверджені Верховною Радою України; 6) ставки податків є однаковими для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та визначаються за товарною ознакою: для одного і того ж товару діє єдина ставка податку; 7) заохочення експорту готової продукції. Підприємства, що здійснюють міжнародну діяльність, сплачують, в основному, такі податки і збори: податок на додану вартість (ПДВ), податок на прибуток підприємств, податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, акцизні збори, митні збори, мито, податок на

капітал (майно) і його приріст (дивіденди, роялті), податок на доходи фізичних осіб, соціальні та інші податки, збори. Досліджуване підприємство сплатило за I-III квартали 2017 року 9,5 млн. грн. податку на додану вартість та 0,8 млн. грн. податку на прибуток підприємства.

## ВИСНОВКИ

Міжнародна діяльність є важливим об'єкт обліку, аналізу та оподаткування підприємств, що здійснюють таку діяльність. На підставі проведеного дослідження за матеріалами міжнародної діяльності, як об'єкта обліку, аналізу та оподаткування, у Товаристві з обмеженою відповідальністю Спільне Українсько-Шведське підприємство «Діана Інтернаціональ ЛТД» можна зробити наступні висновки і пропозиції:

1. Поняття «міжнародна діяльність» є досить широким, тому стосовно діяльності підприємств у сфері міжнародної економіки його необхідно конкретизувати до поняття «міжнародна економічна діяльність». Міжнародна економічна діяльність – це комплексна система зв'язків між суб'єктами економічної діяльності різних країн світу за результатами якої: а) здійснюється експорт, імпорт продукції, товарів, робіт; б) проводиться надання послуг іноземними суб'єктами міжнародної діяльності вітчизняним і навпаки; в) посилюються фінансова стійкість підприємств за рахунок іноземних інвестувань; г) проводяться фінансово-господарські та кредитні операції; г) стимулюється науково-дослідна та інші види діяльності.

2. Основними шляхами поліпшення міжнародної діяльності підприємства є: 1) поліпшити вітчизняну законодавчу базу щодо міжнародної діяльності; 2) здійснити оцінку можливих ризиків втрат при проведенні міжнародної економічної діяльності; 3) сприяти створенню нових проектів з метою залучення іноземних інвестицій; 4) здійснювати контроль за достовірністю веденням обліку міжнародної діяльності.

3. Принципи міжнародної діяльності, що закладені у Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» такі: 1) принцип суверенітету народу України при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності; 2) принцип права суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності добровільно вступати в зовнішньоекономічні зв'язки; 3) принцип свободи зовнішньоекономічного підприємництва; 4) принцип верховенства закону; 5) принцип захисту інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; 6) принцип еквівалентності обміну,

неприпустимості демпінгу при ввезенні та вивезенні товарів. Однак вихідним принципом здійснення експортно-імпортних операцій є комерційний розрахунок на основі принципів господарської та фінансової самостійності та самоокупності з урахуванням власних валютно-фінансових та матеріально-технічних можливостей.

4. Нормативно-правові акти, що міжнародну діяльність підприємств в Україні поділяються на загальні та спеціальні. Перші містять загальні положення щодо міжнародної діяльності підприємств (Конституція (Основний Закон) України; Закони України «Про зовнішньоекономічну діяльність», «Про міжнародні договори України», «Про міжнародний комерційний арбітраж» та інші; Господарський, Митний кодекси; постанови ВР та Укази Президента України; декрети, постанови і розпорядження КМУ; постанови, накази та розпорядження міністерств і відомств), а другі – положення, що визначають особливості здійснення міжнародної діяльності за відповідними видами економічної діяльності, певними територіями, а також за участю окремих суб'єктів підприємницької діяльності і т. д. («Про банки та банківську діяльність», «Про страхування», «Про приватизацію державного майна» тощо).

5. Облік грошово-валютних коштів ведеться на субрахунках 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» синтетичного рахунку 31 «Рахунки в банках». Аналітичний облік по цих рахунках ведуть у розрізі кожної відповідної іноземної валюти у «Відомості аналітичного обліку іноземних валют» і «Картках аналітичного обліку іноземних валют». Порядок обліку розрахункових операцій встановлюється відповідно до основних форм безготівкових розрахунків українських підприємств з іноземними партнерами (акредитивна та інкасова форми, банківський переказ, векселі, чеки). Облік розрахунків ведуть на субрахунках 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті», 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті», 601 «Короткострокові кредити в банків в національній валюті» і 602 «Короткострокові кредити в банків в іноземній валюті».

6. Облік експортних операцій ведуть на субрахунках 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та 632 «Розрахунки з іноземними покупцями»; синтетичних рахунках 26 «Готова продукція», 28 «Товари», 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації», 93 «Витрати на збут». Облік імпорتنих операцій ведуть на субрахунках 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», 362 «Розрахунки з іноземними постачальниками», 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами», 685 «Розрахунки по інших операціях», 714 «Дохід від операційної курсової різниці», 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці», 791 «Результат основної діяльності», 945 «Втрати від операційної курсової різниці», 974 «Втрати від неопераційної курсової різниці».

7. Звітність про міжнародну діяльність підприємств поділяється на фінансову, податкову, статистичну та управлінську. Фінансова звітність для підприємств, що займаються міжнародною діяльністю, така ж сама, як і для будь-якого іншого вітчизняного підприємства. Основними формами статистичної звітності в Україні щодо міжнародної діяльності є: «Звіт про експорт (імпорт) послуг» (форма № 9-ЗЕЗ), «Звіт про іноземні інвестиції в Україну» (форма № 10-ЗЕЗ), «Звіт про інвестиції з України в економіку країн світу» (форма № 13-ЗЕЗ), «звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів та членів екіпажу» (форма № 14-ЗЕЗ).

8. Склад і форми управлінської звітності про міжнародну діяльність кожне підприємство, що нею займається, обирає собі самостійно згідно з окремим додатком до «Наказу про облікову політику». Проте, автотранспортні підприємства, що здійснюють міжнародні автоперевезення, зобов'язані були б, на наш погляд, готувати внутрішні звіти про: 1) загальні обсяги та види міжнародних перевезень за місяць і з початку року; 2) обсяги та види міжнародних перевезень за місяць і з початку року в розрізі континентів та держав; 3) рівень виконання міжнародних угод, стан розрахунків і наявна дебіторська заборгованість; 4) доходи від міжнародних автоперевезень і витрати на їх підготовку та здійснення; 5) стан автотранспортних засобів і

витрати на їх оновлення та ремонти; б) чисельність та вік кваліфікованих кадрів для міжнародних автоперевезень, плинність і їх потреба на найближчу перспективу тощо.

9. Підприємства в процесі аналізу міжнародної діяльності здійснюють оцінку рівня та якості виконання зобов'язань підприємства за міжнародними угодами; проводять аналіз динаміки основних показників міжнародної діяльності за звітний і минулі періоди; визначають причини зміни показників такої діяльності під час здійснення факторного аналізу; встановлюють основні резерви підвищення ефективності міжнародної діяльності; аналізують фінансові результати такої діяльності та її вплив на фінансовий стан, ліквідність, платоспроможність і рентабельність; оцінюють доцільність та своєчасність використання коштів під час проведення міжнародної діяльності; забезпечують обґрунтовують управлінські рішення із регулювання процесу міжнародної діяльності підприємства.

10. Оподаткування міжнародної діяльності здійснюється за наступними принципами: 1) Україна самостійно встановлює і скасовує податки та пільги для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України; 2) ставки податків встановлюються і скасовуються Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України; 3) рівень оподаткування встановлюється виходячи з необхідності досягнення та підтримання самокупності і самофінансування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та з метою бездефіцитності платіжного балансу України; 4) стабільність кількості видів і розмір податків гарантуються державою на строк не менше як 5 років; 5) забороняється встановлювати інші податки крім тих, що затверджені Верховною Радою України; 6) ставки податків є однаковими для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та визначаються за товарною ознакою: для одного і того ж товару діє єдина ставка податку; 7) заохочення експорту готової продукції. Підприємства, що здійснюють міжнародну діяльність, сплачують, в основному, такі податки і збори: податок на додану вартість (ПДВ), податок на прибуток підприємств, податок з власників транспортних засобів та інших

самохідних машин і механізмів, акцизні збори, митні збори, мито, податок на капітал (майно) і його приріст (дивіденди, роялті), податок на доходи фізичних осіб, соціальні та інші податки, збори. Досліджуване підприємство сплатило за I-III квартали 2017 року 9,5 млн. грн. податку на додану вартість та 0,8 млн. грн. податку на прибуток підприємства.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Аннаєв Б. С. Світовий досвід оподаткування інноваційно-активних промислових підприємств [Електронний ресурс] / Б. С. Аннаєв, С. О. Нейков // Економічні інновації. - 2015. - Вип. 60(3). - С. 324-328. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecinn\\_2015\\_60\(3\)\\_\\_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecinn_2015_60(3)__36)
2. Бабець Є. К. Побудова портфельної матриці boston consulting group growth-share для стратегічного аналізу пріоритетних напрямків зовнішньоекономічної діяльності вертикально-інтегрованої структури [Електронний ресурс] / Є. К. Бабець // Прометей. - 2014. - № 3. - С. 97-104. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Prom\\_2014\\_3\\_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Prom_2014_3_20)
3. Біліченко В. В. Оцінка ефективності роботи підприємств автомобільного транспорту при визначенні стратегій технічного розвитку [Електронний ресурс] / В. В. Біліченко, Є. В. Смирнов // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Технічні науки. - 2014. - № 2. - С. 44-47. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu\\_2014\\_2\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_2014_2_9)
4. Белопольський М. Г. Облік та аналіз зовнішньоекономічної діяльності підприємств [Текст]: навч. посіб. / М. Г. Белопольський, К. Г. Ревва, О. В. Балашова. - Маріуполь : ПДТУ, 2013. - 269 с.
5. Богун В. П. Правове регулювання розрахунків в іноземній валюті у зовнішньоекономічних відносинах: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.04 / В.П. Богун; НАН України. Ін-т екон.-прав. дослідж. - Донецьк, 2001. - 20 с.
6. Бутинець Ф. Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності [Текст]: навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, І. В. Жиглей, В. М. Пархоменко; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. - 2-е вид., доп. і перероб. - Житомир : ПП "Рута", 2013. - 269 с.
7. Вакульчик О. М. Аналіз ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства / О. М. Вакульчик, Д. П. Дубицький // Вісник Академії митної служби України. Сер. : Економіка. - 2012. - № 2. - С. 75-82. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue\\_2012\\_2\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2012_2_12).

8. Венцель В. Т. Проблемні аспекти оподаткування операцій податком на додану вартість в зовнішньоекономічній діяльності [Електронний ресурс] / В. Т. Венцель // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – Вип. 2 (20). – С. 106-119. - Режим доступу: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/download/43825/40490>

9. Вінічук М. Облік валютних операцій у контексті зовнішньоекономічної діяльності підприємств [Електронний ресурс] / М. Вінічук // Схід. - 2016. - № 6. - С. 16-19. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Skhid\\_2016\\_6\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Skhid_2016_6_4)

10. Владичин М. Б. Організація обліку зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств: стан і перспективи покращення / М. Б. Владичин, Н. С. Струк // Бізнес Інформ. - 2015. - № 7. - С. 35-41. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2015\\_7\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2015_7_7).

11. Галещук С. Окремі питання обліку експортно-імпортних операцій на вітчизняних підприємствах / С. Галещук // Наука молода : зб. наук. праць молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2011. – Вип. 15-16. – С. 339-343.

12. Гаркуша Н. М. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності підприємств у сучасних умовах господарювання [Електронний ресурс] / Н. М. Гаркуша, Т. О. Сідорова, І. В. Руденко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. - 2012. - Вип. 1(1). - С. 10-15. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp\\_2012\\_1\(1\)\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2012_1(1)_4)

13. Гончаренко Н. І. Міжнародна економічна діяльність країн Євросоюзу і України в контексті економічної лібералізації: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.02 / Н. І. Гончаренко ; Донец. нац. ун-т. - Донецьк, 2008. - 20 с.  
Оподаткування транспортних підприємств в системі податкового

14. Горобінська І. В. Оподаткування транспортних підприємств в системі податкового реформування в Україні [Електронний ресурс] / І. В. Горобінська // Фінансова система України. Наукові записки НУ

«Острозька академія». Серія «Економіка». – Вип. 11. – 2009. – С. 19-25.  
- Режим доступу: [eprints.oa.edu.ua/6391/1/5.pdf](http://eprints.oa.edu.ua/6391/1/5.pdf)

15. Господарський кодекс України 16 січня 2003 року № 436-IV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

16. Гузенко Г. М. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: сутність, економічний механізм її розбудови, особливості [Електронний ресурс] / Г. М. Гузенко, Ю. О. Гайдученко // Вісник Національного університету "Юридична академія України імені Ярослава Мудрого". Серія : Економічна теорія та право. - 2013. - № 3. - С. 77-89. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnyua\\_etp\\_2013\\_3\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnyua_etp_2013_3_10)

17. Гуцалюк О. І. Визначення та обґрунтування показників для аналізу оподаткування на автотранспортних підприємствах [Електронний ресурс] / О. І. Гуцалюк // Вісник Національного транспортного університету. - 2013. - № 28. - С. 130-134. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vntu\\_2013\\_28\\_21](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vntu_2013_28_21)

18. Дашутіна Л. О. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств регіонів України в умовах посилення зовнішньої та внутрішньої нестабільності [Електронний ресурс] / Л. О. Дашутіна // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2014. - Вип. 5. - С. 126-130.

19. Державна служба статистики України. Офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

20. Державна фіскальна служба України. Офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>

21. Дерій В. Проблеми теорії науки, методики й організації навчання і практики економічного аналізу / В. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. - 2014. - № 6. - С. 1-9.

22. Діана Інтернаціональ ЛТД. Офіційний сайт Товариства з обмеженою відповідальністю Спільного Українсько-Шведського підприємства [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://diana-transport.com/about-us/>

23. Економічний аналіз [Текст]: навч. посіб. - 3-тє вид., без змін / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатюк та ін.; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. - К.: КНЕУ, 2007. – 560 с.
24. Жук В. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи [Текст] / В. Жук // Облік і фінанси АПК: Міжнародний науково-виробничий журнал. – 2005. – № 3. – С. 4-13
25. Жук О. І. Облік як інформаційна система в управлінні суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності [Електронний ресурс] / О. І. Жук // Вісник Прикарпатського університету. Серія : Економіка. - 2015. - Вип. 11. - С. 290-291. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vpu\\_Ekon\\_2015\\_11\\_57](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vpu_Ekon_2015_11_57)
26. Звітність підприємств: підруч. [Павлова Г. Є., Бudyко О. В., Приходько І. П., Масюк Ю. В.]. – Дніпропетровськ: Біла К. О., 2015. – 336 с.
27. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: навч. посіб. / за ред. Ю. Г. Козака, Н. С. Логвінової. - К.: Освіта України, 2012. - 300 с.
28. Зовнішня торгівля України : стат. зб. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : [http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/Arhiv\\_u/10/Arch\\_ztu\\_zb.htm](http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/Arhiv_u/10/Arch_ztu_zb.htm)
29. Ірха Л. І. Облік та аналіз експортно-імпортних операцій підприємств України: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Л. І. Ірха; Київ. нац. екон. ун-т. - К., 2005. - 17 с.
30. Кислова Л. А. Міжнародна економічна діяльність країн в умовах глобалізації ринку чорних металів: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.02 / Л. А. Кислова ; Донец. нац. ун-т. - Донецьк, 2010. - 20 с.
31. Коблянська Г. Ю. Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Г.Ю. Коблянська ; Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. - К., 2009. - 21 с.
32. Козак Ю. Г. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: сучасні особливості функціонування та аналізу розвитку / Ю. Г. Козак, Н. С. Логвінова, Т. В. Батанова. - Одеса: Одеський націон. економ. ун-тет, 2012. - 182 с.

33. Костюченко О. А. Валютне регулювання, валютний контроль [Текст] / О. А. Костюченко // Юридична енциклопедія. - К. : Укр. енцикл. ім. М. П. Бажана, 1998. - Т. 1: А-Г. - 672 с.

34. Крисоватий А. І. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів [Електронний ресурс] / А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кошук // Економіка України. – 2016. – № 1. – С. 35-51. - Режим доступу: [dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/11504](http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/11504)

35. Крисоватий А. І. Фіскальна ефективність ПДВ із ввезених на митну територію України товарів [Електронний ресурс] / А. І. Крисоватий, І. Гугул // Економіст. – 2015. – № 5. – С. 7-9. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econ\\_2015\\_5\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econ_2015_5_3).

36. Крупка Я. Д. Облік міжнародних операцій [Текст]: навч. посіб. / Я. Д. Крупка, І. Я. Назарова. – Тернопіль: «Крок», 2016. – 216 с.

37. Кузьмін О. Є. Особливості оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності [Електронний ресурс] / О. Є. Кузьмін, А. В. Тодошук, О. Г. Мельник // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2013. - № 769. - С. 138-143. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM\\_2013\\_769\\_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2013_769_22)

38. Кузьмінський Ю. А. Облік міжнародних операцій [Текст]: підруч. / Ю. А. Кузьмінський, В. Г. Козак, Л. І. Лук'яненко, О. В. Небельцова; за заг. ред. проф. Ю. А. Кузьмінського. - К.: КНЕУ, 2006. - 336 с.

39. Лабезник Ю. О. Статистичне забезпечення управління оподаткуванням підприємств транспорту в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.10 / Ю. О. Лабезник ; ДВНЗ "Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана". - К., 2011. - 20 с.

40. Лазаришина І. Д. Методологія та організація економічного аналізу: моногр. [Текст] / І. Д. Лазаришина. – Рівне: УДУВГП, 2004. – 112 с.

41. Лендел О. М. Аналіз інвестиційної зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання Закарпатської області [Електронний ресурс] / О. М. Лендел // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер. : Економіка. - 2016. - Вип. 2. - С. 131-137. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvmdue\\_2016\\_2\\_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvmdue_2016_2_24)

42. Лукіянчук Н. О. Напрямки проведення аналізу та оцінки ефективності зовнішньоекономічної діяльності [Електронний ресурс] / Н. О. Лукіянчук, І. О. Гладій, О. О. Чебан // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. - 2009. - Вип. 1(2). - С. 80-87. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp\\_2009\\_1\(2\)\\_\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2009_1(2)__14)

43. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - 370 с.

44. Лучко М.Р. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник / М.Р. Лучко, Н.Г. Мельник, С.В.Сисюк. – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ». – 2015. – 356 с.

45. Малахова Ю. А. Методичні засади визначення податкового навантаження на підприємствах автомобільного транспорту [Електронний ресурс] / Ю. А. Малахова // Економіка. Фінанси. Право. - 2014. - № 11. - С. 17-20. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr\\_2014\\_11\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2014_11_6)

46. Малишкін О. Особливості оподаткування прибутку корпорацій і його облік на підприємствах Німеччини [Електронний ресурс] / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. - 2014. - № 2. - С. 42-52. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau\\_2014\\_2\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_2_7)

47. Меленцова О. В. Методологічні основи компаративного аналізу змін зовнішньоекономічних інститутів / О. В. Меленцова // Бізнес Інформ. - 2014. - № 3. - С. 33-36. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2014\\_3\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2014_3_5).

48. Митний кодекс України [Електронний ресурс] / Закон від 13.03.2012 р. № 4495-VI (зі змінами і доповненнями). - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

49. Михайлов В. С. Методологічні засади статистики зовнішньоекономічної діяльності : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.03.01 / В. С. Михайлов ; ДВНЗ "Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана". - К., 2005. - 31 с.

50. Міжнародна діяльність [Електронний ресурс] // Ринок цінних паперів України. - 2010. - № 8. - С. 53-56. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/rcpu\\_2010\\_8\\_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/rcpu_2010_8_27)

51. Міжнародна економічна діяльність [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://forum.we.org.ua/viewtopic.php?t=9>

52. Міжнародна торгівля: підруч. / За ред. Ю.Г. Козака. - Київ-Катовіце-Краков: ЦУЛ, 2015. - 272 с.

53. Міжнародне оподаткування : навч. посіб. для студ. економіч. спец. / В. І. Грушко, Ю. О. Махортов, Н. А. Телічко, В. М. Бородачова; Держ. закл. «Луган. нац. ун-т імені Тараса Шевченка». – Луганськ : Вид-во ДЗ «ЛНУ імені Тараса Шевченка», 2012. – 382 с.

54. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, ПКТ) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_010)

55. Мних Є. В. Економічний аналіз : підруч. / Є.В. Мних. - К. : Знання, 2011. - 630 с. - (Вища освіта ХХІ століття).

56. Морозова Н. А. Особливості оподаткування прибутку підприємств України [Електронний ресурс] / Н. А. Морозова // Управління розвитком. - 2014. - № 8. - С. 15-16. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz\\_2014\\_8\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_8_8)

57. Назарова Г. Б. Основні принципи формування доходів і витрат підприємств з метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток [Електронний ресурс] / Г. Б. Назарова // Незалежний аудитор. - 2012. - № 2. - С. 55-64. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na\\_2012\\_2\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2012_2_11)

58. Нове НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» // Незалежний аудитор [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

[http://n-auditor.com.ua/uk/component/na\\_archive/154?view=material](http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/154?view=material)

59. Новикова М. В. Міжнародна економічна діяльність України : курс лекцій / М. В. Новикова. – К. : Вид-во Нац. авіац. ун-ту «НАУ-друк», 2009. – 116 с.

60. Новікова К. І. Проблемні питання державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності в контексті забезпечення конкурентоспроможності держави / К. І. Новікова, М. В. Ковальчук // Бізнес Інформ. - 2013. - № 10. - С. 18-22. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2013\\_10\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2013_10_4).

61. Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств [Текст] : монографія / А. В. Озеран. – К. : КНЕУ, 2015. – 471 с.

62. Облік та аналіз діяльності підприємств у сфері зовнішньоекономічних відносин [Текст] / М. М. Дупай, П. Н. Денчук, С. В. Питель, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2003. – 200 с.

63. Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: [моногр.] / О.В. Олійник. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 653, [7] с.

64. Оляднічук Н. В. Облік експортно-імпортних операцій [Електронний ресурс] / Н. В. Оляднічук, О. Д. Підлубна // Облік і фінанси. - 2017. - № 1. - С. 48-56. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2017\\_1\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2017_1_8)

65. Очеретько, Л. М. Автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ платникам з позитивною податковою історією по операціях з експорту товару [Текст] / Л. М. Очеретько, Ю. С. Горячківська // Сталий розвиток економіки. – 2014. – № 1. – С. 227-234.

66. Панков Д. А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах [Текст]: учеб. пособ. / Д. А. Панков. - Мн.: ИП "Экоперспектива", 1998. - 238 с.

67. Парфентьева О. Г. Методологічні аспекти формування системи показників для оцінки потенціалу розвитку підприємств автомобільного



транспорту [Електронний ресурс] / О. Г. Парфентьева // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Економіка. - 2013. - Вип. 23. - С. 89-92. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa\\_2013\\_23\\_19](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2013_23_19)

68. Патарідзе-Вишинська М. В. Оподаткування прибутку підприємств: ретроспективний аналіз та зарубіжний досвід [Електронний ресурс] / М. В. Патарідзе-Вишинська // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(3). - С. 32-41. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof\\_2012\\_9\(3\)\\_\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof_2012_9(3)__6)

69. Перенчук О. П. Міжнародна економічна діяльність України та її стратегічні вектори [Електронний ресурс] / О. П. Перенчук // Сучасні питання економіки і права. - 2011. - Вип. 1. - С. 38-43. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Sper\\_2011\\_1\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Sper_2011_1_10)

70. Петренко Л. Моделювання впливу оподаткування на функціонування підприємства в тіні [Електронний ресурс] / Л. Петренко, А. Бегун, С. Третяк // Ринок цінних паперів України. - 2012. - № 5-6. - С. 65-69. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/rcpu\\_2012\\_5-6\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/rcpu_2012_5-6_11)

71. Петрина В. Н. Зовнішньоекономічна діяльність як предмет правового регулювання [Електронний ресурс] / В. Н. Петрина // Часопис Київського університету права. - 2014. - № 1. - С. 174-179.

72. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Затверджено наказ Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. № 291 (z0892-99) (у редакції наказу Міністерства фінансів України 09.12.2011 р. № 1591) (z1556-11). Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.12. 2011 р. за № 1557/20295 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

73. Плахотнік О. О. Дослідження тенденцій розвитку підприємств автомобільного транспорту [Електронний ресурс] / О. О. Плахотнік // Економічний аналіз. - 2014. - Т. 15(3). - С. 119-125. - Режим доступу: [https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/viewFile/419/pdf\\_86](https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/viewFile/419/pdf_86)

74. Податковий кодекс [Електронний ресурс] / Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змінами і доповненнями). - Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/go/2755-17](http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17)

75. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo.htm>

76. Примак А. М. Особливості оцінювання ефективності діяльності транспортних підприємств [Електронний ресурс] / А. М. Примак. - 2015. - Режим доступу: [https://kneu.edu.ua/userfiles/conf\\_sep\\_14/sek3/Primak/tezu.docx](https://kneu.edu.ua/userfiles/conf_sep_14/sek3/Primak/tezu.docx)

77. Про зовнішньоекономічну діяльність [Електронний ресурс] / Закон України від 16 квітня 1991 р. № 959-XII. - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/959-12>

78. Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики [Електронний ресурс] / Указ Президента України від 23.05.1992 р. № 303. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/303/92>

79. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті : Закон України від 23.09.1994 р. № 185/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/Z018500.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z018500.html)

80. Про систему валютного регулювання і валютного контролю [Електронний ресурс] / Декрет Кабінету Міністрів України від 19.02.1993 р. № 15-93. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/15-93>

81. Прокопишин О. С. Податок на додану вартість: особливості оподаткування та обліку в експортно-імпортних операціях / О. С. Прокопишин // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2014. - № 4(1). - С. 72-75. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu\\_ekon\\_2014\\_4%281%29\\_\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2014_4%281%29__15)

82. Пухальський В. В. Сучасний стан оподаткування пдв операцій у сфері зед та напрямки його удосконалення / В. В. Пухальський // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2015. - № 4

(2). - С. 98-103. - Режим доступу:  
[http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu\\_ekon\\_2015\\_4%282%29\\_\\_21](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2015_4%282%29__21)

83. Рева Т. М. Непряме оподаткування експортно-імпортних операцій у нових законодавчих умовах [Електронний ресурс] / Т. М. Рева // Вісник Академії митної служби України. Сер. : Економіка. - 2011. - № 1. - С. 46-53. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue\\_2011\\_1\(45\)\\_\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2011_1(45)__7)

84. Руденко М. І. Стратегічне управління фінансовими ресурсами підприємств автомобільного транспорту [Електронний ресурс] / М. І. Руденко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2012. - Вип. 22(2). - С. 353-359. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu\\_e\\_2012\\_22\(2\)\\_\\_60](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2012_22(2)__60)

85. Ружанська Т. В. Особливості обліку операцій в іноземній валюті та банківських металах на умовах спот / Т. В. Ружанська [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/92190>

86. Савицька О. І. Аналіз ефективності зовнішньоекономічної діяльності України у сучасних умовах [Електронний ресурс] / О. І. Савицька // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2014. - № 3. - С. 71-77. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vcndtue\\_2014\\_3\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vcndtue_2014_3_11)

87. Савчук В. К. Аналітичний моніторинг ринку / В.К. Савчук // Моніторинг біржового ринку. – 2014. – № 3. – С. 10-15.

88. Саллі В. І. Основи зовнішньоекономічної діяльності [Текст] : навч. посіб. / В. І. Саллі, О. В. Трифонова, В. Я. Швець. – К. : Професіонал, 2003. – 176 с.

89. Семкова Л. В. Міжнародна економічна діяльність країн в умовах глобальної конкуренції: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.02 / Л. В. Семкова ; Донец. нац. ун-т. - Донецьк, 2010. - 20 с

90. Семкова Л. В. Міжнародна економічна діяльність країни в умовах глобального фінансового конкурентного розвитку / Л. В. Семкова // Наукові

записки. Серія “Економіка”. Фінансова система України. Част. 1 (Вип. 10). - 2008. - С. 501-508.

91. Спільник І. В. Економічний аналіз і виклики глобалізації / І. В. Спільник // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – 2008. – Вип. 3 (19). – С. 14-17.

92. Стратегічний аналіз : навч. посіб. / Г. М. Давидов, В. М. Малахова, О. А. Магопець та ін. – 2-ге вид., стер. – К.: Знання, 2014. – 389 с. – (Вища освіта XXI століття).

93. Токар І. І. Аналіз діяльності підприємств автомобільного транспорту Харківської області / І. І. Токар // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. - 2015. - № 2. - С. 58-63. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/pirpr\\_2015\\_2\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/pirpr_2015_2_13).

94. Угода про партнерство та співробітництво / Повний текст Угоди, підписаної між ЄС та Україною в Люксембурзі 16.06.1994 р. – К. : Представництво Європейської комісії в Україні, 1995. – 45 с.

95. Федькевич Н. В. Облік і аудит операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу: автореф. дис. ... канд. наук: 08.00.09 / Н. В. Федькевич ; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". - К., 2008. - 20 с.

96. Фурса В. П. Аналіз актуальних проблем обліку операцій з експорту та імпорту послуг [Електронний ресурс] / В. П. Фурса // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. – 2011. – Вип. 28(1). – С. 149–155. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Znpchdtu\\_2011\\_28\(1\)\\_\\_36.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Znpchdtu_2011_28(1)__36.pdf)

97. Халіпова Н. В. Порівняльний аналіз прогнозних моделей вантажопотоків зовнішньоекономічної діяльності [Електронний ресурс] / Н. В. Халіпова, І. Ю. Леснікова // Вісник Академії митної служби України. Сер. : Технічні науки. - 2010. - № 1. - С. 75-85. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsutn\\_2010\\_1\(43\)\\_\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsutn_2010_1(43)__13)

98. Чорна Л. О. Зовнішньоекономічна та міжнародна діяльність Вінницької області: стан та перспективи розвитку [Електронний ресурс] / Л. О. Чорна, О. Ю. Марійчак // Молодий вчений. - 2015. - № 5(2). - С. 116-119. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv\\_2015\\_5\(2\)\\_\\_30](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2015_5(2)__30)

99. Чернобай Д. В. Міжнародна відповідальність за правомірну діяльність, механізми компенсацій та санкцій [Електронний ресурс] / Д. В. Чернобай // Актуальні проблеми міжнародних відносин. - 2011. - Вип. 95(1). - С. 149-150. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/apmv\\_2011\\_95\(1\)\\_\\_61](http://nbuv.gov.ua/UJRN/apmv_2011_95(1)__61)

100. Шамборовський Г. О. Розвиток інтеграційних процесів та аналіз зовнішньоекономічної діяльності країн – членів Євразійського економічного союзу [Електронний ресурс] / Г. О. Шамборовський // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2016. - Вип. 9. - С. 169-173. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg\\_2016\\_9\\_42](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2016_9_42)

101. Шевчик О. С. Валютні операції як об'єкт валютного контролю [Електронний ресурс] / О. С. Шевчик // Форум права. - 2012. - № 2. - С. 763-768. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP\\_index.htm\\_2012\\_2\\_121](http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2012_2_121)

102. Шульга А. А. Система оподаткування та її вплив на фінансово-господарську діяльність підприємств [Електронний ресурс] / А. А. Шульга // Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. - 2006. - Вип. 12. - С. 268-271. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdnuzt\\_2006\\_12\\_58](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdnuzt_2006_12_58)

103. Шутка С. Є. Основні аспекти обліку експортних операцій суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності [Електронний ресурс] / С. Є. Шутка, Н. І. Колінько // Науковий вісник НЛТУ України. - 2016. - Вип. 26.2. - С. 253-260. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu\\_2016\\_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu_2016_26)

104. Яковенко О. В. Теоретичні основи аналізу зовнішньоекономічної діяльності митними органами [Електронний ресурс] / О. В. Яковенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні

науки. - 2015. - Вип. 27. - С. 89-94. - Режим доступа:  
[http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu\\_e\\_2015\\_27\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2015_27_13)

105. Incoterms 2010 [Электронный ресурс]. – Режим доступа:  
<https://www.odfl.com/docs/Incoterms.pdf>

106. International accounting standards 1997: deutsche Fassung / International Accounting Standards Committee. – Stuttgart: Schäfer-Poeschel, 1998. – р. 144- 145.

107. International economic activity [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://context.reverso.net/international+economic+activity>

108. International GAAP 2010 / Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards. – The International Reporting Group of Ernst & Young, WILEY, 2010. – Volume 1. – р. 1-1710.

109. International standard industrial classification of all economic activity / United Nations publication, New York. 2008. – 360 р. [Электронный ресурс]. – Режим доступа :  
[https://unstats.un.org/unsd/publication/seriesm/seriesm\\_4rev4e.pdf](https://unstats.un.org/unsd/publication/seriesm/seriesm_4rev4e.pdf)