

**Міністерство освіти і науки України**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
**Кафедра обліку і оподаткування**

**ГУРАЛЬ Христина Іванівна**

**ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ МІЖНАРОДНОГО БІЗНЕСУ: ДОСВІД ЄС**  
**ТА УКРАЇНИ /**  
**ACCOUNTING AND TAXATION IN THE INTERNATIONAL BUSINESS:**  
**THE EXPERIENCE OF THE EU AND UKRAINE**

спеціальність 071 „Облік і оподаткування»

освітньо-наукова магістерська програма - «Міжнародний облік»

Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка  
групи ОМом-21  
Гураль Христина Іванівна

---

підпис

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент  
Бенько І. Д.

---

підпис

Випускну кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2021р.

Завідувач кафедри  
к.е.н, доцент  
Починок Н.В.

---

підпис

Тернопіль – 2021

## ВСТУП

**Актуальність дослідження.** На сьогоднішній день одним із найпоширеніших явищ в економічному житті є розвиток бізнесу та міжнародної діяльності. Вихід компаній на світовий ринок – закономірність розвитку ринкової економіки. Компанії найчастіше здійснюють на світовому ринку такі операції як виробнича й науково-технічна співпраця, експорт та імпорт товарів і послуг. Разом з цим зовнішньоекономічна діяльність підприємств характеризується високим рівнем не лише комерційного, а й фінансового та валютного ризиків. Це означає, що ефективне управління міжнародною діяльністю потребує якісних облікових знань та вмінь.

Питання обліку і оподаткування міжнародної діяльності є актуальним серед науковців, які зробили значний теоретичний та практичний внесок. Зокрема, дане питання розглядали такі вчені як: Ф.Ф. Бутинець, Г.Ю. Коблянська, Є.Ф. Прокушев. Проте, не зважаючи на велику кількість досліджень, питання організації, контролю та ефективності обліку міжнародної діяльності потребує постійного вдосконалення та пошуку нових шляхів і методів облікового відображення зовнішньоекономічних процесів.

Отже, актуальність теми полягає у тому, що правильна організація бухгалтерського та податкового обліку на підприємстві, яке здійснює міжнародну діяльність, дає змогу працювати ефективно, з мінімальними витратами власних ресурсів і водночас максимальною рентабельністю основної діяльності.

**Мета дослідження** являє собою обґрунтування теоретичних і практичних аспектів організації обліку і оподаткування міжнародного бізнесу, розробці шляхів і методів удосконалення такої діяльності.

Для досягнення визначеної мети, слід виконати наступні **завдання**:

- дослідити сутність, види та специфіку організації зовнішньоекономічної діяльності;

- здійснити аналіз нормативно-правової бази експортно-імпорتنих та валютних операцій;
- здобути практичний досвід в міжнародній системі розрахунків;
- розглянути порядок організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку на міжнародних підприємствах;
- сформулювати шляхи удосконалення діяльності підприємства та обґрунтувати висновки і пропозиції щодо оптимізації ведення обліку, здійснення розрахунків та покращення системи оподаткування зовнішньоекономічних операцій.

Дослідження здійснюється шляхом аналізу нормативно-правових актів, науково-методичної літератури, наукових статей та публікацій, що в сукупності формують інформаційну базу спостереження.

**Об'єктом дослідження** є організація обліку та оподаткування міжнародної діяльності ПП «Оліяр».

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності.

**Методи дослідження.** Методологічною основою написання роботи є застосування таких методів як: аналіз, групування, узагальнення, а також індукція та дедукція, порівняння та спостереження.

**Практичне значення роботи:** полягає в розробці шляхів вдосконалення та практичних рекомендацій щодо методики обліку та оподаткування міжнародної діяльності та рекомендацій щодо управління фінансовими активами і можливість їх застосування на практиці у ПП «Оліяр».

**Апробація результатів роботи та власні публікації.** Результат роботи визначається тим, що запропонована методика обліку та перелік аналітичних показників апробовані в діяльності міжнародної діяльності ПП «Оліяр», що свідчить про реальність і можливість застосування їх на інших об'єктах для підвищення ефективності діяльності. За результатами дослідження опубліковано: тези «Облік та оподаткування міжнародного бізнесу: досвід ЄС

та України», «Облік та оподаткування підприємств: європейський аспект» та стаття «Облік та оподаткування міжнародного бізнесу: досвід ЄС та України».

**Обсяг і структура роботи.** Випускна кваліфікаційна робота виконана на 77сторінках друкованого тексту, складається з вступу, 3 розділів, висновку, списку використаних джерел із 61 найменування, 10додатків, 7 таблиць, 21 рисунків.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ МІЖНАРОДНОГО БІЗНЕСУ

### 1.1 Сутність та тенденції розвитку міжнародного бізнесу

В теперішніх умовах розвитку світової економіки, який зумовлений посиленням конкуренції та зміні пріоритетів в економічній взаємодії компаній, які виходять на світовий ринок, велике значення надається ефективній інтеграції підприємств в області міжнародного бізнесу. Міжнародний бізнес являє собою зовнішньоекономічні відносини, які складаються в процесі обміну товарами чи послугами між економічними суб'єктами на міжнародному ринку. Ці відносини включають в себе усі аспекти економічного життя не тільки окремої компанії, але й держави в цілому.

В результаті аналізу наукової літератури, можна визначити ряд відмінностей щодо трактування терміну «міжнародний бізнес». Наприклад, такі іноземні автори як Р. Гріффін та М. Пастей зазначають, що «міжнародний бізнес має на увазі здійснення ділових операцій партнерами з більш, ніж однієї країни». Інші вчені - О. Лааш та Р. Конвей вважають, що «міжнародний бізнес складається з усіх комерційних угод, у тому числі продаж, інвестицій і транспорту, з усього, що має місце між двома або більше країнами» [15].

Виходячи із змісту Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [18] можна сформулювати наступне пояснення даного терміну: «Міжнародний бізнес – це співпраця двох чи більше компаній з різною формою власності, що розташовані в різних країнах, яка ґрунтується на підприємницькій діяльності, результатом якої є отримання прибутку».

Отже, міжнародний бізнес являє собою управлінську та підприємницьку діяльність компаній, які є учасниками міжнародного ринку товарів та послуг. Поняття «міжнародний бізнес» тісно пов'язане із загально-вживаними

термінами «міжнародна діяльність» та «зовнішньоекономічна діяльність», оскільки являється їх формою здійснення.

Зокрема, *міжнародна економічна діяльність* – це діяльність суб'єктів економічних відносин орієнтована на міжнародний ринок. Проте думки вчених про значення даного терміну відрізняються. Наприклад, Кислова Л.А. вважає, що зазначений термін охоплює міжнародну торгівлю та інвестиції, така діяльність впливає на характер економічного розвитку, сприяє збільшенню доходів до національного бюджету через митні та податкові платежі, а також залучення іноземних інвестицій.

На думку Л.В. Семкової міжнародна економічна діяльність являє собою систему господарських відносин між національними економіками країн світу, 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 [49].

Схожої думки дотримується і Гузенко Г.М., яка вважає, що міжнародна діяльність – це процес розвитку господарських відносин між певними національними суб'єктами суспільного виробництва та іноземними партнерами на території України і за її межами [13].

Таким чином, міжнародна економічна діяльність поєднує систему господарських відносин між різними країнами світу.

На нашу думку, міжнародна діяльність – це комплексна система відносин між суб'єктами економічної діяльності різних країн світу в результаті якої:

- а) здійснюється експорт, імпорт товарів, робіт, послуг;
- б) проводиться надання послуг між іноземними та вітчизняними суб'єктами міжнародної діяльності;
- в) відбувається збільшення надходжень у вигляді іноземних інвестицій у вітчизняні компанії;
- г) здійснюються фінансово-господарське кредитування;
- г) розвивається науково-дослідна та інші види діяльності .

Як предмет дослідження міжнародна діяльність має свої об'єкти та суб'єкти. Об'єктом виступають зовнішньоекономічні відносини з приводу тих чи інших напрямів діяльності, а суб'єктами являються підприємства, компанії з різною формою власності, корпорації, міждержавні організації, спілки та взагалі ціла країна [26].

Згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність», суб'єктами міжнародного бізнесу в Україні виступають:

- фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які мають громадянську діє- та правоспроможність);
- юридичні особи, зареєстровані в Україні та мають постійне місцезнаходження на її території;
- об'єднання фізичних та юридичних осіб та осіб, які не є юридичними особами, відповідно до законодавства України, але мають постійне місцезнаходження на території України;
- структурні одиниці суб'єктів господарської діяльності іноземних держав (дочірні фірми, філіали, відділення, представництва);
- сумісні компанії, що мають постійне місцезнаходження в Україні [18].

Міжнародна економічна діяльність залежить від багатьох сформованих факторів (географічні, демографічні, природні) та розвинених (виробничих, технологічних), а також від таких відомих факторів як національних, соціальних, етнічних, політичних та багато інших. Саме ці компоненти дають можливість визначити провідні напрями міжнародної діяльності як торгівельна, фінансова, інвестиційна, а також міжнародний бізнес.

Компанії, які ведуть міжнародний бізнес здатні отримати ряд перспектив, таких як:

- збільшення сегменту ринку продажів, що дає змогу примножити обсяг прибутку;
- можливість доступу до дефіцитної продукції, яку можна отримати у великому обсязі дешевше ніж в межах своєї країни;

- підвищення репутації компанії в результаті отримання статусу міжнародної;
- хороша окупність залучених грошових коштів на відкриття нового виробництва в результаті ефективного збуту;
- незалежність виробництва від ринку та подій, що відбувається в межах країни перебування;
- ефективність продажу сезонних товарів певної країни на ринки, де товар є несезонний [42].

Незважаючи на значну кількість переваг, підприємства також проходять крізь чималі ризики на шляху до виходу на міжнародний рівень. Це може бути спричинено фінансовою стабільністю на внутрішньому ринку та неготовністю до освоєння нового середовища через невизначеність та відсутність міжнародного досвіду. Проте, під впливом певного ряду обставин, вітчизняні підприємства все-таки змушені розвиватись на міжнародному ринку та шукати іноземні шляхи співпраці [48].

Перешкоди, які зустрічаються на шляху компаній, що мають намір відкрити міжнародний бізнес :

- через різну політичну та соціальну ситуацію закордоном, слід бути готовим, що діяльність не завжди дасть високий прибуток;
- значна сума вкладень для просування на початках;
- різна специфіка продажів та попиту в різних іноземних регіонах, що призводить до отримання прибутку на одному секторі, а збитки на іншому;
- жорстка конкуренція серед наявних іноземних ринків.

Вплив глобальної конкуренції сприяє створенню різноманітних форм міжнародного бізнесу. Кожне підприємство має змогу самостійно визначити форму ведення міжнародної діяльності та зареєструвати її відповідно до законодавства. Найбільш поширені форми міжнародного бізнесу в сучасному світі представлені на рисунку 1.1.





Рис. 1.1. Сучасні форми міжнародного бізнесу

Примітка. Розроблено автором за даними [15]

На сьогоднішній день продовжується перехід економіки до відкритості на міжнародному рівні, що супроводжує зменшення обмежень у міжнародному обміні матеріальних цінностей, послуг та ін. Тобто країна переходить в статус країни з відкритою економікою, що означає споріднену систему між країнами щодо експортно-імпортних та фінансових операцій. Це передбачає розробку ефективної та рентабельної зовнішньоекономічної політики, показниками якої є вартісні об'єми операцій експорту та імпорту, обсяги портфельного інвестування, міждержавного кредитування та інших.

## 1.2. Нормативно-методичне забезпечення обліку міжнародного бізнесу

Регулювання міжнародної діяльності, зокрема і міжнародного бізнесу в Україні поєднує такі складові:



Рис. 1.2. Принципи здійснення міжнародної діяльності

Примітка. Розроблено автором за даними [18]

Найвищим органом державного регулювання міжнародної діяльності є Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Національний банк України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Державна фіскальна служба України (здійснює митний контроль в Україні згідно з чинним законодавством України), Антимонопольний комітет України (здійснює контроль за додержанням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства про захист економічної конкуренції), Органи місцевого управління та місцевої влади з питань зовнішньоекономічної діяльності.

До недержавних органів регулювання міжнародної діяльності України відносяться: фондові, валютні біржі, Торгово-промислові палати України. Ці органи можуть виконувати тільки надані їм функції у сфері управління зовнішньоекономічною діяльністю, наприклад, Торгово-промислова палата України засвідчує країну виробництва товару через систему видачі сертифіката походження (ДодатокЕ).

В процесі здійснення міжнародної діяльності, суб'єкти господарювання повинні дотримуватись наступних принципів:

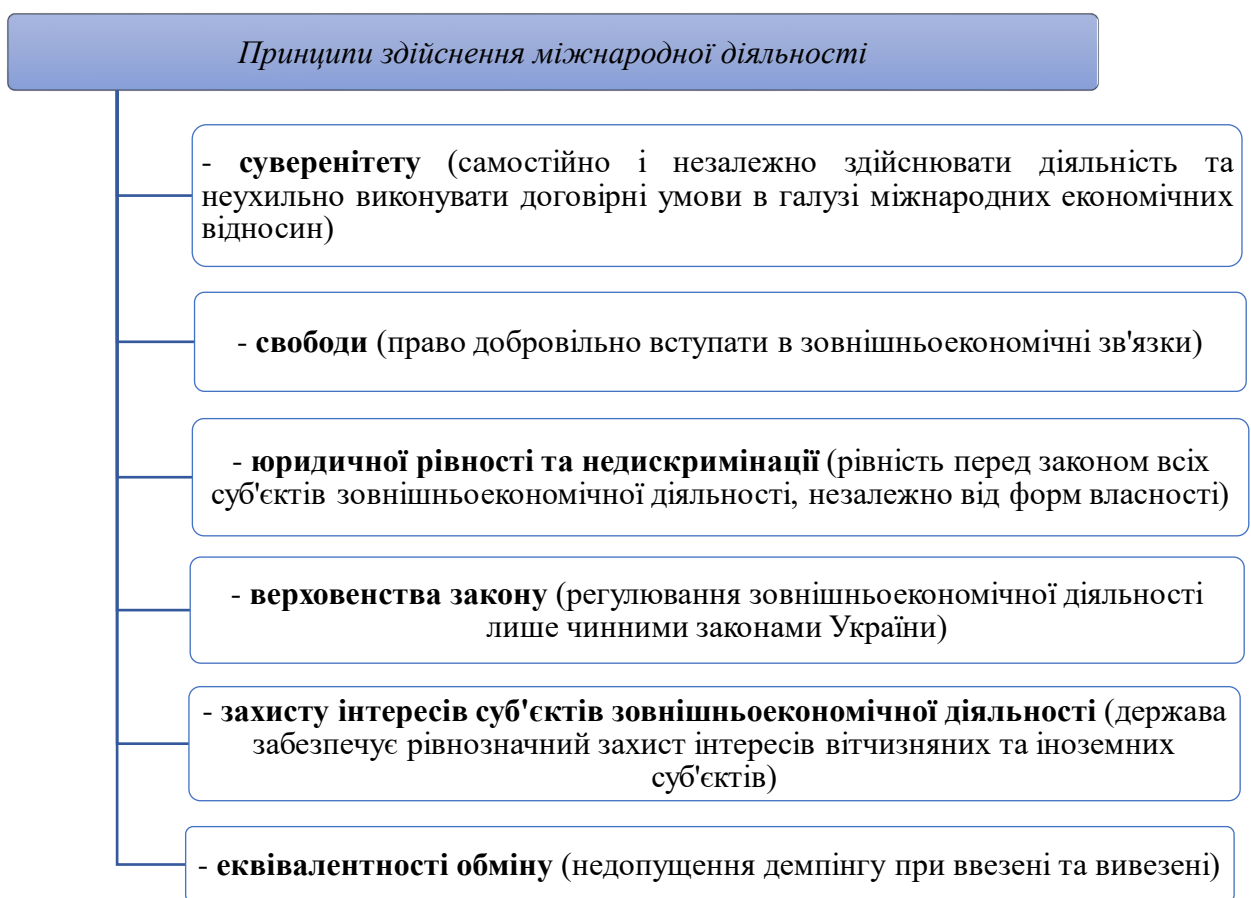


Рис. 1.3. Принципи здійснення міжнародної діяльності

Примітка. Розроблено автором за даними [26]

Відповідно до законодавства, регулювання міжнародної діяльності в Україні здійснюється з метою:

– підтримання економічної збалансованості та рівноваги на внутрішньому ринку України;

- стимулювання прогресивного структурного розвитку економіки та міжнародних відносин суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України;
- забезпечення сприятливих умов для входу економіки України в систему світового поділу праці.

Регулювання міжнародних (зовнішньоекономічних) відносин в Україні здійснюється відповідно до низки вітчизняних і міжнародних нормативних документів, в яких зазначені умови та вимоги щодо здійснення такої діяльності.

Основними нормативними документами регулювання зовнішньоекономічних відносин є: Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», Митний кодекс, Господарський кодекс, Цивільний кодекс; Податковий кодекс. Крім цього, міжнародну діяльність регулюють інші законодавчі акти, інструкції, положення тощо. Зокрема: Закони України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій в галузі зовнішньоекономічної діяльності», «Про міжнародне приватне право»; Положення «Про порядок здійснення уповноваженими банками операцій з документарних акредитивів у розрахунках за зовнішньоекономічними операціями»; «Про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)» та інші.

Разом із вище зазначеними документами, важливе місце в регулюванні міжнародною діяльністю належить обліку. Облік зовнішньоекономічної діяльності повинен здійснюватися відповідно до вимог, зазначених у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а також положенням (стандартам) бухгалтерського обліку [17].

Вимоги нормативних документів, зазначених раніше, повинні бути обов'язково враховані при організації обліку міжнародних відносин компаній, тому облікове забезпечення міжнародної діяльності, перш за все, передбачає дотримання законодавчих вимог, оскільки в результаті їх порушення можуть виникнути негативні наслідки як для суб'єктів діяльності в цілому, так і для

службових осіб, які несуть відповідальність за проведення господарських операцій.

Всі суб'єкти мають право реалізовувати будь-які її види міжнародної діяльності, які не є заборонені законами України, незалежно від форм власності компанії.

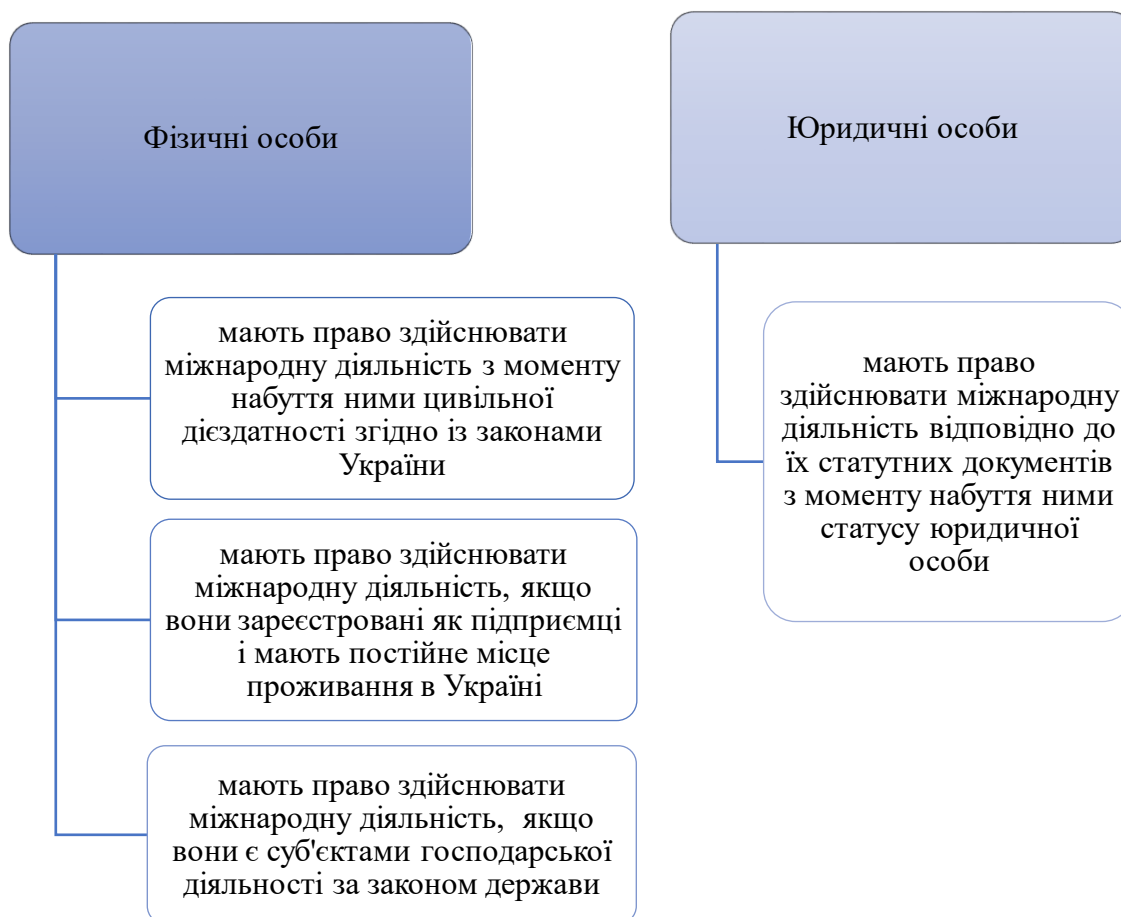


Рис. 1.4. Умови здійснення міжнародної діяльності для суб'єктів

Примітка. Розроблено автором за даними [26]

Для того, щоб одержати право на здійснення зовнішньоекономічної діяльності, підприємству слід відмітити таку діяльність у Статуті, зареєстрованому за правилами і законами. Якщо міжнародна діяльність попередньо не була зазначена в Статуті, а потреба у її здійсненні виникла, то підприємству слід внести зміни до Статуту згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців».

На території України запроваджено такі правові режими для іноземних суб'єктів господарської діяльності:

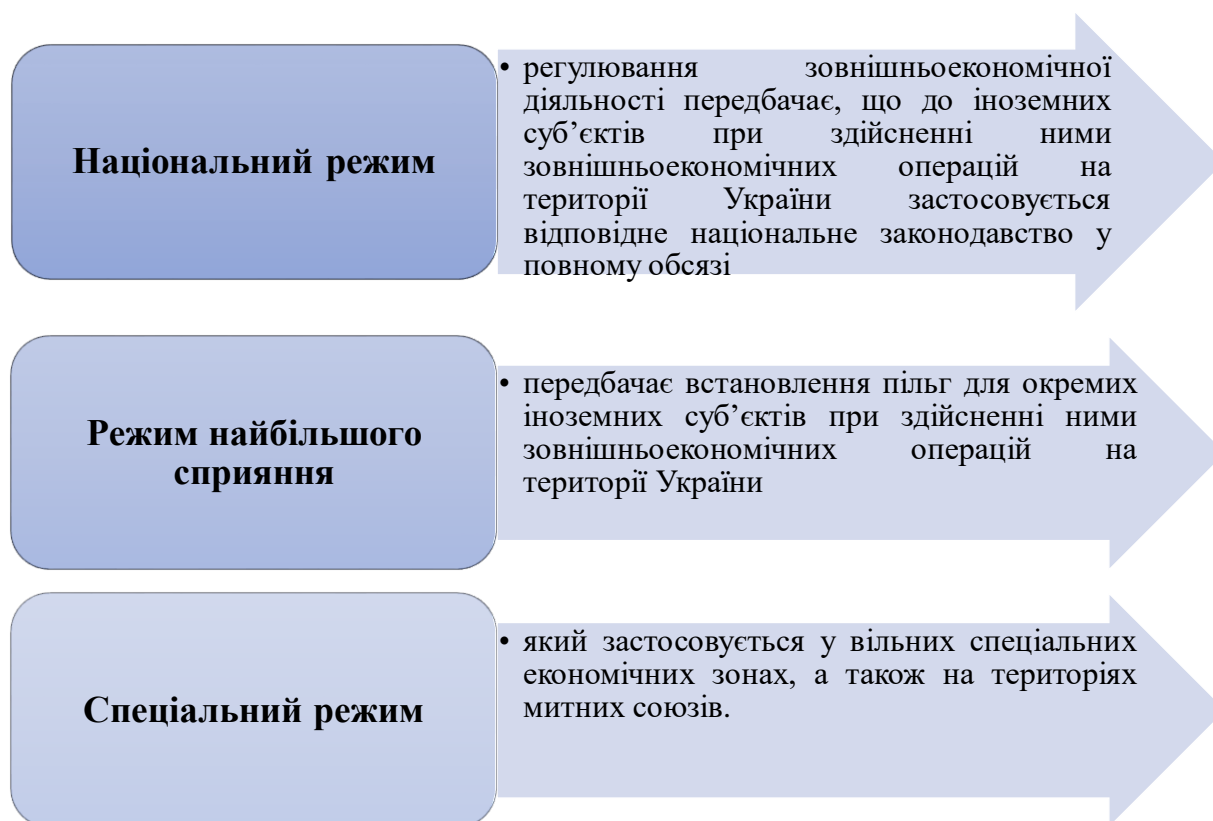


Рис. 1.5. Правові режими для іноземних суб'єктів господарської діяльності

Примітка. Розроблено автором за даними [28]

Вагоме значення у системі державного регулювання надається валютному контролю. Головна мета контролю є дотримання валютного законодавства у ході здійснення міжнародних операцій. Органи валютного контролю мають право отримувати повну інформацію про здійснення резидентами та нерезидентами валютних операцій на установлених банківських рахунках в іноземній валюті. Підставою для здійснення валютного контролю, найчастіше, виступають контракти і первинні документи.

Виділяють також вторинні документи валютного контролю: паспорти угод - складаються для кожного експортного чи імпортного контракту та підписується банком, який здійснює розрахунки за таким контрактом; облікові картки - оформлюються для кожного виду товару в кожній митній декларації

(МД) (Додаток Д); платіжні картки - формуються для обліку та контролю за виконанням умов контракту.

При здійсненні міжнародної діяльності підприємство може зустрітись з обмеженнями у вигляді квотування чи ліцензування. Рішення про обмеження приймає Верховна Рада України після рекомендацій Кабінету Міністрів.

Ліцензування являє собою дозвіл на здійснення певних операцій. Види ліцензій зображено на рисунку 1.6.

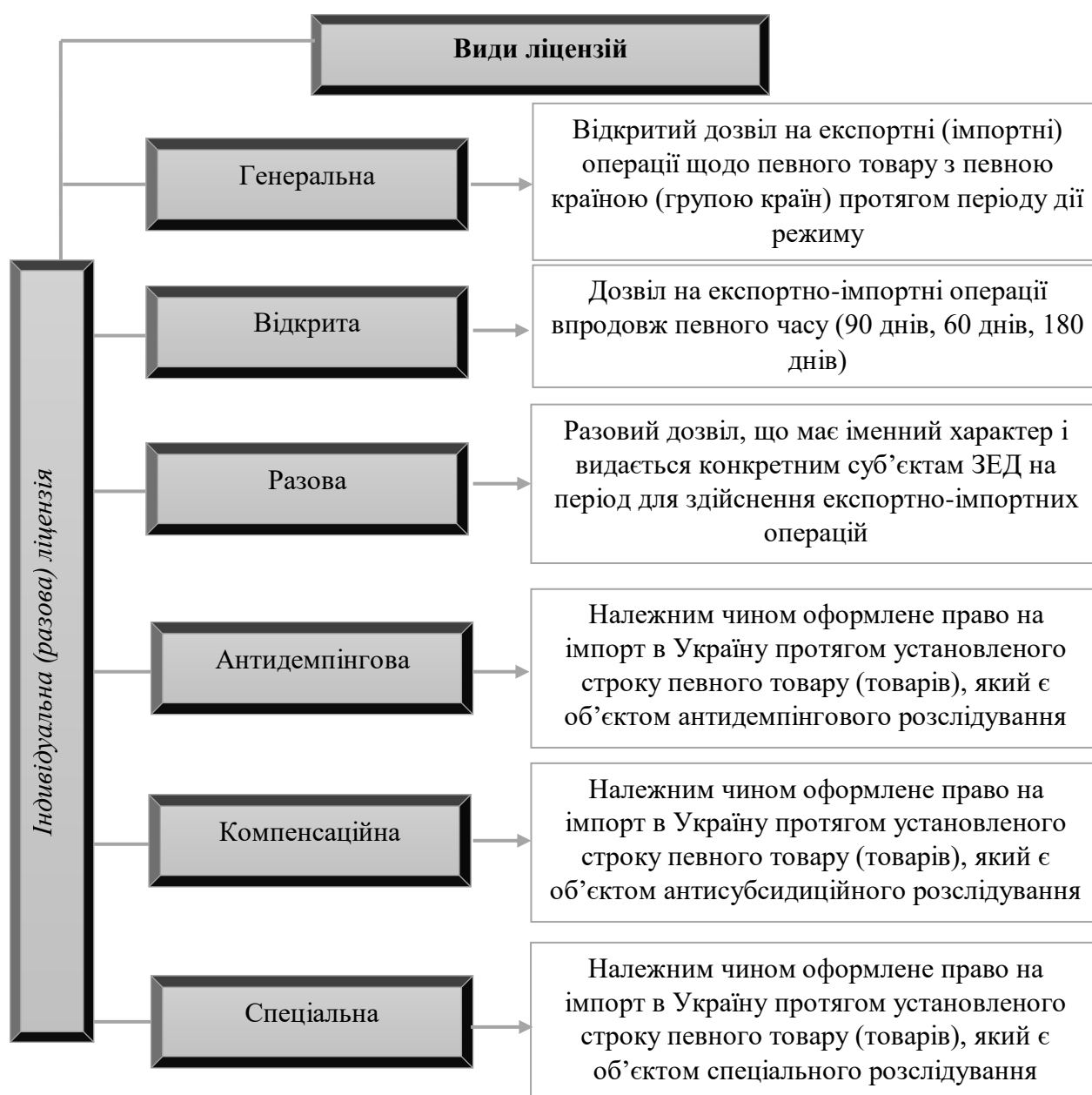


Рис. 1.6. Види ліцензій у сфері зовнішньоекономічної діяльності

Примітка. Розроблено автором за даними [28]

Слід відмітити, що для кожного виду товару можна встановити лише один вид вище наведених ліцензій.

Щодо квотування, то цей вид належить до кількісних чи вартісних обмежень експорту чи імпорту товарів, яке використовується з метою збалансування поставок та платіжних балансів. Даний вид обмежень встановлюється шляхом видачі індивідуальних ліцензій, при чому загальний обсяг експорту чи імпорту за ліцензією не повинен бути більшим, ніж дозволено квотою. Як і при ліцензуванні, так і при квотуванні на кожен вид товару застосовується лише один вид квоти.

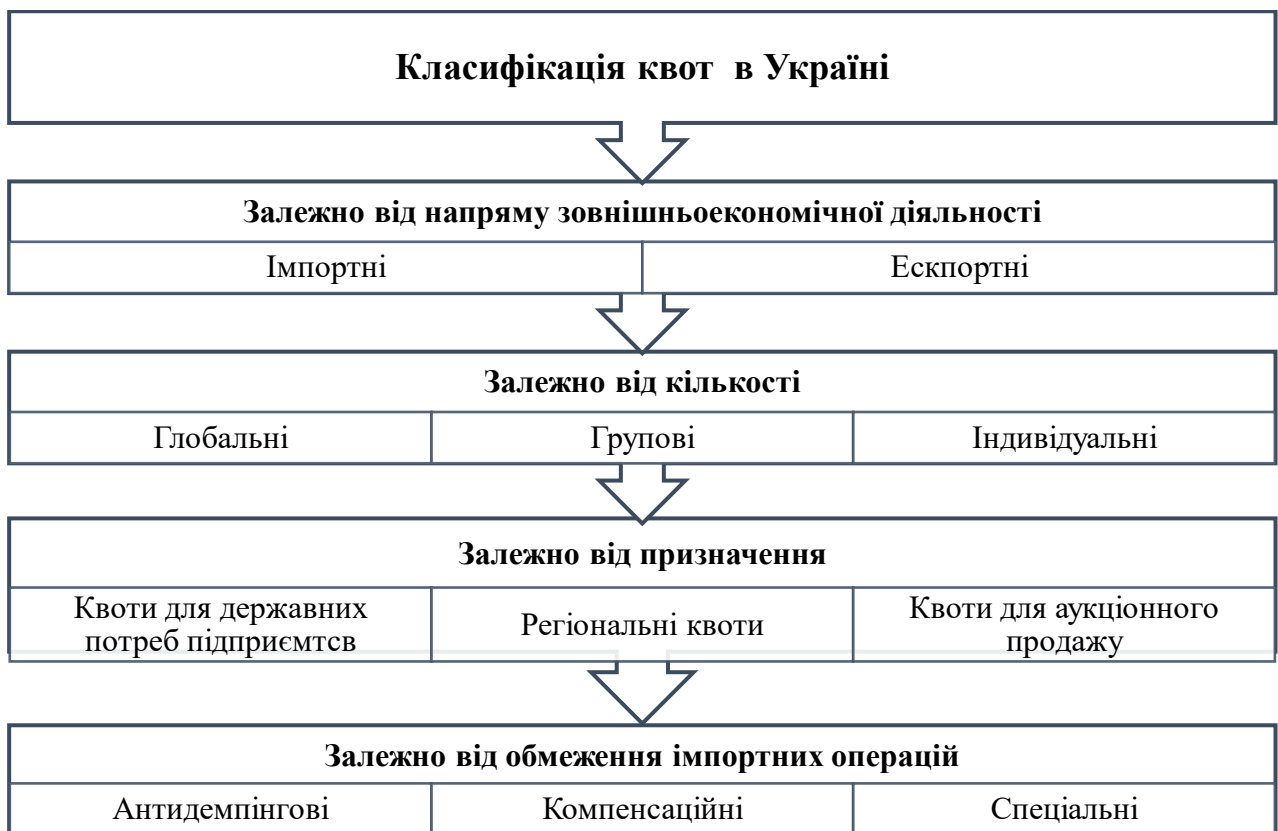


Рис. 1.7. Класифікація квот в Україні

Примітка. Розроблено автором за даними [28]

Отже, дотримання чинного законодавства при здійсненні міжнародної діяльності має істотне значення як для підприємства, так і для країни в цілому. Від початку створення і в ході існування, підприємство повинно діяти згідно з законами України для того, щоб запобігти накладення штрафів чи санкцій. Оскільки відхилення від законодавства тягнуть за собою адміністративну або кримінальну відповідальність.



### **1.3. Організаційні проблеми реформування обліку в умовах євроінтеграції**

Глобалізація економічних процесів та економіки загалом являється поштовхом для гармонізації бухгалтерського обліку підприємств. Зокрема, потреба у гармонізації є результатом економічної глобалізації, яка проявляється в ефективності міжнародної торгівлі, створенні спільних компаній (корпорацій), сприяє об'єднанню фондових, валютних та інших ринків, залученню іноземних інвестицій та позик, вирішення економічних проблем тощо. Важливим є також питання інформаційного забезпечення даних процесів через правильно налагоджену систему бухгалтерського обліку, яка б відповідала міжнародним стандартам. Саме тому, адаптація теперішньої системи обліку до міжнародних стандартів дасть змогу покращити інвестиційну ситуацію в Україні, що, в свою чергу, сприятиме економічній інтеграції вітчизняних суб'єктів господарювання у світовий простір.

Проблема реформування обліку відповідно до міжнародних стандартів часто зустрічається в роботах вітчизняних та зарубіжних вчених. У цьому напрямі здійснено багато досліджень та визначено ряд концептуальних позицій, які направлені як на адаптацію законодавчої бази, так і на впровадження у вітчизняну облікову практику зарубіжного досвіду оцінки, аналізу та документального оформлення об'єктів обліку.

Вагомий внесок у вирішенні даної проблеми зробили такі науковці як Голов С.Ф., Жолнер І.В., Жук В.М., Лучко М.Р., Мельник Н.Г., Бутинець Ф.Ф., Костюченко В.М., Палій В.Ф., Єфіменко В.І., Олійник Я.В., Хорунжак Н.М., Чижевська Л.В. та багато інших [9].

Думки та висновки вчених щодо питання інтеграції та реформування обліку узагальнено на рисунку 1.8.

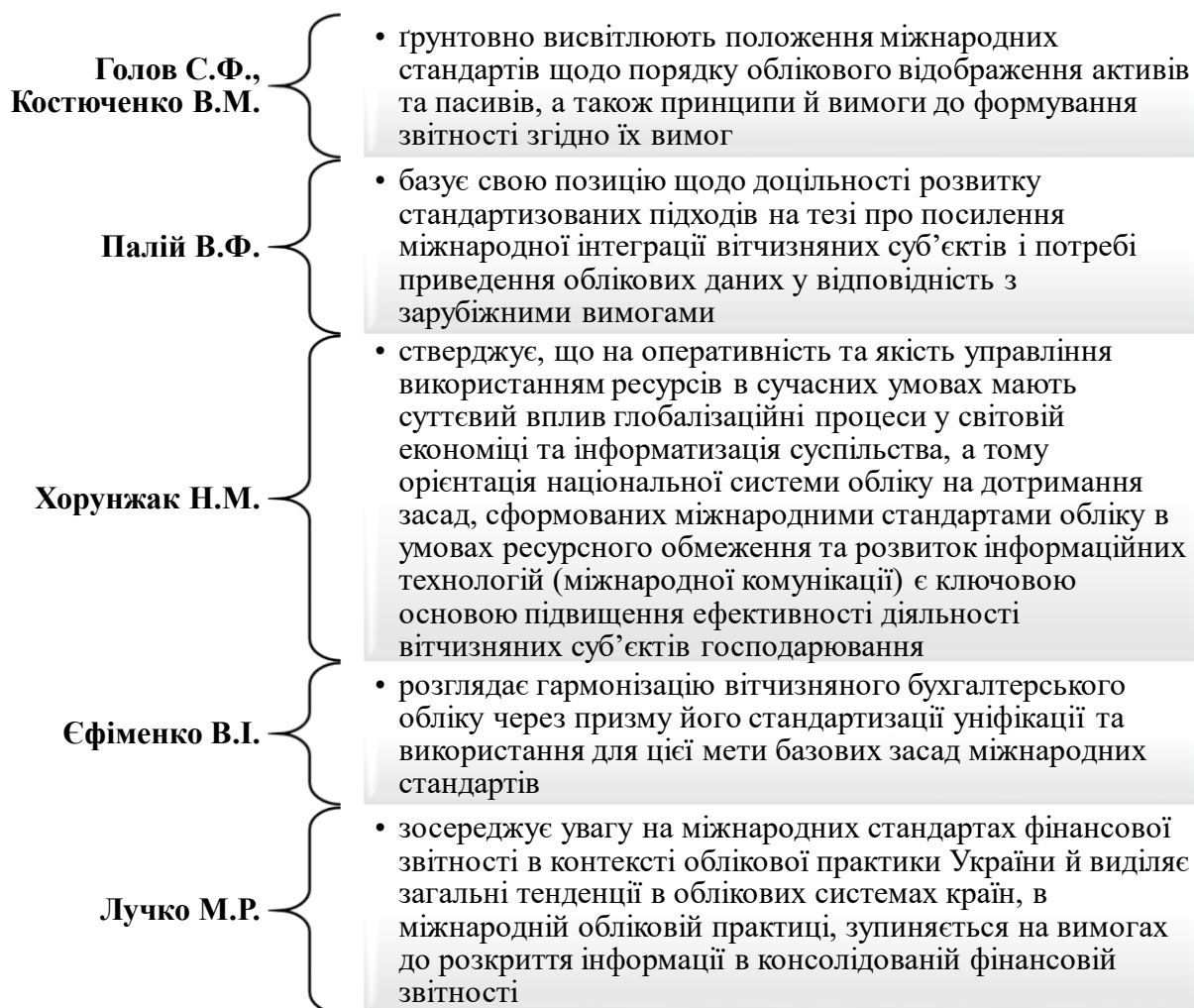


Рис. 1.8. Думки науковців щодо проблематики реформування бухгалтерського обліку в Україні

Примітка. Розроблено автором за даними [9]

Загалом, під поняттям «інтеграція» розуміють поєднання різних суб'єктів в одне ціле. В даному випадку варто розглянути економічну інтеграцію, тобто об'єднання економік різних країн в одну світову економіку.

Основним завданням України при вирішенні даної проблеми є підготовка вітчизняної нормативно-правової бази бухгалтерського обліку підприємств до законодавства Європейського Союзу та вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності. Це питання є досить актуальним для України через такі події, як вступ країни до Світової організації торгівлі та вступ у дію 01.09.2017 року Угоди про асоціацію з Європейським Союзом, в якій зазначені певні положення щодо розвитку економічних відносин між Україною і Євросоюзом,

зокрема реформація вітчизняного облікового та податкового законодавства до європейського зразку.

На сьогоднішній день, спостерігається активне застосування П(С)БО та МСФЗ українськими компаніями, що вже є результатом гармонізації, тобто наближення до міжнародних вимог. Теперішні міжнародні стандарти фінансової звітності характеризуються як динамічна система, направлена на уніфікацію принципів та методів визнання, оцінки та подання інформації у фінансовій звітності. Проте, вітчизняна фінансова звітність все ж має певні недоліки:

- подання інформації є недостатньо об'єктивним (особи, які несуть відповідальність за складання звітності, подають інформацію, вигідну для власників компанії);
- зміст фінансової звітності є затверджений державою та має обов'язковий формат, що не дає можливості для відображення повного обсягу ґрунтовної інформації за важливими фінансовими та нефінансовими показниками діяльності, що, в свою чергу, призводить до зниження якості наведеної інформації та становить перешкоди для формування стратегічного планування розвитку звітності;
- грошове відображення активів у фінансовій звітності зумовлює відведення уваги від суттєвих факторів, що впливають на функціонування підприємства, тобто існує проблема грошової оцінки таких факторів;
- значну увагу вітчизняної фінансової звітності направлено на подання інформації для контрольних, фіскальних і статистичних органів, при тому, що за МСФЗ звітність спрямована на допомогу аналітикам, а користувачами звітності вважаються інвестори, кредитори та менеджери [9].

Варто звернути увагу, що, на законодавчому рівні спостерігається усунення недоліків фінансової звітності. Перш за все, це стосується покращення інформаційного забезпечення фінансової звітності в результаті

введення нових форм. Зокрема, 5 жовтня 2017 року Верховна Рада України ухвалила закон «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»), що вступив у дію з 01 січня 2018 року.

Проте, необхідно зауважити, що попри законодавчий порядок формування фінансової звітності за міжнародними стандартами не дозволяє прискорити процес фактичної гармонізації, оскільки треба зважати на такі чинники:

- по-перше – вдале впровадження міжнародних стандартів, перш за все, пов'язане з економічною сферою та залежить від наявності національної інфраструктури для існування стандартів. При тому, що міжнародні стандарти – це досить якісний інтелектуальний продукт, проте в повній мірі вони ефективні тільки в певних економічних реаліях, відмінних від теперішніх в Україні.
- по-друге – важливу роль відіграє людський фактор. Міжнародні стандарти акумулюють загальні принципи відображення показників звітності. Протягом ведення підприємством господарської діяльності, виникає велика кількість різних ситуацій, які неможливо передбачити і виокремити в стандартах. Саме тому, існує необхідність використання професійного бухгалтерського судження в процесі формування фінансової звітності [27].

На сьогоднішній день, бухгалтерський облік і фінансова звітність Європейського Союзу регламентується Директивою ЄС № 2013/34/ЄС, тому саме імплементація її вимог є передумовою останніх змін в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

Для того, щоб використання Міжнародних стандартів фінансової звітності набуло більшого поширення в процесі ведення обліку та формування звітності не лише документально але й практично – необхідно, щоб користувачі надавали запит на формування такої звітності.

Тобто, у вітчизняному обліку спостерігається тенденція до задоволення запитів на отримання звітності лише від таких користувачів, як фіскальної

служби, і тому, власники бізнесу в Україні переважно спрямовують основні ресурси з ведення обліку саме на формування тих даних, які дозволяють їм здійснювати підприємницьку діяльність з уникненням штрафних санкцій зі сторони контролюючих органів. Отже, на нашу думку, важливим є не лише зміна законодавчих правил, але зміна думки керівників підприємств та бухгалтерів щодо важливості та необхідності застосування міжнародних стандартів.

### **Висновки до розділу 1**

На сьогоднішній день, один із найсуттєвіших явищ в економічному житті України є стрімкий розвиток зовнішньоекономічної діяльності та міжнародного бізнесу. Тому, процес інтеграції країни у світовий економічний простір зумовлює виникнення певних труднощів для суб'єктів господарювання, які є наслідками не тільки зовнішніх, але і внутрішніх чинників. Виходячи з цього, виникає необхідність вирішити питання, що стосуються організації та управління міжнародною діяльністю, відносно ефективності здійснення міжнародних операцій, а також чинного законодавства у сфері зовнішньої економіки.

Суттєвою проблемою сучасного етапу розвитку бухгалтерського обліку є недостатня відпрацьованість теоретичних аспектів облікової науки. Темпи глобалізації виявились настільки значними, що теорія бухгалтерського обліку, як і його методологія, методика та організація, відстали і не відповідають економічним інтересам нових структур. Інструментарій сучасної теорії бухгалтерського обліку не в змозі пояснити нові об'єкти спостереження, нові технологічні можливості і нові відносин власності. Як результат спостерігається негативна тенденція розробки МСФЗ з ігноруванням здобутків економічної та облікової теорії.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ МІЖНАРОДНОГО БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ

#### 2.1. Облікова політика в сфері міжнародного бізнесу

Основним інструментом управління бухгалтерського обліку є облікова політика підприємства. За допомогою облікової політики власники та керівники компаній та підприємств просувають свою власну політику у сфері бухгалтерського обліку підприємства. Проблема формування облікової політики є досить актуальною з огляду на світові інтеграційні процеси та динамічний розвиток економічної системи держави.

В результаті розвитку ринкових відносин удосконалились підходи до організації та ведення обліку - від регламентації облікового процесу державою відбувся перехід до незалежності підприємств у постановці обліку. Роль облікової політики для організації облікового процесу підприємства є досить важливою. Зокрема, облікова політика підприємства виконує ряд важливих функцій.

По-перше, облікова політика – це спосіб здійснення керівництва та контролю за організацією та веденням обліку всередині підприємства, зокрема в ній встановленні правила та обов'язки для всіх працівників підприємства, які залучені в обліковий процес.

По-друге, правильно розроблена облікова політика - це важливий чинник для уникнення або вирішення незгод з податковими органами. Відомо, що чим чіткіше облікова політика встановлює правила ведення обліку при різних подіях, тим важче перевіряючим органам оскаржити правомірність їх застосування.

По-третє, облікова політика - це важливий інструмент для здійснення оптимізації та ефективності облікового процесу з точки зору зменшення його трудомісткості, підвищення якості надання та акумуляції облікової інформації тощо.

Враховуючи безперервний інтеграційний процес, перебудову економіки в цілому та адаптацію вітчизняних підприємств зокрема, доцільним є дослідження сутності поняття у нормативній базі, що є основою для зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання.

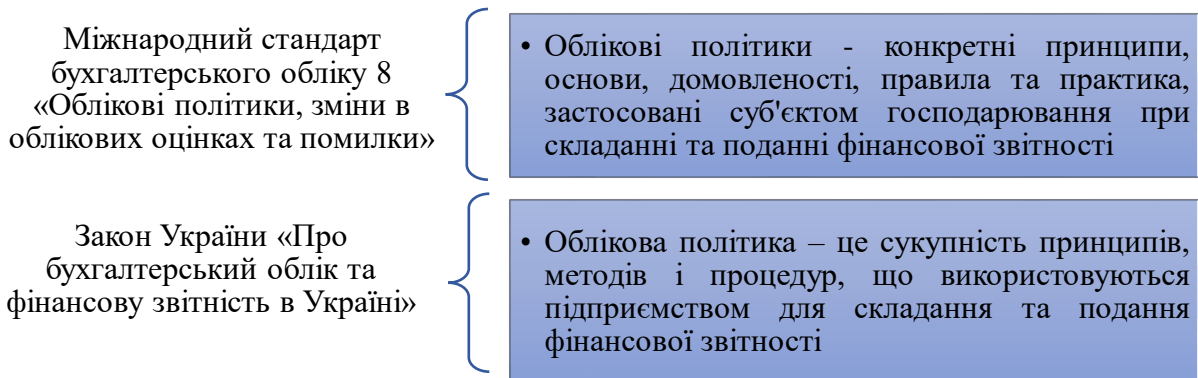


Рис. 2.1. Визначення поняття «облікова політика» в нормативно-правових актах

Примітка. Розроблено автором за даними [29]

Отже, облікова політика – це сукупність методів та прийомів, способів та процедур організації та здійснення бухгалтерського обліку, формування фінансової звітності на підприємстві, що розробляються самостійно або встановлюються загальноприйняті, виходячи з особливостей здійснення діяльності підприємством.

Мета формування облікової політики – гарантування захисту прав та інтересів власників підприємства. Призначення облікової політики виходить із призначення самого бухгалтерського обліку, оскільки облікова політика є його складовою. Тому, основними завданнями бухгалтерського обліку та облікової політики є:

- збереження та раціональне використання активів підприємства;
- контроль за активами, що дозволяє здійснювати ефективне управління підприємством;
- узагальнення фінансових результатів;
- перерозподіл ресурсів у галузях економіки.

Організація та реалізація облікової політики здійснюються на міжнародному (регіональному) рівні, на рівні держави та на рівні підприємства (рис. 2.2).

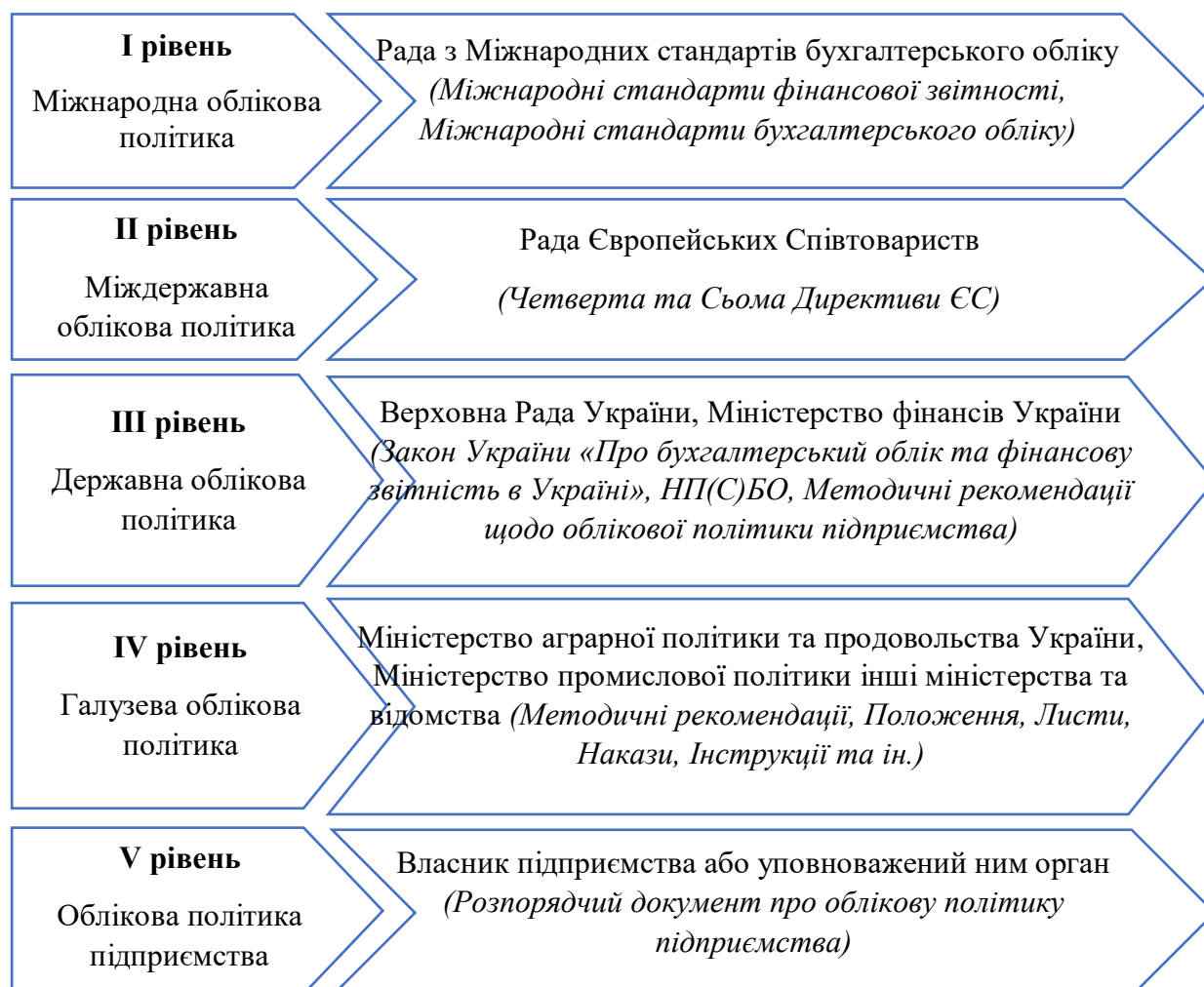


Рис. 2.2. Рівні застосування облікової політики та суб'єкти її формування  
Примітка. Розроблено автором за даними [29]

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [17] підприємство має змогу самостійно визначати складові облікової політики:

- встановлює форму бухгалтерського обліку (систему реєстрів обліку, порядку і способу відображення інформації в них відповідно до єдиних положень, зазначених в законодавстві, та зважаючи на специфіку своєї діяльності);
- створює систему і форми управлінського обліку, звітності та контролю операцій;



- розробляє облікову політику підприємства;
- схвалює порядок документообігу і технологію обробки даних;
- формує робочий план рахунків та створює додаткову систему рахунків (рахунки другого порядку – субрахунки та рахунки третього порядку – аналітичні рахунки);
- встановлює реєстри аналітичного обліку зважаючи на обрану форму бухгалтерського обліку;
- встановлює правила щодо підписання працівниками бухгалтерських документів.

Реалізацію облікової політики та застосування її на практиці здійснюють головний бухгалтер, аудитори, відділ бухгалтерії.

Об'єктами облікової політики виступають норми чи позиції підприємства з приводу організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої існують альтернативні варіанти. Зокрема, об'єктами облікової політики можна вважати форму обліку, форму розрахунків, термін корисного використання основних засобів, методи оцінки запасів при списанні їх у виробництво, методи амортизації основних засобів та інше.

В науковій літературі часто спостерігається розмежування облікової політики між трьома складовими: організаційною, методичною та технічною. Дані складові являються розділами облікової політики, оскільки ґрунтовно розкривають процеси бухгалтерського обліку з різних сторін.

Організаційна складова покликана забезпечувати вчасне надання керівникам підприємства та іншим користувачам повних та достовірних даних про діяльність компанії з найменшими затратами часу на пошук таких даних. Тобто, така складова містить організаційну структуру бухгалтерії, графік документообігу, графік складання та представлення звітності, робочий план рахунків, план-графік проведення інвентаризації майна та зобов'язань.

Методичний розділ містить принципи, методи та правила одержання, обробки, реєстрації та подання інформації, правила оцінки, ведення рахунків, методи нарахування амортизації, методи оцінки виробничих запасів та готової

продукції, методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, способи визнання доходів, оцінка та відображення у звітності дебіторської заборгованості та інше.

Технічна частина забезпечує безпосередню реалізацію облікової політики в ході діяльності підприємства. До техніки обліку відносять наявність чи відсутність управлінського обліку, система накопичення даних для здійснення податкових розрахунків, організація внутрішнього контролю.



Рис. 2.3. Елементи облікової політики за складовими та об'єктами обліку  
Примітка. Розроблено автором за даними [51]

Формування облікової політики підприємства є одним з важливих етапів діяльності підприємства, оскільки передбачає досконале формування інформаційних потоків та забезпечення відповідною інформацією керівництва

підприємства. Розробка документа про облікову політику на підприємстві – це трудомісткий відповідальний процес.

Процес формування облікової політики підприємства включає декілька етапів:

- прийняття рішення про формування облікової політики;
- формування облікової політики;
- документальне оформлення облікової політики;
- розгляд та затвердження облікової політики;
- ознайомлення та використання.

Бухгалтерський облік є достатньо регламентованим, чинні стандарти бухгалтерського обліку досить часто дозволяють підприємству самостійно обирати альтернативне рішення. Наказ про облікову політику стає своєрідним доповненням до законодавчих актів, у якому може бути врахований вплив певних факторів на діяльність підприємства, а, отже, і на особливості ведення бухгалтерського обліку.

Це вимагає ретельного аналізу факторів, які впливають на формування облікової політики в умовах глобалізації. До таких факторів слід віднести: форму власності та організаційно-правову форму, вид економічної діяльності, систему оподаткування, організаційну структуру управління підприємством, рівень кваліфікації кадрів, рівень комп'ютеризації інформаційної системи підприємства, імперативи міжнародної стратегії підприємства.

Працівники, зайняті формуванням облікової політики, мають досконало знати законодавчо-нормативну базу з обліку та податків та творчо мислити. Крім того, більшість керівників підприємств не усвідомлюють значення облікової політики. Облікова політика підприємства, на їхню думку, є одним із розпорядчих документів, який просто повинен бути на підприємстві. Тому при розробці облікової політики використовується поверхневий підхід, не враховується специфіка роботи підприємства.

Реалії свідчать, що власники не приділяють належної уваги формуванню облікової політики, що негативно впливає на обліковий процес і визначення

фінансових результатів національних підприємств. Керівники повинні ефективно налагоджувати аналітичну роботу на підприємстві, що дозволить робити аналіз і використовувати результати його зовнішньоекономічної діяльності, особливо для формування власної облікової політики, що відповідає міжнародним стандартам фінансової звітності.

Окрім того, з метою вдосконалення облікової політики на підприємстві при її розробці необхідно керуватися плановими обліковими проектними документами та розробляти її поетапно, оптимізуючи процес.

В умовах глобалізації економіки реформування облікової політики національних підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, є пріоритетним завданням. Від правильного вибору методів обліку окремих статей звітності залежать грошові потоки підприємства, а відповідно і прибуток. Вони впливають на процеси ціноутворення, суму відрахувань до бюджетів у вигляді податків, зможуть забезпечити справедливу оцінку його активів та зобов'язань, зменшити бухгалтерські ризики та підвищити ефективність документообігу. Як наслідок, ми отримаємо більш ефективну господарську діяльність підприємства, що дозволить наблизитися до світових механізмів управління, активної міжнаціональної співпраці та становлення у світі глобальної економіки.

## **2.2. Облік експортно-імпортних операцій**

Зовнішньоекономічна діяльність включає в себе багато галузей та поділяється на різні види, такі як: експорт та імпорт, надання послуг іноземними суб'єктами та навпаки отримання послуг (виробничих, консультаційних, облікових), співпраця в галузі науки, техніки та виробництва, операції по кредитуванню, лізингу чи бартеру, а також спільна підприємницька діяльність.

Проте, найпоширенішим видом операцій в міжнародній діяльності є експортні та імпортні операції. Проблематиці бухгалтерського обліку таких

операцій приділяється значна увага як серед вчених так і безпосередньо суб'єктами здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Саме тому, існує необхідність детального вивчення процесу відображення в обліку та документального оформлення експортно-імпортних операцій.

«Експортна операція» - являє собою комерційну діяльність з приводу продажу та переміщення товарів, робіт чи послуг за межі країни та їх подальше передання у власність іноземному суб'єкту.

Експортні операції бувають таких видів:

- експорт товарів на умові міжурядових договорів;
- експорт товарів в межах державного контракту;
- експорт товарів у вигляді кредиту (державного або комерційного) або при умові платіжної відстрочки;
- експорт за умови компенсаційного чи бартерного договору;
- експорт як вид допомоги.

Також Закон України «Про Зовнішньоекономічну діяльність» виділяє два способи здійснення експортних операцій: без вивезення за митний кордон України та з вивезенням. Перший спосіб являє собою продаж товарів нерезиденту як на території країни, так і за її межами при умові, що товар був придбаний та проданий без ввезення на територію України. Тобто такий продаж відбувається на загальних засадах оформлення та оподаткування, тому товари не проходять митного декларування та сплати мита, а податок на додану вартість встановлюється за основною ставкою. Такий спосіб має місце тоді, наприклад, коли нерезидент (суб'єкт, що придбав товари в резидента) використовує куплені товари в територіальних межах України [23].

Проте, широко розповсюдженим способом здійснення експорту є другий (з вивезенням за митну територію країни). Він передбачає застосування митного режиму, що в свою чергу супроводжується поданням до митних органів документів на товар, а також сплата митних платежів, зборів і податків з боку експортера.

Основний документ, в якому описаний порядок переміщення товарів через митний кордон України є Митний кодекс. У ньому також зазначено, що *експорт* – це митний режим, який регламентує рух вантажу за межі митного кордону України без зобов'язання про їх повернення. Такий рух товарів здійснюється на основі договорів про куплю-продаж або товарообмінних договорів між іноземною стороною та вітчизняною, незалежно від форми власності компаній [39].

Тобто зовнішньоекономічний договір, або як його популярно називати – контракт, - це згода двох або більше сторін, що здійснюють міжнародну діяльність, яка виражена в матеріальній формі та містить порядок формування, зміни або скасування взаємних прав та обов'язків таких сторін у ході здійснення зовнішньоекономічних операцій [34].

Суб'єкти міжнародної діяльності мають право самостійно формувати порядок аналітичного обліку операцій з експорту чи імпорту, при цьому використовуючи відповідні субрахунки. Облік даних операцій здійснюється на основі договірних, супроводжувальних, митних, дозвільних, розрахунково-платіжних чи страхових документів.

Наприклад, первинними документами для бухгалтерських записів та відправлення товару при експорті на досліджуваному підприємстві є такі документи:

- зовнішньоекономічний договір або контракт (Додаток Б);
- митна декларація (Додаток Д);
- транспортні накладні (Додатки Г, Ж, З);
- рахунок-фактура (інвойс) (Додаток Є);
- специфікація (Додаток В);
- сертифікат походження (Додаток Е).

В Україні існують індивідуальні, разові та генеральні ліцензій, які формуються при експортних операціях. Кожен документ повинен містити серійний номер, що дає змогу ідентифікувати такий документ. Узагальнюючи

вище сказане, первинні облікові документи щодо міжнародних операцій слід упорядкувати відповідно до їх суті (рис.2.4).

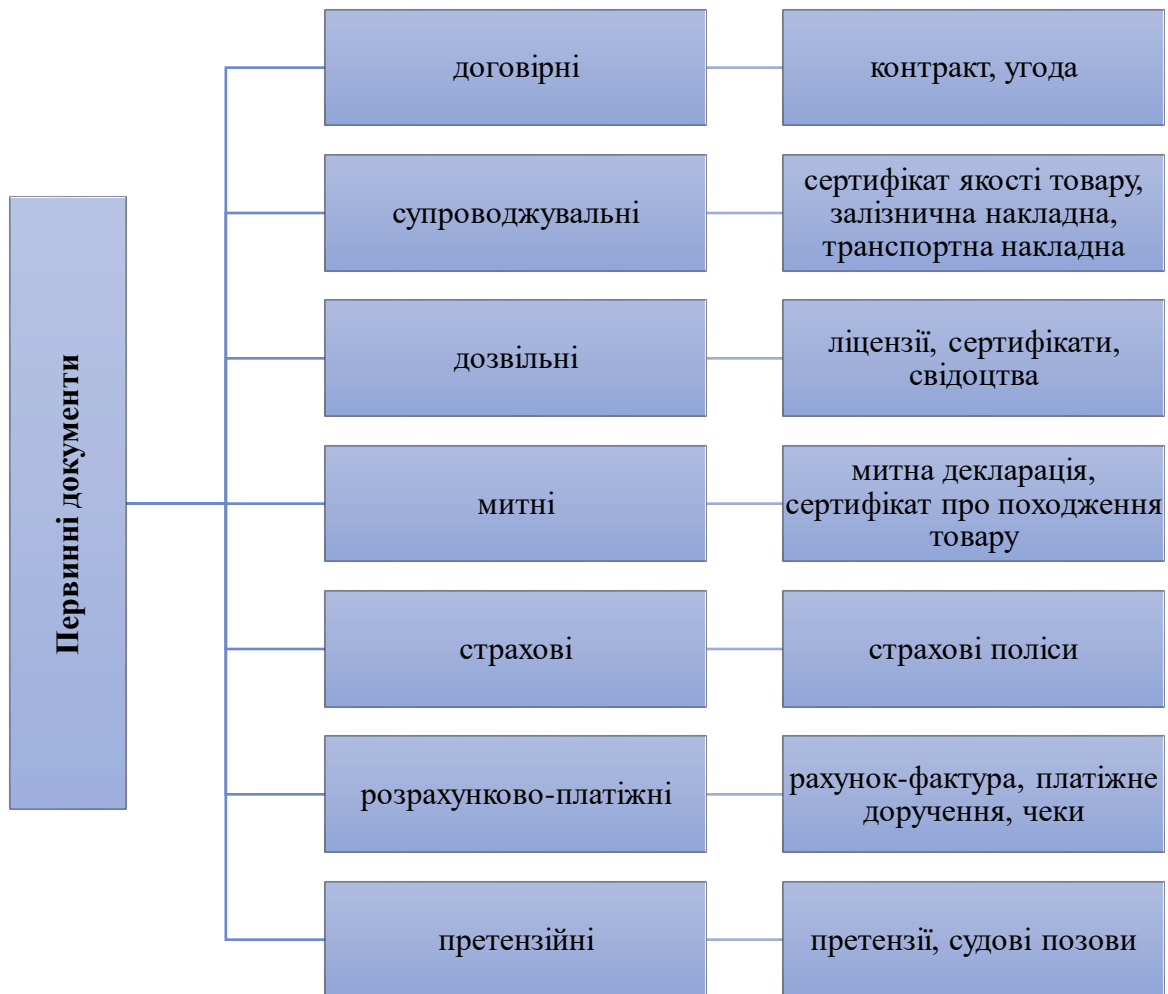


Рис. 2.4. Групувальні ознаки первинних документів експортно-імпорتنих операцій

Примітка. Розроблено автором за даними [34]

Операції експорту в підприємстві починаються з оформлення відносин з партнером-нерезидентом, а саме — з укладання зовнішньоекономічного контракту.

Досліджуване підприємство укладає договори між контрагентами виходячи з умов поставки. Структура зовнішньоекономічного договору визначена міжнародними стандартними правилами з тлумачення використовуваних торгових умов в галузі зовнішньої торгівлі, які

регламентують момент передачі права власності на товар і всіх пов'язаних із цим ризиків – ІНКОТЕРМС – 2010.

ІНКОТЕРМС (англ. InternationalCommercialTerms) – це міжнародні правила, встановленні органами влади та юридичними фірмами зі всього світу, які містять пояснення міжнародних торгових термінів – стандартних умов договорів з приводу здійснення міжнародної купівлі-продажу. Метою даного документу є уникнення або скорочення невизначеності щодо інтерпретації торговельних термінів у різних країнах [28].

Правила ІНКОТЕРМС є обов'язковими до застосування в Україні, вони розробляються та публікуються Міжнародною торговою палатою і регулюють низку важливих питань, які стосуються організації поставки товару чи продукції до місця призначення, зокрема:

- розподіл транспортних витрат між виробником і замовником, тобто розмежування витрат, які будуть відноситись до суб'єктів здійснення операції;
- момент переходу ризиків, пов'язаних з транспортуванням товару від виробника до замовника;
- терміни постачання товару, тобто момент фактичної поставки і передачі товару в повне розпорядження замовника.

Основні умови поставки залежно від способу перевезення включають:

- всі види перевезення (морський, автомобільний, залізничний та авіаційний транспорт) для умов EXW, FCA, CPT, CIP, DDU, DDP;
- перевезення морським транспортом – FAS, FOB, CFR, CIF, DES, DEQ;
- перевезення залізничним та автомобільним транспортом – DAF.

Слід зазначити, що з 1 січня 2020 року вступила в дію оновлена редакція правил – ІНКОТЕРМС 2020. Однією з відмінностей оновленої версії від попередніх є те, що відповідальність за дотримання вимог щодо безпеки та інші додаткові витрати покладаються на продавця (виробника). Важливо вказувати в договорі купівлі-продажу рік застосування даних правил, в іншому випадку застосовується нова редакція (Додаток Б, пункт 3).



Головними завданнями обліку експортних операцій є:

- забезпечення достовірності даних щодо реалізації товарів на експорт;
- своєчасна реєстрація та правильне визначення фінансового результату від експортних операцій;
- формування коректної інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями та посередниками;
- формування достовірності інформації про курсові різниці, що можуть виникати в умовах зміни офіційних курсів іноземних валют під час оформлення і здійснення експортних операцій та розрахунків за ними.

Важливу роль в обліку експортних операцій відіграють умови оплати товарів та послуг – попередня оплата, часткова оплата чи оплата після відвантаження товарів.

Важливою особливістю експортних операцій, яка зумовлює методику бухгалтерського обліку, є здійснення розрахунків із зарубіжними контрагентами в іноземній валюті. Проте звітність українських компаній подається у відповідній грошовій одиниці – гривні. Результатом цього є виникнення в обліку курсових різниць (позитивних та негативних). Курсова різниця являє собою різницю, що виникла при оцінці однакової кількості одиниць іноземної валюти в залежності від зміни валютного курсу [26].

При зміні курсу на час здійснення операцій стосовно дебіторської заборгованості (товар експортовано, оплата не проведена) визначається і відображається в обліку курсова різниця, стосовно ж кредиторської заборгованості (одержано авансову оплату, товар не відпущено) така курсова різниця не визначається.

Зазвичай, компанії, які здійснюють експорт продукції у великих об'ємах вимагають від покупців здійснення попередньої оплати (авансові платежі). Це означає, що при отриманні авансових платежів в іноземній валюті дохід перераховується в національну валюту за курсом, що діяв на дату отримання таких платежів. Облік одержаних авансів ведеться на субрахунку 68.1

«Розрахунки за авансами одержаними». Така заборгованість перед нерезидентами є немонетарною й не передбачає нарахування курсових різниць. Наприклад, досліджуване підприємство працює на умовах повної (100%) передоплати. Типова кореспонденція рахунків по обліку експортних операцій, які використовує підприємство відображено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

## Облік експортних операцій

№ з/п	Зміст господарської інформації	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1.	Отримано попередню оплату. Курс НБУ на дату відвантаження – 28,00 грн. за 1 дол. США. (100 000 дол. x 28,00 грн)	312	681	<u>100 000 \$</u> 2 800 000
2.	Нараховано митні платежі	93	377	600
3.	Перераховано митні платежі	377	311	600
4.	Відвантажено товар покупцеві. Курс НБУ – 28,00 грн. за 1 дол. США. (100 000 дол. x 28,00 грн)	362	702	<u>100 000 \$</u> 2 800 000
5.	Списано собівартість відвантаженого товару	902	281	1 200 000
6.	Проведено взаємозалік заборгованості	681	362	2 800 000
7.	Списано витрати на фінансовий результат	791 791	902 93	1 200 000 600
8.	Списано доходи на фінансовий результат	702	791	2 800 000

Примітка. Розроблено автором за даними досліджуваного підприємства

При визнанні доходів від експортних операцій слід керуватися такими документами, як П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Після отримання покупцем товарів, в бухгалтерському обліку дохід від реалізації відображається по дебету рахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» і кредиту рахунку 70 «Доходи від реалізації». Витрати по експортних розрахунках відображаються – по дебету рахунку 90 «Собівартість реалізації» і кредиту рахунку 28 «Товари» або рахунку 26 «Готова продукція».

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.

*Імпортні операції* являють собою купівлю товарів українськими суб'єктами міжнародної діяльності в іноземних суб'єктів на умовах ввезення або без ввезення товарів на митну територію України, включаючи купівлю товарів для власного споживання вітчизняними підприємствами, які розташовані за межами країни [39].

Бухгалтерський облік імпорتنих операцій виконує такі завдання:

- забезпечує документальне оформлення імпорتنих операцій;
- контролює виконання митного та валютного законодавства суб'єктами обліку;
- формує інформаційну базу про рух та зберігання імпорتنих товарів;
- контролює дотримання правильності та порядку перерахунку валютних курсів та відображення курсових різниць в системі обліку.

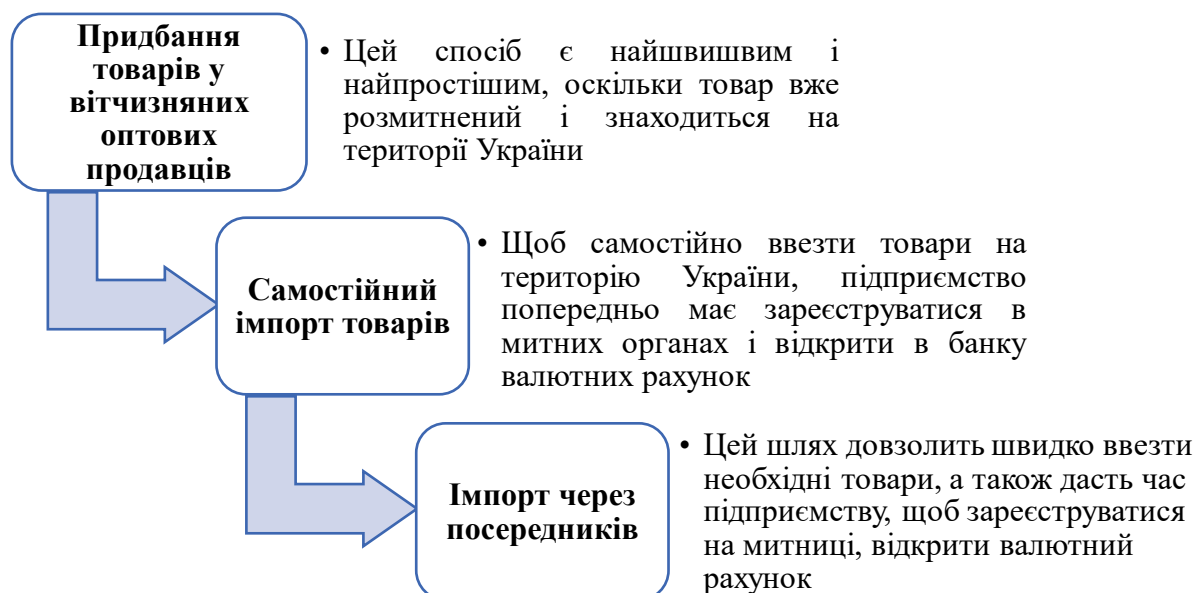


Рис. 2.5. Шляхи придбання імпорتنих товарів

Примітка. Розроблено автором за даними [28]

Здійснення імпорتنих операцій зумовлюється проведенням переговорів з іноземними постачальниками та укладанням договорів. В Україну забороняється імпортувати:

- якщо відомо, що такі товари можуть завдати шкоди життю чи здоров'ю населенню, загроза навколишньому середовищу чи тваринному світу, крім тих, що забезпечують обороноздатність країни;
- продукцію та послуги, які мають на меті пропаганду війни, расизму, садизму, розпусти та інших соціальних конфліктів;
- товари, які порушують права інтелектуальної власності.

Вище зазначений перелік та їх ширший опис затверджений Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів та контролюється митними органами України. Крім того, імпорт товарів може обмежуватись за допомогою встановлення митних бар'єрів (високі ставки ввізного мита), короткострокового обмеження імпорту, антидемпінгового мита, ліцензування чи квотування [26].

Основним імпортним документом є митна декларація – форма заяви, в якій зазначена митна процедура, що буде застосовуватись для товарів, а також містить відомості про товар, способи перевезення через митний кордон та нарахування митних платежів, відповідно до законодавства України (Додаток Д). Також обов'язковими документами при імпорті є:

- договір (контракт);
- імпортні документи підприємства-постачальника;
- транспортні документи (товаро-транспортні накладні);
- документи на послуги, пов'язані із зберіганням товару;
- документи, що підтверджують здійснення розрахунків (про сплату мита, податків та зборів);
- сертифікат походження товару.

Отже, процес імпортування товарів починається з укладання імпортного договору (контракту). Наведемо приклад етапів укладання договору за умови прямого імпортування (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Етапи укладання імпортного договору

Примітка. Розроблено автором за даними [28]

Щодо бухгалтерсько обліку імпортних операцій, слід виокремити такі особливості:

- імпортні операції підлягають обов'язковому декларуванню при перетині митного кордону;
- вартість імпортованих товарів формується враховуючи витрати, пов'язані з придбанням (митні платежі, послуги митного брокера, витрати на сертифікацію та зберігання товарів, транспортно-заготівельні витрати);
- аналітичний облік товарів ведеться за найменуванням, кількістю товару та обліковими партіями;
- вартість товарів розраховується з урахуванням курсу НБУ в залежності від послідовності розрахунків (якщо перша подія – одержання товарів, то вартість відображається за курсом НБУ, що діяв на дату одержання товарів; якщо ж перша подія – здійснення авансового платежу, то вартість визначається за курсом НБУ, що діяв на дату авансу).

Таблиця 2.2

## Облік імпорتنих операцій (за умови попередньої оплати)

№з\п	Зміст господарської інформації	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1.	Перераховано попередню оплату (1 000 дол. x 28,00 грн)	371	312	28 000
2.	Перераховано митним органам: - мито ( 28 000 x 5%); - ПДВ ((28 000 + 1 400) x 20%);	377 377	311 311	1 400 5 880
3.	Оплачено послуги митного брокера	642	311	7 000
4.	Оплачено послуги перевезення	377	311	13 000
5.	Відображено суму «ввізного» ПДВ у складі ПК (оформлено МД)	641	377	5 880
5.	Оприбутковано товар	281	632	28 000
6.	Віднесено на збільшення первісної вартості товару: - суму ввізного мита: - вартість послуг митного брокера:  послуги перевезення:	281 281 281	377 685 631	1400 7 000 13 000
7.	Відображено залік заборгованості з митним брокером	685	377	7 000
8.	Відображено залік заборгованості з перевізником	631	377	13 000

Примітка. Розроблено автором за даними досліджуваного підприємства

Розрахунки з іноземними продавцями акумулюються на пасивному рахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Облік за цим рахунком ведеться паралельно в національній та іноземній валюті. При оплаті товару грошовими коштами на умовах післяоплати даний рахунок буде монетарною статтею, саме тому необхідно визначати курсову різницю на дату балансу та на дату здійснення операції.

При зростання курсу іноземної валюти – курсова різниця буде відображатися на рахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці», при зменшенні – на рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці». Для подальшого відображення фінансового результату застосовується рахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Розрахунки з іноземними контрагентами за придбані товари відображаються на рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», облік на якому також ведеться в іноземній та національній валютах. Проте курсова різниця в даному випадку, буде відображена на рахунках 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» та 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» відповідно.

Щодо аналітичного обліку – імпорتنі операції слід оформлювати окремо для кожної країни, постачальника, номерів контрактів та платіжних документів документів (рахунків). Аналітичний облік постачання імпорتنих товарів ведеться за місцями зберігання такого товару та обліковими (товарними) партіями, зважаючи на такі ознаки як: характер товару, здатність зберігання партії при перевезенні, а також зберігання вантажу. У випадку, якщо з іноземним контрагентом укладений договір про пред'явлення рахунку на кожну транспортну партію, то за облікову партію приймається партія, оформлена одним рахунком постачальника.

Отже, міжнародна діяльність повинна обов'язково відображатись в бухгалтерському обліку, оскільки саме за його результатами робляться висновки про ефективність діяльності компанії. Перед кожним керівником, що вирішили вийти на міжнародний сектор, стоїть важливе завдання щодо грамотної організації обліку. Також при веденні міжнародної діяльності, бухгалтерський облік повинен постійно консультувати митний брокер, не тільки при відображенні даних, але і гарантувати виконання господарської діяльності та валютного контролю, сигналізувати про можливі збої в реалізації продукції тощо. Тому бухгалтерський облік – це важлива складова діяльності підприємства, яка дозволяє отримувати достовірні фінансові дані і приймати ефективні управлінські рішення.

### 2.3. Оподаткування та звітність суб'єктів міжнародного бізнесу

Основним чинником, який сприяє ефективному застосуванню податкових інструментів в процесі здійснення міжнародної діяльності є податкова політика, яка має бути направлена на стимулювання розвитку міжнародного бізнесу. *Податкова політика* в галузі міжнародної діяльності являє собою систему заходів держави, що сприяють розвитку національної економіки враховуючи вплив міжнародних тенденцій та внутрішнього економічного становища, що запроваджується через механізм оподаткування міжнародної діяльності. Основна мета податкової політики – забезпечення впровадження стратегічних завдань держави щодо посилення конкурентоспроможності вітчизняної економіки з виходом на світовий рівень [54].

На сьогоднішній день, головними завданнями податкової політики є:

- ефективне адміністрування митних зборів;
- виконання міжнародних зобов'язань;
- знизити рівень ухилення від оподаткування.

Експортно-імпортні операції як головна складова міжнародної торгівлі є основним джерелом отримання прибутку як підприємствами, так і державою в цілому, оскільки податки становлять значну частину державного бюджету. Відповідно до законодавства України, операції, пов'язані з експортом та імпортом товарів оподатковуються такими податками, як:

- мито (податок на товари, що переміщуються через митний кордон, сплачується в обов'язковому порядку та не має конкретного цільового призначення);
- акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (непрямий податок на споживання певних видів товарів, що зазначені у Податковому Кодексі України, та включається в ціну підакцизних товарів)
- податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів.



Таблиця 2.3

## Характеристика елементів податків на експортно-імпорتنі операції

Елементи податків	Податки		
	<i>ПДВ</i>	<i>Акцизний податок</i>	<i>Мито</i>
<b>Платник податку</b>	Будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків.	Особа – суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари на митну територію України; особа – власник ввезених на митну територію України транспортних засобів, що переобладнуються в легкові автомобілі.	Особа, яка ввозить (вивозить) товари на (з) митну територію України або на адресу якої надходять товари, що переміщуються в міжнародних поштових або експрес відправленнях.
<b>Об'єкт оподаткування</b>	Операції з ввезення (вивезення) на (з) митну територію України товарів.	Операції з ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України та їх реалізація	Товари та інші предмети, які перетинають митний кордон
<b>База оподаткування</b>	Договірна (контрактна) вартість, але не нижча від митної вартості, з якої були визначені податки і збори, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита.	У разі адвалорних ставок – вартість товарів, що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами. У разі специфічних ставок – величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або ін.	1. Митна вартість товарів (для товарів, на які встановлено адвалорні ставки мита). 2. Кількість товарів у встановлених законом одиницях виміру (для товарів, на які в
<b>Ставки податку</b>	Єдині (20%, 7% або 0%)	Специфічні, адвалорні, комбіновані	Специфічні, адвалорні, комбіновані

Примітка. Розроблено автором за даними [54]

Оподаткування податками на експортно-імпорتنі операції здійснюється за окремими етапами.

*Першим етапом* з оподаткування податками експортно-імпортних операцій є визначення об'єкта оподаткування митом, податком на додану вартість та акцизним податком.

На *другому етапі* оподаткування податками експортно-імпортних операцій визначають дату виникнення податкових зобов'язань з експортно-імпортних операцій, що підпадають під об'єкт оподаткування мита, податком на додану вартість та акцизним податком. Датою виникнення податкових зобов'язань при імпорті товарів є дата подання митної декларації із зазначенням у ній суми податків, що підлягає сплаті.

*Третім етапом* з оподаткування податками експортно-імпортних операцій необхідним є визначення бази оподаткування митом, податком на додану вартість та акцизним податком.

*Четвертим етапом* з оподаткування податками експортно-імпортних операцій є нарахування податкових зобов'язань з мита, податку на додану вартість, акцизного податку суб'єктом господарювання.

*П'ятим етапом* є сплата податкових зобов'язань з мита, податку на додану вартість та акцизного податку суб'єктом господарювання, що здійснює експортно-імпортні операції до бюджету.

Варто зазначити, що не сплачується митний збір, мито при здійсненні експортних поставок.

Особлива увага здійсненні експортних операцій приділяється податку на додану вартість та його особливостям. Для більшості видів товарів призначених для експорту ПДВ визначається за нульовою ставкою. Проте, ставку не застосовують у випадку, якщо перевезення здійснюється нерезидентом. В іншому випадку, нульову ставку застосовують до всього шляху міжнародного перевезення – як на території України, так і за її межами. Головною умовою здійснення міжнародного перевезення є його підтвердження перевізним документом міжнародного стандарту:

- міжнародна автомобільна накладна (CMR)(Додаток 3);

- залізнична накладна (СМГС) (Додаток Ж) та накладна СІМ;
- авіаційна накладна;
- інші документи, передбачені законодавством.

Для реєстрації операцій щодо нарахування і сплати ПДВ в бухгалтерському обліку передбачено такі рахунки:

- 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- 641 «Розрахунки за податками і платежами»;
- 643 «Податкові зобов'язання»;
- 644 «Податковий кредит».

Особливістю податку на додану вартість є те, що підприємство має право на отримання податкового відшкодування суми ПДВ з бюджету. Для внутрішніх і експортних операцій право на відшкодування суми ПДВ виникають при реєстрації податкової накладної, яка видається на більш ранню з дат: на дату оплати постачальнику або дати отримання товару. У випадку, якщо платник податків – підприємство зареєстроване як квартальний платник, то щомісячне відшкодування ПДВ буде визначено за результатами першого або двох перших кварталів. Для здійснення процедури відшкодування підприємство повинно надати податкову декларацію до податкової служби, де відбувається перевірка такої декларації на відповідність вимогам та правильність її складання. При виявленні завищення суми ПДВ чи суми бюджетного відшкодування – до підприємства можуть бути застосовані фінансові санкції.

Досліджуване підприємство у значній сумі здійснює експорт продукції, придбання, ремонт та будівництво основних засобів, тому ПДВ сплачений при придбанні основних засобів та послуг, які підлягають капіталізації, не може бути повністю компенсовано зобов'язаннями з ПДВ від продажу на внутрішньому ринку, і підприємство покладається на відшкодування ПДВ, яке здійснюється українськими державними податковими органами. Станом на 31 грудня 2019 року та станом на 31 грудня 2018 року підприємство мало значне

сальдо з ПДВ до відшкодування. Терміни врегулювання цієї заборгованості є невизначеними і залежать від наявності державних коштів і не перебуває під контролем керівництва. Керівництво класифікувало заборгованість з ПДВ до відшкодування як оборотний актив, ґрунтуючись на очікуваннях, що даний актив буде відшкодовано протягом 12 місяців після звітної дати (Додаток А).

Також, особливе значення надається податковим пільгам з ПДВ (рис. 2.7).

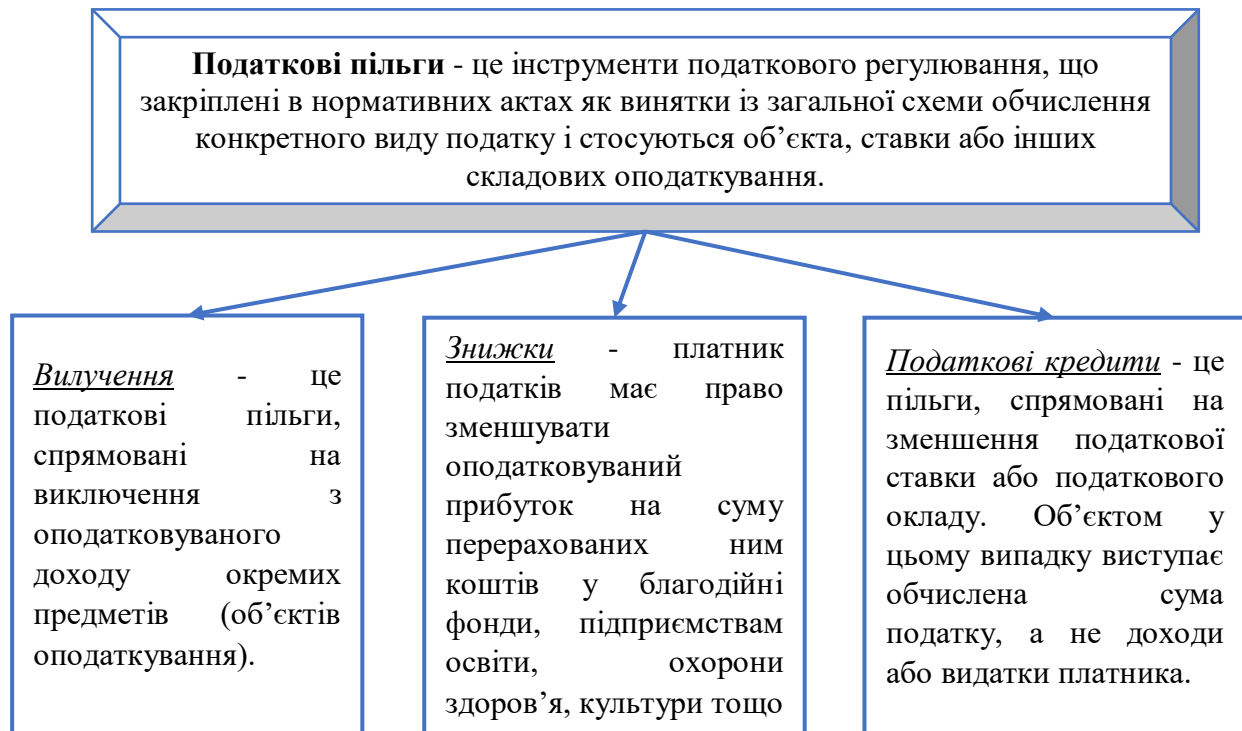


Рис. 2.7. Види податкових пільг

Примітка. Розроблено автором за даними [11]

Підприємство, як платник податків, має право самостійно застосовувати податкову пільгу з моменту виникнення підстав для цього без звернення до податкових органів. При звільненні платника від сплати податку – облік та звітність також ведеться.

Податковим пільгам завжди приділяється особлива увага, оскільки це дає змогу підприємству частково або повністю зменшити суму обов'язкових платежів. В законодавстві України визначені такі форми надання податкових пільг:

- встановлення неоподаткованого мінімуму;

- вилучення з оподаткування деяких об'єктів, що підлягають оподаткуванню;
- звільнення від оподаткування певних категорій платників;
- зниження податкових ставок;
- можливість використання податкових пільг.

Важливим нововведенням щодо ПДВ у 2021 році стало запровадження окремої ставки ПДВ у розмірі 14%, яку зможуть застосовувати підприємства, що здійснюють постачання сільськогосподарської продукції на території України. Знижена ставка застосовується з 1 березня 2021 року. Тому, для досліджуваного підприємства – ПП «Оліяр», це досить суттєве нововведення, оскільки підприємство активно постачає сільськогосподарську продукцію (насіння соняшника, ріпака та ін).

Вище наведені податки повинні об'єктивно відображатися в фінансовій звітності підприємства. Звітність підприємства призначена для правильного відображення стану справ, ефективного використання ресурсів компанії, а їх вчасне подання дає змогу швидко реагувати на відхилення.

Мета фінансової звітності – надання повних та достовірних даних про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки підприємства для зовнішніх та внутрішніх користувачів в процесі прийняття рішень щодо діяльності компанії. Для досягнення цієї мети фінансова звітність міжнародної компанії надає таку інформацію: активи, зобов'язання, власний капітал, дохід та витрати компанії, у тому числі її прибутки та збитки, внески та виплати власникам міжнародної компанії, грошові потоки міжнародної компанії.

Повний комплект фінансової звітності міжнародної компанії включає в себе:

- звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- звіт про сукупні доходи за період;
- звіт про зміни у власному капіталі за період;
- звіт про рух грошових коштів за період;

- примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення.

Від початку застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (2018 рік) спостерігається позитивна тенденція щодо кількості суб'єктів господарювання, які формують свою звітність відповідно до МСФЗ. Зокрема, досліджуване підприємство перейшло на Міжнародні стандарти фінансової звітності – 01 січня 2018 року відповідно до МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». Фінансова звітність представляється в українській гривні, яка є функціональною валютою підприємства, всі суми округлені до цілих тисяч. Операції в валютах, відмінних від функціональної валюти підприємства, вважаються операціями в іноземній валюті.

На нашу думку, найважливішим звітом кожного підприємства є звіт про фінансовий стан, який містить чітку інформацію про активи і зобов'язання, та дає можливість оцінити рентабельність підприємства. На інформацію в даному фінансовому звіті впливають такі чинники, як:

- контрольовані економічні ресурси, які дають змогу передбачити можливість підприємства генерувати грошові активи;
- фінансова структура, яка показує потребу в позиках, дає змогу сформуванню розподіл майбутніх доходів, грошових коштів і можливість створення нових фінансових ресурсів у майбутньому;
- ліквідність (наявність коштів, достатніх для своєчасного зняття депозитних вкладів та інших фінансових зобов'язань згідно з термінами їх погашення);
- платоспроможність (наявність грошових коштів упродовж довшого періоду часу, достатніх для вчасного виконання фінансових зобов'язань).

Два останніх фактори дозволяють користувачам спрогнозувати ймовірність вчасного погашення фінансових зобов'язань (ліквідність належить до короткострокових зобов'язань, платоспроможність – до довгострокових).

Для детальнішого розуміння значення фінансової звітності, а зокрема бухгалтерського балансу, варто проаналізувати структуру балансу досліджуваного підприємства за 2018-2019 рік.

Таблиця 2.4

Аналіз структури балансу ПП «Оліяр» за 2018-2019 роки (в тис.грн.)

Розділи балансу	2018 рік		2019 рік		Відхилення	
	Фактично	Питома вага, %	Фактично	Питома вага, %	Абсолютне, грн.	Відносне, %
<b>Актив</b>						
<i>Розділ I</i> «Необоротні активи»	1 948 112	56,3	1 875 270	47,6	-72 842	-3,74
<i>Розділ II</i> «Поточні активи»	1 512 792	43,7	2 060 784	52,4	54 7992	36,22
<b>Баланс</b>	3 460 904	100	3 936 054	100	475 150	13,73
<b>Пасив</b>						
<i>Розділ I</i> «Власний капітал»	251 076	7,25	1 817 019	46,16	1 565 943	623,7
<i>Розділ II</i> «Зобов'язання»	3 209 828	92,75	2 119 035	53,84	-1 090 793	-33,99
<b>Баланс</b>	3 460 904	100	3 936 054	100	475 150	13,73

Примітка. Розроблено автором за даними (Додаток Г)

Отже, з таблиці 2.4 видно, що необоротні активи підприємства зменшилися на 72 842 тисячі гривень. Це спричинено зменшенням суми основних засобів та нематеріальних активів, зокрема через збільшення загальної суми амортизації основних засобів та зменшення суми капітальних інвестицій (на 31.12.2018 – 502 533 тис.грн., на 31.12.2019 – 86 140 тис.грн.) (Додаток А).

Проте спостерігається збільшення поточних активів, що призвело до загального збільшення активів компанії на 475 150 тисяч гривень. В розділі поточних активів відбулись суттєві зміни у складі запасів, що представлено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

## Склад запасів ПП «Оліяр»

Позиції	31.12.2019	31.12.2018	01.01.2018
<i>Сировина та допоміжні матеріали</i>	1 097 064	626 231	330 759
<i>Готова продукція</i>	173 931	201 834	191 384
<i>Пакувальні матеріали</i>	11 682	7 315	6 468
<i>Інші запаси</i>	65 404	94 157	71 588
<b>Всього запаси</b>	<b>1 348 081</b>	<b>929 537</b>	<b>600 199</b>

Примітка. Розроблено автором за даними (Додаток А)

Підприємство періодично аналізує запаси, щоб визначити ознаки їх пошкоджень, старіння або неліквідності, або ознаки зниження чистої вартості реалізації, а також формує резерв знецінення під такі запаси. Запаси на суму 496 006 тис. грн. (31 грудня 2018: 124 870 тис. грн., 01 січня 2018 року: 163 786 тис. грн.) були передані в заставу в якості забезпечення по позиках компанії (Додаток А).

Також слід відмітити збільшення торгової та іншої дебіторської заборгованості, яка також вплинула за загальну суму активів. Станом на 31 грудня 2019 року торгова дебіторська заборгованість від п'яти найбільших дебіторів підприємства склала 78 444 тис. грн. або 57 % (31 грудня 2018 року: 53 156 тис. грн. або 64%, та на 01 січня 2018 року: 20 442 тис. грн. або 64%) Торгова дебіторська заборгованість від третіх осіб є безвідсотковою і надається на умовах кредиту на 10-60 днів. Торгова та інша дебіторська заборгованість відображається за вирахуванням резерву під очікувані кредитні збитки.

Слід відзначити, що підприємство отримує значну суму відшкодування ПДВ. Зокрема, протягом 2019 року, сума відшкодування ПДВ податковими органами склала 361 926 тис. грн. (протягом 2018 року: 57 051 тис. грн).

За досліджуваний період в компанії спостерігаються такі зміни у пасиві балансу: збільшення власного капіталу на 1 565 943 тисяч гривень та



зменшення зобов'язань на 1 090 793 тисяч гривень. В основному зміни спричинені збільшенням статутного капіталу підприємства.

Статутний капітал формується з внесків учасників підприємства. На 31 грудня 2019 статутний капітал склав 1 491 289 тис. грн. (на 31 грудня 2018 року та на 01 січня 2018 року: 38 776 тис. грн.). У грудні 2019 року підприємство уклало додаткову угоду про припинення зобов'язання з повернення позики материнській компанії в розмірі 1 452 513 тис. грн шляхом зарахування вказаної суми в статутний капітал ПП «Оліяр» (Додаток А). Відсотки, кредити і позики були забезпечені наступним чином:

Таблиця 2.6

## Забезпечення за банківськими кредитами

Позиції	31.12.2019	31.12.2018	01.01.2018
<i>Основні засоби</i>	890 839	676 596	422 748
<i>Запаси</i>	496 006	124 870	163 786
<b>Всього</b>	<b>1 386 845</b>	<b>801 466</b>	<b>586 534</b>

Примітка. Розроблено автором за даними (Додаток А)

Отже, аналіз звіту про фінансовий стан ПП «Оліяр» дає нам можливість стверджувати, що підприємство має достатньо активів щоб покрити свої зобов'язання. Компанія спрямовує свою діяльність на збільшення основних засобів та запасів, а також здійснює їх ефективну реалізацію, про що свідчить збільшення показника дебіторської заборгованості. З таблиці 2.6 видно, що підприємство також має можливість покрити банківські позики частиною основних засобів та запасів.

Керівництво підприємства аналізує терміни активів і дати погашення своїх зобов'язань і планує ліквідність залежно від очікуваного погашення різних інструментів. Компанія прагне підтримувати стійку базу фінансування, в першу чергу, що складається з торгової та іншої кредиторської заборгованості та позик. Підприємство інвестує кошти в ліквідні активи, для того, щоб мати

можливість швидко і без труднощів виконати зобов'язання. Керівництво вважає, що грошова ліквідність портфеля і банківських депозитів може бути реалізована в грошовій формі з метою задоволення непередбачених вимог по ліквідності. Позиція і вплив ризику ліквідності контролюється і регулярно тестується керівництвом за різноманітними сценаріями, що охоплюють стандартні та більш несприятливі ринкові умови.

Слід звернути увагу, що підприємства, які отримують іноземні інвестиції можуть автономно складати річні бухгалтерські звіти, включаючи подання інформації про майновий і фінансовий стан та результати діяльності зовнішнім та внутрішнім користувачам. Підприємства, які мають дочірні підрозділи, формують і надають консолідований звіт, що містить звіти таких підрозділів, а також власний бухгалтерського звіту.

Фінансовий звіт складається усіма підприємствами на кварталній основі, він подається суб'єктами господарювання (за виключенням підприємств з іноземними інвестиціями) щокварталу, а підприємствами з іноземними інвестиціями — щороку. Підприємство з іноземними інвестиціями має подати річну звітність до 15 березня наступного за звітним роком таким органам: державній фіскальній службі; органам державної статистики; учасникам підприємства, якщо це передбачено статутом.

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) та внутрішні аудитори чи підрозділ внутрішнього контролю.

## Висновки до розділу 2

Процес реформування економіки України істотно вплинув на необхідність створення нової методології бухгалтерського обліку, зокрема, на облік міжнародної діяльності. Для того, щоб підприємства впевнено вийшли на міжнародний ринок та здійснювали ефективну міжнародну діяльність, на нашу думку, необхідно удосконалити такі економічні та бухгалтерські питання:

- підприємству слід використовувати оновлені правила та методи здійснення поставок, зважати на правки та слідкувати за оновленнями в бухгалтерському та податковому обліку;
- документальне оформлення повинно забезпечувати правильність відображення фактичних показників здійснення експортно-імпортних операцій, і обов'язково повинно підлягати удосконаленню первинної документації;
- податковий облік повинен бути чітко сформованим, щоб уникнути санкцій та регламентуватись законодавством України, в цьому питанні важливу роль також відіграють нововведення в законодавстві;
- також слід використовувати рахунки, у яких видно результат співпраці підприємства з резидентами і нерезидентами окремо, що дасть змогу полегшити облік та контроль розрахунків.

## РОЗДІЛ 3

### ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ В КРАЇНАХ ЄС

#### 3.1. Організаційно-методичні положення ведення обліку в країнах ЄС

Розвиток глобалізаційних процесів у світі сприяють створенню і реалізації загальноприйнятих правил ведення обліку та формування звітності, зокрема методика ведення бухгалтерського обліку будь-якої країни тісно пов'язана з моделлю її економічного розвитку. Облікові системи, які історично сформувались в тій чи іншій країні, значно відрізняються між собою, оскільки на їх формування впливали такі чинники як: економічна криза, політичні та економічні відносини між країнами, національні та культурні особливості, соціальний розвиток, вплив інших країн та інші процеси.

Міжнародна регламентація бухгалтерського обліку відбувається через стандарти – комплекс правил та норм щодо методики та організації обліку, встановлених для забезпечення оптимальності облікового процесу. Такі норми і правила зафіксовані в спеціальному документі – стандарті. Останнім часом, велика кількість розвинутих країн звертають все більшу увагу на проблему уніфікації обліку на міжнародному рівні, яка пов'язана з динамічним зростанням міжнародної економічної інтеграції [33].

На сьогодні існують такі підходи щодо вирішення проблеми уніфікації обліку – гармонізація та стандартизація. Саме гармонізація реалізується в рамках Європейського співтовариства, проте кожна країна має право застосовувати свою модель організації обліку і систему стандартів. Головною умовою є уникнення суперечності аналогічним стандартам в інших країнах, що входять до співтовариства, тобто вони повинні в «гармонії».

Стандартизацію бухгалтерського обліку здійснює Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, який формує стандарти, що будуть

прийнятні для кожної країни. Важливою умовою є добровільне застосування таких стандартів при домовленості з професійними організаціями.

Історія виникнення міжнародних стандартів бере свій початок із 1973 року, коли професійні бухгалтери різних країн (США, Мексики, Франції, Німеччини, Канади, Великобританії та ін) заснували Комітет міжнародних бухгалтерських стандартів (КМБС), який зараз відомий як Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. На сьогоднішній день, комітет нараховує більш ніж 100 професійних бухгалтерських організацій з різних країн. Це цілком незалежний орган, що здійснює розробку міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Отже, деякі країни можуть використовувати міжнародні стандарти в якості національних, або ж брати за основу для створення національних.

Регулювання обліку і звітності у світових масштабах здійснюється регіональними та міжнародними організаціями (рис. 3.1).

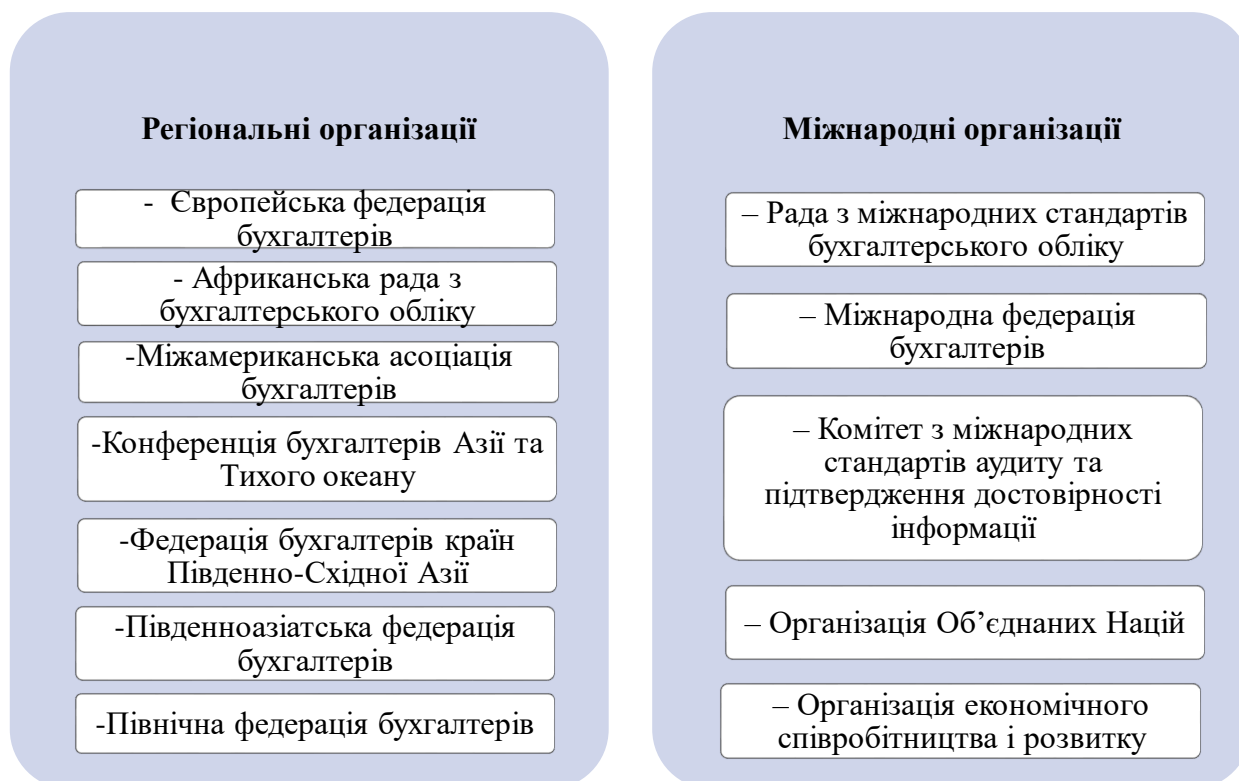


Рис. 3.1. Міжнародне регулювання обліку і звітності.

Примітка. Розроблено автором за даними [33]

Дані організації створені за добровільною ініціативою декількох країн, проте вони не залежать і не фінансуються урядами країни. До прикладу, в Україні регулювання обліку здійснюється на двох рівнях – законодавчому та нормативному. До законодавчого рівня належать закони та нормативно-правові акти, до нормативного – національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Плани рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про їх застосування.

Урядові структури Європейського Союзу не надають особливого значення плану рахунків для підприємств, цим питанням займаються уряди країн або навіть самі підприємства. Тоді, план рахунків, який затверджений централізовано, вважають типовим. Для ширшого розуміння відмінностей між планом рахунків різних країн, розглянемо структуру плану рахунків Німеччини, Польщі, Франції та України (табл.3.1).

Таблиця 3.1

## Структура плану рахунків комерційних підприємств

<b>Німеччина</b>	<b>Польща</b>	<b>Франція</b>	<b>Україна</b>
<u>Клас 0</u> Нематеріальні та матеріальні вкладення	<u>Група 0</u> Довготривалі активи	<u>Клас 1</u> Капітал	<u>Клас 1</u> Необоротні активи
<u>Клас 1</u> Фінансові вкладення	<u>Група 1</u> Грошові кошти та банківські рахунки	<u>Клас 2</u> Позаоборотні активи	<u>Клас 2</u> Запаси
<u>Клас 2</u> Оборотний капітал і витрати майбутніх періодів	<u>Група 2</u> Розрахунки і врегулювання	<u>Клас 3</u> Запаси і незавершене виробництво	<u>Клас 3</u> Кошти, розрахунки та інші активи
<u>Клас 3</u> Капітал і резерви	<u>Група 3</u> Матеріали і товари	<u>Клас 4</u> Рахунки для отримання і рахунки до оплати	<u>Клас 4</u> Власний капітал та забезпечення зобов'язань
<u>Клас 4</u> Кредитори і доходи майбутніх періодів	<u>Група 4</u> Витрати за видами і їх врегулювання	<u>Клас 5</u> Фінансові активи	<u>Клас 5</u> Довгострокові зобов'язання

## Продовження таблиці 3.1

<u>Клас 5</u> Доходи	<u>Група 5</u> Витрати за типами діяльності та їх регулювання	<u>Клас 6</u> Витрати	<u>Клас 6</u> Поточні зобов'язання
<u>Клас 6</u> Операційні (виробничі) витрати	<u>Група 6</u> Продукція	<u>Клас 7</u> Доходи	<u>Клас 7</u> Доходи і результати діяльності
<u>Клас 7</u> Додаткові (подальші) витрати	<u>Група 7</u> Дохід та витрати	<u>Клас 8</u> Особливі	<u>Клас 8</u> Витрати за елементами
<u>Клас 8</u> Результати діяльності	<u>Група 8</u> Фонди, резерви і фінансові результати	<u>Клас 9</u> Рахунки для контролю витрат	<u>Клас 9</u> Витрати діяльності
<u>Клас 9</u> Витрати і послуги	-		

Примітка. Розроблено автором за даними [37]

Отже, загалом, кількістю класів в німецькому плані налічує 10 позицій, при тому, що польський, французький та український – по 9 позицій. Структуру класів описаних європейських країн можна характеризувати як направлену на користь дохідно-витратних рахунків, а український – на балансові рахунки. Спільною рисою можна вважати, що до активних рахунків включають перші три класи як в Німеччині і Польщі, так і в Україні. Наступні два класи належать до пасивних лише в Україні та Німеччині, Польща ж включає другий клас рахунків і до активу і до пасиву.

Французький план рахунків відзначається з-поміж інших рахунками контролю витрат, які належать сфері управлінського обліку. Такий підхід існує і в німецькому плані, що свідчить про відношення даних облікових систем до європейської континентальної моделі бухгалтерського обліку [37].

Слід зазначити, що бухгалтерський облік в європейських країнах, зокрема і план рахунків повинен відповідати Директивам ЄС. Оскільки, одним із завдань Європейського Союзу було гармонізація систем бухгалтерського обліку країн-членів, в якості вирішення даного завдання було створено перелік директив, в яких акумулюються основні положення щодо ведення обліку і формування фінансової звітності, які країни-члени впроваджують в

національне законодавство. Найбільш суттєвими є Четверта (78/660/ЄЕС) і Сьома (83/349/ЄЕС) директиви ЄС.

Четверта директива, створена в 1978 році, встановлює вимоги щодо підготовки фінансової звітності, яка формує повне і достовірне уявлення про активи підприємства, зобов'язання, фінансовий стан, доходи та витрати, а також вимоги щодо даних, які повинні міститись в примітках до звітності. Сьома директива (1983 рік) – встановлює вимоги до формування консолідованої звітності і консолідованого річного звіту, здійснення аудиту і публікації фінансової звітності.

Не дивлячись на значну кількість економічних, політичних і соціальних особливостей країн-членів ЄС, Четверта і Сьома директиви сприяли гармонізації та уніфікації основних складових бухгалтерського обліку і фінансової звітності в законодавстві окремих країн, спричинивши зміни в оцінці та визнанні активів, зобов'язань і капіталу, вимогах до розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств.

Отже, основні положення директив ЄС акумулюють обґрунтовані правила в багатьох сферах бухгалтерського обліку та містять «мінімальні вимоги щодо гармонізації», відповідно до яких, країни-члени формують свої додаткові вимоги і роблять поправки в національне законодавство. Періодично директиви вдосконалюються та вносяться зміни і корективи, проте вони ще не піддавались цілісному перегляду з моменту їх створення.

Процес європейської інтеграції та вдосконалення державної політики України, з урахуванням світового досвіду гармонізації бухгалтерського обліку в країнах Європейського Союзу, повинен встановити перелік пріоритетних завдань щодо адаптації теперішнього та майбутнього законодавства України до законодавства ЄС, що є головною передумовою підтримання економічних зв'язків між Україною та ЄС.



### 3.2. Особливості оподаткування міжнародного бізнесу в країнах ЄС

Податкова система являється одним із найефективніших регуляторів соціально-економічного розвитку держави. В процесі реалізації податкової політики та завдяки оптимальному податковому навантаженню на економіку, держава сприяє зростанню чи спаду господарської активності, формує сприятливу кон'юнктуру ринку, контролює тіньові процеси, надає умови для розвитку пріоритетних галузей економіки.

Питаннями оподаткування, затвердження податкових норм та ставок в Європейському Союзі займаються органи влади кожної держави згідно з власними національними пріоритетами. Проте, кожна країна повинна дотримуватись загальних основоположних принципів в процесі організації податкової системи та формуванні внутрішньої податкової політики. Зокрема, такі принципи спрямовані на запобігання податкової дискримінації та обмежень з приводу переміщення товарів між європейськими країнами. Фактичне виконання принципів та перевірка відповідності податкової політики з політикою Європейського Союзу контролюється Європейською комісією.

Щодо внутрішньої системи оподаткування, яка не стосується загальноєвропейського ринку, європейські країни мають можливість автономно формувати внутрішню податкову політику, встановлювати ставки податку та застосовувати податкові пільги. Саме тому, податкові системи окремих країн суттєво відрізняються між собою.

На нашу думку, ефективність податкової системи найкраще відображає показник податкового навантаження, яке показує відношення податкових надходжень до бюджету країни до обсягу валового внутрішнього продукту :

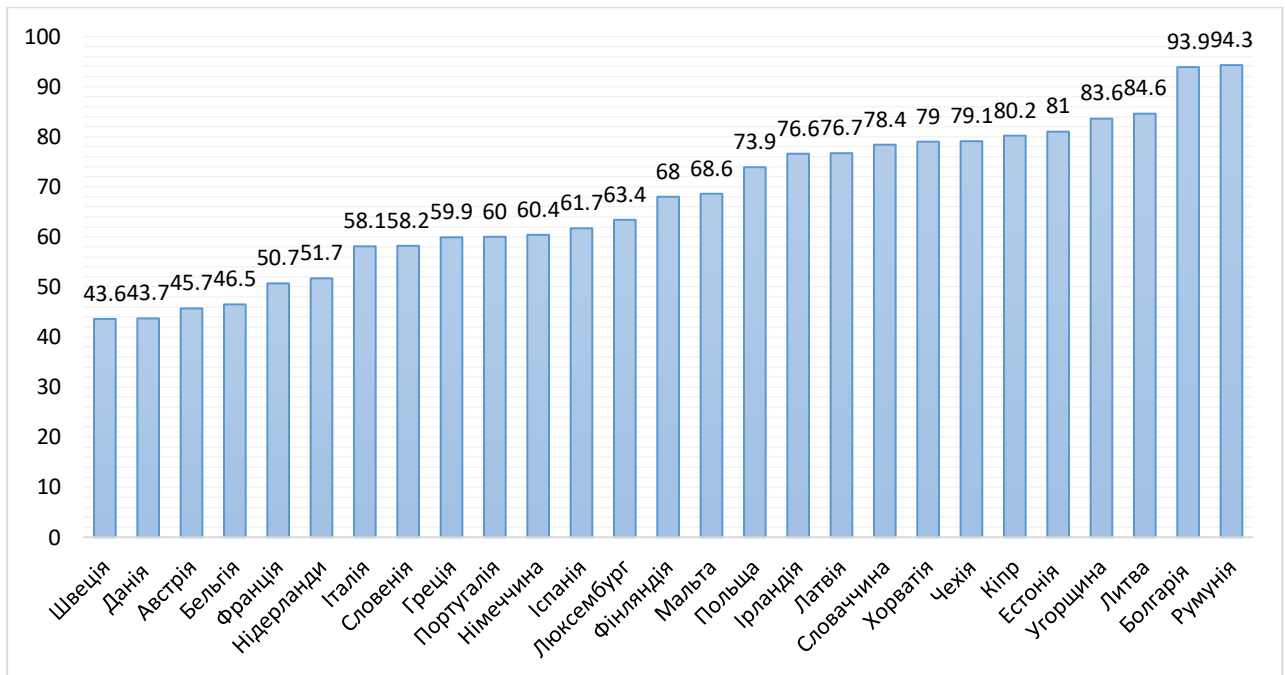


Рис. 3.2. Рівень податкового навантаження в країнах ЄС у 2021 році

Примітка. Розроблено автором за даними [60]

З рисунку 3.2 бачимо, що різниця між значеннями податкового навантаження в країнах ЄС є значною: найнижчий показник спостерігається в Швеції (43,6 %) та Данії (43,7 %), що є вдвічі меншим від найвищого показника, який притаманний Болгарії (93,9 %) та Румунії (94,3 %). Така різниця у рівнях зумовлена, з однієї сторони, різними підходами до встановлення виду і розміру податкових ставок, об'єктів і баз оподаткування, та з іншої – різним рівнем економічного розвитку та обсягу ВВП у досліджуваних країнах. В середньому ж загальне податкове навантаження по усім країнам ЄС на перший квартал 2021 року складає ~ 65%.

Виходячи з показників податкового навантаження, слід розглянути особливості оподаткування в країнах ЄС в розрізі основних видів податків та зборів: податок на додану вартість, акцизного податку та податку на прибуток.

Як відомо, основним непрямим податком є податок на додану вартість. В Європейському Союзі загальні правила щодо ставок ПДВ містяться у статтях 93-130 та Додатку III до Директиви про ПДВ (2006/112/ЄС). Зокрема, Директива про ПДВ передбачає застосування стандартної ставки не менше 15% та можливість застосовувати до двох знижених ставок щонайменше 5% до

обмеженого переліку товарів та послуг, перелічених у Додатку III до Директиви [61].



Рис. 3.3. Перелік ставок ПДВ, що застосовуються в державах-членах

Примітка. Розроблено автором за даними [61]

Отже, найнижча ставка ПДВ застосовується у Люксембурзі (17%), а найвища – 27% в Угорщині. Окрім базової ставки ПДВ, до певних груп товарів і послуг застосовуються пільгові знижені ставки, як бачимо з рисунку 3.3 найменша допустима норма зниженої ставки – 5 % (відповідно до Директиви про ПДВ), проте не всі країни її застосовують.

Такі країни, як Бельгія, Данія, Ірландія, Італія, Фінляндія, Швеція та Мальта використовують нульові ставки ПДВ, які дають змогу постачальникам певних товарів і послуг в значній сумі зменшувати свої податкові зобов'язання і, зокрема, отримувати відшкодування суми ПДВ з бюджету. Найширший перелік товарів на які застосовується нульова ставка спостерігається в Ірландії, наприклад на добрива, насіння, рослини і дерева, корми для тварин, звичайні воскові свічки.

Так як в Україні, так і в країнах ЄС існує визначений перелік товарів та послуг, які звільнені від оподаткування – надання медичної допомоги, послуги зубних техніків, послуги щодо соціального захисту, освітні послуги.

Особлива увага в країнах ЄС приділяється ще одному виду непрямих податків - акцизним платежам. Підакцизними товарами для даного виду податку виступають – алкогольні напої, тютюнові вироби, енергетичні продукти (нафтопродукти, газ, електрична енергія, кокс, вугілля). Для гармонізації податкового законодавства щодо встановлення та сплати акцизних податків в країнах ЄС були затверджені такі законодавчі положення: мінімальні ставки акцизів, перелік вийнятків при оподаткуванні, загальні правила виробництва, зберігання та транспортування підакцизних товарів на території ЄС.

Європейські країни – як і майже всі країни світу – вимагають від підприємств сплати податку на прибуток підприємств. Сума податків, яку компанія в кінцевому рахунку сплачує з прибутку, залежить як від бази оподаткування підприємств, так і від ставки податку на прибуток підприємств.

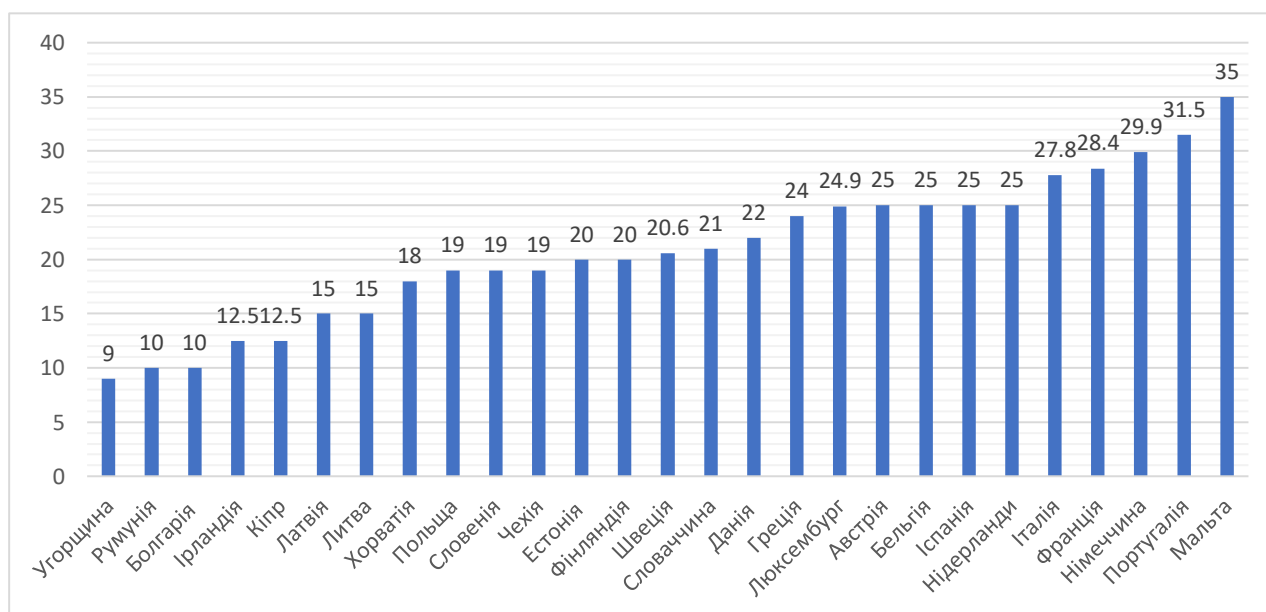


Рис. 3.4. Ставки податку на прибуток підприємств у Європі на 2021 рік

Примітка. Розроблено автором за даними [58]

Беручи до уваги центральні та субцентральні податки, Португалія має найвищу встановлену законодавством ставку податку на прибуток підприємств серед європейських країн – 31,5 відсотка. Далі слідують Німеччина та Франція – 29,9% та 28,4% відповідно. Угорщина (9 %), Ірландія (12,5 %) та Литва (15 %) мають найнижчі ставки податку на прибуток підприємств (рис. 3.4). До

прикладу, в Україні базова ставка на прибуток підприємств в 2021 році становить 18%. Проте, як в Україні, так і в інших країнах, для малого та середнього бізнесу існують спрощені системи оподаткування у вигляді знижених ставок. Зокрема, в Литві така ставка дорівнює 5%, Латвії – 9%, Португалії 17%, Україні – 0% та 3% (за договорами страхування).

В середньому європейські країни наразі стягують ставку податку на прибуток підприємств у розмірі 21,7 відсотка. Це нижче середнього світового показника, який, виміряний у 177 юрисдикціях, становив 23,9 відсотка у 2020 році. Європейські країни, як і більшість регіонів світу, за останні десятиліття зазнали зниження ставок податку на прибуток підприємств. У 2000 р. середня ставка корпоративного податку становила 31,6 відсотка і постійно знижувалася до нинішнього рівня – 21,7 відсотка [58].

Попри значну автономію державних урядів в оподаткуванні бізнесу, дана сфера має ще ряд питань, вирішення яких подається на спільний розгляд Єврокомісії та країн ЄС. В першу чергу, це стосується проблеми ухилення від оподаткування та запобігання подвійного оподаткування.

Подвійне оподаткування є негативним явищем, яке не тільки обкладає платника податку більшим податковим тягарем, але й спричиняє суттєві проблеми у сфері регулювання податковими відносинами. Усунення подвійного оподаткування здійснюється двома способами: в односторонньому та двосторонньому порядку. При односторонньому порядку – змінюється національне податкове законодавство. При двосторонньому (багатосторонньому) – складаються міжнародні угоди. Угоди про подвійне оподаткування – це угоди між двома або більше країнами про уникнення міжнародного подвійного оподаткування доходів та майна.

<b>Метод податкового кредиту</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• платники податків країн із вищими податковими ставками, які отримують доходи з країн із нижчими податковими ставками, будуть сплачувати у своїй країні лише суму перевищення податків своєї країни над податками іншої країни</li> </ul>
<b>Метод повного звільнення</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ситуація, коли держава резиденства не обкладає податком прибуток, що відповідно до договору може оподатковуватися в іншій державі</li> </ul>
<b>Метод прогресивного звільнення</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• дохід, що може обкладатися податком в одній із договірних держав, не обкладається податком і в іншій державі, яка, проте, зберігає за собою право врахувати цей дохід при визначенні податку, що накладається на іншу частину доходу</li> </ul>
<b>Метод повного заліку</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• держава резиденції нараховує свій податок на підставі сукупного доходу платника податків, у тому числі доходів в інших державах, що відповідно до договору про уникнення подвійного оподаткування можуть обкладатися податком в іншій державі</li> </ul>
<b>Метод звичайного заліку</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• відрахування державою резиденції за податком, сплаченим в іншій державі, обмежується тією частиною власного податку, що стосується прибутку, який оподатковується в іншій державі.</li> </ul>

Рис. 3.5. Основні методи уникнення подвійного оподаткування

Примітка. Розроблено автором за даними [52]

Зокрема, станом на кінець 2018 року Україна уклада близько 70 міжнародних конвенцій та угод про уникнення подвійного оподаткування. Кожна країна самостійно обирає шляхи та методи здійснення уникнення подвійного оподаткування (рис.3.5).

Правове регулювання уникнення подвійного оподаткування може здійснюватися як за допомогою норм національного законодавства, так і міжнародними податковими угодами. Проте, для ефективного вирішення цієї проблеми не достатньо лише прийняття відповідних нормативних актів, але й необхідно забезпечити їх виконання як державою, так і самими платниками податків.

### 3.3. Організаційно-концептуальні основи формування фінансової звітності в країнах ЄС

Понад 100 країн світу або вимагають, або дозволяють використовувати Міжнародні стандарти фінансової звітності (або наближаються до МСФЗ). Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ; англ. IFRS – International Financial Reporting Standards) – стандарти, що затверджуються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (англ. International Accounting Standard Board, скорочено IASB) [32].

Глобалізація та збільшення транскордонних операцій вимагали видання однорідного та загальновизнаного набору стандартів бухгалтерського обліку, і до кінця дев'яностих IAS вже були міжнародно визнаним набором принципів бухгалтерського обліку.

Одними з перших, хто спробував уніфікувати практику подання фінансової звітності були такі європейські країни:

- 1957 рік – Бельгія, Франція, Німеччина, Італія, Люксембург, Нідерланди;
- 1973 рік – Данія, Ірландія;
- 1981 рік – Греція;
- 1986 рік – Португалія, Іспанія;
- 2004 рік – Естонія, Латвія, Литва, Польща, Чехія, Словаччина, Угорщина, Словенія, Мальта, Кіпр;
- 2006 рік – Болгарія, Румунія;
- 2013 рік – Хорватія.

Важливою датою для європейських компаній є 19 липня 2002 року, коли Європейський Парламент та Європейська Рада Міністрів ухвалили положення, що вимагає прийняття МСФЗ: Регламент (ЄС) № 1606/2002. Як результат Регламенту, всі компанії, що перелічені в ЄС, повинні були скласти свою фінансову звітність відповідно до МСФЗ від 2005 року [59].

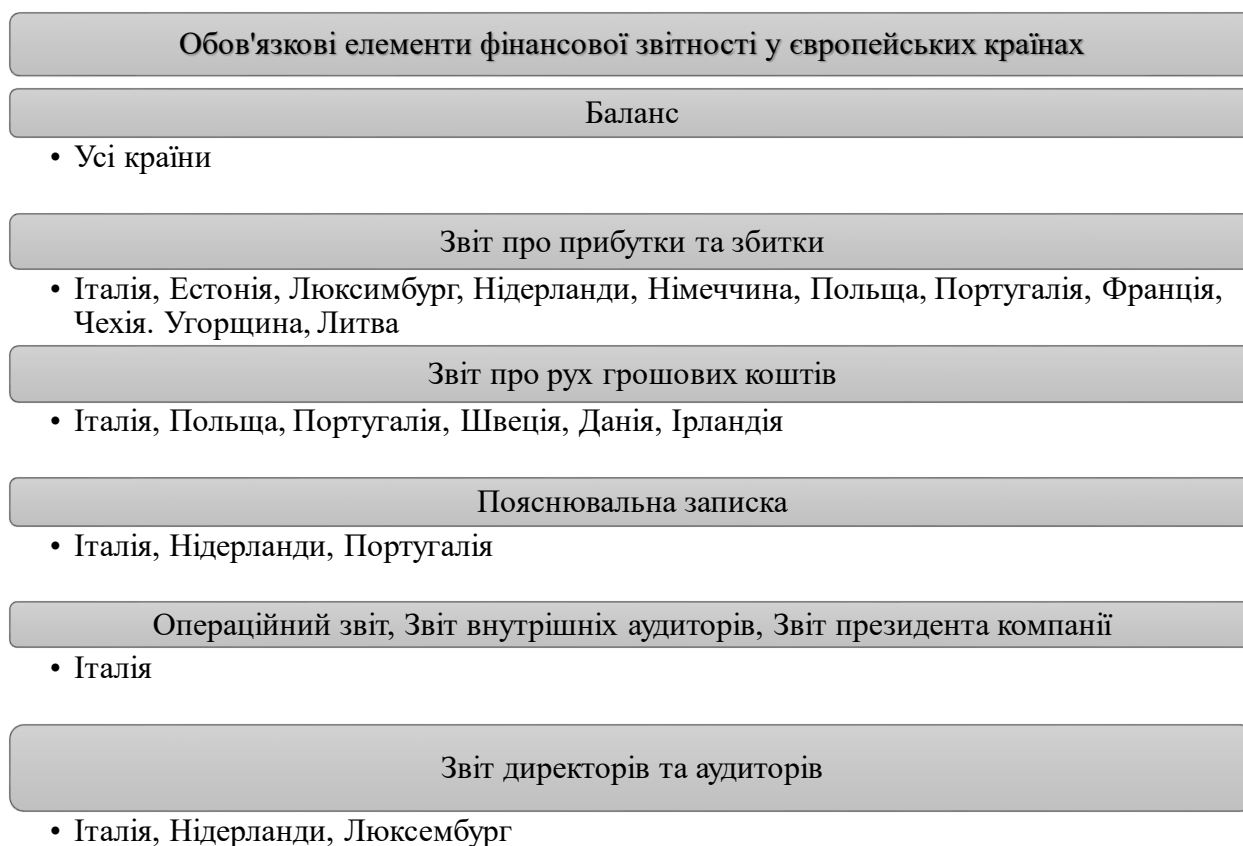


Рис. 3.6. Обов'язкові елементи фінансової звітності у європейських країнах

Примітка. Розроблено автором за даними [56]

Загалом, фінансова звітність акумулює різну кількість звітів підприємств, які регулюються правилами, нормами та стандартами відповідних країн. Кожна країна встановлює свою структуру форми звітності, навіть в межах однієї країни вона може відрізнитись.

Отже, як бачимо з рисунку 3.6. усі країни складають основну форму фінансової звітності – баланс (звіт про фінансовий результат), оскільки саме він дає можливість оцінити діяльність компанії та розміри досягнутого прибутку. Наприклад в Німеччині підприємства окрім стандартних звітів подають звіт керівництва про стан компанії – опис керівництвом основних зовнішніх та внутрішніх чинників, які впливають на розвиток компанії, а також оцінюють перспективи розвитку компанії в майбутньому періоді. Схожий звіт подається також і в Італії, саме тому, ці дві країни вважаються найбільш бюрократичними, оскільки використовують найбільшу кількість обов'язкових



форм звітності. Найменше документів подається в таких країнах як Франція, Чехія, Литва, Нідерланди та інших.

Незалежно від форм звітності, основна вимога до їх подання в країнах ЄС є незмінною – це достовірне та неупереджене висвітлення фінансового стану та результатів діяльності компаній. Разом з тим, законодавства країн світу вимагає використання єдиних принципів оцінювання статей звітів. Зокрема, основним принципом є оцінювання за ціною придбання або виробничою собівартістю. Проте, деякі країни мають право або зобов'язані використовувати в якості альтернативи історичній собівартості наступні методи оцінки:

- метод відновлюваної вартості (Ірландія, Люксембург, Данія, Швеція, Нідерланди);
- методи, що включають інфляцію (Люксембург та Португалія);
- методи переоцінки активів (усі країни, за винятком Німеччини, Італії та Австрії).

Підприємства країн-членів Європейського Союзу мають право подавати скорочену (спрощену) фінансову звітність, зазвичай, це стосується середніх та малих компаній. Законодавство кожної країни окремо визначає підходи та критерії складання такої звітності. В Рекомендаціях Європейської комісії зазначено такі критерії підприємств:

- мікропідприємства – річний прибуток/оборот не більше 2 млн євро та численність працівників до 10 осіб;
- малі підприємства – річний прибуток/оборот до 10 млн євро та численність працівників до 50 осіб;
- середні підприємства – річний прибуток до 50 млн євро або оборот до 43 млн євро та численність працівників до 250 осіб [41].

Наприклад, для того щоб скласти спрощену фінансову звітність в Чехії, підприємства необхідно слідувати таким показниками:

- річний прибуток – не більше 40 млн чеських крон;
- оборот – не більше 80 млн чеських крон;

- чисельність працівників – не більше 50 осіб.

В Німеччині малі підприємства формують та подають лише податкову звітність, оскільки вважається, що складання звітності за МСФЗ для малих і середніх підприємств не є ефективним і необхідним. В Португалії малі компанії не складають річний звіт, якщо вони не підлягають обов'язковому аудиту.

Отже, можна зробити висновок, що кожна країна має свої особливості щодо порядку, складання та подання фінансової звітності. Проте, обов'язковими залишаються баланс та примітки. Примітки до фінансової звітності являються основним джерелом інформації про діяльність компанії для зовнішніх користувачів, оскільки в них міститься розширена інформація, яка вплинула на поточний фінансовий стан та фінансові результати. На нашу думку, можна стверджувати що на основі МСФЗ сформувалась глобальна система складання і подання інформації фінансової звітності.

### **Висновки до розділу 3**

Організація та практика ведення бухгалтерського обліку, оподаткування та складання фінансової звітності в країнах Європейського Союзу має свої особливості. Зокрема, вони представляють специфіку держави, державний устрій, економічний розвиток, соціальне становище та ін. Система бухгалтерського обліку та фінансової звітності європейських країни відрізняються між собою, оскільки на їх формування вплинуло багато чинників.

Кожна держава має свою історію, культурні цінності, традиції, закони, податкову систему та багато іншого. Саме тому, в світі не існує двох однакових систем. Відмінності кожної країни, в більшій мірі, спричинені різноманіттям форм господарської діяльності, впливом зовнішніх чинників – міжнародна співпраця, глобалізація фінансового ринку, розвиток міжнародної торгівлі та

зовнішньоекономічної діяльності, та внутрішніх чинників – політичних, економічних, соціальних.

Кожна країна старається розробити сприятливі умови для ведення бізнесу – зменшує податки, запроваджує пільги, формує облікові положення та закони. Найголовніше при цьому – дотримуватись європейських стандартів та рекомендацій. Саме тому, зарубіжний досвід являється неабияким прикладом для вітчизняних підприємств щодо впровадження та використання загальноприйнятих вимог ведення обліку та підготовки звітності.

## Висновки

На сьогоднішньому етапі глобалізаційних перетворень та посилення співпраці між європейськими країнами, Україна є її завзятим учасником, як держава з відкритою економікою. Тому поширення діяльності вітчизняних підприємств у сферу міжнародної торгівлі створює можливості не лише для ефективного використання ресурсів країни, але й для залучення в процеси науково-технічного прогресу, задоволення громадян товарами та послугами іноземних компаній, перейняття досвіду ведення бізнесу тощо.

В результаті цього, виникає потреба у правильному оформленню розрахункових, експортно-імпортних та валютних операцій, вибір форм здійснення міжнародних розрахунків та їх відображення в обліку та звітності. Нині, дане питання є неабияк важливим для України, через те, що наша економіка спрямована на ефективне здійснення міжнародної торгівлі шляхом експорту товарів вітчизняними компаніями.

Ефективна інтеграція підприємств у міжнародний ринок потребує глибоких теоретичних знань та практичного досвіду створення економічних відносин із закордонними партнерами, здійснення зовнішньоекономічних операцій, укладання договорів та їх митного оформлення, здійснення розрахунків та оподаткування такої діяльності. На сьогоднішній день, практично усі підприємства мають співпрацю з іноземними партнерами. Тому, усі операції, які виникають в ході співпраці, мають бути зафіксовані в бухгалтерському та податковому обліку.

Нами було зазначено, що основними операціями в міжнародній діяльності є експорт та імпорт товарів. Тому, підприємствам слід звертати найбільшу увагу на оформлення необхідних документів та їх подання у відповідні контролюючі органи. Важливим моментом при експортних операціях є визначення методу поставки товарів, оскільки від них залежать подальші витрати компанії. В цьому випадку варто оцінювати готовність

компанії прийняти та перейти на нові стандарти та методи, які пропонуються і використовуються у всьому світі.

Щодо бухгалтерського обліку, на нашу думку, основним завданням міжнародних компаній є послідовна реєстрація міжнародних операцій, правильне визначення курсових різниць та подання у звітності точної інформації про фінансові результати компанії. Оскільки міжнародна діяльність не обмежується лише експортом та імпортом, але й сприяє залученню іноземних інвесторів, для яких важливим є фактичний стан діяльності та перспективи розвитку підприємства.

В результаті грамотного ведення обліку буде здійснюватись і ефективна податкова політика, яка в свою чергу впливає на економіку цілої країни. В міжнародній діяльності податкова система все більше проявляє стимулюючу функцію, яка зустрічається в практиці майже всіх країн світу. Зокрема, на це вказує досвід застосування нульової або зниженої ставки ПДВ при експортних операціях. Тому, посилення даної функції відкриває можливості для закріплення вітчизняних підприємств на міжнародному ринку.

На нашу думку, міжнародний досвід у сфері обліку та оподаткування має значний вплив на розвиток зовнішньоекономічних відносин в Україні. Вивчаючи особливості ведення обліку європейських країн дасть змогу перейняти важливі аспекти щоб гармонізувати вітчизняний облік та привести у відповідність європейським стандартам. Сьогоднішній стан впровадження міжнародних стандартів в Україні можна характеризувати як фундамент з постійною побудовою якісної системи обліку та звітності.

Ми вважаємо, що компанії, які перейняли досвід складання звітності за МСФЗ можуть сміливо використовувати міжнародні стандарти не лише у звітності, але й при веденні бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, зменшить трудові затрати на ведення паралельного обліку чи трансформації звітності.

### Перелік використаних джерел

1. Адаптація законодавства України до законодавства європейського союзу: стан, проблеми та перспективи. URL: [http://www.razumkov.org.ua/ukr/article.php?News\\_id=138](http://www.razumkov.org.ua/ukr/article.php?News_id=138)
2. Бенько І.Д. Особливості застосування міжнародних стандартів фінансової звітності у телекомунікаційних компаніях. *Облік, аналіз і аудит в контексті Європейської інтеграції України*: монографія; за заг.ред. М.С.Пашкевич; М-во освіти і науки України; Нац.гінрн.ун-т. Дніпропетровськ: НГУ, 2015.361с.
3. Бенько І.Д., Сисюк С.В.Корупція в сфері публічних закупівель: форми прояву та засоби протидії. *Наук.-практ.Журнал. Причорноморські економічні студії*. Вип. 38. Ч 2. Одеса. ПНДІЕІ. 2019. С.84–87. URL:[http://bses.in.ua/journals/2019/38\\_2\\_2019/19.pdf](http://bses.in.ua/journals/2019/38_2_2019/19.pdf)
4. Бенько І.Д.Проблеми і перспективи застосування МСФЗ (IFRS)для малих та середніх підприємств. *Вісник Одеського національного ун-ту. Серія: Економіка*. Том 21. Вип.7-1(49). Одеса: ОНУ. 2016. С.168–172. URL:[http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu\\_econ\\_2016\\_21\\_7%281%29\\_39](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2016_21_7%281%29_39)
5. Бенько І.Д. До питання впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності.*Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали IV міжнар. Наук.-практ.конф., 11 травня 2016р.* Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С.37–39.
6. Булатів А.С. Економічний аналіз діяльності підприємств: навч. посіб. К.: Знання, 2017. 408с.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посіб.Житомир: ПП “Рута”, 2017. 544 с.
8. Верига Ю. А. Облік у зарубіжних країнах: навч. посіб.К. : Центр навч. літ., 2016. 216 с.
9. Власова, О. Є., С. В. Кравцова, and Д. А. Бондаренко. Сучасне реформування бухгалтерського обліку в умовах євроінтеграції. 47-50.
10. Гарбінська-Руденко, А. В.Правові аспекти врегулювання подвійного

- оподаткування між Україною та окремими зарубіжними країнами. (2018).  
URL: [http://ir.nusta.edu.ua/bitstream/doc/3547/1/3761\\_IR.pdf](http://ir.nusta.edu.ua/bitstream/doc/3547/1/3761_IR.pdf)
11. Гребельник О. П. Сторожук О. В. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності : навчальний посібник. Ірпінь : Університет ДФС України, 2018. 554 с.
  12. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах : навч. посіб.К. : Центр учбової літератури, 2016. 430 с.
  13. Гузенко Г. М. Гайдученко Ю. О.Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: сутність, економічний механізм її розбудови, особливості. *Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»*. Серія : Економічна теорія та право. 2013. № 3.URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnyua\\_etp\\_2013\\_3\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnyua_etp_2013_3_10)
  14. Гуцул І. А., Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності : фіскальні ефекти та регулюючий потенціал. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 207 с. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/165>
  15. Довгаль О. А. Особливості змісту й форм міжнародного бізнесу в умовах глобалізації. *Бізнес Інформ*.2016. № 6.С. 25-30.URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2016\\_6\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2016_6_5)
  16. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2016. 368 с.
  17. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
  18. Закон Ураїни «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>
  19. Інкотермс : офіційні правила тлумачення торговельних термінів Міжнародної торгової палати : від 01.01.2000 № 988\_007. Редакція від 01.01.2011.
  20. ІНКОТЕРМС 2020: особливості можливого застосування. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/news/100015209-inkoterm-2020-osoblivosti->

[mozhlivogo-zastosuvannya-1](#)

21. Карпенко Н.Г., Особливості обліку екс порту товарів. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. Мукачівський державний університет, 48 Вип. № 9. 2017. С.1134-1138. URL: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/9\\_ukr/194.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/9_ukr/194.pdf)
22. Козак Ю.Г., Савельєв Є.В., Shengelia Т., Куриляк В.Е., Gribinsea А., Уханова І.О., Сукач О.О., Сулим О.В., Єрмакова О.А., Захарченко О.В., Заєць М.А., Бурлаченко Д.М., Боденчук Л.Б., Момотенко Н.С., Швагірева В.С. *Зовнішньоекономічна діяльність : навчальний посібник*. К.: «Центр учбової літератури», 2019. 292 с
23. Кравчук, Ю. Г. Особливості організації бухгалтерського обліку у зарубіжній та вітчизняній практиці. *Міжнародне науково-технічне співробітництво: принципи, механізми, ефективність : збірник наукових праць XV (XXVII) Міжнародної науково-практичної конференції*. Київ, 2019. С. 158-159.
24. Крисоватий А. І. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 236 с.
25. Крупельницька І.Г. *Звітність підприємств : навчальний посібник*. К. : ЦУЛ, 2017. 232 с.
26. Крупка Я.Д., І.Я. Назарова. *Облік міжнародних операцій: навч. посібн.* Тернопіль: Крок, 2016. 216 с.
27. Кузіна Р. В. *Гармонізація фінансової звітності: міжнародний досвід та українська практика.* URL: [http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12695/1/23\\_119-131\\_Vis721menegment.pdf](http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12695/1/23_119-131_Vis721menegment.pdf).
28. Кузнецов С. О., *Облік зовнішньоекономічної діяльності : навчальний посібник*. Видавництво Іванченко І. С., 2019.
29. Кулик В.А. *К Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія*. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. С. 373.
30. Лисиця Н.Р., Полякова Я.О., Базалієва Л.В., Піддубна Л.І., Семікоп Ю.О.



- Міжнародний бізнес: теорія і практика: монографія. Х. : ХНЕУ, 2016. 140 с
31. Лишиленко, О.В. Бухгалтерський фінансовий облік : навч. посіб. Київ : Вид-во «Центр навчальної літератури», 2016. 524 с.
  32. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. Тернопіль: Економічна думка, 2016. 360 с.
  33. Лучко М.Р. , Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. Тернопіль: Економічна думка, 2016. 370 с.
  34. Лучко М.Р., Н.Г. Мельник, С.В.Сисюк. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник . Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ». 2015. 356 с.
  35. Лучко, М.Р., Жукевич С.М., ФаріонА.І. Фінансовий аналіз: Навч. посіб. Тернопіль: Економічна думка, 2016. 300 с
  36. Лучко М.Р.,Бенько І.Д., Яцишин С.Р., Мельник Н.Г.Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тернопіль: , 2018. 390 с.
  37. Малишкін О. І. Плани рахунків підприємств європейських країн у контексті міжнародних стандартів і євроінтеграції. 2017. Вип. 1.С. 61-68. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vodt\\_2017\\_1\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vodt_2017_1_11)
  38. Мельник А.Ф., Іващук І.О., Бенько І.Д. Європейський союз: інституційні та економічні основи інтеграції: навч. посіб. Тернопіль: Матвей, 2014. 410 с.
  39. Митний кодекс України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>
  40. Мних Є.В. Економічний аналіз підприємства: Підручник. К.: КНТУ, 2016. 514 с.
  41. Небильцова, О. В. Особливості застосування міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств у Європейському Союзі та Україні. Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2015. Том 21. № 2. С. 292-297.

42. Оляднічук Н. В. Облік експортно-імпортних операцій . Облік і фінанси. 2017.№ 1. С. 48-56. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2017\\_1\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2017_1_8)
43. Пахненко О. М. Основні засади податкової політики в країнах ЄС на сучасному етапі. *Ефективна економіка*. 2016. № 12.
44. Податковий кодекс України: Закон України №2755-VI від 02.12.2010 р.№13-17.Ст.112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
45. Прокопенко І. А. Податкове стимулювання залучення прямих іноземних інвестицій в Україну в контексті досвіду зарубіжних країн. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації*. 2016. URL: [http://ndi-fp.asta.edu.ua/files/doc/Zbirnyk\\_IK\\_2016.pdf](http://ndi-fp.asta.edu.ua/files/doc/Zbirnyk_IK_2016.pdf).
46. Рожелюк В.М. Міжнародний досвід формування облікової політики підприємства. *Інноваційна економіка*. 2014. № 2 (12). С. 123-127.
47. Руденко Л.В. Міжнародні кредитно-розрахункові та валютні операції. К.: Центр навчальної літератури, 2016. 632 с.
48. Савицька О. І. Аналіз ефективності зовнішньоекономічної діяльності України у сучасних умовах. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2014. № 3. С. 71-77. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vcndtue\\_2014\\_3\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vcndtue_2014_3_11)
49. Семкова Л. В. Міжнародна економічна діяльність країн в умовах глобальної конкуренції. Донецьк, 2010. 20 с.
50. Сисюк С.В., Бенько І.Д. Курсові різниці та балансова вартість іноземної валюти: особливості обліку та визначення. *Зб. Наукових праць Черкаського державного технологічного ун-ту. Серія: Економічні науки*. Вип. 25(ч.1). Черкаси: ЧДТУ. 2010. С.66–71.
51. Сторожук, Т. М.,Т. В. Гордієнко. Практика подання фінансової звітності у зарубіжних країнах. Diss. Рівне: НУВГП., 2020.
52. Устинова І.П., Мединська Т. Ю. Міжнародна практика усунення подвійного оподаткування. *Юридичний вісник. Повітряне і космічне право* 3. 2017. 75-80.
53. Хомуляк Т. І. Міжнародні стандарти фінансової звітності: проблеми

- іперспективи застосування. *Вісник Університету Банківської справи Національного банку України*. 2015. №1. С. 212– 216.
54. Хомутенко В. П., Луценко І. С., Волкова О.Г. Фінансова політика зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. Харків: «Діса плюс», 2018. 370 с.
55. Чуніхіна Т. С., Проценко Л. А. Розкриття інформації про фінансові результати у форматі міжнародних та національних стандартів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2018. 19(2). С. 153–157.
56. Шипіна С. Б. Зарубіжний досвід розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за МСФЗ. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки*. 2016. Вип. 17(4). С. 147-150. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu\\_en\\_2016\\_17%284%29\\_38](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_17%284%29_38)
57. Benko I.D. Peculiarities of applying IFRS in domestic practice: present day realities. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation : monograph / Under the guidance of Doctor of Economics, Professor Mykhailo Luchko. Ternopil : TNEU, 2017. 232 p.
58. Corporate Income Tax Rates in Europe. URL: <https://taxfoundation.org/2021-corporate-tax-rates-in-europe/>
59. IFRS adoption around the world. URL: <https://www.icaew.com/technical/financial-reporting/ifrs/ifrs-adoption-around-the-world>
60. Index of Economic Freedom: report. URL: <https://www.heritage.org/>
61. The official site of European Commission (2020), «Taxation and customs union». URL: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm)