

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
УНІВЕРСИТЕТ МИТНОЇ СПРАВИ ТА ФІНАНСІВ**

На правах рукопису

**КНИШЕК ОКСАНА ОЛЕКСІЇВНА**

УДК 657: 339.56(043.3)

**МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ  
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

Дисертація на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Науковий керівник:  
**Вакульчик Олена Михайлівна,**  
доктор економічних наук,  
професор

**ДНІПРО – 2017**

## ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	4
ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	14
1.1. Організаційно-економічний механізм регулювання та контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств машинобудівної галузі	14
1.2. Теоретична сутність та види контролю експортно-імпортних операцій	36
1.3. Теоретичні аспекти аналізу і оцінки зовнішньоекономічної діяльності підприємств	57
Висновки до розділу 1	72
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	76
2.1. Методичні підходи до управлінської та митної діагностики зовнішньоекономічної діяльності підприємства	76
2.2. Методика та організація аналізу ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства	88
2.3. Методика та організація інтегрально-рейтингової оцінки якісних характеристик підприємства-суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності	116
Висновки до розділу 2	139
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА, ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ОБЛІКОВО- ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	144
3.1. Організація внутрішнього контролю відповідності підприємства- суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності митним вимогам при отриманні статусу уповноваженого економічного оператора	144

3.2. Методика контролю відхилень чинників впливу на показники ефективності зовнішньоекономічної діяльності від граничних параметрів	158
3.3. Обліково-інформаційне забезпечення контролю на основі фінансової та управлінської звітності зовнішньоекономічної діяльності підприємства	164
Висновки до розділу 3	183
ВИСНОВКИ	187
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	192
ДОДАТКИ	213

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

- $V_{адм.}$  – додаткові витрати на здійснення експортної діяльності, грн.;  
 $VE_i$  – виробничі витрати на одиницю  $i$ -ї продукції, грн.;  
 $V_{збут}$  – додаткові витрати на збут експортної продукції, грн.;  
 $V_{кп}$  – додаткові витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, грн.;  
 $V_{кр}$  – додаткові витрати від операційних курсових різниць, грн.;  
 $V_f$  – додаткові фінансові витрати.  
 ВМО – Всесвітня митна організація;  
 ВРУ – Верховна Рада України;  
 $D_{кп}$  – додатковий дохід від купівлі-продажу іноземної валюти, грн.;  
 $D_{к.р.}$  – додатковий дохід від операційних курсових різниць;  
 ДФСУ – Державна фіскальна служба України;  
 $E_{абс.}^{експ.}$  – коефіцієнт абсолютної ефективності експортної діяльності;  
 $E_{відн.}^{експ.}$  – коефіцієнт відносної ефективності експортної діяльності підприємства;  
 ЕКОСОР – Економічна і соціальна рада;  
 $ET_q$  – еталонне значення показника;  
 ЄЕК – Європейська економічна комісія;  
 ЄС – Європейський Союз;  
 ЗЕД – зовнішньоекономічна діяльність;  
 МКУ – Митний кодекс України;  
 $KE_i$  – обсяг експорту  $i$ -ї продукції;  
 НП(С)БО – національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку;  
 ООН – Організація Об'єднаних Націй;  
 ОПР – особа, що приймає рішення;  
 ОЕСР – Організація економічної співпраці та розвитку;  
 ПДВ – податок на додану вартість;  
 ПКУ – Податковий кодекс України;  
 СВКВ – система внутрішнього контролю відповідності;  
 СОТ – Світова організація торгівлі;  
 УЕО – уповноважений економічний оператор;  
 $ЦВЕ_i$  – ціна  $i$ -ї експортної продукції, переведена у гривні за офіційним курсом в день митного оформлення;  
 $a_{qb}$  – фінансово-економічний показник діяльності підприємства;  
 $V_j$  – оціночний результат за тематичним блоком;  
 $b$  – номер сегмента ринку (відповідний сегмент ринку);  
 $c$  – параметр тематичного блоку  $j$ ;  
**CobiT** (Control Objectives for Information and Related Technologies) – цілі контролю при використанні інформаційних технологій;  
**COSO** (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) - міжнародна концепція внутрішнього контролю комітету спонсорських організацій

$d$  – кількість блоків в системі рейтингової оцінки;  
 $INT$  – інтегральний показник якості, який враховує результат оцінки за  $j$ -ми блоками;  
 $INTR$  – інтегрально-рейтингова оцінка підприємств;  
 $IF_b$  – інтегральна оцінка фінансового стану підприємства-суб'єкта ЗЕД;  
 $j$  – тематичний блок інтегрального показника (всього 5 блоків);  
 $k$  – кількість видів продукції;  
 $m_j$  – кількість параметрів у тематичному блоці  $j$ ;  
 $n$  – кількість показників в інтегральній оцінці,  $n = 7$ ;  
 $P_{qb}$  – ступінь відхилення показника  $b$  від відповідного еталонного значення  $i$ -го сегменту;  
 $CIF_{b2}$  – порівняльний показник фінансового стану підприємства;  
 $q$  – номер показника (відповідний показник);  
 $Q_e$  – обсяг експорту у внутрішніх середньорічних цінах;  
 $SAC$  – концепція внутрішнього контролю (Контроль і аудит систем);  
 $\beta$  – кількість балів, якою оцінений рівень відповідності якісних характеристик підприємства митним вимогам;  
 $\beta_j^n$  – планове значення бальної оцінки  $j$ -го компонента інтегрального показника;  
 $\beta_j^\phi$  – фактичне значення бальної оцінки  $j$ -го компонента інтегрального показника;  
 $\Delta B_{e.d.}$  – додаткові витрати на здійснення експортної діяльності;  
 $\Delta D_{e.d.}$  – додаткові доходи від здійснення експортної діяльності;  
 $\Delta INT^\phi$  – загальне відхилення значення інтегрального показника звітного періоду (факт) від планового значення (план);  
 $\Delta INT_{\beta 1}^\phi - \Delta INT_{\beta 5}^\phi$  – відхилення значень оцінок якісних характеристик за параметрами п'яти тематичних блоків;  
 $\Delta INT_{\beta j}^\phi$  – відхилення значення інтегрального показника за рахунок зниження/підвищення оцінки за компонентом інтегрального показника (позитивне чи негативне).

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Сучасний стан розвитку економічних відносин характеризується високим ступенем інтеграції та глибоким світовим поділом праці. Посилення глобалізаційних процесів в останні десятиріччя зумовило активізацію зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) між суб'єктами різних країн, що в свою чергу викликало необхідність пошуку нових підходів до формування організаційно-економічного механізму регулювання експортно-імпортних операцій та адаптації методів їх обліку, аналізу і контролю.

Розгортання в Україні політичного та військового конфліктів на фоні наслідків світової фінансово-економічної кризи спричинило втрату традиційних ринків збуту продукції машинобудівними підприємствами та особливо актуалізувало питання ефективності зовнішньоторговельних операцій у зв'язку з переорієнтацією їх виробничої та зовнішньоекономічної діяльності.

Функціонування підприємств у ринкових конкурентних умовах під впливом глобалізаційних факторів зумовлює потребу володіти достовірною та деталізованою інформацією про стан і перспективи власного розвитку, наявні та потенційні ризики з метою своєчасної розробки обґрунтованих управлінських рішень для підвищення ефективності та результативності ЗЕД.

Питання функціонування організаційно-економічного механізму регулювання економічних процесів та трактування його сутності розглянуто у працях таких вітчизняних вчених, як: І. Біла, Г. Козаченко, О. Єрмакова, В. Кушнірук, І. Моргачов, О. Шебаніна та зарубіжних учених: Дж. Кейнса, Ф. Кене, У. Петі, Д. Рікардо, Ж.-Б. Сея, А. Сміта та ін. Дослідження фундаментальних питань методики й організації контролю знайшли своє відображення у напрацюваннях В. Авер'янова, В. Афанасьєва, Ф. Бутинця, І. Ващенко, Г. Вознюка, В. Гаращук, А. Загороднього, Є. Калюги, І. Орехова, Л. Савченко, О. Ткаченко, В. Туровцева, У. Марчук та ін. Проблеми методики і організації аналізу та інтегральної оцінки діяльності підприємств

досліджено у наукових працях таких вітчизняних вчених, як: О. Вакульчик, А. Вічевич, Г. Вознюк, О. Гетьман, С. Довбня, Т. Загорна, А. Загородній, В. Івахненко, Т. Ковальчук, І. Лазаришина, В. Мец, Н. Міценко, Є. Мних та зарубіжних науковців, а саме: Г. Савицької, І. Чуєва, А. Шеремета та ін.

Незважаючи на значну кількість напрацювань, у яких розкрито питання аналізу та контролю в системі організаційно-економічного механізму регулювання господарської діяльності, поза увагою залишаються проблеми аналізу та контролю власне зовнішньоекономічної діяльності підприємств, що в сучасних умовах займає суттєву питому вагу в структурі операційній діяльності більшості підприємств машинобудівного комплексу України.

Інтеграційні процеси України останніх років та подальша асоціація з Європейським Союзом передбачають необхідність перегляду існуючих підходів до процесів контролю та аналізу, методика й організація яких має відповідати світовим та європейським стандартам.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційну роботу виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт:

– кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування Університету митної справи та фінансів (м. Дніпро) за темою «Удосконалення функцій обліку, аналізу, контролю і аудиту у сфері зовнішньоекономічної діяльності» (номер державної реєстрації 0115U007057, 2015-2019 рр.), де автором досліджено організацію і методику аналізу ЗЕД;

– кафедри обліку і аудиту Академії митної служби України за темою «Розвиток обліку, аналізу і контролю в управлінських системах» (номер державної реєстрації 0110U003898, 2010-2014 рр.), у межах якої здобувачем вдосконалено методику контролю підприємств-суб'єктів ЗЕД;

– Державного науково-дослідного інституту митної справи за темою «Формування системи митного аудиту України» (номер державної реєстрації 0112U003860, 2012-2013 рр.), де автором визначено сфери взаємодії внутрішнього та зовнішнього контролю ЗЕД.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є розробка

теоретичних положень та обґрунтування науково-практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення методики та організації аналізу і контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

Для досягнення мети поставлено та вирішено такі *завдання*:

- проаналізувати види контролю за різними ознаками та ідентифікувати особливості митного контролю експортно-імпортних операцій в системі ЗЕД підприємств;

- удосконалити науково-методичний підхід до аналізу економічної ефективності ЗЕД підприємства;

- обґрунтувати методику інтегральної оцінки фінансового стану підприємства-суб'єкта ЗЕД;

- запропонувати методику рейтингової оцінки, аналізу та контролю якісних характеристик підприємства;

- розробити організаційний механізм аналізу та контролю відповідності характеристик суб'єкта ЗЕД митним вимогам при отриманні статусу уповноваженого економічного оператора (УЕО);

- поглибити методичні засади внутрішнього контролю відхилень показників ефективності ЗЕД підприємств від їх граничних значень;

- сформулювати пропозиції щодо удосконалення обліково-інформаційного забезпечення контролю та аналізу ЗЕД підприємств.

*Об'єктом дослідження* є процеси ведення зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

*Предмет дослідження* – теоретичні, методичні та прикладні положення аналізу і контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

*Методами дослідження* є фундаментальні положення сучасної економічної науки, сукупність загальнонаукових та спеціальних методів пізнання, зокрема: індукції, дедукції, порівняння, теоретичного узагальнення (для розкриття сутності понять «організаційно-економічний механізм», «контроль», «аналіз»); системний підхід та абстрактно-логічний метод (з метою удосконалення класифікації основних видів митного контролю ЗЕД);

коефіцієнтний метод та метод інтегральних оцінок (при визначенні показників ефективності ЗЕД); метод деталізації (для дослідження призначення аналітичних рахунків).

*Інформаційною базою* дослідження є дані Світового банку, міжнародних рейтингових організацій, статистична звітність, фінансова та внутрішня управлінська звітність підприємств машинобудування, нормативно-правові акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України та інших центральних органів виконавчої влади з питань організації та регулювання ЗЕД, публікації в періодичних спеціалізованих вітчизняних та закордонних виданнях, а також результати власних досліджень і спостережень автора.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в удосконаленні теоретичних положень та розробці науково-практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення методики та організації аналізу і контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Основні положення дисертації, які визначають її новизну, полягають у наступному:

*удосконалено:*

– класифікацію видів митного контролю ЗЕД, що, на відміну від існуючих, визначає окремі його види відповідно до об'єктів контролю, одним із яких виступає підприємство-суб'єкт ЗЕД. Це дозволило виокремити новий вид митного контролю – митну діагностику, що здійснюється з метою спрощення митних процедур і передбачає проведення аналізу та оцінку суб'єкта ЗЕД щодо його відповідності митним вимогам;

– науково-методичний підхід до аналізу економічної ефективності ЗЕД підприємства на основі розрахунку коефіцієнта відносної ефективності експортної діяльності, який базується на співвідношенні додаткових доходів та додаткових витрат ЗЕД, що дозволяє аналізувати та контролювати ефективність експортних операцій, а також операцій на внутрішньому ринку й приймати управлінські рішення щодо їх доцільності;

– порядок розрахунку порівняльного показника інтегральної оцінки

фінансового стану суб'єкта ЗЕД, що інтегрує значення окремих фінансових коефіцієнтів, які характеризують результативність діяльності, здатність підприємства до самофінансування, фінансову стійкість, інтенсивність використання активів тощо, і дозволяє порівняти фінансовий стан підприємства за умови ведення ним діяльності лише на внутрішньому або виключно на зовнішньому ринку;

– методичний підхід до оцінки якісних характеристик підприємства-суб'єкта ЗЕД на основі виявлення рівня їх відповідності митним вимогам при здійсненні експортно-імпортних операцій, який побудований на кількісній оцінці за трьома рівнями відповідності та здійснюється з використанням параметрів п'яти тематичних блоків, зокрема таких, як: дотримання підприємством чинного митного законодавства України; система обліку, звітності та внутрішнього контролю; платоспроможність і фінансовий стан; відповідність стандартам надійності та безпеки; забезпечення практичних стандартів компетенції або професійної кваліфікації, що дає змогу провести інтегрально-рейтингову оцінку підприємства для отримання ним статусу уповноваженого економічного оператора;

– систему організації внутрішнього контролю відповідності підприємства-суб'єкта ЗЕД митним вимогам, що здійснюється господарюючим суб'єктом для отримання ним статусу уповноваженого економічного оператора, яка базується на міжнародній концепції внутрішнього контролю комітету спонсорських організацій «COSO» та доповнена організаційними заходами моніторингу фактичних значень оціночних показників на основі проведення аналізу відхилень від їх необхідного рівня;

*набули подальшого розвитку:*

– методика внутрішнього контролю ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства, в основу якої покладено визначення граничних значень факторів впливу на формування додаткових доходів і додаткових витрат ЗЕД, що дозволяє підтримувати досягнутий

рівень відносної ефективності експортної діяльності та сприятиме прийняттю управлінських стратегічних рішень щодо географічної структури обсягів реалізації продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках;

– методичні підходи до відображення в обліку витрат, пов'язаних з організацією та управлінням підприємством, на спеціальних аналітичних рахунках із метою накопичення облікових даних відповідно до видів продукції, замовників та географічних сегментів діяльності, що дає змогу сформулювати управлінську звітність для аналізу і контролю ефективності ЗЕД, яка, на відміну від існуючих, містить деталізовану інформацію про додаткові доходи та додаткові витрати експортної діяльності.

**Практичне значення одержаних результатів.** Практична цінність дисертаційної роботи полягає в розробці комплексної системи аналізу та контролю ЗЕД підприємств машинобудівної галузі, що дає змогу поліпшити якість управління та ефективність діяльності за рахунок спрощення митних процедур. Запропонована модель інтегральної оцінки фінансового стану суб'єкта ЗЕД сприяла підвищенню результатів діяльності ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод» (акт № 427/14-2 від 14.07.2016 р.). Застосування розробленої автором методики діагностики ЗЕД дало можливість виявити «слабкі місця» в організації ЗЕД підприємств Концерну «Укрросметал» (акт впровадження 05.04.2015 р. № 123-12/7), а саме: на основі впровадження запропонованої методики у ПАТ «Полтавський турбомеханічний завод» удосконалено систему прийняття управлінських рішень в сфері ЗЕД; використання в управлінні та контролі показника відносної ефективності ЗЕД дало змогу покращити її результати у ПАТ «Науково-виробниче акціонерне товариство «ВНДІКомпресормаш» та ПАТ «Глухівський завод «Електропанель».

Результати дисертаційної роботи впроваджено в навчальний процес Університету митної справи та фінансів при викладанні дисциплін «Митний пост-аудит», «Організація і методика аудиту», «Фінансовий аналіз», «Аналіз господарської діяльності», «Управлінський облік», «Облік

зовнішньоекономічної діяльності» (довідка № 01-15/03-985 від 21 грудня 2016 р.).

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дисертаційної роботи апробовано на міжнародних науково-практичних конференціях: «Майбутнє – аудит» (м. Кривий Ріг, 15 грудня 2010 р.); «Митна політика та актуальні проблеми економічної безпеки України на сучасному етапі (економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні аспекти)» (м. Дніпропетровськ, 25 березня 2011 р.); «Митна політика та актуальні проблеми економічної безпеки України на сучасному етапі (економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти)» (м. Дніпропетровськ, 30 березня 2012 р.); «Naukowa przestrzen Europy-2012» (Przemysl, 07-15 kwietnia 2012); «Украина – Болгария – Европейский союз: современное состояние и перспективы» (г. Херсон – Варна, 13-19 сентября 2012 г.); «Сучасні проблеми соціально-економічного розвитку» (м. Одеса, 21-22 грудня 2012 р.); «Теоретичні та практичні аспекти розвитку сучасної економіки» (м. Львів, 28-29 грудня 2012 р.); «Митна політика та актуальні проблеми економічної безпеки України на сучасному етапі (економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти)» (м. Дніпропетровськ, 29 березня 2013 р.); «Формування системи митного аудиту України» (м. Хмельницький, 22 травня 2013 р.); «Актуальні проблеми світової та національної економіки: міжнародний бізнес, економічна безпека і митна справа» (м. Дніпропетровськ, 26 березня 2014 р.); «Інструменти лібералізації та спрощення світової торгівлі: міжнародний і національний аспекти» (м. Дніпропетровськ, 28 листопада 2014 р.); «Проблеми економіки, менеджменту та сільської кооперації» (м. Львів, 12-13 травня 2015 р.); «Развитие науки в XXI веке» (м. Харків, 28 вересня 2015 р.); «Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю» (м. Мукачево, 26 листопада 2015); «Економіка та соціум: сучасний фундамент розвитку людства» (м. Лейпциг, Німеччина, 31 жовтня 2016 р.), «Лібералізація та безпековий механізм зовнішньоекономічної діяльності: економічні та гуманітарно-технічні аспекти» (м. Дніпро, 25

листопада 2016 р.); «Проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та оподаткування» (м. Дніпро, 21 листопада 2016 р.).

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 33 наукові праці загальним обсягом 30,72 друк. арк., з них – 7,99 друк. арк. належать особисто автору, у тому числі: 2 монографії – у співавторстві (19,3 друк. арк., особисто автора – 1,3 друк. арк.); 11 статей – у наукових фахових виданнях України (6,13 друк. арк., особисто автора – 3,06 друк. арк.); 3 статті – у наукових фахових виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз даних (1,72 друк. арк., особисто автора – 1,15 друк. арк.); 17 публікацій – у збірниках матеріалів науково-практичних конференцій (3,57 друк. арк., особисто автора – 2,48 друк. арк.).

**Структура та обсяг роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертації становить 243 сторінки друкованого тексту (175 сторінок – основного). Дисертаційна робота містить 26 таблиць, 26 рисунків та 8 додатків на 30 сторінках. Список використаних джерел налічує 170 найменувань.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

#### 1.1. Організаційно-економічний механізм регулювання та контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств машинобудівної галузі

Стрімкий розвиток товарно-грошових відносин спричинив активізацію торгівлі в цілому та зовнішньої торгівлі зокрема. З появою зовнішньоторговельних відносин поступово формується й система поглядів щодо їх організації та регулювання. Так, однією з перших концепцій регулювання зовнішньоекономічної діяльності на рівні держави був меркантилізм, ідеї якого сформували основу політики протекціонізму, що активно застосовується сучасними країнами для захисту своїх національних економічних інтересів. Іншою доктриною щодо здійснення зовнішньоекономічної діяльності є фритредерство [139, 132], або вільна торгівля, що характеризується відсутністю або мінімальним втручанням з боку держави у зовнішню торгівлю. Слід зазначити, що сьогодні ці дві доктрини не існують у чистому вигляді, а політика окремих держав щодо зовнішньої торгівлі формується на основі модифікованих та агрегованих їх форм – як правило, це лібералізація зовнішньої торгівлі з окремими елементами протекціонізму. Наявність таких модифікованих та агрегованих форм зовнішньоекономічної політики зумовлюється особливостями розвитку національних економік та іншими факторами, серед яких географічні, соціальні, демографічні, політичні та ін. Посилення поляризації економічного розвитку країн, які інтегруються в глобальний торговельний простір, та асиметрія наслідків світової фінансово-економічної кризи 2008-2009 рр. для різних груп країн породжують цілу хвилю альтернативних неоліберальному мейнстріму поглядів протекціоністського спрямування [87, с. 227].

Сьогодні кожна країна самостійно в межах сформованих умов вибудовує свою зовнішньоекономічну політику, а також формує та реалізовує власні механізми регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Так, за результатами дослідження експертів The Heritage Foundation, що займається формуванням рейтингу економічної свободи країн світу, сьогодні спостерігається ситуація, за якої до числа країн з вільною економікою належать не провідні держави світу, а, як правило, невеликі економіки.

Економічна свобода розглядається як відсутність державного втручання та перешкоджання виробництву, розподілу й споживанню товарів і послуг, за винятком необхідності захисту громадян, а її ступінь розраховується як середнє арифметичне десяти основних показників (свобода бізнесу, торгівлі, фінансового сектору, інвестицій, праці, монетарна та фіскальна свободи, гарантії прав власності, розмір бюрократичного апарату та ступінь захисту від корупції), кожен з яких визначається за 100-бальною шкалою: 0 – мінімум свободи, 100 – абсолютна свобода. В результаті оцінки усі країни світу поділяються на п'ять умовних груп у відповідності до свого рейтингу за Індексом економічної свободи: 1) «вільні» – від 80 до 100 балів; 2) «переважно вільні» – від 70 до 80 балів; 3) «помірно вільні» – від 60 до 70 балів; 4) «переважно не вільні» – від 50 до 60 балів; 5) «не вільні» – менше 50 балів [162].

Показовим є те, що за рейтингами 2013-2015 рр. до економічно вільних країн належать Гонконг (89,3-89,6 балів), Сінгапур (88,0-89,4 балів), Австралія (82,6-81,4 балів), Нова Зеландія (81,4-82,1 балів) та Швейцарія (81,0-80,5 балів), жодна з яких не входить до числа країн великої сімки (G 7) та тільки одна – Австралія – входить до складу великої двадцятки (G 20) [163, 163, 164]. Тобто, більшість провідних економік світу не є відкритими, що свідчить про посилення регулюючої ролі держави, міждержавних та міжнародних інститутів у здійсненні господарської та торгівельної діяльності.

Україна у рейтингу країн за ступенем відкритості економіки

знаходиться серед групи «не вільних» країн (значення показника 45,8 у 2016 р., але водночас показник відкритості торгівлі є досить високим, що дає змогу нашій державі за цим показником належати до числа «вільних» країн з показником 85,8 у 2016 р.(рис. 1.1).

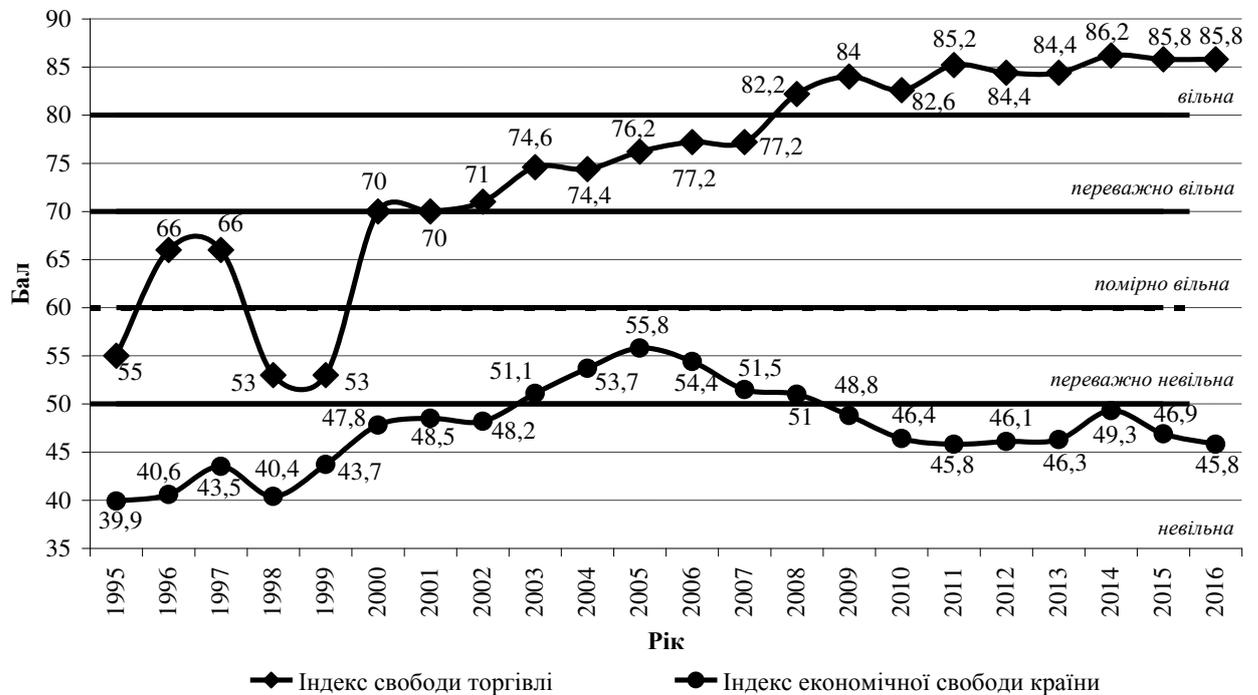


Рис. 1.1. Індекс свободи торгівлі та економічної свободи України [Складено автором на основі даних The Heritage Foundation <http://www.heritage.org>]

За даними рисунку 1.1 спостерігається підвищення рівня свободи торгівлі на фоні зменшення рівня економічної свободи України в цілому. Показовим є те, що визначення експертами індексу свободи торгівлі на рівні «вільної» припадає на період набуття Україною членства у Світовій організації торгівлі (далі – СОТ) та наближається до максимального значення цього показника, що притаманне провідним економікам світу (90 балів – Гонконг, Ліхтенштейн, Макау, Сінгапур та Швейцарія). У 2014 р. Україна у загальному рейтингу економічної відкритості займала 155 місце у світі, а за показником відкритості торгівлі – 42 місце [163], проте уже за результатами дослідження індексу економічної свободи у 2015 р. опустилася на 7 позицій та стала 162 за рейтингом країною у світі [164]. У 2016 р. місце України у

рейтингу економічної свободи не змінилося, при цьому індекс економічної свободи зменшився на 0,1 відсотковий пункт.

Показник свободи торгівлі має тенденцію до поступового зростання і переміщення нашої країни за цим показником із числа «переважно невільних» (1995 р., 1998-1999 рр.) та «помірно вільних» (1996-1997 рр.) до групи «переважно вільних» (2000-2007 рр.) та «вільних» (2008-2016 рр.). Незважаючи на високі показники індексу свободи торгівлі, загальний індекс економічної свободи є досить низьким, основною причиною чого є низькі показники інших складових індексу, більшість з яких мають значення менше 50 балів (додаток А). Зважаючи на низькі показники складових індексу економічної свободи виникає необхідність перегляду існуючих регулюючих механізмів як щодо зовнішньої торгівлі, так і інших сфер економічної діяльності, між якими існує тісна діалектична взаємозалежність, а також є необхідним формування нового організаційно-економічного механізму регулювання зовнішньоекономічної діяльності, одним із елементів якого є існуюча система обліку, аналізу та контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

Сьогодення характеризується тим, що більшість країн суттєво знизили тарифні бар'єри при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, збільшуючи при цьому кількість нетарифних бар'єрів у міжнародній торгівлі та транспорті. Особливе місце серед нетарифних бар'єрів займають транзакційні витрати, що виникають внаслідок необхідності оформлення великої кількості документації у сфері зовнішньоекономічної діяльності, та нефізичні бар'єри у міжнародних перевезеннях, зокрема простої на кордонах та затримка товарів. Так, за результатами досліджень Світового банку Doing Business 2015 Україна знаходилась на 154 місці серед 189 економік світу за критерієм легкості здійснення міжнародної торгівлі [157, с. 226], в рейтингу Doing Business 2016 піднялась до 109 місця (+ 45 позицій) [158, с. 242], а в рейтингу Doing Business 2017 опустилась до 115 місця (- 6 позицій) [159, с. 247]. В таблиці 1.1 наведено основні показники, що характеризують

легкість ведення бізнесу у порівнянні із середніми показниками країн Європи та Азії, а також країн-членів Організації економічної співпраці та розвитку (далі – ОЕСР).

Таблиця 1.1

Легкість здійснення міжнародної торгівлі за даними Світового банку

Показник	Україна		Середній показник країн Європи та Азії	Країни-члени ОЕСР
	Doing Business 2016	Doing Business 2017	Doing Business 2017	
Документи, необхідні для експорту товарів, шт.	8	8	7	4
Час для здійснення експортної операції, год.	122	122	54,9	15
формальності на кордоні, год.	26	26	28	12,4
оформлення документів всередині країни, год.	96	96	26,9	2,6
Вартість оформлення експортної операції, дол. США, у т.ч.:	375	367	305,7	185,6
формальності на кордоні, дол. США	75	75	195	149,9
оформлення документів всередині країни, дол. США	300	292	110,7	35,7
Документи, необхідні для імпорту товарів, шт.	9	9	8	4
Час для здійснення імпортної операції, год.	220	240	53,2	13
формальності на кордоні, год.	52	72	25,8	9
оформлення документів всередині країни, год.	168	168	26,4	4
Вартість оформлення імпортної операції, дол. США, у т. ч.:	392	312	293,2	141,4
формальності на кордоні, дол. США	100	100	202,3	115,
оформлення документів всередині країни, дол. США	292	212	90,9	26,3

Складено автором на основі джерел [158, 159]

Дані таблиці 1.1 свідчать про існування надто складних процедур при здійсненні експортно-імпортних операцій, що проявляється у збільшеній тривалості оформлення документів як всередині країни, так і під час перетину кордону, та більшій вартості здійснення таких операцій, порівняно

із середнім показником країн Європи та Азії, за майже однакової кількості необхідних документів.

В той час, як країни-члени ОЕСР, до числа яких входить більшість держав-членів Європейського союзу, максимально спростили технічні бар'єри здійснення експортно-імпортних операцій (скорочення часу оформлення окремої експортно-імпортної операції до 10-11 днів та зменшення кількості необхідних документів до 4), кількість документів, необхідних для здійснення експортно-імпортних операцій в Україні, залишається вдвічі більшою за європейські стандарти, що відповідно спричиняє як збільшення терміну здійснення таких операцій до 28-29 днів, так відповідно і вартості оформлення цих документів до 2500 дол. США за контейнер. Якщо брати до уваги показники країн-лідерів рейтингу Doing Business Світового банку, то наприклад у Сінгапурі (1 місце у рейтингу легкості здійснення зовнішньої торгівлі) час на здійснення експортної операції складає 6 днів, а імпортної – 4 дні [161], в той час як у 189 країні рейтингу (останнє місце) – Узбекистані – на здійснення експортної операції витрачається 54 дні, імпортної – 104 [161], то більшість часу в Україні припадає саме на підготовку документів для здійснення експортно-імпортних операцій (22 та 20 днів відповідно) [160], що якраз і є свідченням недосконалості організаційно-економічного механізму здійснення таких операцій.

Машинобудування є одним з найважливіших виробничих комплексів економіки України. Стабільний розвиток машинобудування забезпечує рентабельність і конкурентоспроможність більшості товарів і послуг, зростання інтелектуального і матеріального рівня населення, його соціальний захист. На сьогодні питома вага галузі машинобудування України у ВВП дорівнює лише 10 відсоткам, в той час коли, наприклад, у Росії він досягає 20%, Японії – 52%, Німеччини – 54%. Останніми роками спостерігається зменшення обсягів експорту продукції машинобудування на зовнішні ринки (рис. 1.2).

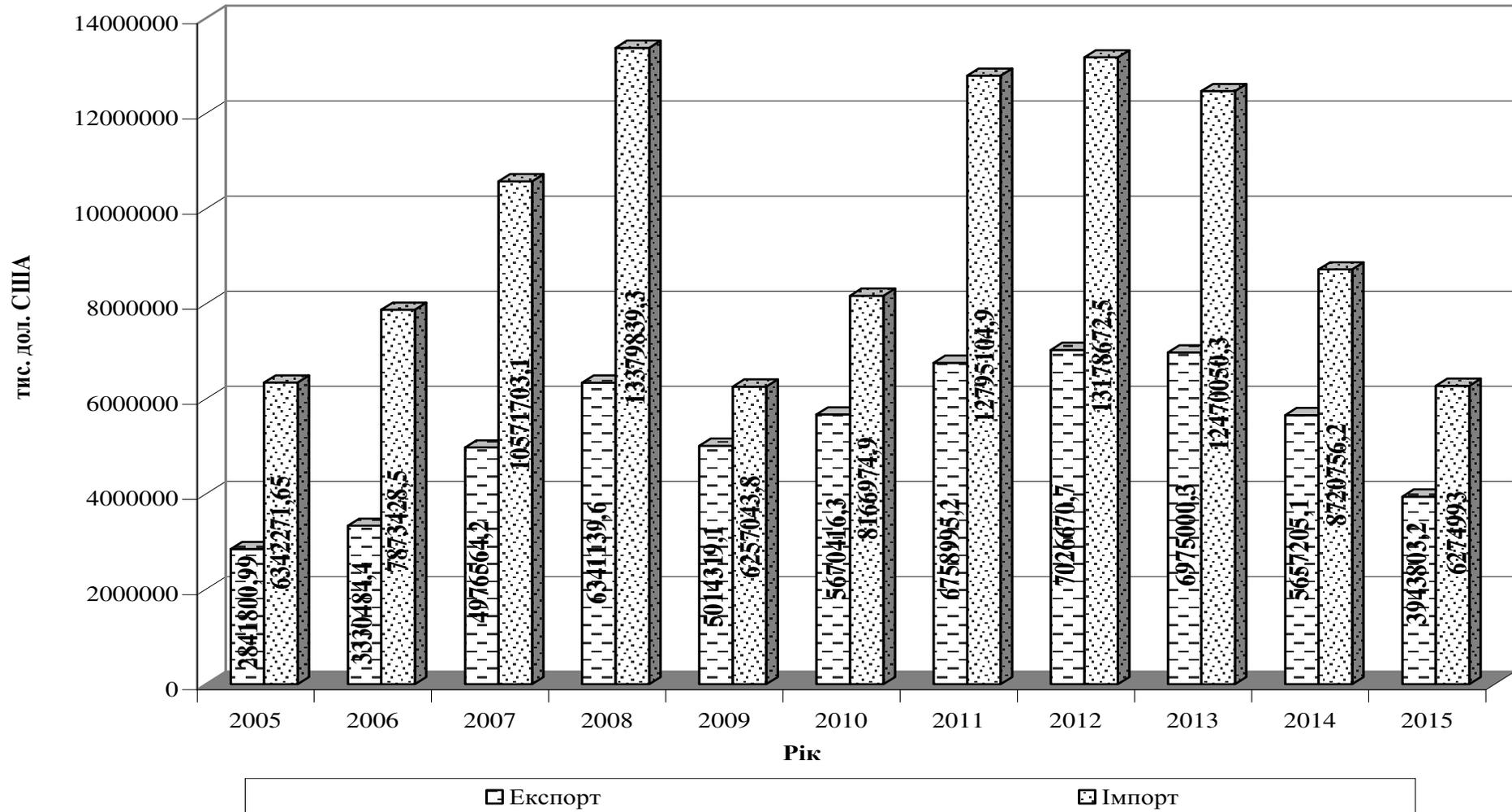


Рис. 1.2. Динаміка експорту-імпорту продукції машинобудування в 2005-2015 рр. [складено автором на основі даних Державної служби статистики України : джерело <http://www.ukrstat.gov.ua> ]

В умовах системної кризи українського машинобудування та неспинного зростання світової конкуренції з'являється гостра необхідність ефективного використання існуючих та пошуку нових, ефективніших механізмів здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємств машинобудування [36, с. 119-120].

У 2005-2008 рр. спостерігається різке зростання зовнішньоторговельних операцій з товарами машинобудування, в результаті чого їх обсяги зросли майже вдвічі. У 2009 р. відбувається різкий спад активності в зовнішній торгівлі продукції машинобудування (майже до рівня 2006 р.), що пояснюється вступом України до СОТ та загостренням світової фінансової кризи, що припадає на цей час. У 2010-2012 рр. поступово відновлюються обсяги як експорту, так і імпорту продукції машинобудування та досягнення пікових обсягів, що припадають на докризовий 2008 р. У 2013-2015 рр. спостерігається поступовий спад, що є наслідком політичної нестабільності всередині країни, анексії Криму та військових дій на сході країни.

Показовим є те, що протягом усього аналізованого періоду спостерігається домінування імпорту продукції машинобудування над її експортом, що свідчить про високу внутрішню потребу у такій продукції.

Слід зазначити, що частка продукції машинобудування у загальному обсязі зовнішньої торгівлі протягом аналізованого періоду є достатньо великою: експорт – 13-17 %, імпорт – 18-31 % (рис. 1.3).

Як видно на рисунку 1.3, в структурі імпорту максимальною питома вага продукції машинобудування була у 2007 р. (30,97 %), яка різко скоротилася у 2009 р. і сягнула свого мінімального значення (18,53 %). Починаючи з 2010 р. спостерігається підвищення питомої ваги й досягнення чергового піку у 2012 р. (25,1 %) та подальше зменшення у 2013-2014 рр.

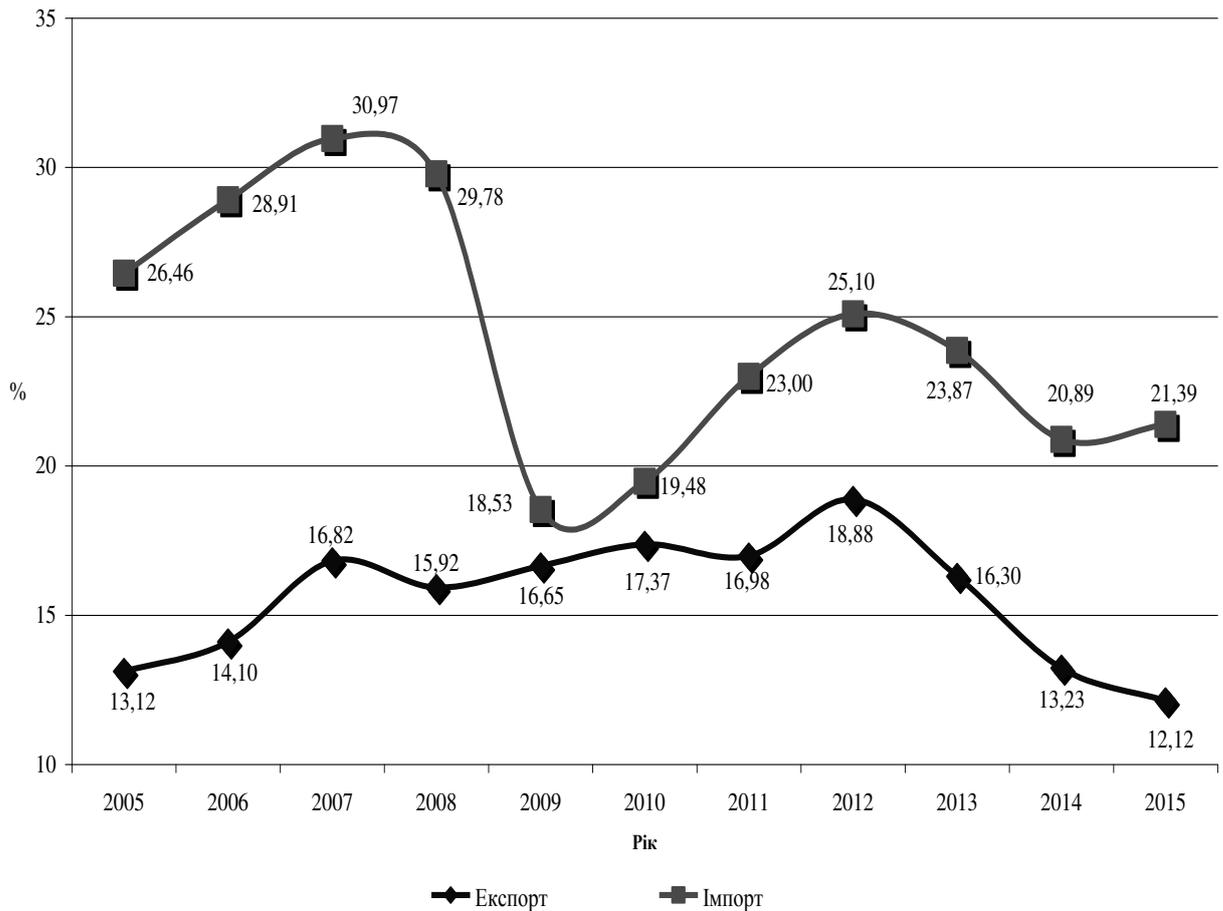


Рис. 1.3. Питома вага експорту-імпорту продукції машинобудування в загальному обсязі експорту-імпорту України в 2005-2015 рр. [складено автором на основі даних Державної служби статистики України : джерело <http://www.ukrstat.gov.ua> ]

Слід констатувати, що частка в експорті продукції машинобудування у 2014 р. знаходиться на рівні показників 2005 р., а в 2015 р. продовжується спад експорту, що свідчить про необхідність розробки та впровадження нових механізмів збільшення обсягу експорту та підвищення ефективності здійснення експортних операцій.

Товарну структуру експорту-імпорту продукції машинобудування представлено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

## Товарна структура експорту-імпорту продукції машинобудування, %\*

Види машинобудівної продукції	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Експорт											
Всього	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Реактори ядерні, котли, машини	42,79	37,91	33,07	32,80	42,16	35,10	30,74	29,21	37,22	41,76	42,49
електричні машини	20,39	23,63	27,03	26,67	33,69	28,38	27,46	24,88	30,37	37,59	42,81
Залізничні локомотиви	21,46	19,72	22,22	24,88	11,75	26,88	32,78	31,62	23,87	11,77	4,56
Засоби наземного транспорту, крім залізничного	8,19	10,85	12,06	11,67	5,77	6,05	5,45	4,51	3,64	4,11	3,80
Літальні апарати	3,19	4,41	3,05	2,11	2,92	1,39	2,77	7,13	3,04	3,45	4,13
Судна	3,98	3,48	2,57	1,87	3,70	2,21	0,80	2,66	1,85	1,31	2,21
Імпорт											
Всього	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Реактори ядерні, котли, машини	42,37	39,87	39,58	37,58	46,88	38,57	37,43	34,02	37,61	43,22	44,62
Електричні машини	23,95	20,60	16,69	14,95	27,42	30,45	29,91	28,01	30,27	33,48	33,60
Залізничні локомотиви	1,52	1,41	1,78	2,48	1,10	2,33	2,61	4,70	1,85	1,09	0,46
Засоби наземного транспорту, крім залізничного	31,62	37,62	41,36	44,64	23,31	28,07	28,65	28,00	29,63	21,56	20,24
Літальні апарати	0,38	0,38	0,46	0,18	0,62	0,27	0,37	0,50	0,38	0,43	0,68
Судна	0,16	0,12	0,13	0,17	0,66	0,30	1,03	4,77	0,25	0,21	0,40

\*[складено автором на основі даних Державної служби статистики України: джерело <http://www.ukrstat.gov.ua>]

Основну частку експорту продукції машинобудування складають реактори ядерні, котли та машини, масова частка яких протягом аналізованого періоду майже не змінилася: 42,79 % у 2005 р. та 42,49 % у

2015 р. Натомість збільшилася частка в загальному обсязі експорту машинобудівної продукції електричних машин із 20,39 % у 2005 р. до 42,81 % у 2015 р. Водночас вдвічі зменшилась масова частка залізничних локомотивів та засобів наземного транспорту, а частка експорту суден зменшилась втричі (рис. 1.4).

Щодо структури імпорту продукції машинобудування, то спостерігається подібна ситуація: частка ядерних реакторів, котлів та машин складає 44,62 % у 2015 р. (спостерігається тенденція до зростання за останні 5 років), частка електричних машин – 33,6 % (спостерігається тенденція зростання), частка засобів наземного транспорту, крім залізничного – 20,24 % у 2015 р. (спостерігається тенденція до зменшення). На ці три групи продукції машинобудування припадає 98,5 % загального обсягу імпорту.

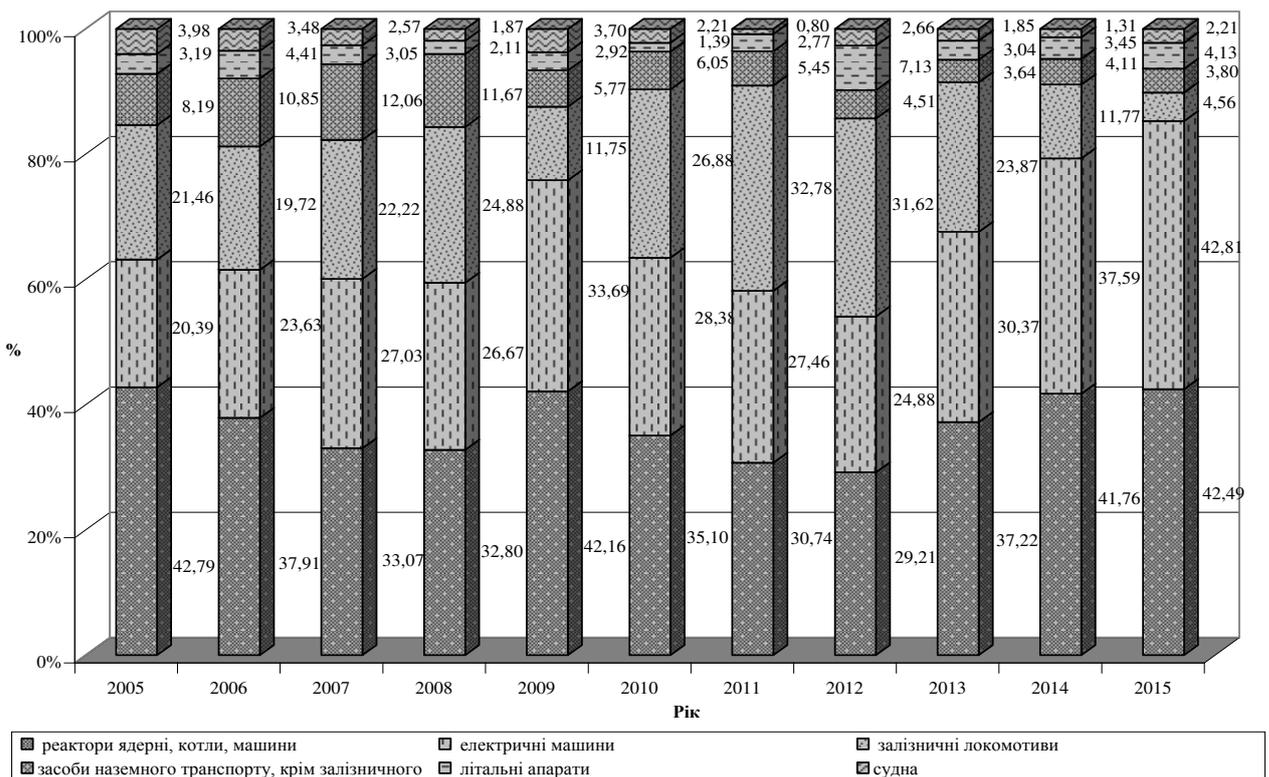


Рис. 1.4. Товарна структура експорту продукції машинобудування [складено автором на основі даних Державної служби статистики України : джерело <http://www.ukrstat.gov.ua> ]

Основу товарної структури українського експорту продукції машинобудування у 2014-2015 рр. склали реактори ядерні, котли та машини,

а також електричні машини. Так, наприклад, зріс обсяг поставок до країн Європейського союзу електричних машин – на 10,6 %, механічних машин – на 5,5 %. З іншого боку, різко скоротився експорт продукції машинобудування до Російської Федерації, яка були основним покупцем даної продукції раніше. Якщо у 2014 р. експорт до Російської Федерації скоротився на 33,7 %, то, наприклад, скорочення експорту продукції машинобудування склало трохи більше 41 %. Зміну товарної структури експорту продукції машинобудування до Російської Федерації наведено на рис. 1.5.

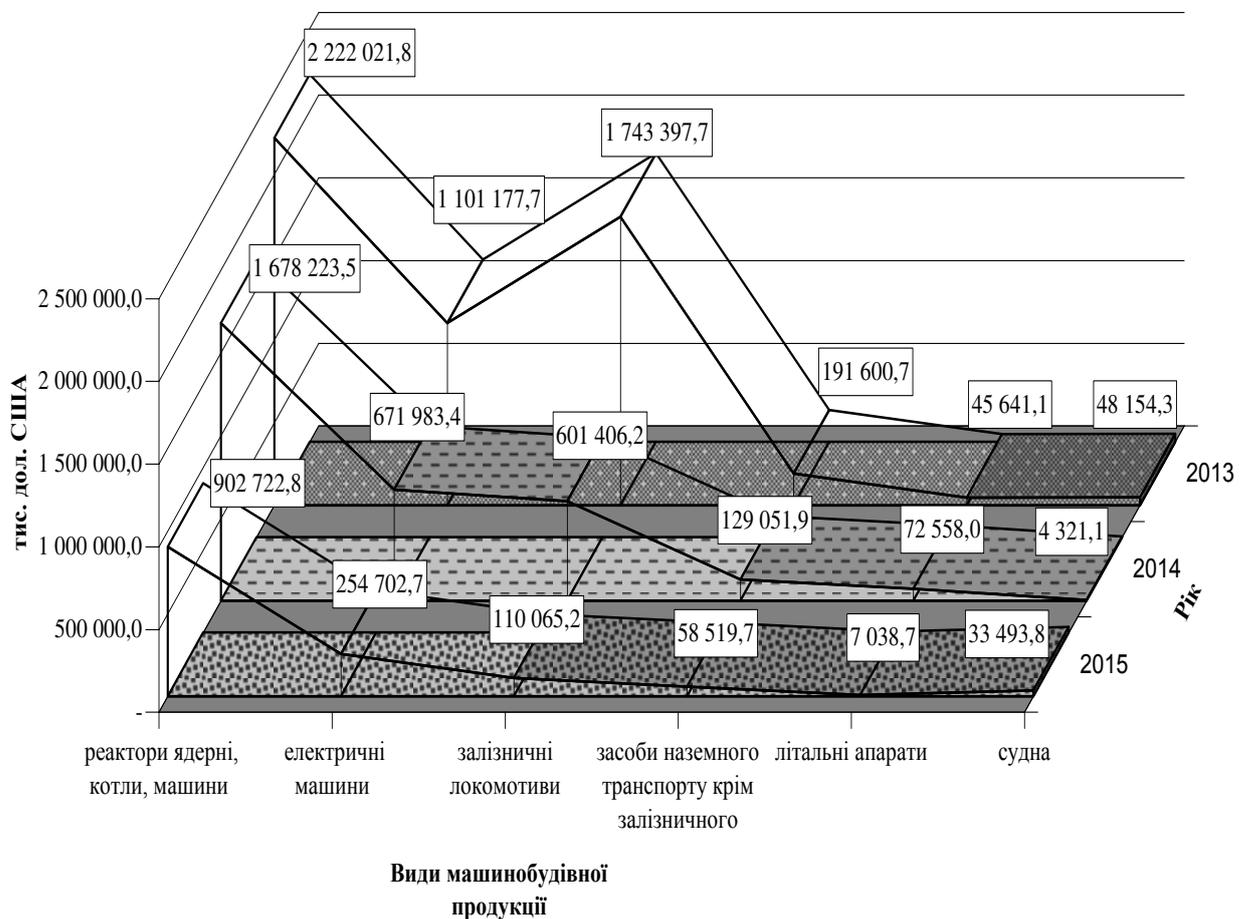


Рис. 1.5. Товарна структура експорту продукції машинобудування до Російської Федерації у 2013-2015 рр. [складено автором на основі даних Державної служби статистики України : джерело <http://www.ukrstat.gov.ua> ]

З даних рис 1.5 чітко спостерігається зменшення обсягу експорту продукції машинобудування по усіх товарних позиціях. Так, загальний обсяг експорту продукції машинобудування до Російської Федерації у 2014 р. скоротився в 1,69 рази порівняно з 2013 р. Найбільше скорочення експорту характерне для таких товарних позицій, як: судна – 11,14 рази, залізничні локомотиви – 2,9 рази, електричні машини – 1,64 рази, засоби наземного транспорту – 1,48 рази, реактори ядерні, котли, машини – 1,32 рази відповідно. У 2015 р. ситуація зі зниженням обсягів експорту продукції машинобудування до Російської Федерації продовжилася, а саме: скорочення експорту літальних апаратів склало 10 разів, скорочення експорту залізничних локомотивів відбулося в 5,5 рази порівняно з 2014 р., скорочення експорту електричних машин – в 2,6 рази відповідно, скорочення експорту засобів наземного транспорту – в 2,2 рази. Винятком у 2015 р. став експорт суден, обсяг якого збільшився в 7,8 рази. В цілому масова частка продукції машинобудування в загальному обсязі експорту товарів до Російської Федерації скоротилася з 35,5 % у 2013 р. до 32,2 % у 2014 р. та до 28,3 % у 2015 р. , а експорт товарів до Російської Федерації в цілому скоротився в 3,12 рази у 2015 р. порівняно з 2013 р.

Незважаючи на окремі значні успіхи в таких галузях, як авіакосмічна, виробництво енергетичного устаткування, важке і транспортне машинобудування та деяких інших, стан машинобудівного комплексу у цілому не відповідає сучасним вимогам як вітчизняної економіки, так і світової [4, с. 26]. Свідченням цьому є низький рівень рентабельності підприємств машинобудівної галузі (додаток Б). Протягом 2010-2012 р. спостерігається зростання як рентабельності операційної діяльності, так і загальної рентабельності діяльності машинобудівних підприємств. Проте уже у 2013 р. відбувається падіння показника рентабельності операційної діяльності до 6,6 %, а показника загальної рентабельності – до 1,8 %, що є найменшим за аналізований період (рис. 1.6).

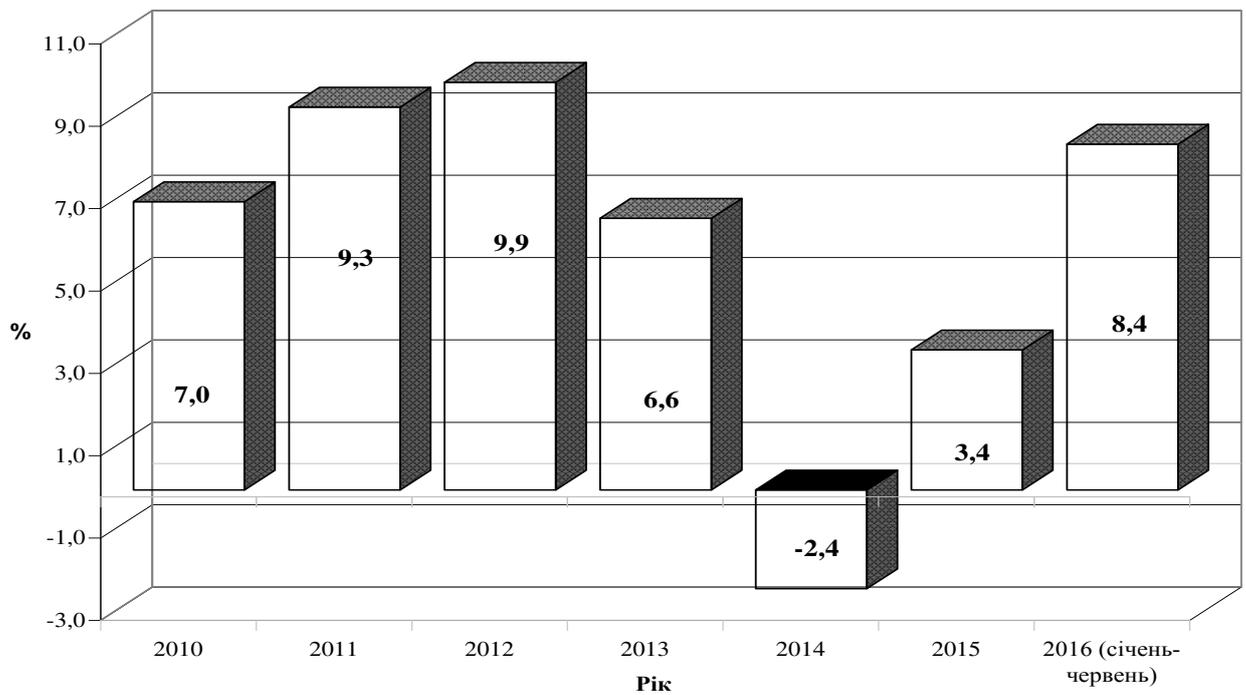


Рис. 1.6. Рівень рентабельності операційної діяльності підприємств машинобудівної галузі [складено автором на основі даних Державної служби статистики України : джерело <http://www.ukrstat.gov.ua>]

Різде падіння рівня рентабельності у 2014 р. зумовлене загальним падінням економічного розвитку в країні, девальвацією національної грошової одиниці та складною соціально-політичною ситуацією в країні. Слід констатувати, що негативний результат спостерігається в усіх видах машинобудування без виключення : у виробництві комп'ютерів, електронної та оптичної продукції, у виробництві електричного устаткування, у виробництві машин та устаткування, не віднесених до інших категорій, у виробництві автотранспортних засобів, причепів і напівпричепів. У 2015 році ситуація з рівнем рентабельної покращилася, про що свідчать позитивні показники рівня рентабельності операційної діяльності. У I-ому півріччі 2016 року також спостерігається позитивна динаміка рівня рентабельності, а в таких сегментах, як виробництво машин та устаткування, не віднесених до інших категорій, та виробництво автотранспортних засобів, причепів і напівпричепів, досягли максимальних показників (рис. 1.7)

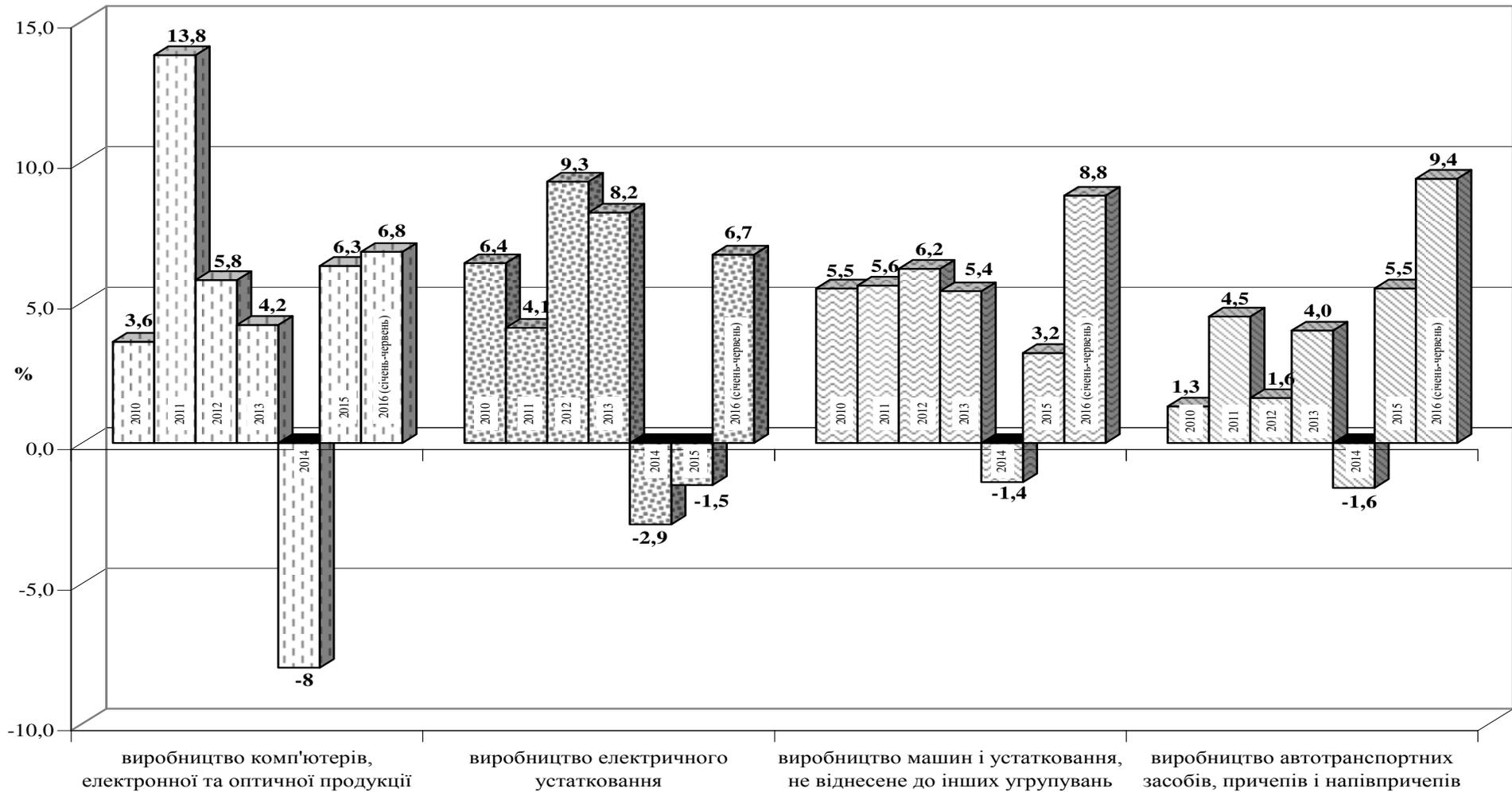


Рис.1.7. Рівень операційної рентабельності діяльності підприємств машинобудівної галузі в розрізі сфер машинобудування [складено автором на основі даних Державної служби статистики України : джерело <http://www.ukrstat.gov.ua> ]

Так, наприклад, рівень рентабельності операційної діяльності підприємств, що виробляють електричне устаткування був найвищим серед підприємств галузі, в той же час рентабельність усієї діяльності цієї групи підприємств була найнижчою у 2013 р. і складала - 10,5 %. Збитковою була в цілому і діяльність підприємств, що виготовляють автотранспортні засоби, причепи і напівпричепи, загальна рентабельність яких склала у 2013 р. - 1,1 %. Зважаючи на особливості функціонування машинобудівної промисловості (велика фондоємкість, тривалі цикли виробництва та окупності капітальних вкладень, велика кількість контрагентів), остання в умовах існуючої економічної кризи не може існувати і розвиватись як без дієвої державної підтримки, так і без сучасних організаційно-економічних механізмів управління підприємством, що передбачає розробку ефективних методів аналізу та контролю зовнішньоекономічної діяльності машинобудівних підприємств.

Безпосереднє функціонування системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємств базується на використанні певних механізмів, ключове місце серед яких посідає організаційно-економічний механізм, як головна складова господарського механізму. Сам господарський механізм визначається як «система основних форм, методів і важелів використання економічних законів, вирішення суперечностей суспільного способу виробництва, реалізації власності, а також всебічного розвитку людини й узгодження її інтересів з інтересами колективу, класу, суспільства. Він формується за взаємодії окремих ланок, сторін, таких елементів економічної системи, як продуктивні сили, техніко-економічні й організаційно-економічні та виробничі відносини (або відносини економічної власності)» [40, с. 345].

У науковій літературі під механізмом прийнято розуміти сукупність процесів, прийомів, методів, підходів, за допомогою яких відбувається рух усієї системи і здійснюється досягнення певної мети [141, с. 25]. У Великому тлумачному словнику сучасної української мови поняття «механізм»

визначається як внутрішня будова, система, сукупність станів і процесів, з яких складається звичайне явище [24, с. 544]. На думку І. Моргачова, механізм, як економічне явище, може трактуватись у чотирьох значеннях: як сукупність цілеспрямованих впливів; як взаємозв'язок і взаємодія сукупності факторів; як комплекс послідовних заходів і як сукупність закономірних зв'язків і відносин [107, с. 38]. Далі автор узагальнює визначення організаційно-економічного механізму як сукупності цілеспрямованих впливів організаційно-економічного характеру на організацію, як відкрити соціально-економічну систему, чи на процес з метою підвищення ефективності процесу (системи) або досягнення певного результату [107, с. 39].

Організаційно-економічний механізм Г. Козаченко тлумачить як інструмент управління, що являє собою сукупність управлінських елементів і способів їхньої організаційної, інформаційної, мотиваційної та правової підтримки, шляхом використання яких з урахуванням особливостей діяльності підприємства забезпечується досягнення певної мети [82, с. 107-111]. Біла І. П. розглядає організаційно-економічний механізм як «систему формування цілей та стимулів, які дозволяють перетворювати у процесі трудової діяльності динаміку матеріальних та духовних потреб суспільства у динаміку засобів виробництва та кінцевих результатів виробництва, які направлені на повне та ефективне задоволення цих потреб» [6, с. 8], акцентуючи увагу на місці та ролі праці робітників, які перетворюють ресурси на готові товари.

Більш доречним, на наш погляд, є підхід Куншнірука В. С., Єрмакова О. Ю. та Шибаніної О. В., на думку яких, «серцевиною господарської діяльності є організаційно-економічний механізм, який становить систему організаційних та економічних форм і методів ведення господарства, що спонукає до підвищення ефективності функціонування виробничих систем та спрямований на свідоме використання економічних законів і досягнення поставлених стратегічних цілей суб'єктами

підприємницької діяльності» [88, с. 82]. У своєму визначенні автор відводить роль організаційно-економічному механізму в системі господарської діяльності, а також розглядає механізм як систему форм і методів ведення господарства, в той час як поза увагою авторів залишились інститути (організації) впливу на процеси господарювання.

З'ясування сутності організаційно-економічного механізму регулювання зовнішньоекономічної діяльності слід здійснювати через призму господарського механізму, головна сутнісна ознака якого полягає у тому, що він є сукупністю організаційно-управлінських структур, інституцій та становить базис у розбудові організаційно-економічного механізму забезпечення функціонування економіки [144, с. 124]. Господарський механізм є складною системою, що складається із різноманітних підсистем (адміністративної, економічної, інформаційної, соціальної та ін.), однак у ринкових умовах більш домінуючою стає саме економічна підсистема. Таким чином, організаційно-економічний механізм регулювання зовнішньоекономічної діяльності можна визначити як сукупність організаційних та економічних важелів, що здійснюють вплив на процеси, пов'язані з зовнішньоекономічними операціями.

Отже, організаційно-економічний механізм регулювання зовнішньоекономічної діяльності – це цілеспрямована та керована відкрита система організаційних, економічних, правових, управлінських і регулюючих дій, способів і процесів, які формують і впливають на порядок здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємства, що сприятиме досягненню очікуваних економічних, соціальних, екологічних та інших результатів. Це система взаємодії елементів і методів впливу на зовнішньоекономічну діяльність взагалі та окремі її види з метою забезпечення максимально ефективного функціонування ресурсів і підсистем шляхом використання економічних, соціальних, організаційних й адміністративних засобів управління.

Сам механізм регулювання зовнішньоекономічної діяльності містить

державно-правове та нормативне регулювання, ринковий механізм регулювання, внутрішній механізм регулювання, механізм інформаційного забезпечення, методи управління та методи контролю.

Організаційно-економічний механізм регулювання зовнішньоекономічної діяльності можна представити як складну систему таких компонентів, як (рис. 1.8):

- 1) рівні та інститути регулювання зовнішньоекономічної діяльності;
- 2) методи та інструменти регулювання зовнішньоекономічної діяльності;
- 3) організаційна структура управління підприємством в цілому та зовнішньоекономічною діяльністю зокрема;
- 4) інформація та засоби її обробки;
- 5) система обліку, контролю та аналізу зовнішньоекономічної діяльності.

Ключовим компонентом представленого організаційно-економічного механізму регулювання зовнішньоекономічної діяльності підприємств є система бухгалтерського обліку, контролю та аналізу, яка абсорбує в собі вплив чотирьох інших компонентів механізму, здійснює фіксацію зовнішньоекономічних операцій, аналізує їх ефективність та здійснює контроль за їх виконанням. Інтегрована система бухгалтерського обліку є серцевиною системи організаційно-економічного механізму, оскільки в даних бухгалтерського обліку відбувається фіксація господарських операцій та їх відображення, на їх основі здійснюється аналіз та контроль зовнішньоекономічних операцій, а результати відображених операцій в управлінській та фінансовій звітності є інформаційною базою для прийняття відповідних рішень з боку адміністрації підприємств, а також зовнішніх контролюючих органів. Облікові дані при одночасному використанні як фінансовою так і управлінською підсистемою, надходять спочатку в підсистему фінансового обліку та через відповідні аналітичні рахунки – до підсистеми управлінського обліку.

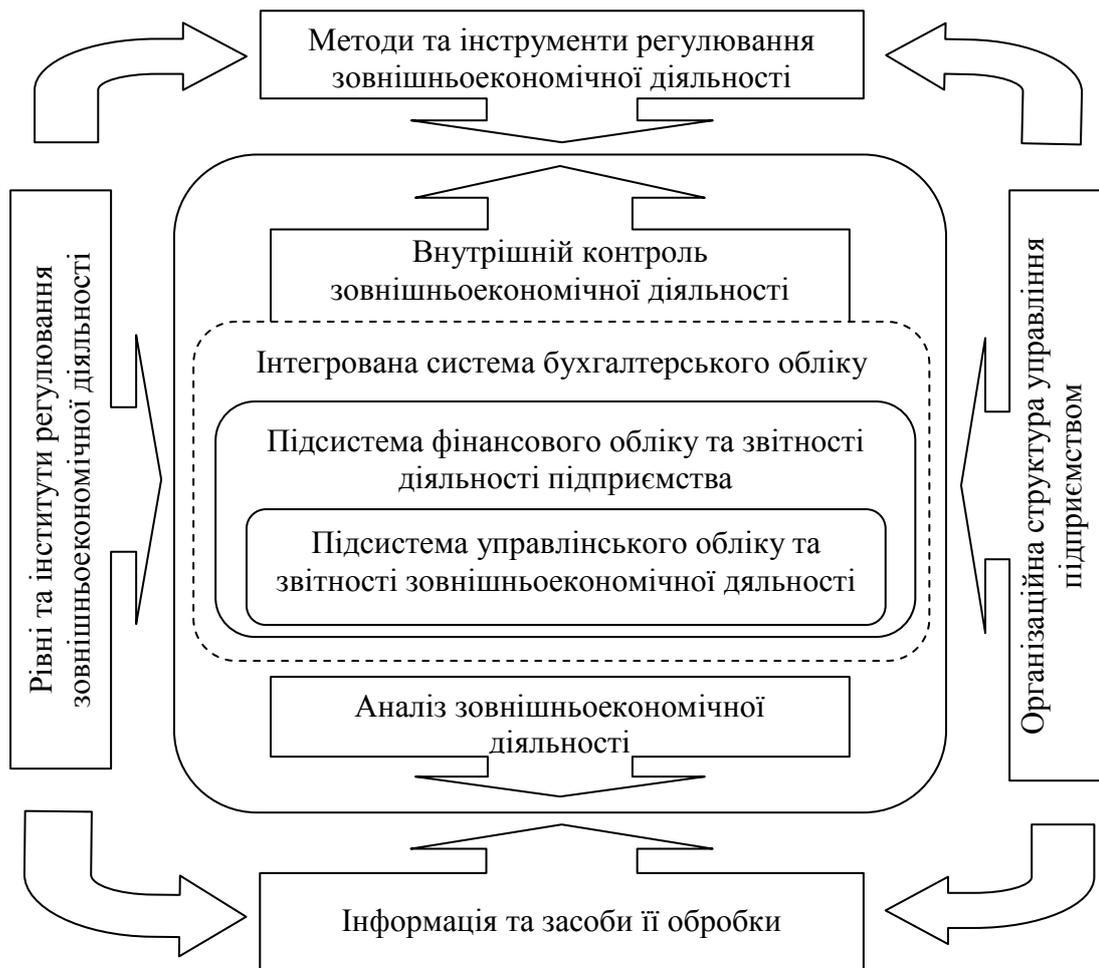


Рис. 1.8. Концептуальна схема організаційно-економічного механізму регулювання зовнішньоекономічної діяльності [авторська розробка]

Дослідження обліково-інформаційного забезпечення системи управління ЗЕД підприємств машинобудівної галузі, виявило, що на сьогодні не розроблена методологія формування системи управлінської звітності щодо експортних операцій. Аналіз форм фінансової та статистичної звітності дозволив встановити, що в них недостатньо деталізована інформація для проведення аналізу та контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Діючі форми фінансової звітності, згідно вимог законодавства та потреб аналізу і контролю зовнішньоекономічної діяльності, необхідно доповнити відповідними інформаційними статтями, а більш детальну інформацію щодо зовнішньоекономічної діяльності підприємства сконцентрувати у відповідно розроблених формах управлінської звітності.

Організаційно-економічний механізм регулювання зовнішньоекономічної діяльності функціонує на 5 рівнях: 1) мікрорівень – рівень окремого суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності; 2) мезорівень – рівень різного роду галузевих та регіональних об'єднань суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, а також місцевих та регіональних органів влади; 3) макрорівень – рівень держави; 4) метарівень – рівень регіональних міждержавних об'єднань; 5) мегарівень – рівень міжнародних об'єднань та організацій.

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності на мікрорівні може здійснюватися у двох напрямках: по-перше, – регулювання власної діяльності суб'єктом ЗЕД з метою підвищення ефективності її здійснення за допомогою використання управлінського обліку, елементів економічного аналізу та контролю; по-друге, – регулювання діяльності конкурентів з використанням методів конкурентної боротьби.

Регулювання на мезорівні здійснюється шляхом створення суб'єктами ЗЕД різноманітних об'єднань та формувань з метою спільної координації та регулювання зовнішньоекономічної діяльності (Асоціація міжнародних автомобільних перевізників України, Асоціація імпортерів фруктів, Асоціація імпортерів автомобілів та інші). Мезорівень представлений також регуляторною діяльністю місцевих та державних органів влади, зокрема органами місцевого самоврядування та територіальними підрозділами державних органів.

На макрорівні регулюючий вплив здійснюється через парламент та уряд. Так, відповідно до Конституції України виключно законами визначаються засади зовнішніх зносин, зовнішньоекономічної діяльності, митної справи. Урядовий механізм регулювання є достатньо складним та не обмежується виключно регулюючою роллю Кабінету Міністрів України, але й діяльністю окремих міністерств (Міністерство економічного розвитку та торгівлі України, Міністерство фінансів України) та відомств (Державна фіскальна служба України, Антимонопольний комітет України, Державна

служба експортного контролю України, Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі тощо).

Реалізація механізму регулювання зовнішньоекономічної діяльності на метарівні здійснюється шляхом включення країни до різних регіональних угруповань або митних союзів. Прикладом є підписання Україною угоди про асоційоване членство у Європейському Союзі.

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності на мегарівні здійснюється через діяльність міжнародних об'єднань та організацій, головним серед яких виступають Світова організація торгівлі, Міжнародна торгова палата, Конференція ООН з торгівлі та розвитку (ЮНКТАД), Всесвітня митна організація та ін.

Як свідчить історичний досвід та практика регулювання зовнішньоекономічної діяльності, на окремих етапах розвитку зовнішньоекономічних відносин спостерігається домінування того чи іншого суб'єкта на певному рівні. Так, наприклад, якщо суб'єкти макрорівня не є визначальними та домінуючими в системі регулювання ЗЕД, то більш активну позицію в цьому питанні займають суб'єкти мезо та мікрорівня. На мікрорівні ці процеси проявляються у пошуку шляхів мінімізації витрат та максимізації ефектів від здійснення ЗЕД, а на мезорівні відбувається лобіювання економічних інтересів окремих груп підприємств чи відомств. При цьому, як правило, спостерігається протистояння загальноекономічних інтересів держави та інтересів окремих суб'єктів ЗЕД.

В умовах глобалізації економічних відносин відбувається поступовий перехід від автаркічних моделей побудови економічних систем, в яких регулювання зовнішньоекономічної діяльності відбувається винятково на макрорівні, до ліберальних моделей з поступовим перенесенням центрів регулювання зовнішньоекономічної діяльності з макрорівня на мета- та мегарівень, що супроводжується необхідністю уніфікації та стандартизації систем обліку, аналізу та контролю в рамках загального механізму регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

## 1.2. Теоретична сутність та види контролю експортно-імпортних операцій

Контроль є невід'ємною складовою будь-якої соціальної системи та притаманний будь-яким процесам, тому власне контроль як явище розглядається не тільки в рамках економічної науки, але й інших, серед яких і філософія, і соціологія, і право. Разом з тим у філософській, соціологічній, юридичній та економічній літературі немає спільного бачення сутності контролю. Як зазначає Орехова І. С., під соціальним контролем деякими авторами розуміється сукупність процесів у соціальній системі (суспільстві, соціальній групі, організації та ін.), за допомогою яких забезпечується додержання визначеним «зразкам» діяльності, а також дотримання обмежень у поведінці, порушення яких негативно позначається на функціонуванні системи [111, с. 483]. Інші автори розуміють соціальний контроль як механізм, за допомогою якого суспільство і його підрозділи (групи, організації) забезпечують дотримання певних обмежень, умов, порушення яких завдає шкоди функціонуванню соціальної системи; треті вважають, що соціальний контроль – це цілісна система всіх соціальних регуляторів (державних і суспільних інститутів, права, моралі, звичаїв, традицій, настанов), інші виходять із того, що контроль – це система спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта з метою усунення його відхилень від заданих параметрів [29, с. 17-18; 26, с. 8]. Більше того, серед науковців немає єдиного підходу щодо етимології самого слова «контроль».

Так, Бутинець Ф. Ф. вказує, що термін «контроль» утворився від латинських слів «contra» – префікс, який означає «протидію», «протилежність», і «role» – «міра впливу, значення, ступінь участі в чомусь» [10, с. 6], тобто контроль означає протидію чомусь небажаному. Автори фінансово-економічного словника Загородній А. Г. та Вознюк Г. Л. стверджують, що термін «контроль» походить від латинського «controle» –

«перевірка» та визначають його як «дії, пов'язані з перевіркою, контролюванням» [151, с. 434]. Гаращук В. М. зазначає, що термін «контроль» походить від французького «controle», яке утворилося від латинського «contra» – префікс, що означає «протидія», «протилежність» до чогось, та латинського «gole», що означає «міра впливу, значення, ступінь участі в чомусь» [26, с. 8]. Ващенко І. В. у своєму дисертаційному дослідженні вважає, що частиною слова «контроль» є латинське «gola», яке означає «згорток паперу із записами, або документ, та «contra» – протиставлення, яке висувається проти тверджень, що містяться в цьому документі [23, с. 9]. Савченко Л. А. та Усач Б. Ф. сходяться на думці, що слово «controle» походить від давньофранцузького «contrerole», що означає «список, який має дублікат для перевірки» [136, с. 9; 150, с. 10]. Незважаючи на різні думки щодо етимології терміну «контроль» та узагальнюючи наведені точки зору, контроль можна визначити як певну протидію небажаним явищам у широкому розумінні.

Виходячи з етимології терміну «контроль» більшість науковців зводять його сутність саме до перевірки певного об'єкта, звужуючи та обмежуючи цим самим його значення. Так, наприклад, Суйц В. П. розглядає контроль як певну сукупність спостережень і перевірок чого-небудь [143, с. 18]. Зверенчук Л. Ф. виділяє ще один аспект контролю, який зводиться до того, що окрім перевірки контроль передбачає ще й виявлення відповідності дійсного стану об'єкта запланованому [44, с. 33], чим значно розширює сутність даної категорії. Більш розширене тлумачення контролю знаходимо у Афанасьєва В. Г., який вказує, що контроль – це спостереження і перевірка відповідності процесу функціонування об'єкта прийнятим управлінським рішенням; виявлення результатів впливу суб'єкта на об'єкт, допущених відхилень від вимог управлінських рішень [3, с. 33]. Більш змістовне трактування контролю знаходимо у Калюги Є. В., яка зазначає, що у сучасних умовах господарювання контроль визначається не тільки як надзвичайний захід або тимчасова кампанія, а постійно діюча, науково

обґрунтована та добре продумана система активного спостереження і перевірки процесів виробництва, розподілу, обміну і виробничого споживання [51, с. 20].

Деякі науковці обмежують суб'єктність контролю, наділяючи ним тільки державу та державні органи. Наприклад, Авер'янов В. Б. визначає контроль як функцію державного управління, а державу визначає головним суб'єктом контролюючої діяльності, виходячи з того, що саме держава має можливості та наділена реальними повноваженнями впливу на суспільство [35, с. 224]. Туровцев В. І. також зводить контроль до функції державного управління, що органічно пов'язана з іншими його функціями та полягає у співставленні фактичного стану об'єкта до вимог, які до нього пред'являються [31, с. 35].

Досліджуючи питання контролю експортно-імпортних операцій, сутність останнього необхідно визначати через призму господарського контролю, оскільки експортно-імпортні операції якраз і є складовою господарської діяльності як на рівні окремого господарюючого суб'єкта, так і на рівні держави і міждержавних відносин. Господарський контроль визначається як «...система прийомів і способів, за допомогою яких здійснюється систематична перевірка і спостереження за господарською і фінансовою діяльністю підприємств, виявляються відхилення стану економіки на цих об'єктах від установлених критеріїв з метою забезпечення найсуворішого режиму економії, раціонального використання і забезпечення майна, своєчасного усунення негативних явищ» [51, с. 21]. Ткаченко О. І. ж пропонує трактувати контроль як перевірку господарських процесів (зокрема, як окремих операцій чи управлінських рішень, так і їх сукупності загалом) шляхом проведення порівняння та/або зіставлення, метою якого є підтвердження або спростування відповідності цих процесів установленому порядку (законам, нормам, інструкціям, правилам та іншим нормативно-правовим актам) [146, с. 132].

Лімска декларація керівних принципів контролю зазначає, що контроль не є самоціллю, а невід'ємною складовою системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів та порушення принципів, законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії заради наявності можливості приймати корегуючі рішення, притягувати до відповідальності винних осіб, отримувати компенсацію за нанесену шкоду або заради здійснення заходів щодо недопущення або зменшення таких порушень у майбутньому [93].

Ефективність та раціональна організація контролю залежить від обґрунтованої класифікації його видів та форм. Узагальнюючи існуючі підходи до класифікації видів контролю Калюги Є. В. [51, с. 52-68], Андреева В. Д. [2, с. 16-17], Бутинця Ф. Ф. [10, с. 65] та ін., саму класифікацію можна представити, виходячи з таких класифікаційних ознак, як організаційна форма, час здійснення, суб'єкт контролю, форма здійснення, джерела інформації та період охоплення подій (рис. 1.9).

Слід зазначити, що існуючі підходи до класифікації видів контролю не є вичерпними, оскільки поза увагою науковців залишаються такі новітні його види, як митний та експортний контроль, які пов'язані з розвитком зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

Узагальнюючи існуючі підходи до визначення сутності контролю, ми будемо розглядати контроль зовнішньоекономічної діяльності як комплексне, системне, систематичне та цілеспрямоване спостереження за здійсненням експортно-імпорتنих операцій та інших операцій, пов'язаних із ЗЕД з метою виявлення їх відповідності нормам чинного законодавства, ефективності, виявлення відхилень та їх унормування. Особливістю такого підходу є те, що контроль зовнішньоекономічної діяльності ми розглядаємо не як певну складову фінансового чи господарського контролю, а як самостійний напрям діяльності, що зумовлено складністю та особливостями здійснення зовнішньоторговельних операцій.

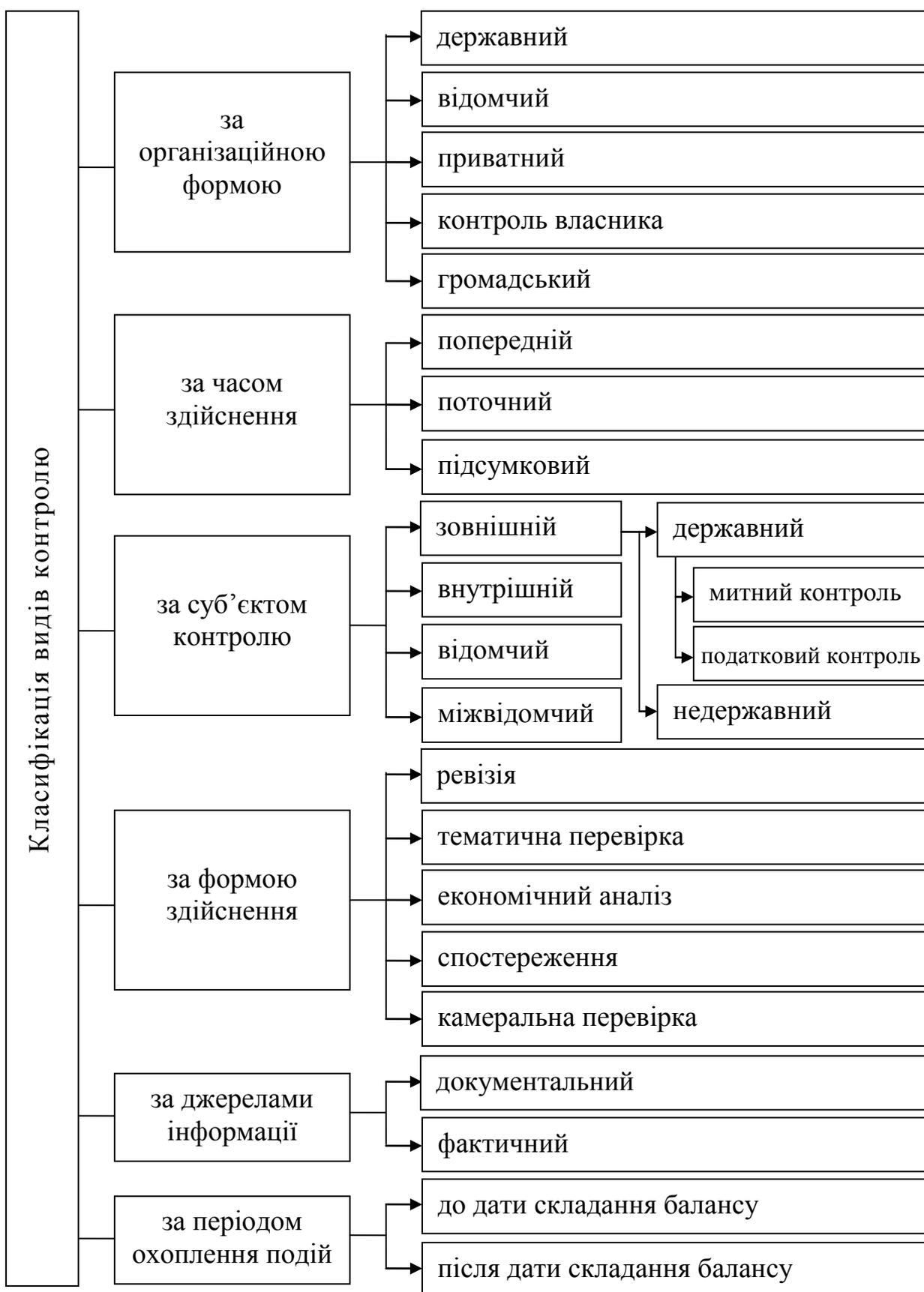


Рис. 1.9. Класифікація видів контролю [складено автором за джерелами: 51, с.52-68; 2, с.16-17; 10, с.65]

Виходячи із запропонованого визначення, можна сформулювати об'єкт, предмет та суб'єкти контролю. Так, об'єктом контролю зовнішньоекономічної діяльності є експортно-імпортні операції.

Предметом контролю експортно-імпортних операцій є процес визначення їх відповідності нормам чинного законодавства, а також визначення відповідності їх ефективності бажаному рівню.

В якості суб'єктів контролю зовнішньоекономічної діяльності можна виділити як зовнішні інституції: міжнародні та міждержавні організації, державу, відомства, об'єднання підприємств, підприємства, громадськість, так і спеціально створені структурні підрозділи всередині самого підприємства.

Класифікацію видів контролю експортно-імпортних операцій, на наш погляд, доречно будувати, беручи до уваги склад органів контролю, що виступають його суб'єктами. Такий підхід можна обґрунтувати тим, що повноваження та предмет контролю усіх суб'єктів є різними.

На міжнародному рівні основними суб'єктами контролю експортно-імпортних операцій є Економічна і соціальна рада ООН (ЕКОСОР) та Всесвітня митна організація (ВМО).

ЕКОСОР є одним із головних органів Організації Об'єднаних Націй, складається із 54 держав-членів. Україна неодноразово обиралася членом ЕКОСОР (1946 р., 1977-1979 рр., 1989-1991 рр., 1993-1995 рр., 2002-2004 рр., 2008-2009 рр., 2011-2012 рр.). Діяльність Ради здійснюється шляхом формування загальної стратегії, політики і пріоритетів в економічній, соціальній та суміжних галузях і контролю за їх реалізацію; розробки досліджень і підготовки доповідей з міжнародних питань у галузі культури, освіти, охорони здоров'я, прав людини; проведення всебічних оглядів політики в оперативній діяльності в рамках усієї системи ООН; координації роботи відповідних спеціалізованих установ та інститутів. Діяльність ЕКОСОР здійснюється шляхом формування загальної стратегії, політики і пріоритетів в економічній, соціальній та суміжних галузях і контролю за їх

реалізацію; розробки досліджень і підготовки доповідей з міжнародних питань; проведення всебічних оглядів політики в оперативній діяльності в рамках усієї системи ООН; координації роботи відповідних спеціалізованих установ та інститутів, в результаті чого ЕКОСОП подає відповідні рекомендації Генеральній Асамблеї ООН [149, с.87-88]. Отже, контрольна функція хоч і присутня у діяльності ЕКОСОП у сфері економічної політики взагалі та здійснення експортно-імпортних операцій зокрема, проте не є чітко вираженою та дієвою, а контролюючий вплив є мінімальним. Здійснення контрольних заходів реалізується шляхом підготовки рекомендацій, які не носять жорсткого та обов'язкового до виконання характеру.

ВМО є міжнародною міжурядовою організацією, головною метою якої є підвищення ефективності роботи митних служб країн-членів організації за допомогою заходів, що сприяють їх національному розвитку: зміцнення національної безпеки, збільшення надходження податків та ведення статистики зовнішньої торгівлі [54, с. 5]. Основними інструментами, за допомогою яких здійснюється вплив на здійснення зовнішньоекономічної діяльності, є конвенції та угоди, рекомендації, декларації та резолюції. Однією з ключових конвенцій у сфері митної справи, яка зачіпає питання контролю експортно-імпортних операцій, є Кіотська конвенція. Генеральний секретар ВМО є депозитарієм Переглянутої Кіотської конвенції, яка є основною митною конвенцією в галузі спрощення процедур торгівлі. Так, глава 6 Кіотської конвенції присвячена питанням митного контролю, під яким вбачаються заходи, що застосовуються митною службою для забезпечення дотримання митного законодавства. У Конвенції зазначається, що усі товари, в тому числі транспортні засоби, які ввозяться на митну територію чи вивозяться з неї, незалежно від того, чи обкладаються вони митами та податками, підлягають митному контролю, при цьому митний контроль повинен обмежуватися мінімумом, необхідним для забезпечення дотримання митного законодавства. Разом з тим система митного контролю містить у собі контроль на основі методів аудиту, а митна служба застосовує

метод аналізу ризиків для визначення осіб та товарів, в тому числі транспортних засобів, що підлягають перевірці, та ступеня такої перевірки [103]. Положення Кіотської конвенції є досить загальними та потребують уточнення щодо можливостей здійснення митного контролю на національному (державному) рівні, мінімізуючи таким чином контролюючу діяльність міжнародного рівня та посилюючи контроль на державному рівні.

Кіотська конвенція виокремлює окремий вид митного контролю – контроль на основі методів аудиту, за допомогою яких митні органи переконуються у правильності заповнення декларацій на товари та достовірності зазначених у них даних, перевіряючи наявні у причетних до декларування осіб відповідні книги обліку рахунків, документи, облікову документацію та комерційну інформацію [103]. Однак конкретизації таких методів аудиту у конвенції не відображено.

Слід зазначити, що Кіотська конвенція має на меті сприяння міжнародній торгівлі саме з боку митних органів, яке втілюється шляхом:

- спрощення формальностей та процедур;
- стандартизації документації при здійсненні експортно-імпорتنних операцій;
- використання митними органами методів управління ризиками та інформаційних технологій;
- переходу від безпосереднього контролю при перетині кордону до контролю на основі методів аудиту.

Іншим та не менш важливим документом в рамках міжнародного контролю за експортно-імпортними операціями є Рамкові стандарти безпеки та полегшення світової торгівлі, відповідно до яких тим компаніям, які будуть самостійно здійснювати постійний контроль за експортно-імпортними операціями, буде надаватися статус уповноваженого економічного оператора і, як наслідок, спрощуватимуться процедури контролю з боку інших органів [130]. Рамкові стандарти передбачають здійснення контролю за експортно-імпортними операціями у формі

комплексного митного контролю, який являє собою постійно діючий комплекс власне митного контролю та оцінки ризиків.

Міждержавний рівень контролю за здійсненням експортно-імпортних операцій представлений Європейською економічною комісією, яка є регіональною комісією ЕКОСОП (ЄЕК ООН) – допоміжним органом, який створено з метою розвитку економічних зв'язків як всередині європейського регіону, так і між цим регіоном та рештою світу. ЄЕК ООН є регіональним форумом для урядів європейських країн, результатом діяльності якого є розробка конвенцій, норм і стандартів з метою гармонізації дій та обміну думками між країнами-членами.

Результатом діяльності ЄЕК ООН є, наприклад, міжнародна Конвенція про погодження умов контролю вантажів на кордонах від 21.10.1982 (далі – Конвенція). Цією конвенцією встановлюються наступні види контролю щодо вантажів на кордонах:

1) митний контроль – заходи, що застосовуються з метою забезпечення виконання законів і правил, відповідальними за які є митниця;

2) медико-санітарний контроль – заходи спрямовані на захист та збереження життя людей;

3) ветеринарний контроль – санітарний контроль, що здійснюється відносно тварин та продуктів тваринного походження з метою захисту та збереження життя людей, а також контроль предметів та вантажів, що можуть бути носіями хвороб у тварин;

4) фітосанітарний контроль – контроль, направлений на запобігання розповсюдженню і перевезенню через державні кордони шкідників рослин та продуктів рослинного походження;

5) контроль відповідності технічним стандартам – контроль за відповідністю вантажів мінімальним вимогам міжнародних або національних стандартів, що визначаються міжнародним або національним законодавством;

б) контроль якості – контроль за відповідністю вантажів мінімальним вимогам міжнародних або національних стандартів якості, що визначаються міжнародним або національним законодавством [100, с. 2-3].

Крім встановлення видів контролю Конвенцією також врегульовуються питання його організації та проведення, однак ці норми носять загальний характер та не є деталізованими, хоча і є обов'язковими до виконання.

Отже, як ми бачимо, на міжнародному та міждержавному рівні відбувається формування методологічних засад здійснення контролю за експортно-імпортними операціями, але при цьому самі контролюючі заходи на цьому рівні не здійснюються. Натомість процеси контролю міжнародної торгівлі та експортно-імпортних операцій регулюються, як правило, національним законодавством. При цьому завдяки сформованим на мегарівні умовам та правилам контролю відбувається гармонізація принципів та методів контролю у конкретних країнах шляхом їх приєднання до відповідних конвенцій та договорів. Важливим в даному випадку є те, що у національному законодавстві повинні знайти відображення ті принципи та норми, які закладаються у міжнародних конвенціях, що дасть змогу спростити та зробити можливим передбачувати експортно-імпортні операції. Таким чином, розвиток експортно-імпортних операцій та їх потенціал більшою мірою залежить від відповідності національних норм законодавства міжнародним та світовим стандартам.

Наступним рівнем контролю експортно-імпортних операцій є контроль з боку держави. Саме на цьому рівні відбувається конкретизація тих чи інших форм та видів контролю, визначаються його принципи та закладаються базові умови. Загальнодержавний рівень контролю експортно-імпортних операцій можна представити у чотирьох формах:

- 1) парламентського контролю;
- 2) урядового контролю;
- 3) відомчого контролю;
- 4) судового контролю.

Парламентський контроль здійснюється, як правило, через діяльність парламенту країни та його спеціалізованих органів. Так, відповідно до Конституції України Верховна Рада України (ВРУ) наділена правом парламентського контролю, яке реалізується через створення та діяльність різноманітних постійно діючих та тимчасових депутатських комітетів та комісій [83].

Діяльність комітетів ВРУ врегульовується окремим законом, де зокрема зазначається, що контрольна функція комітетів полягає у наступному:

1) аналізі практики застосування законодавчих актів у діяльності державних органів, їх посадових осіб з питань, віднесених до предметів відання комітетів, підготовці та поданні відповідних висновків та рекомендацій на розгляд ВРУ;

2) участі за дорученням Верховної Ради України у проведенні «Дня Уряду України»;

3) контролі за виконанням Державного бюджету України в частині, що віднесена до предметів їх відання, для забезпечення доцільності, економності та ефективності використання державних коштів у порядку, встановленому законом;

4) організації та підготовці за дорученням ВРУ парламентських слухань;

5) організації та підготовці слухань у комітетах;

6) підготовці та поданні на розгляд ВРУ запитів до Президента України від комітету;

7) взаємодії з Рахунковою палатою;

8) взаємодії з Уповноваженим ВРУ з прав людини;

9) направленні матеріалів для відповідного реагування в межах, установлених законом, органам ВРУ, державним органам, їх посадовим особам;

10) погодженні питань, проведенні консультацій щодо призначення на посади та звільнення з посад керівників відповідних державних органів, створенні і ліквідації спеціальних державних органів, що віднесені до предметів відання комітетів, та здійсненні інших погоджень і консультацій у випадках, передбачених законом [119].

Ознайомившись із переліченими можливостями у сфері контрольної діяльності, можна стверджувати, що парламентський контроль в основному здійснюється за діяльністю органів державної влади, оминаючи діяльність господарюючих суб'єктів, а його вплив є непрямим та не особливо дієвим.

Функціонування Верховної Ради України як вищого законодавчого органу у сфері контролю експортно-імпортних операцій, зводиться до формування законодавчого забезпечення здійснення такого контролю. Основоположним документом в сфері державного контролю є закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності», відповідно до якого державний контроль – це діяльність уповноважених законом центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, державних колегіальних органів, органів виконавчої влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування в межах повноважень, передбачених законом, щодо виявлення та запобігання порушенням вимог законодавства суб'єктами господарювання та забезпечення інтересів суспільства, зокрема належної якості продукції, робіт та послуг, прийняттого рівня безпеки для населення, навколишнього природного середовища [122]. Таким чином, ми бачимо, що безпосереднє здійснення контролю покладається на окремі центральні органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування. Виходячи з норм закону можна визначити наступні види державного контролю у сфері господарської діяльності:

1) за місцем провадження господарської діяльності суб'єкта господарювання або у приміщенні органу державного нагляду (контролю);

2) відомчий, коли контроль здійснюється окремим органом виконавчої влади, або комплексний, який здійснюється кількома органами державного контролю;

3) плановий або позаплановий.

Окрім державного контролю у сфері господарської діяльності чинним законодавством передбачаються й інші форми контролю, основи яких закладаються окремими актами законодавства. У тексті закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» зазначаються такі форми та органи контролю експортно-імпортних операцій:

1) валютний контроль, здійснення якого покладається на Національний банк України;

2) контроль за додержанням всіма суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності чинних законів України та умов міжнародних договорів України, який здійснюється Міністерством економічного розвитку і торгівлі України;

3) митний контроль, який покладається на митні органи;

4) контроль за додержанням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства про захист економічної конкуренції, який здійснюється Антимонопольним комітетом України;

5) оперативний контроль, який здійснюється Міжвідомчою комісією з міжнародної торгівлі [119].

Здійснення валютного контролю в Україні визначається окремим законодавчим актом – декретом Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» [123], в тексті якого, на жаль, відсутнє саме визначення поняття «валютний контроль». Зважаючи на відсутність правового визначення зазначеного поняття, у науковій літературі зустрічаються різноманітні спроби його трактування. Так, наприклад, А. Іоффе та В. Кротюк під валютним контролем визначають діяльність держави в особі органів валютного контролю, що спрямована на забезпечення дотримання валютного законодавства при здійсненні валютних операцій [86, с. 10]. Воронова Л. К. та Кучерявенко М. П. вважають, що

валютний контроль – це діяльність держави та уповноважених органів із забезпечення дотримання валютного законодавства при здійсненні валютних операцій [25, с. 339]. Зважаючи на існуючі підходи до трактування сутності валютного контролю, спостерігаємо, що основний акцент робиться саме на державу як головний суб'єкт контролю, а поза увагою залишаються інші суб'єкти контролю. Карманов Є. В. дещо розширює коло суб'єктів валютного контролю, визначаючи останній як сукупність дій державних органів та банківської системи, направлених на регулювання порядку укладення юридичними та фізичними особами угод з валютними цінностями» [53, с. 357].

На сьогодні до основних суб'єктів валютного контролю можна віднести:

по-перше, Національний банк України, який є головним органом валютного контролю, що здійснює контроль за виконанням правил регулювання валютних операцій на території України та забезпечує виконання уповноваженими банками функцій щодо здійснення валютного контролю згідно;

по-друге, уповноважені банки, фінансові установи та національний оператор поштового зв'язку, які діють на основі отриманої від Національного банку України генеральної ліцензії на здійснення валютних операцій, здійснюють контроль за валютними операціями, що проводяться суб'єктами ЗЕД через ці установи;

по-третє, Державна фіскальна служба України (ДФСУ), яка здійснює фінансовий контроль за валютними операціями, що провадяться резидентами і нерезидентами на території України, а також здійснює контроль за додержанням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України;

по-четверте, Укрпошта, яка здійснює контроль за додержанням правил поштових переказів та пересилання валютних цінностей через митний кордон України [123].

Залежно від мети та часу проведення валютного контролю його можна поділити на превентивний, поточний та підсумковий.

Превентивний валютний контроль здійснюється контролюючими органами на стадії розгляду відповідних документів, необхідних для здійснення валютних операцій та визначення відповідності майбутньої валютної операції чинному валютному законодавству, з метою запобігання та своєчасного припинення незаконних валютних операцій. Головним завданням превентивного валютного контролю є виявлення відповідності суб'єкта контролю відповідним умовам та нормам. Одним із механізмів реалізації превентивного валютного контролю є, наприклад, надання Національним Банком України ліцензій на здійснення операцій з валютними цінностями. Уповноважені комерційні банки, що здійснюють обслуговування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, здійснюють превентивний валютний контроль в процесі підготовки здійснення відповідних валютних операцій шляхом запровадження процедури відкриття валютних рахунків. Превентивний валютний контроль з боку митних органів ДФСУ здійснюється шляхом добровільного декларування валютних цінностей при перетині митного кордону України.

Поточний валютний контроль здійснюється безпосередньо під час здійснення валютних операцій, наприклад, в ході виконання зовнішньоекономічного контракту. Здійснення поточного валютного контролю, в більшій мірі, покладається на суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності та зводиться до переказу й отримання коштів, оформлення вантажної митної декларації та подання її до банку тощо. При цьому слід зазначити, що існує різниця у функціях поточного валютного контролю при здійсненні експортних та імпорتنих операцій.

При здійсненні експортних операцій поточний валютний контроль в основному зводиться до контролю надходження валютної виручки на рахунки суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності та виконання обов'язків її подальшого продажу. В цьому випадку експортеру потрібно тримати на

контролі процес розрахунків з іноземними контрагентами з метою своєчасного надходження коштів на валютний рахунок, а також своєчасно здійснювати продаж цієї валюти.

При здійсненні імпорتنих операцій функції можливості поточного валютного контролю дещо розширюються та передбачають необхідність відстежування сум авансових платежів на користь контрагентів, відповідність цих сум умовам зовнішньоекономічного контракту, повноту сплати, правильність реквізитів тощо. Підсумковий валютний контроль передбачає перевірку з боку контролюючих органів дотримання валютного законодавства та дає змогу виявити недоліки превентивного та поточного контролю. Здійснення підсумкового валютного контролю за експортно-імпортними операціями здійснюється на основі поданих суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності документів про здійснення валютних операцій та проводиться, як правило, органами ДФСУ під час здійснення митного контролю.

Контрольна функція за експортно-імпортними операціями з боку Міністерства економічного розвитку і торгівлі України реалізується шляхом:

- здійснення обліку-реєстрації контрактів, предметом яких є певні види зовнішньоекономічних угод;

- оформлення ліцензій з товарних груп, що підпадають під дію режиму державного нетарифного регулювання та щодо яких установлені добровільні обмеження експорту;

- здійснення роботи щодо інших форм державного нетарифного регулювання та оформлення разових (індивідуальних) ліцензій суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності у разі застосування до них або до іноземних суб'єктів господарської діяльності спеціальної санкції – індивідуального режиму ліцензування;

- виконання рішень судових органів та опрацювання офіційно поданих органами державної податкової та контрольно-ревізійної служб, митних,

правоохоронних органів, Національного банку України щодо застосування (скасування) спеціальних санкцій,

– забезпечення контролю за додержанням єдиного порядку всіх форм державного регулювання експорту та імпорту продукції, у разі звернення суб'єктів підприємницької діяльності щодо оформлення документів дозвільного характеру;

– здійснення експортного контролю [119].

Механізм реалізації контрольної функції експортно-імпортних операцій з боку Міністерства економічного розвитку і торгівлі полягає у запровадженні до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності спеціальних санкцій, серед яких:

– штрафи – застосовуються у випадках несвоєчасного виконання або невиконання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності своїх обов'язків, що впливають із законів України;

– індивідуальний режим ліцензування – застосовується до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та іноземних суб'єктів господарської діяльності у випадках порушення такими суб'єктами законів України, що встановлюють певні заборони, обмеження або порядок здійснення зовнішньоекономічних операцій;

– тимчасове зупинення зовнішньоекономічної діяльності – у випадках порушення законів України, проведення дій, які можуть зашкодити інтересам національної економічної безпеки [119].

Питання організації та здійснення митного контролю врегульовується Митним кодексом України (МКУ) та низкою інших підзаконних нормативно-правових актів. Хоча текст Митного кодексу і містить визначення митного контролю, однак воно є досить загальним та сконцентроване на визначені мети: митний контроль – сукупність заходів, що здійснюються з метою забезпечення додержання норм МКУ, законів та інших нормативно-правових

актів з питань державної митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку [99].

Митний кодекс України містить вичерпний перелік форм митного контролю, до якого відносяться:

- перевірка документів та відомостей, які надаються митним органам під час переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України;

- митний огляд (огляд та переогляд товарів, транспортних засобів комерційного призначення, огляд та переогляд ручної поклажі та багажу, особистий огляд громадян);

- облік товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України;

- усне опитування громадян та посадових осіб підприємств;

- огляд територій та приміщень складів тимчасового зберігання, митних складів, вільних митних зон, магазинів безмитної торгівлі та інших місць, де знаходяться товари, транспортні засоби комерційного призначення, що підлягають митному контролю;

- перевірка обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України та/або перебувають під митним контролем;

- проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів;

- направлення запитів до інших державних органів, установ та організацій, уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих митному органу [99].

Перевірка документів та відомостей здійснюється візуально, із застосуванням інформаційних технологій шляхом проведення форматологічного контролю, контролю співставлення, контролю із застосуванням системи управління ризиками. Під форматологічним контролем розуміють

автоматизовану перевірку правильності заповнення даних митних декларацій та повернення результатів перевірки; перевірку митних декларацій та інших документів на достовірність та законність; здійснення статистичного, валютного контролю, контролю нарахованих митних платежів, контролю правильності застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Контроль співставлення – це автоматизоване порівняння даних, які містяться в митних деклараціях або інших документах, поданих для митного контролю або митного оформлення, з даними, які містяться в електронних копіях митних декларацій та інших документах, що надходять з митних та правоохоронних органів суміжних держав; в уніфікованих електронних дозвільних документах, що надходять з інших державних органів, інших електронних документах, пов'язаних з перевіркою достовірності даних. Контроль із застосуванням системи управління ризиками – це оцінка ризику шляхом аналізу (у тому числі з використанням інформаційних технологій) поданих документів у конкретному випадку переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України з метою обрання форм та обсягу митного контролю, достатніх для забезпечення додержання вимог законодавства України з питань державної митної справи [99].

Митний огляд здійснюється на основі використання системи управління ризиками та може здійснюватися у наступних формах: без розкриття пакувальних місць і без обстеження транспортного засобу; частковим – з розкриттям до 20 відсотків пакувальних місць і вибіркоvim обстеженням транспортного засобу; повним – з розкриттям до 100 відсотків пакувальних місць та поглибленим обстеженням транспортного засобу [99].

Узагальнюючи різноманітні класифікації, що представлені у різних джерелах [99; 1, с. 158-159; 98, с. 68], нами розроблено узагальнену класифікацію форм та видів митного контролю зовнішньоекономічної діяльності (рис. 1.10).

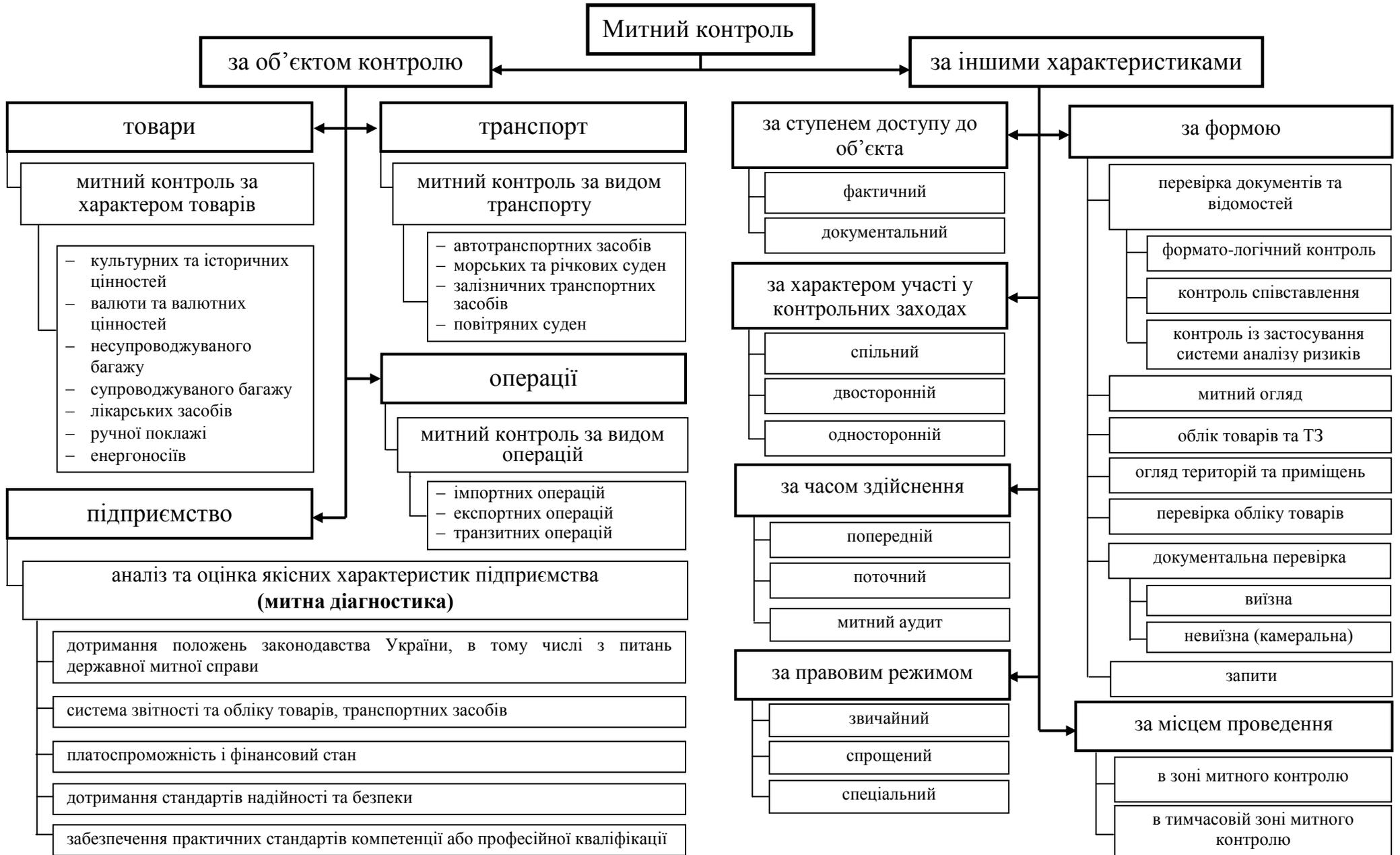


Рис.1.10. Класифікація видів митного контролю зовнішньоекономічної діяльності [складено автором з урахуванням джерел 99, 1, 98]

У залежності від часу та моменту здійснення контрольних заходів розрізняють такі види митного контролю:

- 1) попередній документальний контроль, який здійснюється у пунктах пропуску через державний кордон України;
- 2) контроль під час митного оформлення товарів і транспортних засобів комерційного призначення;
- 3) митний аудит – контроль після митного оформлення товарів і транспортних засобів комерційного призначення [98, с. 159].

Митний контроль у формі документальної перевірки – це сукупність заходів, за допомогою яких органи Державної фіскальної служби України переконуються у правильності заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості та в достовірності зазначених у них даних, законності ввезення (пересилання) товарів на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України або за межі території вільної митної зони, а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів. Документальна перевірка, у свою чергу, може відбуватися як виїзна документальна перевірка або невиїзна (камеральна) документальна перевірка.

Характерною рисою сучасних методів контролю зовнішньоекономічної діяльності є вибірковість його проведення, яка базується на впровадженні системи аналізу ризиків. Застосування такого підходу передбачає накопичення та використання різноманітної інформації про суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, а також необхідність розробки певних методичних підходів до аналізу і оцінки якісних характеристик таких суб'єктів. Новітнім підходом в цій справі має стати запровадження діагностики зовнішньоекономічної діяльності підприємства, що дасть змогу розширити діапазон відомостей про діяльність суб'єкта ЗЕД та з більшою вірогідністю визначити його надійність для здійснення подальших контрольних заходів або спрощення процедур контролю.

### 1.3. Теоретичні аспекти аналізу і оцінки зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Машинобудування є однією із провідних ланок у структурі національного господарства, що значною мірою визначає його фінансово-економічний та інноваційний розвиток, а також забезпечує потреби інших галузей економіки. На думку Мельник О. Г., Петришин Н. Я. та Адамів М. Є., однією із ключових внутрішньо-організаційних проблем підприємств машинобудівної галузі є інерційність усталених традиційних механізмів та інструментів управління від радянського періоду до сучасних умов господарювання, а утримувати власні позиції та зміцнювати їх вдасться лише тим суб'єктам господарювання, які здатні швидше за інших реагувати на динамічні зміни умов функціонування [101, с. 15-16]. Виходячи з цього, можна констатувати, що існуючі вітчизняні методологічні підходи до аналізу і оцінки ефективності зовнішньоекономічної діяльності машинобудівних підприємств не відповідають сучасним вимогам господарювання, а зарубіжний досвід не повною мірою може бути адаптованим до українського законодавства та особливостей ведення бухгалтерського обліку та аудиту в Україні. Ситуація, що склалася, зумовлює потребу у розробці таких методик оцінки і аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємства, яка б враховувала галузеву специфіку діяльності підприємства, зовнішні умови функціонування підприємства, поточний стан діяльності та можливі його результати. Результатом розробки відповідних методик повинна стати можливість точної та об'єктивної оцінки стану суб'єкта ЗЕД, побудованої на основі ключових індикаторів та показників. Слід зазначити, що не існує універсальних моделей, які б ідеально підходили для всіх підприємств різних галузей господарства, тому актуальним є завдання розробки моделей, які мають бути створені для кожної окремої галузі економіки, зокрема для машинобудування, які до того ж повинні переглядатися, доповнюватися та уточнюватися відповідно до часу та нових умов функціонування.

Загородній А. Г. та Вознюк Г. Л. визначають аналіз і оцінку як нерозривну функцію управління та називають це поєднання економічною діагностикою, яку визначають як «аналіз і оцінку економічних показників роботи підприємства на підставі вивчення окремих результатів, відсутності повної інформації з метою виявлення резервів та з'ясування перспектив його розвитку й наслідків поточних рішень» [40, с. 419].

Етимологія терміну «діагностика» вказує на його запозичення з медичної термінології (від грец. – здатний розпізнавати) – процес розпізнавання хвороби й визначення її; наука про методи встановлення діагнозу. Згідно зі Словником іншомовних слів термін діагноз (diagnosis) складається з двох слів: dia – «через (щось), засіб, через який здійснюється дія», та gnosis – «знання» і буквально означає «через знання». Тобто діагностика – виявлення і вивчення ознак, що характеризують стан машин, приладів, технічних систем, щоб попередити порушення нормального режиму їх роботи [108, с. 201]. Слід зазначити, що термін «діагностика» є багатозначною категорією та застосовується в різних науках – медицині, техніці, педагогіці, економіці, фінансах та ін., тому в рамках даного дослідження слід виділити та акцентувати увагу саме на економічній діагностиці.

Серед науковців не існує єдиного підходу щодо визначення сутності економічної діагностики та її видів. Так, наприклад в «Економічній енциклопедії» розглядається діагностика економічної системи на макрорівні, яка визначається як сукупність досліджень для з'ясування цілей функціонування підприємства, способів їх досягнення і виявлення недоліків [40, с. 353]. Таке визначення діагностики, на наш погляд, є досить широким та не відображає усіх її аспектів. Загородній А. Г. та Вознюк Г. Л. виділяють три види діагностики – діагностика банкрутства, ревізійна діагностика та фінансова діагностика [151, с. 224-225]. Незважаючи на обмеженість видів діагностики, позитивним, на наш погляд, є умовний поділ діагностики підприємства на внутрішню (діагностика банкрутства та фінансова

діагностика) та зовнішню (ревізійна діагностика). Недоліком визначення діагностики ми вважаємо те, що автори визначають її як частину або певний специфічний вид аналізу, в той час як нами діагностика розглядається як більш широкий інструмент, що включає в себе аналіз ефективності та оцінку надійності суб'єкта господарювання.

Рапопорт В. Ш. визначає діагностику як управлінську роботу з виявлення проблем і вузьких місць системи управління підприємством [131, с. 113], що дає змогу не тільки виявляти відхилення в системі управління, а й інших системах функціонування підприємства.

На думку Ковальчук Т. М., діагностика – це спосіб встановлення характеру порушень нормального перебігу економічних процесів на основі типових ознак, які властиві лише для даного порушення [81, с. 60]. На жаль, поза увагою автора залишився момент можливості використання результатів діагностики в майбутньому, що унеможливить або ж зведе до мінімуму появу аналогічних порушень.

Костирко Л. виділяє чотири різновиди концепцій діагностики, а саме:

– аналітичну концепцію, яка передбачає систематичне оцінювання діяльності підприємства за обраними параметрами на підставі даних фінансового, податкового, управлінського та оперативного обліків;

– інформаційну концепцію, яка розглядає діагностику як систему ідентифікації проблем підприємства, причин, що їх зумовили, з метою інформаційного забезпечення прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

– антикризову концепцію, яка має на увазі діагностику поточних та потенційних кризових явищ на підприємстві з метою запобігання їхньому негативному впливу на діяльність;

– консультаційно-дорадчу концепцію, яка прирівнює систему діагностики до дорадчих інформаційних систем економічного спрямування локального типу, які ґрунтуються на використанні сучасних програмних

продуктів і спрямовані на виконання конкретних завдань діагностики [84, с. 12-18].

Гетьман О. О. та Шаповал В. М. визначають діагностику підприємства як оцінку економічних показників роботи підприємства на основі вивчення окремих результатів та неповної інформації з метою виявлення можливих перспектив його розвитку і наслідків ухвалення поточних управлінських рішень, підсумком якої повинні бути ґрунтовні висновки, необхідні для прийняття термінових, але важливих рішень. Діагностика як спосіб розпізнавання стану соціально-економічної системи за допомогою реалізації комплексу дослідницьких процедур і виявлення в них слабких ланок і «вузьких місць» відноситься авторами до методів непрямих досліджень [27, с. 8-9]. Дещо недоречним, на наш погляд, є звуження авторами самого змісту діагностики, яка окрім оцінки економічних показників повинна ще й містити їх аналіз, що і дасть можливість сформулювати відповідні управлінські рішення.

Більшість сучасних поглядів на діагностику є дещо звуженим та обмежується або аналізом, або оцінкою. Так Міценко Н. Г. та Дуляба Н. І. визначають діагностику «як один з прийомів аналізу, який дає змогу зробити висновок про будь-яку сторону діяльності об'єкта, не проводячи безпосередніх спостережень (вимірів) у цій сфері, а лише складаючи динаміку відповідних показників» [105, с. 73]. Кривов'язюк І. В. надає узагальнене визначення економічної діагностики, під якою розуміє аналітичну оцінку всіх сфер діяльності підприємства з позиції досягнення максимально можливого економічного результату за рахунок оптимального та ефективного використання обмежених економічних ресурсів, спрямовану на прийняття ефективних управлінських рішень [85, с. 16].

Найбільш повним у визначенні економічної діагностики, на нашу думку, є підхід Загорної О., яка говорить, що економічну діагностику можна визначити як сукупність методів якісного і кількісного аналізу, методів прогнозування й оцінки ефективності використання ресурсів підприємства для досягнення цілей розвитку бізнесу з урахуванням зовнішніх обмежень у

рамках стратегічної зони господарювання [43, с. 14]. Таким чином, автор розширює зміст діагностики, доповнюючи її ще й прогнозуванням, а не обмежуючись лише аналізом або оцінкою. Таким чином можна зробити висновок, що економічна діагностика близька за своїм змістом до економічного аналізу та оцінки, проте відрізняється за цілями, завданнями та інструментарієм. Якщо аналіз та оцінка лиш встановлюють кількісні значення тих чи інших параметрів, виявляють їх відхилення від нормативних значень, то діагностика орієнтована саме на пізнання економічних протиріч, приділяючи основну увагу інтерпретації тих або інших результатів та показників діяльності підприємства.

Базуючись на аналізі підходів до трактування сутності діагностики, нами діагностика визначається як вид управлінської діяльності, що полягає в оцінці та аналізі діяльності підприємства з метою виявлення якісних характеристик діяльності підприємства та їх відповідності пред'явленим вимогам у відповідності до мети та суб'єкта діагностики.

На сьогодні існує досить широке коло виокремлених видів діагностики, що свідчить про масштабність можливостей її застосування у діяльності підприємств. Так, серед видів діагностики виділяють:

- 1) діагностику підприємства;
- 2) діагностику банкрутства підприємства;
- 3) економічну діагностику;
- 4) діагностику фінансово-господарської діяльності;
- 5) комплексну бізнес-діагностику підприємства.

Щодо сутності діагностики підприємства – то, наприклад, Матвєєва С. визначає її як систему наукових знань і сферу практичної діяльності, що мають на меті дослідження економічних процесів, виявлення слабких та сильних сторін підприємства, визначення способів покращення ситуації, що склалася [97, с. 112]. Економічна діагностика за Вартановим А. С. – оцінка стану економічних об'єктів в умовах неповної інформації в цілях виявлення проблем розвитку й перспективних шляхів їх вирішення, а також на вивчення

режимів функціонування цих систем [22, с. 10]. Лігоненко Л. під економічною діагностикою вбачає спеціальним чином побудоване дослідження, спрямоване на оцінку стану економічного об'єкта за умов неповної інформації з метою виявлення проблем розвитку та перспективних шляхів їх вирішення [92, с. 51]. Берднікова Т. визначає діагностику фінансово-господарської діяльності як встановлення і вивчення ознак, вимір основних характеристик, що відображають стан машин, приборів, технічних систем, економіки і фінансів суб'єкта господарювання, для передбачення можливих відхилень від сталих, середніх, стандартних значень і попередження порушень нормального режиму роботи [7, с. 9]. Тоцький В. І. та Лавриненко В. В. виділяють комплексну бізнес-діагностику підприємства, під якою вбачають кількісну та якісну оцінку стану підприємства як цілісного організму стосовно його зовнішнього бізнес-оточення, визначення його проблем, слабких і сильних сторін, місця на ринку і серед конкурентів [147, с. 89]. Косянчук Т. Ф. виокремлює фінансову діагностику, як метод пізнання фінансового механізму підприємства, процесів формування й використання фінансових ресурсів для його операційної та інвестиційної діяльності, результатом якої є оцінка фінансового стану підприємства, стану його майна, швидкості обертання всього капіталу та його окремих частин, дохідності використання коштів [41, с. 257]. Разом з тим Кизим М. О. вважає, що фінансову діагностику не можна ототожнювати із діагностикою фінансового стану, яка є етапом управлінського процесу, що дозволяє на ранній стадії виявляти порушення пропорцій у фазах циклу кругообігу капіталу на підприємстві і встановлювати причини, що їх викликали [112, с. 89].

Беручи до уваги такий широкий спектр видів діагностики діяльності підприємств, слід констатувати, що поза увагою науковців залишається питання діагностики зовнішньоекономічної діяльності як окремого виду діагностики. До цього часу діагностика зовнішньоекономічної діяльності підприємств частково розглядалася в рамках інших видів діагностики, однак

в сучасних умовах виникає необхідність її виокремлення, зважаючи на той факт, що зовнішньоекономічна діяльність стає домінуючим видом господарської діяльності підприємства в умовах глобалізації, а її ефективність визначає ефективність функціонування підприємства в цілому.

Специфіка та особливості діагностики зовнішньоекономічної діяльності полягають у особливому контролі з боку держави, а саме – митних органів щодо дотримання митних правил, здійснення митного оформлення та застосуванні спеціальних форм митного контролю. Таким чином, у сфері ЗЕД діагностика набуває як ознак зовнішньої оцінки та аналізу – з боку митних органів, так і внутрішньої діагностики – управлінського характеру. Традиційно саме експортно-імпортні операції були об'єктом контролю з боку Державної фіскальної служби України, а із запровадженням інституту уповноваженого економічного оператора, статус яких має надавати митниця, у митних органів виникає необхідність не тільки контролю за правильністю здійснення операцій, а й діагностики суб'єктів ЗЕД з точки зору надійності та відповідності митним вимогам.

Аналіз вивчення літературних джерел та визначені особливості діагностики ЗЕД дають змогу сформуванню узагальнену класифікацію видів діагностики зовнішньоекономічної діяльності підприємства за сукупністю істотних та незалежних ознак (рис. 1.11).

Залежно від суб'єкта діагностика зовнішньоекономічної діяльності підприємства поділяється на внутрішню (управлінську) та зовнішню (митну) діагностику.

За об'єктами аналізу і контролю діагностика зовнішньоекономічної діяльності підприємства поділяється на діагностику експортно-імпортних операцій та діагностику підприємства.

Попередня діагностика зовнішньоекономічної діяльності здійснюється на етапі пошуку контрагентів та укладення зовнішньоекономічних контрактів й передбачає виявлення потенційних загроз виконання такого контракту.

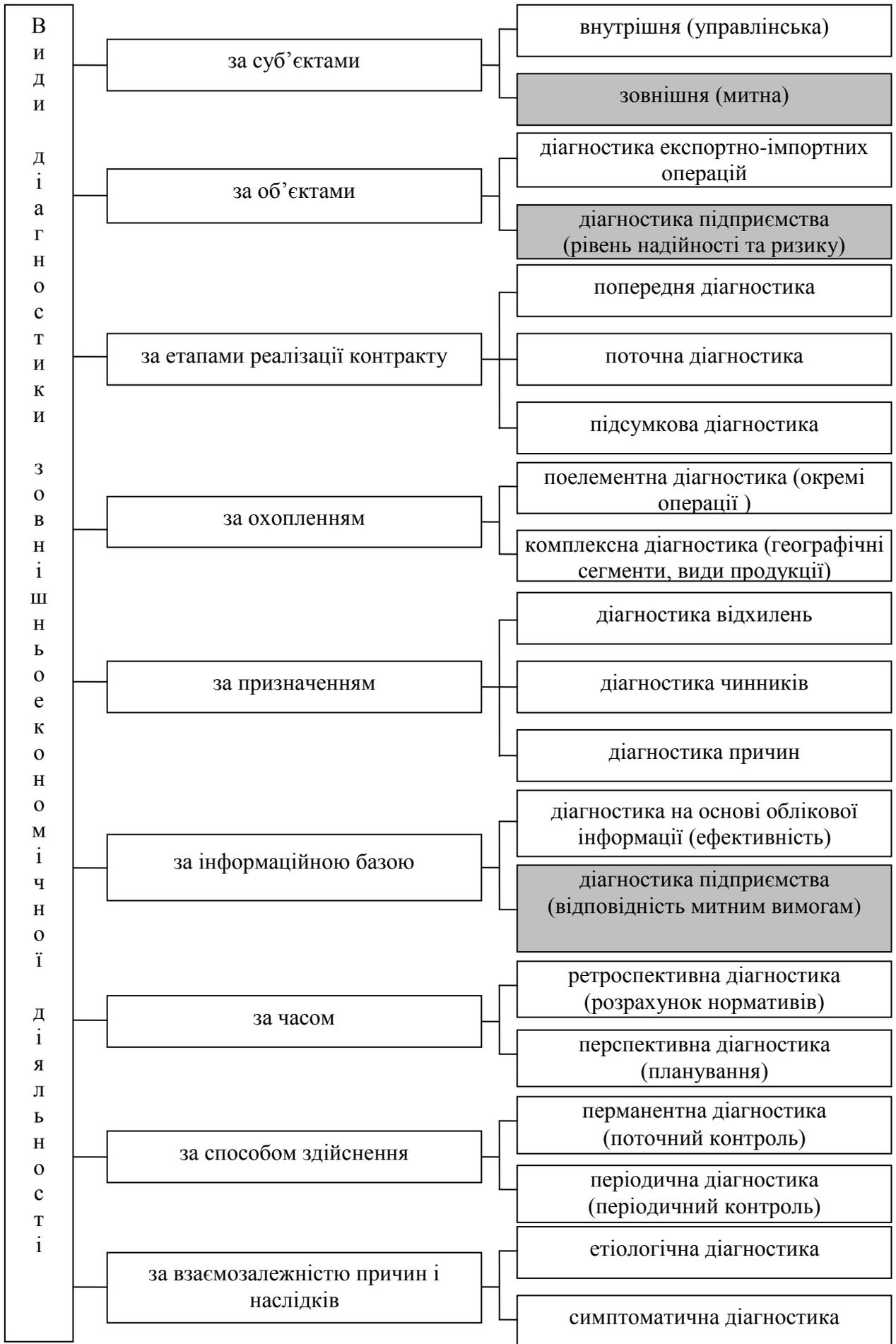


Рис. 1.11. Види діагностики зовнішньоекономічної діяльності підприємства (авторська розробка)

Попередня діагностика зовнішньоекономічної діяльності здійснюється на етапі пошуку контрагентів та укладення зовнішньоекономічних контрактів й передбачає виявлення потенційних загроз виконання такого контракту. Поточна діагностика здійснюється на етапі виконання зовнішньоекономічного контракту та передбачає мінімізацію існуючих ризиків та загроз, а також уникнення форс мажорних обставин. Підсумкова діагностика проводиться за результатами виконання зовнішньоекономічного контракту та передбачає визначення його ефективності й порівняння із плановими показниками. Результатом підсумкової діагностики є також вироблення рекомендацій для усунення виявлених недоліків у майбутньому.

Поділ діагностики зовнішньоекономічної діяльності підприємства за критерієм охоплення операцій передбачає виділення поелементної діагностики, яка передбачає дослідження окремих операцій (експорт, імпорт, транзит тощо) або окремого виду продукції (машини, устаткування, обладнання тощо), та комплексної діагностики, яка досліджує усі операції та усі види продукції.

Метою діагностики може бути як з'ясування відхилень у здійсненні зовнішньоекономічної діяльності (порівняно з плановими показниками, порівняно з попередніми періодами, порівняно з конкурентами тощо), або дослідження різноманітних чинників, що здійснюють прямий чи опосередкований вплив на зовнішньоекономічну діяльність, або ж дослідження причин виникнення та існування тих чи інших явищ (зміна попиту на продукцію, зниження ефективності діяльності та ін.).

В ході здійснення діагностики зовнішньоекономічної діяльності можливі два підходи до формування та використання інформаційної бази діагностики: заснованої на використанні існуючої на підприємстві облікової інформації, що дає можливість провести ґрунтовний аналіз діяльності, однак не дає змогу здійснити оцінку можливих зовнішніх ризиків; заснованої на використанні результатів спеціальних досліджень, що значно розширює

можливості діагностики завдяки, наприклад, використанню експертних оцінок, маркетингових досліджень тощо.

Зважаючи на часовий критерій можна виділити ретроспективну та перспективну діагностику зовнішньоекономічної діяльності. Ретроспективна діагностика передбачає вивчення завершених зовнішньоекономічних операцій, їх аналіз та узагальнення, що дає змогу сформувати інформаційну базу для подальшого прийняття управлінських рішень. Перспективна діагностика націлена на майбутні зовнішньоекономічні операції з метою мінімізації або уникнення негативних явищ під час їх виконання.

Здійснення діагностики зовнішньоекономічної діяльності можливе як на постійній основі, що значно підвищить ефективність її здійснення, так і протягом окремих часових проміжків, через неможливість або непотрібність її здійснення на постійній основі – у такому випадку діагностика виконує функції контролю, як поточного, так і періодичного.

Етіологічна діагностика зовнішньоекономічної діяльності підприємства приділяє основну увагу дослідженню причин та факторів впливу на зовнішньоекономічну діяльність підприємства, в той час як симптоматична діагностика акцентується на наслідках та результатах зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Таким чином, дослідження окремих видів діагностики ЗЕД та їх аналіз дозволив прийти до висновку про необхідність запровадження окремого виду діагностики – митної діагностики, суб'єктом якої виступають митні органи, а об'єктом – підприємство, що здійснює ЗЕД, яка полягає в оцінці та аналізі суб'єкта ЗЕД з точки зору його відповідності митним вимогам, та здійснюється з метою спрощення митних процедур (див. рис. 1.11).

Діагностика зовнішньоекономічної діяльності підприємства повинна здійснюватися з урахуванням системного підходу, який дає можливість не тільки здійснити повномасштабний аналіз зовнішньоекономічної діяльності, але й виявити критичні точки та мінімізувати можливі ризики у майбутньому. Застосування системного підходу дає можливість здійснити

комплексний аналіз будь-якого виду зовнішньоекономічної операції, проте вичленити в чистому вигляді ефективність зовнішньоекономічної діяльності із загальної системи функціонування підприємства доволі складно, оскільки зовнішньоекономічна діяльність підприємства, як правило, органічно пов'язана з реалізацією продукції підприємства на внутрішньому ринку.

Системний підхід передбачає також врахування різноманітних факторів та сфер впливу на ефективність зовнішньоекономічної діяльності підприємства, що дає змогу виокремити наступні елементи загальної (комплексної) діагностики зовнішньоекономічної діяльності: інституційну, комерційну (маркетингову), технічну, фінансово-економічну (управлінську), соціальну, екологічну та митну діагностику (рис. 1.12).

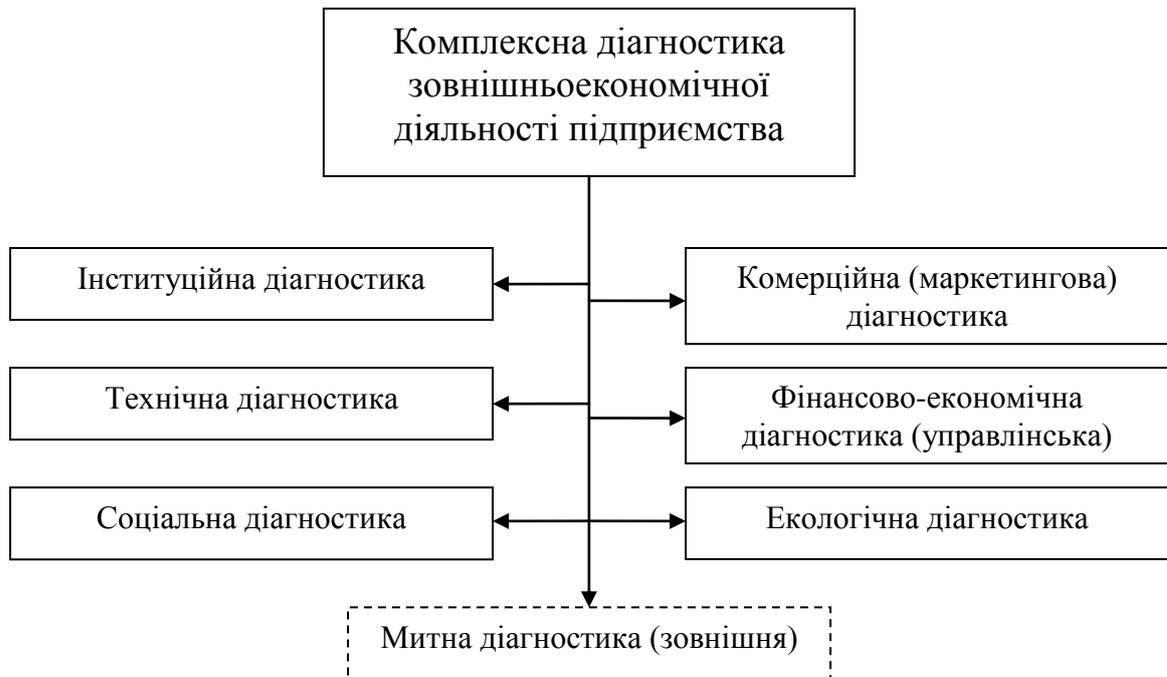


Рис. 1.12. Складові комплексної діагностики зовнішньоекономічної діяльності підприємства

Інституційна діагностика передбачає оцінку, аналіз та прогнозування політичних, правових та організаційних умов здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємством; комерційна (маркетингова) діагностика полягає в оцінці та аналізі існуючої ринкової ситуації та

прогнозування імовірної зміни ринкової кон'юнктури; технічна діагностика передбачає вивчення сукупності прийомів, що дозволяють здійснити певну зовнішньоекономічну операцію та з'ясувати рівень досконалості її технічного супроводження; фінансово-економічна (управлінська) діагностика здійснюється з метою обґрунтування ефективності зовнішньоекономічної діяльності виходячи з інтересів власника; соціальна діагностика оцінює соціальні наслідки впливу зовнішньоекономічної діяльності; екологічна діагностика дає змогу робити висновки про вплив певних зовнішньоекономічних операцій та проектів на навколишнє середовище; митна діагностика передбачає аналіз та оцінку надійності оператора зовнішньоекономічної діяльності з точки зору мінімізації митних ризиків.

Раніше митна діагностика не виділялася науковцями як окремий її вид, зважаючи на те, що обсяг та повнота митного контролю здійснювалися на однакових принципах до усіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. На сьогодні чинним законодавством закріплено можливість спрощення митного контролю та побудови партнерських відносин підприємців та держави шляхом отримання статусу уповноваженого економічного оператора (далі – УЕО). Саме тому актуалізується питання митної діагностики діяльності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності як можливості спрощення процедур митного оформлення та митного контролю, мінімізації транзакційних витрат та підвищення ефективності здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Слід зауважити, що на даний час питання надання статусу уповноваженого економічного оператора остаточно не врегульовано, оскільки не розроблено механізмів та критеріїв проведення такої діагностики, окрім законодавчого закріплення можливості набуття статусу УЕО в Митному кодексі України. Незважаючи на це, здійснення митної діагностики є першим кроком для можливого набуття такого статусу у майбутньому. Під митною діагностикою ми розуміємо кількісну оцінку якісних характеристик діяльності підприємств – суб'єктів ЗЕД з точки зору надійності їх фінансово-економічного стану, системи обліку й контролю,

компетенції персоналу та відповідності стандартам безпеки на основі виявлення існуючих та потенційних ризиків при здійсненні експортно-імпортних операцій.

Таким чином, у структурі діагностики зовнішньоекономічної діяльності підприємства можна виділити внутрішню та зовнішню складові. Внутрішня діагностика зовнішньоекономічної діяльності підприємства є частиною фінансово-економічної (управлінської) діагностики, в той час як зовнішня (митна) діагностика реалізується шляхом прийняття рішення про надання окремому суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності статусу уповноваженого економічного оператора з боку держави.

Розмежування діагностики зовнішньоекономічної діяльності підприємства на внутрішню – управлінську, та зовнішню – митну, дозволило визначити їх характерні риси та відмінності (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Характерні риси внутрішньої (управлінської) та зовнішньої (митної) діагностики зовнішньоекономічної діяльності підприємства

Ознака	Внутрішня (управлінська) діагностика	Зовнішня (митна) діагностика
Об'єкт діагностики	Зовнішньоекономічна діяльність суб'єкта ЗЕД	Суб'єкт ЗЕД
Предмет діагностики	Вплив зовнішньоекономічної діяльності на ефективність діяльності суб'єкта ЗЕД	Платоспроможність суб'єкта ЗЕД, якість систем обліку і контролю, митна історія, стандарти безпеки
Суб'єкт діагностики	Підприємство (або за замовленням підприємства - аудиторська, консалтингова компанія)	Державна фіскальна служба України та митні органи
Обов'язковість проведення	За бажанням суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності	Проводиться за заявою підприємства-суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності
Результат діагностики	Підвищення ефективності діяльності та прийняття управлінських рішень щодо здійснення ЗЕД	Визначення інтегрованого ступеню ризику та прийняття рішення про надання статусу УЕО

Прим.: Авторська розробка

Між внутрішньою та зовнішньою діагностикою зовнішньоекономічної діяльності існує діалектичний зв'язок, який проявляється у синергетичному ефекті, а саме – взаємозалежність результатів внутрішньої та зовнішньої діагностики зумовлюють в цілому підвищення рівня ефективності та надійності зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Це відбувається завдяки тому, що ефективна управлінська діагностика обґрунтовує доцільність ЗЕД, що мінімізує можливість появи ризиків у майбутньому, а результати зовнішньої діагностики дозволяють підприємству користатись перевагами спрощення процедур митного контролю.

Предметом митної діагностики виступають параметри діяльності підприємств – суб'єктів ЗЕД з точки зору їх надійності та безпеки, що є запорукою правильності фіксації господарських операцій у бухгалтерському обліку та їх подальшого відображення у фінансовій звітності.

Метою управлінської діагностики зовнішньоекономічної діяльності є визначення ефективності здійснення експортно-імпортних операцій, яка може включати в себе такі завдання, як:

- оцінка та аналіз динаміки виконання експортно-імпортних операцій;
- оцінка та аналіз фінансових результатів здійснення експортно-імпортних операцій;
- оцінка та аналіз ефективності використання коштів, залучених для здійснення експортно-імпортних операцій;
- оцінка та аналіз виконання підприємством зобов'язань за зовнішньоекономічними контрактами;
- аналіз фінансового стану підприємства;
- визначення резервів для розробки заходів по підвищенню ефективності зовнішньоекономічної діяльності.

Для вирішення завдань діагностики ефективності зовнішньоекономічної діяльності використовуються як абсолютні, так і відносні показники, а сама методика діагностики повинна базуватися на наступних положеннях:

– достовірності та деталізації інформації про експортно-імпорتنі операції;

– всебічного відображення в бухгалтерському, податковому та статистичному обліку складових елементів витрат та результатів експортно-імпорتنих операцій.

Набір діагностичних показників не має бути широким, оскільки це значно ускладнить розрахунки, збільшить час проведення діагностики, спричинить наявність математичної погрішності, а отже, призведе до викривлених висновків. Основними показниками, що відображають ефективність експортно-імпорتنих операцій є економічна ефективність та рентабельність експортно-імпорتنих операцій, на основі яких приймаються відповідні управлінські рішення.

Важливим під час здійснення діагностики експортно-імпорتنих операцій є врахування коливання курсів іноземної валюти. Так, наприклад, девальвація національної грошової одиниці знижує ефективність імпорتنих операцій та підвищує ефективність експортних операцій, і навпаки, ревальвація – підвищує ефективність імпорتنих операцій та знижує ефективність експортних.

Зовнішня митна діагностика має на меті з'ясувати надійність оператора з точки зору різних властивостей підприємства, таких як: дотримання підприємством митного законодавства, якість систем звітності та обліку, платоспроможність, достатня кваліфікація персоналу та ін.

Митниця під час проведення зовнішньої митної діагностики заявлених підприємством відомостей зобов'язана враховувати: масштаби діяльності підприємства; його юридичний статус і структуру; надійність ключових ділових партнерів; галузь, до якої відноситься його діяльність; здатність підприємства продемонструвати належний стан виконання внутрішніх процедур, означених в питаннях анкети, та рівень внутрішнього контролю їх виконання; вид сертифіката уповноваженого економічного оператора, який має намір отримати підприємство-заявник; функції, які виконує

підприємство з точки зору забезпечення функціонування міжнародних ланцюгів поставок товарів (виробники, експортери, відправники вантажів, утримувачі складів, митні агенти (митні брокери), перевізники, імпортери). При цьому імовірність реалізації ризиків зростає пропорційно ступеню невідповідності заявлених підприємством відомостей та критеріям їх оцінки.

Обґрунтування нового виду діагностики – митної, яка включає аналіз й оцінку якісних характеристик підприємства, вимагає розробки методології та елементів організації контролю досягнення з боку підприємства визначених митницею параметрів надійності та безпеки.

### Висновки до розділу 1

В результаті проведеного дослідження теоретико-методологічних засад аналізу та контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства сформульовано наступні висновки:

1. Регулювання зовнішньоекономічної діяльності є притаманним усім типам економічних систем, проте в умовах глобалізації економічних відносин спостерігається поступовий перехід від автаркічних моделей, в яких регулювання зовнішньоекономічної діяльності відбувається винятково на макрорівні, до більш ліберальних, в яких відбувається зміщення центрів регулювання із макрорівня на мета- та мегарівень, що супроводжується необхідністю уніфікації та стандартизації систем обліку, розвитку методології аналізу та контролю в рамках загального механізму регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Розвиток світових економік засвідчив об'єктивну необхідність послаблення регулюючих механізмів у господарських процесах, про що свідчить рейтинг економічної свободи країн, лідерами серед яких є Гонконг, Ліхтенштейн, Макау, Сінгапур та Швейцарія.

2. Реалізація потенціалу галузі машинобудування в Україні, яка є одним із ключових структурних елементів економічної системи, залишається на досить низькому рівні, про що свідчить неможливість забезпечити

внутрішні потреби країни в продукції машинобудування та високі показники імпорту такої продукції. Разом з тим, керуючись відносними перевагами на світовому ринку, продукція вітчизняного машинобудівного комплексу користується достатньо високим попитом, особливо серед країн колишнього СРСР. Події останніх двох років призвели до втрати традиційних ринків збуту продукції українського машинобудування, що супроводжується низьким рівнем рентабельності операційної діяльності машинобудівних підприємств, через що виникає необхідність у розробці нового механізму управління, ключовим елементом якого мають стати аналіз ефективності та контроль з точки зору доцільності ЗЕД.

3. Розглядаючи організаційно-економічний механізм регулювання зовнішньоекономічної діяльності як цілеспрямовану та керовану відкрити систему організаційних, економічних, правових, управлінських і регулюючих дій, які впливають на порядок здійснення зовнішньоекономічної діяльності з метою сприяння досягненню очікуваних економічних, соціальних, екологічних та інших результатів, з'ясовано, що ключовим компонентом такого механізму регулювання зовнішньоекономічної діяльності підприємств є система бухгалтерського обліку, контролю та аналізу зовнішньоекономічної діяльності, яка абсорбує в собі вплив усіх інших компонентів механізму, здійснює фіксацію зовнішньоекономічних операцій, аналізує їх ефективність та здійснює контроль за їх виконанням. Така система взаємодії компонентів та методів впливу на зовнішньоекономічну діяльність підприємства дає змогу забезпечити максимально ефективне функціонування ресурсів підприємств шляхом використання економічних, соціальних, організаційних й адміністративних засобів управління.

4. З'ясувавши, що в умовах глобалізації зовнішньоекономічна діяльність стає домінуючим видом господарської діяльності підприємства, а її ефективність визначає ефективність функціонування підприємства в цілому, та беручи до уваги, що на сьогодні діагностика зовнішньоекономічної діяльності розглядається в рамках інших видів

діагностики, нами виокремлено окремі види діагностики зовнішньоекономічної діяльності – внутрішню та зовнішню. Управлінська (внутрішня) діагностика зовнішньоекономічної діяльності має насамперед визначити її ефективність і доцільність, у порівнянні із діяльністю підприємства на внутрішньому ринку. Митна (зовнішня) діагностика реалізується шляхом прийняття рішення державними митними органами про надання окремому суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності статусу уповноваженого економічного оператора. Між внутрішньою та зовнішньою діагностикою зовнішньоекономічної діяльності існує діалектичний зв'язок, який проявляється у синергетичному ефекті, а саме – взаємозалежність результатів внутрішньої та зовнішньої діагностики зумовлюють в цілому підвищення рівня ефективності та надійності зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

5. Специфіка та особливості діагностики зовнішньоекономічної діяльності полягають у особливому контролі з боку держави а саме – митних органів щодо дотримання митних правил, здійснення митного оформлення та застосуванні спеціальних форм митного контролю. Таким чином, у сфері ЗЕД діагностика набуває як ознак зовнішньої оцінки та аналізу – з боку митних органів, так і внутрішньої діагностики – управлінського характеру. В ході здійснення діагностики зовнішньоекономічної діяльності можливі два підходи до формування та використання інформаційної бази діагностики: заснованої на використанні існуючої на підприємстві облікової інформації, що дає можливість провести ґрунтовний аналіз діяльності, однак не дає змоги здійснити оцінку можливих зовнішніх ризиків; заснованої на використанні результатів спеціальних досліджень, що значно розширює можливості діагностики завдяки, наприклад, використанню експертних оцінок, маркетингових досліджень тощо. Запровадження діагностики є новітнім підходом в сфері регулювання експортно-імпортних операцій, що дає змогу розширити діапазон відомостей про діяльність суб'єкта ЗЕД та визначити його надійність та відповідність стандартам безпеки для

прийняття рішень про необхідність контрольних заходів.

6. Невід'ємною складовою організаційно-економічного механізму регулювання зовнішньоекономічної діяльності є контроль. Характерною рисою сучасних методів контролю зовнішньоекономічної діяльності є вибірковість його проведення, яка базується на впровадженні системи аналізу ризиків. Поєднання аналізу та контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства та впровадження відповідних систем організації контролю за збереженням набутих якостей підприємства дає змогу здійснити комплексну оцінку зовнішньоекономічної діяльності підприємства, визначити ступінь його надійності та відповідності стандартам безпеки, що пред'являються митними органами.

Результати даного розділу опубліковані в роботах [12, 16, 17, 42, 55, 58, 60, 66, 76, 77].

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Методичні підходи до управлінської та митної діагностики зовнішньоекономічної діяльності підприємства

Управлінська діагностика представляє собою по суті діагностику ефективності зовнішньоекономічної діяльності та має важливе значення для оцінки поточного економічного стану підприємства, перспектив його розвитку та попередження можливих фінансових втрат. Способом оцінки ефективності зовнішньоекономічної діяльності є обчислення різних показників на основі зіставлення досягнутих економічних результатів із витратами ресурсів на їх досягнення. При цьому, слід зазначити, що в науковій літературі немає єдиного підходу до визначення як самого переліку таких показників, так і методики їх розрахунку, що значно ускладнює її проведення та фактично унеможлиблює узагальнення та порівняння результатів такої діагностики.

Так, наприклад, Гребельник О. П., Шкурупій О. В., Тюріна Н. М., Карвацка Н. С. виокремлюють дві групи показників ефективності зовнішньоекономічної діяльності. До першої групи Гребельник О. П. відносить показники, що характеризують абсолютну величину економічного ефекту і визначаються як різниця між результатом та витратами, а також порівняльні показники ефективності, які визначаються як відношення результату до витрат щодо варіанта зовнішньоекономічних контрактів. До другої групи відносяться показники, що характеризують доцільність участі підприємства в зовнішньоекономічних зв'язках підприємств: показники локальної ефективності, які розраховуються з використанням чинних

внутрішніх цін; показники загальноекономічної ефективності, які розраховуються на підставі розрахункових цін [33, с. 319-321].

Шкурупій О. В. систему показників економічної ефективності зовнішньоекономічної діяльності поділяє на дві групи:

– показники ефекту, які визначаються через абсолютні величини, що мають вартісний вимір та обчислюються як різниця між результатами і витратами;

– показники ефективності, які визначаються на основі віднесення результатів до витрат і, як правило, визначаються у відносних одиницях (відсотках та індексах) [46, с. 173].

Тюріна Н.М. та Карвацка Н.С. також виділяють дві групи показників – абсолютні та відносні. До числа абсолютних показників відносять обсяги експорту/імпорту товарів та послуг, на основі яких визначається динаміка зовнішньоекономічної діяльності та порівняння з попередніми періодами; обсяги накладних витрат на виконання зовнішньоекономічного контракту, зменшення величини яких веде до підвищення ефективності зовнішньоекономічної діяльності; кількість та сума отриманих рекламаций під час виконання зовнішньоекономічного контракту; кількість задоволених рекламаций. Абсолютні показники дають змогу здійснити загальну оцінку стану зовнішньоекономічної діяльності підприємства та проаналізувати її динаміку за відповідний період. Дані про експорт/імпорт, як правило, групуються за товарними позиціями та представляються у формі аналітичних таблиць, на основі яких здійснюється розрахунок відносних показників.

До групи відносних показників науковці віднесли такі чинники:

– індекс динаміки експорту/імпорту (за вартістю, за фізичним обсягом, за ціною, за кількістю, за структурою);

– коефіцієнти виконання зобов'язань з експорту/імпорту (за вартістю, за ціною, за фізичними обсягами);

– середня тривалість обороту експортно-імпортних операцій;

– коефіцієнт віддачі коштів експортно-імпортних операцій [148, с. 320-328].

Соркін С. Л. виокремлює три блоки показників, що можуть використовуватися в процесі оцінки та аналізу ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства: перший блок характеризує початковий економічний результат; другий – економічний ефект (кінцевий результат в абсолютному вираженні); третій – економічну ефективність (кінцевий результат у відносних величинах) [140, с.41-45].

Отже, підходи до аналізу і оцінки ефективності здійснення зовнішньоекономічної діяльності є схожими, але в той же час відрізняються в частині визначення конкретних показників та їх групування. Наявність такого різноманіття у підходах до вибору показників, що характеризують ефективність зовнішньоекономічної діяльності, пояснюється відсутністю єдиної методології як до визначення економічної ефективності, так і до методики визначення самих показників. Слід зазначити, що Вакульчик О. М та Дубицький Д. П. здійснили спробу узагальнення існуючих показників ефективності експортно-імпортних операцій, виділивши їх у чотири групи:

– абсолютні показники (обсяг експорту; обсяг імпорту; обсяг накладних витрат на експорт/імпорт; середній залишок коштів; кількість отриманих рекламаций; сума рекламаций; кількість задоволених рекламаций; обсяг використання торговельної марки фірми; обсяг експорту нових товарів);

– відносні показники: індекси, що характеризують динаміку (індекс виручки; індекс фізичного обсягу; індекс ціни; динаміка частки світового, європейського ринків, тощо; коефіцієнти виконання зобов'язань з експорту та імпорту (за вартістю; за фактичним обсягом; за ціною);

– показники структури (товарна структура експорту або імпорту; географічна структура експорту або імпорту; структура накладних витрат на експорт або імпорт);

– показники ефективності (валютна ефективність експорту/імпорту; ефективність експорту/імпорту; середня тривалість обороту експортної (імпортної) операції; коефіцієнт віддачі коштів від експортних/імпортних операцій; ефективність експорту/імпорту) [11, с. 73].

Такий підхід, на наш погляд, є найбільш оптимальним, оскільки охоплює весь спектр різноманіття показників і методичних підходів до аналізу експортно-імпортних операцій, у той час як показники можуть розраховуватися як окремо, так і комплексно залежно від мети розрахунку.

Що стосується сфери оцінки й аналізу саме економічної ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства, то на сьогодні вона є найбільш методично розробленою. Треба відзначити, що експортно-імпортні операції характеризуються, насамперед, валютною ефективністю та додатковими витратами, з якими стикається підприємство при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. Базуючись на дослідженні існуючих підходів до оцінки і аналізу ефективності зовнішньоекономічних операцій, нами зроблено спробу їх узагальнення (табл. 2.1).

Більш детальне вивчення запропонованих науковцями показників для аналізу ефективності зовнішньоекономічної діяльності показало, що перші два показники, хоча і мають назву, що пов'язана з валютною ефективністю, по-суті представляють собою традиційні показники ефективності, що побудовані як відношення доходів і витрат зовнішньоекономічних операцій, тільки визначених у різних валютах – валюті експорту (імпорту) та у національній валюті. Отже при перевищенні доходів над витратами діяльність визнається ефективною і навпаки, а інтегральний показник валютної ефективності відображає загальне відносне перевищення доходів над витратами при зовнішньоекономічній діяльності (показники №№ 1-5 у табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Узагальнена система показників аналізу і оцінки ефективності  
зовнішньоекономічної діяльності підприємства

№ з/п	Показник	Формула	Індикатор
1	2	3	4
1.	Валютна ефективність експорту ( <i>E<sub>v.e.</sub></i> ) [11, с. 78]	$E_{v.e.} = \frac{\sum_{i=1}^n ЦВЕ_i \times KE_i}{\sum_{i=1}^n BE_i \times KE_i},$ <p>де <i>ЦВЕ<sub>i</sub></i> – ціна <i>i</i>-го експортного товару, дол. США; <i>KE<sub>i</sub></i> – обсяг експорту <i>i</i>-го товару; <i>BE<sub>i</sub></i> – витрати на виробництво та реалізацію одиниці <i>i</i>-го товару, грн.</p>	Якщо значення показника перевищує зворотній курс національної валюти до іноземної, то робиться висновок про ефективність експортної операції, якщо ж ні – то про неефективність
2.	Валютна ефективність імпорту ( <i>E<sub>v.i.</sub></i> ) [11, с. 78]	$E_{v.i.} = \frac{\sum_{i=1}^n ЦРВ_i \times KI_i}{\sum_{i=1}^n Ц_i \times KI_i},$ <p>де <i>ЦРВ<sub>i</sub></i> – ціна <i>i</i>-го товару на внутрішньому ринку, грн.; <i>KI<sub>i</sub></i> – обсяг імпорту <i>i</i>-го товару; <i>Ц<sub>i</sub></i> – валютна ціна <i>i</i>-го товару, дол. США</p>	Якщо показник валютної ефективності імпорту перевищує значення валютного курсу, то зовнішньоекономічна діяльність визнається ефективною, в іншому випадку – неефективною
3.	Інтегральний показник валютної ефективності ( <i>E<sub>v.інтегр.</sub></i> ) [148, с. 324]	$E_{v.інтегр} = E_{v.e.} \times E_{v.i.}$	Якщо показник більший за 1, то діяльність визначається як ефективна, менше за 1 – неефективна
4.	Абсолютна ефективність експорту ( <i>E<sub>v.</sub></i> ) [11, с. 78]	$E_v = \frac{ЧВ_e}{B_{e.v.ц.}},$ <p>де <i>ЧВ<sub>e</sub></i> – чиста виручка в іноземній валюті за реалізований товар, переведена у гривні за офіційним курсом на день надходження валютної виручки; <i>В<sub>e.v.ц.</sub></i> – вартість експорту у внутрішніх цінах, грн.</p>	Якщо значення показника перевищує одиницю, то здійснення експорту є ефективним, при цьому чим більшим є показник, тим вищою є ефективність експорту.

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4
5.	Абсолютна ефективність імпорту $(E_i)$ [11, с. 78]	$E_i = \frac{BI_{в.р.}}{B_i},$ <p>де <math>BI_{в.р.}</math> – вартість імпорتنної продукції на внутрішньому ринку, переведена у гривні за офіційним курсом у день здійснення митного оформлення; <math>B_i</math> – витрати на придбання імпорتنної продукції</p>	Чим більшим є значення цього показника за одиницю, тим ефективнішим буде здійснення імпорتنної діяльності для підприємства
6.	Економічний ефект від експорту $(E_{e.e.})$ [11, с. 78]	$E_{e.e.} = ЧB_e - ПB_e,$ <p>де <math>ПB_e</math> – сума повних витрат підприємства на експорт продукції, грн.</p>	Чим більшими є значення показників, тим більше підприємство отримує прибутку від здійснення експортно-імпорتنних операцій, а його зовнішньоекономічна діяльність – ефективніша.
7.	Економічний ефект імпорту $(E_{e.i.})$ [11, с. 78]	$E_{e.i.} = BI_{в.р.} - B_i$	
8.	Економічна ефективність реалізації експортної продукції $(E_{економ}^{екс})$ [148, с. 325]	$E_{економ}^{екс} = \frac{B_{ін.вал}}{C_{реал.екс}};$ <p>де <math>B_{ін.вал}</math> – виручка в іноземній валюті, переведена в гривні за офіційним курсом; <math>C_{реал.екс}</math> – повна собівартість реалізованої експортної продукції.</p>	Якщо показник більше 1, то реалізація експортної продукції є ефективною. Зі збільшенням показника ефективність зростає.
9.	Ефективність реалізації експортної продукції на внутрішньому ринку $(E_{e.в.р.})$ [148, с. 325]	$E_{e.в.р.} = \frac{O_{в.} \times Ц_{в.р.}}{B_{вироб}},$ <p>де <math>O_{в.}</math> – обсяг експорту продукції; <math>Ц_{в.р.}</math> – ціна продукції на внутрішньому ринку, грн.; <math>B_{вироб}</math> – витрати, понесені на виробництво експортної продукції, грн.</p>	Якщо показник є більшим за одиницю і нижчим за показник ефективності реалізації експортної продукції на зовнішньому ринку, то така експортна діяльність для підприємства визнається ефективною.

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4
10.	Економічна ефективність експортної діяльності [47, с. 354]	$1) E_{ef.e}^1 = \frac{ЧВ + B_{o.n.}}{ПВ},$ $2) E_{ef.e}^2 = \frac{Q_e}{C_e};$ $3) E_{ef.e}^3 = \frac{ЧВ + B_{o.n.} - ПВ}{ЧВ + B_{o.n.}} \times 100\% \times \frac{ЧВ + B_{o.n.}}{K_e},$ <p>де  <i>ЧВ</i> – чистий ви́тог в іноземній валюті за реалізований товар, переведений у гривні за офіційним курсом на день надходження валютної виручки;  <i>B<sub>on</sub></i> – ви́тог у гривнях від обов’язкового продажу частки валюти держави;  <i>ПВ</i> – повні витрати підприємства на експорт продукції, грн.;  <i>Q<sub>e</sub></i> – обсяг експорту у внутрішніх середньорічних цінах;  <i>C<sub>e</sub></i> – виробнича собівартість експортних товарів;  <i>K<sub>e</sub></i> – середньорічна вартість основних виробничих і оборотних фондів, що використовуються у виробництві експортної продукції.</p>	Якщо $E_{ef.e}^1 > 1$ , а $E_{ef.e}^2 > E_{ef.e}^3$ , то експорт відповідних товарів для підприємства є економічно вигідним. Чим більший показник $E_{ef.e}^3$ , тим вигідніший експорт цих товарів.

Показник абсолютної ефективності експорту (показник № 4 у таблиці 2.1) відображає по-суті співвідношення ціни на товар у країні експорту та внутрішньої ціни – чим більше це співвідношення, тим вищою вважається ефективність експорту. Але такий показник зовсім не враховує додаткові витрати, що пов’язані з експортними операціями, і величина яких може бути досить значною та знівелювати усі цінові переваги такої операції.

П’ятий чинник з таблиці 2.1, який пропонується для характеристики абсолютної ефективності імпорту, відображає відносну торгівельну маржу при здійсненні імпоротної операції, але не дає можливості порівняти ефективність зовнішньоекономічної діяльності з торгівельними операціями фірми всередині країни та визначити економічну доцільність імпортних операцій.

Показники економічного ефекту від експорту та економічного ефекту від імпорту (№ 6 і № 7 табл. 2.1) відображають прибуток тільки від відповідних операцій і, будучи абсолютними, а не відносними показниками, не дають змоги визначати вплив зовнішньоекономічної діяльності на загальну ефективність діяльності підприємства в цілому.

Показник ефективності реалізації експортної продукції (№ 8 в табл. 2.1) показує суму отриманого доходу в іноземній валюті від реалізації експортної продукції, що припадає на кожну витрачену підприємством гривню собівартості. Даний показник, на наш погляд, є надто агрегованим та не дає можливості визначити фактори, що впливають на рівень ефективності. Більше того, включення до розрахунку тільки собівартості реалізованої продукції завищує показник ефективності, зважаючи на те, що підприємство несе ще ряд додаткових витрат під час здійснення експортної операції, які безпосередньо впливають на рівень ефективності, зокрема додаткові витрати на пакування, витрати на митне оформлення, додаткові витрати на транспортування тощо.

Показник ефективності реалізації експортної продукції на внутрішньому ринку (№ 9 в табл. 2.1) є аналогічним до попереднього показника за винятком того, що при його розрахунку беруться до уваги внутрішні ціни реалізації та витрати, понесені на виробництво експортної продукції. На наш погляд, недоліком такого підходу до визначення ефективності є той факт, що внутрішні ціни в Україні будуть завжди нижчими за ціни на зовнішніх ринках через відносну слабкість національної грошової одиниці по відношенню до іноземних валют. Виходячи з цього, у більшості випадків показник ефективності реалізації експортної продукції на внутрішньому ринку буде меншим за показник економічної ефективності реалізації експортної продукції і за логікою авторів така експортна діяльність буде ефективною.

Показник  $E_{ef.e}^I$  з групи показників економічної ефективності експортної діяльності (№ 10 табл. 2.1) демонструє суму гривневого доходу

від реалізації експортних товарів, що припадає на кожну витрачену підприємством гривню. Показник  $E^2_{ef.e}$  свідчить про доходність реалізації експортної продукції на внутрішньому ринку і він повторює показник № 9, а показник  $E^3_{ef.e}$  слугує для визначення ефективності використання виробничих фондів під час експорту (розраховується як добуток коефіцієнта експортного чистого прибутку та коефіцієнта оборотності активів) і свідчить про рівень ефективності використання активів, причому перша частина формули вказує, який саме відсоток від результатів експорту підприємства становить прибуток від експорту, а друга частина формули визначає, скільки разів за досліджуваний період зміг обернутись авансований на експорт капітал. Таким чином, чим більші обидві частини формули, тим більше значення показника і вигідніший експорт цих товарів [11, с. 78].

Проаналізувавши підходи до аналізу і оцінки ефективності здійснення зовнішньоекономічних операцій, ми бачимо, що більшість науковців виокремлюють ефективність експортних й імпорتنих операцій та ефективність ЗЕД, базуючись на традиційних критеріях визначення ефективності через величину отриманого прибутку. Разом з тим здійснення зовнішньоекономічної діяльності тісно пов'язано з іншими сферами функціонування підприємства, які не мають чіткого фінансового вираження та не знайшли відображення у таких підходах. Вирішенням цього питання стане застосування комплексного підходу до аналізу і оцінки як економічної ефективності зовнішньоекономічної діяльності, так і надійності оператора ЗЕД в цілому, що дасть змогу визначити вплив таких факторів.

Разом з тим, слід зазначити, що перелічені групи показників не в повній мірі відображають загальний ефект зовнішньоекономічної діяльності підприємства, не дозволяють визначити її доцільність у порівнянні з внутрішньоекономічною діяльністю та визначити фактори, які безпосередньо впливають на ефективність здійснення зовнішньоекономічних операцій. На наш погляд, діагностика зовнішньоекономічної діяльності підприємства повинна здійснюватися на основі системного підходу, який дає можливість

не тільки здійснити повномасштабний аналіз зовнішньоекономічної діяльності, надавати інтегральні оцінки для порівняння, але й виявити шляхи мінімізації можливих ризиків у майбутньому.

Застосування системного підходу дозволяє здійснити комплексний аналіз будь-якого виду зовнішньоекономічної операції, проте вичленити в чистому вигляді ефективність зовнішньоекономічної діяльності із загального функціонування підприємства доволі складно, оскільки зовнішньоекономічна діяльність підприємства органічно пов'язана з реалізацією частини виготовленої продукції підприємством на внутрішньому ринку. Тому для оцінки ефективності ЗЕД слід брати до уваги та аналізувати загальний фінансово-економічний стан підприємства, відносний обсяг зовнішньоекономічних операцій та оцінку ефекту від підвищення (зниження) їх структурної частки в діяльності підприємства.

Сучасні умови функціонування підприємств-суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та існуюча система регулювання і контролю з боку держави за здійсненням зовнішньоторговельних операцій в Україні зумовлюють необхідність у виокремленні внутрішньої (управлінської) та зовнішньої (митної) діагностики (див. розділ 1).

Внутрішня управлінська діагностика зовнішньоекономічної діяльності підприємства здійснюється самим підприємством та передбачає оцінку рівня ефективності як окремих експортно-імпортних операцій, зовнішньоекономічної діяльності, так і господарської діяльності підприємства в цілому. На основі аналізу впливу зовнішньоекономічної діяльності на загальну ефективність діяльності підприємства формується висновок про доцільність експортно-імпортних операцій та можливість розширення такої діяльності або, навпаки, зменшення.

Зовнішня митна діагностика здійснюється митними органами та реалізується для визначення ступеня надійності суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності з перспективою застосування спрощених процедур митного контролю у майбутньому. Зовнішня діагностика має на

меті надання окремому суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності статусу уповноваженого економічного оператора, що дає можливість спрощення процедур митного оформлення та контролю з боку митних органів при здійсненні експортно-імпортних операцій.

Виокремлення в структурі комплексної діагностики зовнішньоекономічної діяльності підприємства внутрішньої (управлінської) та зовнішньої (митної) діагностики (див. рис. 1.12) зумовлює необхідність розробки відповідних підходів до вибору показників та самої методики проведення такої діагностики. Специфічні завдання та сфери дослідження внутрішньої (управлінської) та зовнішньої (митної) діагностики наведено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Завдання внутрішньої (управлінської) та зовнішньої (митної) діагностики зовнішньоекономічної діяльності підприємства відповідно до сфер оцінки та аналізу

Сфери оцінки й аналізу	Завдання внутрішньої (управлінської) діагностики ЗЕД	Завдання зовнішньої (митної) діагностики ЗЕД
Управлінські процеси (контроль)	Аналіз і оцінка якості та ефективності впроваджених процедур внутрішнього контролю на підприємстві	Аналіз і оцінка дотримання положень законодавства з питань державної митної справи
		Аналіз і оцінка системи звітності та обліку товарів, транспортних засобів на відповідність завданням митного контролю
Економічні результати	Аналіз і оцінка: - ефективності - платоспроможності	Аналіз і оцінка платоспроможності суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності як платника митних податків
Надійність та безпека	Аналіз і оцінка ризикованості операцій	Аналіз і оцінка відповідності встановленим стандартам безпеки

Прим.: Авторська розробка

Основними сферами обох видів діагностики є управлінські процеси на підприємстві, економічні результати діяльності, а також питання надійності та безпеки. В той же час направленість конкретних завдань під час

здійснення внутрішньої (управлінської) та зовнішньої (митної) діагностики є дещо різною. Так, якщо внутрішня (управлінська) діагностика передбачає комплексне дослідження якості й ефективності існуючих на підприємстві процедур внутрішнього контролю в цілому, то зовнішня (митна) діагностика обмежується тільки дослідженням питань дотримання підприємством чинного митного законодавства та відповідності системи звітності завданням митного контролю. При здійсненні внутрішньої (управлінської) діагностики основних економічних результатів діяльності підприємства у поле зору потрапляють питання аналізу та оцінки ефективності діяльності та платоспроможності підприємства як при здійсненні зовнішньоекономічних операцій, так і при реалізації господарської діяльності в цілому. У той же час, зовнішня (митна) діагностика обмежується тільки оцінкою достатності платоспроможності підприємства для здійснення зовнішньоекономічних операцій та сплати митних податків. Питання надійності та безпеки також розглядаються в різних ракурсах: внутрішня (управлінська) діагностика спрямована на виявлення та мінімізацію різного роду ризиків, в тому числі і митних, що виникають під час здійснення експортно-імпортних операцій, в комплексі з іншими групами ризиків, які притаманні зовнішньоекономічній діяльності підприємства. Зовнішня (митна) діагностика натомість зосереджується на встановленні відповідності існуючих на підприємстві елементів системи безпеки певним критеріям, що пред'являються підприємству з боку митних органів у процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності та митного оформлення.

Таким чином, ми приходимо до висновку про те, що внутрішня (управлінська) діагностика характеризується методичним підходом, в основі якого лежить ефективність експортно-імпортних операцій та її вплив на загальну ефективність діяльності підприємства. Зовнішня ж (митна) діагностика обмежується тільки акцентуванням уваги на окремих завданнях, що безпосередньо стосуються питань митного оформлення та повноти й своєчасності сплати митних податків. Разом з тим між внутрішньою

(управлінською) та зовнішньою (митною) діагностикою існує тісний синергетичний та діалектичний зв'язок, який проявляється в тому, що при ефективній системі організації внутрішньої (управлінської) діагностики, зменшується ймовірність порушень митних правил та появи ризиків накладення штрафних санкцій з боку митних органів під час здійснення зовнішньої (митної) діагностики, яка є елементом митного контролю. І навпаки, виявлені у ході здійснення зовнішньої (митної) діагностики недоліки можуть стати джерелом для прийняття відповідних управлінських рішень менеджментом підприємства, їх мінімізації або уникнення в майбутньому. Водночас здійснення управлінської діагностики повинно охоплювати дослідження питань митної діагностики з метою зменшення витрат під час здійснення останньої.

При здійсненні таких форм діагностики зовнішньоекономічної діяльності, як митна діагностика, яка не може мати чітко виражених вимірюваних показників, застосування традиційних (дохідно-витратних) підходів до оцінки і аналізу відповідних якісних характеристик стає неможливим, що зумовлює потребу пошуку нових підходів та методик. Особливого методичного підходу потребує також сумарна оцінка таких властивостей підприємства як платоспроможність, ефективність діяльності, фінансова стійкість та ін. Одним із таких підходів є застосування в аналітичній управлінській діяльності інтегральних показників та інтегральної оцінки.

## 2.2. Методика та організація аналізу ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства

Управлінська діагностика має складатися з таких етапів: підготовчо-інформаційний, аналітично-розрахунковий, управлінський. На першому підготовчо-інформаційному етапі внутрішньої діагностики відбувається збір та обробка вихідної інформації за аналізований період. На другому

аналітично-розрахунковому етапі внутрішньої управлінської діагностики визначають показники, які характеризують ефективність зовнішньоекономічної операції та відбувається обґрунтування складу системи фінансово-економічних показників, що використовуються для інтегральної оцінки ефективності ЗЕД, їх адаптація до моделі розрахунку інтегрального чинника та безпосередній розрахунок. На третьому управлінському етапі приймається рішення щодо вибору реалізації продукції за збутовими сегментами (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Етапи управлінської діагностики на основі аналізу та оцінки ефективності ЗЕД [авторська розробка]

При формуванні вихідних даних для проведення аналізу та оцінки ефективності ЗЕД пропонуємо розподілити витрати, включені до загальної собівартості на витрати, які виникають при реалізації продукції на внутрішньому ринку країни, та витрати, пов'язані з реалізацією продукції на експорт.

У процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності у підприємства виникають як додаткові витрати, так і додаткові доходи. Важливою інформаційною складовою при визначенні ефективності експортно-імпортних операцій є склад та обсяг таких витрат, величина яких безпосередньо та суттєво впливає на ефективність і, як наслідок, на доцільність здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємством супроводжується появою цілого ряду додаткових витрат, які є неприбутковими при організації діяльності на внутрішньому ринку. До додаткових витрат ЗЕД, зокрема, належать витрати, що включають:

- адміністративні витрати (на оплату працівників відділу ЗЕД, на їх відрядження, поштові, канцелярські витрати; телефонні розмови тощо);
- витрати на збут (витрати на пакування, транспортно-експедиційні витрати, витрати на рекламу);
- інші операційні витрати (витрати на купівлю-продаж іноземної валюти; економічні санкції за невиконання законодавства та умов договорів, втрати від операційних курсових різниць);
- фінансові витрати (відсотки за кредитами для здійснення ЗЕД).

Зважаючи на те, що здійснення експорту продукції машинобудівних підприємств супроводжується великим обсягом витрат саме на транспортування, що пов'язано з розмірами та вагою такої продукції, мінімізація витрат на транспортування як всередині країни, так і за кордоном, є основним резервом підвищення ефективності здійснення таких зовнішньоекономічних операцій.

Здійснення експортних операцій призводить до збільшення витрат на пакування, зважаючи на законодавчо встановлені вимоги до тари та упаковки, які діють у країнах, до яких здійснюється експорт. Так, наприклад, відповідно до Директиви № 94/62/ЕС, у країнах Європейського Союзу (ЄС) існують суттєві вимоги щодо складу та можливості повторного використання упаковки, зокрема, вага та кількість упаковки повинні бути мінімальними та забезпечувати встановлені в ЄС рівні безпеки та гігієни, упаковка повинна бути придатна для переробки, а у випадку неможливості її повторного використання чи переробки, рівень шкідливих речовин під час утилізації упаковки повинен бути мінімальним [165].

У Російській Федерації, яка донедавна була одним з головних іноземних споживачів продукції українського машинобудування, діє спеціалізований стандарт з вимогами до упаковки для виробів машинобудування, розроблений ще у колишньому СРСР (ГОСТ 23170-78), згідно якого конкретний вид упаковки залежить від виду машинобудівної продукції та виду транспорту, яким вона перевозиться. Упаковка за функціональним призначенням поділяється на внутрішню упаковку, пакувальну тару та засоби фіксації виробів в тарі, додаткові пакувальні матеріали (ящики, барабани, мішки, чохла, паперова обгортка тощо) [37, с. 3, 10].

Порівняльний аналіз складу витрат при експортних операціях та при операціях з реалізації продукції в країні виробництва представлений у таблиці 2.3.

Важливим при визначенні ефективності зовнішньоекономічних операцій є умови їх здійснення відповідно до правил Інкотермс 2010, оскільки вони визначають, яка сторона контракту (договору) купівлі-продажу зобов'язана забезпечити перевезення чи страхування при поставці товару продавцем покупцеві, і які витрати покладаються на кожну із сторін.

Таблиця 2.3

Порівняльний аналіз складу витрат при експорті продукції  
машинобудування та при її реалізації на внутрішньому ринку

Витрати при реалізації продукції на внутрішньому ринку	Витрати при реалізації продукції на експорт				
1	2				
1.1. ВИРОБНИЧА СОБІВАРТІСТЬ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ					
1.2. АДМІНІСТРАТИВНІ ВИТРАТИ					
1.2.1. Оплата праці адміністративного персоналу					
	Додаткові витрати на оплату праці працівників відділу ЗЕД				
1.2.2. Витрати на відрядження адміністративного персоналу					
	Додаткові витрати на відрядження працівників відділу ЗЕД за межі території України				
1.2.3. Витрати на утримання необоротних активів загальногосподарського призначення					
	Додаткові витрати на утримання необоротних активів загальногосподарського призначення за кордоном				
1.2.4. Поштові та канцелярські витрати, телефонні розмови					
	Витрати на міжнародні поштові та канцелярські витрати, міжнародні телефонні розмови				
1.3. ВИТРАТИ НА ЗБУТ					
1.3.1. Витрати на митне оформлення					
	Додаткові витрати на митне оформлення	Інкотермс 2010			
		E	F	C	D
		-	+	+	+
		-	+	+	+
		-	+	+	+
		-	+	+	+
1.3.2. Витрати на пакування					
	Додаткові витрати на пакування продукції залежно від країни експорту	Інкотермс 2010			
		E	F	C	D
	+	+	+	+	
1.3.3. Транспортно-експедиційні витрати					
	Витрати на навантаження продукції				
	-	+	+	+	
1.3.4. Витрати на транспортування товару					
	Витрати на транспортування товару всередині країни до основного транспорту				
	-	+	+	+	
	додаткові витрати на навантаження на основний транспорт				
	-	+	+	+	

## Продовження таблиці 2.3

1	2				
	додаткові витрати на оплату основного транспорту	-	-	+	+
	додаткові витрати на страхування продукції	-	-	+	+
	додаткові витрати на розвантаження продукції з основного транспорту	-	-	+	+
	додаткові витрати на транспортування продукції за кордоном	-	-	+	+
	додаткові витрати на розвантаження продукції на склад покупця	-	-	-	+
1.3.5. Витрати на рекламу та дослідження ринку					
	Додаткові витрати на рекламу та дослідження ринку країни експорту				
	1.3.6. Витрати в зв'язку з донарахуванням митними органами митних платежів				
1.4. ІНШІ ОПЕРАЦІЙНІ ВИТРАТИ					
1.4.1. Витрати на сплату санкцій за невиконання умов контракту					
	1.4.2. Витрати на купівлю іноземної валюти				
	1.4.3. Витрати на продаж іноземної валюти				
	1.4.4. Витрати від операційної курсової різниці				
1.5. ФІНАНСОВІ ВИТРАТИ					
	1.5.1. Додаткові витрати у зв'язку із виплатою відсотків за кредит, наданий для здійснення ЗЕД				

Прим.: Авторська розробка

Так, наприклад, при виборі поставки продукції на умовах EXW зобов'язання продавця є мінімальними та обмежуються тільки наданням товару у розпорядження покупця на своєму підприємстві без здійснення митного очищення товару для експорту та завантаження його на будь-який приймаючий транспортний засіб.

Використання умов поставки FCA, FAS або FOB передбачає поставку продавцем товару, що пройшов митне очищення для експорту, шляхом передання призначеному покупцем перевізнику у названому місці для завантаження на основний транспорт. В цьому випадку покупець самостійно та за власний рахунок укладає договір перевезення товару від названого місця, а також за власний рахунок та на власний ризик одержує імпорتنу ліцензію або інший дозвільний документ, виконує усі митні формальності

для імпорту товару та його транзитного перевезення через будь-яку країну.

Поставка продукції на умовах CFR, CIF, CPT або CIP передбачає зобов'язання продавця організувати доставку товару та митне очищення для експорту. Решта витрат з отримання дозвільних документів на імпорт продукції в країну імпортера, здійснення митного очищення при імпорті, всі ризики втрати чи пошкодження товару з моменту передачі товару здійснюються за рахунок покупця.

При використанні умов поставки DAT, DAB або ж DDP витрати і ризики продавця максимальні, так як він зобов'язаний надати товари у розпорядження покупця в зазначеному місці призначення (забезпечити прибуття), включаючи оплату усіх необхідних дозвільних документів як всередині країни, так і в країні покупця, сплату імпортного мита, страхування вантажу тощо [49].

На перший погляд здається, що найбільш вигідними для експортера є використання умов поставки категорії E, коли на нього покладається мінімум зобов'язань та, відповідно, і витрати є мінімальними, насправді експортеру більш вигідним є застосування умов поставки категорії F та C, що пов'язано з можливістю відшкодування підприємству податкового кредиту з податку на додану вартість (ПДВ) з боку держави. Основою для нарахування податкового зобов'язання з ПДВ і митних податків є митна вартість товарів, визначена на момент перетину товаром митного кордону.

Фактори впливу на ефективність зовнішньоекономічної діяльності у порівнянні з реалізацією продукції на внутрішньому ринку представлені на рисунку 2.2.

До основних факторів віднесені: додаткові доходи ЗЕД, які формуються внаслідок різниці в цінах (експортних та внутрішніх), купівлі-продажу іноземної валюти та внаслідок зміни курсу валют, а також додаткові витрати, що пов'язані з експортними операціями, які представлені у складі адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

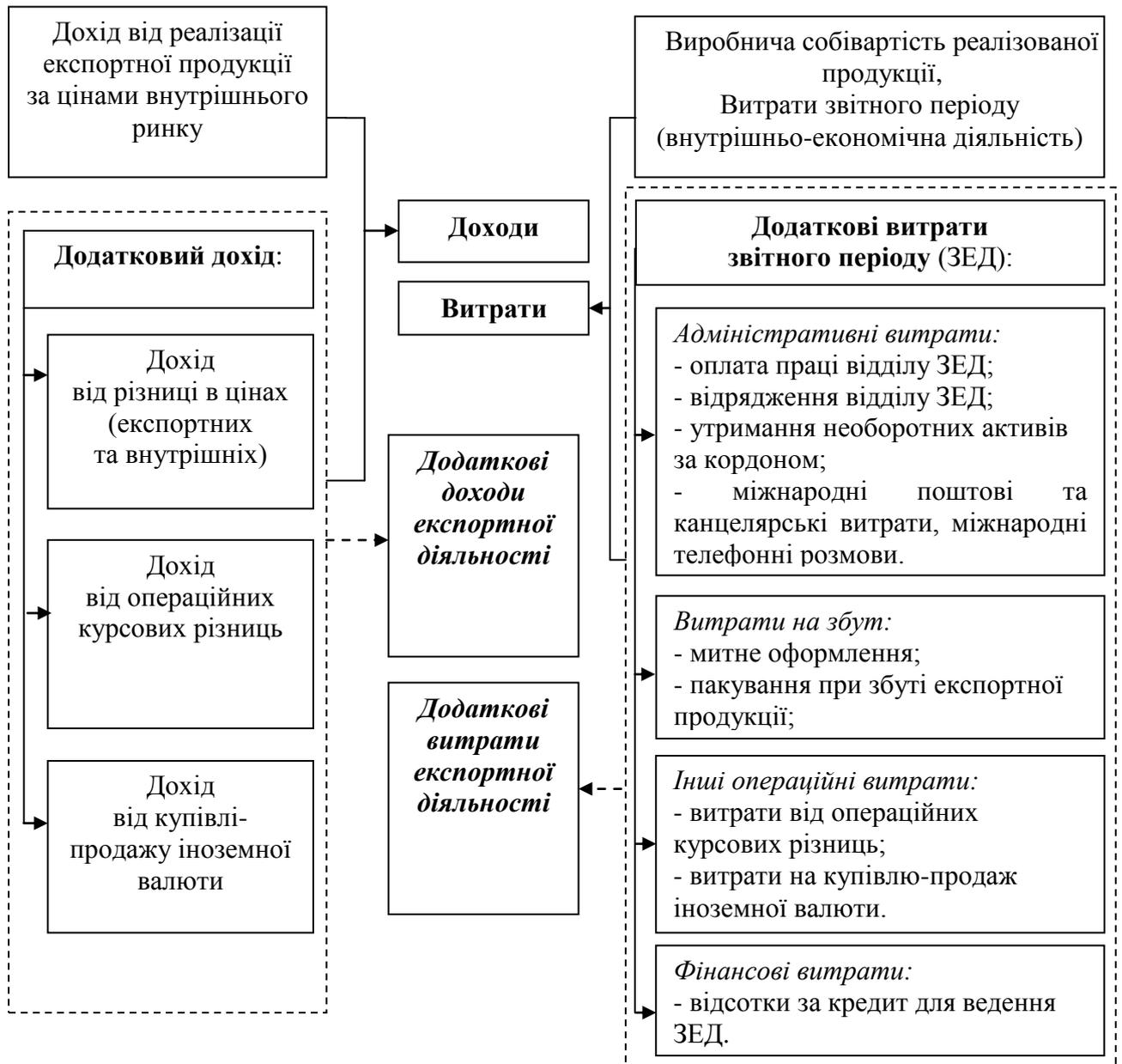


Рис. 2.2. Склад додаткових доходів і додаткових витрат ЗЕД  
[авторська розробка]

Абсолютна ефективність здійснення експортної діяльності визначається як співвідношення загального обсягу доходу від таких операцій до витрат, з ними пов'язаними:

$$E_{абс.}^{експ.} = \frac{\sum_{i=1}^n ЦВЕ_i \times KE_i + D_{кр} + D_{кп}}{\sum_{i=1}^n BE_i \times KE_i + B_{ад.м.} + B_{збут.} + B_{кр} + B_{кп} + B_{ф}}, \quad (2.1)$$

де  $E_{abc}^{експ.}$  – коефіцієнт абсолютної ефективності експортної діяльності;

$ЦВЕ_i$  – ціна  $i$ -ї експортної продукції, переведена у гривні за офіційним курсом в день митного оформлення;

$KE_i$  – обсяг експорту  $i$ -ї продукції;

$D_{кр}$  – додатковий дохід від операційних курсових різниць, грн.;

$D_{кп}$  – додатковий дохід від купівлі-продажу іноземної валюти, грн.;

$VE_i$  – виробничі витрати на одиницю  $i$ -ї продукції, грн.;

$V_{адм.}$  – додаткові витрати на здійснення експортної діяльності, грн.;

$V_{збут.}$  – додаткові витрати на збут експортної продукції, грн.;

$V_{кр}$  – додаткові втрати від операційних курсових різниць, грн.;

$V_{кп}$  – додаткові витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, грн.;

$V_{ф}$  – додаткові фінансові витрати.

Ефективність здійснення експортної діяльності залежить не тільки від величини витрат, які виникають в експортера під час здійснення операцій, але й від інших факторів, серед яких – правильне визначення митної вартості, від величини якої залежить обсяг сплачених податків. Здійснюючи експортну діяльність підприємства машинобудування сплачують такі види митних платежів: мито, ПДВ, акцизний податок. Для продукції машинобудування встановлюється нульова ставка мита, а акцизний податок на цей вид продукції не справляється. Таким чином, єдиним митним платежем при здійсненні експорту продукції машинобудування є ПДВ, ставка якого дорівнює нулю.

Отримання в результаті здійснення експортної діяльності доходу може супроводжуватися виникненням валютної ефективності, яка проявляється у вигляді появи додаткових втрат від курсових різниць, на величину яких збільшуватиметься витратна складова здійснення операції, або ж у вигляді додаткових доходів від курсових різниць, збільшуючи тим самим дохідну складову здійснення операції.

Відносну ефективність здійснення зовнішньоекономічної діяльності за звітний період пропонується визначати як співвідношення між додатковими доходами, отриманими в результаті здійснення ЗЕД, та додатковими витратами, понесеними підприємством для здійснення такої діяльності:

$$E_{\text{відн}}^{\text{експ.}} = \frac{\Delta D_{\text{e.д.}}}{\Delta B_{\text{e.д.}}}, \quad (2.2)$$

де  $E_{\text{відн}}^{\text{експ.}}$  – коефіцієнт відносної ефективності експортної діяльності;

$\Delta D_{\text{e.д.}}$  – додаткові доходи від здійснення експортної діяльності;

$\Delta B_{\text{e.д.}}$  – додаткові витрати на здійснення експортної діяльності.

Визначення відносної економічної ефективності ЗЕД підприємства на основі співвідношення додаткових доходів та додаткових витрат експортної діяльності дає змогу, на відміну від існуючих підходів, продемонструвати рівень ефективності експортних операцій відносно реалізації аналогічної продукції на внутрішньому ринку.

Визначення показників абсолютної та відносної ефективності здійснення експортної діяльності підприємства за матеріалами ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод» наведено у таблиці 2.4.

Результати аналізу економічної ефективності зовнішньоекономічної діяльності ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод» показали, що показник  $E_{\text{відн}}^{\text{експ.}}$  є більшим за одиницю (у 2013 р. показник відносної ефективності становив – 1,169, у 2014 р. – 2,196 та у 2015 р. – 1,106), що підтверджує доцільність здійснення для підприємства експортних операцій і дає змогу планувати подальшу стратегію щодо динаміки та географічної структури реалізації продукції.

На рисунку 2.3 наведено динаміку рівня та питомої ваги експорту продукції в загальному обсязі її реалізації.

Таблиця 2.4

Абсолютна та відносна ефективність експортної діяльності  
ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод»

Показник	2013	2014	2015	Відхилення	
				2014 від 2013	2015 від 2014
Виручка від реалізації продукції, всього по підприємству, тис. грн.	298264	403830	551404	105566	147574
в т.ч. від експортної діяльності	201993	174500	120175	-27493	-54325
Витрати на виробництво, всього, тис. грн.	226854	281767	413501	54913	131734
Витрати на виробництво експортованої продукції, тис. грн.	153632	121755	90120	-31877	-31635
Додаткові витрати на здійснення ЗЕД, тис. грн., в т.ч.:	12258	26900	92909	14642	66008
– адміністративні	6052	7213	21778	1161	14565
– збутові	3499	6784	18656	3285	11872
– втрати від операційних курсових різниць	2493	12574	52082	10081	39508
– втрати від купівлі-продажу іноземної валюти	156	218	307	62	89
- фінансові витрати	58	111	86	53	-25
Додаткові доходи від здійснення ЗЕД, тис. грн., в т.ч.:	14335	59079	102732	44744	43653
– доходи, отримані від курсових різниць	2521	47978	96546	45457	48568
– доходи отримані від різниці в ціні експорту	11716	10994	5889	-722	-5105
– доходи отримані від купівлі-продажу іноземної валюти	98	107	297	9	190
Коефіцієнт абсолютної ефективності експортної діяльності ( $E_{абс.}^{експ.}$ )	1,233	1,497	1,184	0,264	-0,313
Коефіцієнт відносної ефективності експортної діяльності ( $E_{відн.}^{експ.}$ )	1,169	2,196	1,106	1,03	-1,09

Наведений рисунок демонструє, що обсяги як величини так і питомої ваги експортованої продукції в ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод» мають стійку тенденцію до зниження. Проаналізувавши економічну ефективність ЗЕД, можна зробити висновок про те, що показники абсолютної та відносної ефективності є більшими за одиницю і характеризують ступінь доцільності для підприємства експортних операцій та дають змогу планувати

подальшу стратегію щодо динаміки та географічної структури реалізації продукції. Запропоновані показники доцільно використовувати при укладенні угоди з метою вибору найбільш оптимального контракту за критерієм максимального рівня ефективності.

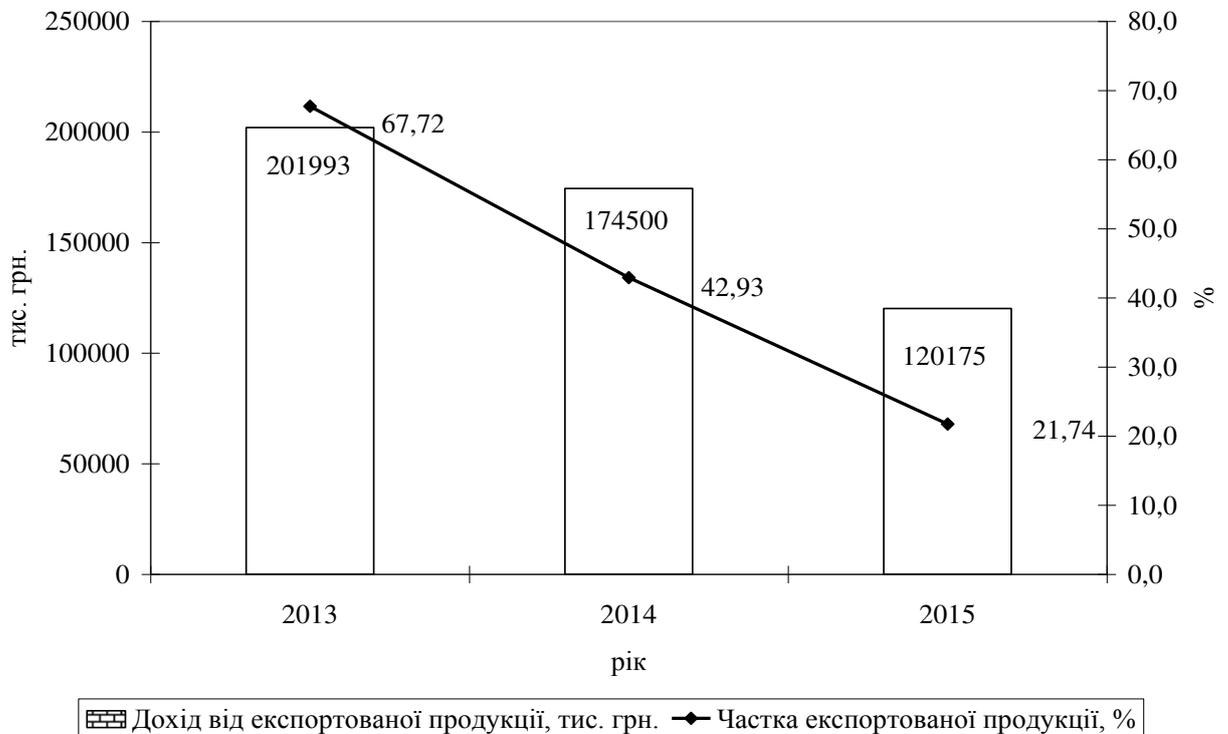


Рис. 2.3. Динаміка рівня та питомої ваги експорту продукції в загальному обсязі її реалізації в ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод»

Запропоновані нами показники економічної ефективності, побудовані на співставленні доходів і витрат і по-суті, відображають віддачу поточних витрат ЗЕД у вигляді доходу підприємства від виробництва і реалізації експортної продукції. Але вплив зовнішньоекономічної діяльності реалізується не тільки у сфері її ефективності, а й відображається на таких властивостях підприємства як: інтенсивність використання активів, їх рентабельність, рентабельність власного капіталу, здатність підприємства до самофінансування, рентабельність продукції, оборотність дебіторської заборгованості, фінансова стійкість (незалежність).

На другому аналітично-розрахунковому етапі внутрішньої управлінської діагностики (див. рис. 2.1) визначають показники, які

характеризують ефективність зовнішньоекономічної операції та відбувається обґрунтування складу системи фінансово-економічних показників, що використовуються для інтегральної оцінки фінансового стану суб'єкта ЗЕД, їх адаптація до моделі розрахунку інтегрального чинника та безпосередній розрахунок.

Інтегральна оцінка є інформативним прийомом в аналізі фінансово-господарської діяльності підприємств та має великий спектр застосування: для спільної діяльності – при виборі бізнес-партнерів; банками – для вибору об'єктів кредитування; інвесторами – при виборі підприємств для вкладання коштів; митницею – під час аналізу блоку факторів, що характеризують платоспроможність і фінансовий стан підприємства [14, с. 99].

Методики інтегральної оцінки вивчали і розробляли такі науковці як О.О. Басова, О.М. Вакульчик, Т.В. Ігнатенко, Т.В. Ларікова, В.Є. Мних, Н.М. Руцишин, Н.А. Хрущ, А.Д. Шеремет та інші вітчизняні і зарубіжні вчені. Однак, кожен методичний підхід на практиці вимагає певної адаптації до вибору інтегральних показників і, відповідно, здійснення оцінки ефективності ЗЕД вітчизняних підприємств.

Басова О.О. пропонує проводити інтегральну оцінку шляхом стандартизації показників методами ділення фактичних показників на стандартне значення, коригуючи результат на вагу (значимість) фінансового коефіцієнта [5]. Дана методика хоча й інтегрує набір різних показників до єдиного чинника, але не дає змоги повністю охарактеризувати стан підприємства і визначити його місце в рейтингу.

Ларікова Т.В. для розрахунку інтегрального показника ділить сукупність показників фінансово-господарського стану підприємства на нормативні і тенденційні та використовує бальний метод, суть якого полягає у визначенні кожного показника із зазначенням певної кількості балів відповідно до його фактичного значення за спеціально розробленою шкалою оцінювання і результатом розрахунку є сума балів [91, с. 230].

Є. В. Мних запропонував методику рейтингової оцінки на основі порівняння показників рентабельності активів, фінансових результатів, ефективності використання власного капіталу, ліквідності та платоспроможності з умовним еталонним суб'єктом господарювання, що має найкращі конкурентні показники [106, с. 601]. Такий підхід базується на використанні показників публічної звітності підприємства, що дає змогу проводити відкриту й об'єктивну рейтингову оцінку. Разом з тим у фінансовій звітності на сьогодні не відображаються результати зовнішньоекономічної діяльності, що не дає змоги чітко визначити їх результативність та ефективність [14, с. 101].

Метою дослідження Т. В. Ігнатенко є проведення рейтингової оцінки ефективності фінансово-господарської діяльності сегментів торгівлі із застосуванням методики рейтингової оцінки Є. В. Мниха в умовах децентралізації управління за сегментами [48, с. 197].

Н. М. Руцишин пропонує використовувати різні види інтегрального показника ефективності. Інтегральний показник внутрішньої оцінки ефективності розраховується з використанням бази порівняння за минулі періоди або з використанням нормативних значень, встановлених шляхом експертної оцінки. Інтегральний показник зовнішньої оцінки ефективності розраховується з використанням галузевих або ринкових значень показників і відношенням бази для порівняння. Загальний інтегральний показник ефективності об'єднує чинники внутрішнього та зовнішнього впливу. Для розрахунку інтегральних показників ефективності використовують декілька способів оцінки (фінансово-економічна, техніко-економічна, екологічна, соціально-економічна та ін.) [134, с. 178]. Така методика рейтингової оцінки досить громіздка і потребує великих математичних підрахунків, що робить її незрозумілою для звичайного суб'єкта економічних відносин. Отже, можна зробити висновок, що цей методологічний підхід актуальний нині, але він потребує багатьох зусиль для отримання кінцевих результатів і тому не досконалий [14, с. 101].

Н. А. Хрущем запропоновано методичний підхід щодо визначення рівня фінансового потенціалу підприємства, який дозволяє отримати об'єктивну оцінку результатів діяльності підприємств зв'язку і сприяє раціональному вибору стратегічних альтернатив їх розвитку, оскільки при побудові інтегрального показника, із використанням методу відстаней, застосовано нове визначення полюсів, що враховує напрям та особливості дії окремих фінансових показників на кінцеві результати діяльності підприємств зв'язку [154, с. 305].

Ґрунтуючись на дослідженні вищенаведених методик, нами було вдосконалено методику інтегральної оцінки фінансового стану підприємства-суб'єкта ЗЕД з урахуванням специфіки експортних операцій вітчизняних машинобудівних підприємств (див. рис.2.1) [15; с. 110].

Для порівняльної оцінки за географічними сегментами ефективності діяльності підприємства необхідно змодельювати умови, при яких воно повністю реалізує продукцію або тільки на внутрішньому ринку, або тільки на експорт за однакових обсягів виробництва. Для цього розрахуємо потенційні фінансово-економічні показники за умови, що підприємство реалізувало б всю продукцію тільки в одному збутовому сегменті за 2015 р. (табл. 2.5).

Чистий дохід від реалізації продукції в окремих сегментах визначається шляхом множення кількості реалізованої продукції, обсяг якої визначається як загальна кількість реалізованої продукції та буде однаковим в обох сегментах, на ціну реалізації (внутрішня або експортна), при чому перевищення експортної ціни над внутрішньою, і буде джерелом отримання додаткового доходу.

Виробнича собівартість реалізованої продукції приймається однаковою за умови реалізації як на внутрішньому ринку, так і на експорт. Це пов'язано з тим, що на стадії виробництва відмінностей у технологічному процесі немає і продукція є ідентичною.

Таблиця 2.5

Потенційні фінансово-економічні показники діяльності  
ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод» за умови реалізації всього  
обсягу продукції тільки в одному збутовому сегменті, тис. грн.

Стаття	Внутрішній ринок (100%)			Експорт (100%)		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015
Чистий дохід від реалізації продукції	251650	346209	510605	327145	516890	773056
Виробнича собівартість реалізованої продукції	201054	256193	336288	201054	256193	336288
Валовий прибуток	50596	90016	174317	126091	260697	436768
Інші операційні доходи	5885	34726	109766	9425	61136	214791
Адміністративні витрати	26236	28046	39595	35471	42153	60223
Витрати на збут	9252	7322	6460	11973	10742	9541
Інші операційні витрати	12140	25663	141026	12140	25663	213513
Фінансовий результат від операційної діяльності	8853	63711	97003	75933	243276	368282
Фінансові витрати	253	396	572	311	507	658
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	8600	63315	96431	75621	242769	367624
Витрати (дохід) з податку на прибуток	1634	11397	17358	14368	43698	66172
Чистий фінансовий результат: прибуток	6966	51919	79074	61253	199071	301452

Рівень операційних доходів в експортному сегменті перевищує даний показник на внутрішньому ринку на суму доходів від купівлі-продажу іноземної валюти та доходів від операційних курсових різниць.

Збільшення величини адміністративних витрат на зовнішньому ринку, порівняно з реалізацією продукції всередині країни, пов'язане з необхідністю здійснення додаткових витрат на здійснення експортних операцій як на етапі укладання зовнішньоекономічних контрактів, так і на етапі їх виконання (див. табл. 2.3).

Суттєве перевищення витрат на збут в експортному сегменті зумовлено тим, що до складу цих витрат належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та

утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг. При цьому слід констатувати, що частина перелічених витрат на збут здійснюються в іноземній валюті на зовнішніх ринках за цінами вищими, ніж на внутрішньому ринку.

Інші операційні витрати в експортному сегменті характеризуються тим, що до їх складу додатково входять витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю, а також втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти. До інших операційних витрат також відноситься нестача грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації, які виникають в процесі транспортування продукції на експорт. До величини таких витрат належать також економічні санкції за невиконання підприємством законодавства та умов зовнішньоекономічних договорів.

Здійснення експортних операцій пов'язане із залученням додаткових фінансових ресурсів на платній основі для забезпечення виконання зовнішньоекономічних контрактів. У зв'язку з цим у підприємства в експортному сегменті виникають додаткові фінансові витрати з нарахування та сплати відсотків за користування кредитними коштами, а також пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування, фінансової оренди тощо.

Відповідно до таблиці 2.5 потенційний чистий прибуток від реалізації продукції на експорт перевищує прибуток від реалізації продукції на внутрішньому ринку у 2013 р. в 8,79 рази, у 2014 р. – в 3,83 рази та у 2015 р. – в 3,81рази, відповідно.

Найбільше на зростання різниці в чистих прибутках географічних сегментів за період 2013-2015 рр. вплинула різниця чистих доходів від

реалізації, а також інших операційних доходів, а серед статей витрат найбільш впливовими на формування різниці чистих прибутків були інші операційні витрати.

Таким чином, перевищення сукупної величини додаткових доходів порівняно з сукупною величиною додаткових витрат від реалізації продукції на експорт дає змогу отримати значно більший фінансовий результат порівняно з реалізацією продукції на внутрішньому ринку (за умови стовідсоткової реалізації продукції підприємства на експорт – див. табл. 2.5).

Для інтегральної оцінки ефективності зовнішньоекономічної діяльності доцільним є застосування не тільки показників ефективності використання власного капіталу, рентабельності діяльності, інтенсивності використання активів. Необхідно, на наш погляд, також врахувати чинники, що впливають на фінансову стійкість та незалежність підприємства, його здатність до самофінансування (табл. 2.6).

Результати розрахунку потенційних показників ефективності демонструють, що потенційна рентабельність власного капіталу при 100 % експорті продукції перевищує рентабельність капіталу при реалізації на внутрішньому ринку у 2015 році майже у 3 рази. Потенційна рентабельність активів при здійсненні експортної діяльності у 3,6 рази перевищує рентабельність внутрішнього сегменту реалізації.

Розрахунок відносних показників підтверджує попередні висновки щодо доцільності здійснення експортної діяльності підприємства. Рентабельність як процесу виробництва, так і самого підприємства, за умови стопроцентного експорту, значно перевищує аналогічні показники, розраховані при діяльності лише на внутрішньому ринку.

Для можливості інтегрування окремих показників в узагальнюючий необхідно здійснити нормалізацію їх значень.

Таблиця 2.6

Потенційні фінансово-економічні показники діяльності  
ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод» за умови реалізації  
всього обсягу продукції тільки в одному збутовому сегменті

Показник (q)	Збутовий сегмент					
	Внутрішній ринок (b <sub>1</sub> )			Зовнішній ринок(b <sub>2</sub> )		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015
1.Рентабельність власного капіталу (чистий прибуток / власний капітал)	0,013	0,082	0,106	0,111	0,314	0,406
2.Рентабельність активів (прибуток від звичайної діяльності до оподаткування / валюта балансу)	0,014	0,093	0,117	0,127	0,357	0,448
3.Коефіцієнт оборотності активів (чистий дохід від реалізації / [(Активи на початок періоду + Активи на кінець періоду)/2])	0,423	0,509	0,622	0,550	0,760	0,942
4.Рентабельність продукції (валовий прибуток / собівартість продукції)	0,252	0,351	0,518	0,627	1,018	1,299
5.Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (чистий дохід від реалізації / Середньорічна сума дебіторської заборгованості)	1,808	1,959	3,090	2,351	2,925	4,678
6.Коефіцієнт фінансової стійкості (власний капітал / залучений капітал)	16,030	12,350	16,220	10,810	10,260	6,780
7.Коефіцієнт самофінансування (чистий прибуток + амортизація) / (залучений капітал)	0,629	1,550	1,258	1,953	4,774	4,102

За еталонний рівень кожного показника для розрахунку нормалізованих значень приймається максимальне з двох значень показника окремо у межах кожного року:

$$ET_q = \max a_{qb}, \quad (2.3)$$

де  $a_{qb}$  – фінансово-економічний показник діяльності підприємства,

$q$  – номер показника,

$b$  – номер сегмента ринку.

Розраховані нормалізовані фінансово-економічні показники діяльності ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод» наведено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Нормалізовані фінансово-економічні показники діяльності  
ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод» за 2013-2015 рр.

Показник ( $q$ )	2013		2014		2015	
	внутр	експорт	внутр	експорт	внутр	експорт
1. Рентабельність власного капіталу	0,114	1,000	0,261	1,000	0,262	1,000
2. Рентабельність активів	0,114	1,000	0,261	1,000	0,262	1,000
3. Коефіцієнт оборотності активів	0,769	1,000	0,670	1,000	0,661	1,000
4. Рентабельність продукції	0,401	1,000	0,345	1,000	0,399	1,000
5. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	0,769	1,000	0,670	1,000	0,661	1,000
6. Коефіцієнт фінансової стійкості	1,000	0,674	1,000	0,831	1,000	0,418
7. Коефіцієнт самофінансування	0,322	1,000	0,325	1,000	0,307	1,000
Всього за сукупністю показників	3,489	6,674	3,531	6,831	3,551	6,418
В середньому за сукупністю показників ( $IE_b$ )	0,498	0,953	0,504	0,976	0,507	0,917

Спочатку обчислюється ступінь відносного відхилення ( $P_{qb}$ ) показників кожного сегменту від відповідного еталонного значення. Наступним кроком є визначення інтегральної оцінки фінансового стану суб'єкта ЗЕД ( $IF_b$ ), як середнього відносного відхилення усього набору показників для підприємства (табл. 2.8):

$$IF_b = \frac{1}{n} \times \sum_{q=1}^n P_{qb}, \quad (2.4)$$

де  $n$  – кількість показників при інтегральній оцінці фінансового стану.

Чим вище значення показника  $IF_b$ , тим ефективніша діяльність суб'єкта господарювання в межах вибраного сегменту. Максимальне значення дорівнює 1, що свідчить про те, що сегмент з таким результатом по всім показникам має максимальне значення серед сегментів, з якими воно порівнюється.

Визначимо порівняльний показник інтегральної оцінки ефективності експортної діяльності ( $CIF_{b_2}$ ):

$$CIF_{b_2} = \frac{IF_{b_2}}{IF_{b_1}} \times 100\% \quad (2.5)$$

Таблиця 2.8

Інтегральна оцінка ефективності експортної діяльності  
ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод»

Показник	2013		2014		2015	
	Сегмент		Сегмент		Сегмент	
	(b <sub>1</sub> )	(b <sub>2</sub> )	(b <sub>1</sub> )	(b <sub>2</sub> )	(b <sub>1</sub> )	(b <sub>2</sub> )
Інтегральна оцінка фінансового стану суб'єкта ЗЕД, ( $IF_b$ )	0,498	0,953	0,504	0,976	0,507	0,917
Порівняльний показник інтегральної оцінки фінансового стану ( $CIF_{b_2}$ ), %	100	191,28	100	193,44	100	180,71

Чим більше відхилення порівняльного показника інтегральної оцінки фінансового стану суб'єкта ЗЕД від 100%, тим більш суттєвим є вплив зовнішньоекономічних операцій на фінансовий стан підприємства.

За допомогою порівняльного показника інтегральної оцінки фінансового стану суб'єкта ЗЕД ( $CIF_{b_2}$ ) порівнюється фінансовий стан підприємства, що здійснює тільки експортні операції, з його діяльністю за умови реалізації продукції лише на внутрішньому ринку, що дало підстави констатувати про доцільність експортної діяльності ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод». Встановлено, що реалізація продукції на експорт поліпшує показник фінансового стану майже в 2 рази порівняно з реалізацією на внутрішньому ринку ( $CIF_{b_2}^{2013}=191,28\%$ ;  $CIF_{b_2}^{2014}=193,44$ ) Незважаючи на зменшення показника у 2015 році до 180,71% позитивний вплив ЗЕД на фінансовий стан залишається досить суттєвим. На третьому управлінському етапі внутрішньої діагностики

приймається рішення щодо вибору обсягів реалізації продукції за збутовими сегментами.

Для більш поглибленого аналізу показників інтегральної оцінки фінансового стану суб'єкта ЗЕД доцільно розглянути вплив кожного з факторів, а також порівняти фактичні та потенційні фінансово-економічні показники. Значення фактичних та потенційних відносних показників фінансового стану ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод» представлено на рис. 2.4.

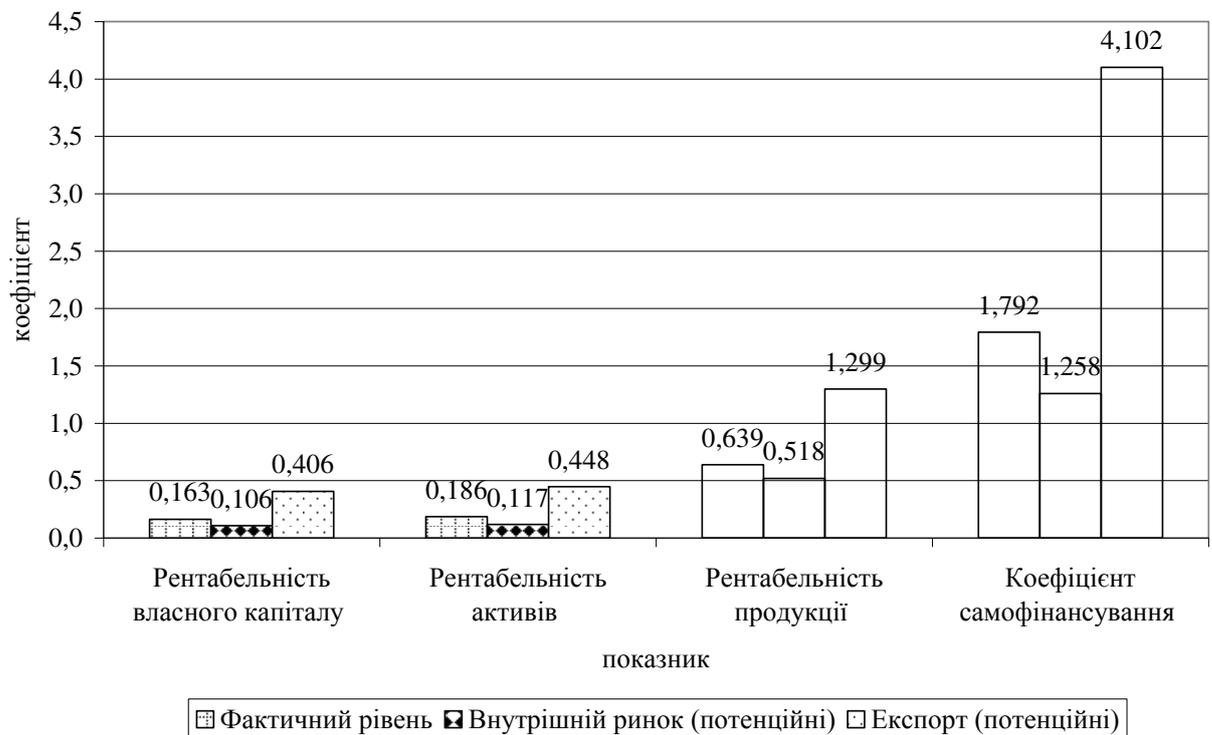


Рис. 2.4. Фактичні та потенційні фінансово-економічні показники діяльності ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод» у 2015 році

За допомогою інтегральної оцінки фінансового стану суб'єкта ЗЕД було порівняно ефективність діяльності збутових сегментів за різними показниками фінансово-економічного стану підприємства, що дало можливість зробити обґрунтований висновок щодо доцільності зовнішньоекономічної діяльності. Встановлено, що на ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод» реалізація продукції на експорт є ефективнішою у порівнянні із реалізацією на внутрішньому ринку. Такі

результати пояснюються більш високою віддачею капіталу при експорті за рахунок вищої рентабельності експортованої продукції, а також вищої інтенсивності використання активів. Таким чином, підприємству доцільно зосередитись на експортному збутовому сегменті, що дозволить підвищити ефективність роботи, рентабельність, генерувати додаткові кошти для розвитку та модернізації.

Успішність проведення економічного аналізу на підприємстві залежить насамперед від своєчасності, повноти та достовірності інформаційного забезпечення. Проте, не лише інформаційна складова впливає на якість економічного аналізу. Більшість машинобудівних підприємств здійснюють свою діяльність інтуїтивно, без організації науково обґрунтованого економічного аналізу, що може стати причиною збитковості та банкрутства.

Саме тому задля налагодження ефективного аналітичного процесу виникає необхідність у розробці такої організації аналізу, яка б відповідала потребам суб'єктів господарювання, що здійснюють ЗЕД. Ефективність аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємств та отримання своєчасного висновку про стан здійснення окремих операцій з експорту чи імпорту продукції на пряму залежить від якості його організації. Практика свідчить, що економічний аналіз ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства, зокрема окремих операцій, проходить в умовах часових обмежень, але чітка організація роботи аналітиків дозволяє пристосуватись до таких умов.

Організація аналізу розглядається з двох сторін: організація аналітичної служби та організація аналітичних процесів. Економічний аналіз ефективності зовнішньоекономічної діяльності може проводитись спеціальною робочою групою, що створюється в межах підприємства, а також третьою стороною – фізичною або юридичною особою, що надає професійні консалтингові послуги [145, с. 120].

Під організацією економічного аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємства розуміють встановлений підприємством порядок і

технологію виконання внутрішніх розпоряджень керівника при узгодженні способів здійснення з метою забезпечення максимальної ефективності використання праці аналітиків[109, с. 150].

Процес здійснення економічного аналізу ефективності зовнішньоекономічної діяльності – це система послідовних змін етапів дослідження, які відбуваються в певному порядку (рис 2.5).



Рис. 2.5. Етапи організації аналізу ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства

Підготовчо-методичний етап організації аналізу ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства передбачає:

- визначення предмета та об'єкта, мети та завдань економічного аналізу;
- розробка планів та програм аналізу з подальшим складанням календарного графіку проведення аналітичних робіт;
- визначення виконавців аналітичних робіт, а також відповідальних осіб: особи, яка відповідатиме за аналітичний процес в цілому, а також осіб, які відповідатимуть за певні його ланки;
- інформаційне забезпечення економічного аналізу джерелами якого є: офіційна фінансова та статистична звітність; нормативно-правова база; спеціалізована література;
- методичне забезпечення економічного аналізу. Передбачає сукупність загальноекономічних, економіко-логічних і економіко-математичних методів, спрямованих на комплексне вивчення зовнішньоекономічної діяльності підприємства [34, с. 340].

Впровадження розроблених планів і програм, передбачено основним (аналітично-розрахунковим) етапом, який включає:

- збирання і первинна обробка одержаної інформації з внутрішніх і зовнішніх джерел з подальшою її систематизацією;
- зіставлення показників задля визначення зв'язку між ними, їх повноти та достовірності шляхом арифметичного, логічного та балансового їх зведення;
- визначення величини відхилень показників та виявлення факторів (соціально-економічні умови, кон'юнктура ринку, якість та ціна на товар тощо), що впливають на їх зміну;
- виявлення раніше не використаних резервів, що сприятиме підвищенню ефективності діяльності підприємства у майбутньому.

Організація аналітичного процесу на машинобудівних підприємствах також має охоплювати такі напрями: розроблення планів і програм щодо комплексного та тематичного аналізу діяльності підприємства. Причому роль тематичного аналізу є доволі вагомою, оскільки має бути спрямована на

особливості зовнішньоекономічної діяльності з подальшим визначенням відповідальних осіб.

При організації аналізу ефективності ЗЕД на підприємстві розробляється загальний план конкретних аналітичних робіт, який полягає у конкретизації завдань, визначенні об'єктів та етапів аналізу, приклад якого наведений у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

## Загальний план проведення аналітичної роботи на підприємстві

Об'єкти дослідження	Періодичність проведення	Терміни проведення	Джерело інформації	Завдання	Виконавці аналізу	Підпис відповідальної особи

Для проведення аналізу ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства розроблений загальний план має бути орієнтований на рік і в ньому повинна знайти відображення періодичність та терміни проведення аналізу, вказано хто буде його проводити й відповідати, джерела інформації та способи його проведення; план конкретних дій, який включає детальний перелік питань, що підлягають вивченню і аналізу, методика аналізу, комплект форм, схем, аналітичних таблиць, графіків, які треба обов'язково опрацювати під час аналізу.

Неодмінним також є розробка програми аналізу ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства, яка включає розгорнутий та деталізований перелік питань. В ній передбачається визначення послідовності проведення аналізу, методику аналізу окремих факторів, комплект форм, схем, аналітичних таблиць та графіків, які треба обов'язково опрацювати під час аналізу ефективності ЗЕД. Також в програмі слід обов'язково зазначати терміни і періодичність проведення аналізу.

Для проведення аналізу ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства необхідна інформація планово-економічного, фінансового, бухгалтерського, матеріально-технічного, відділу збуту, якості продукції або

технічного контролю та ін. Кожний відділ на підприємстві виконує свої завдання і може аналізувати питання щодо ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства, які поставлені перед ними. Основні питання, які можуть входити до компетенції даних відділів наведено у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Основні завдання аналізу ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства, які входять до компетенції відділів підприємства

Відділ	Завдання аналізу
Планово-економічний	Аналіз, оцінка впливу основних факторів на показники обсягу виробництва, зміна структури і якості продукції. Аналіз виконання плану і динаміки змін усіх техніко-економічних показників, виконання виробничої програми, ефективність ЗЕД.
Фінансовий	Аналіз виконання фінансового плану показників реалізації продукції, показники прибутку і рентабельності.
Бухгалтерський	Спрямовує аналітичну роботу та узагальнює її результати. Здійснює оперативний аналіз всіх основних та додаткових витрат для здійснення ЗЕД, величину і склад доходів, контролює рівень собівартості продукції за даними аналітичного та синтетичного обліку, аналізує фінансовий стан підприємства, стан його розрахунків з окремими організаціями і особами.
Збуту	Забезпечує план реалізації продукції за договорами з покупцями, аналізує виконання плану збуту продукції.
Матеріально-технічного забезпечення	Аналізує якість матеріально-технічного забезпечення виробництва, виконання планів поставок за обсягом, якістю, номенклатурою.
Виробничий	Аналізує виконання плану випуску продукції за обсягом та асортиментом, підвищення якості продукції.
Відділ праці і заробітної плати	Аналізує виконання плану щодо зростання продуктивності праці, використання фонду заробітної плати відповідно до категорій робітників, чисельності, складу і використання працівників за категоріями персоналу, використання робочого часу, організації праці, трудомісткості виробів і її зниження, стану нормування праці і якості чинних норм.
Технічного контролю	Аналізує якість готової продукції, брак і втрати, рекламачії покупців, заходи щодо зменшення браку, підвищення якості продукції.

Зазначений в таблиці 2.10 розподіл обов'язків щодо аналізу ефективності ЗЕД підприємства має недоліки, пов'язані з дублюванням робіт різними функціональними відділами. Тому необхідно створити орган, що

буде здійснювати збір і обробку необхідної інформації для вирішення всього комплексу аналітичних завдань.

Завершальним (результативним) етапом аналітичного процесу на підприємстві передбачено:

- оцінка виявлених чинників і рівня їх впливу на аналізовані показники діяльності підприємства;
- розробка організаційно-технічних заходів, задля усунення виявлених недоліків, надання висновків та пропозицій;
- документальне оформлення результатів аналізу з використанням графічних та табличних матеріалів;
- підготовка аналітичних звітів різної наповненості в залежності від напрямку звітування.

Отже, організація системи економічного аналізу з врахуванням усіх особливостей підприємств, які функціонують на зовнішньому ринку, дозволить адекватно реагувати на зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищі шляхом прийняття та реалізації ефективних управлінських рішень.

Для ефективного здійснення зовнішньоекономічної діяльності необхідно дотримуватись певних законодавчих вимог. Реалізація зовнішньоекономічних операцій супроводжується обов'язковістю їх митного контролю та митного оформлення з боку органів Державної фіскальної служби України, що зумовлює необхідність пошуку ефективних шляхів взаємодії між господарюючими суб'єктами та митними органами. Однією з таких форм взаємодії є можливість спрощення митних процедур через механізм отримання спеціалізованого статусу уповноваженого економічного оператора.

Надання такого статусу можливе за умови здійснення митної діагностики, яка дозволить проводити комплексну оцінку підприємства, що здійснює ЗЕД, з точки зору його відповідності митним вимогам.

### 2.3. Методика та організація інтегрально-рейтингової оцінки якісних характеристик підприємства-суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності

Надання суб'єктам ЗЕД статусу уповноваженого економічного оператора передбачає значну довіру з боку митниці, що зумовлює виникнення суттєвих ризиків, пов'язаних з прийняттям рішення щодо сертифікації та послабленням контролю за діяльністю підприємства-оператора в подальшому.

В рамках митної діагностики проводиться ретельна класифікація та оцінка всіх ризиків, як потенційних, так і реальних, а також всіх критичних областей управлінського процесу. Перевіряється вплив кожного елемента на якість митних операцій, що здійснює підприємство.

Одним із важливих завдань митної діагностики є збір детальної та об'єктивної інформації щодо діяльності суб'єкта ЗЕД та оцінка відповідності рівня отриманих показників митним вимогам при отриманні статусу УЕО. При використанні всієї доступної інформації оцінка ризиків проводиться за всіма відповідними областями ризиків діяльності економічного оператора в міжнародному ланцюгу поставок згідно моделі його господарської діяльності.

Прийняття нової редакції Митного кодексу України у 2012 р. [99], який запровадив можливість отримання вітчизняними експортерами та імпортерами статусу уповноваженого економічного оператора, зумовило необхідність розробки та впровадження системи критеріїв, на основі яких приймається рішення про надання або ненадання такого статусу. Слід зазначити, що протягом дії нової редакції Митного кодексу України реалізації норм про статус уповноважених економічних операторів не відбулось, причиною чому стала відсутність розроблених державою критеріїв.

У 2013 р. новостворене Міністерство доходів та зборів України також розробило проект наказу «Про надання підприємству статусу

уповноваженого економічного оператора» [129], в якому передбачалось, що суб'єкт ЗЕД здійснює самооцінку діяльності відповідно до анкети за встановленою формою, а органи доходів і зборів здійснюють перевірку відомостей анкети шляхом проведення фактичної та документальної перевірок. Незважаючи на необхідність врегулювання відносин у сфері надання статусу уповноваженого економічного оператора, проведена процедура громадського обговорення зазначеного проекту не забезпечила рішення щодо його остаточного прийняття. Тому питання кількісної оцінки якісних характеристик діяльності підприємства залишається відкритим та не менш актуальним.

На початку 2016 р. Міністерством фінансів України було розроблено, а Кабінетом Міністрів України схвалено проект змін до Митного кодексу України в частині надання статусу уповноваженого економічного оператора. Розробленим законопроектом передбачається виділення уже 5 тематичних блоків, а саме: 1) дотримання положень законодавства України, у тому числі з питань державної митної справи; 2) задовільна система ведення комерційної та транспортної документації; 3) платоспроможність; 4) дотримання стандартів надійності та безпеки; 5) забезпечення практичних стандартів компетенції або професійної кваліфікації. У свою чергу тематичні блоки деталізуються та містять характеристики відповідності зазначеним критеріям [127]. Слід зазначити, що даний проект так і не було реалізовано у зв'язку зі зміною уряду України навесні 2016 року та відповідним відкликанням із парламенту усіх урядових законопроектів.

У червні 2016 р. Кабінет Міністрів подав в порядку законодавчої ініціативи для розгляду Верховною Радою проект Закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо уповноваженого економічного оператора та спрощень митних формальностей». На сьогоднішній день рішення щодо даного законопроекту не визначено.

Така ситуація залишає питання визначення якісних характеристик діяльності суб'єкта ЗЕД та їх кількісної оцінки відкритим та ще більш

актуальним, зважаючи на політику зменшення контролюючих функцій держави у сфері підприємницької діяльності.

Потреба у розробці універсальної та об'єктивної системи кількісної оцінки якісних характеристик діяльності підприємств залишається досить важливою, а її вирішенням може стати запропонована нами система діагностики зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Ризики та критерії оцінки відомостей, заявлених підприємством для отримання статусу УЕО, визначені в проекті наказу Міністерства фінансів України «Про надання підприємству статусу уповноваженого економічного оператора» [129]. Згідно даного проекту висновок комісії про можливість або неможливість надання статусу уповноваженого економічного оператора і видачі сертифікату пропонується здійснювати тільки за умови відповідей лише «так» чи «ні» на поставлені питання.

Ми вважаємо, що надання статусу уповноваженого економічного оператора і видачі сертифікату в такий спосіб є недосконалим та непрозорим.

По-перше, на підприємстві інформаційна база за окремими характеристиками не завжди розроблена у повній мірі або може мати недоліки, також існує ймовірність того, що за одним із параметрів взагалі відсутня необхідна інформація. Коректна система оцінювання має передбачати крім крайніх оцінок шкали «так» або «ні» також проміжні рівні – коли оцінювані властивості наявні, але потребують певних доробок або вдосконалення.

По-друге – на наш погляд, під час митної діагностики посадові особи митних органів також мають провести спеціальні дослідження та розрахунки, за результатами яких можна кількісно оцінити якісні характеристики підприємства. Такий підхід підвищить точність оціночних процедур та сприятиме посиленню об'єктивності в роботі комісії, а також допоможе обґрунтувати причини відмови у наданні статусу УЕО тим операторам, яких це може стосуватись.

Так як оцінити потрібно велику кількість різних неоднорідних аспектів

діяльності підприємства, то доцільним є їх тематичне групування за сферами інтересів митниці та у відповідності до об'єктів управління на підприємстві. Наприклад, в деяких країнах ЄС при визначенні ступеню ризику суб'єкту ЗЕД загальна рейтингова оцінка формується на основі чотирьох секцій:

1. Корпоративна структура та організація учасника ЗЕД.
2. Виробництво або торгівля.
3. Фінансовий стан (активи і доходи).
4. Митна складова.

Кожна секція має свої параметри, результати оцінки за кожним з яких вимірюються відповідними балами. В підсумку бали додаються, що і складає загальну оцінку якості суб'єкта ЗЕД відносно вимог митниці.

На основі застосування адаптованої до відповідної мети методики оцінки відомостей підприємства може бути прийняте обґрунтоване рішення щодо надання статусу УЕО шляхом співставлення кількісно вираженої інтегрованої оцінки за результатами перевірки підприємства та мінімального допустимого її значення, яке відповідає прийнятному рівню ризику.

Крім того, деталізована інформація, що використана для розрахунку інтегрального показника, дозволяє виявити слабкі місця управління і внутрішнього контролю, а також інші ризикові сфери конкретного підприємства, сформувані відповідні профілі ризику, що надалі можуть бути використані для ефективного проведення митної діагностики.

Побудова і впровадження запропонованого методу оцінки має багато переваг – на наш погляд, за основу параметрів кількісної оцінки слід взяти критерії, що заявлені в анкеті самооцінки підприємством відомостей (описані в проекті наказу про надання статусу УЕО) [129], спираючись, звісно, і на Європейській досвід. Виходячи з аналізу пропонованих та ще не імплементованих законодавчих та нормативно-правових актів в сфері оцінки діяльності підприємства, ми можемо виокремити основні тематичні блоки, за якими буде здійснюватися кількісна оцінка, а саме (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

**Оцінка і аналіз відповідності якісних характеристик підприємства  
митним вимогам за тематичними блоками**

<b>Тематичний блок</b>	<b>Кількість параметрів</b>	<b>Сфера аналізу та оцінки якісних характеристик суб'єктів ЗЕД на відповідність митним вимогам</b>
1. Дотримання положень законодавства України, в т.ч. з питань митної справи	4	Аналіз стану та динаміки ЗЕД підприємства. Митна історія суб'єкта ЗЕД. Стан дотримання митних вимог при веденні ЗЕД.
2. Система обліку, звітності та внутрішнього контролю	7	Аналіз систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства, оцінка рівня забезпечення захисту комп'ютерних систем, інформації та звітності.
3. Платоспроможність і фінансовий стан	10	Аналіз структури активів підприємства та джерел їх формування за статтями бухгалтерського балансу, оцінка показників фінансового стану та результатів діяльності.
4. Дотримання стандартів надійності та безпеки	5	Аналіз процедур виявлення і оцінки ризиків, пов'язаних з питаннями безпеки, правильної організації і здійснення захисту об'єктів підприємства.
5. Забезпечення практичних стандартів компетенції або професійної кваліфікації	1	Оцінка здатності та кваліфікації персоналу підприємства до самостійного моніторингу та контролю дотримання умов, передбачених дозволами на застосування спеціальних спрощень, наданих йому як УЕО.

Кожний блок має свій набір параметрів, за якими здійснюється аналіз та оцінка відповідності стану підприємства необхідному рівню для надання статусу УЕО. Для оцінки досліджуваних параметрів розроблені варіанти відповідей, що характеризують ступінь відповідності за даним параметром, а результат перевірки обирається з наданих варіантів, кожному з яких відповідає певна кількість балів. Оціночні бали за кожним параметром підсумовуються у межах окремого тематичного блоку (j), а оціночний результат по даному блоку ( $B_j$ ) визначається з урахуванням кількості параметрів у ньому:

$$B_j = \frac{\sum_{i=1}^{m_j} \beta_c^{(j)}}{m_j}, \quad (2.6)$$

де  $\beta$  – кількість балів, якою оцінений рівень відповідності якісних характеристик підприємства митним вимогам;

$j$  – блок показників;

$c$  – параметр блоку  $j$ ;

$m_j$  – кількість параметрів у блоці  $j$ .

Відповідно інтегральний показник відповідності, який враховує результат оцінки за всіма 5-ти блоками (INT), дорівнює:

$$INT = \frac{\sum_{j=1}^d B_j}{d}, \quad (2.7)$$

де  $d$  – кількість блоків в системі рейтингової оцінки.

Саму оцінку пропонується здійснювати з використанням оціночних показників від 1 до 3, де значенню «1» відповідає найгірший стан досліджуваного параметру на підприємстві, а значенню «3» – його найкращий стан (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Шкала оцінок, що застосовуються при здійсненні митної діагностики

Значення	Рівень ризику	Характерні риси показника
1	Критичний	Наявність окремих елементів відповідності параметрів блоку, які в цілому не забезпечують впевненість у відсутності ризиків.
2	Підвищений	Часткова відповідність параметрів блоку вимогам, що пред'являються, але є ризик втрати впевненості.
3	Мінімальний	Повна відповідність параметрів блоку вимогам, що пред'являються.

Таким чином, за кожним блоком здійснюється кількісна оцінка якісних параметрів, а на основі таких оцінок визначається інтегральний показник, на підставі якого формується рейтинг підприємства. Інтегральна оцінка доповнює і розширює можливості традиційного аналізу, оскільки базуючись на використанні вже існуючих методів оцінки та системи показників, дає

зможу порівнювати показники з різною розмірністю та ознаками.

Розглянемо запропонований методичний підхід до оцінювання тематичних блоків, за якими буде здійснюватись кількісна оцінка.

Виконання зовнішньоекономічних операцій супроводжується необхідністю дотримання цілої низки норм чинного законодавства (податкового, митного, господарського тощо). Виникнення фактів порушення такого законодавства може спричинити донарахування податків та зборів, а також накладення штрафних санкцій або позбавлення дозволів на здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Тому однією із пріоритетних сфер митної діагностики ЗЕД підприємства є оцінка дотримання підприємством законодавства з питань державної митної справи, систему дослідження якого подано нами у додатку В1.

Значенню «1» відповідає стан підприємства, що характеризується наявністю численних та систематичних фактів порушення митного законодавства з боку підприємства, а значенню «3» – навпаки, відсутність таких фактів. Оцінювання відомостей, заявлених підприємством, здійснюється за результатами попередньої (фізичної і документальної) перевірки, передбаченої ч. 6 ст. 13 Митного кодексу України, в розрізі зазначених питань, що підлягають оцінці митними органами [99].

Кожен параметр першого тематичного блоку визначає окрему ділянку роботи підприємства, яка є важливою для забезпечення належного рівня митного контролю товарів та інформації і даних про операції з ними, а також дає можливість виявити пов'язані з відповідною ділянкою роботи підприємства ризики (імовірні порушення вимог законодавства України з питань державної митної справи). Імовірність реалізації ризиків зростає пропорційно ступеню невідповідності заявлених підприємством відомостей та нижчим значенням показника критерію їх оцінки.

Додатковим об'єктом діагностики за першим тематичним блоком виступають митні ризики – ризики, що виникають або можуть виникати у суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності під час здійснення експортно-імпорتنих операцій в частині їх митного оформлення та проходження

митного контролю. Сукупність митних ризиків підприємства нами згруповано у три блоки:

- 1) ризики донарахування митних платежів;
- 2) ризики виникнення надмірної сплати митних платежів;
- 3) ризики накладення санкцій.

Не дивлячись на високий рівень невизначеності, кожний вид ризиків перелічених блоків може отримати відповідну кількісну оцінку. Для того, щоб кількісно визначити величину ризику, необхідно знати всі можливі наслідки певної дії та ймовірність самих наслідків. Ймовірність означає можливість отримання конкретного результату та базується на статистичних даних діяльності підприємства.

Таким чином, за тематичним блоком 1 досліджується митна історія суб'єкта ЗЕД, що має бути позитивною, а також стан дотримання митних вимог. Оцінка відомостей про підприємство за цим блоком визначається з урахуванням кількості оціночних параметрів та, відповідно, може набувати значень: 3; 2; 1.

У наступному, другому, тематичному блоці аналізується система бухгалтерського обліку, що запроваджена на підприємстві: її ефективність, відповідність завданням митного контролю, достатність рівня автоматизації, узгодженість і прозорість облікових даних для митних органів.

Також в цьому блоці розглядається стан внутрішнього контролю на підприємстві, забезпечення захисту комп'ютерних систем, інформації, порядок архівації і відновлення документів суб'єкта ЗЕД (додаток В2).

Діагностика підприємства в частині його відповідності критерію «Платоспроможність і фінансовий стан» є одним із найважливіших питань, оскільки дає змогу оцінити забезпеченість платіжних зобов'язань, які беруть на себе суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності. Критерій «Платоспроможність і фінансовий стан» підприємства визначається нами комплексно та передбачає оцінку та аналіз структури активів підприємства та джерел їх формування за статтями бухгалтерського балансу, а також аналіз фінансових коефіцієнтів.

У додатку В3 наведено оціночні показники (бали) заявлених параметрів за відповідною шкалою показників платоспроможності та фінансового стану підприємства. У ролі оціночних параметрів представлені фінансові показники, які при здійсненні митної діагностики розраховуються на підставі фінансової звітності оператора та інших бухгалтерських документів. Оцінка відомостей про підприємство за цим тематичним блоком також визначається з урахуванням кількості оціночних параметрів та може набувати значень: 3; 2; 1 залежно від якості параметрів, що оцінюються.

Оцінку відповідності підприємства встановленим стандартам безпеки (блок 4) пропонується здійснювати за такими оціночними параметрами, як: заходи безпеки, що здійснюються підприємством самостійно, здійснення доступу до його об'єктів, фізичний захист територій, будівель, приміщень, виконання вимог законодавства з питань нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, захист і безпека при доборі персоналу (додаток В4).

При оцінці забезпечення підприємством практичних стандартів компетенції або професійної кваліфікації (блок 5) доцільно враховувати наступне: здатність підприємства до самостійного моніторингу і контролю дотримання умов, необхідних для виконання критеріїв, за якими здійснюється митна діагностика, взаємодія з органами Державної фіскальної служби України з питань відповідності зазначеним критеріям (додаток В5).

П'ятий тематичний блок передбачає наявність відповідної компетенції та професіоналізму працівників, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, та вимагає розробки відповідної методики, яка дозволить системно аналізувати дані факти.

Інтегральний показник відповідності якісних характеристик підприємства митним вимогам визначається нами як сукупність п'яти основних оцінок надійності підприємства за окремими блоками відповідно до сфер зовнішньоекономічної діяльності. Кількісна оцінка якісних характеристик окремих параметрів тематичних блоків при здійсненні митної діагностики підприємств машинобудування представлена у таблиці 2.13.

Деталізацію кількісної оцінки якісних характеристик представлено у додатку Г.

Інтегральний показник відповідності митним вимогам, який визначено на основі узагальнених оцінок якісних характеристик досліджуваних тематичних блоків при здійсненні митної діагностики підприємств представлено на рисунку 2.6.

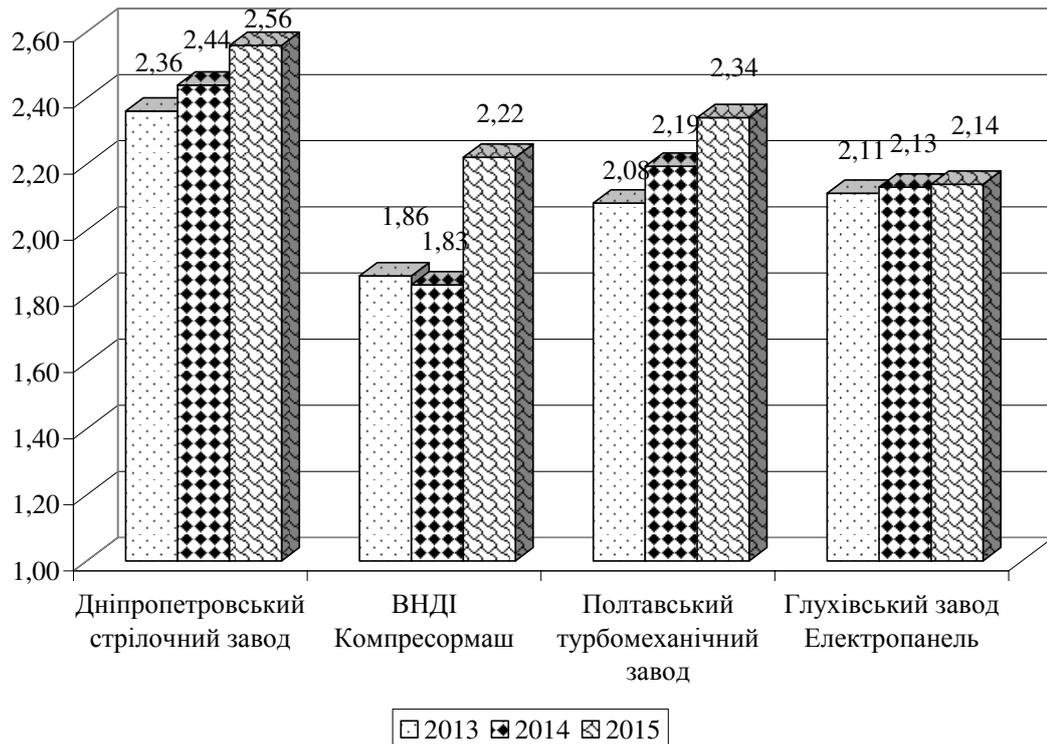


Рис. 2.6. Інтегральний показник відповідності якісних характеристик підприємств митним вимогам (INT)

Розрахунок інтегрального показника можливо здійснювати з урахуванням вагомості кожного параметра та вагомості кожного тематичного блоку. Вагомість для відповідних параметрів доцільно встановлювати або за допомогою експертного методу, або, відповідно до виявлених закономірностей та встановлених пріоритетів, виходячи з вибраних цілей оцінки, при цьому вага показника визначається його впливом на інтегральний результат.

Таблиця 2.13

Кількісна оцінка відповідності якісних характеристик підприємств суб'єктів ЗЕД  
за окремими параметрами тематичних блоків митних вимог

Параметр блоку	Кількість балів											
	ПАТ «Дніпро-петровський стрілочний завод»			ПАТ «НВАТ ВНДІкомпресормаш»			ПАТ «Полтавський турбомеханічний завод»			ПАТ «Глухівський завод «Електропанель»		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
Блок 1 : Узагальнена оцінка дотримання положень законодавства України, в тому числі з питань державної митної справи	2,50	2,25	2,25	2,25	2,00	2,50	2,25	1,75	2,00	2,50	2,25	2,25
Блок 2 : Узагальнена оцінка системи обліку, звітності та внутрішнього контролю	2,00	2,14	2,14	1,86	1,57	2,00	1,86	1,71	2,00	1,86	2,00	2,14
Блок 3 : Узагальнена оцінка платоспроможності та фінансового стану	2,90	2,80	2,40	1,20	1,20	1,20	2,30	1,90	2,70	2,00	1,80	1,70
Блок 4 : Узагальнена оцінка дотримання стандартів надійності та безпеки	2,40	3,00	3,00	2,00	2,40	2,40	2,00	2,60	3,00	2,20	2,60	2,60
Блок 5 : Узагальнена оцінка забезпечення практичних стандартів компетенції або професійної кваліфікації	2	2	3	2	2	3	2	3	2	2	2	2
ІНТ	2,36	2,44	2,56	1,86	1,83	2,22	2,08	2,19	2,34	2,11	2,13	2,14

Як видно з рисунку 2.6 та таблиці 2.13 найбільше значення інтегрального показника митної діагностики має ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод», більш того – існує тенденція до збільшення його значення з року в рік, що пояснюється належною системою управління. Отримані показники та тенденція їх розвитку свідчать про те, що підприємство може претендувати на отримання статусу уповноваженого економічного оператора. На підприємствах ПАТ «Полтавський турбомеханічний завод» та ПАТ «Глухівський завод «Електропанель» рівень інтегрального показника митної діагностики коливається майже в однакових межах, так як вони входять до одного концерну «Укрросметал», а ПАТ «НВАТ ВНДІкомпресормаш» хоча і теж належить до складу даного концерну, – але є аутсайдером за рівнем та динамікою запропонованого показника.

На рисунку 2.7 наведено рівень оцінених параметрів митної діагностики зовнішньоекономічної діяльності підприємств у 2015 році за окремими тематичними блоками аналізу.

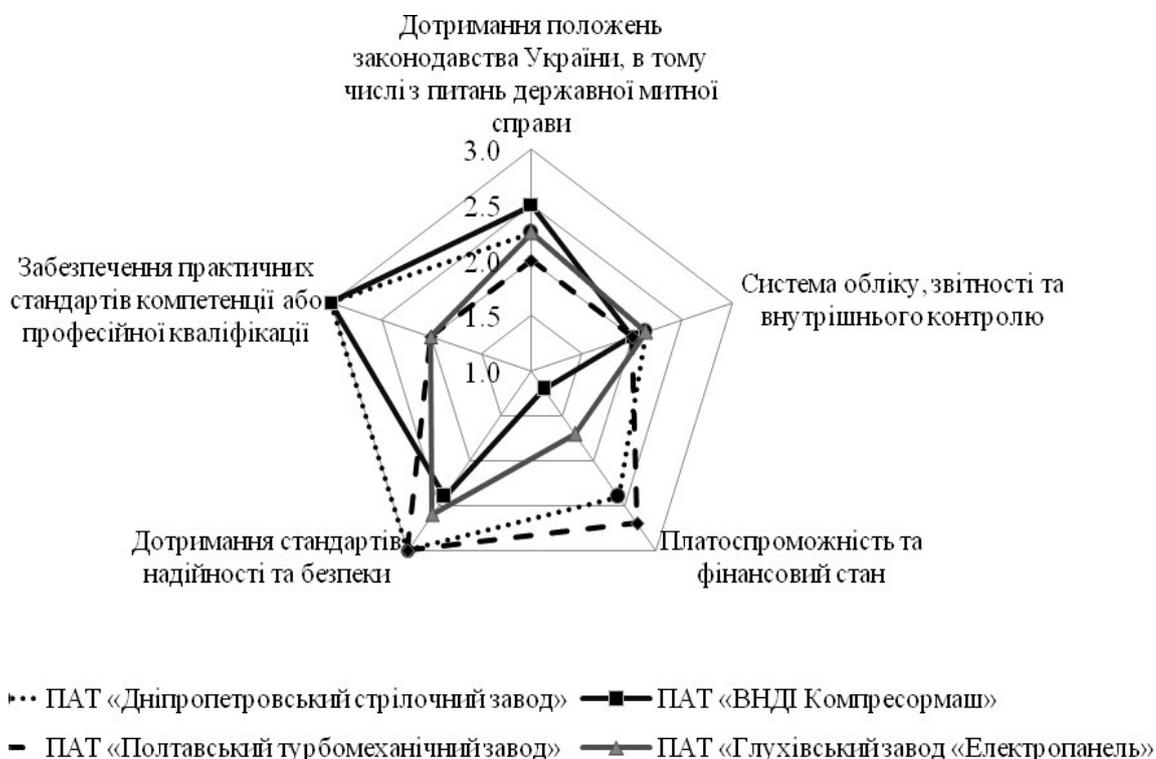


Рис. 2.7. Рівень визначених параметрів діагностики підприємств у 2015 році за окремими тематичними блоками аналізу

Багаторівневий аналіз і оцінка відповідності якісних характеристик окремих підприємств в 2015 році показав, що підприємства за різними параметрами мають суттєві відхилення, тобто якщо підприємство має задовільний фінансовий стан, на такому підприємстві не відповідає достатньому рівню вимог система звітності та обліку і навпаки. Найменшим є рівень визначених параметрів тематичного блоку «Система обліку, звітності та внутрішнього контролю», що свідчить про необхідність дослідження параметрів даного блоку більш детально для виявлення резервів щодо підвищення оцінки.

Отже, підприємствам необхідно гармонійно розвиватися, приділяючи увагу розвитку всіх напрямків, за якими запропоновано проводити митну діагностику.

Для узагальнення результатів інтегральної оцінки відповідності якісних характеристик підприємств митним вимогам, на підставі якої приймається рішення щодо надання статусу УЕО, запропонована градація показника INT та, відповідно, варіанти рішень щодо надання такого статусу (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Рейтингова оцінка інтегрального показника відповідності підприємства митним вимогам при наданні статусу УЕО

Інтервал INT	Рейтинг	Висновок щодо надання статусу УЕО	Рішення
1	2	3	4
3,00 – 2,60	R1	Безумовно-позитивний	Надати статус з послідуною перевіркою через 3 роки. Включити до Єдиного реєстру УЕО.
2,59 – 2,20	R2	Позитивний	Надати статус УЕО. Включити до Єдиного реєстру УЕО. Наступну перевірку провести через рік за напрямками, в яких було виявлено недоліки під час митної діагностики.
2,19 – 1,80	R3	Умовно-позитивний	Надати статус УЕО з виправленням виявлених недоліків протягом 3-х місяців. Після цього включити до Єдиного реєстру УЕО. Повторну перевірку провести через рік за результатами якої покращити рівень висновку для статусу УЕО, або позбавити його.

Продовження таблиці 2.14

1	2	3	4
1,79 – 1,40	R4	Негативний	Відмовити в наданні статусу УЕО. Питання щодо надання статусу розглянути після повторної митної діагностики не раніше ніж за 1 рік.
1,39 – 1,00	R5	Відмова від надання статусу	Відмовити в наданні статусу УЕО. Питання щодо надання статусу розглянути після повторної митної діагностики не раніше ніж за 3 роки.

Прим. : Авторська розробка

На основі розрахованого рівня показника INT та запропонованої шкали його градації, визначено інтегрально-рейтингову оцінку підприємств (INTR) для оцінки можливості отримання підприємством статусу УЕО (табл. 2.15)

Таблиця 2.15

Інтегрально-рейтингова оцінка підприємства-суб'єкта ЗЕД  
при отриманні статусу УЕО

Найменування підприємства	2013		2014		2015	
	INT	рейтингова оцінка	INT	рейтингова оцінка	INT	рейтингова оцінка
ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод»	2,36	R2	2,44	R2	2,56	R2
ПАТ «Полтавський турбомеханічний завод»	2,08	R3	2,19	R3	2,34	R2
ПАТ «Глухівський завод Електропанель»	2,11	R3	2,13	R3	2,14	R2
ПАТ «НВАТ ВНДІкомпресормаш»	1,86	R3	1,83	R3	2,22	R2

Наведені таблиці демонструють, що в рейтингу перше місце займає ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод». Такому підприємству, згідно з розробленою нами рейтинговою оцінкою, можна надати позитивний висновок щодо надання статусу УЕО. З кожним роком рейтингова оцінка даного підприємства зростає, тому існує ймовірність того, що в найближчому майбутньому воно зможе вийти на найвищий рівень. Підприємствам концерну «Укрросметал»: ПАТ «Полтавський турбомеханічний завод», ПАТ «Глухівський завод «Електропанель», ПАТ «НВАТ ВНДІкомпресормаш»

можна надати умовно-позитивний висновок щодо надання статусу УЕО. Вони також мають право на отримання сертифікату, але за умови виправлення недоліків під час митної діагностики в тримісячний термін. На підприємствах прослідковується тенденція щодо підвищення статусу – так, у 2013-2014 рр. вони могли отримати умовно-позитивний висновок, а у 2015 році їх стан покращився і вони вже могли отримати позитивний висновок щодо надання статусу.

З метою отримання статусу уповноваженого економічного оператора підприємство-суб'єкт ЗЕД, насамперед, подає до митниці за місцем своєї державної реєстрації заяву, підписану керівником і завірену печаткою підприємства. До заяви про видачу сертифіката УЕО додається анкета з результатами самооцінки (з метою встановлення своєї відповідності митним вимогам, які пред'являються до УЕО), проведеної заявником за критеріями, визначеними на рисунку 2.6. Інформація, викладена в анкеті, підлягає перевірці митницею відповідно до вимог ч. 6 ст. 13 МКУ. Результати самооцінки слід подавати митниці у табличному вигляді, а саме – відповідно до запитань перших трьох колонок наведеної далі форми (таблиця 2.16).

Таблиця 2.16

Анкета з результатами самооцінки, проведеної підприємством  
за критеріями, визначеними митними органами

№ з/п	Зміст питання	Від по відь	Ризики	Критерії оцінки відомостей, що заявлені підприємством для отримання статусу УЕО
1	2	3	4	5
1.	Питання, що визначають зміст відомостей загального характеру, які необхідно надати митниці про підприємство (інформація загально організаційного характеру: назва; адреса; дата заснування; організаційно-правова форма; дані про акціонерів; обсяги зовнішньоекономічних операцій).		Підприємством надано недостовірні або неповні відомості; завищено або занижено обсяги зовнішньоекономічних операцій.	За результатами перевірки встановлено відповідність заявлених підприємством відомостей. Відхилення заявлених підприємством відомостей не перевищує 1% даних, що містяться в єдиній автоматизованій інформаційній системі митниць. На підприємстві визначено осіб, які несуть відповідальність за постійний моніторинг такої інформації.

## Продовження таблиці 2.16

1	2	3	4	5
2.	Питання для проведення самооцінки за критерієм «дотримання положень законодавства України, у тому числі з питань державної митної справи» (факти порушення законодавства з питань державної митної справи України; заходи щодо попередження повторення порушень митних правил у майбутньому).		Наявність протягом 3 останніх років фактів порушень вимог законодавства свідчить про високу вірогідність умисного або ненавмисного вчинення відповідних порушень у майбутньому.	Підприємство на постійній основі здійснює заходи щодо недопущення порушень митного законодавства, зокрема: визначено осіб, які відповідають за контроль у сфері дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи, і впроваджено письмові інструкції для відповідного персоналу. За результатами фізичної та документальної перевірки встановлено відповідність заявлених підприємством відомостей.
3.	Питання для проведення самооцінки за критерієм «Система обліку, звітності та внутрішнього контролю» (система бухгалтерського обліку; система внутрішнього контролю; облік руху товарів; процедури для створення резервних копій, відновлення і зберігання записів і інформації; захист комп'ютерних систем; збереження документації).		Впроваджена облікова система є несумісною із загально-прийнятими обліковими правилами, або мають місце: неправильне відображення операцій в обліковій системі; облікова система не виконує у повному обсязі функції і завдання обліку.	Система обліку підприємства дозволяє вести записи про облік товарів, їх рух в межах підприємства. Встановлено чіткий розподіл обов'язків та функцій між посадовими особами щодо ведення обліку товарів, виконання операцій з товарами, а також щодо контролю за їх рухом. Запроваджено систему контролю, що дозволяє виявити підозрілі операції з товарами. Процеси, що використовуються на підприємстві для обліку товарів, забезпечують контроль достовірності даних, що вводяться операторами до комп'ютерних систем. Впроваджено посадові інструкції з використання автоматизованих систем обліку товарів.
4.	Питання для проведення самооцінки за критерієм «Платоспроможність і фінансовий стан» (ініціювання протягом останніх 3 років процедур банкрутства підприємства; інформація щодо стабільності фінансового стану підприємства протягом останніх 3 років; будь-яка інформація про чинники, що можуть вплинути на платоспроможність підприємства протягом майбутнього року).		Неспроможність підприємства виконувати свої фінансові зобов'язання може бути передумовою для умисного/неумисного порушення законодавства України. Підприємством надано недостовірні відомості.	Надана підприємством митниці інформація про його фінансовий стан та результати діяльності свідчить про здатність підприємства виконувати свої фінансові зобов'язання. На підприємстві запроваджено процедури моніторингу фінансових загроз. За результатами фізичної та документальної перевірки встановлено наявність документів, що підтверджують інформацію щодо стабільності фінансового стану підприємства протягом останніх 3 років.

Продовження таблиці 2.16

1	2	3	4	5
5.	Питання за критерієм «Відповідність стандартам безпеки» (заходи з безпеки; фізичний захист об'єктів підприємства; заходи щодо забезпечення захисту і безпеки товарів при транспортуванні; виконання вимог законодавства з питань нетарифного регулювання ЗЕД; заходи щодо забезпечення захисту і безпеки товарів, що зберігаються; заходи щодо забезпечення безпеки у відносинах з іноземними і вітчизняними партнерами; заходи щодо забезпечення безпеки підприємства при доборі персоналу.		Відсутність постійної діяльності щодо виявлення і оцінки ризиків, пов'язаних з питаннями безпеки, є передумовою зниження його захищеності, що у свою чергу може негативно вплинути на спроможність підприємства забезпечити дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи.	На підприємстві запроваджено задокументовані процедури: проведення періодичних аудитів процесів; визначення на основі результатів аудитів переліків ризиків щодо захисту і безпеки; оцінювання ризиків. На підприємстві на постійній основі здійснюється система заходів щодо запобігання реалізації встановлених ризиків, перелік відповідних заходів періодично переглядається. За результатами фізичної та документальної перевірки встановлено відповідність заявлених підприємством відомостей. На підприємстві призначено особу, яка має повноваження приймати рішення з питань захисту і безпеки товарів та здійснювати координування дій між підрозділами підприємства для реалізації таких рішень. Встановлені процедури належним чином виконуються, а їх виконання контролюється.
6.	Питання за критерієм «Забезпечення практичних стандартів компетенції або професійної кваліфікації».		На підприємстві не виконуються процедури щодо забезпечення практичних стандартів компетенції або професійної кваліфікації.	На підприємстві встановлені процедури щодо забезпечення практичних стандартів компетенції або професійної кваліфікації. Підприємством виконуються наступні умови: взаємодія з органами ДФСУ з питань відповідності підприємства митним вимогам; самостійний моніторинг дотримання підприємством митних вимог; невідкладне інформування митниці про виникнення обставин, що можуть мати вплив на дотримання митних вимог.

У колонках 4 і 5 цієї форми відображається інформація про можливі ризики, які визначаються митницею при аналізі підприємства-суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності та оцінці його якісних характеристик, а також критерії, за якими відбуватиметься оцінка заявлених підприємством відомостей. У відповідях на питання анкети рекомендується надавати максимально повну інформацію. У подальшому це допоможе значно скоротити

час на проведення її перевірки.

Також слід мати на увазі, що процедура отримання статусу УЕО базується на засадах, аналогічних тим, що покладені в основу процедур видачі сертифікатів, які підтверджують відповідність міжнародним стандартам в окремих сферах підприємницької діяльності. Отже, перший етап підготовки підприємства до отримання статусу УЕО передбачає приведення у відповідність підконтрольних йому процедур і процесів до вимог міжнародних стандартів. Це означає, що процедури і процеси, що виконуються підприємством, повинні бути визначені встановлені відповідними документами (інструкціями, положеннями тощо). Такі документи повинні постійно оновлюватись і бути доступними для співробітників підприємства згідно з розподілом функціональних обов'язків і завдань. Відтак, у відповідях на запитання анкети необхідно вказувати назви і реквізити таких документів, а також підготувати їх для пред'явлення представникам органів ДФСУ під час проведення ними перевірки. Для прискорення і оптимізації процесу перевірки також можливе подання зазначених документів разом із заповненою анкетой.

Після подачі до митного органу заяви про видачу сертифіката УЕО та анкети з результатами самооцінки підприємство-суб'єкт ЗЕД подає заяву на проведення документальної перевірки з метою отримання ним статусу УЕО.

Якщо підприємство на день подання ним заяви не перебувало протягом трьох років на обліку в органах ДФСУ, до заяви додається письмова згода про проведення щодо нього органами ДФСУ протягом шести місяців з дня отримання сертифіката позапланових перевірок обліку товарів і транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України. Крім відомостей, визначених формами заяви і анкети, заявник відповідно може надати митниці додаткові відомості, зумовлені специфікою зовнішньоекономічної діяльності, яку він провадить, а також документи, що підтверджують інформацію, викладену у заяві й анкеті.

Оцінка проводиться комісією на основі результатів фізичної та документальної перевірки та за критеріями оцінки відомостей, заявлених підприємством для отримання статусу УЕО, наведеними у колонці 5 анкети з

результатами самооцінки, проведеної підприємством за критеріями, визначеними в ч. 2 ст. 13 МКУ.

Для надання заявникові статусу УЕО створюється комісія, яка очолюється керівником митниці і діє на постійній основі. Склад комісії, розподіл серед її членів відповідних обов'язків, визначаються наказом митниці, за погодженням з територіальним органом ДФСУ.

До складу комісії входять найбільш кваліфіковані посадові особи підрозділів митниці та територіального органу ДФСУ, до компетенції яких віднесено питання: організації і здійснення митного контролю та оформлення товарів і транспортних засобів комерційного призначення; здійснення податкового та митного контролю (аудиту); ведення митної статистики зовнішньої торгівлі; контролю правильності визначення митної вартості товарів; застосування механізмів тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (визначення країни походження, класифікації та кодування товарів; захисту прав інтелектуальної власності тощо); боротьби з контрабандою та митними правопорушеннями; контролю за переміщенням товарів; експлуатації електронно-обчислювальних і телекомунікаційних засобів; правового забезпечення діяльності митниць; запобігання та протидії корупції.

В ході проведення процедур митницею та підприємством здійснюється також узгодження передбаченої ч. 5 ст. 12 МКУ процедури взаємодії уповноваженого економічного оператора з органами ДФСУ під час застосування спеціальних спрощень, що надаються уповноваженому економічному оператору. Узгоджена процедура підписується начальником відділу організації митного контролю митниці, уповноваженим на те представником підприємства та затверджується керівниками митниці і підприємства після видання митницею наказу про надання підприємству статусу УЕО, але не пізніше дати видачі підприємству сертифіката уповноваженого економічного оператора.

На наступний робочий день після реєстрації заяви підприємства про надання статусу уповноваженого економічного оператора митниця опрацьовує подані підприємством документи на предмет встановлення їх відповідності

вимогам законодавства з питань державної митної справи. Якщо зміст і форма документів відповідають встановленим вимогам, голова комісії дає письмове розпорядження членам комісії про проведення засідання комісії з метою організації проведення і визначення завдань фізичної перевірки.

На першому засіданні комісії для кожного її члена визначається точний перелік відомостей, які він зобов'язаний перевірити.

За результатами засідання секретар комісії готує:

1) проект наказу митниці про призначення фізичної перевірки, яким визначаються особи, уповноважені на її проведення, терміни проведення, дата представлення голові комісії акта з результатами перевірки, а також розподіляються питання для перевірки між членами комісії;

2) запити про перевірку наведених в анкеті відомостей до митниць, якими здійснювалось митне оформлення товарів підприємства протягом періоду, що перевіряється, а також до митниць, в зоні діяльності яких розташовані об'єкти підприємства (поза межами зони діяльності митниці, яка розпочинає перевірку);

3) проекти запитів ДФСУ (за необхідності) до галузевих міністерств та інших центральних органів виконавчої влади щодо залучення їх фахівців і експертів до проведення перевірки.

Наказ митниці про проведення фізичної перевірки приймається не пізніше 10 робочих днів з дня реєстрації заяви підприємства про надання статусу уповноваженого економічного оператора.

В ході фізичної перевірки члени комісії:

- перевіряють достовірність наданих підприємством відомостей з усіх питань, визначених формою анкети з результатами самооцінки, проведеної підприємством за критеріями, визначеними в ч. 2 ст. 13 Митного кодексу України;

- оцінюють відповідність наданих підприємством відомостей критеріям оцінки відомостей, заявлених підприємством для отримання статусу уповноваженого економічного оператора;

- здійснюють огляд усіх об'єктів підприємства, де знаходяться товари,

транспортні засоби комерційного призначення, що підлягають митному контролю, чи провадиться діяльність, контроль за якою покладено на митниці;

- складають акти встановленої форми за результатами перевірки територій та приміщень складів тимчасового зберігання, митних складів, магазинів безмитної торгівлі, територій вільних митних зон та інших місць, де знаходяться товари, транспортні засоби комерційного призначення, що підлягають митному контролю, чи провадиться діяльність, контроль за якою покладено на митниці.

Комісія має право приступити до проведення фізичної перевірки відомостей, наданих заявником, за місцезнаходженням відповідних об'єктів підприємства, за умови пред'явлення керівнику підприємства або уповноваженій ним особі під підпис посвідчення на право проведення перевірки, в якому зазначаються дата видачі, назва митниці, мета проведення перевірки, дати початку та закінчення перевірки, посади, спеціальні звання та прізвища її членів, а також копії наказу митниці про проведення перевірки та службових посвідчень посадових осіб органів ДФСУ, які проводитимуть перевірку. Посвідчення на право проведення перевірки є дійсним за умови наявності підпису голови комісії-керівника митниці, скріпленого печаткою митниці.

З метою проведення документальної перевірки на наступний робочий день після реєстрації заяви підприємства про надання статусу УЕО митниця надсилає до відповідного територіального органу ДФСУ письмове повідомлення, до якого додає копії заяви, анкети, документів, доданих до заяви, та оригінал заяви підприємства на проведення документальної перевірки з метою отримання підприємством статусу УЕО. Результати перевірки оформлюються відповідно до вимог ст. 86 ПКУ та ст. 354 МКУ.

Територіальний орган ДФСУ письмово інформує комісію про результати документальної перевірки із зазначенням відомостей про відповідність підприємства умовам отримання сертифіката УЕО, встановленим пп. 2, 3, 6 частини першої ст. 14 МКУ. Письмове повідомлення надсилається комісії територіальним органом ДФСУ. Якщо за результатами документальної

перевірки виявлено недоліки, які впливають на недотримання умов отримання сертифіката УЕО, підприємство може повторно надати заяву про видачу сертифіката УЕО за умови усунення зазначених недоліків. При цьому до заяви про видачу сертифіката уповноваженого економічного оператора додаються документи, що підтверджують усунення відповідних недоліків. За результатами перевірки комісією складається проект акта фізичної перевірки відомостей, заявлених підприємством для отримання статусу УЕО. Проект акта фізичної перевірки оформлюється членами комісії, які проводили перевірку.

Підписаний членами комісії акт фізичної перевірки надсилається для ознайомлення керівнику підприємства-заявника з повідомленням, що підприємство протягом трьох робочих днів має право надати до митниці зауваження і коментарі за змістом викладеної у ньому інформації. Висновок митниці про можливість або неможливість надання підприємству статусу уповноваженого економічного оператора складається на підставі: акта фізичної перевірки; матеріалів перевірки, що надійшли до митниці; письмового повідомлення територіального органу ДФСУ про результати документальної перевірки.

Висновок митниці про можливість або неможливість надання підприємству статусу уповноваженого економічного оператора підписується членами комісії і головою комісії. У разі наявності в окремих членів комісії особливої позиції з окремих питань оцінки, такі зауваження, викладені на окремому аркуші та підписані відповідним членом комісії, долучаються до висновку.

Розгляд питань щодо надання заявникові статусу уповноваженого економічного оператора здійснюється на підставі результатів проведених фізичної і документальної перевірки відомостей, наданих заявником, та за наявності відповідного рішення ДФСУ.

Після отримання відповідного рішення ДФСУ про підтвердження можливості надання заявнику статусу уповноваженого економічного оператора митницею готується проект наказу про надання підприємству статусу УЕО. Митниця включає підприємство до Єдиного реєстру уповноважених

економічних операторів не пізніше наступного робочого дня після дня реєстрації наказу митниці про надання підприємству статусу УЕО.

У випадку отримання відповідного рішення ДФСУ про підтвердження неможливості (або неможливість) надання заявнику статусу уповноваженого економічного оператора, митниця готує проект листа про відмову у наданні підприємству статусу УЕО, в якому зазначаються підстави відмови.

Загальна схема процесу надання (отримання) статусу УЕО наведена на рисунку 2.8.

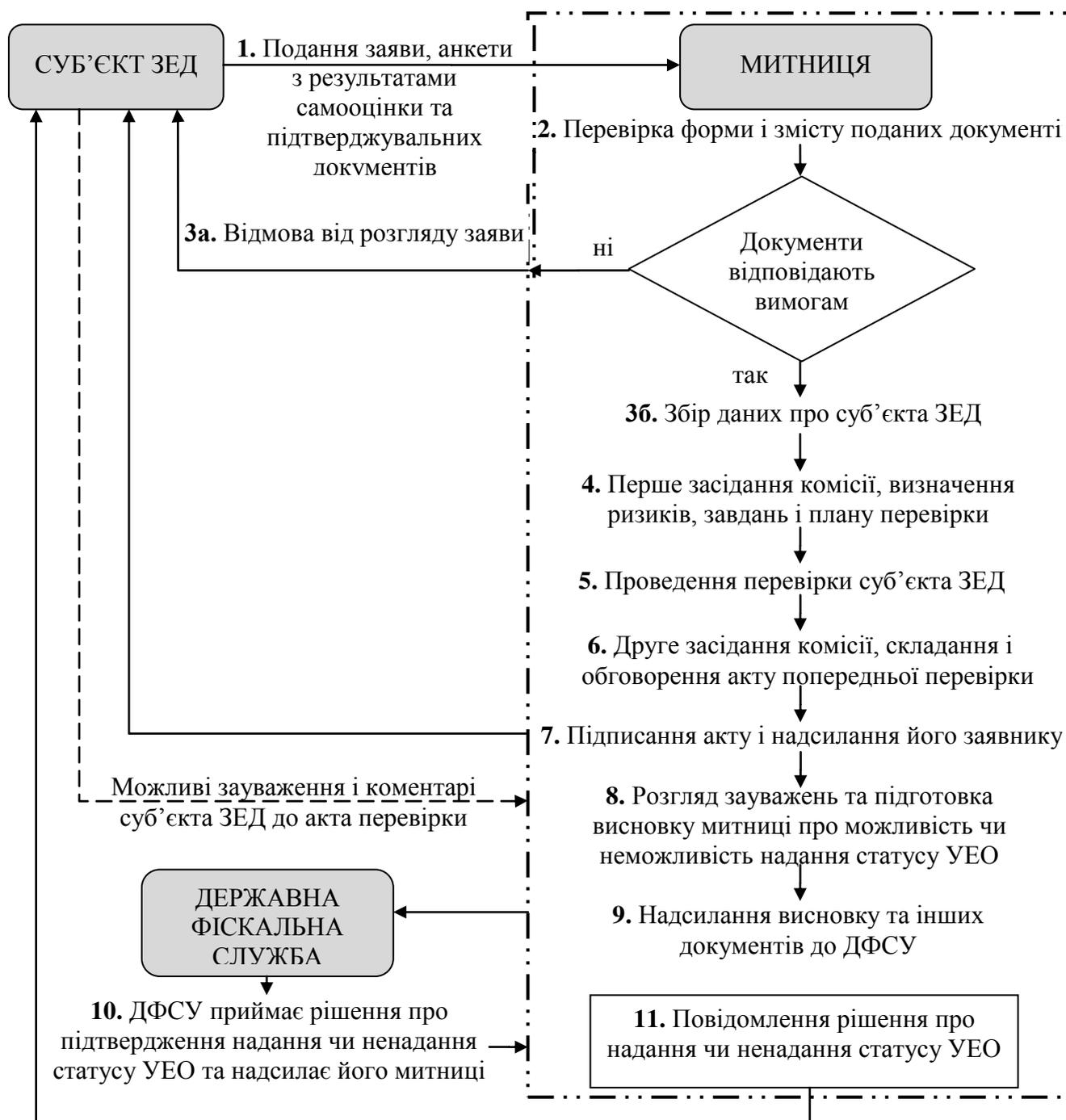


Рис. 2.8 Процес надання підприємству-суб'єкту ЗЕД статусу УЕО

На нашу думку, перспективним подальшим напрямом дослідження є розробка алгоритму збору, накопичення, систематизації, узагальнення та аналізу детальної інформації у відповідному форматі щодо діяльності підприємства з метою інформаційного забезпечення процесу визначення факторів, які негативно впливають на значення показників митної діагностики. Окремим етапом є розробка комплексу заходів щодо визначення ефективності системи внутрішнього контролю, на підставі якої будуть прийматись управлінські рішення.

З дня отримання сертифіката УЕО підприємством здійснюється самостійний моніторинг відповідності своїх якісних характеристик митним вимогам до уповноваженого економічного оператора, тому необхідним є запровадження на такому підприємстві дієвої системи внутрішнього контролю, яка б задовольняла критеріям щодо підтримки такого статусу.

## Висновки до розділу 2.

1. Узагальнення існуючих підходів до аналізу і оцінки ефективності зовнішньоекономічних операцій показало, що, як правило, вони базуються на традиційних критеріях визначення ефективності на основі обсягу отриманого прибутку або із застосуванням відповідних коефіцієнтів ефективності, побудованих на співвідношенні витрат і результатів. При цьому невирішеним питанням залишається врахування інших факторів здійснення підприємством зовнішньоекономічної діяльності, що не мають чітко вираженого фінансового показника та не знайшли відображення в існуючих на сьогодні підходах. Застосування комплексного підходу до діагностики зовнішньоекономічної діяльності з урахуванням усіх факторів, які впливають на ефективність експортно-імпортних операцій та надійність оператора ЗЕД, надасть можливість не тільки здійснити аналіз та розрахувати інтегральні оцінки для порівняння, але й виявити шляхи мінімізації можливих ризиків у майбутньому.

2. Застосування комплексного підходу до діагностики зовнішньоекономічної діяльності та виокремлення в її структурі внутрішньої

(управлінська діагностика) та зовнішньої (митна діагностика) складових зумовили необхідність вибору відповідних показників та самої методики її проведення. В результаті дослідження нами з'ясовано, що основними сферами обох форм діагностики є: управлінські процеси, економічні результати та надійність та безпека підприємства. В той же час направленість конкретних завдань під час здійснення внутрішньої (управлінської) та зовнішньої (митної) діагностики є дещо різною. Так, якщо внутрішня (управлінська) діагностика передбачає комплексне дослідження якості й ефективності існуючих на підприємстві процедур внутрішнього контролю в цілому, то зовнішня (митна) діагностика обмежується тільки дослідженням питань: дотримання підприємством чинного митного законодавства України з питань державної митної справи; системи звітності та обліку товарів, транспортних засобів; платоспроможності і фінансового стану; дотримання стандартів надійності та безпеки; забезпечення практичних стандартів компетенції або професійної кваліфікації.

З'ясовано, що між внутрішньою (управлінською) та зовнішньою (митною) діагностикою існує тісний як методологічний так і цільовий зв'язок, який проявляється в тому, що при ефективній системі організації внутрішньої (управлінської) діагностики, зменшується ймовірність появи ризиків накладення штрафних санкцій з боку митних органів під час здійснення зовнішньої (митної) діагностики, яка є елементом митного контролю. І навпаки, виявлені у ході здійснення зовнішньої (митної) діагностики недоліки можуть стати джерелом для прийняття відповідних управлінських рішень менеджментом підприємства щодо їх мінімізації або уникнення в майбутньому.

3. Ґрунтуючись на дослідженні існуючих методик інтегральної оцінки, вдосконалено методику аналізу і оцінки ефективності зовнішньоекономічної діяльності машинобудівних підприємств з урахуванням її специфіки, що базується на використанні даних бухгалтерської та фінансової звітності шляхом виокремлення додаткових витрат та додаткових доходів в результаті проведення зовнішньоекономічних операцій. Виявлено та структуровано склад додаткових витрат, що виникають в процесі здійснення зовнішньоекономічної

діяльності підприємства, та є непритаманними при реалізації продукції на внутрішньому ринку.

Додатковими видами доходів в результаті здійснення експортної операції є різниця в цінах на зовнішньому та внутрішньому ринках. Валютна ефективність може проявлятися у вигляді додаткових витрат від курсових різниць, на величину яких збільшуватиметься витратна складова здійснення операції, або ж у вигляді додаткових доходів від курсових різниць, збільшуючи тим самим дохідну складову здійснення операції.

4. Абсолютну ефективність здійснення зовнішньоекономічної діяльності пропонується визначати як співвідношення між загальною сумою доходів та витрат, з урахуванням величини додаткових доходів і витрат, отриманими в результаті здійснення операції. Визначення відносної економічної ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства на основі співвідношення додаткових доходів та додаткових витрат дає змогу, на відміну від існуючих підходів, визначати таку ефективність не стільки як фінансовий результат певної окремої господарської операції, а продемонструвати ступінь впливу ЗЕД на загальну ефективність підприємства при наявних обсягах експорту, внутрішньої реалізації та різниці у цінах та витратах.

5. Застосування запропонованої методики інтегральної оцінки ефективності зовнішньоекономічної діяльності на конкретних підприємствах (зокрема ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод») шляхом порівняння ефективності діяльності у двох збутових сегментах (зовнішній ринок та внутрішній) за різними показниками фінансово-економічного стану підприємства дало можливість зробити обґрунтований висновок щодо доцільності зовнішньоекономічної діяльності. Встановлено, що на ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод» реалізація продукції на експорт є ефективнішою у порівнянні із реалізацією на внутрішньому ринку як за інтегральним показником, так і за більшістю фінансово-економічних коефіцієнтів. Такі результати пояснюються більш високою віддачею капіталу при експорті за рахунок більшої рентабельності експортованої продукції, а також більш високої інтенсивності використання активів. Але спостерігається

більш висока залежність підприємства від позикового капіталу. Таким чином, підприємству доцільно зосередитись на експортному збутовому сегменті, що дозволить підвищити ефективність роботи, рентабельність та отримати додаткові кошти для розвитку і модернізації.

6. В ході дослідження виявлено потребу у розробці об'єктивної системи кількісної оцінки якісних характеристик діяльності підприємств з боку зовнішніх аналітиків. Запропонована система митної діагностики зовнішньоекономічної діяльності підприємства побудована на окремих оцінках за основними тематичними блоками: 1. Дотримання положень законодавства України з питань державної митної справи; 2. Система звітності та обліку товарів, транспортних засобів; 3. Платоспроможність і фінансовий стан; 4. Дотримання стандартів надійності та безпеки; 5. Забезпечення практичних стандартів компетенції або професійної кваліфікації. За кожним блоком здійснюється кількісна бальна оцінка якісних параметрів, на основі яких визначається інтегральний показник та формується рейтинг підприємства. Інтегральна оцінка доповнює і розширює можливості традиційного аналізу, оскільки дає змогу порівнювати показники з різною розмірністю та ознаками.

7. Застосування запропонованої методики здійснювалось на даних ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод», ПАТ «Полтавський турбомеханічний завод», ПАТ «Глухівський завод «Електропанель», ПАТ «НВАТ ВНДІкомпресормаш», що дає змогу, у відповідності до здобутого рейтингу та відповідної шкали, визначати вид висновку щодо присвоєння статусу УЕО: безумовно-позитивний, позитивний, умовно-позитивний, негативний, відмова від надання статусу.

Здійснивши аналіз залежності інтегрального показника митної діагностики зовнішньоекономічної діяльності зазначених підприємств від рівня оцінених параметрів за окремими тематичними блоками за період 2013-2015 рр., встановлено, що найбільш нереалізовані резерви вкладу при визначенні інтегрального показника має тематичний блок 2 «Система обліку, звітності та внутрішнього контролю», а саме у цьому блоці 2 рівень оцінок за

параметрами, як правило, за всіма підприємствами, низький, особливо за критерієм, що стосується системи внутрішнього контролю підприємства.

Подальшим напрямом дослідження є розробка алгоритму збору, накопичення, систематизації, узагальнення, аналізу детальної інформації у відповідному форматі управлінської звітності щодо діяльності підприємства з метою інформаційного забезпечення процесу аналізу факторів, які впливають на значення показників управлінської та митної діагностики та сприяють ефективному здійсненню контролю ЗЕД.

Результати даного розділу опубліковані в роботах [13, 14, 15, 16, 30, 56, 57, 59, 65, 73, 74, 78].

### РОЗДІЛ 3

## МЕТОДИКА, ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація внутрішнього контролю відповідності підприємства-суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності митним вимогам при отриманні статусу уповноваженого економічного оператора

Отримання підприємством статусу уповноваженого економічного оператора формує нове завдання для керівників підприємств – створення системи внутрішнього контролю для забезпечення системного моніторингу умов відповідності митним стандартам надійності та безпеки, яка б дозволяла вчасно ідентифікувати ризики втрати статусу уповноваженого економічного оператора.

Організаційно-економічний механізм регулювання та контролю зовнішньоекономічної діяльності в Україні не передбачає законодавчо-нормативних вимог щодо організації внутрішнього контролю на підприємствах-суб'єктах ЗЕД. Але міжнародна професійна спільнота (американський інститут дипломованих незалежних бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA), американська асоціація з обліку та звітності (American Accounting Association), фінансово-адміністративний інститут (Financial Executives Institute, FEI), інститут внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors, IIA), інститут спеціалістів управлінського обліку (Institute of Management Accountants)) визнала доцільність та необхідність здійснення внутрішнього контролю на підприємствах і вважає внутрішній контроль обов'язковим елементом системи управління будь-якою організацією. Особливо ці вимоги стосуються публічних компаній та підприємств, які виходять на міжнародні ринки збуту.

Існує декілька міжнародних концепцій внутрішнього контролю в

організаціях, які розрізняються за суб'єктами його здійснення, компонентами та цільовим спрямуванням. Аналіз існуючих концепцій внутрішнього контролю в міжнародній практиці виконано у роботі [135], де визначено, що кожна з концепцій має свої специфічні властивості, обумовлені цілями самого контролю. Так, наприклад, концепція COBIT (Control Objectives for Information and Related Technologies – Завдання контролю для інформаційних та суміжних технологій) орієнтована на управління через інформаційні технології та зосереджена на інформаційній безпеці та контролі за конфіденційністю. Концепція внутрішнього контролю SAC (Контроль і аудит систем) більш орієнтована на підтримку внутрішніх аудиторів як представників власників підприємства. Окрім цього у Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, супутніх послуг та іншого надання впевненості [104] наведені вимоги до системи внутрішнього контролю організацій, звітність яких перевіряється зовнішніми аудиторами. Всі існуючі концепції розроблені для використання різними особами (внутрішні аудитори, зовнішні аудитори, ІТ- працівники і т.і.) і мають багато спільного.

Концепцією, яка б могла стати основою для організації внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств, є міжнародна концепція внутрішнього контролю комітету спонсорських організацій COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), остання редакція якої була викладена у документі «Інтегрована основа внутрішнього контролю» у 2013 р. [166].

Перевагою цієї концепції є орієнтація на будь-яку діяльність та можливість адаптації до будь-якої організації. Система внутрішнього контролю в рамках концепції COSO має забезпечувати досягнення таких цілей:

- ефективність операцій, досягнення операційних і фінансових цілей та забезпечення захисту активів (Operations);
- надійність та прозорість фінансової та не фінансової звітності (внутрішньої і зовнішньої) (Reporting);
- дотримання законодавчо-нормативних вимог (Compliance).

На нашу думку в рамках даного дослідження доцільним буде адаптація концепції COSO до системи внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності. Таке рішення дозволить здійснювати контроль з урахуванням міжнародно визнаних вимог до ефективності системи внутрішнього контролю та забезпечувати довіру зовнішніх контролюючих органів до системи контролю на підприємстві. Відповідність цілей внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності концепції COSO наведено на рис. 3.1.

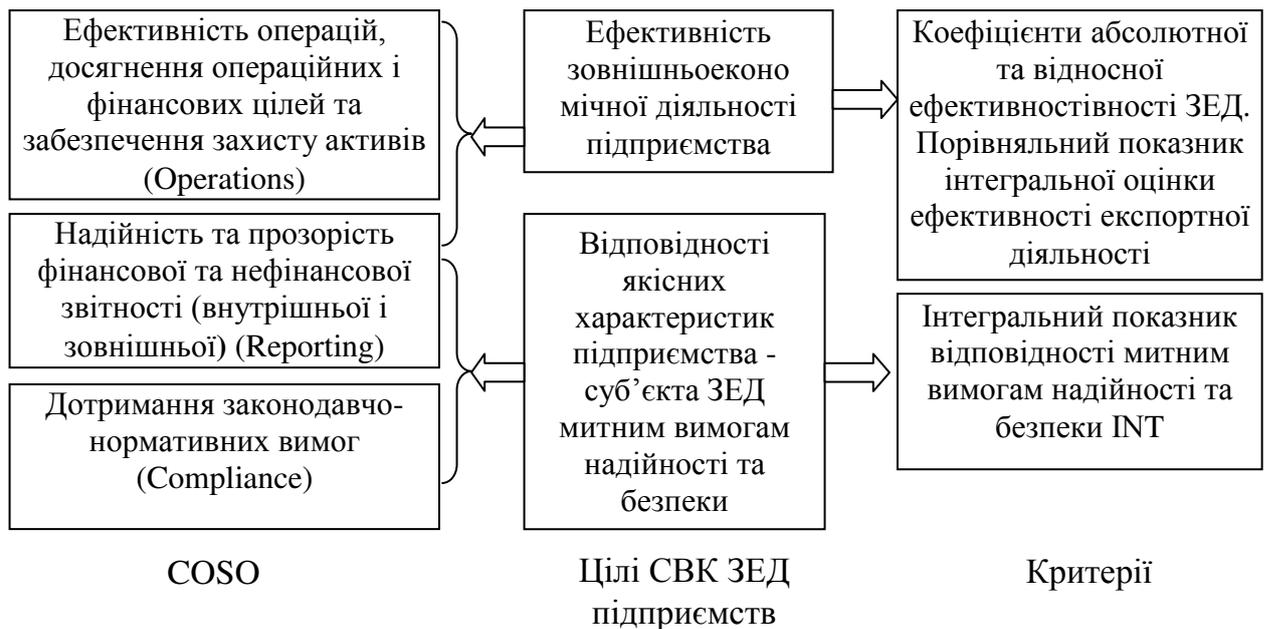


Рис. 3.1. Відповідність цілей і критеріїв внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства концепції COSO

Відповідно до концепції COSO, система внутрішнього контролю складається з п'яти елементів, які наведено на рис. 3.2. Зміст та деталізований опис елементів системи внутрішнього контролю за концепцією COSO наведено у [166].

Елемент системи внутрішнього контролю «Середовище контролю» включає вимоги щодо організаційної структури управління підприємством, корпоративної культури, прийняття вищими посадовими особами відповідальності за створення та реалізацію внутрішнього контролю на підприємстві та інші вимоги. Формування на підприємстві відповідного середовища контролю має забезпечити створення атмосфери та корпоративної

відповідальності за досягнення цілей підприємства та мінімізації ризиків господарської діяльності.



Рис. 3.2. Елементи системи внутрішнього контролю відповідно до вимог концепції COSO

Елемент «Оцінка ризиків діяльності» включає заходи щодо ідентифікації, оцінки та управління бізнес-ризиками, а також процедури дослідження змін у діяльності підприємства, які можуть вплинути на систему внутрішнього контролю.

Елемент «Інформація і комунікація» включає вимоги щодо процесів формування і використання якісної інформації для цілей внутрішнього контролю, а також процедури налагодження комунікацій.

Елемент «Процедури контролю» включає вимоги щодо розробки та впровадження конкретних процедур виконання основних політик внутрішнього контролю в організації.

Елемент «Моніторинг процедур контролю» включає вимоги щодо оцінки того, чи є достатньо результативними задіяні процедури і чи досягаються основні цілі внутрішнього контролю.

Відповідно до концепції COSO система внутрішнього контролю є процесом, який організовується та реалізується керівництвом (топ-менеджмент компанії, рада директорів), а також іншими співробітниками організації для того, щоб забезпечити достатню впевненість у досягненні цілей внутрішнього контролю. Це означає, що організація системи внутрішнього контролю та її функціонування спрямовані на ідентифікацію та усунення будь-яких ризиків господарської діяльності, які загрожують досягненню зазначених цілей.

Найважливіші якісні характеристики діяльності підприємства – суб'єкта ЗЕД, які відповідають існуючим ризикам втрати статусу УЕО, були визначені у розділі 2 та відображені у тематичних блоках при інтегрально-рейтинговій оцінці претендентів на статус уповноваженого економічного оператора. Тому доцільно інтегрувати елементи системи внутрішнього контролю відносно кожного тематичного блока, що допоможе більш ефективно організувати внутрішній контроль за відповідністю вимогам кожного з блоків. За результатами такої інтеграції була сформована система внутрішнього контролю відповідності якісних характеристик підприємства-суб'єкта ЗЕД митним стандартам надійності та безпеки при отриманні статусу уповноваженого економічного оператора (далі – СВКВ) (табл. 3.1).

Як видно із таблиці 3.1, при інтеграції елементів системи внутрішнього контролю відповідно до вимог концепції COSO до системи внутрішнього контролю за блоками оцінки митних вимог надійності та безпеки, на перетині горизонтальних і вертикальних граф таблиці формуються субелементи системи внутрішнього контролю дотримання вимог стандартів надійності та безпеки, кожен з яких передбачає формування відповідних стратегічних та оперативних завдань для менеджменту підприємства.

Для формування належного середовища контролю в рамках СВК відповідності, в першу чергу, доцільно розробити та затвердити наказ про формування загальної концепції (стратегії) контролю та центрів відповідальності для досягнення цілей здійснення зовнішньоекономічної діяльності з прийняттям основних повноважень та зобов'язань на перших осіб управлінського персоналу підприємства.

Окрім цього, організаційна структура управління підприємством має забезпечувати формування чітких центрів відповідальності (відділів або посадових осіб) з визначеним переліком повноважень і зобов'язань та цільовими показниками результату їх діяльності.

Таблиця 3.1

Система внутрішнього контролю відповідності якісних характеристик підприємства-суб'єкта ЗЕД митним вимогам при отриманні статусу уповноваженого економічного оператора

Елемент системи внутрішнього контролю за концепцією COSO	Тематичний блок інтегральної оцінки відповідності підприємства митним вимогам надійності та безпеки				
	Дотримання положень законодавства України, в тому числі з питань державної митної справи ТБ 1	Система обліку, звітності та внутрішнього контролю ТБ 2	Платоспроможність і фінансовий стан ТБ 3	Дотримання стандартів надійності та безпеки ТБ 4	Забезпечення практичних стандартів компетенції або професійної кваліфікації ТБ 5
1. Середовище контролю (COSO 1)	COSO1/ТБ1	COSO1/ТБ2	COSO1/ ТБ3	COSO1/ ТБ4	COSO1/ ТБ5
2. Оцінка ризиків діяльності (COSO 2)	COSO2/ ТБ1	COSO2/ ТБ2	COSO2/ ТБ3	COSO2/ ТБ4	COSO2/ ТБ5
3. Інформація та комунікація (COSO 3)	COSO3/ ТБ1	COSO3/ ТБ2	COSO3/ ТБ3	COSO3/ ТБ4	COSO3/ ТБ5
4. Процедури контролю (COSO 4)	COSO4/ ТБ1	COSO4/ ТБ2	COSO4/ ТБ3	COSO4/ ТБ4	COSO4/ ТБ5
5. Моніторинг процедур контролю (COSO 5)	COSO5/ ТБ1	COSO5/ ТБ2	COSO5/ ТБ3	COSO5/ ТБ4	COSO5/ ТБ5

Середовище контролю також має формуватись з урахуванням основних аспектів, які сприяють максимальній результативності контролю:

- організаційний аспект, який полягає у розмежування прав та обов'язків внутрішніх контролерів з виокремленням повноважень здійснення контролю та доступу до відповідної інформації, посадових осіб (центрів відповідальності) та активів підприємства, процедури призначення внутрішніх контролерів, права вибору процедур та графіків проведення перевірок;

- економічний аспект, який полягає у формуванні системи мотивації та запобігання участі контролерів у зговорі із посадовими особами;

– етичний аспект, який полягає у дотриманні принципів чесності, об'єктивності, конфіденційності та професійної компетентності відповідно до Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Як свідчить практика організації і контролю зовнішньоекономічної діяльності на сучасних підприємствах, організаційні структури управління дозволяють виокремити центри відповідальності за досягнення планових результатів або виконання митних вимог. У додатку Д наведено приклад сучасної організаційної структури управління, з якої видно, що вона не забезпечує визначення єдиного відповідального центру чи особи за результат. Формування відповідної організаційної структури управління для реалізації цілей ЗЕД має бути комплексним та системним і враховувати такі елементи: загальну стратегію здійснення ЗЕД, довгострокові та оперативні цілі ЗЕД, критерії ефективності ЗЕД, конкретні процедури і політики досягнення цілей, центри відповідальності з визначеними повноваженнями та зобов'язаннями, взаємозв'язки між центрами відповідальності (узгодження і підпорядкування).

На нашу думку, перелічені вище компоненти організаційної структури управління мають бути чітко прописані у відповідних наказах, де визначено відповідні механізми реалізації повноважень та зобов'язань, кількісні критерії оцінки результатів та механізми мотивації співробітників.

Оцінка ризиків діяльності в рамках СВКВ здійснюється за кожним тематичним блоком окремо і складається з процедур ідентифікації, оцінки, аналізу і управління ризиками: порушення законодавства, недостовірності звітності та обліку, втрати платоспроможності та погіршення фінансового стану, порушення стандартів надійності та безпеки, втрати професійної компетенції. Реалізація цього елементу СВКВ має забезпечуватись особами, що є відповідальними за систему внутрішнього контролю.

Процеси формування та використання інформації щодо визначення ступеня відповідності підприємства заявленим митним вимогам здійснюються на підставі кількісної оцінки якісних характеристик на основі трирівневого підходу (шкала оцінок від 1 до 3 – див. розд. 2.3).

Організація моніторингу процедур контролю як елементу СВКВ підприємства митним вимогам здійснюється шляхом оцінки, аналізу і контролю відхилень інтегрального показника відповідності митним вимогам і дозволяє визначати результативність реалізації всіх елементів системи внутрішнього контролю.

Результатами зовнішньої митної діагностики є отримання даних про рівень відповідності діяльності суб'єктів ЗЕД тим вимогам, які висуваються для претендентів на отримання статусу УЕО. При отриманні негативних результатів оцінки для керівництва підприємства-суб'єкта ЗЕД постає питання розробки управлінських дій, спрямованих на досягнення відповідності діяльності суб'єкта ЗЕД вимогам безпеки та, особливо, розробка ефективного контролю реалізації управлінських рішень. Навіть при отриманні позитивних результатів оцінки залишається невирішеним питання внутрішнього контролю підтримання досягнутого рівня відповідності підприємства митним вимогам за всіма тематичними блоками.

Контроль відповідності підприємства митним вимогам при наданні статусу УЕО має бути спрямований на визначення ступеню відхилення від рівня вимог (ступеню невідповідності митним вимогам), ідентифікацію рівня відповідальності (конкретної особи, що приймає рішення – ОПР) та розробку і реалізацію управлінського впливу на систему організації зовнішньоекономічної діяльності з метою усунення недоліків системи.

Результатом контролю має виступати стійке зростання інтегрального показника відповідності митним вимогам або стабільне підтримання вже досягнутого значення показника, що дозволить підприємству утримувати статус УЕО і здійснювати ЗЕД за спрощеними процедурами.

Алгоритм організації моніторингу процедур внутрішнього контролю відповідності підприємства митним вимогам наведено на рисунку 3.3.

Ключовим питанням у процесі реалізації моніторингу є визначення відхилень за складовими інтегрального показника (крок 3) з метою виявлення факторів негативного впливу та розробки управлінських рішень для усунення

відхилень та забезпечення стійкого зростання значення інтегрального показника.

Загальне відхилення інтегрального показника звітного періоду (факт) від планового значення (план):

$$\Delta INT^{\Phi} = \Delta INT_{\beta_1}^{\Phi} + \Delta INT_{\beta_2}^{\Phi} + \Delta INT_{\beta_3}^{\Phi} + \Delta INT_{\beta_4}^{\Phi} + \Delta INT_{\beta_5}^{\Phi}, \quad (3.1)$$

де  $\Delta INT_{\beta_1}^{\Phi} - \Delta INT_{\beta_5}^{\Phi}$  – відхилення значень оцінок якісних характеристик за параметрами п'яти тематичних блоків.



Рис. 3.3. Алгоритм організації моніторингу процедур внутрішнього контролю відповідності підприємства митним вимогам

Відхилення значення інтегрального показника в аналізованому періоді за рахунок відхилень в оцінках за компонентами інтегрального показника розраховується за формулою:

$$\Delta INT_{\beta_j^{\Phi}} = \frac{\beta_j^{\Phi} - \beta_j^{\Pi}}{d}, \quad (3.2)$$

де  $\Delta INT_{\beta_j^\Phi}$  – відхилення значення інтегрального показника за рахунок зниження/підвищення оцінки за компонентом інтегрального показника (позитивне чи негативне);

$j$  – тематичний блок інтегрального показника (всього 5 блоків);

$\beta_j^P$  – планове значення бальної оцінки  $j$ -го компонента інтегрального показника;

$\beta_j^\Phi$  – фактичне значення бальної оцінки  $j$ -го компонента інтегрального показника.

Розрахунок відхилень показників для групи аналізованих підприємств наведено у таблиці 3.2.

Від'ємне відхилення інтегрального показника свідчить про ризик втрати статусу УЕО (якщо суб'єкт ЗЕД вже отримав такий статус) або про зниження вірогідності отримання статусу УЕО (якщо суб'єкт ЗЕД планує отримати такий статус). Додатне відхилення інтегрального показника свідчить про збільшення ступеню відповідності суб'єкта ЗЕД вимогам митної діагностики, що висуваються до УЕО. Детальний аналіз відхилень може надавати більше релевантної інформації для управління і контролю за параметрами відповідності вимогам митних стандартів.

Визначення відхилень за компонентами інтегрального показника надає можливість ідентифікувати центри відповідальності та причини невідповідності якісних характеристик підприємства-суб'єкта ЗЕД вимогам митної діагностики.

Результати оцінки відхилень за складовими інтегрального показника відповідності дозволяють визначити аспект діяльності підприємства, який не відповідав митним стандартам за поточний період і відповідальну особу, яка не забезпечила виконання вимог митних стандартів, що викликає ризику втрати (неотримання) статусу УЕО.

Суми від'ємних відхилень за факторами впливу на INT визначають ступінь втрати якісних характеристик підприємства у поточному періоді у порівнянні з базовим, що дозволяє визначити значення INT, яких могло досягти підприємство за умови утримання якісних характеристик на досягнутому рівні.

**Звіт оперативного контролю відхилень параметрів відповідності  
якісних характеристик підприємства митним вимогам**

Показники для оцінки відхилень для аналізованих підприємств	ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод»			ПАТ «НВАТ ВНДікомпресормаш»			ПАТ «Полтавський турбомеханічний завод»			ПАТ «Глухівський завод «Електропанель»		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
INT	2,360	2,438	2,558	1,862	1,834	2,220	2,080	2,192	2,340	2,112	2,130	2,138
<b>Відхилення</b>												
Відхилення за блоками INT	2014/2013	2015/2014	2014/2013	2015/2014	2014/2013	2015/2014	2014/2013	2015/2014	2014/2013	2015/2014	2014/2013	2015/2014
$\Delta INT_{\beta 1}$	-0,050	0	-0,050	0,100	-0,100	0,050	-0,050	0,050	-0,050	0	-0,050	0
$\Delta INT_{\beta 2}$	0,028	0	-0,058	0,086	-0,030	0,058	-0,030	0,058	0,028	0,028	0,028	0,028
$\Delta INT_{\beta 3}$	-0,020	-0,080	0	0	-0,080	0,160	-0,080	0,160	-0,040	-0,040	-0,040	-0,020
$\Delta INT_{\beta 4}$	0,120	0	0,080	0	0,120	0,080	0,120	0,080	0,080	0,080	0,080	0
$\Delta INT_{\beta 5}$	0	0,200	0	0,200	0,200	-0,200	0,200	-0,200	0	0	0	0
$\Delta INT$ , у тому числі:	0,078	0,120	-0,028	0,386	0,110	0,148	0,110	0,148	0,018	0,018	0,018	0,008
$\Sigma$ від'ємних відхилень – ризику втрати статусу УЕО	-0,070	-0,080	-0,108	0	-0,210	-0,200	-0,210	-0,200	-0,090	-0,090	-0,090	-0,020
$\Sigma$ додатних відхилень – набуття можливості отримання (підвищення) статусу УЕО	0,148	0,200	0,080	0,386	0,320	0,348	0,320	0,348	0,108	0,108	0,108	0,028

Суми додатних відхилень за факторами впливу на INT показують реалізовані резерви підприємства щодо підвищення його статусу УЕО. Зокрема, реалізація резервів за вказаними напрямками дозволить підприємству підвищити його статус УЕО, або при відсутності такого статусу – отримати його.

Наприклад, на ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод» у 2015 році інтегральний показник відповідності склав 2,558 балів за рахунок підвищення кваліфікації та професійної компетенції персоналу (блок 5). Але рівень платоспроможності знизився, що негативно вплинуло на загальний рівень інтегрального показника. Якщо керівництво підприємства зможе покращити показники платоспроможності та фінансової стійкості, рейтинг заводу збільшиться на 3,1 % від вже досягнутого рівня. Особа, яка може чинити вплив на рівень платоспроможності та забезпечувати підвищення цих показників – фінансовий директор (фінансовий менеджер).

На ПАТ «ВНДІкомпресормаш» у 2015 р. інтегральний показник збільшився на 0,386 і становить 2,22 бали. За результатами оцінки відхилень видно, що негативних факторів впливу на показник інтегральної оцінки не було у 2015 р. і тому надалі керівництву достатньо застосовувати процедури підтримки вже досягнутих якісних характеристик підприємства. Підприємство зможе досягти підвищення рейтингу за статусом УЕО за умови здійснення додаткових заходів, спрямованих на підвищення рівня відповідності за блоками рейтингової оцінки.

ПАТ «Полтавський турбомеханічний завод» у 2015 р. отримав рейтинг 2,34 бали, на підвищення якого позитивно вплинули майже всі аналізовані фактори, окрім фактору кваліфікації персоналу. Відповідальна особа за рівень кваліфікації персоналу – HR-менеджер, у межах компетенції якого мають бути заходи, спрямовані на усунення ризиків втрати статусу УЕО, що дозволить підвищити рейтинг підприємства на 8,6 %.

З метою підвищення ефективності внутрішнього контролю доцільно користуватись картою моніторингу процедур внутрішнього контролю відповідності підприємства митним вимогам, яка допомагає контролюючим

особам здійснювати перевірку того, як контрольні процедури забезпечують досягнення основних цілей внутрішнього контролю – відповідність якісних характеристик підприємства-суб'єкта ЗЕД митним вимогам при отриманні та зберіганні статусу уповноваженого економічного оператора (рисунок 3.4).

Карта моніторингу дозволяє оцінити результат виконання процедур внутрішнього контролю окремо за кожним блоком відповідності в системі «Мета – Ризики – Дії – Вартісний результат».

Процедури внутрішнього контролю відповідно до кожного тематичного блоку мають забезпечувати досягнення відповідних результатів, які визначено у графах «Мета», що дозволяє контролюючому визначити, чи досягли процедури контролю кінцевого бажаного результату. У графах «Ризики» визначено небажані наслідки, які можуть виникати у зв'язку з невідповідними процедурами контролю або непрофесійним виконанням їх. Так, наприклад, за першим блоком ризиками є штрафні санкції від недотримання вимог законодавства України, що має бути попереджено відповідними процедурами внутрішнього контролю. У графах «Дії» вказано відповідні напрями процедур контролю, які мають сприяти запобіганню виникнення небажаних ризикових ситуацій. У графах «Вартісний результат» зазначаються кількісні показники виміру ефективності процедур контролю як критерію, який дозволяє обґрунтувати доцільність здійснення контрольних процедур. Слід розрізняти результат контрольних процедур і ефективність контрольних процедур. Результат як факт досягнення чи недосягнення відповідного стану якісних характеристик за кожним тематичним блоком. Ефективність контрольних процедур визначається як кількісний вимір економії ресурсів за рахунок уникнення штрафів, донарахованих податків і платежів, альтернативних витрат.

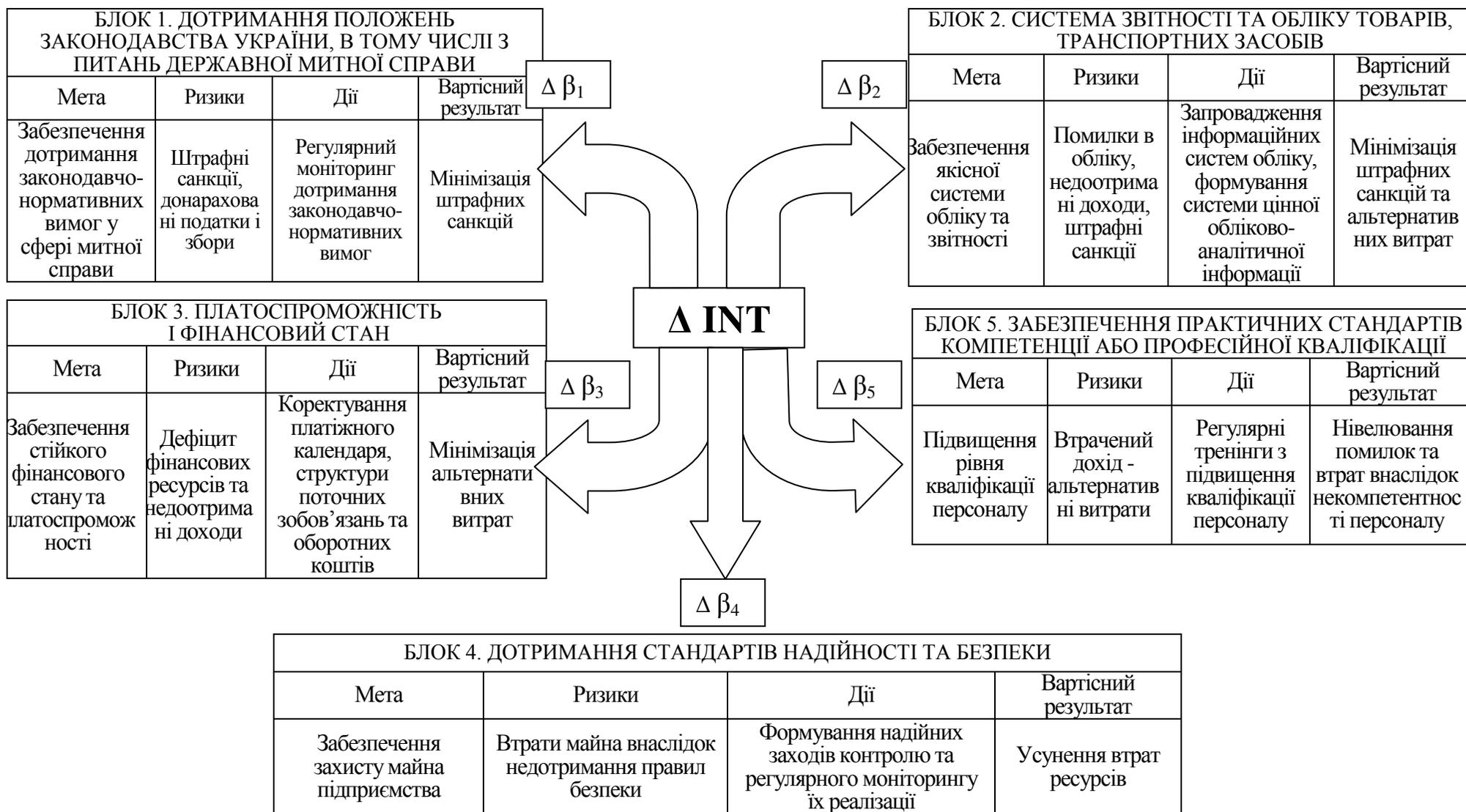


Рис.3.4. Карта моніторингу процедур внутрішнього контролю відповідності підприємства митним вимогам

### 3.2. Методика контролю відхилень чинників впливу на показники ефективності зовнішньоекономічної діяльності від граничних параметрів

В умовах роботи підприємств України на зовнішніх ринках їх ефективне функціонування забезпечується як загальною системою управління, так і її підсистемами. Основне навантаження щодо забезпечення досягнення мети діяльності підприємства покладено на підсистему внутрішнього контролю, яка повинна бути безперервною і всеохоплюючою [102]. Контроль виступає методом для удосконалення управління діяльністю підприємств, який пронизує всі рівні діяльності. На сьогодні підсистема внутрішньогосподарського контролю зовнішньоекономічної діяльності машинобудівних підприємств практично не розроблена (див. розділ 2.3., рис. 2.7), тому формування такої системи на відповідних підприємствах повинно бути одним з пріоритетних напрямів їх розвитку.

Використання внутрішньогосподарського контролю на всіх рівнях управління підприємством виступає гарантією його успішної діяльності, а його впровадження спрямовано, як правило, на забезпечення основних показників ефективної діяльності. Ефективна система внутрішньогосподарського контролю представляє собою організаційну структуру взаємопов'язаних суб'єктів та об'єктів контролю, з визначеним порядком, правилами та процедурою здійснення контрольних дій та руху контрольної інформації, встановлених для забезпечення стабільного функціонування підприємства на зовнішньому ринку. Тому, для підприємства, що функціонує на зовнішньому ринку, необхідно розробити цілісну систему внутрішньогосподарського контролю, на основі якої, шляхом прийняття управлінських рішень, зростатиме ефективність ЗЕД при дотриманні діючого законодавства.

Контроль має бути орієнтований не на виявлення фактів порушення, а на їх попередження. За допомогою контролю на основі детального вивчення

фінансово-господарської діяльності підприємства розробляються відповідні заходи, що спрямовані на запобігання втратам, збереження грошових коштів та фінансових ресурсів, на попередження можливостей відхилень від законодавчих, нормативно-правових актів та оптимальних режимів функціонування підприємства на зовнішньому ринку [110].

З метою ефективного здійснення ЗЕД підприємствами необхідно приймати оперативні управлінські рішення на основі систематичного внутрішнього контролю. Поточний контроль ефективності здійснення зовнішньоекономічних операцій пропонується здійснювати у відповідності до методики аналізу, що розроблена та представлена у розділі 2.2. Для дієвого та ефективного внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства необхідно також розробити відповідний методичний інструментарій, головною метою якого є визначення відхилень поточного стану підприємства у сфері зовнішньоекономічної діяльності від досягнутого рівня ефективності та виявлення резервів для підвищення ефективності цієї діяльності (таблиця 3.3).

За попередній період абсолютна ефективність експорту збільшилася на 0,025 пункти, що зумовлено зростанням суми додаткових доходів на 159,4 тис. грн. При цьому відносна ефективність зменшується на 0,460 пунктів, що відбулося за рахунок перевищення приросту додаткових витрат (+678,5 тис. грн.) над зростанням додаткового доходу (+159,4 тис. грн.) Приріст додаткового доходу зумовлений зростанням ціни експортної продукції на 1,56 % при зменшенні обсягів реалізації на 11,76 %. Тобто найбільш суттєвим чинником формування додаткових доходів була позитивна динаміка ціни реалізації на зовнішніх ринках. Приріст додаткових витрат спричинено значним зростанням додаткових збутових витрат, зокрема транспортно-експедиційних.

Отже, подальший контроль ефективності необхідно проводити в напрямку більш детального аналізу транспортних витрат та прийняття управлінських рішень щодо їх зниження.

Таблиця 3.3

**Звіт оперативного контролю додаткових доходів та додаткових витрат експортної діяльності ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод» на основі показника відносної ефективності ЗЕД**

Показники	Дата звітності		Відхилення фактичне
	за попередній період	за поточний період	
<b>ДОХОДИ</b>			
Кількість реалізованої продукції, од.	850	750	-100
Ціна експорту, грн./од.	121932,5	123840	1907
Ціна внутрішнього ринку, грн./од.	89833	87248	-2585
Різниця в ціні (внутрішня та експортна), грн./од.	32099,5	36592	4492,5
Дохід від різниці в ціні, тис. грн.	27284,6	27444,0	159
Сума контракту в ін. валюті, тис. ум. од.	4037,5	3600,0	-437,5
Додатковий дохід від курсової різниці, тис. грн.	0	0	0
<b>Всього додаткового доходу, тис. грн.</b>	<b>27284,6</b>	<b>27444,0</b>	<b>159,4</b>
<b>ВИТРАТИ</b>			
Додаткові адміністративні витрати всього, тис. грн., в т.ч.:	47,1	48,1	1,0
- оплата праці працівникам відділу ЗЕД	21,0	21,0	0,0
- витрати на відрядження	18,6	19,6	1,0
- витрати на телефонні розмови	7,5	7,5	0,0
Додаткові витрати на збут всього тис. грн. , в т.ч.:	5764,3	6446,2	681,9
- витрати на митне оформлення	1140,1	1161,0	20,9
- витрати на рекламу та маркетингову діяльність	1347,4	1114,6	-232,8
- витрати на пакування	892,5	900,0	7,5
- транспортно-експедиційні витрати	2384,4	3270,6	886,3
Додаткові втрати від курсової різниці, тис. грн.	40,4	36,0	-4,4
Інші додаткові витрати (штрафи, неустойки), тис. грн.	0	0	0,0
Додаткові фінансові витрати, тис. грн.	0,7	0,7	0,0
<b>Всього додаткових витрат, тис. грн.</b>	<b>5852,5</b>	<b>6531,0</b>	<b>678,5</b>
<b>ПОКАЗНИКИ ЕФЕКТИВНОСТІ</b>			
Показник абсолютної ефективності ЗЕД	1,327	1,352	0,025
Показник відносної ефективності ЗЕД	4,662	4,202	-0,460

В умовах ситуації, яка склалася на зовнішньому та внутрішньому ринках, невизначеності вихідної інформації, що динамічно змінюється, особливого значення набуває оперативність і обґрунтованість ухвалення рішень щодо реалізації продукції на зовнішньому ринку.

На стадії прийняття рішень про укладання договору на експорт продукції необхідно ґрунтуватись на значеннях граничних показників, що встановлюють межі припустимих коливань таких чинників, як: експортна ціна продукції, внутрішня ціна продукції, кількість законтракованої продукції, ціна ресурсів та ін. При цьому значення граничних показників мають забезпечувати економічну доцільність зовнішньоекономічної діяльності за даним контрактом. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності за граничними параметрами – це інструмент управлінського планування на стадіях укладання контрактів та контролю їх виконання. Процедура контролю полягає в порівнянні фактичного рівня показників з їх граничними значеннями, що забезпечують беззбиткову зовнішньоекономічну діяльність, а саме – додатковий дохід від реалізації на зовнішньому ринку дорівнює сумі всіх додаткових змінних і постійних витрат, при цьому прибуток від експортної діяльності дорівнює нулю.

Визначення граничних показників дозволяє зменшити (скоротити) ймовірність отримання збитків при реалізації продукції на зовнішніх ринках у порівнянні з використанням аналізу чутливості і стійкості показників доходів і витрат, або вибором нормативних усереднених показників і параметрів.

До сьогоденного часу не отримали розвитку методи оцінки доцільності здійснення зовнішньоекономічних операцій на попередній стадії укладання договору в умовах обмеженого обсягу вихідних даних. Тому, теоретичне обґрунтування і розробка методів визначення граничних показників формування додаткового прибутку від ЗЕД на попередній стадії укладання договору є актуальним дослідницьким завданням.

Подальшим напрямом дослідження є визначення методів встановлення граничних показників, що впливають на формування додаткового прибутку від ЗЕД, на основі яких здійснюється оцінка доцільності цього виду діяльності. Розрахунок граничних параметрів чинників, що впливають на ефективність ЗЕД, здійснювався на основі методу ітерацій на основі

можливої динаміки цін експорту, внутрішніх цін та кількості одиниць продукції, що може бути реалізована (Додаток Ж).

Для збереження досягнутого рівня ефективності зовнішньоекономічної діяльності необхідно дотримуватись значень основних чинників, що впливають на формування додаткового прибутку від ЗЕД, у межах визначеного граничного рівня показників формування додаткового прибутку від ЗЕД відповідно до їх можливої динаміки (табл. 3.4.).

Таблиця 3.4

Граничний рівень показників формування додаткового прибутку від зовнішньоекономічної діяльності ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод» \*

Чинники впливу на додатковий прибуток	Фактичний рівень	Граничні значення чинників впливу при їх динаміці:					
		зменшення обсягу реалізації, %		зменшення ціни експорту, %		збільшення ціни внутрішнього ринку, %	
		-81	-82	-22	-23	+32	+33
1	2	3	4	5	6	7	8
Кількість реалізованої продукції, шт. од.	750	143	135	750	750	750	750
Ціна експорту, грн.	123840	123840	123840	96595	95357	123840	123840
Ціна внутрішнього ринку, грн.	87248	87248	87248	87248	87248	115167	116040
Різниця в ціні, грн.	36592	36592	36592	9347	8109	8673	7800
Дохід від експорту, грн.	92880,0	17647,2	16718,4	72446,4	71517,6	92880,0	92880,0
Дохід внутрішнього ринку, грн.	65436,0	12432,8	11778,5	65436,0	65436,0	86375,5	87029,9
Додатковий дохід, грн.	27444,0	5214,4	4939,9	7010,4	6081,6	6504,5	5850,1
Додаткові витрати всього, грн.	6088,2	5101,9	5089,8	6088,2	6088,2	6088,2	6088,2
в т.ч. постійні	4870,6	4870,6	4870,6	4870,6	4870,6	4870,6	4870,6
змінні	1217,6	231,4	219,2	1217,6	1217,6	1217,6	1217,6
Додатковий прибуток, грн.	21355,8	112,4	-149,8	922,2	-6,6	416,3	-238,1

\* розроблено автором за даними додатку Ж

При розрахунку граничного рівня показників формування додаткового прибутку від ЗЕД були виявлені значення відповідних чинників, при яких не вигідним стає укладання контракту реалізації продукції на експорт. Аналіз граничного рівня показників показав, що при зменшенні обсягів реалізації продукції на зовнішньому ринку на 82 %, експорт продукції буде не вигідним, так як перевищення цін експорту над внутрішніми цінами не покриває додаткові витрати на здійснення ЗЕД. Збільшення ціни продукції на внутрішньому ринку на 33%, або зменшення експортної ціни на 23%, робить експорт неефективним, а продукцію буде вигідніше реалізувати всередині країни.

Отже, контроль динаміки ринкових цін та обсягів фактичних значень законтракованої продукції та їх порівняння з граничним рівнем відповідних показників дозволить визначити негативні або позитивні відхилення за кожним показником та розрахувати наслідки впливу цих змін на динаміку фінансового результату та ефективності ЗЕД. Усунення негативного впливу від'ємних відхилень показників має здійснюватись на основі прийняття управлінських рішень та їх виконання центрами відповідальності. Застосування методів граничного аналізу є ефективним засобом перспективної оцінки ефективності здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємств машинобудування в порівнянні з діяльністю на внутрішньому ринку. Впровадження методів контролю ефективності ЗЕД з використанням методів граничного аналізу дозволить досягти бажаного рівня прибутковості та сприятиме прийняттю ефективних стратегічних управлінських рішень щодо діяльності підприємства на внутрішньому та зовнішньому ринках.

### 3.3. Обліково-інформаційне забезпечення контролю на основі фінансової та управлінської звітності зовнішньоекономічної діяльності підприємства

Запровадження механізму уповноваженого економічного оператора є корисним як для самого підприємства, оскільки статус УЕО, що має надаватись на основі даних митної (зовнішньої) діагностики, дає можливість скоротити час та витрати на здійснення митних формальностей при перетині кордону, так і для митного органу, тому що позбавляє необхідності проведення додаткових дій під час митного оформлення. Зважаючи на можливість запровадження механізму взаємодії підприємств-суб'єктів ЗЕД та контролюючого органу, внутрішня (управлінська) діагностика зовнішньоекономічної діяльності підприємства повинна стати підґрунтям та базисом такої взаємодії. Комплексність та системність внутрішньої (управлінської) діагностики дає можливість виокремлення в ході її здійснення тих аспектів діяльності підприємства, які попадають у поле зору зовнішньої (митної) діагностики з боку митних органів.

Вирішенням питання взаємоузгодженості внутрішньої (управлінської) та зовнішньої (митної) форм діагностики може стати розробка обліково-інформаційного забезпечення контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства на основі фінансової та управлінської звітності.

Досягнення бажаного рівня показників різних аспектів та якостей підприємства формується не в момент самої процедури діагностики, а в процесі діяльності підприємства, за прийнятими відповідними управлінськими рішеннями, контроль за якими має бути підпорядкований спеціально розробленій системі критеріїв та організаційних процедур.

Якість інформаційного забезпечення має велике значення для правильності прийняття управлінських рішень, а основна інформація про зовнішньоекономічну діяльність суб'єкта підприємницької діяльності має формуватись саме з даних бухгалтерського обліку. Однак особливістю

аналізу і контролю експортно-імпортних операцій є певна неузгодженість бухгалтерського законодавства з питань зовнішньоекономічної діяльності, зокрема існує багато проблем з відображенням експортних операцій у бухгалтерському обліку і побудови ефективної системи її оцінки, аналізу та прогнозування [137, с. 185].

Дослідження питань аналізу та контролю зовнішньоекономічної діяльності ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод», ПАТ «Полтавський турбомеханічний завод», ПАТ «Глухівський завод «Електропанель» та ПАТ «НВАТ ВНДІкомпресормаш» виявило відсутність єдиного системного підходу до обліково-інформаційного забезпечення обліку і аналізу експортно-імпортних операцій, що може призвести як до зниження їх ефективності, так і до порушень валютного, податкового та митного законодавства. Таке становище може характеризуватися наявністю певних прорахунків та неузгодженостей і підвищує можливість виникнення ризиків у діяльності підприємств.

Основним джерелом об'єктивної інформації для аналізу та контролю зовнішньоекономічної діяльності є, як правило, публічна фінансова звітність підприємств. Так, відповідно до положень закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», а саме ст. 22, інформація про здійснення зовнішньоекономічної діяльності повинна знайти своє відображення у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства (форма № 1), Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2), Звіті про рух грошових коштів (форма № 3), Звіті про власний капітал (форма № 4), Примітках до фінансової звітності (форма № 5) [119]. Згідно закону, в бухгалтерському балансі повинні окремо виділятися засоби (активи), що знаходяться у зовнішньоекономічному обороті, – товари, документи, цінні папери, а також їх джерела (пасиви) – кредити, заборгованість, одержані прибутки тощо. У звіті про фінансові результати, згідно цього закону, має окремо відображатися виручка від зовнішньоекономічних операцій і відповідні витрати. У примітках до річного фінансового звіту повинні бути

зроблені необхідні пояснення щодо наведених показників зовнішньоекономічної діяльності.

В той же час, запропоновані Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» діючі форми фінансової звітності не містять відомостей, які б відображали факти або результати здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємства та не передбачають можливості їх додаткового внесення, обмежуючись тільки визначеним колом статей, наведених у додатку 3 до НП(С)БО 1 [117].

Таким чином, підприємство як суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, знаходиться у ситуації, при якій воно не в змозі виконати законодавчо встановлених вимог щодо необхідності ведення відокремленого обліку зовнішньоекономічних операцій та відображення у бухгалтерській фінансовій звітності результатів зовнішньоекономічної діяльності. Це відбувається через відсутність відповідних статей, які б відображали результати зовнішньоекономічної діяльності в існуючих на сьогодні формах фінансової звітності. Пропонується доповнити додаток 3 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» відповідними додатковими статтями, які будуть відображати такі результати. Відповідно до положень НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» підприємства можуть додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до Національного положення (стандарту) за умови, що стаття відображає інформацію, яка є суттєвою, та оцінка статті може бути достовірно визначена. Беручи до уваги той факт, що здійснення зовнішньоекономічних операцій у загальній діяльності підприємств набувають суттєвого значення, а в деяких випадках є визначальними, доповнення існуючих додаткових статей форм фінансової звітності є цілком виправданим та не буде суперечити чинному законодавству.

В таблицях 3.5 та 3.6 наведено статті, якими запропоновано наповнити діючі форми фінансової звітності згідно вимог законодавства та потреб аналізу і контролю зовнішньоекономічної діяльності.

Таблиця 3.5

Інформаційне доповнення до додатку 3 НП(С)БО 1 «Перелік додаткових статей фінансової звітності» в частині відображення зовнішньоекономічних операцій за формою №1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) \*

Стаття	Код рядка
Нематеріальні активи, що використовуються для ЗЕД	1003
Основні засоби, що використовуються для ЗЕД	1013
Запаси, що знаходяться у зовнішньоекономічному обороті	1105
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) в результаті ЗЕД	1421
Цільові довгострокові кредити банків для ЗЕД	1511
Інші довгострокові зобов'язання, що знаходяться у зовнішньоекономічному обороті	1516
Цільові короткострокові кредити банків для ЗЕД	1601
Поточна кредиторська заборгованість за цільовими довгостроковими зобов'язаннями	1611
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, що знаходяться у зовнішньоекономічному обороті	1616

\* Прим.: Авторська розробка

Таблиця 3.6

Інформаційне доповнення до додатку 3 НП(С)БО 1 «Перелік додаткових статей фінансової звітності» в частині відображення зовнішньоекономічних операцій за формою № 2 Звіт про фінансові результати \*  
(Звіт про сукупний дохід) \*

Стаття	Код рядка
1	2
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), що знаходяться у зовнішньоекономічному обороті	2001
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), що знаходяться у зовнішньоекономічному обороті	2051

Продовження таблиці 3.6

1	2
Валовий прибуток від здійснення зовнішньоекономічної діяльності	2091
Валовий збиток від здійснення зовнішньоекономічної діяльності	2096
Інші операційні доходи від здійснення зовнішньоекономічної діяльності	2124
Адміністративні витрати для здійснення зовнішньоекономічної діяльності	2131
Витрати на збут продукції, що знаходяться у зовнішньоекономічному обороті	2151
Інші операційні витрати здійснення зовнішньоекономічної діяльності	2181
Фінансовий результат від зовнішньоекономічної діяльності: прибуток	2191
Фінансовий результат від зовнішньоекономічної діяльності: збиток	2196
Інші фінансові доходи від здійснення зовнішньоекономічної діяльності	2221
Інші доходи від здійснення зовнішньоекономічної діяльності	2242
Фінансові витрати для здійснення зовнішньоекономічної діяльності	2251
Фінансовий результат від здійснення зовнішньоекономічної діяльності до оподаткування: прибуток	2291
Фінансовий результат від здійснення зовнішньоекономічної діяльності до оподаткування: збиток	2296
Витрати (дохід) з податку на прибуток від здійснення зовнішньоекономічної діяльності	2301
Чистий фінансовий результат від здійснення зовнішньоекономічної діяльності: прибуток	2351
Чистий фінансовий результат від здійснення зовнішньоекономічної діяльності: збиток	2356

\* Прим.: Авторська розробка

Слід зауважити, що зазначена у запропонованих формах інформація не дає змогу в повній мірі з'ясувати обсяги додаткових доходів та додаткових витрат і, відповідно, визначити ефективність здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємства за запропонованою в розділі 2.2 методикою аналізу, а відображає тільки агреговані витрати та результати діяльності підприємства в цілому. Тому при здійсненні аналізу та контролю

ефективності зовнішньоекономічної діяльності за розробленою методикою аналізу (див. розд. 2.2) необхідно використовувати додаткові джерела інформації, зокрема форми статистичної звітності, такі як: звіт про експорт (імпорт) товарів, що не проходять митного декларування (форма № 5-ЗЕЗ), звіт про експорт (імпорт) послуг (форма № 9-ЗЕЗ), звіт про іноземні інвестиції в Україну (форма № 10-ЗЕЗ), звіт про інвестиції з України в економіку країн світу (форма № 13-ЗЕЗ); звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів та членів екіпажу (форма № 14-ЗЕЗ); декларація про валютні цінності, доходи та майно, що належать резидентів України і знаходяться за її межами [124, 125, 126].

Проаналізувавши вище наведені форми фінансової та статистичної звітності, нами встановлено, що в них відсутня достатня інформація для проведення аналізу та контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства за запропонованими методиками (Додаток 3).

Одним з найважливіших джерел отримання інформації про результати діяльності підприємства є управлінська звітність, яка складається на основі сукупності фінансових, збутових, маркетингових, виробничих та інших показників. Розкриті в управлінській звітності дані необхідні для аналізу та контролю окремих видів діяльності підприємства.

Проаналізувавши обліково-інформаційне забезпечення системи управління підприємств суб'єктів ЗЕД, а саме: ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод», ПАТ «Полтавський турбомеханічний завод», ПАТ «Глухівський завод «Електропанель» та ПАТ НВАТ ВНДІкомпресормаш», нами було виявлено, що на сьогодні існує ряд проблем щодо формування системи управлінської звітності та ефективного використання інформації, що формується у відповідних формах. В результаті дослідження методологічних та фактичних проблем інформаційного забезпечення аналізу та контролю ефективності ЗЕД, нами запропоновано алгоритм формування відповідних управлінських звітів про додаткові доходи

та додаткові витрати, що виникають при здійсненні ЗЕД.

Кожне підприємство реалізує внутрішньогосподарський (управлінський) облік для виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства внутрішнім користувачам для прийняття рішень на основі внутрішньої управлінської звітності.

В методичних рекомендаціях по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку зазначено: «формування аналітичних даних здійснюється групуванням однакових за економічним змістом даних первинних документів у відомостях, з яких підсумки переносяться до відповідних журналів. Деталізація аналітичної інформації у регістрах бухгалтерського обліку підприємства може розширюватися, змінюватися у випадках, коли потрібну аналітичну деталізацію показників за об'єктами обліку на окремих рахунках (запасів, витрат, доходів тощо) безпосередньо у журналах забезпечити неможливо, то попередньо дані первинних документів у потрібному аналітичному розрізі групуються (накопичуються) у допоміжних відомостях (аркушах-розшифровках)» [116].

Згідно Інструкції 291 (загальні положення) «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків Плану рахунків. Порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденції рахунків, що не наведені в Інструкції, встановлюється підприємством, виходячи з норм Інструкції, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та управлінських потреб [50].

У фінансових звітах дані подаються в узагальненому виді, а згідно п.5 ст. 8 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

підприємство має право самостійно визначати порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в реєстрах, з додержанням єдиних засад, встановлених Законом та з урахуванням особливості своєї діяльності і технології обробки облікових даних [115].

Формуючи облікову політику внутрішньогосподарського обліку підприємства, важливо враховувати, що для досягнення внутрішніми користувачами конкретних цілей та розробки концепції на майбутнє необхідний достатній, деталізований обсяг інформації. Якщо інформація буде більш деталізованою, конкретизованою це допоможе управлінському персоналу при плануванні, аналізі, контролі, виробленні рішень за кожним господарським та географічним сегментом.

При здійсненні підприємством ЗЕД виникає необхідність у деталізації в аналітичному обліку інформації про доходи та витрати підприємства щодо виробництва і реалізації продукції як на внутрішньому так і на зовнішньому ринку.

Досліджуючи дане питання, нами виявлено, що існує розбіжність між Інструкцією 291 та П(С)БО 29 в частині ведення аналітичного обліку витрат та доходів за географічними та господарськими сегментами.

Згідно Інструкції 291 аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється [50]. Але для аналізу та контролю ефективності ЗЕД необхідна також деталізація витрат за окремими сегментами.

Згідно п. 21 П(С)БО 29 до складу витрат звітних сегментів не включаються: адміністративні витрати та витрати на збут, які пов'язані з діяльністю підприємства в цілому і не можуть бути віднесені до окремого сегмента.

Відповідно до класифікації витрат зовнішньоекономічної діяльності, яка наведена в таблиці 2.3 (розд. 2.1), пропонуємо вести аналітичний облік адміністративних витрат та витрат на збут за статтями витрат, наведеними в п.18 та п.19 П(С)БО 16 «Витрати» [118], окремо в розрізі за географічними

та господарськими сегментами (рисунок 3.5).



Рис. 3.5. Аналітичні рахунки, що формують додаткові витрати, пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю підприємства, до синтетичних рахунків 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут»

Необхідно доповнити статті витрат на збут, які підприємство може змінювати самостійно, залежно від видів витрат в розрізі за звітними сегментами. Наприклад, облік витрат на збут можна організувати окремо за готовою продукцією, товарами, послугами, покупцями, збутовими сегментами, статтями витрат.

Згідно п.7.2. П(С)БО 29 підприємство самостійно визначає географічні збутові сегменти. Географічний збутовий сегмент виділяється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців продукції підприємства.

У відомості аналітичного обліку за субрахунком 932 «Витрати на збут експортної продукції» відображається аналітичний облік за видами основних покупців та в залежності від країни експорту (основні ринки збуту), наприклад: Білорусія, Казахстан, Німеччина. Підприємство самостійно визначає ступінь деталізації географічних регіонів, виходячи з необхідності розкриття суттєвої інформації.

Відповідно до запропонованої методики аналізу і контролю ефективності ЗЕД на основі порівняння додаткових доходів та додаткових витрат пропонується введення окремих рахунків управлінського обліку, що визначають необхідні показники:

7011-12/1(У) – Умовний дохід від реалізації експортної продукції на внутрішньому ринку;

7011-12/2(У) – Додатковий дохід від різниці в цінах (експортних та внутрішніх).

Розряди запропонованих управлінських рахунків визначаються за алгоритмом:

1-3 позиція – субрахунок 701;

4 позиція – вид продукції 7011;

5 позиція – замовник 7011-1;

6 позиція – сегмент (країна експорту) 7011-11;

7 позиція – рахунки управлінського обліку 7011-12/1(У), 7011-12/2(У).

Відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» при здійсненні

експортних операцій можуть виникати курсові різниці від зміни курсу валют. Інформація про доходи від курсових різниць узагальнюється на субрахунок 714 « Дохід від операційної курсової різниці» .

Для визначення фінансового результату за географічними сегментами пропонуємо до субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» ввести наступні аналітичні рахунки:

7911 Фінансовий результат від операційної діяльності на внутрішньому ринку;

7912 Фінансовий результат від операційної діяльності на зовнішньому ринку;

7912-1(У) Додатковий фінансовий результат від ЗЕД.

За кожним аналітичним рахунком необхідно відкривати окремі відомості аналітичного обліку (Додаток К). Відображення інформації в таких аналітичних відомостях здійснюється комбінованим записом, а саме – в хронологічній послідовності та систематизовано. В даних відомостях ведуться облікові записи за однорідними економічними ознаками.

Дані з аналітичних відомостей є підставою для заповнення форми управлінської звітності, яка містить необхідну інформацію для контролю ефективності ЗЕД та розрахунку граничних показників формування додаткового прибутку (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Проектна модель та алгоритм розрахунку показників  
Звіту про фінансові результати зовнішньоекономічної  
діяльності підприємства  
(Управлінська звітність)

Номер рядка та алгоритм розрахунку значення	Стаття	Джерело інформації (рахунок)	Звітний період	Попередній період
1	2	3	4	5
<b>РОЗДІЛ 1. ДОХОДИ</b>				
1	Дохід від реалізації продукції на внутрішньому ринку	7011-1		
2=3+4	Дохід від реалізації продукції на експорт, у т.ч.:	7011-2		

## Продовження таблиці 3.7

1	2	3	4	5
3	умовний дохід від реалізації експортної продукції на внутрішньому ринку	7011-12/1(У)		
4	додатковий дохід від різниці в цінах (експортних та внутрішніх)	7011-12/2(У)		
5	Доходи від операційної курсової різниці	7141		
6=4+5	Додатковий дохід експортної діяльності	7011-12/2(У); 7141		
<b>РОЗДІЛ 2. ВИТРАТИ ДІЯЛЬНОСТІ</b>				
7	Собівартість реалізованої продукції на внутрішньому ринку	9011		
8	Собівартість реалізованої продукції на експорт	9012		
9	Адміністративні витрати (внутрішній ринок)	921		
10=11+12+13+14	Адміністративні витрати (зовнішній ринок), у т.ч.:	922		
11	- оплата праці працівників відділу ЗЕД	9221		
12	- відрядження працівників відділу ЗЕД	9222		
13	- утримання необоротних активів за кордоном	9223		
14	- міжнародні поштові та канцелярські витрати, міжнародні телефонні розмови	9224		
15	Витрати на збут продукції (внутрішній ринок)	931		
16=17+23+24+32+33	Витрати на збут продукції (зовнішній ринок), у т.ч.:	932		
17=18+19+20+21+22	- митне оформлення, з них:	9321		
18	- оплата послуг митних брокерів в Україні	9321-1		
19	- сплата експортного мита	9321-2		
20	- отримання сертифікату походження для експорту	9321-3		
21	- ліцензування продукції	9321-4		
22	- отримання сертифікату якості продукції	9321-5		
23	- пакування при збуті експортної продукції	9322		
24=25+26+27+28+29+30+31	- транспортно-експедиційні витрати при збуті експортної продукції, з них:	9323		
25	- навантаження продукції	9323-1		
26	- транспортування товару всередині країни до основного транспорту	9323-2		
27	- навантаження на основний транспорт	9323-3		
28	- оплата основного транспорту	9323-4		
29	- страхування продукції	9323-5		
30	- розвантаження продукції з основного транспорту	9323-6		

## Продовження таблиці 3.7

1	2	3	4	5
31	- транспортування продукції за кордоном	9323-7		
32	- розвантаження продукції на склад покупця	9323-8		
33	Витрати на рекламу та дослідження ринку експорту	9324		
34	Витрати у зв'язку з донарахуванням митними органами митних платежів при експорті	9325		
35	Інші операційні витрати (внутрішній ринок): сплата санкцій за невиконання умов контрактів	9481		
36=37+38+39+40	Інші операційні витрати (зовнішній ринок), у т.ч.:			
37	- сплата санкцій за невиконання умов зовнішньоекономічних контрактів	9482		
38	- купівля іноземної валюти	9421		
39	- продаж іноземної валюти	9422		
40	- втрати від операційної курсової різниці	945		
41=10+16+36	Додаткові витрати від експортної діяльності	9012, 92,93,94		
<b>Розділ 3. Фінансові результати</b>				
42=1-7-9-15-35	Фінансовий результат (внутрішній ринок)	7911		
43=2-8-10-16-36	Фінансовий результат (зовнішній ринок)	7912		
44=6-41	Додатковий фінансовий результат від ЗЕД	79121 (У)		
45=2 / (8+10+16+36)	Коефіцієнт абсолютної ефективності ЗЕД			
46=6/41	Коефіцієнт відносної ефективності ЗЕД			

(У) – рахунки управлінського обліку

Порядок визначення даних за кожним рядком запропонованої проектної моделі «Звіту про фінансові результати зовнішньоекономічної та внутрішньоекономічної діяльності підприємства» розглядається нижче.

## Розділ I. ДОХОДИ

Рядок 1 – «Дохід від реалізації продукції на внутрішньому ринку» – відображається сума доходу, отриманого від реалізації продукції на внутрішньому ринку.

Підсумкові записи відображаються в журналах № 3, № 6 та Головні

книзі кореспонденцією рахунків:

Журнал № 3	Дебет	Кредит	Журнал № 6
Відомість аналітичного обліку 361	361	7011-1	Відомість аналітичного обліку 7011

Рахунок 361 – «Розрахунки з вітчизняними покупцями і замовниками»;

Рахунок 7011-1 – «Доходи від реалізації продукції на внутрішньому ринку».

Рядок 2 – «Дохід від реалізації продукції на експорт» – відображається сума доходу, отриманого від реалізації експортної продукції на зовнішньому ринку, що включає: умовний дохід від реалізації експортної продукції на внутрішньому ринку та додатковий дохід від різниці в цінах (експортних та внутрішніх). Для відображення даних аналітичного обліку за визначеними рахунками запропоновано «Управлінську відомість розрахунку додаткового доходу від експортних операцій» (табл.3.8).

Підсумкові записи відображуються в журналі № 3, № 6 кореспонденцією рахунків:

Дебет	Кредит
362	7011-2

Рахунок 362 – «Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками»;

Рахунок 7011-2 – «Доходи від реалізації продукції на експорт».

Рядок 3 – «Умовний дохід від реалізації експортної продукції на внутрішньому ринку» (7011-12/1(У)) - умовна величина, яка розраховується як добуток кількості реалізованої експортної продукції та її ціни на внутрішньому ринку на дату відвантаження.

Рядок 4 – «Додатковий дохід від різниці в цінах (експортних та внутрішніх)» (7011-12/2(У)) – визначається як різниця між отриманим доходом від реалізації продукції на експорт (рядок 2) та умовним доходом від реалізації експортної продукції на внутрішньому ринку (рядок 3).

Таблиця 3.8

## Управлінська відомість розрахунку додаткового доходу від експортних операцій

№ з/п	Вид продукції	Кількість продукції (од.)	Експортна ціна за ТСД (од. іноз. валюти)	Курс на дату відвантаження, грн./од. ін. валюти	Експортна ціна у національній валюті, грн.	Ціна на внутрішньому ринку на дату відвантаження експортної продукції (грн./од.)	Різниця у цінах (грн./од.)	Умовний дохід від реалізації експортної продукції на внутрішньому ринку, грн.	Додатковий дохід від різниці в цінах, грн.	Дохід від реалізації продукції на експорт, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9=(3x7)	10 =(3x8)	11=(9+10) =3x4
Усього за період										
Відображення в обліку								Дт 362 Кт 7011-12/1(У)	Дт 362 Кт 7011-12/2(У)	Дт 362 Кт 7012

Підсумкові записи відображуються в журналі № 3, № 6 кореспонденцією рахунків:

Дебет	Кредит
362	7011-12/2(У)

Рахунок 362 – «Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками»;

Рахунок 7011-12/2(У) – «Додатковий дохід від різниці в цінах».

Рядок 5 – «Дохід від операційної курсової різниці» – виникає в результаті проведення перерахунку дебіторської заборгованості, яка визнана монетарною статтею на дату розрахунку або на дату балансу при збільшенні курсу валюти.

Підсумкові записи відображуються в журналі № 3, № 6, Головній книзі кореспонденцією рахунків:

Дебет	Кредит
362	7141

Рахунок 362 – «Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками»;

Рахунок 7141 – «Дохід від операційної курсової різниці».

Рядок 6 – «Додатковий дохід експортної діяльності», який визначається як сума додаткового доходу від різниці в цінах (експортних та внутрішніх) та доходу від операційної курсової різниці.

## Розділ II. ВИТРАТИ ДІЯЛЬНОСТІ

Рядок 7 – «Собівартість реалізованої продукції на внутрішньому ринку» – складається з виробничої собівартості продукції.

Підсумкові записи відображуються в журналі № 5 та Головній книзі кореспонденцією рахунків:

Дебет	Кредит
9011	26, 91

Рядок 8 – «Собівартість реалізованої продукції на експорт» – складається з виробничої собівартості продукції на експорт.

Підсумкові записи відображуються в журналі № 5 та Головній книзі кореспонденцією рахунків:

Дебет	Кредит
9012	26, 91

Рядок 10 – «Адміністративні витрати (зовнішній ринок)»

Підсумкові записи відображуються в журналі № 3, № 5 та Головній книзі кореспонденцією рахунків:

Дебет	Кредит
922	661, 651, 3722, 685

Рядок 16 – «Витрати на збут (зовнішній ринок)»

Підсумкові записи відображуються в журналі № 3, № 5 та Головній книзі кореспонденцією рахунків:

Дебет	Кредит
932	661, 651, 685, 641, 655, 632

Рядок 36 – «Інші операційні витрати (зовнішній ринок)»

Підсумкові записи відображуються в журналі № 1, № 3, № 5 та Головній книзі кореспонденцією рахунків:

Дебет	Кредит
9482	684
9421	333
9422	334
945	362

Рядок 40 – «Втрати від операційної курсової різниці» – виникають в

результаті проведення перерахунку дебіторської заборгованості, яка визнана монетарною статтею на дату розрахунку або на дату балансу при зменшенні курсу валюти.

Рядок 41 – «Додаткові витрати від експортної діяльності» – визначаються, як сума адміністративних витрат (зовнішній ринок), витрат на збут продукції (зовнішній ринок) та інших операційних витрат (зовнішній ринок).

### Розділ III. ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ

Рядок 42 – «Фінансовий результат (внутрішній ринок)» – визначається, як різниця між доходом та витратами підприємства при реалізації продукції на внутрішньому ринку.

Рядок 43 – «Фінансовий результат (зовнішній ринок)» – як різниця між доходом та витратами підприємства при реалізації продукції на експорт.

Рядок 44 – «Додатковий фінансовий результат від ЗЕД» – виникає як різниця між додатковим доходом та додатковими витратами підприємства при реалізації експортної продукції.

Рядок 45 – «Коефіцієнт абсолютної ефективності ЗЕД» – визначається як співвідношення доходів та витрат від зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Рядок 46 – «Коефіцієнт відносної ефективності ЗЕД» – визначається як співвідношення додаткових доходів та додаткових витрат від ЗЕД.

Для заповнення Звіту про фінансові результати від зовнішньоекономічної діяльності підприємству необхідно запровадити розроблений нами загальний склад управлінської звітності (рис. 3.6).

Таким чином, запропонована форма управлінської звітності дозволяє визначати суму додаткових доходів і додаткових витрат та коефіцієнти абсолютної та відносної ефективності ЗЕД. Такий формат дозволяє визначити фінансовий результат від зовнішньоекономічної діяльності як в розрізі звітних сегментів, так і в цілому за звітний період.

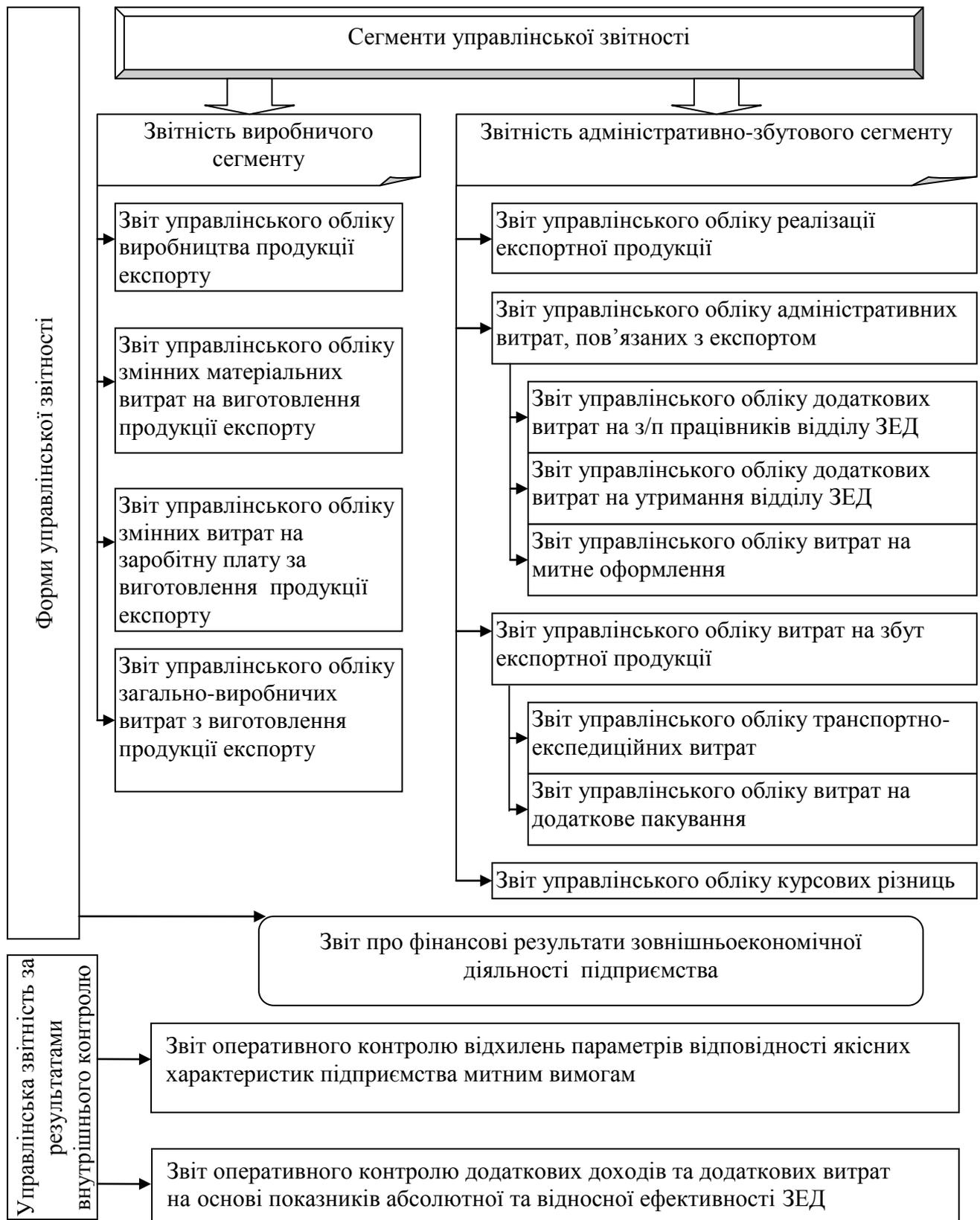


Рис. 3.6. Склад і структура інформаційно-облікового забезпечення внутрішнього контролю експортної діяльності

При розробці і затвердженні складу управлінської звітності підприємства також необхідно враховувати, що класифікатор статей повинен бути досить детальним для забезпечення корисною інформацією про доходи та витрати підприємства при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. При цьому потрібно розуміти, що чим більше рівнів деталізації буде виокремлено, тим більше часу і трудовитрат потрібно для складання управлінської звітності, але завдяки цьому можна отримати більш детальну аналітичну інформацію.

### Висновки до розділу 3

1. Для здійснення внутрішнього контролю з урахуванням міжнародно визнаних вимог доведено необхідність адаптації системи внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства до концепції COSO, яка складається з п'яти елементів: середовище контролю, оцінка ризиків діяльності, процедури контролю, інформація та комунікація, моніторинг процедур контролю. В рамках системи внутрішнього контролю відповідності суб'єкта ЗЕД митним вимогам здійснюється оцінка ризиків діяльності за кожним з п'яти тематичних блоків та його параметрами, яка складається з процедур ідентифікації, оцінки, аналізу і контролю таких якісних характеристик підприємства як: порушення митного законодавства; недостовірності звітності та обліку; втрати платоспроможності та погіршення фінансового стану; порушення стандартів надійності та безпеки; втрати професійної компетенції.

З метою підвищення ефективності контрольних процедур доцільно користуватись картою моніторингу процедур внутрішнього контролю відповідності підприємства митним вимогам, яка дозволить оцінити результат окремо за кожним тематичним блоком в системі «Мета – Ризики – Дії – Вартісний результат».

2. Для дієвого та ефективного внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства розроблено відповідний методичний інструментарій, головною метою якого є визначення відхилень поточного стану підприємства від досягнутого рівня ефективності зовнішньоекономічної діяльності та виявлення резервів для її підвищення. Внутрішній періодичний контроль зовнішньоекономічної діяльності повинен здійснюватися у комплексі з аналізом та контролем діяльності підприємства в цілому та співвідноситися між собою як окреме та загальне на основі показників відносної та абсолютної ефективності.

3. В умовах ситуації, яка склалася на зовнішньому та внутрішньому ринках, невизначеності вихідної інформації, що динамічно змінюється, особливого значення набуває оперативність і обґрунтованість ухвалення рішень щодо реалізації продукції на зовнішньому ринку. На стадії прийняття рішень про укладання договору на експорт продукції необхідно ґрунтуватися на значеннях граничних показників, що встановлюють межі припустимих коливань таких чинників впливу, як: експортна ціна продукції, внутрішня ціна продукції, кількість законтрактованої продукції, ціна ресурсів та ін. При цьому значення граничних показників мають забезпечувати економічну доцільність зовнішньоекономічної діяльності за даним контрактом. Процедура контролю полягає в порівнянні фактичного рівня показників з їх граничними значеннями, що забезпечують ефективну зовнішньоекономічну діяльність.

4. Дослідження обліково-інформаційного забезпечення системи управління ЗЕД підприємств машинобудівної галузі, а саме: ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод», ПАТ «Полтавський турбомеханічний завод», ПАТ «Глухівський завод «Електропанель» та ПАТ «НВАТ ВНДІкомпресормаш», виявило, що на сьогодні не розроблена методологія формування системи управлінської звітності щодо експортних операцій. Аналіз форм фінансової та статистичної звітності, дозволив встановити, що в них відсутня необхідна інформація для проведення аналізу

та контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства за запропонованими методиками. В роботі наведено інформаційні статті активів, доходів і витрат, якими необхідно доповнити діючі форми фінансової звітності згідно вимог законодавства та потреб аналізу і контролю зовнішньоекономічної діяльності.

5. При формуванні облікової політики внутрішньогосподарського обліку підприємства важливо враховувати, що для досягнення внутрішніми користувачами конкретних цілей та розробки концепції на майбутнє необхідний достатній і детальний обсяг інформації, у зв'язку з чим було запроваджено деталізацію синтетичних рахунків доходів і витрат діяльності підприємства-суб'єкта ЗЕД за видами продукції та географічними сегментами. Відповідно до запропонованої методики аналізу і контролю ефективності ЗЕД, що здійснюється на основі порівняння додаткових доходів та додаткових витрат, запропоновано введення окремих рахунків управлінського обліку: 7011-12/1(У) – Умовний дохід від реалізації експортної продукції на внутрішньому ринку, 7011-12/2(У) – Додатковий дохід від різниці в цінах (експортних та внутрішніх) та 79121(У) – Додатковий фінансовий результат від ЗЕД. За кожним аналітичним рахунком запропоновано відкривати окремі відомості аналітичного обліку в розрізі географічних та збутових сегментів.

6. В результаті дослідження методологічних та фактичних проблем обліково-інформаційного забезпечення аналізу та контролю ефективності ЗЕД запропоновано алгоритм формування відповідного управлінського звіту про фінансові результати ЗЕД, який відображає додаткові доходи та додаткові витрати, що виникають при здійсненні ЗЕД. Визначено склад і структуру інформаційно-облікового забезпечення внутрішнього контролю експортної діяльності, яке включає:

– форми управлінської звітності: звітність виробничого сегменту, звітність адміністративно-збутового сегменту, звіт про фінансові результати від зовнішньоекономічної діяльності підприємства;

– управлінську звітність за результатами внутрішнього контролю: Звіт оперативного контролю відхилень параметрів відповідності якісних характеристик підприємства від митних вимог; Звіт періодичного контролю додаткових доходів та додаткових витрат на основі показників абсолютної та відносної ефективності ЗЕД.

Результати даного розділу опубліковані в роботах [17, 19, 55, 57, 60, 61, 62, 64, 68, 70, 71, 72, 75, 77, 79, 80].

## ВИСНОВКИ

У дисертації проведено теоретичне дослідження і запропоновано вирішення актуального науково-практичного завдання удосконалення теоретичних, методологічних та організаційних засад аналізу і контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

1. Визначено особливості організаційно-економічного механізму регулювання зовнішньоекономічною діяльністю підприємств, які функціонують в умовах глобалізаційних процесів та активізації міжнародних операцій, що характеризуються неможливістю проведення суцільного контролю та необхідністю розширення діапазону методів та інструментарію аналізу і контролю відомостей про діяльність суб'єктів ЗЕД, з метою об'єктивної оцінки їх надійності для визначення необхідності і повноти подальших контрольних заходів. Визначено, що ключовим компонентом організаційно-економічного механізму регулювання зовнішньоекономічної діяльності підприємств є система бухгалтерського обліку, контролю та аналізу, яка фіксує зовнішньоекономічні операції, аналізує їх ефективність та здійснює контроль за їх виконанням.

2. В ході дослідження теоретичних основ класифікації видів контролю конкретизовано його сутність та розроблено узагальнену класифікацію форм та видів митного контролю зовнішньоекономічної діяльності, що дозволило виокремити новий вид митного контролю – митну діагностику, яка полягає в оцінці та аналізі діяльності суб'єкта ЗЕД з точки зору його відповідності митним вимогам до уповноважених економічних операторів та здійснюється з метою спрощення митних процедур.

3. З'ясувавши, що в умовах глобалізації зовнішньоекономічна діяльність стає домінуючим видом господарської діяльності підприємства, а її ефективність визначає ефективність функціонування підприємства в цілому, виділено окремі види діагностики зовнішньоекономічної діяльності – внутрішню (управлінську) та зовнішню (митну). Управлінська діагностика

зовнішньоекономічної діяльності має насамперед визначити її ефективність і доцільність, що досягається через співставлення додаткових доходів та додаткових витрат від здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Митна діагностика реалізується шляхом оцінки та аналізу відповідності суб'єкта ЗЕД встановленим вимогам для прийняття рішення митними органами про надання підприємству статусу уповноваженого економічного оператора. Між внутрішньою та зовнішньою діагностикою зовнішньоекономічної діяльності існує діалектичний зв'язок, а саме – взаємне доповнення результатів внутрішньої та зовнішньої діагностики зумовлюють в цілому підвищення рівня ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства та надійності його, як УЕО.

4. Для визначення доцільності зовнішньоекономічної діяльності підприємства рекомендовано застосовувати удосконалену методику оцінки і аналізу економічної ефективності ЗЕД на основі розрахунку показників абсолютної та відносної ефективності експортної діяльності підприємства. Визначення абсолютної економічної ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства на основі доходів та витрат ЗЕД дає змогу визначити ефективність окремої господарської операції, а показник відносної ефективності шляхом співставлення додаткових доходів та додаткових витрат ЗЕД демонструє ступінь її впливу на загальну ефективність діяльності підприємства.

5. Прийняття рішення митними органами щодо надання підприємству-суб'єкту ЗЕД статусу УЕО має бути об'єктивним та прозорим, що забезпечується застосуванням розробленої методики кількісної оцінки якісних характеристик підприємства.

Розроблений методичний підхід до оцінки якісних характеристик підприємства-суб'єкта ЗЕД на основі виявлення рівня їх відповідності критеріям надійності та безпеки за п'ятьма тематичними блоками: дотримання положень законодавства України з питань державної митної справи; система звітності та обліку товарів, транспортних засобів;

платоспроможність і фінансовий стан; дотримання стандартів надійності та безпеки; забезпечення практичних стандартів компетенції або професійної кваліфікації, що дало змогу визначити показник інтегрально-рейтингової оцінки підприємства для прийняття рішення щодо надання статусу УЕО.

6. Міжнародно визнані вимоги до системи внутрішнього контролю на підприємстві та забезпечення довіри до неї зовнішніх контролюючих органів потребують відповідної адаптації існуючої системи внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств шляхом впровадження елементів системи COSO: середовище контролю; оцінка ризиків діяльності; процедури контролю; інформація та комунікація; моніторинг процедур контролю. Контроль відповідності якісних характеристик підприємства митним вимогам полягає у визначенні ступеня відхилення кожного параметру тематичних блоків митних вимог, ідентифікації рівня відповідальності (конкретної особи, що приймає рішення), розробці і реалізації управлінського впливу, спрямованого на усунення недоліків системи. Результатом контролю має виступати стійке зростання інтегрального показника митної діагностики або стабільне підтримання його досягнутого рівня, що дозволить підприємству утримувати статус УЕО і здійснювати ЗЕД за спрощеними процедурами. Організація контролю передбачає використання запропонованої карти моніторингу процедур внутрішнього контролю відповідності підприємства митним вимогам, яка дозволяє оцінити результат виконання процедур внутрішнього контролю окремо за кожним тематичним блоком в системі «Мета – Ризики – Дії – Вартісний результат».

7. Головною метою контролю ефективності ЗЕД є визначення відхилень поточного стану підприємства у сфері зовнішньоекономічної діяльності від досягнутого рівня ефективності та виявлення резервів для підвищення ефективності цієї діяльності. В умовах динамічної зміни інформації особливої актуальності набуває оперативність і обґрунтованість ухвалення рішень щодо умов зовнішньоекономічних контрактів. На стадії

прийняття рішень про укладання договору на експорт продукції необхідно ґрунтуватись на значеннях граничних показників, що встановлюють межі припустимих коливань таких чинників, як: експортна ціна продукції, внутрішня ціна продукції, кількість законтракованої продукції, ціна ресурсів та ін. Процедура контролю полягає в порівнянні фактичного рівня показників з їх граничними значеннями, що забезпечують ефективну зовнішньоекономічну діяльність та сприяють прийняттю управлінських стратегічних рішень щодо географічної структури обсягів реалізації продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках.

8. Дослідження обліково-інформаційного забезпечення системи управління ЗЕД підприємств машинобудівної галузі, а саме: ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод», ПАТ «Полтавський турбомеханічний завод», ПАТ «Глухівський завод «Електропанель» та ПАТ НВАТ ВНДІкомпресормаш», виявило, що в практичній діяльності підприємств не існує обґрунтованої методології формування системи управлінської звітності щодо експортних операцій. Аналіз форм фінансової та статистичної звітності встановив недостатність інформації для проведення аналізу та контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства за запропонованими методиками. В роботі запропоновано відповідні інформаційні статті активів, доходів і витрат, якими необхідно доповнити діючі форми фінансової звітності згідно вимог законодавства та потреб аналізу і контролю зовнішньоекономічної діяльності.

Для відображення облікової інформації щодо додаткових доходів і додаткових витрат, пов'язаних з організацією та управлінням підприємством-суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності, та для визначення фінансового результату від ЗЕД запропоновано накопичення облікових даних на спеціальних аналітичних рахунках у відповідності до видів продукції та географічних сегментів. За кожним аналітичним рахунком розроблені форми окремих відомостей аналітичного обліку в розрізі географічних та збутових сегментів.

Відповідно до розробленої методики аналізу і контролю ефективності ЗЕД на основі порівняння додаткових доходів та додаткових витрат доцільно введення окремих рахунків управлінського обліку, які відображають дохід від реалізації експортної продукції за цінами внутрішнього ринку (рахунок 7011-12/1 (У)) та додатковий експортний дохід від різниці в цінах (рахунок 7011-12/2 (У)).

9. В результаті дослідження методологічних проблем обліково-інформаційного забезпечення аналізу та контролю ефективності ЗЕД запропоновано відповідний управлінський звіт про фінансові результати ЗЕД, який містить алгоритм формування додаткових доходів та додаткових витрат, що виникають при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. Загальний склад і структуру інформаційно-облікового забезпечення внутрішнього контролю експортної діяльності, має включати: форми управлінської звітності про доходи, затрати і результати (звітність виробничого сегменту, звітність адміністративно-збутового сегменту, Звіт про фінансові результати зовнішньоекономічної діяльності підприємства); управлінську звітність за результатами внутрішнього контролю (Звіт оперативного контролю відхилень параметрів відповідності якісних характеристик підприємства митним вимогам; Звіт оперативного контролю додаткових доходів та додаткових витрат на основі показників абсолютної та відносної ефективності ЗЕД).

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальні питання теорії та практики митної справи : монографія; за заг. ред. І.Г. Бережнюка. – Хмельницький : ПП Мельник А.А., 2013. – 428 с. – (Митна справа в Україні. Том 21).
2. Андреев В.Д. Ревизия и контроль в потребительской кооперации / В.Д. Андреев. – М. : Экономика, 1987. – 334 с.
3. Человек в управлении обществом / В.Г. Афанасьев. – М. : Политиздат, 1977. – 125 с.
4. Балабанова Н.В. Конкуентоспроможність продукції машинобудівного комплексу України / Н.В. Балабанова // *Вісник Маріупольського державного університету*. Серія: Економіка. – 2013. – Вип. 5. – С. 21-27. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vmdu\\_ek\\_2013\\_5\\_5.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vmdu_ek_2013_5_5.pdf) (дата звернення: 19.09.2015).
5. Бассова О.О. Інтегральна оцінка фінансового стану підприємства / О.О. Бассова, К.Є. Доксова. URL: [www.rusnauka.com/4\\_SND\\_2012/Economics/3\\_99525.doc.htm](http://www.rusnauka.com/4_SND_2012/Economics/3_99525.doc.htm) (дата звернення: 08.12.2015).
6. Белая И.П. Концептуальная модель организационно-экономического механизма управления гибкостью производственных систем / И.П. Белая, П.В. Егоров // *Вісник Донецького національного університету*. Серія: Економіка і право. – Донецьк : ДонНУ, 2004. – № 2 – С. 7–16.
7. Бердникова Т.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия / Т.Б. Бердникова. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 215 с.
8. Березовська Х.І. Граничний аналіз як один з етапів бюджетування в процесі оптимізації прибутку вітчизняних підприємств / Х.І. Березовська // *Ефективна економіка*. – 2013. – № 11. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2013\\_11\\_90](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_11_90) (дата звернення: 20.12.2014 ).
9. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М.Т. Білуха, Т.В. Микитенко. – К. : Українська академія оригінальних ідей.

– 2005. – 888 с.

10. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія : Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, Н.Г. Виговська, Н.І. Петренко. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 560 с.

11. Вакульчик О.М. Аналіз ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства / О.М. Вакульчик, Д.П. Дубицький // *Вісник Академії митної служби України*. Серія: Економіка. – 2012. – № 2. – С. 75-82.

12. Вакульчик О.М. Діагностика зовнішньоекономічної діяльності підприємств / О.М. Вакульчик, О.О. Книшек // *Вісник Академії митної служби України*. Серія: Економіка. – 2014. – № 2. – С. 91-98.

13. Вакульчик О.М. Кількісна оцінка якісних характеристик суб'єкта ЗЕД з метою надання статусу уповноваженого економічного оператора / О.М. Вакульчик, І.Д. Харламова // *Вісник Академії митної служби України*. Серія: Економіка. – 2013. – № 1. – С. 12-23.

14. Вакульчик О.М. Інтегральна оцінка фінансового стану суб'єктів господарювання під час отримання статусу уповноваженого економічного оператора / О.М. Вакульчик, О.О. Книшек, А.М. Петросян // *Вісник Академії митної служби України*. Серія: Економіка. – 2014. – № 1 (51). – С. 98-105.

15. Вакульчик О.М. Інтегрально-рейтингова оцінка та аналіз якісних характеристик підприємства-суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності / О.М. Вакульчик, О.О. Книшек // *Економічний простір*. – 2016. – № 3. – С. 100-108.

16. Вакульчик О.М. Управлінська діагностика зовнішньоекономічної діяльності підприємств на основі інтегральної оцінки / О.М. Вакульчик, О.О. Книшек // *Економічний вісник Донбасу*. – 2015. – № 1 (39). – С. 109-114.

17. Вакульчик О.М. Використання досвіду ЄС у побудові системи законодавчого та методичного забезпечення митного постаудиту в Україні / О.М. Вакульчик, Т.С. Єдинак, О.О. Книшек // *Вісник Академії митної служби України*. Серія: Економіка. – 2013. – № 2. – С. 11-22

18.Вакульчик О.М. Концептуальні засади діяльності митних органів з постмитних перевірок суб'єктів ЗЕД / О.М. Вакульчик, О.О. Книшек // *Вісник Академії митної служби України*. Серія : Економіка. – 2009. – № 2. – С. 46-54.

19.Вакульчик О.М. Особливості організації та проведення зовнішнього контролю розрахунків за митними платежами підприємств суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності / О.М. Вакульчик, О.О. Книшек, К.В. Йова // *Механізм регулювання економіки*. – № 3. – 2010. – Т. 1. – С. 107-121.

20.Вакульчик О.М. Особливості управлінської та митної діагностики зовнішньоекономічної діяльності підприємств / О.М. Вакульчик, О.О. Книшек // *Інструменти лібералізації та спрощення світової торгівлі: міжнародний і національний аспекти* : Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (28 листоп. 2014 р.). – Дніпропетровськ: АМСУ, 2014. – С. 89-91.

21. Василенко В.А. Діагностика устойчивого розвитку підприємств : монографія / В.А. Василенко. – К. : Центр учебной литературы, 2006. – 184 с.

22. Вартанов А.С. Экономическая диагностика деятельности предприятия: организация и методология / А.С. Вартанов. – М. : Финансы и статистика. – 1991. – 80 с.

23. Ващенко І.В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / І.В. Ващенко. – К., 2005. – 22 с.

24. Великий тлумачний словник сучасної української мови : Близько 170000 сл. та словосполучень / уклад. та голов. ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь : Перун, 2001. – 1440 с.

25. Воронова Л.К. Финансовое право : учеб. пособие [для студ. юрид. вузов и фак-тов] / Л.К. Воронова, Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2003. – 360 с.

26. Гаращук В.М. Контроль та нагляд у державному управлінні : навч. посіб. / В.М. Гаращук. – Х. : Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого,

1999. – 55 с.

27. Гетьман О.О. Економічна діагностика : навч. посіб. [для студентів вищих навчальних закладів] / О.О. Гетьман, В.М. Шаповал. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 307 с.

28. Гончар В. Формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних / В. Гончар // *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. – 2016. – Вип. 2. – С. 136-143. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/iasagc\\_2016\\_2\\_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/iasagc_2016_2_17) (дата звернення: 19.09.2016).

29. Горшенев В.М. Контроль как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов. – М. : Юрид. лит., 1987. – 176 с.

30. Горянська О.В. Сучасні підходи до визначення рейтингу суб'єкта ЗЕД у рамках попереднього митного аудиту / О.В. Горянська, О.О. Книшек, І.О. Войтехова // *Вісник Академії митної служби України*. Серія: Економіка. – 2011. – № 2. – С. 65-74.

31. ГОСТ 23170-78 Упаковка для изделий машиностроения. Общие требования: стандарт. – М. : Изд-во стандартов, 1986. – 12 с.

32. Государственный и общественный контроль в СССР / АН СССР. Ин-т государства и права ; под ред. В.И. Туровцева. – [2-е изд., перераб.]. – М. : Наука, 1970. – 335 с.

33. Гребельник О.П. Основи зовнішньоекономічної діяльності : підручник / О.П. Гребельник. – 3-тє вид. перероб. та доп. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 432 с.

34. Демків Х.С. Організація економічного аналізу діяльності підприємств на ринку антикваріату / Х.С. Демків // *Науковий вісник Ужгородського університету*. Серія : Економіка. – 2016. – Вип. 1(2). – С. 340-343. – URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues\\_2016\\_1\(2\)\\_\\_62](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues_2016_1(2)__62) (дата звернення: 13.10.2016).

35. Державне управління: теорія і практика. За заг. ред. Авер'янова В.Б. – К. : Хрінком Інтер, 1998. – 432 с.

36. Дикань В.В. Теоретичні основи інтеграційного розвитку підприємств вітчизняного машинобудування / В.В. Дикань // *Вісник економіки транспорту і промисловості*. – 2013. – Вип. 43. – С. 119-124. – URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vetp\\_2013\\_43\\_25.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vetp_2013_43_25.pdf) (дата звернення: 23.12.2014).

37. Директива № 94/62/ЕС Европейского Парламента и Совета об упаковке и отходах от упаковки. URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994\\_b05](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_b05) (дата звернення: 13.02.2016).

38. Дрей В.В. Міжнародне регулювання організації внутрішнього аудиту на підприємствах // В.В. Дрей // *Економічний простір*. – Д. : ДВНЗ «ПДАБА», 2013. – № 80. – С. 167-175.

39. Дрозд І.К. Вдосконалення внутрішнього контролю на підприємствах / І.К. Дрозд // *Формування ринкових відносин в Україні*. – 2005. – № 11. – С. 82–88.

40. Економічна енциклопедія : у 3-х т. Т. 1. / за ред. С.П. Кошелюка. – К. : Академія, 2000. – 864 с.

41. Економічна діагностика : навч. посібник / Т.Ф. Косянчук та ін. – Львів : Новий світ, 2007. – 452 с.

42. Єдинак Т.С. Теоретичні аспекти організації контролю зовнішньоекономічних операцій підприємств на міжнародному та національному рівнях / Т.С. Єдинак, О.О. Книшек // *Вісник Академії митної служби України. Серія: Економіка*. – 2015. – № 1. – С. 100-106.

43. Загорна Т.О. Економічна діагностика : навчальний посібник / Т.О. Загорна. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 400 с.

44. Зверенчук Л.Ф. Контроль и ревизия в строительстве / Л.Ф. Зверенчук, Я.И.Гуральник и др. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 217 с.

45. Звіт про діяльність Міністерства економічного розвитку і торгівлі України у 2013 році (презентація). URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/Download?id=bc95fcb6-b243-4b82-ae77->

e5c48293bedc (дата звернення: 14.05.2016).

46. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства : Навч. посіб. / За ред. О.В. Шкурупій. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 248 с.

47. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств : навчальний посібник / за ред. Ю.Г. Козака, Н.С. Логвінової, І.Ю. Сіваченка. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 792 с.

48. Ігнатенко Т.В. Рейтингова оцінка як засіб визначення ефективності результатів фінансово-господарської діяльності сегментів / Т.В. Ігнатенко // *Вісник соціально-економічних досліджень*. – 2014. – № 1 (52). – С. 197-200.

49. Інкотермс : Офіційні правила тлумачення торговельних термінів Міжнародної торгової палати. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/988\\_007/conv](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/988_007/conv) (дата звернення: 29.07.2015).

50. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 13.01.2016).

51. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : Монографія / Є.В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка–Центр, 2002. – 360 с.

52. Каменська Т. Роль внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю / Т. Каменська // *Аудит, ревізія, контроль*. – 2010. – № 9. – С. 43–46.

53. Карманов Є.В. Банківське право України : навч. посібник / Є.В. Карманов. – Харків : Консум, 2000. – 464 с.

54. Ківалов С.В. Всесвітня митна організація: історія та сучасність / С.В. Ківалов // *Митна справа*. – 2009. – № 6 (66). – С. 3-9.

55. Книшек О.О. Взаємозв'язок прийомів і сфер внутрішнього та зовнішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств / О.О. Книшек, К.С. Костюченко // *Вісник Академії митної служби України*.

Серія: Економіка. – 2012. – № 1 (47). – С. 87-99.

56. Книшек О.О. Управління ризиками як основа проведення успішного митного постаудиту: зарубіжний досвід та українські перспективи / О.О. Книшек, Є.С. Дяченко, Ю.М. Білан // *Вісник Академії митної служби України. Серія: Економіка.* – 2012. – № 2. – С. 68-75.

57. Книшек О.О. Оціночні параметри при визначенні рейтингу суб'єкта ЗЕД в рамках попереднього митного аудиту / О.О. Книшек, М.В. Задорожня // *Економіка та соціальна сфера: деякі питання взаємозв'язків: Серія «Економіка».* – Т. XII, вип. 209. – Донецьк : ДонДУУ, 2011. – С. 205-225.

58. Книшек О.О. Внутрішній аудит в системі внутрішнього контролю / О.О. Книшек, О.О. Яременко // *Вісник ДонНУЕТ.* – 2012. – № 3 (55). – С. 352-360.

59. Книшек О.О. Аналіз абсолютної та відносної ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства / О.О. Книшек // *Економічний вісник НГУ.* – 2016. – № 3. – С. 91-100.

60. Книшек О.О. Взаємозв'язок та відмінності зовнішнього та внутрішнього контролю підприємств суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності / О.М. Вакульчик, О.О. Книшек // *Майбутнє – аудит* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Кривий Ріг, 15 грудня 2010 р. – С. 46-48.

61. Книшек О.О. Інтеграція інформаційної бази зовнішнього та внутрішнього контролю підприємств суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності / О.О. Книшек // *Митна політика та актуальні проблеми економічної безпеки України на сучасному етапі (економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні аспекти)* : матеріали IV міжнародної науково-практичної конференції молодих учених. – Дніпропетровськ: Академія митної служби України, 2011. – Том 1. – С. 190-191.

62. Книшек О.О. Внутрішній контроль в митних органах України / О.О. Книшек, Ю.М. Дацко // *Майбутнє – аудит* : матеріали міжнародної

науково-практичної конференції. – Кривий Ріг: Видавничий дім, 2011. – С. 301-303.

63. Книшек О.О. Вплив зовнішнього і внутрішнього контролю підприємств суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності на розвиток зовнішньоекономічної діяльності / О.О. Книшек, А.С. Хотимченко // *Стратегії інноваційної економіки України: проблеми, перспективи, теоретико-методологічний аспект*: матеріали науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих вчених. – Київ. – 2011. – С. 92-94.

64. Книшек О.О. Моніторинг як складова внутрішнього контролю підприємства та його значення в зовнішньоекономічній діяльності / О.О. Книшек, А.С. Хотимченко // *Митна політика та актуальні проблеми економічної безпеки України на сучасному етапі (економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти*: матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених. – Дніпропетровськ, АМСУ, 30 березня 2012 р. – С. 293-295.

65. Книшек О.О. Законодавче регулювання митного пост аудиту відповідно до норм нового Митного кодексу України / О.О. Книшек, Ю.М. Білан // *VIII Miedzynabowea naukowa-praktycznea konferenchja «Naukowa przestrzen Europy-2012»*. *Przemysl Nauka I studia*. – 2012. – 07-15 kwietnia 2012. – С. 73-77.

66. Книшек О.О. Трансформація нормативно-правової бази митного пост аудиту як чинник його розвитку / О.О. Книшек, І.Д. Харламова // *Митна політика та актуальні проблеми економічної безпеки України на сучасному етапі (економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти* : матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених. Дніпропетровськ, АМСУ. – 30 березня 2012 р. – С. 255-257.

67. Книшек О.О. Становление и развитие системы таможенного аудита в Украине / О.А. Книшек, И.Д. Харламова // *Украина-Болгария – Европейский союз: современное состояние и перспективы* : материалы Международной

научно-практической конференции. – Херсон – Варна, 13-19 сентября 2012 г. – Т.2. – С.22-26.

68. Книшек О.О. Особливості побудови системи внутрішнього контролю на підприємствах з урахуванням міжнародних стандартів аудиту / О.О. Книшек, В.Ю. Вітрук // *Сучасні проблеми соціально-економічного розвитку* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. – м. Одеса, 21-22 грудня 2012 р.– С. 61-63.

69. Книшек О.О. Теоретичні засади визначення ефективності системи внутрішнього контролю / О.О. Книшек, А.В. Аршиннікова // *Теоретичні та практичні аспекти розвитку сучасної економіки* : матеріали XXI Міжнародної науково-практичної конференції. – м. Львів: ЛЕФ, 28-29 грудня 2012 р. – С. 68-69.

70. Книшек О.О. Управлінська звітність суб'єктів ЗЕД як джерело контролю митного аудиту / О.О. Книшек, Ю.М. Білан // *Митна політика та актуальні проблеми економічної безпеки України на сучасному етапі (економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти)* : матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених. – Дніпропетровськ, Академія митної служби України, 29 березня 2013 р. – С. 317-318.

71. Книшек О.О. Відповідність системи внутрішнього контролю підприємства цілям митного аудиту / О.О. Книшек // *Науково-практичний семінар «Формування системи митного аудиту України»*. – Хмельницький, 22 травня 2013 р. – С. 51-54.

72. Книшек О.О. Оцінка якості системи внутрішнього контролю уповноваженого економічного оператора / О.М. Вакульчик, О.О. Книшек // *Актуальні проблеми світової та національної економіки: міжнародний бізнес, економічна безпека і митна справа* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених. – Дніпропетровськ, Академія митної служби України, 26 березня 2014 р. – С. 369-370.

73. Книшек О.О. Перспективи здійснення кількісної та якісної оцінки

системи внутрішнього контролю підприємства - суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності / О.О. Книшек // *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю* : матеріали XI Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції. – Черкаси: ЧДТУ, 10-11 квітня 2014 р. – С. 99-100.

74. Книшек О.О. Діагностика ефективності зовнішньоекономічної діяльності / О.О. Книшек // *Проблеми економіки, менеджменту та сільської кооперації* : матеріали міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції. – Львів: ЛНАУ, 12-13 травня 2015 р.– С. 217-220.

75. Книшек О.О. Особливості обліку експортно-імпортних операцій підприємств-суб'єктів ЗЕД / О.О. Книшек, Г.І. Лайчук // *Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю: Матеріали III міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (26 листоп. 2015 р).* – Мукачево, 2015. – С. 43-45.

76. Книшек О.О. Трансформація організаційно-економічного механізму регулювання експортно-імпортних операцій із застосуванням методів діагностики і контролю / О.О. Книшек // *Развитие науки в XXI веке* : матеріали VI Міжнародної конференції. – Харків, 28 вересня 2015 р. – С. 116-121.

77. Книшек О.О. Внутрішній контроль експортних операцій підприємств суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності / О.О. Книшек, Л.Л. Довгалюк // *Економіка та соціум: сучасний фундамент розвитку людства* : матеріали Міжнародної наукової конференції. – м. Лейпциг (Німеччина), 31 жовтня 2016 р. – С. 184-186.

78. Книшек О.О. Управлінська та митна діагностика зовнішньоекономічної діяльності підприємства / О.М. Вакульчик, О.О. Книшек // *Лібералізація та безпековий механізм зовнішньоекономічної діяльності: економічні та гуманітарно-технічні аспекти* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Дніпро, 25 листопада 2016 р. – С. 56-58.

79. Книшек О.О. Обліково-інформаційне забезпечення зовнішнього контролю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності // *Кол. моногр. «Розробка напрямів розвитку економічних та фінансово-кредитних відносин й обліково-аналітичного забезпечення функціонування підприємницьких структур»*. – Херсон : Айлант, 2016. – С. 114-127.

80. Книшек О.О. Удосконалення управлінської звітності підприємств-суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності / О.О. Книшек // *Проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та оподаткування* : матеріали всеукраїнської конференції. – Дніпро, НГУ, 2016. – С. 55-59.

81. Ковальчук Т.М. Діагностичний аналіз в системі управління підприємством : методологія та методика / Т.М. Ковальчук // *Економіка АПК*. – 2005. – № 2. – С. 59-63.

82. Козаченко Г.В. Організаційно-економічний механізм як інструмент управління підприємством / Г.В. Козаченко // *Економіка. Менеджмент. Підприємство*. – 2003 – № 11. – С. 27-38.

83. Конституція України прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр/print1389886107723576> (дата звернення: 06.05.2015).

84. Костирко Л.А. Діагностика потенціалу фінансово-економічної стійкості підприємства : монографія / Л.А. Костирко. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – Х. : Фактор, 2008. – 336 с.

85. Кривов'язюк І.В. Економічна діагностика : навч. посіб. / І.В. Кривов'язюк. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 456 с.

86. Кротюк В. Валютний контроль та його правова регламентація в Україні / В. Кротюк, А. Іоффе // *Вісник НБУ*. – 1997. – № 11. – С. 10-13.

87. Кудирко Л.П. Історична траєкторія розвитку інституту протекціонізму / Л.П. Кудирко // *Історія народного господарства та економічної думки України*. – 2013. – Вип. 46. – С. 227-246. – URL : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ingedu\\_2013\\_46\\_16.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ingedu_2013_46_16.pdf) (дата звернення: 13.12.2015).

88. Кушнірук В.С. Організаційно-економічний механізм ефективного ведення садівництва в аграрних підприємствах регіону : монографія / В.С. Кушнірук, О.Ю. Єрмаков, О.В. Шибаніна.; за ред. проф.О.Ю. Єрмакова. – Миколаїв : МДАУ, 2009. – 232 с.

89.Лазаришина І.Д. Розвиток концептуальних підходів в обліку та економічному аналізі як реалізація потреб теорії і практики управління / І. Лазаришина // *Вісник Тернопільської академії народного господарства.* – 2005. – № 1. – С. 98-101.

90.Лазаришина І.Д. Економічний аналіз: теорія, методологія, практика : Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Лазаришина Інна Дмитрівна ; Тернопільський держ. економічний ун-т. – Т., 2006. – 36 с.

91. Ларікова Т.В. Особливості розрахунку інтегральної оцінки фінансового стану суб'єктів господарювання / Т.В. Ларікова // *Науковий вісник Херсонського державного університету.* Серія: «Економічні науки». – 2014. – № 6. – С. 228-233.

92. Лігоненко Л.О. Антикризове управління підприємством: теоретико-методологічні засади та практичний інструментарій : монографія / Л.О. Лігоненко. – К. : КНЕУ, 2003. – 270 с.

93. Лімська декларація керівних принципів контролю від 01.01.1977. URL : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/604_001) (дата звернення: 26.06.2015).

94.Марчук У.О. Адаптація внутрішньогосподарського контролю до Інтегрованої концепції внутрішнього контролю / У.О. Марчук // *Економічний часопис* – 2012. – №11-12 (1). – С. 87-89.

95. Марчук У.О. Внутрішній та внутрішньогосподарський контроль: трактування понять / У.О. Марчук, І.І. Лоїк // *Сталий розвиток економіки* – 2012. – № 7 (17) – С. 290 – 293

96.Марчук У.О. Функції контролю в системі управління підприємством / У.О. Марчук, А.А. Романчук // *Економіка. Фінанси. Право* – 2013. – № 1 – С. 31-34.

97. Матвеева С. Диагностика предприятия и ее модели / С. Матвеева // *Проблемы теории и практики управления*. – 2006. – № 2. – С. 112-118.

98. Митна енциклопедія : У двох томах. Т.2 : Редкол.: І.Г. Бережнюк (відп. ред.) та ін. – Хмельницький: ПП Мельник А.А., 2013. – 536 с. – (Митна справа в Україні. Т. 23).

99. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI (зі змінами). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 24.02.2015).

100. Международная конвенция о согласовании условий проведения контроля грузов на границах. URL: <http://www.unecse.org/fileadmin/DAM/trans/conventn/ECE-TRANS-55r2r.pdf> (дата звернення: 28.09.2015).

101. Мельник О.Г. Комплексне дослідження стану антисипативного управління на вітчизняних машинобудівних підприємствах / О.Г. Мельник, Н.Я. Петришин, М.Є. Адамів // *Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі*. – 2014. – № 2. – С. 14-23.

102. Миронова Ю.Ю. Необхідність впровадження системи внутрішнього контролю витрат виробництва на промислових підприємствах: теоретичний та методичний аспекти / Ю.Ю. Миронова, Ю.І. Матюшина, Я.О. Копиця // *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія : Економіка і менеджмент. – 2016. – Вип. 17. – С. 169-172. – URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu\\_eim\\_2016\\_17\\_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2016_17_36) (дата звернення: 04.08.2016 ).

103. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (у змінній редакції). URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995\\_643](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_643) (дата звернення: 20.09.2016).

104. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, супутніх послуг та іншого надання впевненості. URL: [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf) (дата звернення: 17.19.2015).

105. Міценко Н.Г. Діагностика дієвості економічного механізму торговельного підприємства / Н.Г. Міценко, Н.І. Дуляба. – Львів: Вид-во Львівської комерційної академії, 2012. – 223 с.

106. Мних Є.В. Економічний аналіз : Підручник / Є.В. Мних. – Київ : Знання, 2011. – 630 с.

107. Моргачов І. Організаційно-економічний механізм управління ефективною діяльністю проектних організацій / І. Моргачов // *Схід*. – 2006. – № 5. – С. 38-39.

108. Новий словник іншомовних слів: близько 40000 сл. і словосполучень / Л.І. Шевченко, О.І. Ніка, О.І. Хом'як, А.А. Дем'янюк; За ред.: Л. І. Шевченко. – К. : АРІЙ, 2008. – 672 с.

109. Надвиничний О.А. Організація економічного аналізу маркетингової діяльності підприємств / О.А. Надвиничний // *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія економічна. – 2013. – Вип. 42. – С. 149-154. – URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca\\_ekon\\_2013\\_42\\_19](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_ekon_2013_42_19) (дата звернення: 22.12.2015).

110. Новікова Х.К. Внутрішній контроль як основна складова управління діяльністю підприємства / Х.К. Новікова // *Економічний аналіз*. – 2015. – Т. 19 (2). – С. 109-116. – URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan\\_2015\\_19\(2\)\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2015_19(2)_18) (дата звернення: 18.03.2016).

111. Орехова І.С. Поняття і сутність державного контролю у сфері господарської діяльності / І.С.Орехова // *Актуальні проблеми держави і права*. – 2011. – Вип. 58. – С. 483-490. – URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/apdr\\_2011\\_58\\_76.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/apdr_2011_58_76.pdf) (дата звернення: 12.08.2015).

112. Оцінка і діагностика фінансової стійкості підприємства : монографія / М.О. Кизим та ін. – Х. : ІНЖЕК, 2003. – 144 с.

113. Поукок М.А. Финансовое планирование и контроль. Пер. с англ. / Под ред. М.А. Поукока и А.Х. Тейлора. – М.: ИНФРА, 1996. – 480 с.

114. Про Антимонопольний комітет України : Закон України від 26.11.1993 р. № 3659-ХІІ (зі змінами). URL:

<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3659-12> (дата звернення: 13.09.2015).

115. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 21.06.2016).

116. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 (зі змінами). URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF00062.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF00062.html) (дата звернення: 23.04.2015).

117. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1440605585366430> (дата звернення: 13.08.2016).

118. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 13.09.2016).

119. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII (зі змінами). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/959-12/print1390914252261232> (дата звернення: ) 13.04.2015.

120. Про комітети Верховної Ради України : Закон України від 04.04.1995 р. № 116/95-ВР (зі змінами). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/116/95-вр/print138988610772> 3576 (дата звернення: 13.01.2016).

121. Про Міністерство економічного розвитку і торгівлі України : Указ Президента України від 31.05.2011 р. № 634/2011 (зі змінами). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/634/2011> (дата звернення: 15.01.2016).

122. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері

господарської діяльності : Закон України від 05.04.2007 р. № 877-V (зі змінами). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/877-16/print1389886107723576> (дата звернення: 11.10.2015).

123. Про систему валютного регулювання і валютного контролю : декрет Кабінету Міністрів України від 19.02.1993 р. № 15-93 (зі змінами). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/15-93> (дата звернення: ) 05.08.2015.

124. Про затвердження форм державних статистичних спостережень у сфері зовнішньоекономічної діяльності та інструкцій щодо порядку їх складання : наказ Державного комітету статистики України від 11.08.2004 р. № 471. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1034-04> (дата звернення: 13.09.2015).

125. Про затвердження форми державного статистичного спостереження № 9-ЗЕЗ «Звіт про експорт (імпорт) послуг» та Інструкції щодо її заповнення : наказ Державного комітету статистики України від 15.07.2002 р. № 266. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0611-02> (дата звернення: 25.08.2015).

126. Про затвердження форми Декларації про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами : наказ Міністерства фінансів України від 25.12.1995 р. № 207. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0018-96> (дата звернення: 25.06.2015).

127. Про внесення змін до Митного кодексу України. (щодо уповноваженого економічного оператора та спрощень митних формальностей): проект Закону (Версія 12.02.2016). URL: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files> (дата звернення: 30.07.2016).

128. Про внесення змін до Митного кодексу України. (щодо уповноваженого економічного оператора та спрощень митних формальностей) : проект Закону (Версія 03.06.2016) URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=59320](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59320) (дата звернення: 25.07.2016).

129. Про надання підприємству статусу уповноваженого економічного

оператора : проект наказу Міністерства доходів і зборів України URL: [http://www.mdoffice.com.ua/pls/MDOOffice/aSNewsDic.getNews?dat=18102013&num\\_c=372761](http://www.mdoffice.com.ua/pls/MDOOffice/aSNewsDic.getNews?dat=18102013&num_c=372761) (дата звернення: 19.05.2016).

130. Рамочные стандарты безопасности и облегчения мировой торговли Всемирной таможенной организации. URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/976\\_003/print1389886107723576](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/976_003/print1389886107723576) (дата звернення: 24.12.2013).

131. Рапопорт В.Ш. Диагностика управления : практический опыт и рекомендации / В.Ш. Рапопорт. – М. : Экономика, 1988. – 127 с.

132. Рикардо Давид. Сочинения. Том 1. Начало политической экономии и налогового обложения. – М. : Госполитиздат, 1955. – 339 с. – Том 1.

133. Робоча програма постійного удосконалення професійних знань аудиторів з теми «Отримання незалежним аудитором розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та використання роботи внутрішнього аудиту», затверджена рішенням Аудиторської палати України від 28.02.2013 р. № 265/9. URL: [apu.com.ua/files/temp/265\\_9pr.doc](http://apu.com.ua/files/temp/265_9pr.doc) (дата звернення: 10.12.2016).

134. Руцишин Н.М. Інтегральна оцінка ефективності функціонування торговельних підприємств та методи розрахунку інтегральних показників / Н.М. Руцишин // *Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України*. – 2007. – № 17. – С. 176-180.

135. Рыбалко О.А. Адаптация СВК к требованиям международной учётной практики при осуществлении внешнеторговой деятельности/ О.А. Рыбалко // *Вестник Пермского университета*. – Серия: Экономика. – 2012. – Вып. 4(15). – С. 93-100. URL: <http://econom.psu.ru/upload/iblock/c81/rybalko-o.a.-adaptatsiya-sistemy-vnutrennego-kontrolya-k-trebovaniyam-mezhdunarodnoy-uchetnoy-praktiki-pri-osushchestvlenii-vneshnetorgovoy-deyatelnosti.pdf> (дата звернення: 06.12.2013).

136. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : навч.

посіб. / Л.А. Савченко. – К. : ЮрінкомІнтер, 2008. – 504 с.

137. Саченок Л.І. Удосконалення обліку зовнішньоекономічних операцій підприємств України / Л.І. Саченок, О.Л. Зелінська, А.П. Ходико // *Вестник СевГТУ*. – Севастополь: Изд-во СевНТУ, 2012. – Вып. 116 : Экономика и финансы. – С. 185-193.

138. Скрипник М.Є. Граничний аналіз як інструмент ефективного управління виробничим підприємством / М.Є. Скрипник // *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. Економічні науки. – 2014. – Вип. 1. – С. 352-358. – URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei\\_2014\\_1\\_47](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2014_1_47) (дата звернення: 23.07.2015).

139. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит [пер. с англ.; предисл. В.С. Афанасьева]. – М. : Эксмо, 2007. – 960 с.

140. Соркин С.Л. Эффективность внешнеэкономической деятельности: понятие, измерение и оценка : монографія / С.Л. Соркин. – Гродно : ГрГУ, 2011. – 130 с.

141. Соціально-економічний механізм регулювання ринку праці та заробітної плати : монографія / Д.П. Богиня, Т.Г. Куликов, В.М. Шамота та ін. – К. : Ін-т економіки НАН України, 2001. – 300 с.

142. Стеценко Ж.В. Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні. URL: [http://economy.kpi.ua/files/files/20\\_kpi\\_2008.pdf.1](http://economy.kpi.ua/files/files/20_kpi_2008.pdf.1) (дата звернення: 04.03.2014).

143. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль / В.П. Суйц. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 224 с.

144. Супрун О.М. Господарський механізм у розвитку та регулюванні економіки. О.М. Супрун // *Вісник Полтавської державної аграрної академії*. – 2011. – № 1. – С. 122-124. URL: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/visnyk/2011/01/122.pdf> (дата звернення: 25.11.2014).

145. Твердохліб К.Г. Особливості організації стратегічного фінансового аналізу діяльності підприємства. К.Г. Твердохліб // *Молодий*

*вчений.* – 2016. – № 6. – С. 119-123. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv\\_2016\\_6\\_32](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2016_6_32) (дата звернення: 10.12.2016).

146. Ткаченко О.І. Сутність і складові системи державного фінансового контролю / О.І. Ткаченко // *Облік і фінанси.* – 2013. – № 4. – С. 130-135. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Oif\\_apk\\_2013\\_4\\_20.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Oif_apk_2013_4_20.pdf) (дата звернення: 10.03.2015).

147. Тоцький В.І. Організаційний розвиток підприємства : навчальний посібник / В.І. Тоцький, В.В. Лавриненко. – К. : КНЕУ, 2005. – 247 с.

148. Тюріна Н.М. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства : навчальний посібник / Н.М. Тюріна, Н.С. Карвацка. – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 408 с.

149. Україна в міжнародних відносинах. Енциклопедичний словник-довідник. Випуск 2. Предметно–тематична частина: Д–Й / Відп. ред. М.М. Варварцев. – К. : Ін-т історії України НАН України, 2010. – 252 с.

150. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія : Підручник / Б.Ф. Усач. – [4-те вид., стер.]. – К. : Знання-Прес, 2002. – 253 с.

151. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.

152. Формування системи митного аудиту в Україні : Монографія / За заг. ред. Вакульчик О.М. Хмельницький : ПП. Мельник А.А., 2014. – 208 с. – (Митна справа в Україні. Том 25).

153. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – [10-е изд., пер. с англ.]. – Питер : СПб, 2005. – 1008 с.

154. Хрущ Н.А. Інтегральна оцінка рівня фінансового потенціалу підприємств у сфері телекомунікацій / Н.А. Хрущ, М.В. Желіховська // *Вісник Хмельницького національного університету.* – 2011. – № 6. – Т. 2. – С. 304-307.

155. Dinapoli T.P. Standards for internal control. Access through the Internet / T.P.Dinapoli. URL : [http://www.osc.state.ny.us/agencies/ictf/docs/intcontrol\\_stds.pdf](http://www.osc.state.ny.us/agencies/ictf/docs/intcontrol_stds.pdf) (дата

звернення:).

156. Doing Business 2014 : Economy profile : Ukraine URL: [http://russian.doingbusiness.org/data/explore\\_economies/ukraine#trading-across-borders](http://russian.doingbusiness.org/data/explore_economies/ukraine#trading-across-borders) (дата звернення:).

157. Doing Business 2015 : Going Beyond Efficiency. URL: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Full-Report.pdf> (дата звернення: 25.06.2016).

158. Doing Business 2016 : Measuring Regulatory Quality and Efficiency URL: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf> (дата звернення: 25.06.2016).

159. Doing Business 2017 : Equal Opportunity for All. URL: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB17-Report.pdf> (дата звернення: 25.06.2016).

160. Doing Business 2015 : Economy profile : Ukraine. URL: [http://russian.doingbusiness.org/data/explore\\_economies/~media/giawb/doing%20business/documents/profiles/country/UKR.pdf](http://russian.doingbusiness.org/data/explore_economies/~media/giawb/doing%20business/documents/profiles/country/UKR.pdf) (дата звернення: 25.06.2016).

161. Doing Business 2015 : Economy profile : Singapore. URL: [http://www.doingbusiness.org/data/explore\\_economies/singapore/trading-across-borders](http://www.doingbusiness.org/data/explore_economies/singapore/trading-across-borders) (дата звернення: 25.06.2016).

162. Doing Business 2015 : Economy profile : Uzbekistan. URL: [http://www.doingbusiness.org/data/explore\\_economies/uzbekistan](http://www.doingbusiness.org/data/explore_economies/uzbekistan) (дата звернення: 25.06.2016).

163. Highlights of the 2013 Index of Economic Freedom : Promoting Economic Opportunity and Prosperity. URL: [http://thf\\_media.s3.amazonaws.com/index/pdf/2013/Index2013\\_Highlights.pdf](http://thf_media.s3.amazonaws.com/index/pdf/2013/Index2013_Highlights.pdf) (дата звернення: 25.06.2016).

164. Highlights of the 2014 Index of Economic Freedom : Promoting Economic Opportunity and Prosperity. URL:

<http://www.heritage.org/index/pdf/2014/countries/ukraine.pdf> (дата звернення:13.06.2016).

165. Highlights of the 2015 Index of Economic Freedom : Promoting Economic Opportunity and Prosperity URL: <http://irr.org.za/reports-and-publications/occasional-reports/files/index-of-econom ic-freedom-2015-highlights.pdf> (дата звернення:09.06.2016).

166. Simmons, M. R. (1995). CoSo – the Framework for Internal Audit: a Strategic Approach to Internal Audits. Prieiga per internetą URL: <http://www.mrsciacfe.cjb.net> (дата звернення:09.08.2016).

167. Shim J.K. Internal control and fraud detection / J.K.Shim. Global Professional Publishing Ltd., 2011. 250 p.

168. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. URL: [http://www.coso.org/documents/COSO%202013%20ICFR%20Executive\\_Summar y.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO%202013%20ICFR%20Executive_Summar y.pdf) (дата звернення:12.07.2016).

169. The concept of internal control system: theoretical aspect. URL: <http://www.zurnalai.vu.lt/ekonomika/article/viewFile/890/412> (дата звернення: 21.05.2017).

170. Two Decades of Measuring Economic Freedom: A Look Back at the Index. URL : <http://www.heritage.org/index/pdf/2014/book/methodology.pdf> (дата звернення:04.05.2015).

# ДОДАТКИ

## Додаток А

## Індекс економічної свободи України за даними The Heritage Foundation [162, 163, 163, 164]

Рік	Індекс економічної свободи	Свобода права власності	Свобода від корупції	Фіскальна свобода	Участь уряду	Свобода підприємництва	Свобода праці	Монетарна свобода	Свобода торгівлі	Свобода інвестицій	Фінансова свобода
2015	46,9	20,0	25,0	78,7	28,0	59,3	48,2	78,6	85,8	15,0	30,0
2014	49,3	30,0	21,9	79,1	37,5	59,8	49,8	78,7	86,2	20,0	30,0
2013	46,3	30,0	23,0	78,2	29,4	47,6	49,9	71,0	84,4	20,0	30,0
2012	46,1	30,0	24,0	78,2	29,4	46,2	51,2	67,7	84,4	20,0	30,0
2011	45,8	30,0	22,0	77,3	32,9	47,1	50,0	63,2	85,2	20,0	30,0
2010	46,4	30,0	25,0	77,9	41,1	38,7	57,7	61,2	82,6	20,0	30,0
2009	48,8	30,0	27,0	77,0	39,0	40,5	52,4	68,1	84,0	30,0	40,0
2008	51,0	30,0	28,0	79,0	43,0	44,4	53,1	69,9	82,2	30,0	50,0
2007	51,5	30,0	26,0	83,6	53,2	43,6	52,8	68,4	77,2	30,0	50,0
2006	54,4	30,0	22,0	90,2	75,8	43,1	53,2	72,9	77,2	30,0	50,0
2005	55,8	30,0	23,0	83,0	78,6	55,0	55,8	76,2	76,2	30,0	50,0
2004	53,7	30,0	24,0	67,5	77,8	55,0	НД	74,5	74,4	30,0	50,0
2003	51,1	30,0	21,0	67,1	68,1	55,0	НД	64,0	74,6	30,0	50,0
2002	48,2	30,0	15,0	66,1	58,9	55,0	НД	58,2	71,0	50,0	30,0
2001	48,5	30,0	26,0	63,8	49,6	55,0	НД	62,3	70,0	50,0	30,0
2000	47,8	30,0	28,0	62,3	41,9	55,0	НД	63,0	70,0	50,0	30,0
1999	43,7	30,0	30,0	63,0	43,0	55,0	НД	39,3	53,0	50,0	30,0
1998	40,4	30,0	30,0	64,4	51,0	55,0	НД	0,0	53,0	50,0	30,0
1997	43,5	50,0	30,0	61,1	49,1	55,0	НД	0,0	66,0	50,0	30,0
1996	40,6	30,0	30,0	57,7	47,1	55,0	НД	0,0	66,0	50,0	30,0
1995	39,9	30,0	10,0	61,8	47,1	55,0	НД	0,0	55,0	50,0	50,0

## Додаток Б

## СТАТИСТИКА ОСНОВНИХ ПОКАЗНИКІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ МАШИНОБУДУВАННЯ В УКРАЇНІ

Показник	Роки	Кількість підприємств		Кількість зайнятих працівників		Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств				Фінансові результати до оподаткування підприємств				Чистий прибуток (збиток) підприємств				Рентабельність діяльності підприємств			
		одиниць	у % до підсумку	тис. осіб	у % до підсумку	За інституціональним підходом		За функціональним підходом		Фінансовий результат (сальдо)	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток		Фінансовий результат (сальдо)	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток		Рівень рентабельності (збитковості) операційної діяльності підприємств	Рівень рентабельності (збитковості) усієї діяльності підприємств
						млн.грн.	у % до підсумку	млн.грн.	у % до підсумку		у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат		у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат		
машинобудування	2010	4736	9,9	482,3	16	107867,7	9,3	99270,5	9,3	6859	60,2	9771,5	39,8	2912,5	4204,9	58,2	7271,4	41,8	3066,5	7,0	2,6
	2011	4791	10,1	499,4	16	150112,9	10,3	133469	10	14637,6	67,3	17053,6	32,7	2416	10639,6	65,6	13112	34,4	2472,4	9,3	5,2
	2012	4546	10,5	520,8	17	164236,6	10,9	143533,1	10,2	13322,8	67	16515,8	33	3193	9268,8	65,2	12468,6	34,8	3199,8	9,9	5,1
	2013	5103	10,4	488,8	17	130730,4	8,9	117301,9	8,7	5526,9	65,2	9597,8	34,8	4070,9	2768,6	64,2	7178,8	35,8	4410,2	6,6	1,8
виробництво комп'ютерів, електронної та оптичної продукції	2010	936	2	51,1	1,7	8089,7	0,7	7008,4	0,7	78,4	63,6	495,1	36,4	416,7	-65,4	60,8	370,4	39,2	435,8	3,6	-0,6
	2011	920	2	53,4	1,7	12738,8	0,9	11747,3	0,9	1522,3	68,6	1751,7	31,4	229,4	1123,3	66,9	1351,1	33,1	227,8	13,8	7,5
	2012	796	1,8	45,7	1,5	9620,7	0,6	8014,3	0,6	439,4	71,4	554,9	28,6	115,5	320,1	69,9	441,4	30,1	121,3	5,8	3,0
	2013	877	1,8	41,5	1,4	8499,1	0,6	7637,3	0,6	308,7	66,1	503,5	33,9	194,8	199,4	65,1	396,7	34,9	197,3	4,2	2,0
виробництво електричного устаткування	2010	887	1,8	69,5	2,2	17218	1,5	16193,4	1,5	697,1	61,7	1121,1	38,3	424	440,8	60,3	870,4	39,7	429,6	6,4	1,7
	2011	857	1,8	66,8	2,2	19184,8	1,3	17332,3	1,3	265	69,7	969,1	30,3	704,1	34,6	68,6	754,9	31,4	720,3	4,1	0,1
	2012	867	2	76	2,5	24556,8	1,6	22800,3	1,6	1640,4	70	2295,9	30	655,5	1125,8	68,4	1795,4	31,6	669,6	9,3	4,1
	2013	1022	2,1	74,5	2,5	23671,7	1,6	22353,9	1,6	806,4	67,7	1633,9	32,3	827,5	506,2	66,7	1326,5	33,3	820,3	8,2	10,5

## Продовження додатку Б

Показник	Роки	Кількість підприємств		Кількість зайнятих працівників		Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств				Фінансові результати до оподаткування підприємств				Чистий прибуток (збиток) підприємств				Рентабельність діяльності підприємств			
		одиниць	у % до підсумку	тис. осіб	у % до підсумку	За інституціональним підходом		За функціональним підходом		Фінансовий результат (сальдо)	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток		Фінансовий результат (сальдо)	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток		Рівень рентабельності (збитковості) операційної діяльності підприємств	Рівень рентабельності (збитковості) усієї діяльності підприємств
						млн. грн.	у % до підсумку	млн. грн.	у % до підсумку		у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат		у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат		
виробництво машин і устаткування, не віднесене до інших угруповань	2010	2273	4,8	194,8	6,3	38271,8	3,3	31222,4	2,9	1929,6	60,1	3031,5	39,9	1101,9	1000,8	57,8	2152,3	42,2	1151,5	5,5	1,7
	2011	2335	4,9	190,9	6,3	43254,4	3	38474,2	2,9	2399	66,2	3249	33,8	850	1701,7	64,3	2570,5	35,7	868,8	5,6	2,8
	2012	2158	5	187	6,2	46211,7	3,1	38682,7	2,7	2132,4	65,7	3058,2	34,3	925,8	1429,3	63,4	2357,7	36,6	928,4	6,2	2,7
	2013	2419	4,9	174,7	6	42318,1	2,9	36130,3	2,7	1368,7	64,5	2971,8	35,5	1603,1	759,9	63,5	2393,9	36,5	1634	5,4	1,6
виробництво автотранспортних засобів, причепів і напівпричепів	2010	278	0,6	49,7	1,6	10012	0,9	9591,6	0,9	-42,2	53,6	359,9	46,4	402,1	-238,5	53,2	173,3	46,8	411,8	1,3	-1,6
	2011	278	0,6	54,4	1,8	14128,1	1	11299	0,8	376,4	68,2	668,2	31,8	291,8	254,1	66,9	558	33,1	303,9	4,5	1,4
	2012	308	0,7	53,3	1,8	15306,1	1	12960,4	0,9	-420,0	64,6	313,6	35,4	733,6	-510,3	64,6	242,5	35,4	752,8	1,6	-2,9
	2013	315	0,6	51,4	1,8	11487,9	0,8	10945,5	0,8	-66,7	65,4	358,9	34,6	425,6	-140,0	64	294,7	36	434,7	4,0	-1,1
виробництво інших транспортних засобів	2010	362	0,7	117,2	3,8	34276,2	2,9	35254,7	3,3	4196,1	53,8	4763,9	46,2	567,8	3067,2	52,3	3705	47,7	637,8	11,2	5,9
	2011	401	0,8	133,9	4,4	60806,8	4,1	54616,2	4,1	10074,9	65	10415,6	35	340,7	7525,9	63,6	7877,5	36,4	351,6	13,8	9,0
	2012	417	1	158,8	5,2	68541,3	4,6	61075,4	4,4	9530,6	60,8	10293,2	39,2	762,6	6903,9	59,3	7631,6	40,7	727,7	15,3	9,4
	2013	470	1	146,7	5	44753,6	3	40234,9	3	3109,8	61,3	4129,7	38,7	1019,9	1443,1	60	2767	40	1323,9	8,0	2,8

Джерело: www.ukrstat.gov.ua

Додаток В1  
Оціночні показники за параметрами тематичного блоку  
«Дотримання підприємством положень законодавства України,  
у тому числі з питань державної митної справи» (блок 1)

1.1.	<b>Дотримання підприємством вимог законодавства з питань державної митної справи протягом минулого періоду його діяльності (питання розділу 2 анкети самооцінки (АСО))</b>			
	<p>Підприємство дотримувалось вимог законодавства з питань державної митної справи протягом минулого періоду його діяльності і на постійній основі здійснює заходи щодо недопущення порушень митного законодавства, зокрема шляхом:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) впровадження письмових інструкцій (порядків) для відповідного персоналу;</li> <li>2) забезпечення постійного навчання і підвищення кваліфікації персоналу;</li> <li>3) запровадження контролю за діяльністю персоналу з метою виявлення ненавмисних помилок або навмисних дій, направлених на порушення вимог законодавства.</li> </ol>	<p>Фактів недотримання законодавства з питань митної справи у минулому не виявлено, але заходи щодо недопущення порушень митного законодавства підприємство на постійній основі не здійснює.</p>	<p>Заходи щодо недопущення порушень митного законодавства підприємство на постійній основі не здійснює, при цьому наявні факти недотримання законодавства з питань митної справи у минулому, зокрема:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) з питань декларування товарів, у тому числі, щодо: заповнення митних декларацій; класифікації товарів; декларування митної вартості товарів, країни їх походження тощо;</li> <li>2) щодо дотримання митних режимів;</li> <li>3) з питань нетарифного регулювання;</li> <li>4) щодо представлення товарів митному органу для забезпечення здійснення митних процедур, тощо.</li> </ol>	
<b>оцінка</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	$\beta_1^{(1)}$

<b>Забезпечення підприємством належного рівня виконання вимог законодавства з питань митної справи (питання підрозділу 3.5 АСО) *за умов здійснення митних формальностей підприємством самостійно</b>				
1.2.1	<p>Забезпечено виконання вимог законодавства з питань митної справи під час здійснення митних формальностей безпосередньо підприємством; підприємством виконуються наступні умови:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- впроваджено задокументовані процедури щодо забезпечення дотримання умов кожного окремого митного режиму;</li> <li>- встановлено процедури опрацювання кожного окремого питання, яке підлягає вирішенню при поданні документів, інформації і даних до митного органу у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України (визначення митної вартості товару, його коду згідно з УКТЗЕД, країни походження тощо).</li> </ul>	<p>Забезпечено виконання вимог законодавства з питань митної справи під час здійснення митних формальностей безпосередньо підприємством, але зазначені умови підприємством не виконуються.</p>	<p>Зазначені умови підприємством не виконуються, при цьому має місце неправильне виконання підприємством митних правил, надання митним органам неповної та/або невірної інформації в митних деклараціях та інших документах, що стосуються таких процедур.</p>	
<b>оцінка</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	$\beta_2^{(1)}$

1.2.2	<b>Забезпечення підприємством належного рівня виконання вимог законодавства з питань митної справи (питання підрозділу 3.5 АСО) *за умов здійснення митних формальностей з використанням послуг стороннього суб'єкту</b>			
	<p>Забезпечено виконання вимог законодавства з питань державної митної справи під час здійснення митних формальностей з використанням послуг стороннього суб'єкта.</p> <p>Особливості (умови) відносин між підприємством і стороннім суб'єктом, залученим для забезпечення виконання митних формальностей, закріплені у письмових договорах.</p> <p>Положення договорів передбачають:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- надання підприємству прав щодо перевірки повноважень залучених суб'єктів;</li> <li>- визначення заходів контролю, що здійснюються підприємством за результатами роботи таких суб'єктів (зокрема, це може бути перевірка митних декларацій, що подаються суб'єктом митному органу тощо);</li> <li>- відповідальність (штрафні санкції) у випадку неналежного виконання взятих на себе зобов'язань (при нанесенні збитків);</li> <li>- визначення процедур і порядку взаємодії між підприємством і залученим суб'єктом з окремих питань (зокрема, щодо обміну документами, інформацією і даними між ними тощо).</li> </ul>	<p>Забезпечено виконання вимог законодавства з питань державної митної справи під час здійснення митних формальностей з використанням послуг стороннього суб'єкта.</p> <p>Особливості (умови) відносин між підприємством і стороннім суб'єктом не закріплені у письмових договорах чи не виконуються.</p>	<p>Не забезпечено виконання вимог законодавства з питань державної митної справи під час здійснення митних формальностей з використанням послуг стороннього суб'єкта.</p> <p>Відсутній контроль з боку підприємства за діяльністю стороннього суб'єкта, який забезпечує виконання митних формальностей.</p>	
оцінка	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b><math>\beta_3^{(1)}</math></b>

## Додаток В2

Оціночні показники за параметрами тематичного блоку  
«Система обліку, звітності та внутрішнього контролю»

## (блок 2)

2.1.	<b>Відповідність впровадження на підприємстві систем обліку завданням митного контролю (питання підрозділів 3.1 та 3.2 АСО)</b>		
	<p>Функціональність системи обліку відповідає розміру підприємства і масштабам його діяльності.</p> <p>Відсутні суперечності у функціональному розподілі обов'язків працівників щодо обліку товарів і транспортних засобів.</p> <p>Підприємство виконує наступних умови:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- впроваджено задокументовані процедури контролю для виявлення підозрілих операцій;</li> <li>- комп'ютерні програми, що використовуються для обліку, забезпечують взаємну відповідність усіх видів облікових даних;</li> <li>- підприємство здійснює планування операцій з товарами;</li> <li>підприємство проводить для персоналу навчальні заходи щодо використання систем обліку та відповідного програмного забезпечення.</li> </ul>	<p>Система обліку відповідає розміру підприємства і масштабам його діяльності.</p> <p>Відсутні суперечності у функціональному розподілі обов'язків працівників щодо обліку товарів і транспортних засобів. Проте контроль за використанням системи обліку, організація роботи персоналу, якість управління обліком тощо створюють передумови для приховування нелегальних операцій.</p>	<p>Впроваджена облікова система є несумісною із загальноприйнятими обліковими правилами, які застосовуються в Україні, або мають місце такі факти як:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- неправильне та/або неповне відображення операцій в обліковій системі;</li> <li>- недостатня узгодженість між записами облікової системи;</li> <li>- облікова система не виконує у повному обсязі функції і завдання обліку з точки зору забезпечення цілісності і безперервності процесу обліку;</li> <li>- система обліку не забезпечує митним органам доступ до записів, що підлягають контролю;</li> <li>- митні органи не мають можливості здійснювати аудит системи обліку;</li> <li>- контроль за використанням системи обліку, організація роботи персоналу, якість управління обліком тощо створюють передумови для приховування нелегальних операцій.</li> </ul>
оцінка	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>1</b>

 $\beta_1^{(2)}$

2.2.	<b>Автоматизація процесу бухгалтерського обліку та звітності (питання підрозділу 3.2 АСО)</b>			
	<p>Підприємством впроваджено автоматизовані системи бухгалтерського обліку та звітності, які забезпечують облік зовнішньоекономічних та інших господарських операцій від моменту їх здійснення до отримання фінансового результату з посиленням на бухгалтерські документи підприємства. Програма бухгалтерського обліку дозволяє здійснювати аудит систем обліку підприємства. Підприємство проводить консультації з митним органом, та впроваджує нові програми бухгалтерського обліку.</p>	<p>Програма бухгалтерського обліку, що застосовується підприємством, дозволяє здійснювати аудит систем обліку підприємства, проте має певні недоліки. При цьому підприємство проводить консультації з митним органом та впроваджує нові програми бухгалтерського обліку.</p>	<p>Відсутність на підприємстві ефективних програм бухгалтерського обліку, які відображають процес здійснення зовнішньоекономічних операцій, включаючи поставки товарів, їх облік, розрахунки за поставлені товари тощо. Програма бухгалтерського обліку не дозволяє здійснювати аудит систем обліку підприємства.</p>	
оцінка	3	2	1	$\beta_2^{(2)}$

2.3.	<b>Функціонування ефективної системи логістики підприємства (питання підрозділів 3.1 та 3.2 АСО)</b>			
	<p>Процедури обліку товарів і транспортних засобів, що запроваджені на підприємстві, забезпечують роздільний облік українських та іноземних товарів. На підприємстві встановлено задокументовані процедури внутрішнього контролю (аудиту) відповідного обліку. Встановлені процедури виконуються, а їх виконання контролюється уповноваженими на те посадовими особами.</p>	<p>Процедури обліку товарів і транспортних засобів, що запроваджені на підприємстві, забезпечують роздільний облік українських та іноземних товарів, але на підприємстві не встановлено процедуру внутрішнього контролю відповідного обліку.</p>	<p>Система логістики не дозволяє надійно контролювати операції з іноземними і українськими товарами, створює ризик заміщення одних товарів іншими, що призводитиме до порушень вимог законодавства з питань регулювання ЗЕД.</p>	
оцінка	3	2	1	$\beta_3^{(2)}$

2.4.	<b>Ефективність процедур внутрішнього контролю (аудиту) впроваджених на підприємстві (питання підрозділу 3.3 АСО)</b>		
	<p>Впроваджені на підприємстві процедури внутрішнього контролю (аудиту) є ефективними, зокрема, підприємством виконуються наступні умови:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- призначено осіб, відповідальних за контроль виконання завдань співробітниками підприємства;</li> <li>- відповідальними особами забезпечується періодичне інформування керівників підрозділів щодо результатів внутрішнього контролю;</li> <li>- здійснюється облік результатів внутрішнього контролю та визначаються заходи щодо недопущення помилок та порушень законодавства працівниками підприємства;</li> <li>- встановлено задокументовані процедури повідомлення митних органів про виявлені факти помилкових або протиправних дій;</li> <li>- забезпечена можливість для митних органів здійснювати внутрішні контрольні процедури при участі уповноважених посадових осіб підприємства.</li> </ul>	<p>Підприємством виконуються наступні умови:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- призначено осіб, відповідальних за контроль виконання завдань (процедур) співробітниками підприємства;</li> <li>- відповідальними особами забезпечується періодичне інформування керівників підрозділів щодо результатів внутрішнього контролю;</li> <li>- здійснюється облік результатів внутрішнього контролю та визначаються заходи щодо недопущення помилок та порушень законодавства працівниками підприємства.</li> </ul> <p>Проте:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- не встановлено задокументованих процедур повідомлення митних органів про виявлені факти помилкових або протиправних дій;</li> <li>- не забезпечена можливість для митних органів здійснювати внутрішні контрольні процедури при участі уповноважених посадових осіб підприємства.</li> </ul>	<p>На підприємстві формально існує система внутрішнього контролю, однак на практиці внутрішні контрольні процедури відсутні або неефективні.</p>
оцінка	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>1</b>
	<b><math>\beta_4^{(2)}</math></b>		

2.5.	<b>Наявність на підприємстві систем обліку товарів, що відповідають завданням митного контролю (питання підрозділу 3.4 АСО)</b>		
2.5.1.	<b>Наявність на підприємстві систем обліку руху товарів, що відповідають завданням митного контролю</b>		
	Підприємством забезпечується: - ведення обліку руху товарів; - проведення регулярних звірок такого обліку; - здійснення заходів щодо з'ясування причин виявлених в такому обліку невідповідностей; - виокремлення в облікових записих оформлених і неоформлених у митному відношенні товарів.	Підприємством забезпечується ведення обліку руху товарів, але така система має певні недоліки.	Відсутність обліку і контролю за рухом товарів.
оцінка	3	2	1
			$\beta_5^{(2)}$

2.5.2.	<b>Відповідність системи обліку товарів, що надходять на підприємство, завданням митного контролю</b>		
	Підприємством забезпечується: - узгодження записів (обліку) при здійсненні усіх можливих операцій з товарами, а також при виправленні невірних даних в записих (обліку); - проведення регулярних інвентаризацій; - здійснення заходів щодо перевірки товарів, які надходять або вибувають з території підприємства; - здійснення заходів щодо охорони складських і інших територій і приміщень з метою попередження заміни товарів тощо. Запроваджено задокументовані (закріпленні у вигляді документів, інструкцій, порядків тощо) процедури, що регламентують вищенаведені питання, а також чітко визначено території і об'єкти, де здійснюється складування (зберігання) товарів.	Підприємством забезпечується: - узгодження записів (обліку) при здійсненні усіх можливих операцій з товарами, а також при виправленні невірних даних в записих (обліку); - проведення регулярних інвентаризацій; - здійснення заходів щодо перевірки товарів, які надходять або вибувають з території підприємства; - здійснення заходів щодо охорони складських і інших територій і приміщень з метою попередження заміни товарів тощо. Проте на підприємстві не запроваджено задокументовані процедури, що регламентують вищенаведені питання, а території і об'єкти, де здійснюється складування (зберігання) товарів, чітко не визначено.	Системи обліку на підприємстві не дають можливості зіставити і порівняти записи щодо товарів, які ще тільки замовлені підприємством, надійшли в його розпорядження або вже відправлені замовнику.
оцінка	3	2	1
			$\beta_6^{(2)}$

2.5.3.	<b>Відповідність системи обліку товарів, що знаходяться на складському зберіганні, завданням митного контролю</b>		
	<p>Підприємством забезпечується:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- узгодження записів (обліку) при здійсненні усіх можливих операцій з товарами, а також при виправленні невірних даних в записах (обліку);</li> <li>- проведення регулярних інвентаризацій;</li> <li>- здійснення заходів щодо перевірки товарів, які надходять або вибувають з території підприємства;</li> <li>- здійснення заходів щодо охорони складських і інших територій і приміщень з метою попередження заміни товарів тощо.</li> </ul> <p>Запроваджено задокументовані (закріпленні у вигляді документів, інструкцій, порядків тощо) процедури, що регламентують вищенаведені питання, а також чітко визначено території і об'єкти, де здійснюється складування (зберігання) товарів.</p>	<p>Підприємством забезпечується:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- узгодження записів (обліку) при здійсненні усіх можливих операцій з товарами, а також при виправленні невірних даних в записах (обліку);</li> <li>- проведення регулярних інвентаризацій;</li> <li>- здійснення заходів щодо перевірки товарів, які надходять або вибувають з території підприємства;</li> <li>- здійснення заходів щодо охорони складських і інших територій і приміщень з метою попередження заміни товарів тощо.</li> </ul> <p>Проте на підприємстві не запроваджено задокументовані процедури, що регламентують вищенаведені питання, а території і об'єкти, де здійснюється складування (зберігання) товарів, чітко не визначено.</p>	Відсутність обліку і контролю за рухом товарів на складах.
оцінка	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>1</b>
			$\beta_7^{(2)}$

2.5.4.	<b>Відповідність систем обліку товарів, що знаходяться у виробництві, завданням митного контролю</b>		
	<p>Підприємством забезпечується:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- узгодження записів (обліків) при здійсненні усіх можливих операцій з товарами, що знаходяться у виробництві, а також при виправленні невірних даних в записах (обліках);</li> <li>- проведення регулярних інвентаризацій;</li> <li>- здійснення заходів щодо перевірки товарів, які надходять або вибувають з території підприємства;</li> <li>- здійснення заходів щодо охорони складських і інших територій і приміщень з метою попередження заміни товарів тощо;</li> <li>- моніторинг (контроль) обсягів вироблених товарів, супутніх продуктів, відходів тощо.</li> </ul> <p>Запроваджено задокументовані (закріпленні у вигляді документів, інструкцій, порядків тощо) процедури, що регламентують вищенаведені питання, а також чітко визначено території і об'єкти, де здійснюється виробництво, переробка, складування (зберігання) товарів.</p>	<p>Підприємством забезпечується:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- узгодження записів (обліків) при здійсненні усіх можливих операцій з товарами, що знаходяться у виробництві, а також при виправленні невірних даних в записах (обліках);</li> <li>- проведення регулярних інвентаризацій;</li> <li>- здійснення заходів щодо перевірки товарів, які надходять або вибувають з території підприємства;</li> <li>- здійснення заходів щодо охорони складських і інших територій і приміщень з метою попередження заміни товарів тощо;</li> <li>- моніторинг (контроль) обсягів вироблених товарів, супутніх продуктів, відходів тощо.</li> </ul> <p>Запроваджено задокументовані (закріпленні у вигляді документів, інструкцій, порядків тощо) процедури, що регламентують вищенаведені питання. Проте території і об'єкти, де здійснюється виробництво, переробка, складування (зберігання) товарів чітко не визначено.</p>	<p>Відсутність належного обліку і контролю за товарами, що знаходяться у виробничому процесі.</p>
оцінка	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>1</b>

 $\beta_8^{(2)}$

2.5.5.	<b>Відповідність систем обліку товарів, що залишають територію підприємства, завданням митного контролю</b>		
	<p>Підприємством виконуються наступні умови:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- визначено осіб, які контролюють продаж/випуск товарів;</li> <li>- проводяться перевірки перед випуском товарів з території підприємства для порівняння даних про обсяги замовлень з фактичними обсягами товарів, що завантажуються для транспортування;</li> <li>- здійснюються контрольні заходи щодо належного обліку порушень умов поставок товарів (при поверненні товарів, їх заміні тощо).</li> </ul> <p>Запроваджено задокументовані процедури, що регламентують вищенаведені питання.</p>	<p>Підприємством виконуються наступні умови:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- визначено осіб, які контролюють продаж/випуск товарів;</li> <li>- проводяться перевірки перед випуском товарів з території підприємства для порівняння даних про обсяги замовлень з фактичними обсягами товарів, що завантажуються для транспортування;</li> <li>- здійснюються контрольні заходи щодо належного обліку порушень умов поставок товарів (при поверненні товарів, їх заміні тощо). Проте на підприємстві не впроваджено задокументовані процедури, що регламентують вищенаведені питання.</li> </ul>	<p>Відсутність можливості зіставити і порівняти обліки (записи) товарів, що залишають територію підприємства з обліками товарів, що знаходились і знаходяться у його розпорядженні.</p>
оцінка	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>1</b>
			<b><math>\beta_9^{(2)}</math></b>

2.6.	<b>Дотримання підприємством умов щодо зберігання та архівації документів, даних і інформації (питання підрозділу 3.6 АСО)</b>		
	<p>На підприємстві встановлені процедури щодо забезпечення захисту і збереження (архівації, відновлення) документів, даних і інформації (у тому числі створених в електронному вигляді). Підприємством виконуються наступні умови:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) підприємство може довести відповідність процедур зберігання, резервування і архівації документів, даних та інформації вимогам міжнародних стандартів (наприклад, шляхом пред'явлення відповідного сертифіката);</li> <li>2) підприємством здійснюються заходи щодо попередження системного знищення або пошкодження документів, інформації і даних;</li> <li>3) підприємство може продемонструвати виконання процедур тестування, підтримки, відновлення і зберігання документів, інформації і даних;</li> <li>4) архіви і комерційні документи зберігаються в умовах, що забезпечують їх збереження протягом установлених строків;</li> <li>5) підприємством ведуться реєстри архівів, документів, інформації і даних;</li> <li>6) підприємством дотримуються визначені законодавством строки архівації інформації тощо.</li> </ol>	<p>Встановлені на підприємстві процедури щодо забезпечення захисту і збереження (архівації, відновлення) документів, даних і інформації (у тому числі створених в електронному вигляді) мають недоліки, зокрема, підприємством не здійснюються заходи щодо попередження системного знищення або пошкодження документів, інформації і даних.</p>	<p>Неналежне зберігання, резервування і архівація документів, даних та інформації, що створюються і використовуються в процесі діяльності підприємства, що унеможливає проведення аудиту підприємства митними органами.</p>
оцінка	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>1</b>

 $\beta_{10}^{(2)}$

2.7.	Дотримання підприємством вимог щодо захисту комп'ютерних систем (інформаційних мереж, програмного забезпечення, обладнання) від несанкціонованого доступу або стороннього втручання (питання підрозділу 3.7 АСО)		
	<p>Підприємством виконуються наступні умови:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- підприємство може довести, що впроваджені процедури захисту комп'ютерних систем відповідають загальноприйнятим вимогам (зокрема, шляхом пред'явлення відповідного сертифіката);</li> <li>- здійснюються заходи щодо ознайомлення персоналу з вимогами міжнародних стандартів, проводяться навчання персоналу та тренінги;</li> </ul> <p>впроваджено задокументовані процедури: щодо надання та скасування прав доступу до комп'ютерних систем, інформації і даних; щодо використання шифрувального та антивірусного програмного забезпечення; щодо здійснення на постійній основі перевірок систем на предмет виявлення несанкціонованого доступу; щодо розробки, затвердження і періодичного перегляду плану заходів на випадок непередбаченої втрати даних.</p>	<p>Впроваджено задокументовані процедури:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- щодо надання та скасування прав доступу до комп'ютерних систем, інформації і даних;</li> <li>- щодо використання шифрувального та антивірусного програмного забезпечення;</li> <li>- щодо здійснення на постійній основі перевірок систем на предмет виявлення несанкціонованого доступу;</li> <li>- щодо розробки, затвердження і періодичного перегляду плану заходів на випадок непередбаченої втрати даних тощо.</li> </ul> <p>Проте такі процедури не застосовуються підприємством або порядок їх застосування має певні недоліки</p>	<p>Підприємством не забезпечено захист комп'ютерних (інформаційно-телекомунікаційних) систем від несанкціонованого доступу.</p>
оцінка	3	2	1

 $\beta_{11}^{(2)}$

2.8.	Здійснення підприємством заходів щодо попередження несанкціонованого (у тому числі – неправомірного або випадкового) використання документів, інформації і даних, що йому належать або знаходяться у його розпорядженні (питання підрозділу 3.8 АСО)		
	<p>Підприємством виконуються наступні умови:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- підприємство може довести відповідність використання його працівниками документів, інформації і даних вимогам міжнародних стандартів (наприклад шляхом пред'явлення відповідного сертифіката);</li> <li>- підприємство може продемонструвати процедури авторизації доступу до документів, інформації і даних, а також виконання процедур безпеки при під час створення, використання і зберігання документів, інформації і даних;</li> <li>- підприємством визначено заходи:               <ol style="list-style-type: none"> <li>1) на випадок непередбачуваних обставин, пов'язаних з порушенням доступу до документів, інформації і даних;</li> <li>2) щодо використання шифрувального програмного забезпечення;</li> <li>3) щодо інформування комерційних агентів про заходи безпеки, які здійснюються під час руху (перевезення) товарів;</li> <li>4) щодо розмежування прав доступу до інформації, документів і даних між персоналом відповідно до функціональних обов'язків;</li> <li>5) щодо зберігання і знищення комп'ютерного обладнання, яке вийшло з використання;</li> <li>6) щодо взаємодії з бізнес-партнерами для захисту від незаконного (несанкціонованого) використання інформації, даних і документів;</li> <li>7) щодо забезпечення включення вимог про захист документів інформації і даних до угод з бізнес-партнерами.</li> </ol> </li> </ul>	<p>Підприємством виконуються наступні умови:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- підприємство може продемонструвати процедури авторизації доступу до документів, інформації і даних, а також виконання процедур безпеки при під час створення, використання і зберігання документів, інформації і даних;</li> </ul> <p>Проте підприємством не визначено або визначено не в повному обсязі вищевказані заходи.</p>	<p>Підприємством не здійснюються заходи щодо попередження несанкціонованого (у тому числі – неправомірного або випадкового) використання документів, інформації і даних, що належать йому або знаходяться у його розпорядженні.</p>
оцінка	3	2	1

 $\beta_{12}^{(2)}$

## Додаток В3

Оціночні показники за параметрами тематичного блоку  
«Платоспроможність і фінансовий стан» (блок 3)

3.1	Рентабельність власного капіталу		
	вище середнього значення доходності державних облігацій ( $\approx 9\%$ )	дорівнює середньому значенню доходності державних облігацій	нижче середнього значення доходності державних облігацій
оцінка	3	2	1

 $\beta_1^{(3)}$ 

3.2	Рентабельність продукції		
	$> 10\%$	$5 - 10\%$	$< 5\%$
оцінка	3	2	1

 $\beta_2^{(3)}$ 

3.3	Коефіцієнт заборгованості		
	$< 2$	$= 2$	$> 2$
оцінка	3	2	1

 $\beta_3^{(3)}$ 

3.4	Запас фінансової безпеки		
	$> 10\%$	$10\% - 5\%$	$< 5\%$
оцінка	3	2	1

 $\beta_4^{(3)}$

3.5	<b>Забезпечення матеріальних оборотних коштів власними джерелами фінансування (МОБК – ВОК)</b>		
	> 0	= 0	< 0
оцінка	3	2	1
			$\beta_5^{(3)}$

3.6	<b>Коефіцієнт поточної (загальної) ліквідності</b>		
	> 2	від 1 до 2	< 1
оцінка	3	2	1
			$\beta_6^{(3)}$

3.7	<b>Коефіцієнт швидкої ліквідності</b>		
	> 1	від 0,75 до 1	< 0,75
оцінка	3	2	1
			$\beta_7^{(3)}$

3.8	<b>Коефіцієнт абсолютної ліквідності</b>		
	> 0,25	від 0,2 до 0,25	< 0,2
оцінка	3	2	1
			$\beta_8^{(3)}$

3.9	<b>Строк наданого товарного кредиту (СНТК) – показник погашення дебіторської заборгованості клієнтів оператора</b>		
	до 60 днів	від 60 до 120 днів	більше 120 днів
оцінка	3	2	1
			$\beta_9^{(3)}$

3.10	<b>Строк отриманого товарного кредиту (СОТК) – показник погашення кредиторської заборгованості оператора</b>		
	вище за рівень показника СНТК	дорівнює показнику СНТК	нижче рівня показника СНТК
оцінка	3	2	1
			$\beta_{10}^{(3)}$

## Додаток В4

Оціночні показники за параметрами тематичного блоку  
«Дотримання стандартів надійності та безпеки» (блок 4)

4.1	Заходи безпеки, що здійснюються підприємством самостійно		
	На підприємстві здійснюються на постійній основі заходи щодо виявлення і оцінки ризиків (загроз), впроваджено задокументовані процедури щодо виявлення і оцінки ризиків, пов'язаних з питаннями безпеки, визначено перелік ризиків щодо захисту і безпеки, що виникають в ході діяльності.	Заходи безпеки здійснюються на регулярній основі, наявні структурні підрозділи, що відповідають за питання безпеки, однак не впроваджено задокументованих процедур щодо безпеки операцій з товарами і транспортними засобами.	На підприємстві здійснюються поодинокі дії щодо виявлення та оцінки ризиків, пов'язаних з питаннями безпеки, відсутні структурні підрозділи, уповноважені на прийняття рішень щодо захисту безпеки.
оцінка	3	2	1
			$\beta_1^{(4)}$

4.2	Організація і здійснення доступу до об'єктів підприємства		
	Доступ до об'єктів, де знаходяться товари і транспортні засоби, є обмеженим та регламентованим; транспортні засоби знаходяться в контрольованих зонах виключно в період здійснення робіт з навантаження або вивантаження товарів; підприємством впроваджено задокументовані процедури визначення і проведення заходів реагування у випадках виявлення порушень встановлених процедур доступу; впроваджено електронні системи ідентифікації транспортних засобів і осіб.	Доступ до об'єктів, де знаходяться товари і транспортні засоби, є обмеженим; транспортні засоби знаходяться в контрольованих зонах виключно в період здійснення робіт з навантаження або вивантаження товарів; підприємством не впроваджено задокументовані процедури визначення і проведення заходів реагування у випадках виявлення порушень встановлених процедур доступу.	Зафіксовано окремі факти несанкціонованого доступу до об'єктів, де знаходяться товари і транспортні засоби; слабе реагування з боку керівництва на виявлені факти.
оцінка	3	2	1
			$\beta_2^{(4)}$

4.3	<b>Забезпечення фізичного захисту (безпеки) територій, споруд, будівель, приміщень та інших подібних об'єктів</b>		
	Система забезпечення фізичного захисту територій та будівель відповідає встановленим вимогам, здійснюється постійний контроль за її справністю та ефективністю, запроваджено задокументовані процедури отримання, зберігання, видачі і контролю стану ключів та запірних пристроїв, призначених для використання персоналом; об'єкти та технічні системи їх захисту оснащено джерелами енергії на випадок відключення від електричних мереж загального користування.	Відповідність встановленим вимогам облаштування зовнішніх периметрів приміщень, будівель та територій, однак не проводяться регулярні перевірки цілісності і справності огорожі, запірних пристроїв, засобів пломбування, систем захисту/контролю тощо.	Часткова невідповідність встановленим вимогам облаштування зовнішніх периметрів приміщень, будівель та територій, зокрема наявність воріт або входів, які не знаходяться під постійним контролем, низька якість запірних пристроїв, невідповідність встановленим вимогам освітлення що створює можливість для несанкціонованого доступу до об'єктів підприємства з метою вчинення протиправних дій.
оцінка	3	2	1

 $\beta_3^{(4)}$ 

4.4	<b>Забезпечення виконання вимог законодавства з питань нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності</b>		
	Підприємством впроваджено задокументовані процедури щодо забезпечення та виконання заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності; здійснюється розпізнавання товарів, щодо яких законодавством встановлено заборони та /або обмеження; проводяться навчання персоналу з питань здійснення операцій з такими товарами.	Заходи нетарифного регулювання на підприємстві здійснюються та відповідають вимогам законодавства, однак не впроваджено задокументованих процедур забезпечення та виконання заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, зокрема не здійснюється розпізнавання та диференціація товарів, щодо яких законодавством встановлено заборони та /або обмеження.	Неналежне виконання вимог законодавства з питань нетарифного регулювання, що спричинило виникнення ненавмисного порушення такого законодавства.
оцінка	3	2	1

 $\beta_4^{(4)}$

4.5	Забезпечення захисту і безпеки підприємства при доборі персоналу		
	<p>На підприємстві впроваджено задокументовані процедури проведення перевірок осіб, які працевлаштовуються на підприємство вперше, проведення індивідуальної роботи з кожним окремим працівником на предмет виявлення загроз безпеці підприємства у зв'язку із зміною особистих обставин, мотивацій тощо.</p>	<p>Система добору персоналу функціонує ефективно, однак спостерігається неналежне виконання або неефективність заходів в напрямку забезпечення належного рівня обізнаності персоналу з питань безпеки і захисту, неналежне проведення тренувань працівників підприємства з питань практичного виконання заходів щодо захисту і безпеки.</p>	<p>Неналежне виконання або неефективність заходів в напрямку попередження працевлаштування на підприємство осіб, схильних до вчинення правопорушень або недбалих у виконанні своїх трудових обов'язків.</p>
оцінка	3	2	1

$\beta_5^{(4)}$

## Додаток В5

Оціночні показники за параметрами тематичного блоку  
 « Забезпечення практичних стандартів компетенції або професійної  
 кваліфікації « (блок 5)

5.1	<b>Критерії оцінки забезпечення практичних стандартів компетенції або професійної кваліфікації</b>		
	<p>На підприємстві встановлені процедури щодо забезпечення практичних стандартів компетенції або професійної кваліфікації. Підприємством виконуються наступні умови:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- взаємодії з органами Державної фіскальної служби України з питань відповідності підприємства зазначеним критеріям;</li> <li>- самостійного моніторингу дотримання підприємством умов, необхідних для виконання зазначених критеріїв;</li> <li>- самостійного контролю за дотриманням підприємством умов, передбачених законодавством з питань державної митної справи та дозволами на застосування спеціальних спрощень, наданих митницями підприємству як уповноваженому економічному оператору</li> <li>- невідкладного інформування митниці про виникнення обставин, що можуть мати вплив на дотримання підприємством умов, передбачених дозволами на застосування спеціальних спрощень, наданих підприємству як уповноваженому економічному оператору.</li> </ul>	<p>Встановлені на підприємстві процедури щодо забезпечення практичних стандартів компетенції або професійної кваліфікації мають недоліки, зокрема, підприємством не здійснюються заходи щодо:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- самостійного контролю за дотриманням підприємством умов, передбачених законодавством з питань державної митної справи та дозволами на застосування спеціальних спрощень, наданих митницями підприємству як уповноваженому економічному оператору</li> <li>- невідкладного інформування митниці про виникнення обставин, що можуть мати вплив на дотримання підприємством умов, передбачених дозволами на застосування спеціальних спрощень, наданих підприємству як уповноваженому економічному оператору.</li> </ul>	<p>На підприємстві не виконуються процедури щодо забезпечення практичних стандартів компетенції або професійної кваліфікації</p>
оцінка	3	2	1
			$\beta_1^{(5)}$

## Додаток Г

Кількісна оцінка відповідності якісних характеристик підприємства  
за окремими параметрами тематичних блоків митних вимог

Параметр блоку	Кількість балів											
	ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод»			ПАТ «НВАТ ВНДІкомпресормаш»			ПАТ «Полтавський турбомеханічний завод»			ПАТ «Глухівський завод «Електропанель»		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
<b>1. Дотримання положень законодавства України, в тому числі з питань державної митної справи (блок 1)</b>												
1.1. Декларування товарів, заповнення митних декларацій; класифікація товарів; декларування митної вартості товарів, країни походження	3	2	3	2	2	3	2	2	2	2	3	3
1.2. Дотримання митних режимів	2	3	2	2	3	2	2	1	3	2	3	2
1.3. Застосування заходів нетарифного регулювання	2	1	2	3	1	2	3	2	1	3	1	2
1.4. Представлення товарів митному органу для забезпечення здійснення митних процедур	3	3	2	2	2	3	2	2	2	3	2	2
<b>Узагальнена оцінка за першим блоком</b>	<b>2,50</b>	<b>2,25</b>	<b>2,25</b>	<b>2,25</b>	<b>2,00</b>	<b>2,50</b>	<b>2,25</b>	<b>1,75</b>	<b>2,00</b>	<b>2,50</b>	<b>2,25</b>	<b>2,25</b>
<b>2. Система обліку, звітності та внутрішнього контролю (блок 2)</b>												
2.1. Відповідність впроваджених на підприємстві систем обліку завданням митного контролю	2	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2	3
2.2. Впровадження підприємством автоматизованих систем бухгалтерського обліку та звітності зовнішньоекономічних операцій	2	3	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
2.3. Функціонування ефективної системи логістики підприємства	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2	2	2
2.4. Впровадження на підприємстві процедур внутрішнього контролю (аудиту)	1	1	2	1	1	1	1	1	2	1	2	2

## Продовження додатку Г

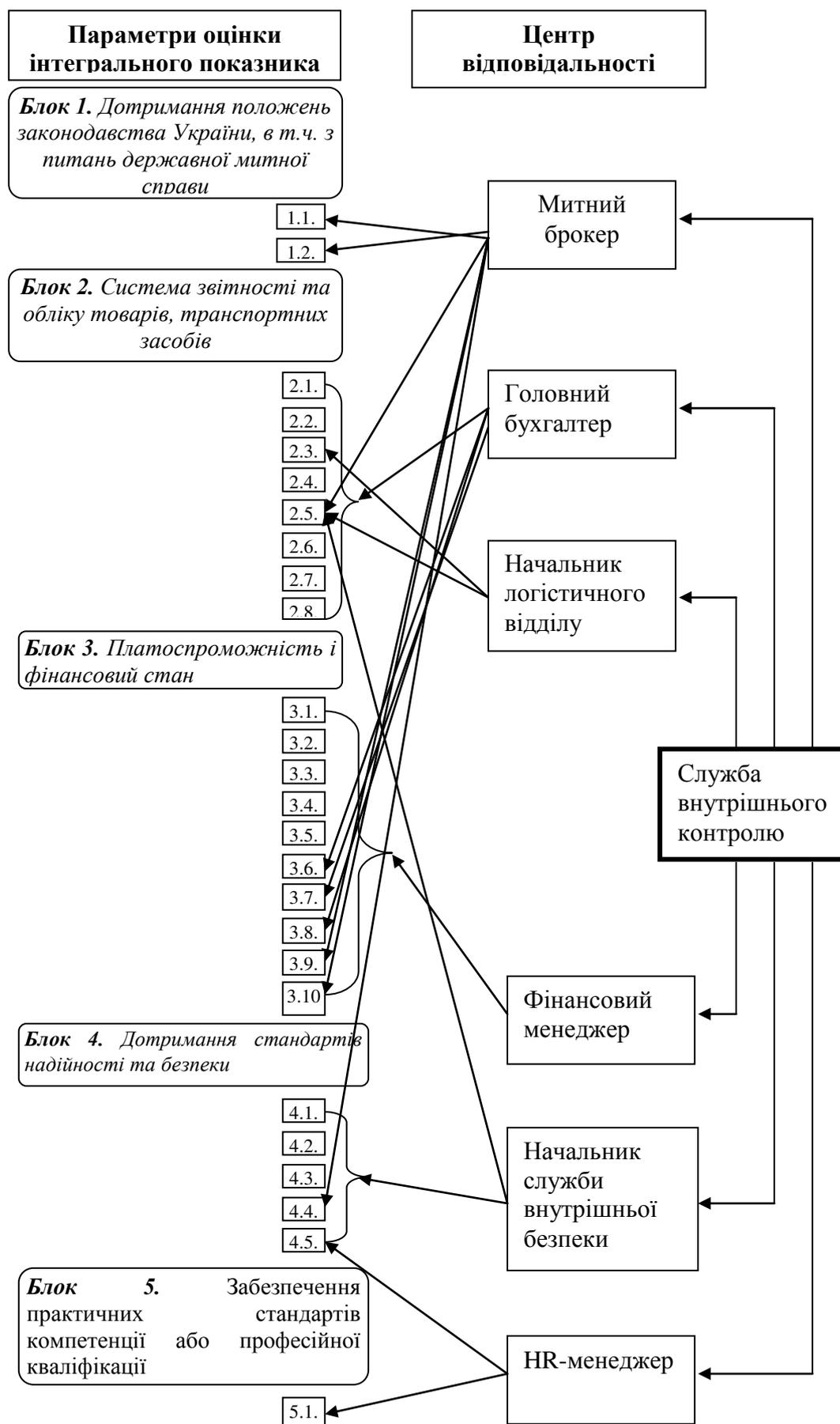
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
2.5. Відповідність систем обліку руху товарів завданням митного контролю	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
2.6. Забезпечення захисту і збереження документів, даних і інформації (у тому числі створених в електронному вигляді)	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2
2.7. Захист комп'ютерних (інформаційно-телекомунікаційних) систем від несанкціонованого доступу	3	3	3	2	1	2	1	1	2	2	2	2
<b>Узагальнена оцінка за другим блоком</b>	<b>2,00</b>	<b>2,14</b>	<b>2,14</b>	<b>1,86</b>	<b>1,57</b>	<b>2,00</b>	<b>1,86</b>	<b>1,71</b>	<b>2,00</b>	<b>1,86</b>	<b>2,00</b>	<b>2,14</b>
<b>3. Платоспроможність і фінансовий стан (блок 3)</b>												
3.1.Рентабельність власного капіталу	3	3	3	1	1	1	3	2	3	1	1	1
3.2.Рентабельність продукції	3	3	3	1	1	1	3	1	3	1	1	1
3.3.Коефіцієнт заборгованості	3	3	3	1	1	1	2	2	3	3	3	3
3.4.Запас фінансової безпеки	3	3	3	1	1	1	3	2	3	1	1	1
3.5.Забезпечення матеріальних оборотних коштів власними джерелами фінансування (МОБК – ВОК)	3	3	3	1	1	1	3	3	3	2	2	3
3.6.Коефіцієнт поточної (загальної) ліквідності	3	3	3	1	1	1	1	1	2	3	2	2
3.7.Коефіцієнт швидкої ліквідності	3	3	3	1	1	1	1	1	3	3	3	3
3.8.Коефіцієнт абсолютної ліквідності	3	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
3.9.Строк наданого товарного кредиту (СНТК) – показник погашення дебіторської заборгованості клієнтів оператора	3	3	1	3	2	2	3	3	3	2	1	1
3.10.Строк отриманого товарного кредиту (СОТК) – показник погашення кредиторської заборгованості оператора	2	2	1	1	2	2	3	3	3	3	3	1
<b>Узагальнена оцінка за третім блоком</b>	<b>2,90</b>	<b>2,80</b>	<b>2,40</b>	<b>1,20</b>	<b>1,20</b>	<b>1,20</b>	<b>2,30</b>	<b>1,90</b>	<b>2,70</b>	<b>2,00</b>	<b>1,80</b>	<b>1,70</b>

## Продовження додатку Г

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
<b>4. Дотримання стандартів надійності та безпеки (блок 4)</b>												
4.1. Заходи безпеки, що здійснюються підприємством самостійно	2	3	3	2	2	2	2	2	3	1	2	2
4.2. Організація і здійснення доступу до об'єктів підприємства	3	3	3	2	3	3	2	3	3	3	3	3
4.3. Забезпечення фізичного захисту (безпеки) територій, споруд, будівель, приміщень та інших подібних об'єктів	3	3	3	2	2	3	2	3	3	3	3	3
4.4. Забезпечення виконання вимог законодавства з питань нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності	1	3	3	2	2	2	2	2	3	2	3	2
4.5. Забезпечення захисту і безпеки підприємства при доборі персоналу	3	3	3	2	3	2	2	3	3	2	2	3
<b>Узагальнена оцінка за четвертим блоком</b>	<b>2,40</b>	<b>3,00</b>	<b>3,00</b>	<b>2,00</b>	<b>2,40</b>	<b>2,40</b>	<b>2,00</b>	<b>2,60</b>	<b>3,00</b>	<b>2,20</b>	<b>2,60</b>	<b>2,60</b>
<b>5. Забезпечення практичних стандартів компетенції або професійної кваліфікації (блок 5)</b>												
	2	2	3	2	2	3	2	3	2	2	2	2
<b>Узагальнена оцінка за п'ятим блоком</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>2</b>
<b>INT</b>	<b>2,36</b>	<b>2,44</b>	<b>2,56</b>	<b>1,86</b>	<b>1,83</b>	<b>2,22</b>	<b>2,08</b>	<b>2,19</b>	<b>2,34</b>	<b>2,11</b>	<b>2,13</b>	<b>2,14</b>

## Додаток Д

Визначення центрів відповідальності за дотриманням митних вимог для отримання статусу УЕО та моніторингу процедур контролю



здійснює моніторинг процедур контролю за відповідними центрами відповідності

## Додаток Ж

Визначення граничного рівня показників при здійсненні ЗЕД в ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод»

Показник	Динаміка показників формування додаткового прибутку					
	% зростання внутрішніх цін %					
	+20 %	+30 %	+31 %	+32 %	+33 %	+34 %
1	2	3	4	5	6	7
Кількість реалізованої продукції, шт. од.	750	750	750	750	750	750
Ціна експорту, грн.	123840	123840	123840	123840	123840	123840
Ціна внутрішнього ринку, грн.	104698	113422	114295	115167	116040	116912
Різниця в ціні, грн.	19142	10418	9545	8673	7800	6928
Доход експорту, грн.	92880000	92880000	92880000	92880000	92880000	92880000
Доход внутрішнього ринку, грн.	78523200	85066800	85721160	86375520	87029880	87684240
Додатковий дохід, грн.	14356800	7813200	7158840	6504480	5850120	5195760
Додаткові витрати, грн.	6088229	6088229	6088229	6088229	6088229	6088229
в т.ч. - постійні	4870583	4870583	4870583	4870583	4870583	4870583
- змінні	1217646	1217646	1217646	1217646	1217646	1217646
Додатковий прибуток, грн.	8268571	1724971	1070611	416251	-238109	-892469
	% зниження цін експорту					
	- 20 %	- 21 %	- 22 %	- 23 %	- 24 %	- 25 %
Кількість реалізованої продукції, шт. од.	750	750	750	750	750	750
Ціна експорту, грн.	99072	97833,6	96595,2	95356,8	94118,4	92880
Ціна внутрішнього ринку, грн.	87248,0	87248,0	87248,0	87248,0	87248,0	87248,0
Різниця в ціні, грн.	-11824,0	-10585,6	-9347,2	-8108,8	-6870,4	-5632,0
Доход експорту, грн.	74304000	73375200	72446400	71517600	70588800	69660000
Доход внутрішнього ринку, грн.	65436000	65436000	65436000	65436000	65436000	65436000
Додатковий дохід, грн.	8868000	7939200	7010400	6081600	5152800	4224000

## Продовження додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7
Додаткові витрати, грн.	6088229	6088229	6088229	6088229	6088229	6088230
в т.ч. - постійні	4870583	4870583	4870583	4870583	4870583	4870584
- змінні	1217646	1217646	1217646	1217646	1217646	1217646
Додатковий прибуток, грн.	2779771,5	1850971,5	922171,5	-6628,5	-935428,5	-1864229,5
% зниження обсягу реалізації						
	75 %	80 %	81 %	82 %	83 %	84 %
Кількість реалізованої продукції, шт. од.	187,5	150	142,5	135	158	120
Ціна експорту, грн.	123840,0	123840,0	123840,0	123840,0	123840,0	123840,0
Ціна внутрішнього ринку, грн.	87248,0	87248,0	87248,0	87248,0	87248,0	87248,0
Різниця в ціні, грн.	36592,0	36592,0	36592,0	36592,0	36592,0	36592,0
Доход експорту, грн.	23220000	18576000	17647200	16718400	19566720	14860800
Доход внутрішнього ринку, грн.	16359000	13087200	12432840	11778480	13785184	10469760
Додатковий дохід, грн.	6861000	5488800	5214360	4939920	5781536	4391040
Додаткові витрати, грн.	5174994	5114112	5101935	5089759	5127100	5065406
в т.ч. - постійні	4870583	4870583	4870583	4870583	4870583	4870583
- змінні	304411	243529	231353	219176	256517	194823
Додатковий прибуток, грн.	1686005,8	374688,1	112424,5	-149839,0	654435,8	-674366,1

## Додаток 3

Наявність вихідної інформації у фінансовій та статистичній звітності для аналізу і контролю ефективності ЗЕД

Фінансова та статистична звітність	Ціна одиниці експортно і продукції	Кількість експортної продукції	Собівартість одиниці експортної продукції	Адміністративні витрати для здійснення експортної операції	Витрати на збут для здійснення експортної операції	Дохід від курсових різниць	Витрати від курсових різниць
Баланс (ф. № 1)	-	-	-	-	-	-	-
Звіт про фінансові результати(ф. № 2)	-	-	-	-	-	-	-
Звіт про рух грошових коштів(ф. № 3)	-	-	-	-	-	-	-
Примітки до фінансової звітності (ф. № 5)	-	-	-	-	-	+	+
Звіт про експорт (імпорт) товарів, що не проходять митного декларування (ф. № 5 - ЗЕЗ)	-	+	-	-	-	-	-
Звіт про експорт (імпорт) послуг (ф. № 9 –ЗЕЗ)	-	-	-	-	-	-	-
Звіт про іноземні інвестиції в Україну (ф. № 10 - ЗЕЗ)	-	-	-	-	-	-	-
Звіт про інвестиції з України в економіку країн світу (ф. № 13-ЗЕЗ)	-	-	-	-	-	-	-
Звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів та членів екіпажу (ф. № 14 ЗЕЗ)	-	-	-	-	-	-	-
Декларація про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами	-	-	-	-	-	-	-

Додаток К  
 ВІДОМІСТЬ аналітичного обліку до субрахунку № 9221  
 «Витрати на утримання апарату управління експортними операціями за продукцією 1»  
 за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

№ пор.	Дата	Географічний сегмент	В дебет рахунка 9221 з кредита рахунків 201-209, 661, 651, 131, 372, 631, 685					Всього по дебету	З кредита рахунка 9221 в дебет 791
			№	№	№	№	№		
1	2	4	5	6	7	8	9	10	11
1									
2									
3									
4									
		<b>Усього за рахунком</b>							

« \_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Виконавець \_\_\_\_\_

ВІДОМІСТЬ аналітичного обліку до субрахунку № 9321  
 « Витрати на митне оформлення при експорті продукції 1»  
 за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

№ пор.	Дата	Географічний збутовий сегмент	Замовники	В дебет рахунка 9311 з кредита рахунків 201-209, 661, 651, 131, 372, 631, 685					Всього по дебету	З кредита рахунка 9311 в дебет 791
				№	№	№	№	№		
1	2	3	4	6	7	8	9	10	11	12
1		Білорусія	1.							
2			2.							
3		Німеччина	1.							
4			2.							
		<b>Усього за рахунком</b>								

« \_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Виконавець \_\_\_\_\_

