

**МІЖНАРОДНІ ЕКОНОМІЧНІ  
ТА СУСПІЛЬНІ ВІДНОСИНИ:  
СТАН, ПРОБЛЕМИ, ПЕРСПЕКТИВИ  
РОЗВИТКУ**

**МОНОГРАФІЯ**

Дніпро  
Пороги  
2021

УДК 330.3.  
М 88

*Рекомендовано вченою радою  
Національної металургійної академії України  
(протокол № 6 від 14.06.2021 р.)*

*Рецензенти:*

**Волосович С.В.** – д-р. екон. наук, проф., Київський національний торговельно-економічний університет

**Череп О.Г.** – д-р. екон. наук, проф., Запорізький національний університет

**Щолокова Г.В.** – к-т. політ. наук, доцент, Вищий навчальний заклад «Університет імені Альфреда Нобеля»

#### **Головні редактори**

Савчук Л.М. – к.е.н., професор,  
Національна металургійна академія України  
Корнєєв М.В. – д-р. екон. наук, професор,  
Університет митної справи та фінансів

#### **Колектив авторів**

М 88 Міжнародні економічні та суспільні відносини: стан, проблеми, перспективи розвитку: монографія /за ред. Л.М. Савчук, М.В.Корнєєва. – Дніпро: Пороги, 2021. – 488с.

ISBN 978-617-518-410-3

Монографія виконана в межах тем дослідження «Методологія соціально-економічного, інформаційного та науково-технічного розвитку регіонів, галузей виробництва, підприємств та їх об'єднань» державний реєстраційний номер 0116U006782 та «Розвиток міжнародних суспільних та економічних відносин у загальному, туризмологічному та глобальному аспектах» (державний реєстраційний номер 0119U100056) і розрахована на широке коло вітчизняних фахівців, науковців. Представлено результати досліджень щодо сучасних проблем та тенденцій розвитку міжнародних економічних й суспільних відносин.

*Матеріали монографії подано в авторській редакції.*

*При повному або частковому відтворенні матеріалів даної монографії  
посилання на видання обов'язкове.*

*Представлені у виданні наукові доробки та висловлені думки  
належать авторам.*

ISBN 978-617-518-410-3

© Колектив авторів, 2021

#### **5.4. Облік та особливості оподаткування послуг міжнародних транспортних перевезень**

Міжнародні транспортні перевезення є важливим видом зовнішньоекономічної діяльності. Товар не може бути доставлений з однієї країни до іншої без використання транспортних засобів; при цьому, природно, вартість товару зростає. Нині обсяг міжнародних перевезень такий великий, а транспортні операції настільки складні, що існує необхідність у встановленні єдиних правил і норм у міжнародному транспортуванні. Актуальність зведення національних норм у єдину систему стандартів підкреслюється ще й тим, що у світі створено, по суті, єдину транспортну систему, яка охоплює, принаймні, території розвинутих країн Європи, Північної Америки і багатьох інших регіонів [1].

Міжнародним вважається перевезення, що здійснюється між двома чи більшою кількістю держав. Міжнародні перевезення вантажів забезпечуються морським, річковим, залізничним, повітряним, автомобільним, трубопровідним транспортом.

Експорт транспортних послуг – це надання міжнародних транспортних послуг національним перевізником при перетинанні вантажем державного кордону країни або під час перевезення вантажів іноземних вантажовласників.

Імпорт транспортних послуг – це надання на комерційній основі іноземними фірмами вітчизняним економічним одиницям послуги з транспортування імпортих товарів до митного кордону, де вони оцінюються за умовами CIF, з переміщення імпортих товарів між різними пунктами за кордоном відповідно до доручення національної організації з міжнародних перевезень вітчизняних пасажирів іноземними транспортними засобами. Транспортні послуги, надані за кордоном вітчизняним домашнім господарствам, не включаються до імпорту послуг (import of services).

Міжнародний транспорт - це послуги всіх видів транспорту з переміщення предмета транспортної операції, що надаються резидентами однієї країни резидентам іншої країни. Спектр транспортних послуг широкий. Послуги класифікуються залежно від:

1) виду транспорту: водний (морський, річковий); наземний (залізничний, автомобільний); повітряний (авіаційний); космічний; трубопровідний;

2) предмета транспортної операції (вантаж, пасажир, багаж);

3) транспортної характеристики товару: сухий (вугілля, руда), насипний (зерно, цемент), штучний, наливний (нафта, рослинні олії);

4) періодичності перевезення (регулярні і нерегулярні);

5) порядку проходження кордону (перевантажувальні і без перевантажувальні);

б) виду транспортно-технологічної системи (контейнерна, поромна, ліхтерна й ін.);

7) виду повідомлення (пряме, непряме та ін.);

8) географічних районів перевезення (міждержавні, міжконтинентальні) [2].

Виділяють такі особливості надання транспортних послуг, а саме:

1. Транспорт не виробляє новий товар. Завдяки переміщенню товару забезпечується подовження процесу виробництва.

2. Створення транспортних послуг співпадає в часі з їх споживанням.

3. Транспорт займає важливе місце в міжнародному товарному обігу: він є необхідною умовою міжнародного поділу праці, зовнішньої торгівлі, економічних зв'язків між країнами; він є експортером своєї продукції.

4. Транспортні послуги залежать від факторів розвитку ринкової економіки [3].

У процесі здійснення міжнародних економічних зв'язків транспорт забезпечує переміщення вантажів, пасажирів і багажу, яке і становить предмет міжнародної транспортної операції. Процес доставки товару в міжнародній торгівлі включає:

1) перевезення товару всередині країни-експортера до прикордонного пункту або порту даної країни;

2) перевезення товару від прикордонного пункту (порту) країни-імпортера до пункту його споживання всередині країни;

3) транзитну (через треті країни) або морське перевезення, якщо країна-експортер і країна-імпортер товару не

мають спільного кордону.

Транспортні операції вважаються міжнародними, якщо вони пов'язані з транзитом або перевезеннями морськими шляхами.

Міжнародні транспортні послуги продаються і купуються на міжнародних транспортних ринках, які різняться в залежності від видів транспорту, перевезених вантажів, а також регіональних особливостей. Міжнародні повідомлення можуть бути прямі (безперевантажувальних), змішані (з використанням двох і більше видів транспорту), прямі змішані (з використанням різних видів транспорту, але за єдиними транспортними документами).

Міжнародні транспортні послуги включають не тільки безпосередньо діяльність з перевезення, але і цілий ряд супутніх операцій (доставка вантажу до найближчого вантажного терміналу - порту, залізничного вузла і т.д.; навантаження, перевантаження, вивантаження перевезених товарів або багажу; тимчасове зберігання в проміжних пунктах, переоформлення документів, а іноді і страхування).

У міжнародному транспортному процесі беруть участь фірма-власник вантажу та фірми-перевізники, які укладають між собою договір перевезення. Крім вантажовласників у транспортних операціях беруть участь фірми-стивідори (оператори вантажних терміналів), з якими укладається договір обслуговування, і фірми-експедитори (у деяких країнах експедитори називаються фрахтовими агентами, комісіонерами, брокерами і т.д.).

Сучасна транспортна мережа та структура транспортних перевезень склалися в процесі світового економічного розвитку і міжнародного поділу праці, вони, в свою чергу, дуже сильно впливають на зазначені процеси. Загальна тенденція полягає в тому, що міжнародні перевезення вантажів ростуть повільніше, ніж міжнародна торгівля, оскільки обсяги перевозяться сировини, особливо нафти, ростуть незначно або не ростуть зовсім, а матеріаломістке виробництво переміщається до джерел сировини.

Міжнародна транспортна інфраструктура, включаючи транспортні термінали, найчастіше за все створюється за рахунок держави і ним контролюється. Наявність приватних залізниць і автомобільних доріг не суперечить загальному правилу. Однак

транспортні засоби, як правило, перебувають у приватній власності, а на ринку транспортних послуг оперують майже виключно приватні компанії. До цього слід додати, що міжнародні перевезення та міжнародні транспортні шляхи не відокремлені від внутрішніх і одні й ті ж транспортні фірми можуть займатися і внутрішніми і міжнародними перевезеннями.

Дорога, море, залізниця та повітря - це чотири способи імпорту та експорту вантажів.

Повітряний транспорт надає численні переваги для міжнародної торгівлі залежно від вимог (таблиця 1).

Таблиця 1

Переваги та ризики різних способів імпорту та експорту вантажів

Вид перевезення	Переваги	Ризики
1	2	3
Повітряний транспорт	постачання товарів швидко на великі відстані	повітряний транспорт може передбачати більші витрати, ніж інші варіанти, і не підходить для всіх товарів
	забезпечує високий рівень безпеки для чутливих предметів	рейси можуть бути з затримкою або анульованими
	використовується для широкого кола товарів	обкладання податками в кожному аеропорту
		доплати за паливо та валюту зазвичай додаються до витрат на перевезення вантажів
		для транспортування від аеропорту до кінцевого пункту може знадобитися додатковий транспорт
Морський транспорт	можливість транспортувати великі обсяги за низькими витратами	доставка по морю може бути повільніше, ніж за допомогою інших способів транспортування
	вантажні контейнери можуть також використовуватися для подальшого транспортування автомобільним або залізничним транспортом	маршрути і розклад, як правило, негнучкі

Продовження табл. 1

1	2	3
		відстеження прогресу транспортування товару важко відслідкувати
		портові збори і податки
		для транспортування від порту до кінцевого пункту може знадобитися додатковий транспорт
Автомобільний транспорт	низька вартість	великі відстані на суші можуть зайняти більше часу
	великі дорожні мережі	можуть бути затримки та поломки під час маршруту
	можливість запланувати транспортування та відстеження місцезнаходження товарів	існує ризик пошкодження товарів, особливо на великих відстанях
	безпечна та приватна доставка	високі збори в деяких країнах
		різні правила дорожнього руху в деяких країнах
Залізничний транспорт	широка залізнична мережа по всій Європі	залізничний транспорт може бути дорожче, ніж автомобільний
	екологічно чистий спосіб в порівнянні з іншими транспортними системами	складність доставки у віддалені регіони
		для транспортування від залізничного пункту до кінцевого може знадобитися додатковий транспорт

Джерело: узагальнено авторами.

Здійснення перевезень вантажів за допомогою повітряного транспорту регулюється Повітряним кодексом України [4]. Транспортування вантажу здійснюють на основі укладання договорів. За договором перевізник зобов'язується доставити вантаж у пункт призначення і видати його вантажоодержувачу, а вантажоодержувач зобов'язується оплатити повітряне перевезення. При чартерних повітряних перевезеннях укладається договір про фрахтування повітряного судна, за яким

фрагтівник надає фрахтувальнику за оплату одне або кілька повітряних суден, або частину повітряного судна для перевезення вантажу.

Якщо підприємству потрібно транспортувати великі обсяги, але немає необхідності швидкої доставки, товар можна транспортувати морським шляхом. За допомогою морського транспорту транспортується більша частина вантажів світу. Найчастіше транспортують наливні вантажі, такі як нафтопродукти, скраплений газ та продукція хімічної промисловості. Також найчастіше суднами перевозять контейнери.

Судна-контейнеровози витіснили з ринку універсальні судна через те, що у стандартний 20 - або 40-футовий контейнер може бути поміщений будь-який вантаж від голок до автомобілів. Притому час обробки таких суден знижено у десятки разів, завдяки уніфікації транспортної системи всього світу щодо контейнерних перевезень.

Здійснення перевезень вантажів водним транспортом регламентується Кодексом морського плавання [5], а також спеціальними правилами перевезень.

Міжнародні перевезення автомобільним транспортом є одним з найефективніших та рентабельних видів перевезень вантажів та пасажирів у близьких сполученнях та в порівнянні з іншими видами транспорту.

Для транспортування вантажів за допомогою автомобільного транспорту використовують як власний, так і транспорт загального користування. При укладанні транспортного договору клієнт повинен переконатися, що перевізник має ліцензію на здійснення тих або інших робіт, пов'язаних з перевезення вантажів.

Залізничний транспорт є економічно ефективним та вигідним способом переміщення товарів. Організація перевезень вантажів залізничним транспортом регламентується Законом України «Про залізничний транспорт» [6]. Ним визначаються економічні, організаційні та правові засади діяльності залізничного транспорту. Також за допомогою положень даного закону визначається роль та місце залізниці в економічній та соціальній сфері країни.

Питання, що пов'язані з міжнародними транспортними



перевезеннями являються одними з найскладніших у сфері комерційного права. Будь-які перевезення товарів – це справа, що пов'язана з ризиком. Перевізники завжди прагнули максимально обмежити свою відповідальність. З іншого боку, вантажовідправники мають договірні зобов'язання перед своїми покупцями і теж прагнуть зменшити ризик втрати або псування перевезених товарів.

Можливо вирішити дані проблеми допомогло б страхування, але перевізник, розуміючи, що товар застрахований, може поводитися менш обережно, ніж під час перевезення незастрахованого товару. Ризик, таким чином, збільшується, а вартість страховки, що частково залежить від ступеня можливості виникнення страхової події, зростає. Ускладненням проблеми може бути те, що страхова компанія може намагатися уникати сплати страховки. В даних умовах необхідним стає втручання держави в даний конфлікт. Коли перевезення міжнародні, недостатньо втручання тільки однієї держави. Якщо заходи втручання будуть різними, це призведе до додаткових ускладнень і проблем з приводу того, право якої країни слід застосовувати. Тому бажано, щоб правила перевезення різних країн були однаковими.

Конкурентоспроможний транспортний комплекс є складовою розвитку національної економіки кожної країни та основою її інтеграції у світове господарство. Починаючи з 2014 року перед Україною постали нові виклики. Зменшилися показники, що за останні 25 років практично не змінювалися: протяжність автомобільних доріг загального користування скоротилася на 6,3 тис. км — до 163,2 тис., залізниць — на 630 км, кількість торговельних портів — з 18 до 13 (діяльність портів Євпаторія, Керч, Феодосія, Севастополь, Ялта припинена). Відбулося падіння ВВП, що спричинило спад у промисловості, у сільському господарстві, зниження реальної заробітної плати, мобільності населення, відповідно і падіння попиту на перевезення пасажирів усіма видами транспорту. Скоротилися перевезення вантажів майже усіма видами транспорту: найбільше падіння спостерігалось на ринку залізничних та автомобільних перевезень. У наступні роки, після різкого падіння, ситуація дещо стабілізувалася і, починаючи з 2016, розпочалося зростання ВВП, що позитивно вплинуло і на транспортну галузь. Протягом

останніх років на транспорт, складське господарство, поштову та кур'єрську діяльність припадало понад 6% валового внутрішнього продукту і близько 6% загальної кількості зайнятого населення. Практично на одному рівні залишалися статистичні показники [7, с. 7].

Територією України проходить низка міжнародних транспортних коридорів: Пан'європейські транспортні коридори № 3, 5, 7, 9; коридори Організації співробітництва залізниць (ОСЗ) № 3, 4, 5, 7, 8, 10; Транс'європейська транспортна мережа (TEN-T), коридор Європа - Кавказ - Азія (ТРАСЕКА) [7, с. 8].

Проте, як це зазначено у Національній транспортній стратегії України на період до 2030 року, транспортна галузь в цілому задовольняє лише основні потреби населення та економіки в перевезеннях за обсягом, але не за якістю. Сучасний стан транспортної галузі не повною мірою відповідає вимогам ефективної реалізації євроінтеграційного курсу України та інтеграції національної транспортної мережі в Транс'європейську транспортну мережу, зокрема:

1) Транспортна система України має низький рівень розвитку транспортно-логістичних технологій та об'єктів мультимодальних перевезень, що знижує її конкурентоспроможність та обмежує вихід української продукції на світовий ринок. Витрати на транспортування становлять близько 40% загальної вартості продукції, що є вкрай високим показником;

2) Мультимодальні та інтермодальні перевезення вантажів займають в Україні не більше 0,5 відсотка транспортного ринку, за цим показником Україна відстає від держав - членів ЄС та інших розвинутих держав світу у 20-30 разів;

3) Спостерігається низький рівень інтероперабельності та загальне технологічне відставання від TEN-T.

Зазначене має вкрай негативний вплив на конкурентоспроможність та ефективність національної економіки. Особливо важливими факторами є зменшення транзитних перевезень через Україну та неспроможність транспортної системи надавати якісні послуги з міжнародних (зокрема експортних) вантажних перевезень [7, с. 8-9].

За 2020 рік порівняно із 2019 роком імпорт послуг в Україну скоротився на 25,0%, до 5,21 млрд дол., експорт – на

28,5%, до 11,17 млрд дол.

За повідомленням Державної служби статистики, більш за все у 2020 році Україна продала на зовнішніх ринках транспортних послуг (на 4,88 млрд дол.; на 46,4% менше, ніж за 2019 рік), послуг у сфері телекомунікації, комп'ютерних та інформаційних послуг (на 2,91 млрд дол.; на 13,0% більше), послуг з переробки матеріальних ресурсів (на 1,35 млрд дол.; на 17,9% менше) [8].

Зовнішньоторговельні операції проводилися з партнерами з 214 країн світу. Основними торговельними партнерами України в експорті товарів у 2020 році були такі країни (таблиця 2).

Таблиця 2

Основні торговельні партнери України у 2020 році

Назва країни	Експорт товарів, млн дол.	2020 рік до 2019 року, у %	Питома вага країни у загальному обсязі експорту товарів з України, у %
ЄС (28)	18612,1	89,7	37,8
Китай	7112,7	198,0	14,5
Туреччина	2436,3	93,0	5,0
Індія	1972,1	97,4	4,0
Єгипет	1618,2	71,8	3,3
Білорусь	1335,3	86,2	2,7
США	983,9	100,5	2,0
Індонезія	735,6	100,1	1,5
Саудівська Аравія	719,0	96,6	1,5

Джерело: складено авторами на основі [9].

Структура зовнішньої торгівлі транспортними послугами за січень-вересень 2020 року представлена в таблиці 3.

Відносини в галузі транспортно-експедиторської діяльності регулюються Цивільним кодексом України [10], Господарським кодексом України [2], Законами України «Про транспорт» [11], «Про зовнішньоекономічну діяльність» [12], «Про транзит вантажів» [13], «Про транспортно-експедиторську діяльність» [14], іншими законами, транспортними кодексами та статутами, а також іншими нормативно-правовими актами, що видаються відповідно до них.

Таблиця 3

Структура зовнішньої торгівлі послугами  
за січень-вересень 2020 року.

Показник	Експорт, \$ млн	Експорт 9 міс. 2020 до 9 міс. 2019, %	Імпорт, \$ млн	Імпорт, 9 міс. 2020 до 9 міс. 2019, %
Послуги - всього	8150	88	3705,9	73,5
Транспортні послуги, зокрема:	3583,4	77,7	722,1	64,7
морський транспорт	440,5	104,4	212,7	107
річковий транспорт	18,3	71,7	0,3	77,2
повітряний транспорт	603,9	55,4	227,2	42
залізничний транспорт	279	75,1	132,2	68,6
автодорожній транспорт	232,9	94,5	110,7	105
трубопровідний транспорт	1762,7	79	—	—
інші допоміжні та додаткові транспортні послуги	213,8	114,6	17,9	88,2

Джерело: [15].

Згідно із положеннями частин першої та третьої ст. 909 Цивільного кодексу України [10] за договором перевезення вантажу одна сторона (перевізник) зобов'язується доставити довірений їй другою стороною (відправником) вантаж до пункту призначення та видати його особі, яка має право на одержання вантажу (одержувачеві), а відправник зобов'язується сплатити за перевезення вантажу встановлену плату.

Укладення договору перевезення вантажу підтверджується складенням транспортної накладної (коносамента або іншого документа, встановленого транспортними кодексами (статутами).

ТТН є документом, який складається вантажовідправником для оформлення перевезень вантажів відповідно до укладеного договору і використовується для проведення остаточних розрахунків за надані послуги з перевезення вантажів. Оформлена ТТН має бути у водія транспортного засобу під час здійснення перевезень вантажів за договором перевезення.

Ключові моменти відображення в бухгалтерському обліку

послуг міжнародних перевезень надано в таблиці 4

Таблиця 4

Ключові моменти відображення в бухгалтерському обліку послуг міжнародних перевезень

<i>Бухгалтерський облік перевізника</i>	<i>Бухгалтерський облік замовника</i>
1	2
<p>Відповідно до п. 10 П(С)БО 15 «Дохід», дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо результат такої операції може бути достовірно оцінений. Виходячи зі суті операції перевезення (виконавець зобов'язується доставити вантаж на місце призначення), можна стверджувати, що результат операції (як і витрати, пов'язані з нею) може бути достовірно визначений лише після її завершення, тож «бухгалтерський» дохід перевізника може бути визнано лише після доставки вантажу за місцем призначення.</p>	<p>У бухгалтерському обліку замовника витрати, пов'язані з перевезенням, включають до первісної вартості (собівартості) придбаних запасів, відповідно до п. 9 П(С)БО 9 «Запаси». Включенню до первісної вартості підлягають лише суми витрат на перевезення, пов'язані з придбанням запасів (товарів). Інші витрати на перевезення, не пов'язані з придбанням товарів (наприклад, зі збутом або з внутрішніми перевезеннями), які не стосуються первісної вартості запасів, відображають у бухгалтерському обліку у складі витрат звітного періоду.</p>
<p>Облік доходів від надання послуг з перевезення ведуть на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг». За кредитом субрахунка відображають збільшення (отримання) доходу (без зменшення на суму непрямих податків), за дебетом — вирахування з доходу (сума непрямих податків, якщо перевізник — платник ПДВ), а також списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». Отже, дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається на дату оформлення товарно-транспортної накладної, акта наданих послуг або іншого документа, що підтверджує факт завершення операції.</p>	<p>До транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) належать витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів. ТЗВ включаються до собівартості придбаних запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати».</p>

Закінчення табл. 4

1	2
<p>Суму витрат, пов'язаних з отриманням доходу від перевезень (собівартість реалізованих послуг), перевізник повинен визначати за нормами П(С)БО 16 «Витрати». Також можна користуватися Методичними рекомендаціями з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (затвердженими наказом Мінітрансу від 05.02.2001 р. №65), у яких досить докладно описано структуру витрат транспортних підприємств.</p>	<p>Сума ТЗВ, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця та сумою запасів, які вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума ТЗВ, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, в кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.</p>
<p>Для відображення собівартості реалізованих послуг використовують субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг». До собівартості реалізованих послуг не включаються, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, адміністративні витрати (рахунок 92), витрати на збут (рахунок 93) та інші операційні витрати (рахунок 94).</p>	<p>Суми ТЗВ включають до первісної вартості запасів, що надійшли, безпосередньо при їх оприбуткуванні, тобто товарно-матеріальні цінності прибуткуються на рахунках 20, 28 тощо за вартістю, що включає суму ТЗВ.</p>

Джерело: систематизовано авторами на основі [16, 17, 18, 19].

Жодних особливостей в обліку для цілей визначення податку на прибуток при наданні такого виду послуг не виникає, адже окремі коригування фінансового результату за операціями надання послуг у рамках транспортно-експедиторських-договорів

у ПКУ не передбачені. Тому всі платники податку на прибуток відображають їх виключно за бухгалтерськими правилами.

Відповідно до пп. 134.1.1 Податкового кодексу України [20] об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до Н(П)СБО або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ.

Визнання витрат у бухгалтерському обліку здійснюється відповідно до Н(П)СБО 16 «Витрати» [18] та Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [21].

Згідно з п. 9 Н(П)СБО 9 «Запаси» [17] та п. 10 МСБО 2 [21] витрати на транспортування запасів включаються до собівартості запасів.

Крім того, витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема, витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки включаються до витрат на збут (п. 19 НП(С)БО 16) [18].

Частиною 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV визначено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Відповідно до п. 1 Переліку документів, необхідних для здійснення перевезення вантажу автомобільним транспортом у внутрішньому сполученні, затверджено постановою КМУ від 25.02.2009 р. № 207, для водія юридичної або фізичної особи – підприємця, що здійснює вантажні перевезення на договірних умовах, в наявності серед інших документів має бути ТТН. Застосування зазначених форм первинного обліку всіма суб'єктами господарської діяльності незалежно від форм власності є обов'язковим.

Відповідно до Правил перевезень вантажів автомобільним

транспорт в Україні, затверджених наказом Мінтрансу від 14.10.1997 р. № 363, товарно-транспортна документація – комплект юридичних документів, на підставі яких здійснюють облік, приймання, передавання, перевезення, здавання вантажу та взаємні розрахунки між учасниками транспортного процесу. ТТН – єдиний для всіх учасників транспортного процесу документ, призначений для обліку товарно-матеріальних цінностей на шляху їх переміщення, розрахунків за перевезення вантажу та обліку виконаної роботи, та є одним із документів, що може використовуватися для списання товарно-матеріальних цінностей, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, що може бути складений у паперовій та/або електронній формі та має містити обов'язкові реквізити, передбачені цими Правилами.

Отже, за відсутності товарно-транспортної документації, яка підтверджує отримання послуг з перевезення вантажу, у т. ч. ТТН, які відносяться до первинних документів та на підставі яких ведеться бухгалтерський облік, платник податків при визначенні фінансового результату до оподаткування відповідно до правил бухгалтерського обліку не має підстав для врахування вартості таких послуг при формуванні собівартості придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Водночас, в обліку для нарахування податку на додану вартість виникають певні нюанси (рисунок 1).

Підприємства, які здійснюють міжнародні перевезення (міжнародні перевезення пасажирів і вантажів — перевезення пасажирів і вантажів з перетином державного кордону (ст. 1 Закону про автотранспорт) вантажів відповідно до ПКУ мають пільговий порядок оподаткування.

Постачання послуг міжнародних перевезень пасажирів, багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським, річковим та авіаційним транспортом є об'єктом оподаткування ПДВ (п.п. «є» п. 185.1 ПКУ). Але п.п. «а» п.п. 195.1.3 ПКУ приписує застосовувати до таких операцій не загальну (20%), а спеціальну, пільгову ставку ПДВ: *міжнародні перевезення вантажів, пасажирів і багажу залізничним, автомобільним, морським, річковим та авіатранспортом оподатковують ПДВ за ставкою 0 %* [20].



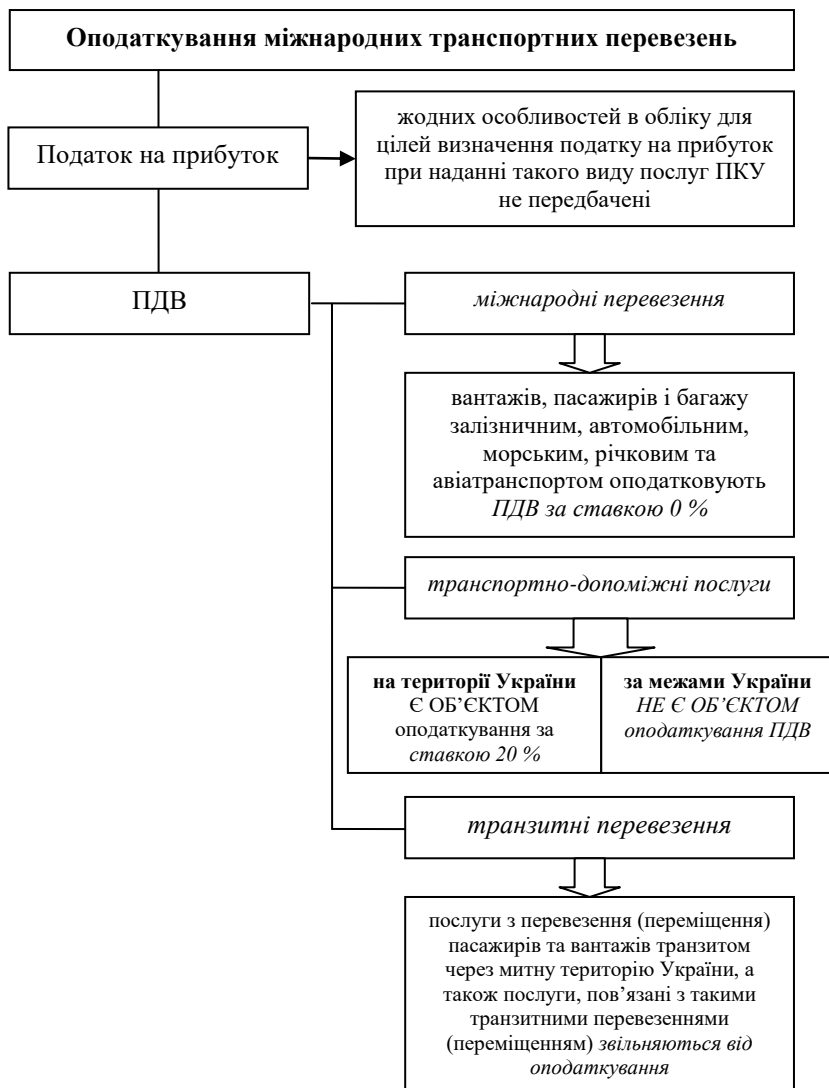


Рис. 1. Особливості оподаткування міжнародних транспортних перевезень податком на прибуток та податком на додану вартість

Джерело: розроблено авторами.

Статус постачальника послуг (резидент/нерезидент) –

працює загальний принцип, за яким оподатковуваними є послуги, що надаються зареєстрованими на території України резидентами і представництвами нерезидентів, а неоподатковуваними — послуги нерезидентів, які не мають постійного представництва на території України (за загальним правилом з п. 186.4 ПКУ місцем постачання послуг (крім перелічених у пп. 186.2 і 186.3 ПКУ) є місце реєстрації постачальника) [20]. Отже:

1. Якщо послуги перевезення надає перевізник-резидент, то їх вартість оподатковують ПДВ за ставкою 0 % (незалежно від резидентського статусу замовника).

У цьому випадку перевізник на дату виникнення ПДВ-зобов'язань (за правилом «першої події» з п. 187.1 ПКУ: (1) отримання оплати від замовника або (2) оформлення документа, що підтверджує факт надання міжнародного перевезення) оформляє податкову накладну (ПН) з ПДВ за ставкою 0 % [20].

2. Якщо послуги перевезення надає перевізник-нерезидент, то вартість таких послуг не є об'єктом оподаткування ПДВ, а «нульові» правила не застосовують (лист ДФСУ від 11.07.2019 р. № 3210/6/99-99-15-03-02-15/ПК). Здавалося б, не велика різниця: «ставка 0 %» або «не об'єкт» — на постачальника послуг це ніяк не впливає. А ось для замовника-резидента це питання принципове: завдяки «не об'єктності» таких операцій він не застосовує правила «нерезидентської» ст. 208 ПКУ [20] і не нараховує ПДВ за ставкою 0 % виходячи з вартості послуг нерезидента, а також не виписує «нульову» ПН. Не потрапить вартість міжнародних транспортних послуг, отриманих від нерезидента, і до ПДВ-декларації замовника (адже в декларації фіксують тільки послуги, місце постачання яких знаходиться на митній території України) (таблиця 5).

Обов'язкова вимога для визнання перевезення міжнародним, а отже, застосування ставки 0 % — його повинен підтверджувати єдиний міжнародний перевізний документ (п.п. «а» п.п. 195.1.3 ПКУ [20]). Таким документом може бути (ст. 9 Закону № 1955, розд. II УПК № 610, підкатегорія 101.09 БЗ):

- міжнародна автомобільна накладна (CMR);
- залізнична накладна СМГС (накладна УМВС) і накладна ЦІМ (СІМ);
- авіаційна вантажна накладна (Air Waybill);
- коносамент (Bill of Lading);

- вантажна відомість (Cargo Manifest);
- інші документи, встановлені законами України.

Таблиця 5

## ПДВ-облік міжнародних транспортних послуг

Хто надає послуги міжнародних перевезень	ПДВ
<i>Перевізник-резидент</i>	<b>ПДВ за ставкою 0 % (незалежно від резидентського статусу замовника)</b>
Перевізник складає ПН зі ставкою ПДВ 0 % і кодом ставки податку «902» і зазначає обсяг постачання в ряд. 3 ПДВ-декларації. Крім того, доведеться скласти Звіт про пільги. Замовник вартість міжнародного перевезення показує в рядку 10.3 Декларації з ПДВ	
<i>Перевізник-нерезидент</i>	<b>Не є об'єктом оподаткування ПДВ</b>
Замовник транспортних послуг не складає ПН на вартість «нерезидентських» послуг, не показує обсяги придбання таких послуг у ПДВ-декларації	

Джерело: [22].

Перелік первинних документів, які використовують при здійсненні міжнародних перевезень конкретними видами транспорту, є в листі Мінінфраструктури від 19.09.2011 р. № 7885/11/10-11 (ср. 043036800).

Єдиний перевізний документ оформляють на весь маршрут перевезення, незалежно від відрізка шляху («українського»/«закордонного»). Звідси ще одна важлива умова застосування пільгової ставки ПДВ — право на неї не залежить від території надання послуг. Тобто ставку 0 % застосовують до всього маршруту міжнародного перевезення: і до «закордонної», і до «української» його частини (розд. II УПК № 610, листи ДФСУ від 20.03.2019 р. № 1118/6/99-99-15-03-02-15/ПК, від 11.02.2019 р. № 480/6/99-99-15-02-02-15/ПК, 101.20 БЗ).

Ставку 0 % застосовують до операцій перевезення переліченими в п.п. «а» п.п. 195.1.3 ПКУ видами транспорту — залізничним, автомобільним, морським, річковим та авіаційним. А ось у разі перевезення вантажів без фактичного використання відповідних видів транспорту, наприклад, перевезення тягачів і причепів «своїм ходом», оподатковують ПДВ за загальною ставкою 20 % (лист ДФСУ від 05.02.2019 р. № 402/6/99-99-15-03-02-15/ПК).

Паралельно з послугами з міжнародного перевезення

вантажів постачальник послуг зазвичай надає й інші транспортно-допоміжні послуги. Наприклад, супутніми перевезенню є навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка вантажів тощо. Причому правила ПДВ-обліку таких послуг відрізняються від правил оподаткування міжнародних перевезень:

— *на території України* — є об'єктом оподаткування за ставкою 20 % (транспортно-допоміжні послуги, пов'язані з транзитом, звільнені від оподаткування п. 197.8 ПКУ [20]) незалежно від того, хто їх надає — резидент чи нерезидент (лист ДФСУ від 26.12.2018 р. № 5400/6/99-99-15-03-02-15/ПК). Причому, якщо постачальник — нерезидент, включається ст. 208 ПКУ [20], яка визначає особливі правила оподаткування послуг від нерезидентів. Тому замовник нерезидентських послуг — платник ПДВ повинен:

— на дату першої події (абзац третій п. 187.8 ПКУ [20]) нарахувати ПДВ-зобов'язання, виписати ПН і зареєструвати її в ЄРПН (п. 208.2 ПКУ [20]);

— показати суму нарахованих ПДВ-зобов'язань у звітному періоді їх виникнення в Декларації з ПДВ і додатку Д1 до неї;

— на підставі своєчасно зареєстрованої ПН показати суму ПК у рядку 13 Декларації з ПДВ і додатку Д1 до неї (п. 198.2 ПКУ [20]);

— *за межами України* — не є об'єктом оподаткування ПДВ незалежно від того, хто їх надає — резидент чи нерезидент (лист ГУ ДФС в Одеській обл. від 20.12.2018 р. № 5322/ПК/15-32-12-02-22, ДФСУ від 09.08.2018 р. № 3500/6/99-99-15-03-02-15/ПК).

— інші міжнародно-перевізні пільги:

1) ПДВ за ставкою 0 % оподатковують:

- послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси за переліком з п.п. «в» п.п. 195.1.3 ПКУ;

- постачання товарів для заправки або забезпечення морських і повітряних суден, які виконують міжнародні рейси для навігаційної діяльності або перевезення пасажирів або вантажів за плату (пп. «а», «б» п.п. 195.1.2 ПКУ [20]).

2) Звільнені від оподаткування ПДВ операції з постачання послуг, які надаються іноземним і вітчизняним судам, що

здійснюють міжнародні перевезення вантажів, пасажирів та їхнього багажу, й оплачуються ними відповідно до законодавства України портовими зборами (п. 197.9 ПКУ [20]).

Основна умова для застосування ПДВ-пільги — наявність у порту документів, що підтверджують здійснення судном міжнародних перевезень (лист ДПСУ від 11.01.2013 р. № 247/5/15-3416). Серед іншого ця ПДВ-пільга поширюється на морські судна, що перевозять вантаж з його перевантаженням (вивантаженням) у нейтральних водах на інше судно (лист ДФСУ від 31.12.2015 р. № 28324/6/99-99-19-03-02-15), а також на морські судна, які прямують при міжнародному перевезенні в морський порт/з морського порту баластом (без вантажу) для подальшого навантаження/розвантаження. А ось на внутрішні перевезення пільга з п. 197.9 ПКУ [20] не поширюється. Тому при внутрішніх перевезеннях операції з постачання суднам послуг, які оплачуються портовими зборами, оподатковують ПДВ за ставкою 20 % (лист Міндоходів від 19.12.2013 р. № 17866/6/99-99-19-04-02-15).

3. Не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з надання послуг з агентування і фрахтування морського торговельного флоту судовими агентами на користь нерезидентів, які надають послуги з міжнародних перевезень пасажирів, їх багажу, вантажів або міжнародних відправлень (п.п. 196.1.11 ПКУ [20]). Проте при наданні аналогічних послуг резидентам нараховують 20 % ПДВ.

А ось на фрахт, як винагороду резидентів за міжнародне морське перевезення вантажів (п.п. 14.1.260 ПКУ [20]), поширюються норми «міжнародного» п.п. «а» п.п. 195.1.3 ПКУ [20]. Тобто вартість фрахту в цьому випадку оподатковують ПДВ за ставкою 0 %.

Фрахт, як плату нерезиденту за наймання судна без екіпажу (бербоут-чартер) і з екіпажем (тайм-чартер), податківці кваліфікують як операції оренди. Це означає, що до них застосовують загальні правила визначення місця постачання з п. 186.4 ПКУ [20] (за місцем реєстрації постачальника). Тому оренду в резидента оподатковують ПДВ за ставкою 20 %, а оренда в нерезидента не є об'єктом оподаткування.

Щоб зрозуміти, що таке транзитні перевезення, слід зазирнути до Закону про транзит [13]. У ст. 1 цього Закону *транзит вантажів* — це перевезення транспортними засобами

транзиту транзитних вантажів *під митним контролем* через територію України між двома пунктами або в межах одного пункту пропуску через державний кордон України.

При цьому оформляється операція з транзиту вантажів товарно-транспортною накладною, складеною мовою міжнародного спілкування (ст. 6 Закону про транзит [13]). Залежно від обраного виду транспорту такою накладною може бути авіаційна вантажна накладна, міжнародна автомобільна накладна, коносамент тощо. Тобто оформляється транзитне перевезення тими самими документами, що й міжнародні перевезення.

Якщо відбувається транзитне перевезення, то в документах має бути зазначено, що перевезення відбувається в митному режимі «транзит». Про те, що відбувається саме так, говорить, наприклад, ВМД, у графі 1 «Декларація» якої міститься літерний код напрямку переміщення «ТР». Вона відповідно до ст. 6 Закону про транзит подається при транзитних перевезеннях до ДПСУ [13].

Транзитні перевезення, що здійснює резидент України, оподатковується ПДВ за правилами, прописаними у «пільговому» п. 197.8 ПКУ [20]. Відповідно до нього послуги з перевезення (переміщення) пасажирів та вантажів транзитом через митну територію України, а також послуги, пов'язані з такими транзитними перевезеннями (переміщенням), *звільняються від оподаткування*.

Таким чином, транзитні перевезення та пов'язані з ними послуги підпадають під ПДВ-пільгу. А це горить про те, що на вартість транзитного перевезення перевізник-резидент виписує «пільгову» ПН. А от якщо транзитний перевізник — *нерезидент*, що не має постійного представництва на митній території України, то *ПДВ-пільга не застосовується*. У такому разі через нерезидентність перевізника транзитне перевезення не є об'єктом оподаткування ПДВ (лист ДФСУ від 25.10.2018 р. № 4557/6/99-99-15-03-02-15/ППК).

Норми п. 197.8 ПКУ [20] говорять, що під ПДВ-пільгу підпадає не лише сам транзит, а й послуги, пов'язані з транзитом. У зв'язку з цим ПДВ-пільга має також поширюватися на:

— транспортно-експедиторські послуги при транзиті;

— сторонніх учасників, які залучаються до транзитного перевезення і надають послуги, пов'язані з транзитом.

Проте податківці з часом змінили свою думку. Так, вони не проти, щоб ПДВ-пільга поширювалася на експедиторські послуги при транзиті (лист від 05.08.2019 р. № 3653/6/99-99-13-02-03-15/ПК та категорію 101.20 БЗ). А от щодо поширення пільги на сторонніх учасників, то, на жаль, вони рішуче сьогодні відмовляють їм у ПДВ-пільзі (листи від 07.05.2019 р. № 2015/6/99-99-15-03-02-15/ПК та від 18.10.2018 р. № 4462/6/99-99-15-03-02-15/ПК).

Транзитна ПДВ-пільга, на думку податківців, застосовується до операцій з транзитного перевезення всім маршрутом перевезення вантажів загалом, без поділу його на відрізки в межах України та поза її межами. Тобто вона стосується як курсування територією України, так і перевезення вантажів за кордоном.

Також варто пам'ятати, що коли послуга з перевезенням буде визнана транзитом, а отже, ця операція підпаде під пільгу, то про ПК, пов'язаний з таким перевезенням, перевізнику слід забути. При цьому, як видно з УПК № 610, це стосується як ПК, пов'язаного з іноземною частиною перевезення, так і українською.

Так, перевізник має право віднести суми ПДВ, пов'язані з такою операцією (при придбанні запчастин, пального), до складу ПК, але скористатися ними не зможе. Він повинен компенсувати такий ПК шляхом донарахування:

— «компенсуючих» ПЗ за товарами/послугами, які були повністю використані в пільговій операції і при придбанні яких суми ПДВ були включені до складу ПК (п.п. «б» п. 198.5 ПКУ [20]);

— «розподільчих» ПЗ (п. 199.1 ПКУ [20]). Їх нараховують за товарами, послугами, які не можна точно пов'язати з конкретною діяльністю (оподатковуваною/неоподатковуваною).

Водночас ті перевізники, які вирішують так врятувати свій ПК, повинні розуміти, що доводити свою правоту податківцям доведеться через суд.

*Таким чином, послуги з перевезення пасажирів та вантажів транзитом через територію України, а також надання послуг, які безпосередньо пов'язані із транзитом вантажів, що здійснюються в межах відповідних договорів*

(контрактів) перевезення, транспортного експедирування, доручення, агентських угод тощо, та операції з постачання супутніх послуг, пов'язаних із таким перевезенням, звільняються від оподаткування ПДВ за умови надання відповідних документів.

#### Список джерел

1. Охота В. Підвищення ефективності управління міжнародними перевезеннями. *Галицький економічний вісник*. 2014. Т. 44, № 1. С. 35–41.

2. Господарський кодекс України. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 29.09.2021).

3. Про автомобільний транспорт : Закон України від 23.02.2006 р. № № 3492-IV : станом на 16 жовт. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2344-14#Text> (дата звернення: 29.09.2021).

4. Повітряний кодекс України. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3393-17#Text> (дата звернення: 29.09.2021).

5. Кодекс торговельного мореплавства України. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/176/95-вр#Text> (дата звернення: 27.09.2021).

6. Про залізничний транспорт : Закон України від 07.07.1996 р. № 274/96-ВР : станом на 16 жовт. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/273/96-вр#Text> (дата звернення: 23.09.2021).

7. Зелена книга : міжнародні вантажні автомобільні перевезення. Київ : Офіс ефект. Регулювання, 2020. 98 с. URL: [https://cdn.regulation.gov.ua/dd/ea/a1/34/regulation.gov.ua\\_GREEN%20PAPER%20'On%20International%20Freight%20Road%20Transport'.pdf](https://cdn.regulation.gov.ua/dd/ea/a1/34/regulation.gov.ua_GREEN%20PAPER%20'On%20International%20Freight%20Road%20Transport'.pdf) (дата звернення: 21.09.2021).

8. Ukrinform. Імпорт послуг в Україну торік скоротився на чверть – Держстат. *Укрінформ - актуальні новини України та світу*. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3191579-import-poslug-v-ukrainu-torik-skorotivsa-na-cvert-derzstat.html> (дата звернення: 29.09.2021).

9. Зовнішня торгівля України товарами та послугами у 2020 році : Інформаційно-аналітичні матеріали : Міністерство економіки України. *Міністерство економіки України*. URL:



<https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=76438c62-5e54-4931-ad98-7fe59d004a2a&title=ZovnishniaTorgivliaUkrainiTovaramiTaPoslugamiU2020-Rotsi&isSpecial=true> (дата звернення: 29.09.2021).

10. Цивільний кодекс України. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 29.09.2021).

11. Про транспорт : Закон України від 10.11.1994 р. № 233/94-ВР : станом на 16 жовт. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/232/94-вр#Text> (дата звернення: 20.09.2021).

12. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 р. № 960-XII : станом на 1 серп. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text> (дата звернення: 21.09.2021).

13. Про транзит вантажів : Закон України від 20.11.2003 р. № 1297-IV : станом на 13 лют. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1172-14#Text> (дата звернення: 15.09.2021).

14. Про транспортно-експедиторську діяльність : Закон України № 1955-IV, : станом на 3 серп. 2012 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1955-15#Text> (дата звернення: 22.09.2021).

15. Interfax-Ukraine. Позитивне сальдо зовнішньої торгівлі України послугами в січні-вересні 2020 року зросло на 5,4% - Держстат. *Інтерфакс-Україна*. URL: <https://ua.interfax.com.ua/news/economic/703164.html> (дата звернення: 29.09.2021).

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" (П(С)БО 15) : Наказ від 29.11.1999 р. № 290 : станом на 3 листоп. 2020 р. URL: <https://zakon.help/law/z0860-99> (дата звернення: 28.09.2021).

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" : Наказ від 20.10.1999 р. № 246 : станом на 3 листоп. 2020 р. URL: <https://zakon.help/law/z0751-99> (дата звернення: 21.09.2021).

18. П(С)БО 16 «Витрати» : Наказ від 31.12.1999 р. № 318 : станом на 3 листоп. 2020 р. URL: <https://zakon.help/law/z0027-00> (дата звернення: 23.09.2021).

19. Бухгалтерський та податковий облік договору перевезення автомобільним транспортом | «ДК» №30/2014 | «Дебет-Кредит» -

online. «Дебет-Кредит» - online. URL: <https://online.dtkk.ua/Book/«ДК»%20№30-2014.epub/navPoint-23> (дата звернення: 29.09.2021).

20. Податковий кодекс України. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 29.09.2021).

21. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) «Запаси». *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text) (дата звернення: 29.09.2021).

22. Міжнародні перевезення і ПДВ. Податки & бухоблік, № 71, Вересень, 2019. Facto. *iFactor*. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/september/issue-71/article-70544.html> (дата звернення: 29.09.2021).

© Живко З.Б., Прокопишин О.С., Ковальова О.В., 2021

## **5.5. Міжнародний маркетинг: сутність, еволюція розвитку, пріоритетні напрями розвитку в період кризи**

За відносно недовгу історію розвитку концепція маркетингу еволюціонувала від внутрішнього, оперативного та промислового до міжнародного. Останні десятиріччя маркетинг як концепція бізнесу переживає якісні внутрішні зміни, доповнені новими технологічними можливостями. Тому значна увага вчених та дослідників зосереджена на визначенні сутності міжнародного маркетингу, етапів його формування та розвитку. Вітчизняна, як і зарубіжна, школа міжнародного маркетингу знаходиться в постійному розвитку і з плином часу зазнає змін.

Розширення зовнішньоекономічних зв'язків полягає в експорті та імпорті, міжнародних аукціонах і торгах, грошових інвестиції в закордонні підприємства і, нарешті, в існуванні світового ринку товарів і послуг, де особливе місце займають транснаціональні корпорації, що діють у багатьох країнах, використовують зарубіжні виробничі і збутові відділення, які фактично працюють на світовий ринок в цілому. У сучасних умовах, у зв'язку з мінливим характером світового ринку, перенасиченого високоякісними і різноманітними товарами,