

Міністерство освіти і науки України

Луцький національний технічний університет

(повне найменування закладу вищої освіти)

Факультет бізнесу та права

(повне найменування факультету)

Кафедра обліку і аудиту

(повне найменування кафедри)

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»**

**ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА**

спеціальність 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва спеціальності)

освітня програма «Облік і оподаткування»

(назва освітньої програми)

Виконав: здобувач вищої освіти
групи ОПмз-21
Павляшик Надія Миколаївна

(підпис)

Керівник:
к.е.н., доцент
Жураковська Ірина Володимирівна

(підпис)

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» _____ 2023 р.

к.е.н., доцент

Гарант освітньої програми:

Жураковська Ірина Володимирівна

(підпис)

Луцьк – 2023 року

ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
 Факультет бізнесу та права
 Кафедра обліку і аудиту
 Ступінь вищої освіти: магістр
 Галузь знань: 07 Управління та адміністрування
 Спеціальність: 071 Облік і оподаткування
 Освітня програма: ОП «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. завідувача кафедри обліку і аудиту
 _____ к.е.н., доцент Оксана НУЖНА
 «__» _____ 2023 року

З А В Д А Н Н Я
 НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ ВИЩОЇ ОСВІТИ

Павляшик Надії Миколаївни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема кваліфікаційної роботи Облік і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності підприємств лісового господарства
 Керівник роботи: Жураковська Ірина Володимирівна, к.е.н., доцент,
 затверджені наказом закладу вищої освіти від «10» січня 2023 року № 24/01-02
2. Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 09 грудня 2023 року
3. Вихідні дані до роботи. Нормативно-правові акти з регулювання питань обліку, оподаткування та контролю за темою дослідження, наукова література, посібники, статистичні довідники, первинні і зведені бухгалтерські документи, фінансова і статистична звітність за 2020-2022 роки.
4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):
ВСТУП
 РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕД ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА
 - 1.1. Бібліометричний аналіз ЗЕД підприємств лісового господарства
 - 1.2. Сутність зовнішньоекономічної діяльності
 - 1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку та оподаткування ЗЕД лісового господарства
 РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕД ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА
 - 2.1. Залучення підприємств лісового господарства до ЗЕД
 - 2.2. Облік ЗЕД
 - 2.3. Оподаткування ЗЕД
 РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕД ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА
 - 3.1. Вдосконалення обліку ЗЕД на підприємстві
 - 3.2. Використання методів економетричного аналізу для прогнозування експорту продукції підприємств лісового господарства

ВИСНОВКИ

5. Перелік графічного матеріалу:

1. Мета та завдання кваліфікаційної роботи магістра
2. Наукова новизна одержаних результатів кваліфікаційної роботи магістра
3. Динаміка досліджень капітальних інвестицій у вітчизняній періодиці
4. результати дослідження тематики наукових досліджень ЗЕД діяльності
5. Дослідження визначення зовнішньоекономічної діяльності
6. Нормативно-правове забезпечення регулювання загальних питань ЗЕД
7. Динаміка експорту та імпорту деревини підприємствами України
8. Кореспонденції рахунків з експорту лісу-кругляка на підприємствах лісового господарства
9. Оподаткування ПДВ операцій з деревиною
10. Перелік обов'язків з документального забезпечення ЗЕД операцій (експорт паливної деревини) в межах договору
11. Розрахункові та експериментальні значення показника курсу євро та обсягів експорту деревної продукції підприємствами України

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис	
		завдання видав	завдання прийняв
Розділ 1	Жураковська І.В., доцент		
Розділ 2	Жураковська І.В., доцент		
Розділ 3	Жураковська І.В., доцент		
Нормоконтроль	Сидоренко Р.В., доцент		
Консультант з ЕОМ	Нужна О.А., доцент		

7. Дата видачі завдання 27 жовтня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Обґрунтування теми	до 27.10.2022 р.	
2	Огляд літератури із досліджуваної проблеми	до 20.12.2022 р.	
3	Розділ 1	до 03.03.2023 р.	
4	Розділ 2	до 27.06.2023 р.	
5	Розділ 3	до 08.11.2023 р.	
6	Висновки	до 18.11.2023 р.	
7	Формування переліку джерел посилання	до 21.11.2023 р.	
8	Формування додатків	до 24.11.2023 р.	
9	Оформлення ілюстративного матеріалу	до 28.11.2023 р.	
10	Нормоконтроль	до 02.12.2023 р.	
12	Інструментальна перевірка на академічний плагіат	до 07.12.2023 р.	
13	Представлення кваліфікаційної роботи до захисту	до 09.12.2023 р.	

Здобувач вищої освіти

_____ (підпис)

(Павляшик Н.М.)
(прізвище, ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи

_____ (підпис)

(Жураковська І.В.)
(прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

Павляшик Н.М. Облік і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності підприємств лісового господарства. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2023. 86 с.

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків.

У першому розділі проведено бібліометричний аналіз зовнішньоекономічної діяльності підприємств лісового господарства, розкрито сутність, нормативно-правове забезпечення обліку та оподаткування зовнішньоекономічної діяльності підприємств лісового господарства.

У другому розділі розкрито залучення підприємств лісового господарства до зовнішньоекономічної діяльності, проаналізовано практику обліку і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності

У третьому розділі наведено шляхи вдосконалення обліку ЗЕД на підприємстві, використання методів економетричного аналізу для прогнозування експорту продукції підприємств лісового господарства

Основний зміст роботи викладено на 67 сторінках. Робота містить 21 таблицю, 23 рисунки, переліку джерел посилання із 44 найменування та 2 додатки.

Результати розробок можуть бути застосовані в практичній діяльності підприємства.

Ключові слова: експорт, імпорт, зовнішньо-економічна діяльність, лісове господарство.

ANOTATION

Pavlyashyk N.M. Accounting and taxation of foreign economic activity of forestry enterprises. Manuscript.

Master's qualification work of EP «Accounting and Taxation» specialty 071 Accounting and Taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2023. 86 p.

The qualification work consists of an introduction, three chapters, conclusions, a list of references, and appendices.

In the first chapter, a bibliometric analysis of the foreign economic activity of forestry enterprises is carried out, the essence, regulatory and legal support for accounting and taxation of foreign economic activity of forestry enterprises is revealed.

The second section describes the involvement of forestry enterprises in foreign economic activity, analyses the practice of accounting and taxation of foreign economic activity

The third section presents ways to improve the accounting of foreign economic activity at the enterprise, the use of econometric analysis methods for forecasting the export of forestry products

The main content of the paper is set out on page 67. The paper contains 21 tables, 23 figures, a list of references of 44 items and 2 appendices.

The results of the research can be applied in the practical activities of the enterprise.

Keywords: export, import, foreign economic activity, forestry.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

- ЗЕД – Зовнішньо-економічна діяльність
- ПДВ – Податок на додану вартість
- ПнП – Податок на прибуток
- ПКУ – Податковий кодекс України
- НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
- ВМД – Вантажно-митна декларація
- ЛМГ – Лісомисливське господарство

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕД ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА	10
1.1. Бібліометричний аналіз ЗЕД підприємств лісового господарства	10
1.2. Сутність зовнішньоекономічної діяльності	17
1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку та оподаткування ЗЕД лісового господарства	24
Висновки до розділу 1	30
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕД ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА	32
2.1. Залучення підприємств лісового господарства до ЗЕД	32
2.2. Облік ЗЕД	42
2.3. Оподаткування ЗЕД	47
Висновки до розділу 2	50
РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕД ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА	52
3.1. Вдосконалення обліку ЗЕД на підприємстві	52
3.2. Використання методів економетричного аналізу для прогнозування експорту продукції підприємств лісового господарства	55
Висновки до розділу 3	63
ВИСНОВКИ	64
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	68
ДОДАТКИ	74

ВСТУП

Актуальність теми. Для підприємств лісового господарства ЗЕД є одним з основних джерел валютних надходжень. Проте, з іншої сторони ця діяльність наносить шкоду природному середовищу, адже зростання експорту пов'язано з зростанням вирубок. Крім того експорт обмежує внутрішній ринок, який також потребує сировин для оброки та виробництва. Оподаткування є одним з інструментів формування та захисту національного ринку, саме тому для продукції лісового господарства періодично вносяться зміни з оподаткування, пільгування чи заборони реалізації окремих товарних позицій з деревини. Такі часті суттєві зміни потребують постійного аналізу щодо впливу на діяльність, правильність обліку і т.д., що зумовлює актуальність дослідження.

Дослідження ЗЕД операцій, їх економічний зміст здійснювали Шум М. А., Якименко О. Є., Костенко Т. А., Акименко О. Ю., Шевчук В. О., Бугас В. В., Казімірова О. В., Задорожня Т. М., Параниця Н. В., Шостак А. С., Швайко М.Л., Шевченко Є. С., Тимошенко О. Ю., Гадзало Я. М., Хомутенко В. П., Хомутенко А. В., Чмут А. В., Кильницька Є. В., Глухова С.В. та ін. Окремі аспекти обліку і оподаткування експорту та імпорту розкрито в дослідженнях Жураковська І.В., Сидоренко Р.В., Калінеску Т. В., Голка К., Остапенко Т.Г. та ін. Проте можна чітко стверджувати що ЗЕД підприємств лісового господарства в контексті обліку і оподаткування розкрито недостатньо.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційна робота магістра виконана відповідно до тематики науково-дослідної роботи Луцького національного технічного університету за темою «Розвиток обліково-аналітичного забезпечення формування та контролю звітних показників суб'єктів господарювання» (№ д/р: 0123U100955) на 2023-2025 роки.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи магістра є вивчення ЗЕД підприємств лісового господарства та їх вплив на облік і оподаткування.

Для досягнення поставленої мети було вирішено наступні завдання:

- провести бібліометричний аналіз ЗЕД підприємств лісового господарства;
- дослідити сутність ЗЕД;
- проаналізувати нормативно-правове забезпечення обліку та оподаткування ЗЕД підприємств лісового господарства;
- вивчити залучення підприємств лісового господарства до ЗЕД ;
- дослідити облік ЗЕД підприємств лісового господарства;
- проаналізувати оподаткування ЗЕД;
- запропонувати вдосконалення обліку ЗЕД на підприємстві;
- використати методи економетричного аналізу для прогнозування експорту продукції підприємств лісового господарства

Об'єктом дослідження є ЗЕД підприємств лісового господарства.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти зовнішньоекономічної діяльності підприємств лісового господарства.

Методи дослідження. В процесі дослідження використано загальнонаукові та специфічні методи. Зокрема для дослідження сутності зовнішньоекономічної діяльності – аналіз та синтез, в процесі вивчення нормативно-правового забезпечення застосовано індукцію та дедукцію. При вивченні обліку та оподаткування, розробки пропозицій – метод аналогії. Методи аналізу, зокрема економетричного, використано для виявлення динаміки експорту та імпорту, та розробки моделі прогнозування експорту.

Інформаційну базу дослідження становлять нормативно-правові акти, матеріали Державного комітету статистики, Національного банку України, науково-практичних конференцій, праці вітчизняних і зарубіжних учених з питань обліку та оподаткування зовнішньоекономічної діяльності.

Новизна одержаних результатів полягає у розробці організаційних регламентів обліку і оподаткування ЗЕД операцій на підприємствах лісового господарства. Найсуттєвішими теоретичними та практичними результатами, що характеризують новизну дослідження й особистий внесок автора є:

Набули подальшого розвитку:

- інформаційне забезпечення здійснення ЗЕД операцій на ДП «Ліси України» в частині розподілу обов'язків з обліку і оподаткування експорту паливної деревини, визначення відповідальних осіб та часових рамок їх проведення, що забезпечить вчасне надходження інформації до бухгалтерії;
- прогнозування експорту продукції підприємств лісового господарства з використанням методів економетричного аналізу на підставі прогнозування курсу валют.

Практичне значення одержаних результатів. Представлені в роботі пропозиції та рекомендації направлені на вдосконалення організаційних аспектів обліку і оподаткування ЗЕД підприємств лісового господарства.

Основні положення кваліфікаційної роботи магістра були використані у практичній діяльності Любешівське ЛМГ, про що зазначено у рецензії з підприємства.

Особистий внесок. Кваліфікаційна робота магістра є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі основні розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження пройшли апробацію на: XV Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством» (23 червня 2023 р).

Публікації. Основні положення кваліфікаційної роботи магістра висвітлено в 1 опублікованій науковій праці.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків. Загальний обсяг роботи становить 68 сторінок друкованого тексту, в тому

числі 21 таблицю і 23 рисунки. Робота містить 2 додатки на 21 сторінках, перелік джерел посилання включає в себе 43 найменувань на 6 сторінках.

У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, предмет і об'єкт дослідження, сформульовано новизну та практичне значення дослідження, наведено відомості про впровадження результатів кваліфікаційної роботи магістра.

у першому розділі «Теоретичні основи обліку і оподаткування ЗЕД підприємств лісового господарства» проведено бібліометричний аналіз зовнішньоекономічної діяльності підприємств лісового господарства, розкрито сутність, нормативно-правове забезпечення обліку та оподаткування зовнішньоекономічної діяльності підприємств лісового господарства.

у другому розділі «Облік і оподаткування ЗЕД підприємств лісового господарства» розкрито залучення підприємств лісового господарства до зовнішньоекономічної діяльності, проаналізовано практику обліку і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності.

у третьому розділі «Вдосконалення обліку та оподаткування ЗЕД підприємств лісового господарства» наведено шляхи вдосконалення обліку ЗЕД на підприємстві, використання методів економетричного аналізу для прогнозування експорту продукції підприємств лісового господарства.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕД ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

1.1. Бібліометричний аналіз ЗЕД підприємств лісового господарства

Зовнішньоекономічна діяльність в сучасному світі визначає конкурентоспроможність економіки країни. «Національні економіки країн світу можуть ефективно розвиватись лише за умови їх міжнародної взаємодії. Нині важко назвати країну, яка б не була суб'єктом міжнародних економічних відносин і не знала впливу зовнішнього середовища. Складовим елементом такого співробітництва країн є зовнішньоекономічна діяльність» [1].

Зовнішньоекономічна діяльність підприємств – це один з окремих напрямів роботи будь-якого підприємства. В науковій періодиці все більше зосереджуються на аналітичних аспектах зовнішньоекономічної діяльності, акцентуючи увагу на виданні праць, які містять загальні відомості і рідше конкретні практичні рекомендації з впровадження та активізації зовнішньоекономічної діяльності. Вивчаються фактори, динаміка ЗЕД, розробляються моделі. Однак порядок обліку, аналізу та аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства, що має враховувати інформаційні потреби в системі управління ЗЕД, сприяти вдосконаленню ефективності здійснення зовнішньоекономічних операцій залишаються практично поза увагою.

Нами досліджено розкриття ЗЕД в науковій періодиці за даними ресурсу Наукова періодика України Національної бібліотеки України імені В.І. Вернадського. Пошук був здійснений за словами в анотації, а саме: «імпорт», «експорт», «облік імпорту», «облік експорту», «оподаткування імпорту», «оподаткування експорту» та «зовнішньоекономічна діяльність» за 2008-2023 роки. Перегляд праць свідчить про те, що основна увага дослідників зосереджена на економічних аспектах ЗЕД, практично не згадано проблеми

обліку і оподаткування, особливо для лісогосподарської діяльності. В більшості праць лісове господарство згадується в контексті аналізу експортного потенціалу.

Узагальнено результати пошуку наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1. – Узагальнені результати дослідження тематики наукових досліджень ЗЕД діяльності за даними Національної бібліотеки України імені В.І. Вернадського

Пошукове слово	Всього праць, од	Всього праць за напрямом «Облік і оподаткування», од	Всього праць за напрямом «Ліс», од	Примітка
ЗЕД	403	1	3	Переважає економічний напрям
Імпорт	603	5	1	Переважає економічний напрям
Експорт	1395	4	19	Переважає економічний напрям
Всього	2401	10	23	Х

Джерело: складено за даними <http://www.irbis-nbuv.gov.ua>

На рисунку 1.1 наведено структуру досліджень за 2008-2023 роки. Дані показують, що в структурі досліджень ЗЕД діяльності лісогосподарських підприємств вітчизняними науковцями є експорт, понад 83%. В першу чергу це пов'язано з особливостями вітчизняного законодавства, яким періодично вносились заборони на експорт, відповідно досліджувався вплив цих рішень на фінансовий стан лісогосподарських підприємств.

Якщо не робити прив'язку до галузі, то серед праць з обліку і оподаткування експорт та імпорт однакові співвідношення. В структурі досліджень ЗЕД діяльності понад 58% праць також присвячено експорту. Це зумовлено пріоритетністю розвитку цього виду діяльності для вітчизняної практики.

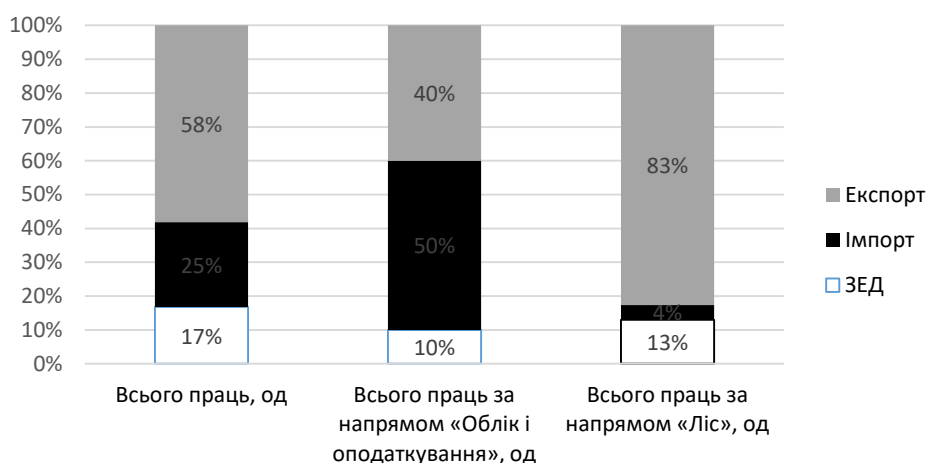


Рисунок 1.1 – Структура досліджень ЗЕД вітчизняними науковцями

Джерело: складено за даними <http://www.irbis-nbuv.gov.ua>.

Одночасно нами проведено дослідження англomовних праць за даними ресурсу *webofscience*. Ці дослідження в подальшому будуть використані нами для розробки власних пропозицій. Слід відмітити, що найбільша кількість праць з напрямку «облік і оподаткування ЗЕД», присвячено оподаткуванню імпорту. На противагу експорту, податкова політика в сфері імпорту захищає внутрішній ринок, а отже її оптимізація сприяє зміцненню економіки, на що звертають увагу більшість досліджень.

В таблиці 1.2 наведено результати дослідження тематики наукових досліджень ЗЕД діяльності за даними *webofscience*.

Таблиця 1.2. - Узагальнені результати дослідження тематики наукових досліджень ЗЕД діяльності за даними *webofscience*

Пошукові слова в анотації	Кількість праць всього, од	Кількість праць, що стосуються дослідженню лісу «forest»
import accounting	1193	131
import tax	2563	21
export accounting	1705	17
export tax	809	9
foreign economic activity, accounting	192	-

Джерело: складено за даними <https://www.webofscience.com/>.

В структурі досліджень лісогосподарських підприємств переважає облік імпорту, при чому не лише бухгалтерський. В цьому напрямку найбільше досліджуються галузеві особливості, національне законодавство (рис.1.2).



Рисунок 1.2 – Структура досліджень лісогосподарських підприємств за даними webofscience

Джерело: складено за даними <https://www.webofscience.com/>.

Вивчення операцій зовнішньоекономічної діяльності передбачає дослідження об'єктів бухгалтерського обліку, видів зовнішньоекономічних операцій, аудит експортно-імпортних операцій, формування вартості імпортних товарів, відображення на рахунках аналітичного обліку експортно-імпортних операцій з товарами та ін.

Також в контексті дослідження ЗЕД нами виділено наступні ключові аспекти:

- сутність ЗЕД, та її види;
- оподаткування ЗЕД;
- облік ЗЕД;
- державне регулювання ЗЕД.

Слід відмітити, що практика обліку і оподаткування в Україні на лісогосподарських підприємствах потребує в першу чергу використання

діючого законодавства з акцентом на міжнародний досвід тарифного регулювання ринку.

Серед праць науковців, які мають практичну цінність, слід відмітити дослідження наведені в додатку А. Більшість з них аналітичного спрямування, де за допомогою цифр доводиться актуальність вивчення ЗЕД. Зокрема статті Акименко О. Ю. присвячено «сутності та змісту досліджуваного поняття, а саме «зовнішньоекономічної діяльності» як діяльності, націленої на забезпечення ефективної участі країни у міжнародному поділі праці» [1].

Шевчук В. О. проводив аналітичне дослідження експорту та імпорту. «Оцінено секторальний вплив експорту-імпорту на ВВП і промислове виробництво з використанням моделі векторної авторегресії з коригуванням помилки (VECM) за кварталними даними 1998–2016 рр., що важливо для виявлення перспективних напрямів участі українських підприємств у глобальних ланцюгах вартості» [2].

Дослідження Бугас В. В., Казімірова О. В. мають галузеве спрямування і розривають ЗЕД підприємств електроенергетики. Вони можуть бути використані для формування власної структури досліджень лісогосподарської діяльності. В дослідженнях «виділені сутнісні особливості зовнішньоекономічної діяльності, які визначаються специфічними властивостями електроенергії як товару. На основі цього встановлені особливості ринку електроенергії, розглянутий його стан та структура. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності дозволив встановити ключові проблеми реалізації експортного потенціалу підприємства і напрями їх вирішення» [3].

Задорожня Т. М., Параниця Н. В., Шостак А. С. розробили методіку використання економіко-математичних моделей для оцінки ефективності зовнішньоекономічної діяльності. Адже «у процесі формування і реалізації стратегій розвитку ЗЕД індикатори оцінки ефективності можуть бути використані на стадіях «стратегічний аналіз» і «контроль за реалізацією стратегії», що дозволить виявити найбільш залежні від зовнішньоекономічного фактора складові соціально-економічного розвитку. В

кінцевому підсумку, подібний аналіз покликаний виявити більш адаптовані інструменти політики, що проводиться в сфері ЗЕД для сталого розвитку території» [4].

Вплив COVID на вітчизняний бізнес та ЗЕД досліджували Швайко М. Л., Шевченко Є. С., Тимошенко О. Ю. «Основною проблемою виходу вітчизняних підприємств на міжнародні ринки було визначено недостатню кількість грошових коштів, для вирішення цієї проблеми було запропоновано, проаналізовано і досліджено п'ять різноманітних засобів можливого залучення коштів» [5].

Гадзало Я. М. «запропоновано шляхи удосконалення державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності аграрних підприємств» [6]. Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. «обґрунтовано необхідність застосування способів забезпечення сплати митних платежів, серед яких фінансові гарантії» [7].

Чмут А. В. «Наведено аналіз основних показників зовнішньоекономічної діяльності підприємств Херсонської області» [8]. Цікавими є результати досліджень Кильницька Є. В., Глухова С.В., в яких засвідчується неможливість аналізу нетарифних заходів у ЗЕД. «Зважаючи на нерівномірність розподілу, якісний і кількісний склад нетарифних методів регулювання, які застосовані різними країнами, однозначно та достовірно визначити вплив кожного з них на формування тенденцій практично неможливо» [9].

Шум М. А., Якименко О. Є., Костенко Т. А. визначено, що «зовнішньоекономічний контракт (договір) є основним документом, що регулює правові відносини між суб'єктами ЗЕД, в незалежності від форми його укладання. Також під час реалізації положень договору використовуються численні первинні документи, які містять відомості про господарську операцію» [10].

Досліджень з обліку і оподаткування набагато менше. Серед них Гербар В. [11] розроблено концептуальні засади обліку і аудиту ЗЕД, Жураковська І.

Сидоренко Р. [12] розроблено алгоритм автоматизації обліку експорту та імпорту послуг. Калінеску Т. В., Голка К. [13] запропоновано забезпечення більш повного висвітлення інформації у електронному кабінеті «Платника податку».

В таблиці 1.3 нами систематизовано основні праці з ЗЕД.

Таблиця 1.3 – Основні дослідження ЗЕД діяльності за 2018-2023 роки

Джерело	Рік	Напрямок дослідження	Актуальні проблеми, виділені автором
Акименко О. Ю.	2019	Сутність	Сутність поняття «зовнішньоекономічної діяльності»
Шевчук В. О.	2019	Економіка	Вплив експорту-імпорту на ВВП і промислове виробництво
Бугас В. В., Казімірова О. В.	2018	Сутність	Особливості зовнішньоекономічної діяльності на ринку електроенергії
Задорожня Т. М., Параниця Н. В., Шостак А. С.	2020	Економіка	ЗЕД індикатори оцінки ефективності діяльності підприємства
Швайко М. Л., Шевченко Є. С., Тимошенко О. Ю.	2021	Економіка	Способи залучення коштів для активізації ЗЕД діяльності вітчизняних підприємств
Гадзало Я. М.	2021	Економіка	Шляхи удосконалення державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності аграрних підприємств
Хомутенко В. П., Хомутенко А. В.	2021	Економіка	Використання фінансових гарантій для сплати митних платежів
Чмут А. В.	2021	Економіка	Аналіз показників зовнішньоекономічної діяльності підприємств Херсонської області.
Кильницька Є. В., Глухова С.В.	2022	Економіка	Склад та вплив нетарифних методів регулювання на зовнішньоекономічну діяльність
Шум М. А., Якименко О. Є., Костенко Т. А.	2018	Облік	Складові зовнішньоекономічного контракту
Garbar, Viktor	2022	Облік	Розроблено концептуальні засади обліку і аудиту ЗЕД
Жураковська І. Сидоренко Р.	2023	Облік	Розроблено алгоритм автоматизації обліку експорту та імпорту послуг
Калінеску Т. В., Голка К.	2020	Облік	Вдосконалення електронного кабінету «Платника податку»

Джерело: складено за даними <http://www.irbis-nbuv.gov.ua>.

Отже дослідження показали, що актуальними питаннями в ЗЕД діяльності залишається стимулювання експорту, аналіз потенціалу, так як він відіграє ключову роль в забезпечення росту економіки. Поряд з цим важливим

є аналіз оподаткування імпорту та застосування нетарифних методів регулювання для захисту вітчизняного ринку. Виділені науковцями проблеми вказують на основні напрями вдосконалення обліку та оподаткування експортно-імпортних операцій та потреб практики.

Огляд досліджень ЗЕД вказує на існування трьох основних напрямків її вивчення. Перший представляють дослідження з вивчення сутності, концептуальних положень та змісту цих операцій [1; 3]. Другий напрям включає аналітичні дослідження, в яких основною метою є виявлення тенденцій та факторів з використанням різноманітного інструментарію [2; 4-9]. До третьої групи належать публікації практичного спрямування на підставі окремої галузі, відповідно ці розробки мають вузьку спеціалізацію [3; 6; 12].

1.2. Сутність зовнішньоекономічної діяльності

Зовнішньоекономічна діяльність є невід'ємною складовою економіки будь-якої держави, без якої її функціонування та розвиток можуть бути ускладнені. Стаття 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04. 1991 р. №959 дає таке визначення цього терміна: «діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, а також діяльність державних замовників з оборонного замовлення у випадках, визначених законами України, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами» [14].

«Якщо звернутися до академічних підходів щодо визначення зовнішньоекономічної діяльності, то слід окремо зрозуміти зміст філософської категорії «діяльність» та категорії «зовнішньоекономічний». Так, «діяльність» – це активність людини щодо зміни буття. А «зовнішньоекономічний» – це такий, що виходить із внутрішнього середовища у зовнішнє й орієнтується на задоволення потреб іноземних споживачів національною продукцією та

задоволення внутрішнього попиту іноземними товарами та послугами. Відповідно, зовнішньоекономічна діяльність як процес – це процес трансформації внутрішньої діяльності підприємства у міжнародну, коли підприємство виходить на зовнішні ринки, використовуючи різні форми зв'язків і процесів» [15].

Як зазначається в дослідженнях Акименко О.Ю, «вперше словосполучення «зовнішньоекономічна діяльність» було використано у Конституції СРСР 1977 року без визначення та без наведення дефініції. Виникнення поняття «зовнішньоекономічна діяльність» в економічному розумінні в Україні пов'язують із початком економічної реформи 1987 року, поступової відміни монополії держави на здійснення будь-яких економічних операцій, у тому числі й зовнішньоекономічних, надання підприємствам права безпосереднього виходу на зовнішні ринки, а також стимулювання розвитку зовнішньоекономічної діяльності на рівні суб'єктів господарювання» [2].

Таблиця 1.4 – Дослідження визначення зовнішньоекономічної діяльності

Автор, джерело	Визначення
1	2
Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», стаття 4	«Діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, а також діяльність державних замовників з оборонного замовлення у випадках, визначених законами України, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами» [14].
Господарський кодекс України, стаття 377	«Зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання є господарська діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону України майном, зазначеним у частині першій статті 139 цього Кодексу, та/або робочою силою» [16].
Акименко О.Ю	«Діяльність, спрямовану на співробітництво суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності різних держав задля реалізації національних інтересів через взаємовигідне співробітництво з іншими країнами в умовах інтернаціоналізації, глобалізації та інтеграції» [2]

Продовження таблиці 1.4

1	2
Anna Stankiewicz-Mróz, Viktor Perederii, Valentyna Novak Oksana Ilienکو, Oksana Kyrylenko, Ganna Gurina Kateryna Razumova, Elvira Danilova, Svitlana Petrovska Larysa Lytvynenko	«Це процес організації та розвитку економічні зв'язки між жителями різних країн» [17].
Енциклопедія	«Форма торговельно-економічної міжнародної діяльності держави, організацій, установ усіх форм власності, пов'язана з експортом та імпортом товарів, послуг, реалізацією спільних проектів, утворенням спільних виробничих, торговельних, транспортних структур за участю міжнародного фінансового капіталу, кредитів, інвестицій. Цей механізм зовнішньоекономічних зв'язків передбачає відкритий характер економіки, інтеграцію її в міжнародні регіональні і торговельні ринки» [18].

Джерело: складено за [2; 14; 16-18].

Як видно з таблиці 1.4, визначення зовнішньоекономічної діяльності полягає в тому, що під нею слід розуміти взаємодію двох суб'єктів господарської діяльності (вітчизняного і закордонного). Визначення законодавче значно відрізняється від наведеного нами, так як визначає зовнішньоекономічну діяльність не теоретично, а відповідно до інших нормативних та підзаконних актів.

Отже в зовнішньоекономічній діяльності мають брати участь суб'єкти господарської діяльності України та іноземні. Перелік таких суб'єктів визначено Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність», а саме статтю 3.

«Суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в Україні є: фізичні особи - громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які мають цивільну правоздатність і дієздатність згідно з законами України і постійно проживають на території України; юридичні особи, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України (підприємства, організації та об'єднання всіх видів, включаючи акціонерні та

інші види господарських товариств, асоціації, спілки, концерни, консорціуми, торговельні доми, посередницькі та консультаційні фірми, кооперативи, кредитно-фінансові установи, міжнародні об'єднання, організації та інші), в тому числі юридичні особи, майно та/або капітал яких є повністю у власності іноземних суб'єктів господарської діяльності; об'єднання фізичних, юридичних, фізичних і юридичних осіб, які не є юридичними особами згідно з законами України, але які мають постійне місцезнаходження на території України і яким цивільно-правовими законами України не заборонено здійснювати господарську діяльність; структурні одиниці іноземних суб'єктів господарської діяльності, які не є юридичними особами згідно з законами України (філії, відділення, тощо), але мають постійне місцезнаходження на території України» [14].

Характеристика суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності наведено в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 - Характеристика суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності

Суб'єкт ЗЕД	Приклади
1	2
Фізичні особи	«Громадяни України; іноземні громадяни; особи без громадянства, які мають цивільну правоздатність і дієздатність і постійно проживають на території України» [14].
«Юридичні особи, зареєстровані в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України» [14].	«Підприємства; організації; об'єднання всіх видів, включаючи акціонерні та інші види господарських товариств; асоціації; спілки; концерни; консорціуми; торговельні доми; посередницькі та консультаційні фірми; кооперативи; кредитно-фінансові установи; міжнародні об'єднання; організації» [14].

Продовження таблиці 1.5

1	2
«Об'єднання фізичних, юридичних, фізичних і юридичних осіб» [14].	«Асоціація; картель; політична партія релігійна організація громадська організація громадська спілка» [14].
«Структурні одиниці іноземних суб'єктів господарської діяльності, які мають постійне місцезнаходження на території України» [14].	«Філії; відділення» [14].

Джерело: складено за [14]

В зовнішньоекономічній діяльності можуть прийняти участь практично всі господарюючі суб'єкти. Практичне значення зовнішньоекономічної діяльності полягає в можливості отримання валютної виручки від експорту, покращення технічного рівня виробництва або номенклатури товарів (за рахунок імпорту нових товарів та технологій), що покращує конкурентоспроможність.

Тобто зовнішньоекономічна діяльність – це система економічних відносин, які полягають в обміні ресурсами між країнами та їх економічними суб'єктами. Економічні відносини вводять усі сторони економічного життя держави: виробництво, торгівля, інвестиції та фінанси.

Види зовнішньоекономічної діяльності перераховано в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність». Основними є експорт та імпорт товарів, робіт, послуг. Проте поряд з цими видами виділено похідні підвиди в залежності від об'єкта зовнішньоекономічних операцій: фінанси, послуги, акції і т.д. В таблиці 1.6 наведено основні види зовнішньоекономічної діяльності в залежності від об'єктів. З визначених законодавством видів ЗЕД можна побачити, що вона можлива практично у всіх сферах і за всіма КВЕД.

Таблиця 1.6 - Види зовнішньоекономічної діяльності

Вид ЗЕД	Сфера діяльності	Приклади
1	2	3
Експорт та імпорт товарів	Будь-яка	«Будь-які товари, експорт-імпорт яких не заборонено законом, товарообмінні (бартерні) операції та інша діяльність, побудована на формах зустрічної торгівлі» [14].
Експорт та імпорт послуг	Будь-яка	«Виробничих, транспортно-експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових, експортних, посередницьких, брокерських, агентських, консигнаційних, управлінських, облікових, аудиторських, юридичних, туристських» [14].
		«Орендні, в тому числі лізингові, операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності» [14]
		«Організація та здійснення діяльності в галузі проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів, що здійснюються на комерційній основі, за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; організація та здійснення оптової, консигнаційної та роздрібною торгівлі на території України за іноземну валюту у передбачених законами України випадках» [14].
	Наукова, науково-технічна, науково-виробнича, виробнича, навчальна	Навчання та підготовка спеціалістів на комерційній основі
Експорт та імпорт нематеріальних активів	Будь-яка	«Підприємницька діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торговельних марок та інших нематеріальних об'єктів власності з боку іноземних суб'єктів господарської діяльності; аналогічна діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності за межами України» [14].
Експорт та імпорт капіталів	Фінансова	«Міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами» [14]
		«Кредитні та розрахункові операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності» [14]
		«Операції по придбанню, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, регульованих грошових ринках та на міжбанківському валютному ринку» [14].

Продовження таблиці 1.6

1	2	3
Створення бізнесу	Будь-яка	<p>«Створення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, кредитних та страхових установ за межами України; створення іноземними суб'єктами господарської діяльності зазначених установ на території України у випадках, передбачених законами України» [14].</p> <p>«Спільна підприємницька діяльність між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності, що включає створення спільних підприємств різних видів і форм, проведення спільних господарських операцій та спільне володіння майном як на території України, так і за її межами» [14].</p>
Експорт та імпорт робочої сили	Будь-яка	«Роботи на контрактній основі фізичних осіб України з іноземними суб'єктами господарської діяльності як на території України, так і за її межами; роботи іноземних фізичних осіб на контрактній оплатній основі з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності як на території України, так і за її межами» [14].

Джерело: складено за [14].

Основними видами ЗЕД для вітчизняних підприємств є експорт та імпорт товарів, капіталу, послуг, робочої сили, нематеріальних активів та створення бізнесу. Проте слід відмітити, що є цілий ряд обмежень в ЗЕД, що потребує детального вивчення законодавства.

Дослідження наукових праць та нормативних джерел [1-18] дозволило визначити наступні особливості ЗЕД в ХХІ столітті:

- Пожвавлення таких видів зовнішньоекономічної діяльності, як обмін інформацією, послуги зв'язку, транспортні послуги, консалтинг, франчайзинг, ноу-хау, лізинг, страхування та ін.

- Зниження частки сировини у світовій торгівлі. Наукоємні, високотехнологічні галузі ростуть швидше: хімія, приладобудування, електроніка, аерокосмічна промисловість.

- Транспортування до країн, де відносно дешева робоча сила і сировина, виробництво одягу, взуття, суднобудування, автомобілебудування та інше.

- Переміщення робочої сили з країни в країну.

- Активна і цілеспрямована роль держави у активізації ЗЕД. Мета державного регулювання полягає у створенні сприятливих правових, економічних і політичних умов для бізнесу.

Отже нами визначено, що ЗЕД – це система економічних відносин, які полягають в обміні ресурсами між країнами та їх економічними суб'єктами. Основними видами ЗЕД для вітчизняних підприємств є експорт та імпорт товарів, капіталу, послуг, робочої сили, нематеріальних активів та створення бізнесу. Проте слід відмітити, що є цілий ряд обмежень в ЗЕД, що потребує детального вивчення законодавства. ЗЕД зазнала значних змін у ХХІ столітті, що зумовлено розвитком технологій, «стиранням кордонів», покращенням логістики та ін.

1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку та оподаткування ЗЕД підприємств лісового господарства

Зовнішньоекономічна діяльність передбачає цілий ряд типових операцій, кожна з яких регулюється окремим законодавством. До них належать:

- облік та документування ЗЕД операцій;
- розмитнення товарів та оподаткування ЗЕД операцій;
- операції з валютою;

Тому нормативно-правову базу нами проаналізовано саме в цьому розрізі. Крім того всіх зовнішньоекономічних операцій стосуються загальні нормативно-правові акти, в яких надаються визначення ЗЕД, права і відповідальність учасників, ратифікація міжнародних угод щодо правил торгівлі та перетину кордону.

В таблиці 1.7 нами узагальнено положення нормативно-правового регулювання ЗЕД.

Таблиця 1.7 – Нормативно-правове забезпечення регулювання загальних питань ЗЕД

Назва нормативно-правового акту	Рік видання	Використання в цілях обліку і оподаткування
Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV	2003	Визначення ЗЕД, договірні відносини в ЗЕД
Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII	1991	Суб'єкти, види ЗЕД, державне регулювання
Закон України «Про міжнародне приватне право» від 23.06.2005 р. № 2709-IV	2005	Формування договорів ЗЕД
Закон України «Про міжнародні договори України» від 29.06.04 р. № 1906-IV	2004	Формування договорів ЗЕД
Конвенція Організації Об'єднаних Націй про договори міжнародної купівлі-продажу товарів від 11 квітня 1980 року	1980	Формування договорів ЗЕД
Конвенція про позовну давність у міжнародній купівлі-продажу товарів від 1974 року.	1974	Формування договорів ЗЕД
Міжнародні правила тлумачення комерційних термінів ІНКОТЕРМС-2020.	2020	Формування договорів ЗЕД, правила оцінки вартості товару та обов'язків продавця і покупця
Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435–IV.	2003	Формування договорів ЗЕД
Генеральна угода з тарифів і торгівлі від 30.10.1947 р.	1947	Формування договорів ЗЕД

Джерело: узагальнено автором.

Як видно з таблиці 1.7, основні нормативні акти були прийняті в 1990-х на початку 2000 –х років, коли відбувалась активізація ЗЕД. Перераховані нормативні акти використовуються фахівцями з обліку і оподаткування для вивчення сутності операцій, розуміння їх змісту, договірного забезпечення. Зокрема ІНКОТЕРМС є визначальними для формування первісної вартості імпортованих товарів та витрат на збут при експорті.

«Для полегшення імпортової та експортної торгівлі Міжнародна торговельна палата (МТП) впровадила Міжнародні комерційні умови (Інкотермс), які відіграють роль обов'язкових світових умов торгівлі для продажу товарів. Ці правила були вперше опубліковані у 1936 році, і з того

часу Міжнародна торговельна палата підтримує їх чинність і удосконалює далі. Щоб підприємствам було легше підготуватися до наступного сторіччя глобальної торгівлі, 1 січня 2020 року набула чинності найновіша редакція цих правил, Інкотермс 2020, на яку у подальшому слід посилатися. Правила Інкотермс встановлюють ряд торгових термінів з трьох літер для продажу товарів по всьому світу. Усі ці терміни мають дуже точні значення» [20].

Сам же процес обліку та документування регламентується загальними законами, інструкціями та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (табл.1.8).

Таблиця 1.8 – Нормативно-правове забезпечення з обліку та документування ЗЕД

Назва нормативно-правового акту	Рік видання	Використання в цілях обліку і оподаткування
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291 [46].	1999	Відображення ЗЕД на рахунках обліку
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Мінфіну від 10.08.2000 р. №193 [22].	2000	Визначення доходів і витрат від зміни курсів валют
«Конвенція про договір міжнародного автомобільного перевезення вантажів (КДПВ)» [23].		Використання СМР – міжнародних накладних
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996-XIV від 16.07.1999 [47].	1999	Загальні вимоги до обліку, документування та відображення в звітності ЗЕД діяльності

Джерело: узагальнено автором.

В операціях ЗЕД використовуються специфічні документи та оцінки, які не виникають в інших видах діяльності. Мова йде про валюту та міжнародні накладні. Порядок відображення валюти в обліку регулюється НП(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів», а використання специфічних накладних – Конвенцією про договір міжнародного автомобільного перевезення вантажів. Це є обов'язковий документ, що супроводжує вантаж в міжнародному

сполученні. Крім того він також обов'язковий при замитненні чи розмитненні товару і подається на митницю. Порядок розмитнення визначено нормативно-правовими актами, наведеними в таблиці 1.9.

Таблиця 1.9 – Нормативно-правове забезпечення розмитнення товарів та оподаткування ЗЕД

Назва нормативно-правового акту	Рік видання	Використання в цілях обліку і оподаткування
«Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI» [24].	2012	Порядок нарахування мита
«Положення про митні декларації, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2012 р. № 450» [19]	2012	Складання ВМД
«Порядок заповнення митних декларацій за формою єдиного адміністративного документа, ЗАТВЕРДЖЕНО Наказ Міністерства фінансів України 30 травня 2012 року № 651» [25].	2012	Складання ВМД
«Про Митний тариф України: Закон України від 19.10.2022 № 2697-IX» [26].	2022	Затвердження класифікатора товарів і послуг, УКТЗЕД
Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI [45].	2010	Податки, що сплачуються при перетині кордону
«Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної, Наказ Мінфіну України від 31.12.2015 № 1307» [27].	2015	Складання ПН в ЗЕД операціях

Джерело: узагальнено автором.

Слід зазначити, що операціями з розмитнення займаються спеціальні фахівці – брокери, тому ця частина законодавства використовується в практичній діяльності обліковцями для розуміння загальної логіки процесу та набутті вміння правильно обліковувати дані, наведені в Вантажно-митній декларації (ВМД).

«Митна декларація за формою єдиного адміністративного документа для декларування товарів, що переміщуються (пересилаються) через митний кордон України декларантами (крім громадян), заповнюється на:

товари, митна вартість яких перевищує суму, еквівалентну 150 євро;

товари, які підлягають державному експортному контролю та переміщення яких через митний кордон України згідно із законодавством потребує надання відповідного дозволу чи висновку;

товари, які ввозяться на митну територію України і підлягають державній реєстрації відповідно до законодавства;

товари, які поміщуються в митні режими митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території України, переробки за межами митної території України та після перебування у таких митних режимах поміщуються в інші митні режими;

товари незалежно від їх митної вартості за бажанням декларанта або уповноваженої ним особи» [19].

Всі зовнішньоекономічні операції супроводжуються рухом валюти. Нормативно-правове забезпечення валютних операцій наведено в таблиці 1.10.

Таблиця 1.10. – Нормативно-правове забезпечення валютних операцій

Назва нормативно-правового акту	Рік видання	Використання в цілях обліку і оподаткування
1	2	3
Закон України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 р. № 2473-VIII.	2018	Здійснення валютних операцій
ІНСТРУКЦІЯ про порядок відкриття та закриття рахунків користувачам надавачами платіжних послуг з обслуговування рахунків, затверджено Постановою Правління Національного банку України 29.07.2022 № 162.	2022	Відкриття валютних рахунків
Положення про здійснення операцій із валютними цінностями, затверджене постановою Правління НБУ від 02.01.2019 р. № 2.	2019	Проведення валютних операцій
Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті, затверджене постановою Правління НБУ від 02.01.2019 р. № 5.	2019	Здійснення валютних операцій
Положення про порядок здійснення уповноваженими установами аналізу та перевірки документів (інформації) про валютні операції, затверджене постановою Правління НБУ від 02.01.2019 р. № 8.	2019	Перевірка ЗЕД документів

Продовження таблиці 1.10

1	2	3
Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019 № 361-ІХ.	2019	Перевірка законності валютних операцій
Положення про порядок надання банками Національному банку України інформації щодо договорів, які передбачають виконання резидентами боргових зобов'язань перед нерезидентами-кредиторами за залученими резидентами кредитами, позиками, затверджене постановою Правління НБУ від 02.01.2019 р. № 6.	2019	Підтвердження валютних операцій для банку
Положення про порядок здійснення уповноваженими установами аналізу та перевірки документів (інформації) про валютні операції, затверджене постановою Правління НБУ від 02.01.2019 р. № 8.	2019	Підтвердження валютних операцій для банку

Джерело: узагальнено автором.

Валютне законодавство було значно змінене у 2019 році з впровадженням фінансового моніторингу. Починаючи з 2019 року «резиденти та нерезиденти здійснюють валютні операції з купівлі безготівкової іноземної валюти та/або переказу іноземної валюти в разі наявності підстав/зобов'язань для проведення таких операцій, що підтверджуються відповідними документами, які подаються для здійснення купівлі до банків, для здійснення переказу - до банків або небанківських надавачів платіжних послуг. Для окремих видів валютних операцій Положенням установлюються особливості щодо документального їх підтвердження, які банки та їх клієнти мають дотримуватися під час проведення відповідних операцій» [21].

Виходячи з проаналізованого нормативно-правового забезпечення можна зробити висновок, що основними документами в ЗЕД є ВМД, СМР, та договір. В ЗЕД діяльності важливу роль відіграє також договір. М.А. Шум зазначає, що «він відіграє дуже важливу роль в економічних відносинах як правова основа регулювання операцій, що відбувається між суб'єктами господарювання та засіб досягнення ефективніших цілей підприємства. Одержання бажаних результатів сторонами угоди безпосередньо залежить від

якості оформлення відносин між ними. Тому питання правильності укладання та оформлення договорів, впливу їх положень на відображення операцій в бухгалтерському обліку, особливо в сфері ЗЕД, залишаються актуальними» [10].

Для успішного проведення операцій документи також підлягають фінансовому моніторингу банківськими установами, що необхідно враховувати при складанні договорів та документів.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретичних аспектів обліку і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності підприємств лісового господарства дозволяє зробити наступні висновки:

1. Встановлено, що в структурі досліджень ЗЕД лісогосподарських підприємств вітчизняними науковцями переважає експорт, понад 83%. В першу чергу це пов'язано з особливостями вітчизняного законодавства, яким періодично вносились заборони на експорт, відповідно досліджувався вплив цих рішень на фінансовий стан лісогосподарських підприємств. Якщо не робити прив'язку до галузі, то серед праць з обліку і оподаткування експорт та імпорт однакові співвідношення.

2. Обґрунтовано, що визначення зовнішньоекономічної діяльності полягає в тому, що під нею слід розуміти взаємодію двох суб'єктів господарської діяльності (вітчизняного і закордонного). Визначення законодавче значно відрізняється від наведеного нами, так як визначає зовнішньоекономічну діяльність не теоретично, а відповідно до інших нормативних та підзаконних актів.

3. Визначено наступні особливості зовнішньоекономічної діяльності в XXI столітті: позбавлення таких видів зовнішньоекономічної діяльності, як обмін інформацією, послуги зв'язку, транспортні послуги, консалтинг,

франчайзинг, ноу-хау, лізинг, страхування та ін.; зниження частки сировини у світовій торгівлі. Наукоємні, високотехнологічні галузі ростуть швидше: хімія, приладобудування, електроніка, аерокосмічна промисловість; транспортування до країн, де відносно дешева робоча сила і сировина, виробництво одягу, взуття, суднобудування, автомобілебудування та інше; переміщення робочої сили з країни в країну.

4. Визначено, що зовнішньоекономічна діяльність – це система економічних відносин, які полягають в обміні ресурсами між країнами та їх економічними суб'єктами. Основними видами ЗЕД для вітчизняних підприємств є експорт та імпорт товарів, капіталу, послуг, робочої сили, нематеріальних активів та створення бізнесу. Проте слід відмітити, що є цілий ряд обмежень в ЗЕД, що потребує детального вивчення законодавства. ЗЕД зазнала значних змін у ХХІ столітті, що зумовлено розвитком технологій, «стиранням кордонів», покращенням логістики та ін.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕД ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

2.1. Залучення підприємств лісового господарства до ЗЕД

Лісогосподарська діяльність в Україні є однією з екологічно значимих галузей діяльності, адже поряд з фінансовим результатом діяльності важливим є збереження і примноження лісових ресурсів для виконання ними екологічної, захисної, рекреаційної та інших функцій для забезпечення сталого розвитку. «На душу населення в Україні припадає лише 0,18 га лісів і 33 м³ деревини» [34], що менше середньоєвропейського значення. Управління лісами України здійснює «Державне підприємство «Ліси України» – це єдине державне підприємство, створене в рамках реформування лісової галузі. Це підприємство, яке відповідає за охорону, захист, лісорозведення, лісовідновлення та увесь комплекс інших функцій, включно з заготівлею та реалізацією деревини» [35].

Основними цілями ведення лісового господарства України є:

- розширення вкритих лісами територій;
- збереження біологічного різноманіття лісових екосистем;
- захист від пожеж, шкідників, хвороб, зміни клімату та негативного антропогенного впливу
- стале управління лісами, що задовольняє соціальні потреби;
- лісова агроеліорація та окультурення степових лісів.

Заготівля деревини лісогосподарськими підприємствами України за 2010-2022 роки наведено в Додатку Б. У 2022 році показники заготівлі є найнижчими у досліджуваному періоді і становить 15934,3 тис м³.

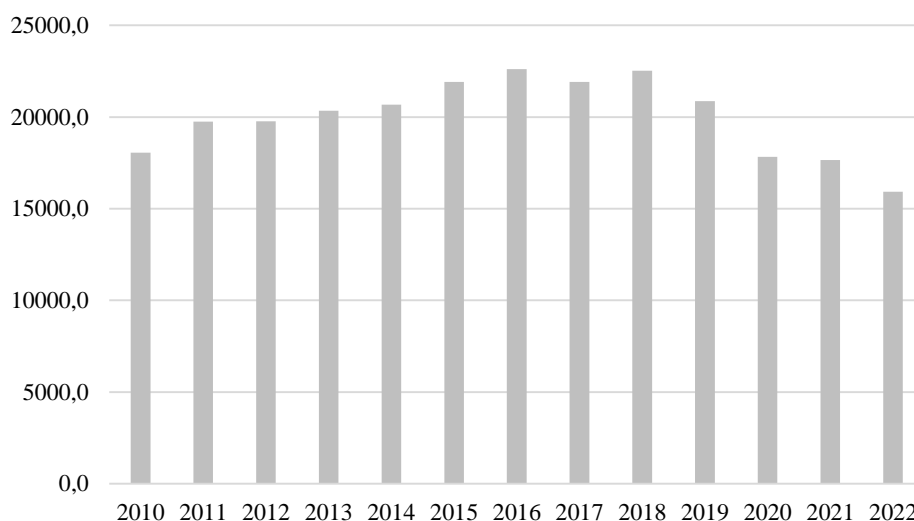


Рисунок 2.1 - Заготівля деревини лісгосподарськими підприємствами у 2010-2022, тис м³

Джерело: узагальнено автором на підставі [36].

Найбільше вироблялось лісопродукції у 2015-2018 роках. Тому важливо дослідити наскільки ці показники є позитивними для України. Адже заготівля лісу – це не завжди позитивне явище, оскільки зменшення площі лісів негативно впливає на екосистему. Прослідкуємо заготівлю лісопродукції за видами на рис.2.2.

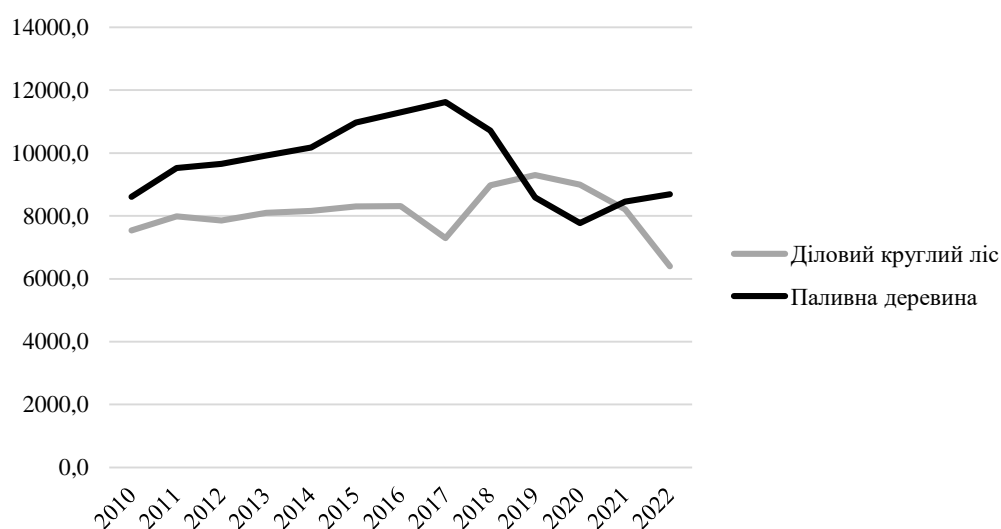


Рисунок 2.2- Заготівля деревини за видами лісової продукції (2010-2022), тис м³

Джерело: узагальнено автором на підставі [36].

З даних рисунку 2.2 видно, що в Україні переважає заготівля паливної деревини. У 2022 році цей показник зрівнявся з даними 2010 року і становить 8689 тис.м³. Тільки з 2019 по 2021 роки переважав круглий ліс, після чого значно спав обсяг його заготівлі до 6000 тис.м³

«Зовнішньоекономічна діяльність підприємств лісового господарства не є одним із основних напрямків їх діяльності. Але без належного обліку і контролю ця ж діяльність може призвести до витоку капіталу із країни. В умовах повномасштабної війни зовнішньоекономічна діяльність дозволила забезпечити роботу підприємств на територіях, де немає активних бойових дій. Незважаючи на війну, показники експорту по Україні у 2022 році досить непогані. Показовим є факт, що найкращі показники експорту в передвійськові 2013 та 2021 роки» [37]. В таблиці 2.1 наведено показники експорту та імпорту в Україні.

Таблиця 2.1 -Експорт та імпорт України 2005-2022 роки

Рік	Експорт (млрд. дол. США)	Імпорт (млрд. дол. США)	Рік	Експорт (млрд. дол. США)	Імпорт (млрд. дол. США)
2022	44,1	55,3	2013	63,3	77
2021	68,1	72,8	2012	68,8	84,7
2020	49,2	54,3	2011	68,4	82,6
2019	50	60,8	2010	51,4	60,7
2018	47,3	57,2	2009	39,7	45,4
2017	43,3	49,6	2008	67	85,5
2016	36,4	39,2	2007	49,2	60,7
2015	38,1	37,5	2006	38,4	45
2014	53,9	54,4	2005	34,3	36,1

Джерело: узагальнено автором на підставі [38].

«Зовнішньоекономічна діяльність підприємств лісового господарства не є одним із основних напрямків їх діяльності. Динаміка ЗЕД в лісовому господарстві має дещо іншу тенденцію, ніж в загальному по Україні. Протягом 2005-2022 років Україна мала значне зростання експорту деревини, з 0,5 млрд. доларів у 2005 до 1,9 млрд.доларів у 2022, при цьому імпорт стабільний на рівні 0,2 млрд дол (табл 2.2)» [37].

Таблиця 2.2 – Динаміка експорту та імпорту деревини підприємствами
України

Рік	Загальний експорт (млрд. дол. США)	Експорт деревини і виробів з деревини (млрд. дол. США)	Частка виробів із деревини у загальному експорті (%)	Імпорт (млрд. дол. США)	Імпорт деревини і виробів з деревини (млрд. дол. США)	Частка виробів із деревини у загальному імпорті (%)
2022	44,1	1,9	4,31	55,3	0,2	0,36
2021	68,1	2	2,94	72,8	0,4	0,55
2020	49,2	1,4	2,85	54,3	0,3	0,55
2019	50	1,4	2,80	60,8	0,3	0,49
2018	47,3	1,5	3,17	57,2	0,3	0,52
2017	43,3	1,2	2,77	49,6	0,3	0,60
2016	36,4	1,1	3,02	39,2	0,2	0,51
2015	38,1	1,1	2,89	37,5	0,2	0,53
2014	53,9	1,3	2,41	54,4	0,3	0,55
2013	63,3	1,1	1,74	77	0,4	0,52
2012	68,8	1,1	1,60	84,7	0,4	0,47
2011	68,4	1,1	1,61	82,6	0,4	0,48
2010	51,4	0,8	1,56	60,7	0,3	0,49
2009	39,7	0,7	1,76	45,4	0,3	0,66
2008	67	0,8	1,19	85,5	0,5	0,58
2007	49,2	0,8	1,63	60,7	0,4	0,66
2006	38,4	0,6	1,56	45	0,3	0,67
2005	34,3	0,5	1,46	36,1	0,2	0,55

Джерело: узагальнено автором на підставі [38].

З даних таблиці 2.2. видно, що в експорті частка деревини з 2005 по 2022 рік зросла з 1,46 до 4,31 % і становить 1,9 млрд.дол США. Ріст відбувався щорічно. Щодо імпорту, то він залишається стабільним і становить 0,2 млрд доларів США, хоча у відсотках ця сума змінилась з 0,55% у 2005 до 0,36% у 2022 році.

Динаміка імпорту та експорту графічно наведено на рис. 2.3. Загальна тенденція така, що експорт щороку зростає, про що свідчить лінія тренда, а імпорт зменшується. Отже експорт деревини досить перспективний напрям для розвитку зовнішньоекономічної діяльності.

При чому експорт зростає значно більшим темпами і за досліджуваний період зріс майже вдвічі.

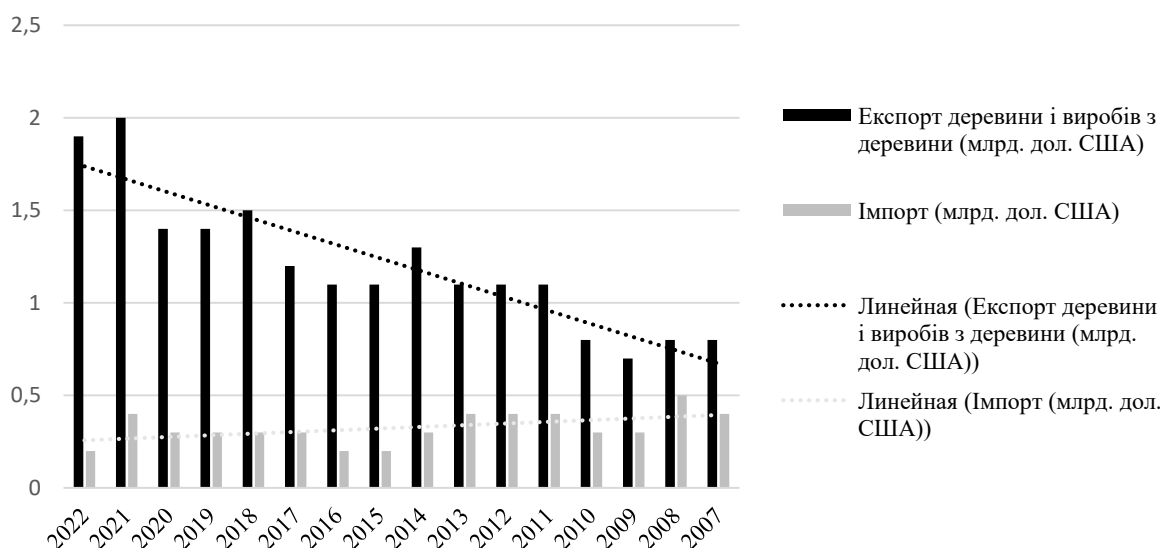


Рисунок 2.3 - Динаміка експорту та імпорту підприємствами України у 2007-2022 роках

Джерело: узагальнено автором на підставі [38].

Нами проведено аналіз співвідношення трендів заготівлі, реалізації та експорту деревини. В таблиці 2.3 наведено динаміку реалізації деревини у 2020-2022 роках. З вироблених 15934,3 тис м³ в 2022 році реалізовано 13067,6 тис м³.

Таблиця 2.3 – Динаміка реалізації деревини у 2020-2022 роках

	2022			2021			2020		
	Кількість реалізованої лісової продукції, тис.м ³	Вартість реалізованої лісової продукції, млн.грн	Середня ціна реалізації одиниці лісової продукції, грн за м ³	Кількість реалізованої лісової продукції, тис.м ³	Вартість реалізованої лісової продукції, млн.грн	Середня ціна реалізації одиниці лісової продукції, грн за м ³	Кількість реалізованої лісової продукції, тис.м ³	Вартість реалізованої лісової продукції, млн.грн	Середня ціна реалізації одиниці лісової продукції, грн за м ³
Усі види круглого лісу	13067,6	21 583,4	1651,7	15360,1	20476,0	1333,1	15124,0	12366,7	817,7
Діловий круглий ліс	4992,0	14 462,1	2897,1	6502,0	15292,1	2351,9	7703,1	9288,6	1205,8
хвойних порід	3530,6	7 245,7	2052,3	4924,7	9042,4	1836,1	6068,3	5575,4	918,8
листяних порід	1461,4	7 216,4	4937,8	1577,3	6249,7	3962,2	1634,8	3713,2	2271,4
Паливна деревина	8075,6	7 121,3	881,8	8858,1	5183,9	585,2	7420,9	3078,1	414,8

Джерело: узагальнено автором на підставі [38].

З таблиці видно, що реалізація ділового круглого лісу в Україні скоротилась майже вдвічі, а паливної деревини зросло. Однією з причин можна назвати заборону експорту. В загальному обсяг заготівлі склав у 2022 році 13067,6 тис м.куб, у порівнянні з 15124 тис.м.куб у 2020 році. Графічно показники представлено на рис.2.4.

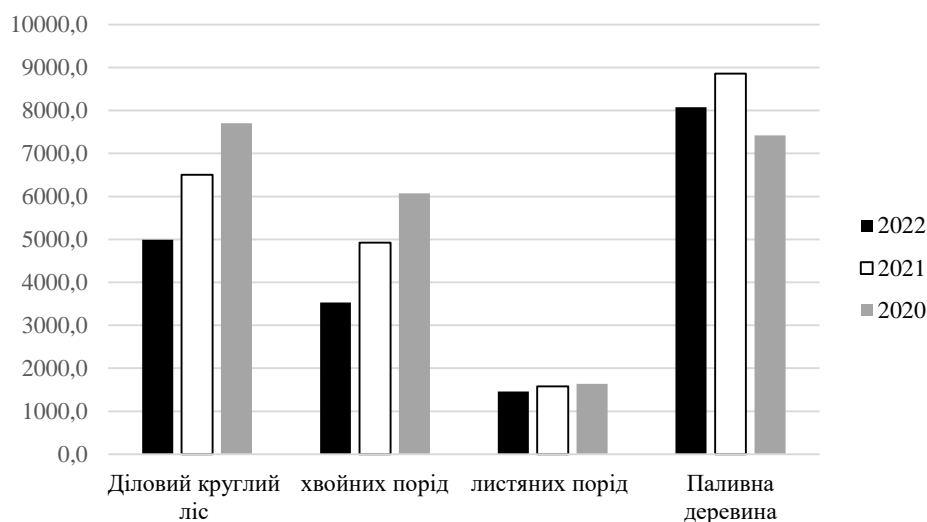


Рисунок 2.4 - Кількість реалізованої лісової продукції, тис.м³

Джерело: узагальнено автором на підставі [38].

На відміну від експорту, який зростає, загальна реалізація лісу скорочується. Тобто більшість вітчизняного лісу йде на експорт. У вартісному вимірі динаміка реалізації наведена на рисунку 2.5.

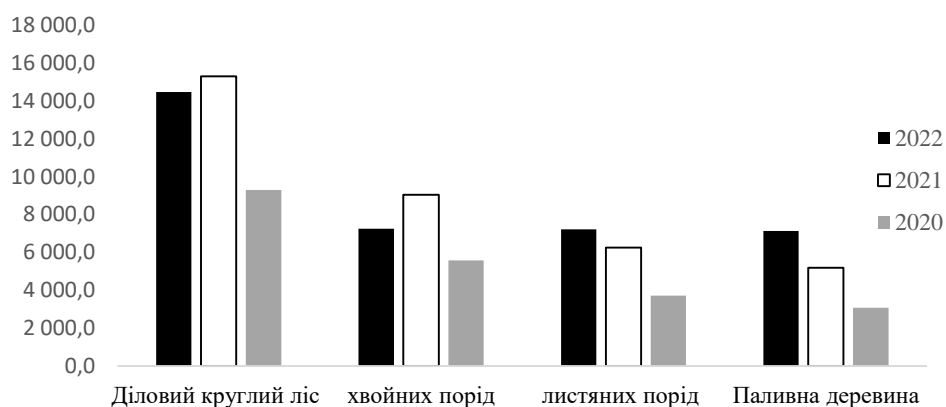


Рисунок 2.5 - Вартість реалізованої лісової продукції, млн.грн

Джерело: узагальнено автором на підставі [38].

У вартісному вимірі реалізація лісу зростає, що свідчить про збільшення ціни лісогосподарської продукції. Незначний спад відбувся у 2022 році щодо хвойних порід та ділового круглого лісу. Листяні породи та паливна деревина активно реалізуються на вітчизняному ринку не зважаючи на зменшення обсягів заготівлі.

Тобто реалізація лісу як у натуральних, так і у вартісних показниках протягом 2020-2022 років зменшується. З заготовленої у 2022 році паливної сировини в обсязі 8689,3 реалізовано 7420,9, в той час як з заготовленого лісу кругляка в обсязі 6395,8 реалізовано тільки 4992,0, тобто внутрішній попит значно спав, що наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4. Співвідношення заготовленої та реалізованої деревини, тис м³

№ з/п	Показник	2020	2021	2022
1	Діловий круглий ліс			
2	- реалізовано	7703,1	6502,0	4992,0
3	- заготовлено	8996,3	8214,8	6395,8
4	Паливна деревина			
5	- реалізовано	8075,6	8858,1	7420,9
6	- заготовлено	7776,7	8452,1	8689,3

Джерело: узагальнено автором на підставі [38].

Для подальшого дослідження діяльності лісогосподарських підприємств нами було обрано Любешівське ЛМГ. Нами проведено порівняння показників діяльності підприємства за 2020-2022 роки, пораховані за даними фінансової звітності з середньогалузевим, за даними статистики, за видом діяльності КВЕД 20.10 «Лісове господарство та лісозаготівлі» для того, щоб визначити чи в достатній мірі Любешівське ЛМГ репрезентує діяльність підприємств цієї галузі. Показники фінансового аналізу пораховані за даними фінансової звітності за 2020-2022 роки наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5. Порівняння показників фінансового стану Любешівське ЛМГ та середньогалузевих по Україні

Показник	Показники підприємства			Середньогалузеві показники		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Коефіцієнт покриття	0,67	0,93	1,02	0,82	0,88	0,91
Частка оборотних засобів у активах	0,42	0,34	0,43	0,20	0,21	0,19
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,54	0,53	0,48	0,60	0,58	0,57
Рентабельність активів	0,06	0,08	0,21	0,04	0,22	0,21
Період окупності активів	17,25	13,25	4,86	27,42	4,49	4,75
Рентабельність власного капіталу	0,80	0,16	0,51	0,21	1,23	1,11
Період окупності власного капіталу	1,26	6,06	1,95	4,75	0,81	0,90

Джерело: узагальнено автором на підставі [38] та фінансової звітності Любешівське ЛМГ ДП «Ліси України»/

На рис.2.6 наведено динаміку коефіцієнта покриття Любешівського ЛМГ та середньогалузевий показник.

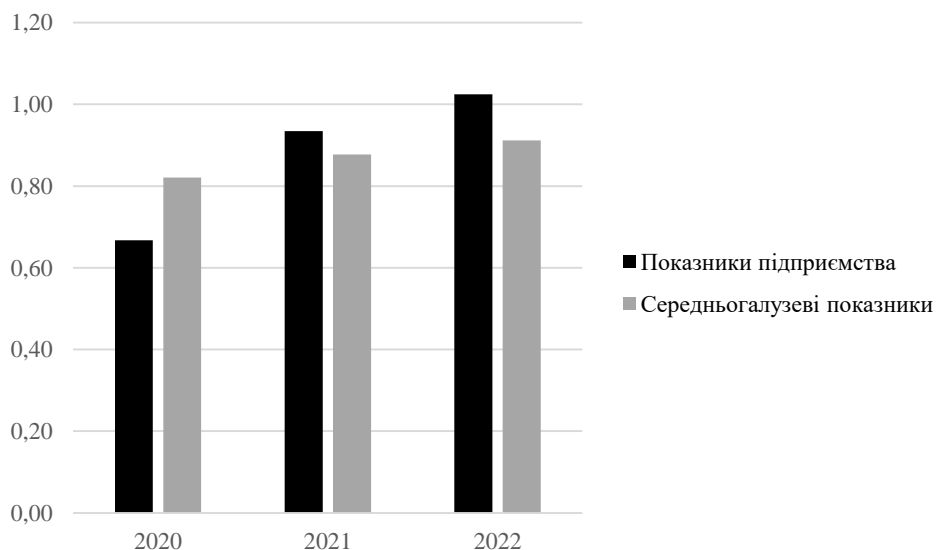


Рисунок 2.6 - Коефіцієнт покриття Любешівське ЛМГ

Джерело: узагальнено автором на підставі [38] та фінансової звітності Любешівське ЛМГ ДП «Ліси України».

Коефіцієнт покриття або поточної ліквідності на Любешівське ЛМГ має такі ж значення як і в середньому по галузі, від 0,7 у 2020 до 1 у 2022 році. Він показує, що оборотні активи покривають поточні зобов'язання, тобто у 2022 році можна стверджувати, що достатньо оборотних коштів підприємства для погашення своїх боргів протягом року. Хоча нормативне значення 2, зростання цього показника протягом досліджуваного періоду слід розглядати як позитивне явище.

Щодо частки оборотних активів у активах підприємства (рис.2.7), слід відмітити, що досліджуване Любешівське ЛМГ має значно кращу структуру активів, так як частка оборотних понад 0,4, в той час середньогалузеві показники менше 0,2. Тобто в лісогосподарських підприємствах України в структурі активів переважають необоротні, основною частиною – це основні засоби.

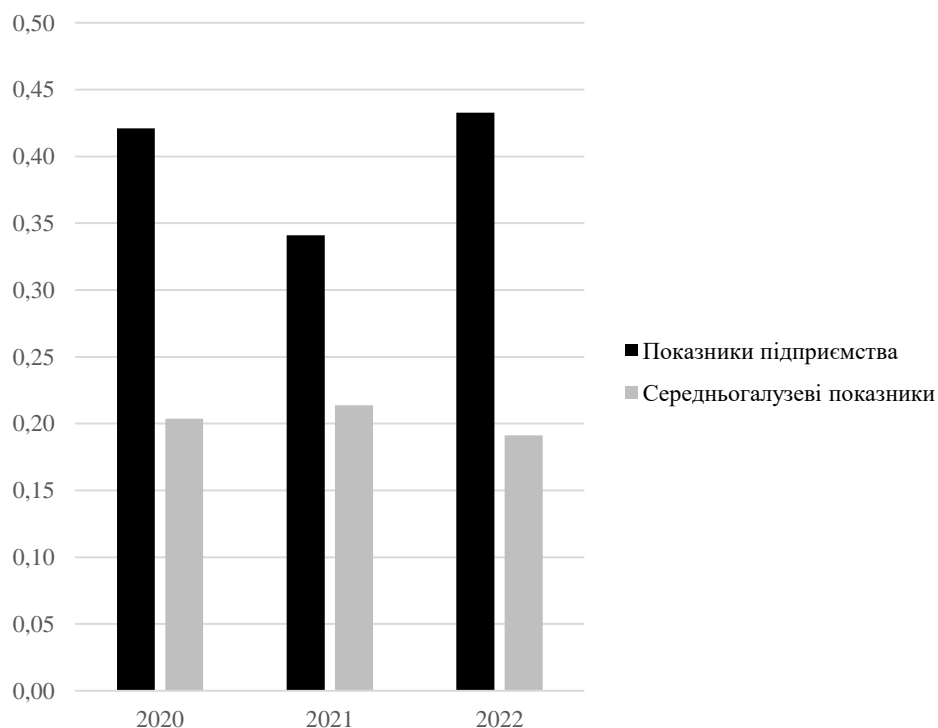


Рисунок 2.7 - Частка оборотних засобів у активах підприємств лісового господарства

Джерело: узагальнено автором на підставі [38] та фінансової звітності Любешівське ЛМГ» ДП «Ліси України».

Стан основних засобів в галузі незадовільний (рисунок 2.8), зношеність понад 50% як в середньому по галузі, так і на досліджуваному Любешівському ЛМГ. Протягом досліджуваного періоду зношеність зменшується, отже відбувається оновлення обладнання, хоча й в незначних темпах.

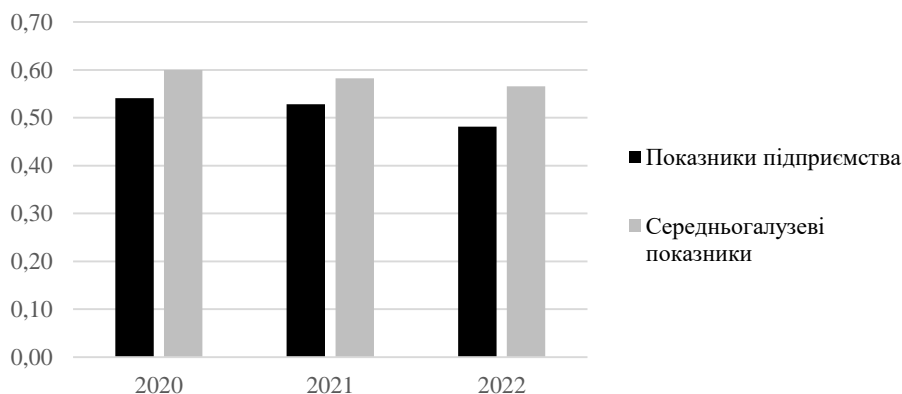


Рисунок 2.8 - Коефіцієнт зносу основних засобів підприємств лісового господарства

Джерело: узагальнено автором на підставі [38] та фінансової звітності Любешівське ЛМГ ДП «Ліси України».

З 2020-по 2022 роки рентабельність активів зростає і у 2022 році на Любешівському ЛМГ така ж, як і в середньому по галузі і становить 0,2 (рисунок 2.9). Тобто на кожну гривню активів отримується 0,2 грн прибутку. Зважаючи на карантини на військовий стан, це досить позитивні значення.

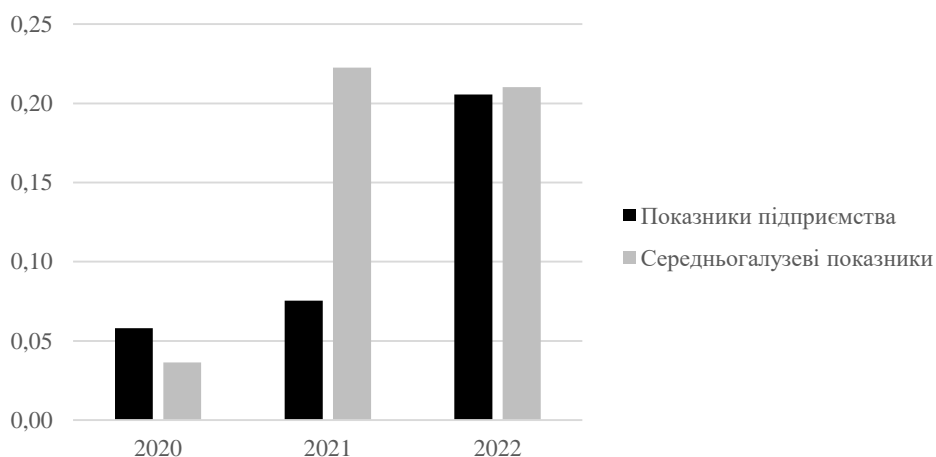


Рисунок 2.9 - Рентабельність активів підприємств лісового господарства

Джерело: узагальнено автором на підставі [38] та фінансової звітності Любешівське ЛМГ ДП «Ліси України».

Аналіз оборотності на Любешівському ЛМГ дозволяє зробити висновок, що показники значно покращуються. У 2022 році оборотність активів зросла з 2,38 до 3,42, при цьому період окупності становив 105 днів. Це показник перевищує термін окупності власного та позикового капіталу які становлять відповідно 42,21 та 62,93. Тобто на підприємстві покращуються показники оборотності, однак період є досить тривалим

В загальному можна зробити висновок, що експорт лісопродукції є важливою складовою експорту країни. Його частка становить більше 5%. Зростання експорту у вартісних показниках не пов'язано із зростанням обсягів, відбувалось зростання ціни. При цьому на внутрішньому ринку спостерігається скорочення обсягів заготівлі ділового круглого лісу і збільшення виробництва паливної деревини. Суттєві зміни в експорті відбулись у 2018-2019 роках, що вимагає дослідження детальніше причин такого явища. Обране Любешівське ЛМГ ДП «Ліси України» в повній мірі репрезентує стан підприємств лісового господарства в Україні.

2.2. Облік ЗЕД

Для вивчення практичних аспектів обліку і оподаткування ЗЕД нами було досліджено наступні філії ДП «Ліси України»: Любешівське ЛМГ, Колківське ЛМГ. Обидва підприємства здійснювали експорт лісопродукції.

Дослідження практики діяльності лісогосподарських підприємств показало, що ЗЕД передбачає наявність наступних операцій:

- операцій в валюті, визначення курсових різниць, облік за курсом НБУ;
- обчислення собівартості активів, послуг в ЗЕД;
- розрахунки з контрагентами ЗЕД;
- узагальнення даних про зовнішньоекономічну діяльність підприємства.

Нами встановлено, що лісогосподарські підприємства з-поміж усіх видів ЗЕД протягом 2019-2022 років здійснювали експорт. Сам процес експорту передбачає наступні етапи рис. 2.10.

Акредитація на митниці	<ul style="list-style-type: none"> • реєстрація як суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності через електронний кабінет митниці • подання реєстраційних документів
Укладання ЗЕД контракту	<ul style="list-style-type: none"> • визначення умов ІНКОТЕРМС, термінів поставки, цін, відповідальності і т.д.
Замитнення товару	<ul style="list-style-type: none"> • подання на митницю інвойса, контракту, CMR • проходження фітосанітарного контролю • отримання сертифікатів якості євро на лісопродукцію • формування ВМД
Відображення в обліку	<ul style="list-style-type: none"> • враховуються умови ІНКОТЕРМС, дата відвантаження, • складається податкова наклада
Отримання виручки у валюті	<ul style="list-style-type: none"> • проходження валютного контролю, фінансового моніторингу • обчислення курсових різниць

Рисунок 2.10 –Послідовність операцій з експорту на лісогосподарських підприємствах

Джерело: складено автором.

Облік зовнішньоекономічної діяльності розпочинається з акредитації на митниці. Вона здійснюється один раз перед першою операцією. В подальшому весь облік ґрунтується на даних наступних документів (рисунок 2.11).

ВМД – це вантажно-митна декларація яка використовується для декларування товару при перетині через кордон. «Декларування здійснюється шляхом заявлення за встановленою формою (письмовою, усною, шляхом вчинення дій) точних відомостей про товари, мету їх переміщення через митний кордон України, а також відомостей, необхідних для здійснення їх митного контролю та митного оформлення» [21].

Для бухгалтерії передаються також копії контракту, інвойсу та CMR. Для обліку ЗЕД використовують окремі аналітичні рахунки, які узагальнюють

рух коштів в іноземній валюті. Наприклад: 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» та ін.

ВМД

- для визначення дати складання ПН

Контракт

- Визначає дату продажу згідно ІНКОТЕРМС для вибору курсу НБУ для обліку

Інвойс

- встановлює ціну і кількість

CMR

- містить інформацію про вантаж, перевізника, маршрут, дату доставки

Рисунок 2.11 – Основні документи для обліку експорту лісогосподарської діяльності

Джерело: складено автором

Кореспонденції рахунків з експорту лісу-кругляка на підприємствах лісового господарства наведено в табл.2.5.

Таблиця 2.6 - Кореспонденції рахунків з експорту лісу-кругляка на підприємствах лісового господарства

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	Первинний документ
1	2	3
Реалізація продукції	362- 701	Дата переходу права власності гідно договору, сума з Інвойсу, ВМД для підтвердження перетину кордону
Списання собівартості	901-26	Списання по плановій собівартості
Витрати на доставку	93 - 631	Витрати на перевезення, Акт виконаних робіт, CMR

Продовження таблиці 2.6

1	2	3
ПДВ на витрати на доставку	641-631	Податкова накладна
Отримання виручки у валюті	312-362	Виписка
Відображення курсових різниць в разі розбіжності дати реалізації і дати	362-714 або 945-362	Платіжна інструкція вхідна

Джерело: складено автором.

Внаслідок операцій ЗЕД за монетарними активами виникають курсові різниці. Якщо курс НБУ на дату операції нижчий за курс НБУ на попередню дату, виникають витрати, які обліковуються: «операційна діяльність 945 «Втрати від операційної курсової різниці»; неопераційна діяльність 947 «Втрати від операційної курсової різниці»» [44].

Якщо курс НБУ на дату операції вищий за курс НБУ на попередню дату, виникають доходи: «операційна діяльність 714 «Дохід від операційної курсової різниці»; неопераційна діяльність 745 «Дохід від операційної курсової різниці»» [44].

Внаслідок розбіжності дат відвантаження та отримання коштів виникають курсові різниці (рисунок 2.12).

Отримана валютна виручка зараховується на валютні рахунки протягом 180 днів з дати реалізації. Лісогосподарські підприємства, як і інші суб'єкти валютного ринку, мають право на території України продавати іноземну валюту лише через уповноважені банки, що одержали ліцензію на торгівлю іноземною валютою. Операція з реалізації валютної виручки відбувається за наступним алгоритмом (рисунок 2.13).

«Для зарахування валютної виручки на поточний рахунок, підприємства лісового господарства зобов'язані надати банку наступний перелік документів: ЗЕД-договір; інвойс, специфікація, також будь-які документи, що

необхідні для аналізу валютних операцій; інформація про структуру власності, кінцевих бенефіціарних власників контрагента і т.д» [39].



Рисунок 2.12 – Алгоритм визначення курсових різниць

Джерело: складено автором.

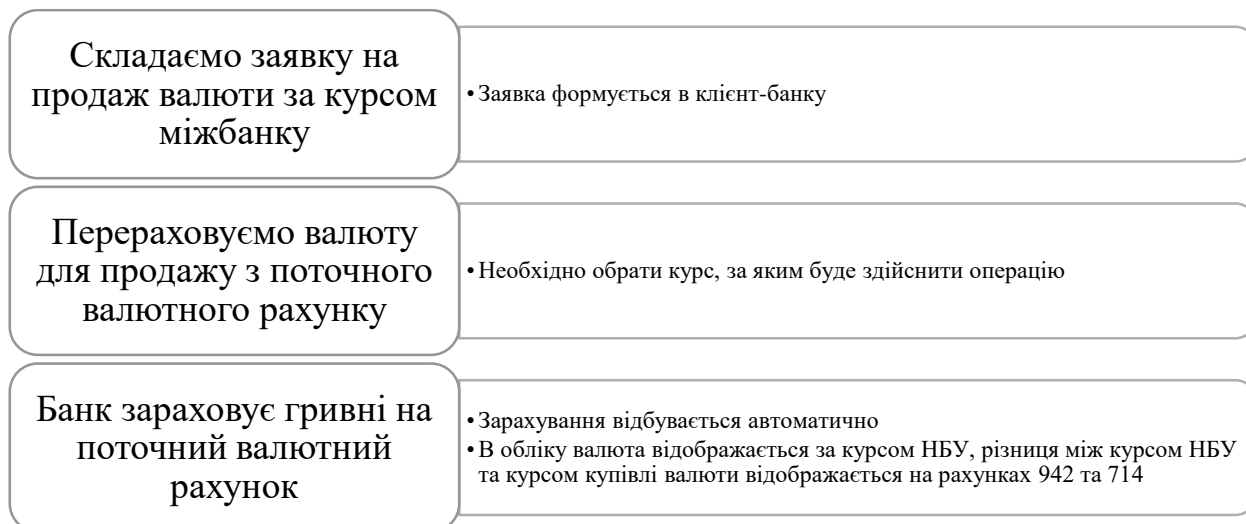


Рисунок 2.13 – Алгоритм реалізації валютної виручки лісогосподарськими підприємствами

Джерело: складено автором.

Під час воєнного стану купівля валюти та проведення платежів здійснюються з урахуванням обмежень Постанови НБУ № 18 від 24.02.2022. [40].

Отже, особливостями обліку ЗЕД для підприємств лісового господарства є лише перелік документів, необхідних для замітнення, а саме: фітосанітарний контроль, сертифікати якості. Проте слід відмітити, що ЗЕД операції жодним чином не згадані в обліковій політиці, що суперечить НП(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів» [41].

2.3. Оподаткування ЗЕД

Одним з додаткових факторів впливу на експорт є оподаткування. Загальне правило 0% ПДВ на експорт та 20% на імпорт деревини покликане регулювати і захищати внутрішній ринок. Проте щодо деревини експорт регулюється низкою інших нормативно-правових актів. «Ще 9 квітня 2015 року Україна повністю заборонила експорт лісоматеріалів у необробленому вигляді терміном на десять років, ухваливши закон №325-VIII» [42].

«Офіційна статистика підтверджує, що експортні обмеження не мали прямого впливу на вирубку лісу. Обсяг заготівлі лісу-кругляка залишався приблизно на рівні 18-20 мільйонів кубічних метрів. Це набагато нижче встановленого парламентом обмеження на внутрішнє споживання. Українські політики також стверджували, що мораторій допоможе боротися з незаконними вирубками, але їхні обсяги невідомі. Як результат, немає жодних доказів впливу мораторію на вирубку лісу (як законну, так і незаконну)» [43].

«Складність оподаткування ЗЕД для підприємств лісового господарства зумовлена вимогами ПКУ та МКУ, які покликані обмежити вивіз необробленого лісу та стимулювати імпорт, проте динаміка показників свідчить про інше» [37]. Динаміка експорту та імпорту деревини в Україні наведена на рисунку 2.14.

Валютна виручка від продажу лісу зростають з кожним роком від 0,5 до 2,0 млрд.доларів. Нами проведено дослідження змін нормативно-правового забезпечення щодо державного регулювання обмеження експорту у зв'язку з численними звинуваченнями у зменшенні площі лісів в Україні.

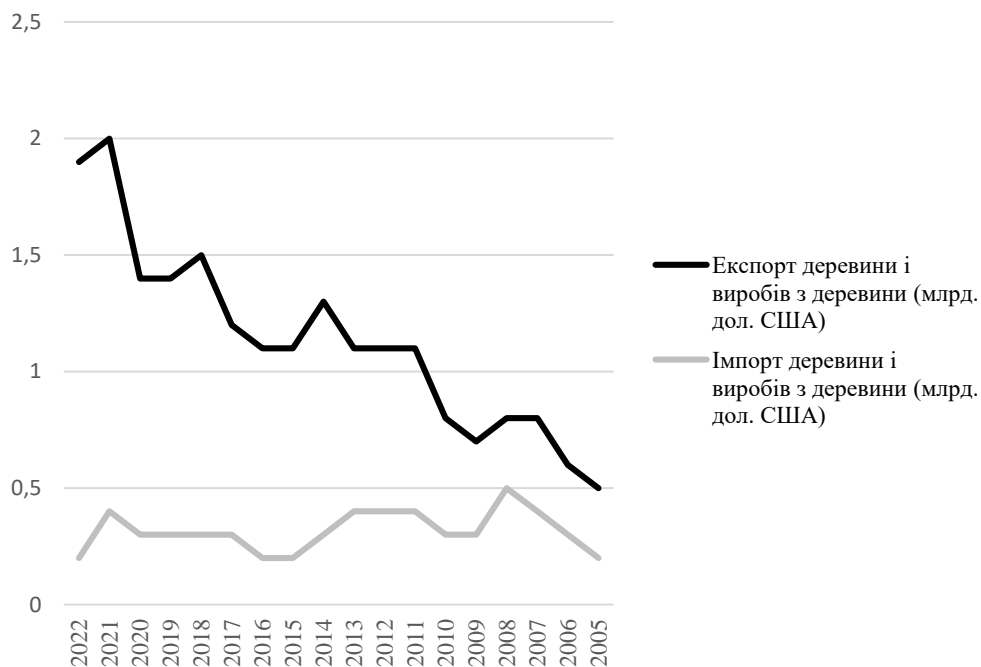


Рисунок 2.14 - Динаміка експорту та імпорту деревини в Україні

Джерело: складено автором за даними [38].

Основним документом при оподаткуванні операцій з деревиною є податкова накладна. Для операцій з експорту вона складається на дату формування вантажної митної декларації, тбто перетину експортного товару митної території України.

«Оподаткування операцій з деревиною розглядається як інструмент захисту лісів, збільшення лісистості, внутрішніх виробників виробів з дерева. За досліджуваний період з 2010 по 2023 роки постійно відбувались зміни» [37]. Ставки ПДВ на експорт та імпорт деревини представлені в таблиці 2.6.

Особливістю формування експортних накладних є заповнення реквізитів покупця.

Таблиця 2.7. – Зміна ставок ПДВ при експорті та імпорті деревини (Код УКТ ЗЕД 4401, 4403, 4404)

Період	Оподаткування операцій з експорту деревини	Імпорт деревини	Експорт деревини
01.01.2011	0% ПДВ	0% ПДВ	0% ПДВ
01.08.2014	20% ПДВ	20% ПДВ	звільнені
01.01.2015	20% ПДВ	20% ПДВ	«Заборонено, дозволено лише паливну деревину» [37].
01.01.2022	20% ПДВ	0% ПДВ	«Заборонено, дозволено лише паливну деревину» [37].

Джерело: складено автором.

Відповідно до Порядку формування податкової накладної №1307 «у разі здійснення операцій з вивезення товарів за межі митної території України у графі «Отримувач (покупець)» зазначаються найменування (П. І. Б.) нерезидента та через кому – країна, в якій зареєстрований покупець (нерезидент), а у рядку «Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» проставляється умовний ПІН «300000000000», рядок «Податковий номер платника податку або серія (за наявності) та номер паспорта» не заповнюється, поле «код» не заповнюється» [27].

При імпортних постачаннях податкова накладна не формується. Підставою для складання податкової декларації є вантажно-митна декларація на товар. Експортні потачання зазначаються в розділі «Податкові зобов'язання» декларації з ПДВ, а імпортні – «Податковий кредит»

«Незважаючи на зміни ставок ПДВ та заборону на експорт, стимулювання імпорту та ін. тенденції ЗЕД операцій залишаються стабільними протягом 2005-2022 років: імпорт деревини без змін, експорт постійно зростає.

Таким чином податкове стимулювання без додаткових заходів контролю не впливає на ринок деревини в Україні» [37]. Статистика свідчить, що деревина продовжує експортуватись, але під виглядом паливної деревини, що вимагає покращення контролю за експортом, а саме за класифікацією деревини за різними видами УКТ ЗЕД.

Висновки до розділу 2

З результатами дослідження практичних аспектів обліку і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності можна зробити наступні висновки.

1. Встановлено, що в експорті підприємств України частка деревини з 2005 по 2022 рік з росла з 1,46 до 4,31 % і становить 1,9 млрд.дол США. Ріст відбувався щорічно. Щодо імпорту, то він залишається стабільним і становить 0,2 млрд доларів від, хоча у відсотках ця сума змінилась з 0,55% у 2005 до 0,362%.

2. Визначено, що реалізація ділового круглого лісу в Україні скоротилось майже вдвічі, а паливної деревини зросло. Однією з причин можна назвати заборону експорту. В загальному обсяг заготівлі складав у 2022 році 13067,6 тис м.куб, у порівнянні з 15124 тис.м.куб у 2020 році. Тобто реалізація лісу як у натуральних, так і у вартісних показниках протягом 2020-2022 років зменшується. З заготовленої у 2022 році паливної сировини в обсязі 8689,3 реалізовано 7420,9, в той час як з заготовленого лісу кругляка в обсязі 6395,8 реалізовано тільки 4992,0, тобто внутрішній попит значно спав.

3. Визначено, що особливостями ЗЕД операцій є курсові різниці, різниці курсів, визначення монетарних статей. Особливостями документування ЗЕД для підприємств лісового господарства є лише перелік документів, необхідних для замітнення, а саме: фітосанітарний контроль, сертифікати якості. Проте слід відмітити, що ЗЕД операції жодним чином не згадані в обліковій політиці, що суперечить НП(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів».

4. Доведено, що основним документом при оподаткуванні операцій з деревиною є податкова накладна. Для операцій з експорту вона складається на дату формування вантажної митної декларації, тбто перетину експортного товару митної території України. Статистика свідчить, що деревина продовжує експортуватись, але під виглядом паливної деревини, що вимагає покращення

контролю за експортом, а саме за класифікацією деревини за різними видами УКТ ЗЕД.

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕД ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

3.1. Вдосконалення обліку ЗЕД на підприємстві

Основою для розробки рекомендацій є дослідження діяльності філій ДП «Ліси України» Любешівське ЛМГ, які активно займаються зовнішньоекономічною діяльністю. Бухгалтерський облік на підприємствах повністю автоматизований. Це має декілька переваг: оперативне отримання інформації про асортимент продажів; контроль за кількістю та наявністю активів; можливість швидкого проведення інвентаризації та ін. Однак стандартні програмні рішення не передбачають складання міжнародних накладних, інвойсів, договори передаються в бухгалтерію невчасно. Більшість документів для ведення обліку ЗЕД не є бухгалтерськими, але бухгалтерська служба їх потребує для забезпечення інформаційних запитів всередині підприємства та відображення у звітності.

Для кращої взаємодії між підрозділами лісогосподарського підприємства ми пропонуємо аналітичну таблицю ведення розрахунків з контрагентами, яка сприятиме ефективному контролю за своєчасним погашенням заборгованості з розміщенням на Google Drive зі спільним доступом: головний бухгалтер, бухгалтер, фінансовий директор, юрист та інші, які повинні мати доступ до фінансової інформації підприємства. На диску Google запропонована таблиця матиме такий вигляд (табл. 3.1). Вона одночасно буде слугувати і графіком документообороту, адже всі відповідальні особи будуть зобов'язані проставити відмітку про виконання.

Терміни виконання (граф 4) проставляється головним бухгалтером після укладання договору і може коригуватись в залежності від ступеню виконання зобов'язання.

Для кожного контракту має бути відведено окремий аркуш Google таблиці

Таблиця 3.1. – Перелік обов'язків з документального забезпечення ЗЕД операцій (експорт паливної деревини) в межах договору

№ етапу	Завдання	Відповідальний	Термін виконання	Позначка про виконання	Посилання на скан документу	Коментар
1	2	3	4	5	6	7
1	Укладання договору ЗЕД	Юрист	Встановлюються директором	X	Договір	
2	Підготовка інвойсу	Бухгалтер з реалізації	Встановлюються директором	X	Інвойс	
3	Замовлення перевізника	Заступник директора	Встановлюються директором		Акт виконаних робіт від перевізника, договір	
4	Надання документів для підготовки СМР	Бухгалтер з реалізації	Встановлюються директором		СМР	
5	Проходження фітосанітарного контролю	Заступник директора	Встановлюються директором		Сертифікат відповідності	
6	Проходження контролю якості	Заступник директора	Встановлюються директором		Сертифікат відповідності	
7	Передача документів перевізнику	Юрист	Встановлюються директором			
8	Вибір брокера	Заступник директора	Встановлюються директором		Акт виконаних робіт від перевізника, договір	
9	Надання документів брокеру	Заступник директора	Встановлюються директором			
10	Підготовка ВМД	Брокер, Заступник директора	Встановлюються директором		ВМД	
11	Контроль дебіторської заборгованості у валюті	Бухгалтер з реалізації	Встановлюються директором			180 днів з дати відвантаження
12	Надання документів банку для зарахування валютної виручки	Головний бухгалтер	Встановлюються директором			

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5	6	7
13	Архівування оригіналів документів					

Джерело: складено автором.

Наведена інформація необхідна, адже скани документів подаються для валютного контролю. І забезпечення єдиного доступу спростить супроводження ЗЕД операції. Контроль кожної операції забезпечить управління оперативною інформацією про стан виконання ЗЕД Договору

Таким чином впровадження Google документу з переліком обов'язків забезпечить:

- систематичний контроль достовірності даних щодо наявності та зміни дебіторської заборгованості;

- своєчасне погашення належної заборгованості дебіторів;

- дотримання облікової та платіжної дисципліни.

Для належного впровадження таблиці потребують уточнення посадові інструкції юриста, бухгалтера з реалізації, заступника директора. В них слід передбачити наступний пункт:

- звітуватись про підготовку і виконання ЗЕД контрактів у внутрішньогосподарській звітності.

Наші дослідження показали також відсутність в обліковій політиці питань, пов'язаних з відображенням операцій з експортом продукції. Зокрема НП(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів» передбачає, що «якщо першою подією за експортною операцією є відвантаження, то за дебіторською заборгованістю, яка утворюється в результаті цього, курсові різниці розраховують на кожну дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції» [22] (п. 8 НП(С)БО 21). Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції за одним з двох варіантів:

- 1) в межах операції;

2) за всією статтею.

Стандарти обліку пропонують зазначити, за яким курсом буде відображено залишок дебіторської заборгованості в межах окремої поставки лісопродукції: за курсом попередньої операції і на дату балансу, чи переоцінка буде здійснюватися тільки на дату балансу.

Таким чином в наказ про облікову політику Філії Любешівське ЛМГ ДП «Ліси України» необхідно додати пункт наступного змісту (рис.3.1)

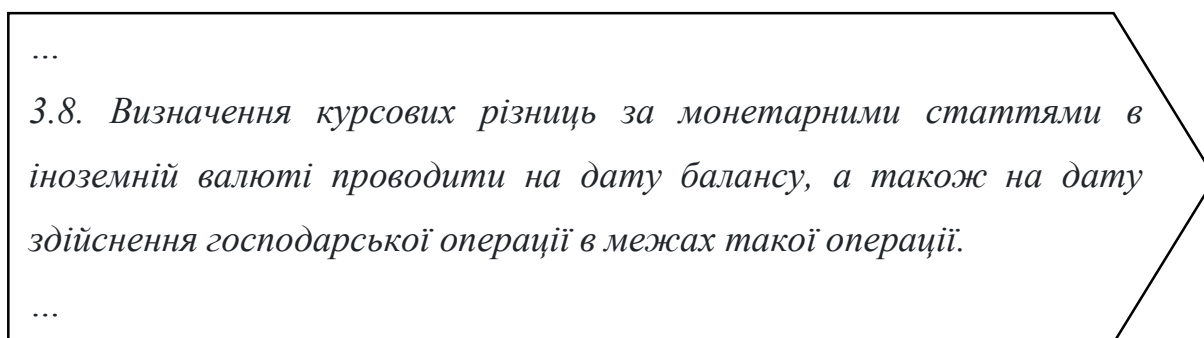


Рисунок 3.1 – Пропозиції по вдосконаленню облікової політики Філії Любешівське ЛМГ ДП «Ліси України»

Джерело: складено автором.

Зміна облікової політики та впровадження таблиці виконання експортних операцій забезпечать оперативний контроль ЗЕД, прозорий розподіл обов'язків та відповідальності для покращення організації обліку на підприємстві

3.2. Використання методів економетричного аналізу для прогнозування експорту продукції підприємств лісового господарства

В розділі 1 та 2 нами визначено щорічне зростання експорту лісопродукції незважаючи на заборону, зменшення обсягів заготівлі і т.д. Тобто ніякі політичні рішення і заготівлі не є визначальними факторами в зростанні надходжень від продажу деревини. Можливо, на експорт

лісопродукції більшим чином впливає курс валюти, що дозволить прогнозувати надходження в разі зміни курсу валют. Для підтвердження нашої гіпотези використано методи економетричного аналізу, а саме парної регресії. Ідентифікуємо змінні:

Курс долара, грн– незалежна змінна або фактор (X, грн.);

Експорт лісопродукції, млрд. доларів – залежна змінна або показник (У, млрд.дол.).

Для побудови моделі залежності обсягу експорту лісопродукції від курсу валюти використаємо дані Державного комітету статистики за 2016-2022 р. р.(табл. 3.2).

Таблиця 3.2 - Експорт лісопродукції підприємствами України
за 2016-2022 роки

№ з/п	Період	Курс євро, грн	Експорт деревини і виробів з деревини (млрд. дол. США)
1.	2016	28,29	1,1
2.	2017	30	1,2
3.	2018	32,14	1,5
4.	2019	28,95	1,4
5.	2020	30,79	1,4
6.	2021	32,31	2,0
7.	2022	33,98	1,9

Джерело: узагальнено автором на підставі [38].

Нами побудовано кореляційне поле на основі даних по експорту лісопродукції за даними Державного комітету статистики та курсу валют за даними Національного банку України. По горизонтальній осі наведено значення курсу євро, а по вертикальній осі зобсяг експорту деревини в млрд. долларів США (рис. 3.2).

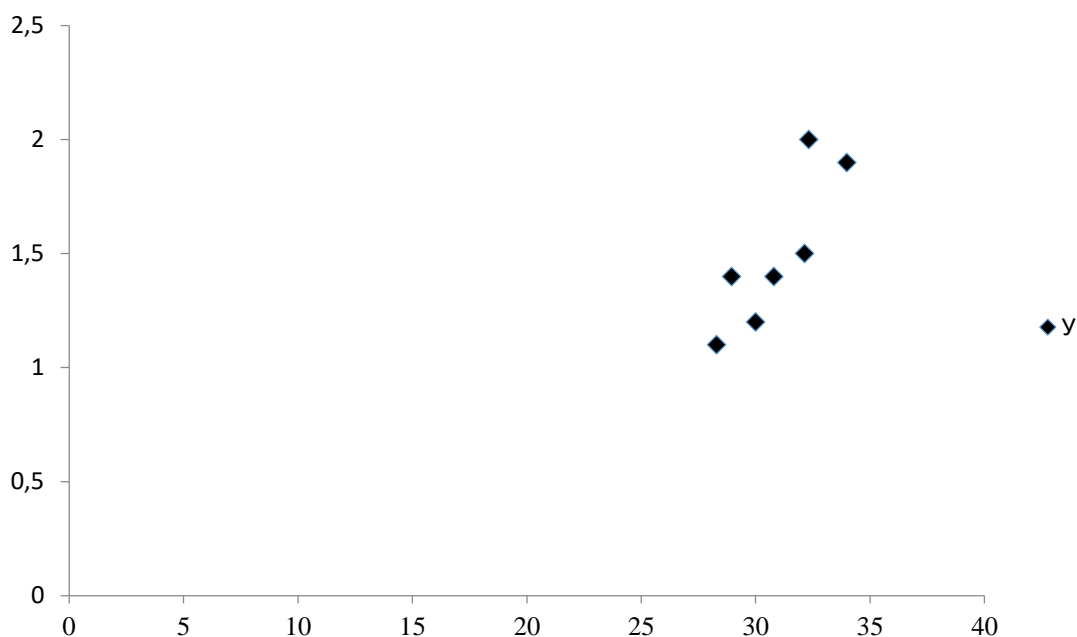


Рис. 3.2. – Кореляційне поле курс євро та експорт деревини і виробів з деревини

Джерело: розроблено автором.

Для пошуку оптимального значення показника R^2 нами використано вбудований в Microsoft Excel механізм розрахунку ліній тренду, який дозволяє автоматично відобразити різні варіанти залежності: лінійну, логарифмічну, поліноміальну 2-го ступеня, степеневу та експоненціальну лінії (рис. 3.3-3.7).

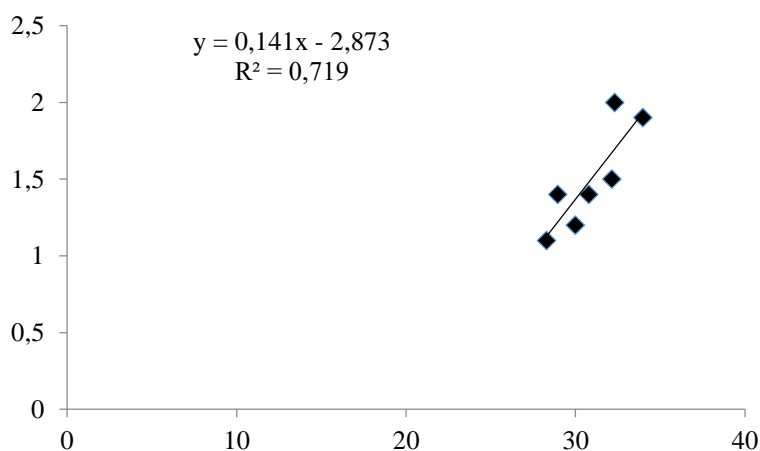


Рисунок 3.3 – Лінія тренду $y=0.141x-2.873$

Джерело: розроблено автором.

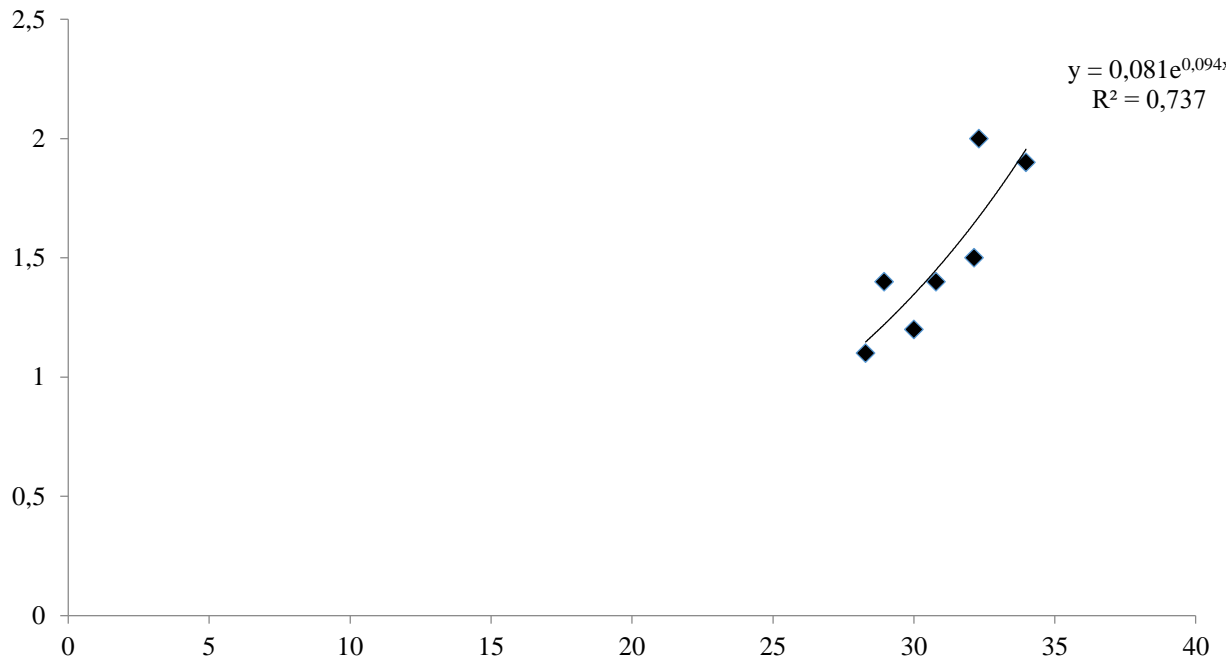


Рисунок 3.4 – Лінія тренду $y=0.081e^{0.094x}$

Джерело: розроблено автором.

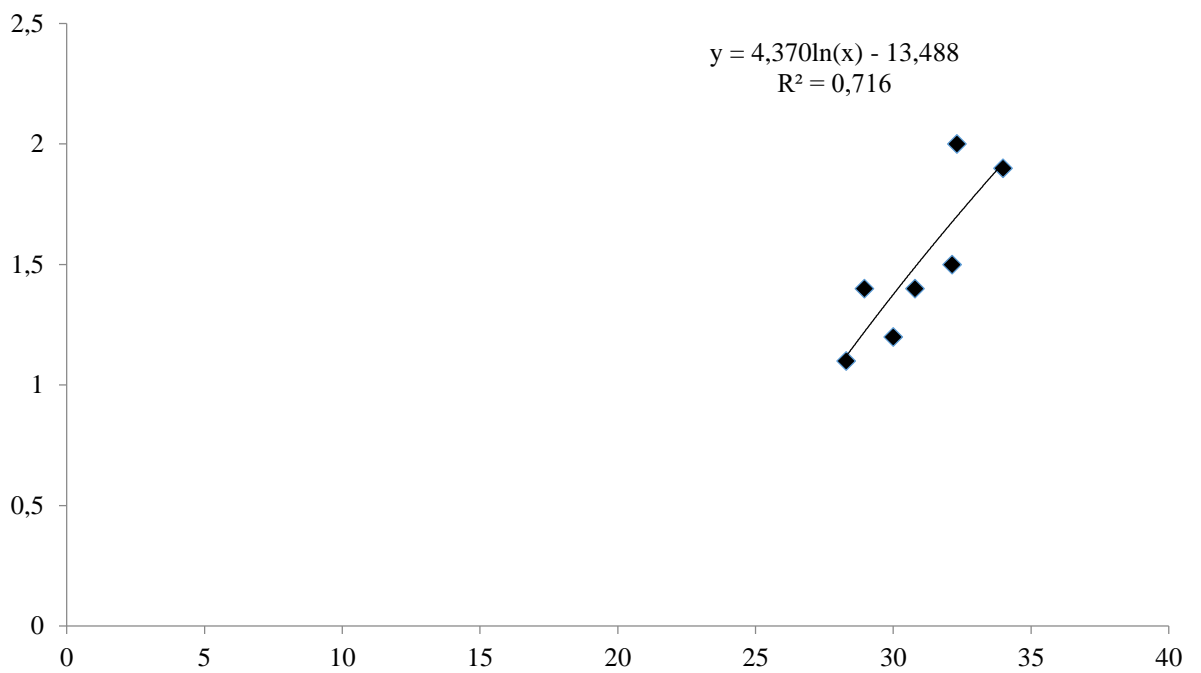


Рисунок 3.5 – Лінія тренду $y=4.370\ln(x)-13.488$

Джерело: розроблено автором

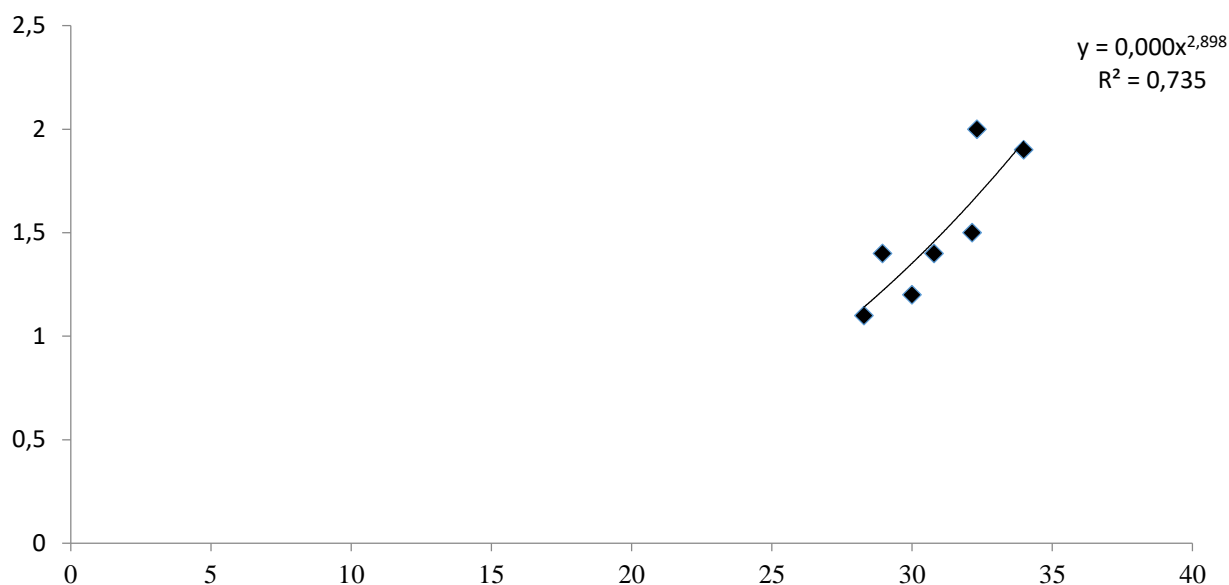


Рисунок 3.6 – Лінія тренду $y=0.00023x^{2.898}$

Джерело: розроблено автором.

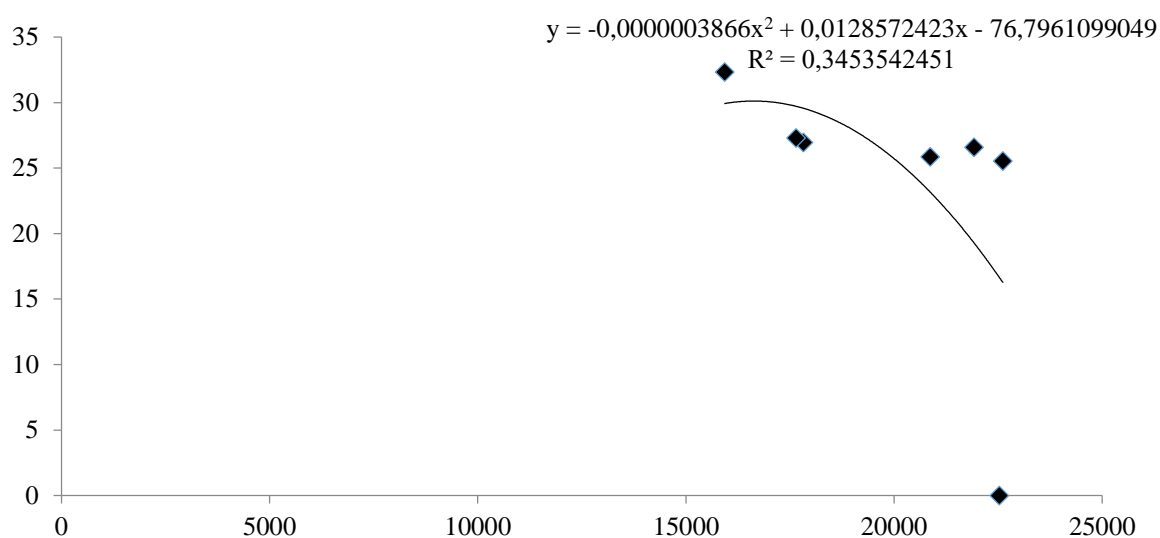


Рисунок 3.7 – Лінія тренду $y=-0.000000386x^2+0.0.128572423x-76.7961099049$

Джерело: розроблено автором.

Значення коефіцієнта детермінації $R^2=0,737$ показує, що найкращими видом залежності є залежність наведена на рис. 3.4. Для неї коефіцієнт детермінації набуває найбільшого значення у порівнянні з іншими видами залежності. Тому нами для аналізу буде використано експонтеціальну лінії

тренду. Таким чином модель залежності між курсом євро та експортом лісопродукції має вигляд як на формулі 3.1:

$$U_{хв}=0,081e^{0,094x} \quad (3.1)$$

де X – курс євро, грн.;

$U_{хв}$ – експорт лісопродукції, млрд.грн.

Підставивши задані значення фактора у формулу (3.1), отримаємо розрахункове значення показників і порівняємо їх із експериментальними. Розрахункові та експериментальні значення експорту деревини і виробів з деревини наведено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3. - Розрахункові та експериментальні значення показника курсу євро та обсягів експорту деревної продукції підприємствами України

№ з/п	Курс євро, грн	Експорт деревини і виробів з деревини (млрд. дол. США) (У), млрд.грн.		Відхилення (У-У _{хв}), млрд.грн.
		Експериментальні дані (У) млрд.грн.	Розрахункові дані (У _{хв}) млрд.грн.	
1.	28,29	1,1	0,87	0,23
2.	30,00	1,2	1,01	0,19
3.	32,14	1,5	1,20	0,30
4.	28,95	1,4	0,92	0,48
5.	30,79	1,4	1,08	0,32
6.	32,31	2,0	1,22	0,78
7.	33,98	1,9	1,41	0,49
Сума				

Джерело: розроблено автором.

Для перевірки отриманих статистичних даних з таблиці 3.3 нами використано критерій Фішера. Для цього розрахуємо значення за критерієм Фішера:

$$F_{\text{роз}} = (R^2 / (1 - R^2)) * ((n - m - 1) / m), \quad (3.2)$$

де R – коефіцієнт детермінації;

n – кількість спостережень;

m – кількість факторів у моделі.

У нашому випадку $R^2 = 0.737$, $n=7$, $m=1$.

$$F_{\text{роз}} = (0,737 / (1 - 0,737)) * ((7 - 1 - 1) / 1) = 14.$$

«Табличне значення критерія Фішера шукають за заданою можливістю p і числом ступенів вільності $k_1=m$, $k_2=n-m-1$ » [48]. Для нашого прикладу $k_1=1$, $k_2=7-1-1$. Табличне значення критерію Фішера $F_{\text{табл.}} = 2,367$. Оскільки « $F_{\text{роз}} > F_{\text{табл.}}$, то можна стверджувати, що побудована економетрична модель адекватна експериментальним даним і придатна для подальшого аналізу і прогнозування» [48].

«Нами проведено аналіз побудованої економетричної моделі з використанням таких показників: коефіцієнт детермінації; коефіцієнт еластичності» [48].

«Коефіцієнт детермінації використовується для характерного ступеня варіації показника під впливом варіації фактора. Його значення належать проміжку $R^2 \in [0;1]$. Якщо $R^2 \rightarrow 1$, то варіація фактора сильно впливає на варіацію показника. Якщо $R^2 \rightarrow 0$, то варіація фактора слабо впливає на варіацію показника» [48].

В нашому випадку $R^2 = 0,737$, тому варіація експорту пов'язана з курсом євро. Зміна експорту на 73% пояснюється варіацією курсу євро і на 27% впливом інших факторів. Тобто зміна обсягів експорту на 73,7 % пояснюється зміною курсу валют.

«Коефіцієнт еластичності показує на скільки відсотків зміниться показник, якщо фактор зміниться на 1%. Якщо залежність між фактором і показником має вигляд $Y \sim Y'(x)$, то загальна формула для визначення коефіцієнта еластичності наступна» [48].

$$K_{\text{ел.заг}} = (Y'_{\text{ХВ}}(X) * X) / Y_{\text{ХВ}}, \quad (3.4)$$

де $Y'_{\text{ХВ}}(X)$ – похідна від Y по X .

Виведемо формулу для визначення коефіцієнта еластичності:

$$Y_{\text{ХВ}}(X) = 0.081 * 0,094e^{0.094X} \quad (3.5)$$

Розрахунок коефіцієнта еластичності наведено в 3.4.

Таблиця 3.4. - Результати розрахунку коефіцієнта еластичності між курсом євро та експортом лісопродукції

№	Курс євро, грн (X).	Експорт деревини і виробів з деревини (млрд. дол. США) (Y)	Кел	$(X - X_{\text{ср}})^2$	$(Y - Y_{\text{ХВ}})^2$
1	28,29	1,1	8,334	0,125	6,932
2	30	1,2	8,437	0,127	0,852
3	32,14	1,5	8,513	0,130	1,481
4	28,95	1,4	8,475	0,126	3,892
5	30,79	1,4	8,153	0,128	0,018
6	32,31	2,0	8,011	0,130	1,924
7	33,98	1,9	8,140	0,132	9,346
сума	216,46	10,5		24,445	1,359

Джерело: розроблено автором.

Проведені розрахунки дозволяють здійснити прогнозування на основі побудованої економетричної моделі. Тобто якщо в наступному 2023 році курс євро буде становити 42 грн, то прогнозне значення фактора становитиме Упрог.= 2,76 млрд.доларів. Тобто експорт зросте у вартісному вираженні на 0,7 млрд.доларів.

Розроблена економетрична модель чітко показує, що основним фактором впливу на експорт є курс валюти. Ми не виключаємо інших факторів. Але обмеження та заборони не забезпечує збереження лісу чи наповнення внутрішнього ринку сировиною.

Висновки до розділу 3

За результати дослідження зроблено наступні пропозиції та рекомендації:

1. Для кращої взаємодії між підрозділами лісогосподарського підприємства запропоновано аналітичну таблицю ведення ЗЕД розрахунків з контрагентами, яка сприятиме ефективному контролю за своєчасним погашенням заборгованості з розміщенням на Google Drive зі спільним доступом: головний бухгалтер, бухгалтер, фінансовий директор, юрист та інші, які повинні мати доступ до фінансової інформації підприємства. Вона одночасно буде слугувати і графіком документообороту, адже всі відповідальні особи будуть зобов'язані проставити відмітку про виконання.

2. Рекомендовано в наказ про облікову політику Філії Любешівське ЛМГ ДП «Ліси України» додати пункт про облік курсових різниць для забезпечення відповідності НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

3. Для підтвердження нашої гіпотези, що ніякі політичні рішення не є визначальними факторами в зростанні надходжень від продажу деревини, а, можливо, на експорт лісопродукції більшим чином впливає курс валюти, нами використано методи економетричного аналізу, а саме парної регресії. Розроблено економетричну модель, яка дозволяє здійснити прогнозування експорту. Тобто якщо в наступному році 2024 курс євро буде становити 42 грн, то прогнозне значення фактора становитиме Упрог.= 2,76 млрд.доларів.. Розроблена економетрична модель чітко показує, що основним фактором впливу на експорт є курс валюти. Ми не виключаємо інших факторів. Але обмеження та заборони не забезпечує збереження лісу чи наповнення внутрішнього ринку сировиною.

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Встановлено, що в структурі досліджень ЗЕД лісогосподарських підприємств вітчизняними науковцями переважає вивчення експорту, понад 83%. В першу чергу це пов'язано з особливостями вітчизняного законодавства, яким періодично вносились заборони на експорт, відповідно досліджувався вплив цих рішень на фінансовий стан лісогосподарських підприємств. Якщо не робити прив'язку до галузі, то серед праць з обліку і оподаткування експорт та імпорт однакові співвідношення. В структурі досліджень ЗЕД понад 58% праць також присвячено експорту. Це зумовлено пріоритетність розвитку цього виду діяльності для розвитку вітчизняної практики.

2. Огляд досліджень ЗЕД вказує на існування трьох основних напрямків її вивчення. Перший представляють дослідження з вивчення сутності, концептуальних положень та змісту цих операцій. Другий напрям включає аналітичні дослідження, в яких основною метою є виявлення тенденцій та факторів з використанням різноманітного інструментарію. До третьої групи належать публікації практичного спрямування на підставі окремої галузі, відповідно ці розробки мають вузьку спеціалізацію.

3. Дослідження наукових праць та нормативних джерел дозволило визначити наступні особливості зовнішньоекономічної діяльності в XXI столітті: позбавлення таких видів зовнішньоекономічної діяльності, як обмін інформацією, послуги зв'язку, транспортні послуги, консалтинг, франчайзинг, ноу-хау, лізинг, страхування та ін.; зниження частки сировини у світовій торгівлі. Наукоємні, високотехнологічні галузі ростуть швидше: хімія, приладобудування, електроніка, аерокосмічна промисловість; транспортування до країн, де відносно дешева робоча сила і сировина, виробництво одягу, взуття, суднобудування, автомобілебудування та інше; переміщення робочої сили з країни в країну; активна і цілеспрямована роль

держави у активізації ЗЕД. Мета державного регулювання полягає у створенні сприятливих правових, економічних і політичних умов для бізнесу.

4. Визначено, що зовнішньоекономічна діяльність – це система економічних відносин, які полягають в обміні ресурсами між країнами та їх економічними суб'єктами. Основними видами ЗЕД для вітчизняних підприємств є експорт та імпорт товарів, капіталу, послуг, робочої сили, нематеріальних активів та створення бізнесу. Проте слід відмітити, що є цілий ряд обмежень в ЗЕД, що потребує детального вивчення законодавства. ЗЕД діяльність зазнала значних мін у XXI столітті, що зумовлено розвитком технологій, «стиранням кордонів», покращенням логістики та ін.

5. Встановлено, що в експорті частка деревини з 2005 по 2022 рік зросла з 1,46 до 4,31 % і становить 1,9 млрд.дол США. Ріст відбувався щорічно. Щодо імпорту, то він залишається стабільним і становить 0,2 млрд доларів, хоча у відсотках ця сума змінилась з 0,55% у 2005 до 0,36% у 2022 році. Реалізація ділового круглого лісу в Україні скоротилось майже вдвічі, а паливної деревини зросло. Однією з причин можна назвати заборону експорту. В загальному обсяг заготівлі складав у 2022 році 13067,6 тис м.куб, у порівнянні з 15124 тис.м.куб у 2020 році. Тобто реалізація лісу як у натуральних, так і у вартісних показниках протягом 2020-2022 років зменшується. З заготовленої у 2022 році паливної сировини в обсязі 8689,3 реалізовано 7420,9, в той час як з заготовленого лісу кругляка в обсязі 6395,8 реалізовано тільки 4992,0, тобто внутрішній попит значно спав.

6. Визначено, що експорт лісопродукції є важливою складовою експорту країни. Його частка становить більше 5%. Зростання експорту у вартісних показниках не пов'язано із зростанням обсягів, відбувалось зростання ціни. При цьому на внутрішньому ринку спостерігається скорочення обсягів заготівлі ділового круглого лісу і збільшення виробництва паливної деревини. Суттєві зміни в експорті відбулись у 2018-2019 роках, що вимагає дослідження детальніше причин такого явища. Обране Любешівське ЛМГ ДП «Ліси

України» в повній мірі репрезентує стан підприємств лісового господарства в Україні і вибрано для детальнішого дослідження обліку і оподаткування.

7. Обґрунтовано, що особливостями обліку ЗЕД для підприємств лісового господарства є лише перелік документів, необхідних для замітнення, а саме: фітосанітарний контроль, сертифікати якості. Проте слід відмітити, що ЗЕД операції жодним чином не згадані в обліковій політиці, що суперечить НП(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів». Основним документом при оподаткуванні операцій з деревиною є податкова накладна. Для операцій з експорту вона складається на дату формування вантажної митної декларації, тбто перетину експортного товару митної території України.

8. Визначено, що деревина продовжує експортуватись, але під виглядом паливної деревини, що вимагає покращення контролю за експортом, а саме за класифікацією деревини за різними видами УКТ ЗЕД. Для підтвердження нашої гіпотези, що ніякі політичні рішення не є визначальними факторами в зростанні надходжень від продажу деревини, а, можливо, на експорт лісопродукції більшим чином впливає курс валюти, нами використано методи економетричного аналізу, а саме парної регресії. Розроблено економетричну модель, яка дозволяє здійснити прогнозування експорту. Тобто якщо в наступному році 2024 курс євро буде становити 42 грн, то прогнозне значення фактора становитиме $U_{\text{прог.}} = 2,76$ млрд.доларів.. Розроблена економетрична модель чітко показує, що основним фактором впливу на експорт є курс валюти. Ми не виключаємо інших факторів. Але обмеження та заборони не забезпечує збереження лісу чи наповнення внутрішнього ринку сировиною

9. Для кращої взаємодії між підрозділами лісогосподарського підприємства запропоновано аналітичну таблицю ведення ЗЕД розрахунків з контрагентами, яка сприятиме ефективному контролю за своєчасним погашенням заборгованості з розміщенням на Google Drive зі спільним доступом: головний бухгалтер, бухгалтер, фінансовий директор, юрист та інші, які повинні мати доступ до фінансової інформації підприємства. Вона одночасно буде слугувати і графіком документообороту, адже всі

відповідальні особи будуть зобов'язані проставити відмітку про виконання. Рекомендовано в наказ про облікову політику Філії Любешівське ЛМГ ДП «Ліси України» додати пункт про облік курсових різниць для забезпечення відповідності НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Шум М. А., Якименко О. Є., Костенко Т. А. ЗЕД договір як основа взаємовідносин між контрагентами: обліковий аспект. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 12(1). С. 39-42. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/esfipr_2018_12\(1\)__12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/esfipr_2018_12(1)__12) (дата зведення: 18.10.2023).
2. Акименко О. Ю. Теоретична концептуалізація зовнішньоекономічної діяльності як вагомого фактора економічної стабілізації держави. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип. 38(1). С. 37-42. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2019_38\(1\)__9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2019_38(1)__9) (дата зведення: 18.10.2023).
3. Шевчук В. О. Вплив структури зовнішньої торгівлі України на економічне зростання в контексті залучення до глобальних ланцюгів вартості. *Економіка України*. 2019. № 2. С. 22-36. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk_2019_2_3 (дата зведення: 18.10.2023).
4. Бугас В. В., Казімірова О. В. Сутність, види та особливості розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємств електроенергетики в національній економіці України. *Ефективна економіка*. 2018. № 12. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2018_12_22 (дата зведення: 18.10.2023).
5. Задорожня Т. М., Параниця Н. В., Шостак А. С. Економіко-математичні моделі оцінки ефективності зовнішньоекономічної діяльності. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2020. Вип. 2. С. 430-435. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sxeebu_2020_2_65 (дата зведення: 18.10.2023).
6. Швайко М. Л., Шевченко Є. С., Тимошенко О. Ю. Фінансовий механізм зовнішньоекономічної діяльності підприємств в умовах глобальної економічної кризи. *Економіка та держава*. 2021. № 6. С. 118-123. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2021_6_21 (дата зведення: 18.10.2023).
7. Гадзало Я. М. Зовнішньоекономічна діяльність та результативність функціонування аграрного сектору економіки України. *Економіка АПК*. 2021.

№ 4. С. 6-17. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/E_apk_2021_4_4 (дата звернення: 18.10.2023).

8. Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. Теоретико-правові аспекти застосування фінансових гарантій за транзитними зовнішньо-економічними операціями . *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2021. № 3. С. 137-148. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2021_3_11 (дата звернення: 28.10.2023).

9. Чмут А. В. Розвиток зовнішньоекономічної діяльності підприємств Херсонської області: економіко-статистичний аналіз. *Бізнес Інформ*. 2021. № 10. С. 152-158. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2021_10_20 (дата звернення: 28.10.2023).

10. Кильницька Є. В., Глухова С.В. Особливості нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності України та СНД в умовах дестабілізації соціально-економічних систем. *Бізнес Інформ*. 2022. № 1. С. 47-53. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2022_1_8 (дата звернення: 28.10.2023)

11. Rarina Nazarova, Olga Zarembo, Mariia Nezhyva, Volodymyr Hordopolov, Viktor Harbar, Vasil Gorovy. Business Analysis and Audit of Foreign Economic Activity of the Enterprise. *Studies of Applied Economics*. 2021. N12. URL: DOI: 10.25115/eea.v39i5.5332, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4225724> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4225724> (дата звернення: 28.10.2023).

12. Жураковська І. Сидоренко Р. Оподаткування експорту та імпорту послуг: автоматизація обліку та аудит операцій. *Економічний форум*. 2023. № 2. С. 52-59. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2023_2_10 (дата звернення: 28.10.2023).

13. Калінеску Т. В., Голка К. Обліково-аналітичне забезпечення експортно-імпортних операцій підприємств. *Часопис економічних реформ*. 2020. № 3. С. 51-57. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Cher_2020_3_9 (дата звернення: 28.10.2023).

14. Про зовнішньоекономічну діяльність Закон України від 16.04.1991 № 959-XII. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text> (дата звернення: 28.10.2023).

15. Остапенко Т.Г. Нанорівень розвитку менеджменту зовнішньоекономічної діяльності підприємств. *Управління розвитком*. 2016. № 3 (185). С. 48–54.

16. Господарський кодекс України. Кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 28.10.2023).

17. Anna Stankiewicz-Mróż, Viktor Perederii, Valentyna Novak Oksana Iliencko, Oksana Kyrylenko, Ganna Gurina Kateryna Razumova, Elvira Danilova, Svitlana Petrovska Larysa Lytvynenko. Foreign economic activity of enterprises. Textbook. 2018. 145p. URL: https://repozytorium.p.lodz.pl/bitstream/handle/11652/1944/Foreign_econ_activ_S tankiewicz_Mroz_2018.pdf?sequence=1&isAllowed=y (дата звернення: 28.10.2023).

18. Економічна енциклопедія. URL: <http://slovopedia.org.ua> (дата звернення: 28.10.2023).

19. Положення про митні декларації, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2012 р. № 450. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/450-2012-%D0%BF/paran3#n3> (дата звернення: 28.10.2023).

20. Інкотермс 2020 – ваш путівник по міжнародних нормах торгівлі. URL:<https://ua.kuehne-nagel.com/uk/-/znannya/inkoterms> (дата звернення: 28.10.2023).

21. Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті, затверджене постановою Правління НБУ від 02.01.2019 р. № 5. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19#Text> (дата звернення: 28.10.2023).

22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Мініфіну від 10.08.2000 р. №193/ URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (дата звернення: 18.10.2023).

23. Конвенція про договір міжнародного автомобільного перевезення вантажів (КДПВ). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_234#Text (дата звернення: 28.10.2023).

24. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення: 18.10.2023).

25. Порядок заповнення митних декларацій за формою єдиного адміністративного документа, затверджено Наказ Міністерства фінансів України 30 травня 2012 року № 651. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1372-12#Text> (дата звернення: 18.10.2023).

26. Про Митний тариф України/ Закон України від 19.10.2022 № 2697-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2697-20#Text> (дата звернення: 18.10.2023).

27. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної, Наказ Мініфіну України від 31.12.2015 № 1307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text> (дата звернення: 18.10.2023).

28. Інструкція про порядок відкриття та закриття рахунків користувачам надавачами платіжних послуг з обслуговування рахунків, затверджено Постановою Правління Національного банку України 29.07.2022 № 162. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0162500-22#Text> (дата звернення: 18.10.2023).

29. Положення про здійснення операцій із валютними цінностями, затверджене постановою Правління НБУ від 02.01.2019 р. №2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0002500-19#Text> (дата звернення: 18.10.2023).

30. Положення про порядок здійснення уповноваженими установами аналізу та перевірки документів (інформації) про валютні операції, затверджене постановою Правління НБУ від 02.01.2019 р. № 8. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0008500-19#Text> (дата зведення: 18.10.2023).

31. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення. Закон України від 06.12.2019 № 361-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text> (дата зведення: 18.10.2023).

32. Положення про порядок надання банками Національному банку України інформації щодо договорів, які передбачають виконання резидентами боргових зобов'язань перед нерезидентами-кредиторами за залученими резидентами кредитами, позиками, затверджене постановою Правління НБУ від 02.01.2019 р. №2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0006500-19#Text> (дата зведення: 18.10.2023).

33. Положення про порядок здійснення уповноваженими установами аналізу та перевірки документів (інформації) про валютні операції, затверджене постановою Правління НБУ від 02.01.2019 р. № 8. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0008500-19#Text> (дата зведення: 18.10.2023).

34. Official report of forestry in Ukraine. URL: <https://unece.org/fileadmin/DAM/timber/docs/jc-sessions/jc-24/reports/ukraine.pdf> (дата звернення: 28.10.2023).

35. Офіційний сайт ДП «Ліси України». URL: <https://e-forest.gov.ua/#> (дата звернення: 28.10.2023).

36. Заготівля деревини за видами лісової продукції (2010-2022). URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 28.10.2023).

37. Жураковська І.В, Павляшик Н. ЗЕД підприємств лісового господарства: тенденції оподаткування Сучасні кризові явища в економіці та

проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали XV Міжнародної науково-практичної конференції (23 червня 2023р). відп. ред. В.В. Чудовець. Вип. 15. Луцьк: ВІП ЛНТУ, 2023 С.43-45.

38. Зовнішня торгівля окремими видами товарів за країнами світу. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 28.10.2023).

39. Про затвердження Положення про порядок здійснення уповноваженими установами аналізу та перевірки документів (інформації) про валютні операції Постанова Національного банку України; Положення, Перелік від 02.01.2019 № 8. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0008500-19#Text> (дата звернення: 28.10.2023).

40. Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану Постанова Національного банку України від 24.02.2022 № 18. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0018500-22#Text> (дата звернення: 28.10.2023).

41. Головатий, А. Ю., and Л. Д. Сарбаш. Облік і оподаткування експортно-імпортних операцій. *Сучасні тенденції розвитку економіки та обліку: наукові горизонти. Всеукраїнська науково-практична конференція 23 березня 2023 року: Збірник тез доповідей.* 2023. №73. С.23-28. URL: <https://science.donntu.edu.ua/wp-content/uploads/2023/05/zbirnyk-tez-konf-23.03.2023-1.pdf#page=73> (дата звенення: 18.10.2023).

42. Громов О. Мораторій на експорт деревини: чи буде кінець історії. URL: <https://ukurier.gov.ua/uk/articles/moratorij-na-eksport-derevini-chi-bude-kinec-istor/> (дата звернення: 28.10.2023).

43. Ангел Є. Хто виграв на конфлікті з ЄС: які наслідки мав мораторій на експорт деревинию URL: <https://www.euointegration.com.ua/experts/2021/04/6/7121790/> (дата звернення: 28.10.2023).

44. Панасюк В. М., Птащенко О. В., Клак О., Трубіцина О. В. Export-import operations: realities of accounting and taxation under the conditions of

marital state. *Journal of Strategic Economic Research*. 2023. (1). 25–34. URL: <https://doi.org/10.30857/2786-5398.2023.1.3> (дата зведення: 18.10.2023).

45. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755–VI
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

46. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата зведення: 18.10.2023).

47. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996-XIV від 16.07.1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата зведення: 18.10.2023).

48. Єлейко В., Боднар Р. Економетричний аналіз діяльності підприємств. Навчальний посібник. Видавництво Богдан. Тернопіль. 2023. 368 с.