

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДВНЗ «ХЕРСОНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»  
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

**СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПРІОРИТЕТИ РОЗВИТКУ  
СИСТЕМИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ Й АНАЛІЗУ  
ВИРОБНИЧО-ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ  
ГОСПОДАРЮВАННЯ АГРОПРОМИСЛОВОГО СЕКТОРУ  
ЕКОНОМІКИ**

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

Херсон – 2018

*Рекомендовано до друку Вченою радою ДВНЗ  
«Херсонський державний аграрний університет»  
(протокол № 10 від 15 травня 2018 р.)*

**Рецензенти:**

**Єрмаков О.Ю.,** доктор економічних наук, професор, заслужений економіст України, завідувач кафедри економіки праці та соціального розвитку Національного університету біоресурсів і природокористування

**Маренич Т. Г.,** доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Харківського національного технічного університету сільського господарства ім. П. Василенка

**Сарапіна О.А.,** доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку, аудиту і оподаткування Херсонського національного технічного університету

С 91 Сучасний стан та пріоритети розвитку системи обліку, оподаткування й аналізу виробничо-економічної діяльності суб'єктів господарювання агропромислового сектору економіки: [колективна монографія] / за заг. ред. Л.О. Мармуль. – Херсон: Айлант, 2018. – 376 с.

ISBN 978-966-630-195-9

У колективній монографії розглядаються теоретичні та практичні основи сучасних трансформацій системи обліку і оподаткування, досліджено стан та напрями підвищення якості контролю й професійного аудиту, проаналізовано прикладні аспекти регулювання соціально-економічного розвитку агропромислового сектору та інфраструктури сільських територій.

Видання передбачене для науковців і практиків у сфері бухгалтерського обліку і оподаткування, керівників і фахівців підприємств, здобувачів закладів вищої освіти.

УДК 338.43:336.221:657

# ЗМІСТ

<b>ПЕРЕДМОВА</b> (Ю.Є. Кирилов, д.е.н., ректор, Л.О. Мармуль, д.е.н., професор кафедри обліку і оподаткування, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет») .....	7
---	---

## **РОЗДІЛ 1.**

<b>ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ ТА ПРАКТИКА СУЧАСНИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ</b> .....	9
---	---

1.1. Трансформація оподаткування прибутку аграрних підприємств в Україні (Н.П. Новак, д.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет») .....	9
1.2. Облікова інформація як складова системи управління підприємством (С.В. Скрипник, к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет») .....	17
1.3. Обліково-контрольний процес формування фінансових результатів (А.Ж. Сакун, к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет») .....	28
1.4. Облікова політика щодо витрат і результатів сільськогосподарської діяльності (С.В. Коваль, к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет») .....	37
1.5. Розвиток системи оподаткування підприємств туристичного бізнесу в Україні (І.А. Романюк, к.е.н., Харківський національний технічний університет сільського господарства ім. П. Василенка) .....	47
1.6. Методичні аспекти обліку забезпечень відповідно до національних та міжнародних стандартів обліку та звітності (В.Г. Корчагіна, к.е.н., Новокаховський гуманітарний інститут) .....	56
1.7. Організація бухгалтерського обліку на шляху інтеграції інтеграції (Л.А. Чайка, викладач – методист, Каховський державний агротехнічний коледж) .....	64

## **РОЗДІЛ 2.**

<b>АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ КОНТРОЛЮ ТА СУЧАСНОГО ПРОФЕСІЙНОГО АУДИТУ</b> .....	73
---	----

2.1. Суть системи внутрішньогосподарського контролю та її елементів (О.В. Круковська, к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет») .....	73
2.2. Проблеми та перспективи сучасного професійного аудиту в Україні (А.С. Пристемський, к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет») .....	85

2.3. Організація внутрішньогосподарського контролю операцій з грошовими активами та дебіторської заборгованості (І.В. Шепель, к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет») .....	93
2.4. Контролінг як система управління реальними інвестиціями підприємства (Є.С. Подаков, к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»).....	106
2.5. Контролінг як новий підхід до удосконалення системи управління підприємством (Т.С. Шепель, асистент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»).....	114
2.6. Аналіз та прикладні аспекти страхування ризиків АПК в Україні (Г.О. Минкіна, к.с.-г.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»).....	122
2.7. Систематизація етапності ефективного контролю виробництва продукції м'ясного скотарства (В.А. Ковтун, к.с.-г.н., доцент кафедри економічної теорії та аналізу, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет») .....	131

### **РОЗДІЛ 3.**

#### **ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ АГРОПРОМИСЛОВОГО СЕКТОРУ ТА ІНФРАСТРУКТУРИ СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ .....**

140

3.1. Аналіз залежностей та оцінювання детермінант впливу глобалізаційно-інтеграційних процесів на конкурентоспроможний розвиток вітчизняного сільського господарства (Ю.Є. Кирилов, д.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет») .....	140
3.2. Розвиток соціальної інфраструктури в умовах децентралізації влади і формування об'єднаних територіальних громад на селі (Л.О. Мармуль, д.е.н., професор, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»).....	151
3.3. Оцінка конкурентоспроможності підприємств агропромислового сектору економіки (А.С. Мохненко, д.е.н., професор, Херсонський державний університет).....	160
3.4. Розвиток механізмів залучення та захисту інвестицій в аграрних підприємствах України (М.М. Ігнатенко, д.е.н., доцент, Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет ім. Г. Сковороди).....	167
3.5. Теоретичні аспекти науково-технічного забезпечення інноваційного напрямку розвитку галузі рисівництва в Україні (Р.В. Морозов, д.е.н., професор, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», О.І. Чекамова, к.е.н., Інститут рису НААН України) .....	177
3.6. Безпека продовольчого рівня агропідприємств як базовий елемент національної продовольчої безпеки (Н.В. Рунчева, д.е.н., доцент, В.К., Антошкін, к.е.н., доцент, А.С. Бритвенко, к.е.н., доцент, Бердянський університет менеджменту і бізнесу) .....	185

3.7. Особливості формування системи управління аграрними підприємствами в Україні (В.Г. Грановська, к.е.н., доцент, «Херсонський державний аграрний університет») .....	198
3.8. Продовольча та фінансово-економічна безпека в системі менеджменту аграрних підприємств (К.А. Пилипенко, к.е.н., доцент, Полтавська державна аграрна академія) .....	205
3.9. Продуктивність праці на підприємстві та резерви її підвищення (О.М. Федорчук, к.е.н., доцент, В.В. Ковальов, к.е.н., Херсонський державний університет) .....	226
3.10. Особливості впровадження маркетингового та логістичного управління в практику роботи вітчизняних сімейних фермерських господарств (І.В. Осадчук, к.с.-г.н., доцент, Т.В. Федорова, к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»).....	235
3.11. Особисті селянські господарства як форма мобільного дрібнотоварного виробництва (А.Ж. Сакун, к.е.н., доцент, Т.А. Гакал, аспірант, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»).....	255
3.12. Методи оцінки конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств (С.І. Самайчук, к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет») .....	265
3.13. Розвиток ринку продукції садівництва в Україні (Н.О. Аверчева, к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет») .....	272
3.14. Стратегічна спрямованість збуту в умовах трансформації ринку (І.П. Пантюк, аспірант, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет») .....	286
3.15. Динамічний та структурний аналіз сектору підприємництва України (Н.М. Рудік, к.с.-г.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет») .....	294
3.16. Сучасні аспекти управління земельними ресурсами в українських реаліях (С.Ю. Боліла, к.с.-г.н., доцент кафедри економіки та фінансів, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»).....	302
3.17. Стан фінансової спроможності об'єднаних територіальних громад Херсонщини (Т.М. Стукан, аспірант, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет») .....	311
3.18. Особливості управління інвестиційною діяльністю у сільському господарстві (М.В. Савченко, аспірант, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет») .....	319
3.19. Напрями соціально-економічного розвитку агропромислового сектору та інфраструктури сільських територій (В.В. Чечоткін, аспірант, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»).....	327

3.20. Шляхи підвищення економічної ефективності галузі вівчарства та розвиток підприємництва у галузі (В.О. Бойко, к.е.н., доцент, Л.О. Бойко, к.с.-г.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет») .....	338
3.21. Сучасний стан та пріоритети розвитку АПК та сільських територій України з використанням механізмів спільної аграрної політики ЄС (М.В. Минкін, к.с.-г.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»).....	346
3.22. Оцінка інноваційного потенціалу <i>Linum humile</i> Mill як джерела волокнистої та целюлозно-паперової сировини в Україні (О.Л. Рудік, к.с.-г.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»).....	356

## ПЕРЕДМОВА

Сучасний розвиток економіки України пов'язаний із суттєвими змінами в структурі і формах власності, а також в організації й управлінні виробництвом. В умовах, коли здійснюються процеси інтеграції у європейський та світовий економічний простір, країні вдалося досягти вражаючих результатів у модернізації виробництва, впровадженні передової агротехніки й агротехнологій, збільшенні його обсягів і позиціонувати себе як світового виробника сільськогосподарської та продовольчої продукції. Вона відрізняється високою якістю та споживчими властивостями.

Проте проблеми, які стоять або можуть постати перед вітчизняними виробниками, є також досить суттєвими і мають тенденції до збереження (гостра конкуренція на аграрних ринках, вивіз капіталів, ризики невизначеності та ін.). Це має прямий вплив на економічну та продовольчу безпеку нашої держави і добробут її громадян, особливо сільських територій. За останні роки до існуючих проблем та викликів у сільськогосподарському виробництві додалися нові, часто ще більш значимі та болючі.

Мова йде про масштабне безробіття на селі й різке скорочення сільського населення; виснаження земельних ресурсів та звужене відтворення природної родючості ґрунтів; порушення науково обґрунтованих систем ведення сільськогосподарського виробництва та екологічних обмежень; структурні невідповідності у системі “рослинництво-тваринництво” з практичним згортанням останнього; надконцентрація виробництва й формування енерговитратної монокультури у значних масштабах та ін.

Вказане вимагає прийняття виважених, науково обґрунтованих управлінських рішень щодо забезпечення конкурентоспроможного аграрного виробництва на засадах соціальної відповідальності та з дотриманням екологічних імперативів. Ефективність управління в значній мірі залежить від якості, достовірності та повноти його обліково-інформаційного забезпечення, аналізу й контролю господарської діяльності й інших бізнес-процесів.

Без належного інформаційного представлення всіх конкурентних переваг, особливостей і тенденцій розвитку, ризиків та проблем аграрний сектор економіки, як складова національної економіки, не здатний забезпечити належний рівень інвестиційної привабливості суб'єктів господарської діяльності і сільських територій, подальші інноваційні перетворення й конкурентоспроможність національного аграрного виробництва в світовій господарській системі. Зважаючи на

вищезазначене, облік, аудит, контроль та аналіз результатів господарювання, розробка перспектив розвитку сільського господарства України набувають все більшої актуальності й практичного значення.

У даній монографії автори узагальнили і доповнили результати багатьох наукових досліджень та розробок з вказаної важливої проблематики. Значну увагу приділено дослідженню питань трансформації бухгалтерського обліку та звітності, аудиту й аналізу в контексті світових інтеграційних процесів, їх гармонізації та використання в управлінні у відповідності з вимогами директив ЄС. Розкрито необхідність поглиблення обліково-інформаційного забезпечення фінансів та оподаткування аграрних підприємств. Наукова праця розрахована для використання в науково-практичній діяльності здобувачами вищої освіти, аспірантами, викладачами вищих навчальних закладів, а також бухгалтерами, економістами, працівниками й менеджерами суб'єктів господарювання, іншими зацікавленими особами.



6. Податковий кодекс України від 02.12.10 № 2755-VI (із змінами).
7. Склярук І. Теоретичні аспекти факторного аналізу прибутку / І. Склярук // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – №130. – С. 69-71.
8. Нагайчук В. В. Концептуальний підхід до управління якістю прибутку підприємства / В. В. Нагайчук // Сталий розвиток економіки. – №2. – 2012. – С. 62-66.

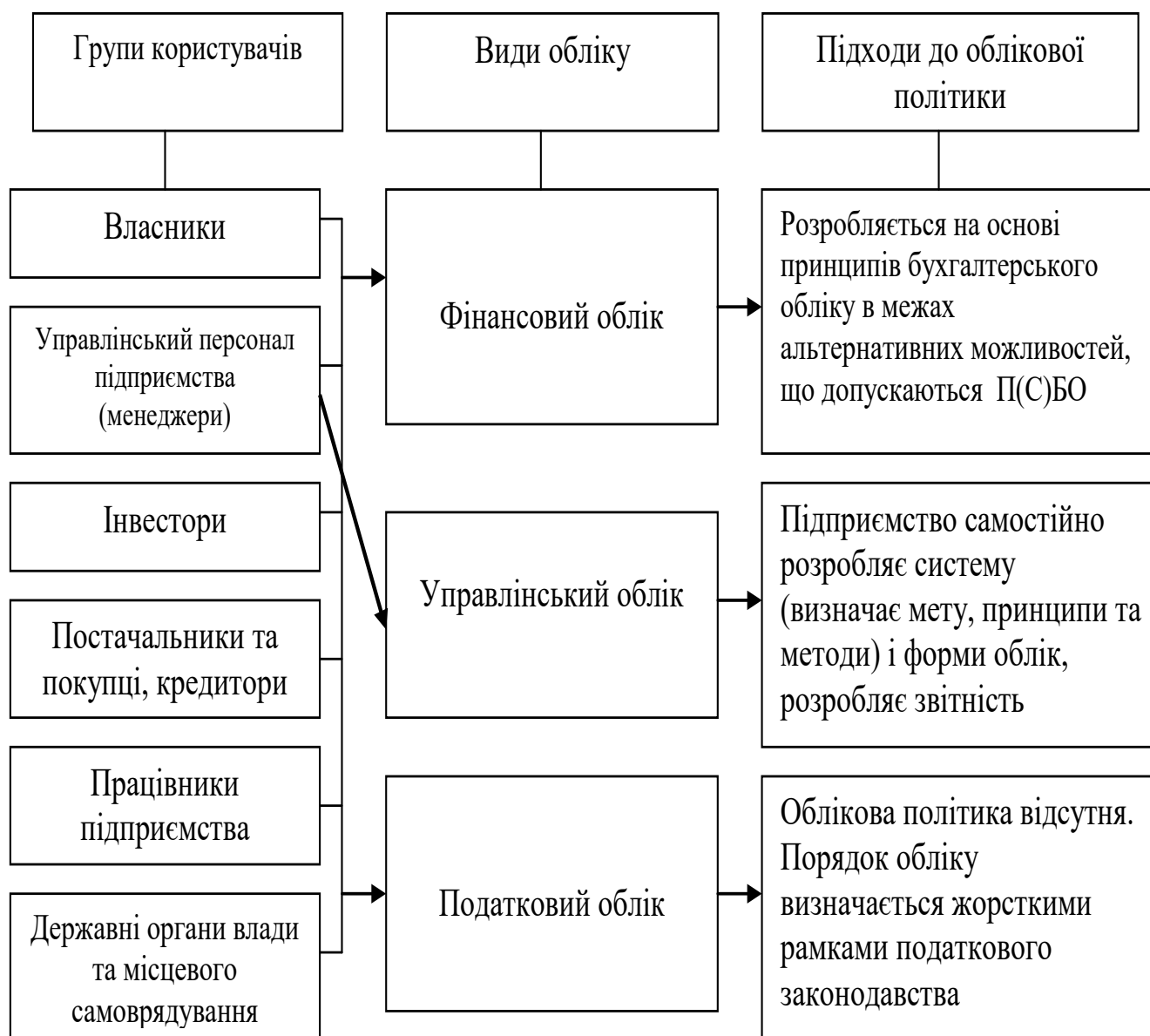
#### **1.4. Облікова політика щодо витрат і результатів сільськогосподарської діяльності**

Бухгалтерський облік – це система, яка забезпечує економіко-правові, ринкові, суспільні відносини між суб'єктами господарювання. Формування у ньому достовірної інформації про майновий та фінансовий стан підприємства в сучасних умовах вимагає розробки адекватної облікової політики. У вітчизняній практиці бухгалтерського обліку термін «облікова політика» з'явився в процесі реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів. Офіційно він введений Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Поява облікової політики пояснюється тим, що на законодавчому рівні передбачене застосування альтернативних варіантів обліку, його методів, форм організації та ведення.

Оскільки обліковою політикою визначаються особливості обліку господарських процесів, які здійснюються на підприємстві, вона, таким чином, впливає на відображення в обліку і звітності процесу сільськогосподарського виробництва і його результатів. Формування облікової політики є дуже важливим завданням, яке полягає в використанні принципів ведення обліку, складання і подання звітності, виборі методів і процедур обробки облікової інформації, що передбачені бухгалтерськими стандартами.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підприємство самостійно визначає облікову політику. Це здійснюється шляхом оформлення наказу чи положення про облікову політику на підприємстві, що затверджується керівником. Кожне підприємство має прийняти правила та методи, які надавали б найбільш об'єктивну, корисну та своєчасну інформацію про його діяльність, з метою внутрішнього (управлінського) використання та публічного представлення. Сукупність правил, обраних та розроблених для ведення бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві і є обліковою політикою.

Формування інформації про діяльність підприємств та відображення її у звітності направлено на певні групи користувачів. З метою визначення основних організаційних та методичних підходів в бухгалтерському обліку кожне підприємство має для себе визначитися із пріоритетами груп користувачів. Можна виділити наступні групи користувачів облікової та звітної інформації (рис. 1).



**Рис. 1. Підходи до формування облікової відповідно до видів обліку та груп користувачів облікової та звітної інформації**

Виходячи із аналізу груп користувачів облікової інформації, доцільно виділити два аспекти облікової політики підприємств:

- 1) облікова політика стосовно фінансового обліку;
- 2) облікова політика стосовно управлінського обліку.

Формування облікової політики, що визначає організаційні та методичні підходи до фінансового обліку та її документальне

оформлення є обов'язковим для усіх підприємств, що визначено на законодавчому рівні. Альтернативні методи та правила ведення обліку за окремими елементами визначені у П(С)БО.

В іншому випадку, цими ж положеннями передбачено, що підприємство самостійно розробляє певні правила. При виборі методів і правил бухгалтерського обліку та закріплення їх в обліковій політиці підприємства, слід враховувати цілу низку чинників, зокрема:

- форма власності та організаційно-правова форма підприємства;
- вид діяльності (сільське господарство, промисловість, торгівля тощо), особливості організації постачання та збуту;
- організаційна структура управління та виробництва (наявність філій, структурних підрозділів тощо);
- обсяги діяльності, чисельність працівників тощо;
- особливості оподаткування виду діяльності;
- поточні та довгострокові цілі підприємництва (залучення кредитних ресурсів, здійснення інвестиційних програм тощо);
- рівень матеріально-технічного оснащення (комп'ютерна техніка, програмне забезпечення);
- рівень кваліфікації кадрів.

При розробці облікової політики особливу увагу слід звертати на недопущення порушення принципу послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (зміна в статутних вимогах, внесення змін в національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, якщо зміни забезпечують достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства). Зміни в обліковій політиці повинні бути обґрунтовані і розкриті у примітках до фінансової звітності. Ця вимога передбачає необхідність кваліфікованого підходу до розробки складових елементів облікової політики підприємств.

Складові облікової політики на підприємстві можна розділити на дві групи: організаційно-технічні та методичні. Кожна з них має суттєвий вплив на формування інформації про витрати в обліку та звітності.

До організаційно-технічних складових відносять наступні елементи.

1. Організаційна побудова обліку на підприємстві та форми ведення бухгалтерського обліку.

Основними принципами, що визначають ту чи іншу форму ведення обліку, є: структура реєстрів синтетичного обліку, взаємозв'язок реєстрів

синтетичного і аналітичного обліку, зовнішня форма реєстрів, послідовність і спосіб записів, кількість реєстрів.

2. Визначення відповідальності власника (керівника) та головного бухгалтера за організацію обліку.

3. Склад та структура бухгалтерської служби (бухгалтерії) підприємства. Для їх визначення слід враховувати розмір підприємства, його виробничу структуру та структуру управління. Також слід визначити ступінь централізації обліку.

4. Перелік посадових осіб з правом розпорядчого підпису та переліку матеріально-відповідальних і підзвітних осіб.

5. Склад фінансової, статистичної та оперативної звітності, що надає підприємство відповідним користувачам.

Крім того до організаційно-технічних складових слід віднести:

- робочий план рахунків;
- графік документообороту;
- склад постійно діючої інвентаризаційної комісії та графік проведення інвентаризацій;
- організацію зберігання та утилізації документів;
- організація оцінки активів з метою відображення в обліку і звітності.

До методичних складових облікової політики слід відносити, обрані підприємством, методи та процедури організації та ведення бухгалтерського обліку на окремих його ділянках. Основні методичні елементи облікової політики стосовно окремих об'єктів обліку, які впливають на формування інформації про витрати сільськогосподарського виробництва, наведені у табл. 1.

Важливим питанням формування облікової політики в сільськогосподарських підприємствах є визначення підходів до оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Однак, на сьогоднішній день, ні з точки зору наукового обґрунтування, ні в практичній діяльності сільгоспідприємств, їм не приділяється достатня увага.

Дане питання виникло в зв'язку із запровадженням національного П(С)БО 30 «Біологічні активи», котрий, як і МСБО 41 «Сільське господарство», вимагає оцінювати сільськогосподарську продукцію та біологічні активи за справедливою вартістю, за винятком випадків, коли її достовірно визначити неможливо після первісного визнання [1,3].

### Методичні складові облікової політики щодо витрат виробництва

Методичні елементи облікової політики	Можливі варіанти	Підстава
1	2	3
Строк корисного використання об'єкта основних засобів	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 7 «Основні засоби»
Методи амортизації основних засобів	<ul style="list-style-type: none"> <li>– прямолінійний</li> <li>– зменшення залишкової вартості</li> <li>– прискореного зменшення залишкової вартості</li> <li>– кумулятивний</li> <li>– виробничий</li> <li>– передбачений податковим законодавством</li> </ul>	П(С)БО 7 «Основні засоби»
Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів	<ul style="list-style-type: none"> <li>– прямолінійний</li> <li>– виробничий</li> <li>– нарахування амортизації в межах 50 % вартості в першому місяці використання об'єкта і решти 50 % вартості в місяці їх вилучення з активів (стосовно малоцінних необоротних активів та бібліотечних фондів);</li> <li>– метод нарахування 100 % вартості в першому місяці використання об'єкта (стосовно малоцінних необоротних активів та бібліотечних фондів).</li> </ul>	П(С)БО 7 «Основні засоби»
Строк корисного використання нематеріальних активів	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
Методи амортизації нематеріальних активів	<ul style="list-style-type: none"> <li>– прямолінійний ;</li> <li>– зменшення залишкової вартості;</li> <li>– прискореного зменшення залишкової вартості ;</li> <li>– кумулятивний;</li> <li>– виробничий.</li> </ul>	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
Одиниця обліку запасів	<ul style="list-style-type: none"> <li>– найменування ;</li> <li>– однорідна група (вид).</li> </ul>	П(С)БО 9 «Запаси»

1	2	3
Періодичність визна-чення середньо-зваженої собівартості одиниці запасів	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 9 «Запаси»
Порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат	– віднесення прямо до первісної вартості придбаних запасів; - застосування окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат; – оцінка товарів за цінами продажу та окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат (на підприємствах роздрібної торгівлі).	П(С)БО 9 «Запаси»
Методи оцінки виходу запасів	– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; – середньозваженої собівартості ; – собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO) ; – нормативних витрат ; – ціни продажу .	П(С)БО 9 «Запаси»
Методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обираються підприємством	П(С)БО 16 «Витрати»
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обираються підприємством	П(С)БО 16 «Витрати»
Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	Самостійно обираються підприємством	П(С)БО 16 «Витрати»
Бази розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат	– години роботи; – заробітна плата; – обсяг діяльності; – прямі витрати тощо.	П(С)БО 16 «Витрати»

1	2	3
Вартість залишку незавершеного виробництва і готової продукції (для суб'єктів малого підприємництва)	– інвентаризацією на кінець звітного року (або кварталу) встановлюється залишок незавершеного виробництва, який оцінюється за прямими матеріальними витратами і прямими витратами на оплату праці – вартість залишку визначається на підставі первинних документів, якими оформляється рух готової продукції. Залишок готової продукції оцінюється за справедливою вартістю (ціна реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми прибутку, виходячи з прибутку для цього конкретного виду готової продукції)	П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства»

Такий підхід суперечить принципам, визначеним в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно до яких пріоритетною є оцінка за історичною собівартістю. Прихильники ж оцінки за справедливою вартістю вважають, що в силу специфіки сільськогосподарського виробництва, зміни спричинені біологічною трансформацією найкраще відобразити посиленням на зміни у справедливій вартості, оскільки останні мають прямий взаємозв'язок із змінами в очікуванні підприємством майбутніх економічних вигод. Крім того, оцінка біологічних активів за собівартістю є часто менш достовірною, ніж оцінка за справедливою вартістю, оскільки спільні продукти і спільні витрати зумовлюють ситуації, коли зв'язок із сировиною і продукцією не чітко визначений, що в свою чергу призводить до складного і умовного розподілу витрат на різні продукти біологічної трансформації. Цей розподіл стає ще більш умовним в разі, коли біологічні активи генерують додаткові біологічні активи, або у випадку використання власних біологічних активів та сільськогосподарської продукції у подальшій сільськогосподарській діяльності.

Однак, вказані аргументи, на нашу думку, не досить обґрунтовані і не переконливі, оскільки:

1) історична собівартість є результатом операцій між незалежними сторонами, а тому вона свідчить про вартість на відкритому ринку на цей момент часу і її можна достовірно оцінити;

2) справедливу вартість іноді неможливо достовірно оцінити, і тому користувачі фінансової звітності можуть бути введені в оману цифрами, які представлені, як справедлива вартість;

3) ринкові ціни часто є несталими та циклічними, що підтверджує вітчизняне економічне середовище, а тому не можуть бути надійною основою для оцінки;

4) вимога оцінки за справедливою вартістю на кожен дату балансу є дуже обтяжливою, особливо коли вимагаються проміжні звіти;

5) практика використання методу оцінки за історичною собівартістю є усталеною та широко застосовуваною, а її зміна повинна супроводжуватися змінами в Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, а також в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;

6) оцінка за собівартістю дає більш послідовне та об'єктивне визначення;

7) для деяких активів може не існувати активних ринків і тому в таких випадках достовірно визначити справедливу вартість не можливо;

8) оцінка за справедливою вартістю призводить до визначення нереалізованих прибутків та збитків, що суперечить принципам Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також принципам, визначеним в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо визнання доходу;

9) багато біологічних активів утримуються не для продажу, і значна їх частина іде для подальшого використання в процесі власного виробництва, тому оцінка за справедливою вартістю в таких випадках є недоречною.

Вищенаведене підтверджується практикою застосування, а точніше не застосування вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» в Україні. У більшості сільськогосподарських підприємств облік не ведеться за вимогами даного стандарту, і оцінка за справедливою вартістю не застосовується.

З огляду на це, вважаємо, що оцінка за історичною собівартістю виправдано вважається пріоритетною, що знайшло своє відображення в принципах міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку. Крім того, вона забезпечує ефективну економічну роботу на підприємстві, і дає можливість керівництву отримувати реальну економічну інформацію про результати діяльності за окремими їх видами і підприємства в цілому.

Зважаючи на результати проведених досліджень вважаємо за доцільне внести зміни до П(С)БО 30 «Біологічні активи» та передбачити



в ньому два альтернативні варіанти оцінки сільськогосподарської продукції та біологічних активів, а саме за історичною собівартістю із збереженням існуючої до прийняття даного стандарту методології обліку в сільському господарстві, а також оцінку за справедливою вартістю, яка передбачена Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [2,4].

Сільськогосподарським підприємствам необхідно надати можливість самостійного вибору підходів до оцінки активів і, відповідно, методику подальшого їх відображення в обліку сільськогосподарської діяльності. Питання застосування відповідного підходу до оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції входить до методичної складової формування облікової політики підприємства і затверджується Наказом про облікову політику.

Таким чином, кожна група підприємств, відповідно до своїх виробничо-господарських потреб зможе використовувати прийнятні для себе методи оцінки та обліку сільськогосподарської продукції та біологічних активів.

Що ж стосується формування організаційних та методичних підходів до управлінського обліку, то законодавством не визначено його обов'язкове документальне оформлення. Однак, розробка системи управлінського обліку передбачає вибір та узагальнення організаційної структури, технічного забезпечення, певних методичних підходів, що також має бути відповідним чином задокументовано.

В світовій практиці прийнято, що питання управлінського обліку законодавчо не регламентуються на рівні держави. В Україні аналогічні принципи закладені з початку реформування системи бухгалтерського обліку.

Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» передбачено, що підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій.

Управлінський облік являє собою систему інформаційної підтримки управління. Якщо фінансовий облік спрямований в більшій мірі для зовнішніх користувачів і його метою є достовірне відображення інформації про стан та результати діяльності у фінансовій звітності, то управлінський облік має за мету забезпечення необхідною інформацією осіб, що входять до складу керівництва підприємства, чи його структурних підрозділів. Тобто, він спрямований на внутрішніх користувачів [5].

Для забезпечення ефективного управління діяльністю підприємства, а також контролю за використанням всіх видів ресурсів на підприємствах керівництву та спеціалістам відповідних служб необхідно самостійно розробити основні підходи до організації і ведення управлінського обліку. Дані підходи мають бути відображені в окремому документі – Положенні про управлінський облік на підприємстві. Оскільки інформація управлінського обліку становить в більшості комерційну таємницю, то і даний документ має бути призначений лише для внутрішнього використання, причому для обмеженого кола осіб, які безпосередньо пов'язані з формуванням та отриманням інформації, що забезпечується системою управлінського обліку.

Положення про управлінський (внутрішньогосподарський) облік на підприємстві розробляється самостійно (головним бухгалтером чи комісією, до складу якої входять відповідні спеціалісти), або із залученням аудиторських чи консалтингових фірм. Керівник підприємства затверджує дане Положення, і воно є обов'язковим до виконання вказаними у ньому службами та відповідальними особами. В Положенні вказується перелік посадових осіб, які мають право з ним ознайомлюватися, оскільки підходи викладені в ньому є комерційною таємницею.

Розглянуті два аспекти облікової політики (щодо фінансового та управлінського обліку) потрібно формувати максимально зближено. Інакше підприємствам не уникнути значних витрат часу у роботі бухгалтерського апарату на підготовку відповідної інформації. Крім того, це забезпечить можливість кращого контролю за формуванням відповідної інформації в обох підсистемах бухгалтерського обліку, а також надання більш достовірної і прозорої інформації про діяльність суб'єкта господарювання. Останнє стає все більш актуальним в умовах приєднання України до Світової організації торгівлі і очікуванні посилення інвестиційної активності в Україні.

Одним із шляхів покращення інформаційної функції обліку щодо витрат виробництва є застосування рахунків класу 8. Однак, на сьогодні такий підхід обліку витрат ігнорується в більшості сільськогосподарських підприємств. Рахунки класу 8 не використовуються підприємствами внаслідок невдалої редакції Інструкції про застосування Плану рахунків, а також, в більшій мірі, непристосованістю для цього журнально-ордерної форми обліку в с.-г. підприємствах. Це необхідно врахувати при удосконаленні реєстрів журнально-ордерної форми.

Стан організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах свідчить про те, що найбільш зручним для даних підприємств є попроцесний метод обліку витрат. Він передбачає ведення обліку витрат за технологічними операціями, що на стадії бюджетного планування відображається в технологічних картах. Це забезпечує гармонічне поєднання таких функцій управління, як планування, облік, контроль та аналіз, для підвищення ефективності управління витратами. В умовах сезонності виробництва продукції рослинництва та пов'язаного з цим калькулювання собівартості продукції в кінці року, цей метод обліку витрат забезпечує найбільш дієвий контроль за витратами виробництва продукції рослинництва на протязі всього технологічного процесу.

Список використаних джерел до п. 1.4.

1. Звітність сільськогосподарських підприємств за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи»: Практичний посібник / [За ред. Лузана Ю.Я., Жука В.М.] – К.: Юр-Агро-Веста, 2008. – 230 с.
2. Международные стандарты учета и аудита: сборник с комментариями. Вып. 1-8 / [сост. М.М. Рапопорт]. – М.: Аудит-трейдинг, 1992. – 96 с.
3. Мельничук Б.В. МСБУ 41 «Сельское хозяйство» в контексте реформирования бухгалтерского учета в Украине / Б.В. Мельничук // Конверсия бухгалтерского учета на основе МСФО / Материалы международной научно-практической конференции, посвященной 5-летию Общественного института профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Таджикистан, 7-8 ноября 2005 г. / – Душанбе, ОИПБА РТ. 2005
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/document/92454/МСБО\\_41.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92454/МСБО_41.pdf).
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2005–2007.

## **1.5. Розвиток системи оподаткування підприємств туристичного бізнесу в Україні**

Суттєве значення для розвитку економіки на сучасному етапі розбудови України повинно мати зростання доходів від туристичної діяльності. Для майже 40,0% країн туризм – головне джерело доходів, а для близько 80,0% країн туризм є одним з п'яти основних джерел доходу. Незаперечним є факт, що у деяких країнах внесок у внутрішній валовий продукт від туризму сягає 25,0%, а позитивне сальдо платіжного балансу по туристичних послугах перевищує 20,0 млрд доларів, Україна,

Наукове видання

**СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПРІОРИТЕТИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ  
ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ Й АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧО-  
ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ  
АГРОПРОМИСЛОВОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ**

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

ISBN 978-966-630-195-9

За загальною редакцією д.е.н., професора Л.О. Мармуль  
Відповідальний за випуск – А.Ж. Сакун  
Технічний редактор – Дудченко С.Г.

Підписано до друку 18.06.2018 р. Формат 60x84/16.  
Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.  
Ум. др. арк. 23,5. Наклад 300.

Віддруковано з готових оригінал-макетів у ТОВ “Айлант”  
*Свідоцтво про реєстрацію ХС №1 від 20.08.2000 р.*  
73000, Україна, м.Херсон, пров.Пугачова, 5/20.  
Тел.: 49-33-48, 050-396-08-91.