

УДК 001.8:657.474:633

Л. А. Чудак,

*Асистент кафедри аудиту та державного контролю,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця*

РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ КОРМОВИРОБНИЦТВА

L. A. Chudak,

*The Assistant of the Chair of Audit and the State Control,
Vinntitsya National agrarian university, Vinnitsya*

THE DEVELOPMENT OF THE ACCOUNTING METHODOLOGY IN FODDER PRODUCTION

Стаття присвячена дослідженню можливостей бухгалтерського обліку відобразити створену на сільськогосподарському підприємстві, зокрема в кормовиробництві, додану вартість. Метою статті є обґрунтування методологічних параметрів облікового відображення кормової складової в ланцюгу накопичення доданої вартості. В статті виділяється і описується характер відображення в бухгалтерському обліку кормової складової ланцюга накопичення доданої вартості шляхом фіксації в кожній його ланці (на рахунках і в облікових регістрах) доданої вартості. В статті доводиться, що облікова фіксація доданої вартості можлива лише за умови використання оцінки за справедливою вартістю готової продукції. Виділена можливість облікової системи виправдовує та раціоналізує застосування методично складної оцінки за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку та вибудовує ефективне обліково-інформаційне забезпечення управління процесами створення додаткової доданої вартості на вітчизняних аграрних підприємствах.

The article deals with the research of opportunities of the accounting to reflect the added value created in an agricultural enterprise, particularly in the fodder production. The purpose of this article is to disclose the methodological parameters of reflection in the accounting the fodder component of the chain of accumulation of the added value. The article describes the nature of reviewing in the accounting the fodder component of the chain of accumulation of the added value by fixing the added value at the each stage of this chain (on the accounts and in the accounting records). The article argues that accounting fixation of added value is possible only in the case of using the estimation of finished goods at the fair value. This feature of the accounting system justifies and rationalizes the use of methodically complex fair value in the accounting. This contributes to creating

an effective accounting provision of the management of processes of creating the added value in domestic agricultural enterprises.

Ключові слова: *додана вартість, методологія бухгалтерського обліку, облік у кормовиробництві, первісне визнання, справедлива вартість.*

Keywords: *added value, the methodology of accounting, accounting in fodder production, the initial recognition, the fair value.*

Постановка проблеми. В даний час багато вчених, як і керівників сільськогосподарських підприємств, переконані, що існуючі системи управління ефективністю бізнесу економічно застаріли і не відповідають сучасним потребам практики. Діючі моделі представлення бізнесу не здатні повноцінно відображати створену на підприємстві вартість, а, отже, підтверджувати конкурентні переваги (конкурентоспроможність) підприємств у поточній та довгостроковій перспективі.

В ринковій економіці одним із головних критеріїв результативності господарювання сучасних сільськогосподарських підприємств слід вважати додану вартість. Остання відображає ефективність використання всіх виробничих факторів і ресурсів, необхідних для організації виробництва того чи іншого виду продукції, рівень реалізаційних цін і рентабельності господарювання.

Від величини доданої вартості залежить рівень оплати праці працівників, можливості формування фондів розвитку, резервів, виконання зобов'язань перед кредиторами та іншими контрагентами. Незважаючи на високу значимість даного показника для економіки сільськогосподарських підприємств, умови формування та розподілу доданої вартості поки досліджені недостатньо глибоко, а питання облікової фіксації цього явища взагалі відійшло на другий план.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у вирішення проблеми аналізу та оцінки конкурентоспроможності регіональних економік за допомогою показника економічної доданої вартості внесли такі автори, як Пітер Карл Крісл і Балуант Сінгх [2].

Економічна теорія про додану вартість бере свій початок від класиків англійської політичної економії А. Сміта і Д. Рікардо, які визначили основним чинником створення доданої вартості працю найманих працівників. А. Сміт у праці "Дослідження про природу і причини багатства народів" стверджував: "Вартість, яку робітники додають до вартості матеріалів, розпадається сама ... на дві частини, з яких одна йде на оплату їхньої заробітної плати, а інша – на оплату прибутку їх підприємця, на весь капітал, який він авансував у вигляді матеріалів і заробітної плати" [6]. Д. Рікардо сформулював закон, згідно з яким величини заробітної плати і прибутку знаходяться в зворотній пропорційній залежності [5].

В обліковій та фінансовій науці додану вартість, як правило, розглядали лише у взаємозв'язку із об'єктами та базою утримання податку на додану вартість, залишаючи поза увагою момент її виникнення на підприємстві, ланцюг її накопичення та переміщення.

Розуміючи виняткову роль доданої вартості у розвитку підприємства та економіки країни, проблемам облікового відображення її формування та використання в ході сільськогосподарської діяльності поки приділено недостатньо уваги.

Мета статті полягає в обґрунтуванні методологічних параметрів облікового відображення кормової складової в ланцюгу накопичення доданої вартості.

Для досягнення поставленої мети визначено наступні завдання, а саме:

- оцінити можливості бухгалтерського обліку відображати створену на сільськогосподарському підприємстві, зокрема в кормовиробництві, додану вартість;
- обґрунтувати ключову роль оцінки за справедливою вартістю у фіксації доданої вартості в системі бухгалтерських рахунків.

Виклад основного матеріалу дослідження. В класичній економіці під доданою вартістю розуміють частину вартості товарів (послуг, робіт), нарощену безпосередньо на даному підприємстві та розраховану як різниця

між виручкою від продажу продукції, послуг, вироблених підприємством, і витратами, понесеними на придбання матеріалів, напівфабрикатів та інших засобів виробництва.

Теорію А. Сміта і Д. Рікардо розвивала марксистська політична економія, засновником якої вважають німецького економіста, філософа-матеріаліста, політичного журналіста-публіциста Карла Генріха Маркса.

Марксистична додана вартість називали нову вартість, яка виникла в процесі переробки продукту на певному циклі (виробничому процесі, на початку і кінці якого є продукти, що мають ринкову вартість). Доданою вартістю називається різниця між вартістю цінностей, які входять у процес (спожитих ним) і виходять з нього (вироблених).

На думку К. Маркса виробництво "завжди є процесом утворення вартості, незалежно від того, чи відбувається він за допомогою купленої або ж власної робочої сили. Але тільки тоді, коли процес утворення вартості продовжується далі певної межі, він стає і творцем додаткової вартості" [4, с. 467].

Виходячи із вищенаведеного твердження, випливає, що кожен вид продуктивної діяльності (вирощування рослин, відгодівля та розведення тварин, надання обслуговуючих послуг тощо) на підприємстві створює додану вартість. З'єднані в певній послідовності вони утворюють внутрігосподарські ланцюжки доданої вартості.

Ланцюжок доданої вартості є описовою моделлю, яка застосовується для того, щоб охарактеризувати виробничі стадії товару. Такий ланцюг показує, що його ланки знаходяться не в конкурентних відносинах одна з одною, а в тісній взаємодії, спрямованій на досягнення однієї спільної мети. Продукт вважається закінченим тільки тоді, коли він досягає фінальної стадії цього ланцюга.

Ефективність ланцюжка накопичення вартості заснована на ефективності системи, а не на окремих її складових. Тобто виробництво

кормів для цілей внутрігосподарського споживання має бути економічно більш вигідним ніж придбання кормових ресурсів на ринку, так само як і годівля власних тварин власними кормами – ніж продаж останньої на сторону.

Ланцюжок вартості – це взаємопов'язаний набір видів діяльності, які створюють цінність для споживача, починаючи від вихідних джерел сировини і матеріалів, придбаних у постачальників, і закінчуючи готовою продукцією, доставленою кінцевому споживачеві, або послугою, наданою кінцевому клієнтові.

Кожна ланка ланцюжка повинно вносити вклад в кінцеву вартість продукту або послуги, більший у порівнянні з витратами на його здійснення. Вимоги до ланцюжка вартості визначаються ключовими факторами, які створюють довгострокову прибутковість підприємства. До таких факторів часто відносять якість, час, зниження витрат, обслуговування клієнтів, експлуатаційні якості продукту тощо.

Але порівняно з іншими галузями народного господарства сільське господарство має свою специфіку. З одного боку, це галузь, яка створює додану вартість, що враховується у валовому внутрішньому продукті країни, а з іншого – галузь, яка надає необхідні продукти і послуги для роботи інших галузей на належному рівні. Ця специфіка визначає особливості організації ланцюжка доданої вартості на підприємствах даної галузі.

В аграрному підприємстві, яке окрім вирощування тварин займається і кормовиробництвом, система накопичення вартості поєднує між собою і включає селекцію та виробництво кормового насіння; вирощування кормових культур; збір корму; згодовування тваринам і птиці кормових ресурсів. Спрощена система накопичення вартості в сільському господарстві запропонована на рис. 1.



Рис. 1. Спрощена система накопичення вартості в сільському господарстві

Як стверджує К. Маркс, "основою абсолютної додаткової вартості – тобто реальною умовою її існування – є природна родючість землі, природа, тоді як відносна додаткова вартість ґрунтується на розвитку суспільних продуктивних сил" [4, с. 468]. Погоджуючись із думкою класика економічної науки, спробуємо визначити місце і роль кормовиробництва у формуванні доданої вартості в сільському господарстві.

Сучасні теорії створення доданої вартості (Дж. Джереффі, Р. Каплінскі [1], М. Портер [3], А.Дж. Стрікленд, А.А. Томпсон [7]) розглядають ланцюжок доданої вартості як інструмент управління бізнесом, заснований на описі повного асортименту діяльності.

У сучасних теоріях доданої вартості розширюються межі ланцюжка накопичення вартості окремої галузі. Вона розглядається і як аналітичний інструмент, і як спосіб систематизації видів діяльності, необхідних для забезпечення проходження продуктом або послугою повного циклу з моменту їх створення, через проміжні стадії виробництва (включаючи поєднання фізичних перетворень і внеску різних служб виробника), до доставки кінцевому споживачеві та утилізації після використання.

За таких умов кормовиробництво є нижнім сегментом ланцюжка створення доданої вартості в сільськогосподарському секторі економіки,

оскільки являє собою сировинну базу для інших галузей (основою для виробництва комбікормів, джерелом життєвої енергії для тварин).

Сам по собі корм як спожитий в тваринництві результат кормовиробництва не формує додану вартість підкріплену грошовою виручкою, але в той же час він є її безпосереднім носієм як і насіння, з якого отримали кормовий ресурс. Для наочного представлення описаного звернемося до формули вартості.

Розглядаючи процес створення додаткової вартості як частини вартості товару з урахуванням витрат підприємства на придбання засобів виробництва і наймання робочої сили як витрат на постійний та змінний капітал відповідно, К. Маркс вартість товару виражав формулою:

$$W = C + V + m, \quad (1)$$

де W – вартість товару;

C – вартість засобів виробництва, спожитих в ході виробництва (постійний капітал);

V – заробітна плата працівників (змінний капітал);

m – додаткова вартість;

$V + m$ – знову створена працею робітників вартість.

Суть формули К. Маркса полягає в тому, що без робочої сили (V) не з'явиться додана вартість (m). Капітал у формі засобів виробництва (C) як єдиний елемент чи фактор виробництва самостійно ніколи не створить продукт без участі праці робітника. При продажу продукту додана вартість (m) набуває форми прибутку.

В кормовиробництві зазвичай кінцевий продукт не набуває товарної форми, а використовується далі в сільськогосподарському виробництві як засіб праці.

Це означає, що продукція тваринництва – це, по суті, корми, перероблені організмом тварин. Такий взаємозв'язок, визначений самою природою, лежати в основі економічних відносин між кормовиробництвом і тваринництвом. Відомо також, що цех кормовиробництва є виробником

сировини (кормів) для тваринництва, а тваринництво – цехом біологічної переробки та реалізації цієї сировини.

Схематичне представлення місця кормовиробництва в ланцюгу накопичення доданої вартості в сільському господарстві запропоновано на рис. 2.

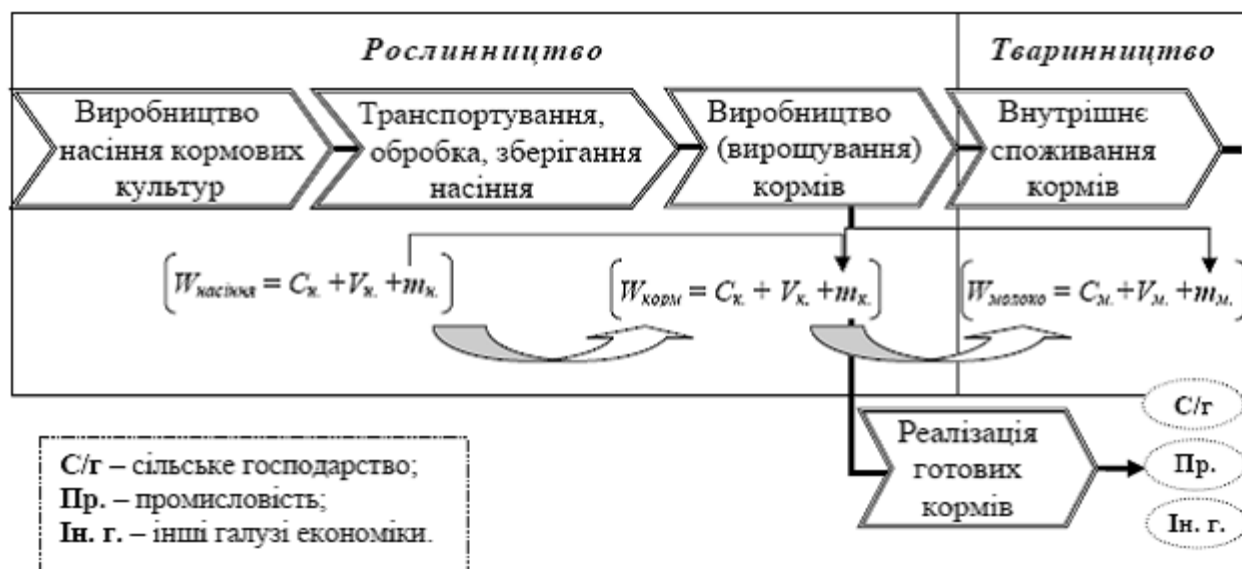


Рис. 2. Кормовиробництво в ланцюгу накопичення доданої вартості

Таким чином, кормовиробництво як з'єднуюча ланка між рослинництвом і тваринництвом опосередковано формує додану вартість на сільськогосподарському підприємстві, але фактично її отримання стає можливим лише за рахунок реалізації продукції тваринництва або продажу, власне, корму для зовнішніх споживачів. Тому, чим вище якість і дешевше виробництво сировини (корму), тим вище буде ефективність її біологічної переробки та реалізації (як невіддільної частини продукції тваринництва).

Цим самим якість кормовиробництва впливає на рішення управління, зокрема, щодо придбання кормових компонентів на стороні або ж виробництва їх всередині підприємства.

Отже, поліпшення фінансового становища підприємства стає можливим або за рахунок утримання більшої частини доданої вартості у себе (споживання корму власними тваринами), або створюючи додану вартість, тобто поставляючи на ринок продукцію, яка завдяки особливим

характеристикам продається за вищими цінами (реалізація якісної екологічно чистої продукції).

В ринкових економіках відкритого типу, де немає монополій і ціну встановлює ринок, додану вартість формує додаткова економія на проміжних стадіях виробництва. Проміжною стадією виробництва продукції тваринництва є кормовиробництво як головне джерело кормових ресурсів для тварин, а також селекція та вирощування насіння кормових культур. Таким чином, облікове відображення ланцюга створення доданої вартості на сільськогосподарському підприємстві в частині використання власних кормів матиме наступне схематичне представлення (рис. 3. та рис. 4).

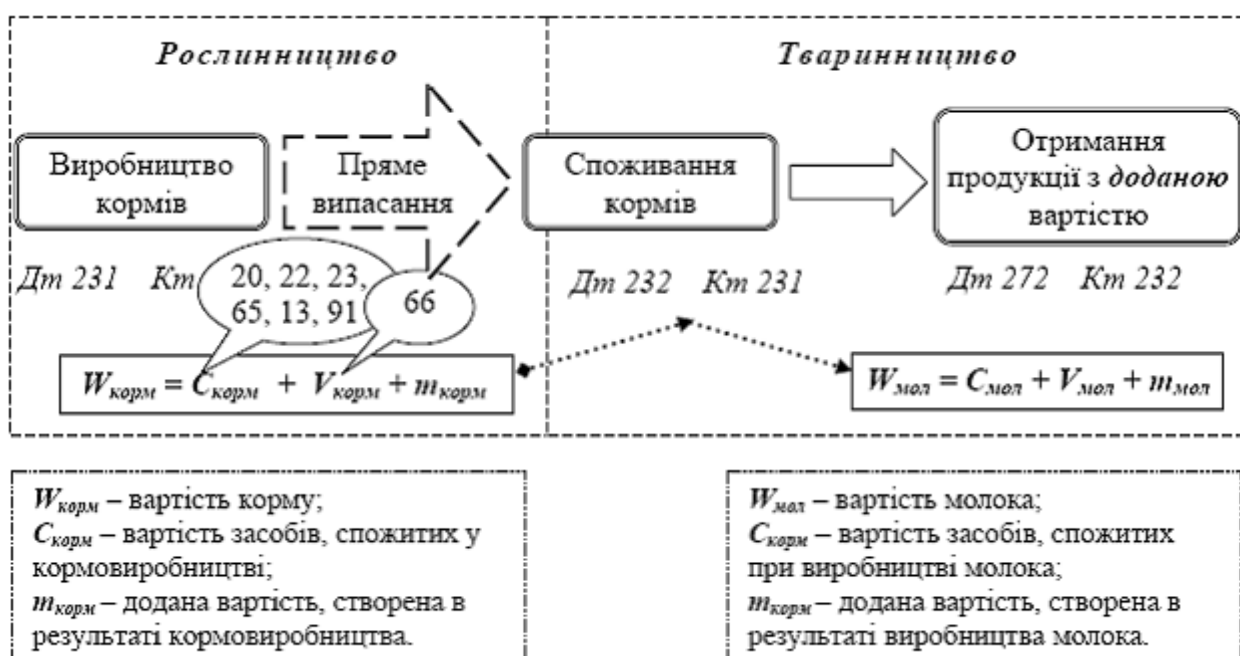


Рис. 3. Облікове відображення кормової складової в ланцюгу доданої вартості (при прямому випасі корму)

На рис. 3 схематично зображено відображення на рахунках бухгалтерського обліку формули вартості К. Маркса при прямому випасанні трави власними тваринами підприємства. На першому етапі відбувається формування вартості пасовищного корму за рахунок понесених витрат у формі засобів виробництва (кредит рахунків 13, 20, 22, 23, 65, 91 тощо) та

робочої сили (кредит рахунку 66). При цьому сформована додана вартість корму ($m_{\text{корм}}$) в системі бухгалтерських проведення не відображається.

Вартість згодованого (випасеного) корму переноситься на витрати тваринництва (дебет 232 кредит 231) та бере участь у формуванні вартості його продукції у складі засобів, спожитих при виробництві молока ($C_{\text{мол}}$). При цьому додана вартість корму як готового продукту (спожитого, а не реалізованого) включається до доданої вартості товарної продукції тваринництва ($m_{\text{мол}}$) і стає його невіддільною частиною.

На другому етапі підприємство несе витрати ($C_{\text{мол}} + V_{\text{мол}}$) на створення нового продукту (дебет 272) – (у наведеному прикладі – молока), чим самим формує його вартість ($W_{\text{мол}}$).

Облікове відображення кормової складової в ланцюгу накопичення доданої вартості при збиранні готової продукції з поля (рис. 4) є аналогічним описаному вище порядку. І відрізняється лише тим, що на бухгалтерських рахунках фіксується не прямий транзит витрат з рослинництва в тваринництво (дебет 232 кредит 231), а вартість готового продукту – корму (дебет 271 кредит 231).

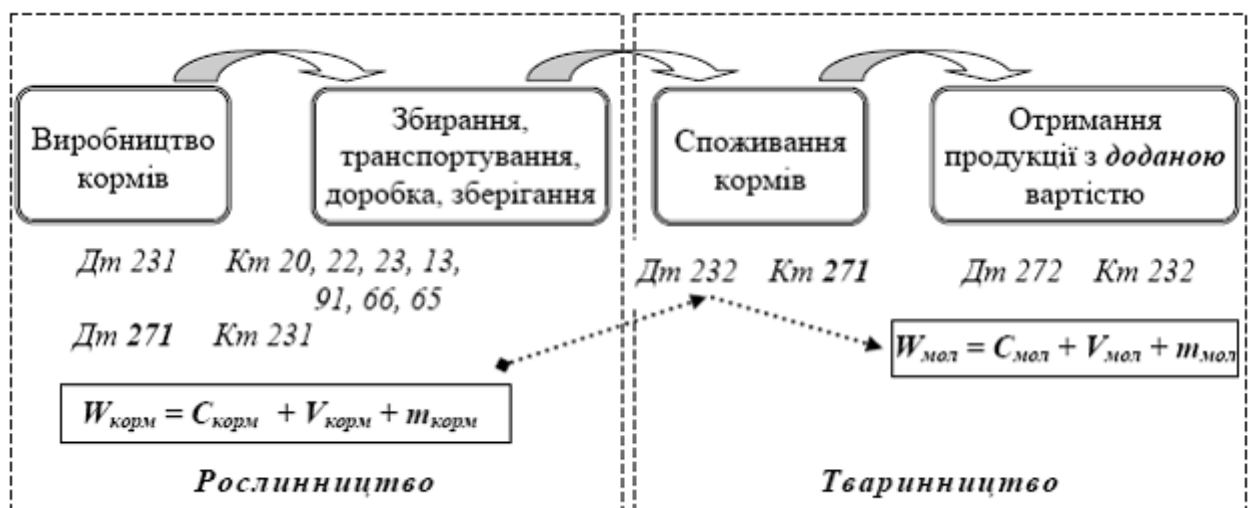


Рис. 4. Облікове відображення кормової складової в ланцюгу накопичення доданої вартості (при збиранні корму з поля)

Таке схематичне зображення створення і накопичення доданої вартості також показує існуючий взаємозв'язок та взаємозалежність кормовиробництва і тваринництва. Так, наприклад, сезонність є тим фактором, котрий суттєво впливає на прибутковість молочного сектору тваринництва. На так званий сезон "великого молока" (травень–вересень) припадає найбільша кількість сировини, відповідно, пік виробництва. Натомість в інші періоди сировини бракує. Система доданої вартості дає змогу частково зменшити і цей фактор. Зокрема, збільшення надоїв через систему кормозаготівлі та збалансованого раціону.

При цьому особливої уваги потребує контроль за недопущенням підвищення частки проміжного споживання (матеріальних витрат) у сумі виручки від реалізації сільгосппродукції, оскільки таке зростання зумовлює зниження питомої ваги доданої вартості.

Можливості сільськогосподарських товаровиробників по зниженню собівартості продукції пов'язані з вдосконаленням технології виробництва, використанням найбільш продуктивної і економної техніки, спеціалізацією і концентрацією виробництва, вдосконаленням організації та управління виробництвом, розвитком господарського розрахунку. Найважливішими внутрішньогосподарськими резервами є масштаби і спеціалізація виробництва; оптимізація чисельності та складу працівників; посилення служби маркетингу; оптимізація системи оплати праці та підвищення матеріальної зацікавленості працівників у кінцевих результатах діяльності власного підприємства.

Проте, інформацію про прямий вплив кожного із виділених внутрішньогосподарських резервів на створення доданої вартості в кормовиробництві чи іншій ланці ланцюга, яка міститься в бухгалтерському обліку, вважати оперативною та точною не можна. Оскільки система бухгалтерського обліку заснована на концепції понесених витрат (оцінці за історичною (фактичною) собівартістю) не дає можливості фіксувати

створення доданої вартості в кожній ланці ланцюга доданої вартості і, відповідно, контролювати її розмір та фактори, які впливають на нього.

Вирішення цієї проблемної зони в бухгалтерському обліку кормовиробництва вбачається можливим за умови використання оцінки за справедливою вартістю, зокрема при відображенні доходу від первісного визнання корму як сільськогосподарської продукції (кореспонденція рахунків: дебет 23 "Виробництво" кредит 71 "Інший операційний дохід" з відповідною аналітикою).

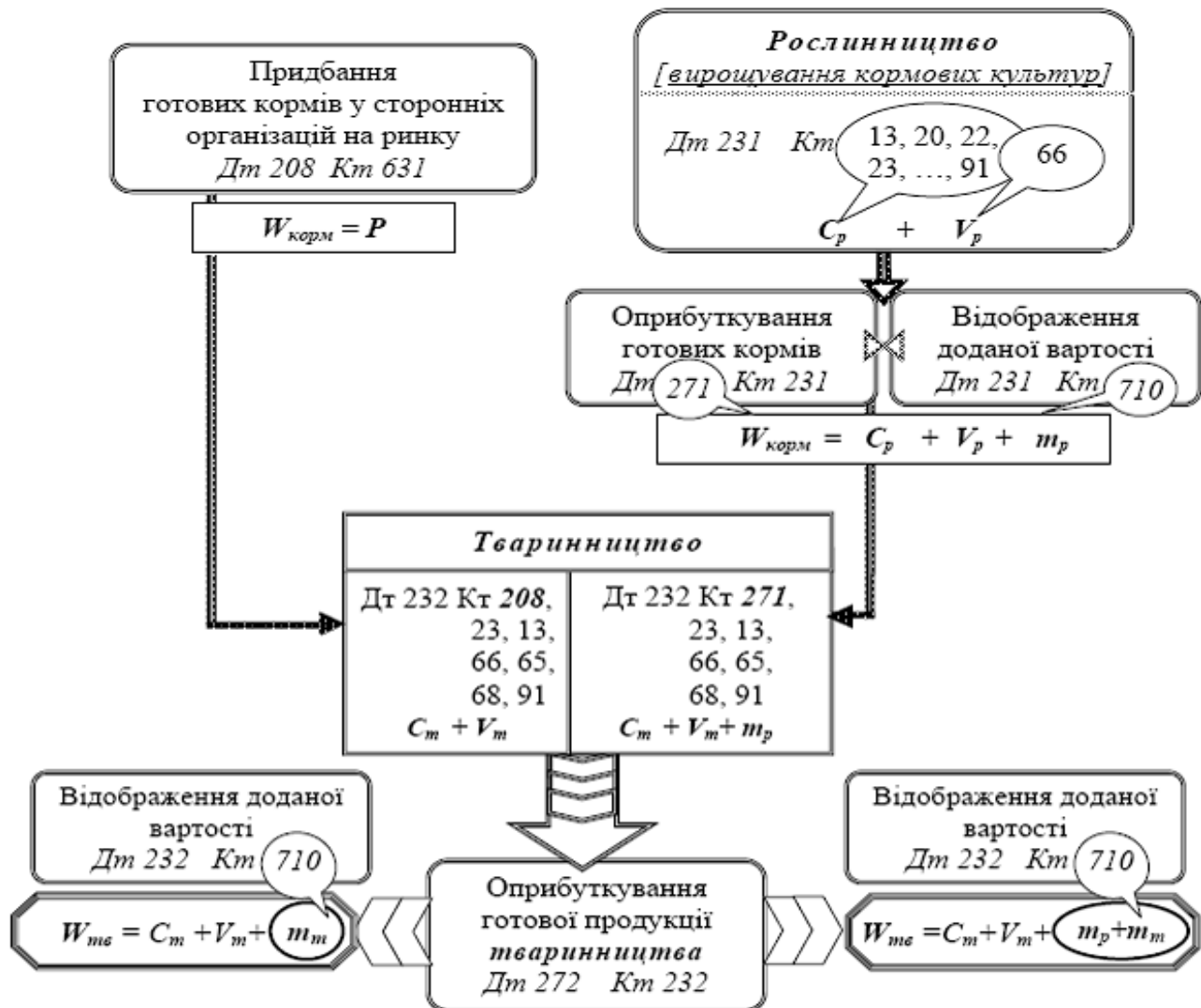
В умовах розвинутого ринку та відповідного інституціонального середовища (умов, які оточують підприємство, впливають на його існування і діяльність) оцінка за справедливою вартістю дозволяє враховувати реальні (в залежно від застосовуваних для цілей оцінки джерел інформації, інструментів оцінки) можливості сільськогосподарських товаровиробників щодо реалізації на ринку кормів власного виробництва, спожитих всередині підприємства (тваринами і птицею).

Вибір оцінки за справедливою вартістю дозволяє зафіксувати в системі облікових реєстрів та на бухгалтерських рахунках місце створення доданої вартості (або місце її втрати), виявити частку доданої вартості, створеної кожною окремою ланкою, в створенні кінцевої доданої вартості готового продукту, а, отже, розширити традиційні рамки, зокрема, управлінського обліку підприємств аграрної галузі економіки та вийти на стратегічний рівень управління витратами.

Враховуючи вище сказане, нами обґрунтовано методологічні параметри відображення в бухгалтерському обліку кормової складової ланцюга накопичення доданої вартості та на рис. 5. запропоновано їхнє схематичне представлення.

Наведений на рис. 5 опис переміщення по рахунках бухгалтерського обліку складових вартості демонструє створення вартості, в тому числі доданої, корму, його трансформацію у засіб виробництва продукції

тваринництва та момент відображення доданої вартості тваринництва в обліковій системі.



де:

m_p – додана вартість створена в рослинництві;

m_m – додана вартість створена в тваринництві;

$W_{\text{корм}}$ – вартість корму;

P – ціна;

C_p – вартість спожитих в рослинництві засобів виробництва;

V_p – вартість робочої сили в рослинництві;

C_m – вартість спожитих в тваринництві засобів виробництва;

V_m – вартість робочої сили в тваринництві.

Рис. 5. Методологічні параметри відображення в бухгалтерському обліку кормової складової ланцюга накопичення доданої вартості*

На стадії вирощування кормових культур за рахунок понесених витрат у формі засобів виробництва (дебет субрахунку 231 кредит рахунків 13, 20,

22, 23, 65, 91 тощо) та робочої сили (дебет субрахунку 231 кредит рахунку 66) формується вартість корму (в тому числі додана).

При оприбуткуванні готової продукції кормовиробництва (дебет субрахунку 271 кредит субрахунку 231) сформована додана вартість корму (m_p) в системі бухгалтерських проведення відображається як дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції (дебет субрахунку 231 кредит рахунку 71).

Вартість згодованого корму переноситься на витрати тваринництва (дебет 232 кредит 271) та бере участь у формуванні вартості його продукції у складі засобів, спожитих при виробництві молока (C_m). При цьому додана вартість спожитого корму включається до доданої вартості товарної продукції тваринництва (m_p+m_m) і стає його невіддільною частиною.

В той же час придбання корму на ринку є відшкодуванням доданої вартості, яку він містить його продавцем. Згодований такий корм власним тваринам бере участь у формуванні доданої вартості продукції тваринництва, але в собі не несе її додаткової частини (m_m – при споживанні придбаного корму і m_p+m_m – при споживанні власного корму).

Висновки. Таким чином, фіксація доданої вартості в системі бухгалтерського обліку можлива лише за умови використання оцінки готової продукції (якою є корм) за справедливою вартістю. Науково обґрунтовані методологічні параметри відображення в бухгалтерському обліку кормової складової ланцюга накопичення доданої вартості в сільськогосподарському виробництві виправдовують та раціоналізують застосування методично складної оцінки за справедливою вартістю в обліковій системі та вибудовують ефективне обліково-інформаційне забезпечення управління процесами створення додаткової доданої вартості в аграрній галузі.

Список використаної літератури:

1. Каплински Р. Распространение положительного влияния глобализации: анализ "цепочек" приращения стоимости / Р. Каплински // Вопросы экономики: Ежемесячный журнал. – 2003. – № 10. – С. 4-26.
2. Кресл П.К., Сингх Б. Конкурентоспособность и городская экономика: двадцать четыре крупных метрополитенских ареала США / Кресл П.К., Сингх Б. // Городские исследования, издание 36. – 1999. -№№ 5-6. - С. 1017-1027.
3. Майкл Е. Портер. Конкурентное преимущество [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.12manage.com/methods_porter_value_chain_ru.html.
4. Маркс К. Теории прибавочной стоимости. Том 4, Часть 3. – М., 1961.
5. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Сочинения. Том 1. Перевод под редакцией М.Н. Смит. – Москва: Государственное издательство политической литературы, 1955. – 360 с.
6. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. — М.: Эксмо, 2007. – 960 с. (Серия: Антология экономической мысли).
7. Томпсон А.А., Стрикленд А.Дж. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии: Учебник для вузов / Пер. с англ.; Под ред. Л.Г. Зайцева, М.И. Соколовой. – М.: Банки и биржи; ЮНИТИ, 1998. – 576 с.

References:

1. Kaplinski, R (2003). “Dissemination of the positive effects of globalization: an analysis of “chains” of value increment”, *Voprosy jekonomiki: Ezhemesjachnyj zhurnal*, vol.10, pp. 4-26
2. Kresl, P.K. and Singh, B (1999). “Competitiveness and the urban economy: twenty four large metropolitan areas in United States”, *Gorodskie issledovaniija, izdanie 36*, vol.5-6, pp.1017-1027

3. The official site of the knowledge network about management “12Manage” (2014), “Michael E., Porter. Competitive Advantage”, available at http://www.12manage.com/methods_porter_value_chain_ru.html (Accessed 4 August 2014)

4. Marx, K (1961). Teorii pribavochnoj stoimosti [Theories of the Surplus Value], Tom 4, vol. 3, Moscow, Russia.

5. Ricardo, D (1955). Nachala politicheskoj jekonomii i nalogovogo oblozhenija. Sochinenija. Tom 1. Perevod pod redakciej M.N. Smit [The Principles of The Political Economy and Taxation. Works. Volume 1. Translation edited by MN Smith], Gosudarstvennoe izdatel'stvo politicheskoj literatury, Moscow, Russia.

6. Smith, A (2007). Issledovanie o prirode i prichinah bogatstva narodov [An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations], Jeksmo, Moscow, Russia.

7. Thompson, A.A and Strickland, A.J (1998). Strategicheskij menedzhment. Iskusstvo razrabotki i realizacii strategii: Uchebnik dlja vuzov [Strategic management. Art of the development and implementation of the strategy: Textbook for Universities], Banki i birzhi; JuNITI, Moscow, Russia.