

ВАЛОРИЗАЦІЯ АГРАРНОЇ ПРОДУКЦІЇ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ

VALORIZATION OF AGRICULTURAL PRODUCTS IN THE ACCOUNTING SYSTEM OF FARMS

УДК 330.143:338.432:657:631.115.11
<https://doi.org/10.32843/infrastruct40-75>

Гнатишин Л.Б.

д.е.н., доцент, в.о. професора кафедри
обліку та оподаткування
Львівський національний аграрний
університет

Прокопишин О.С.

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку
та оподаткування
Львівський національний аграрний
університет

Поверляк Т.І.

к.е.н., старший викладач кафедри
обліку та оподаткування
Львівський національний аграрний
університет

Hnatyshyn Liudmyla

Lviv National Agrarian University

Prokopyshyn Oksana

Lviv National Agrarian University

Poverlyak Tetiana

Lviv National Agrarian University

Засобом збільшення доданої вартості та способом покращення конкурентної переваги сімейних фермерських господарств України визначено процес валоризації продукції на засадах інноваційної діяльності. Основу розроблених моделей обліку формування доданої вартості в процесі валоризації аграрної продукції фермерських господарств становить поелементний облік витрат щодо формування собівартості виготовленої та реалізованої продукції, оскільки декомпозиція елементів витрат є тождественною компонентній наповненості показника доданої вартості аграрної продукції. Практична цінність результатів роботи полягає в тому, що розроблені моделі обліку адаптовані до чинної нормативно-правової бази, враховують сезонний чинник та розмаїття аграрної продукції, орієнтацію сімейних фермерських господарств на безперервну діяльність, досягнення ними вищого рівня конкурентоспроможності та прибутковості через нішеве виробництво.

Ключові слова: облік, валоризація, додана вартість, фермерські господарства, витрати, прибуток, конкурентоспроможність.

Средством увеличения добавленной стоимости и способом улучшения конкурент-

ного преимущества семейных фермерских хозяйств Украины определено процесс валоризации продукции на основе инновационной деятельности. Основу разработанных моделей учета формирования добавленной стоимости в процессе валоризации аграрной продукции фермерских хозяйств составляет поэлементный учет расходов по формированию себестоимости изготовленной и реализованной продукции, поскольку декомпозиция элементов затрат является тождественной компонентной наполненности показателя добавленной стоимости аграрной продукции. Практическая ценность работы заключается в том, что разработанные модели учета адаптированы к действующей нормативно-правовой базе, учитывают сезонный фактор и разнообразие аграрной продукции, ориентацию семейных фермерских хозяйств на непрерывную деятельность, достижения ими высшего уровня конкурентоспособности и прибыльности путем нишевого производства.

Ключевые слова: учет, валоризация, добавленная стоимость, фермерские хозяйства, расходы, прибыль, конкурентоспособность.

Valorization implies an increase in the added value of agricultural products and is driven by the desire of family farms for continuous activity, the achievement of competitive advantage through niche and craft production, global changes in consumption patterns towards improving the quality and safety of food, and the focus of farms on local and regional food provision. The formation, development and entry into the organized market of family farms depend to a large extent on the effective management decisions that are based on accounting information. Extensions of user information requests require appropriate accounting and analytical support in the context of identifying and correlating costs and revenues in order to determine the financial result from the sale of agricultural products with high added value. The problematic questions of accounting for the valorization of agricultural products of farms today are still unresolved and require detailed research to formulate an effective strategy for the development of family farming and an effective model of accounting for agricultural production on an innovative basis. Valorization based on the innovative activity was defined as the way of increasing the value-added process and improving the competitive advantage of family farms in Ukraine. The basis of the developed models of accounting of added value formation in the process of agricultural products valorization of farms is the elemental cost accounting for the formation of the cost of manufactured and sold products, since the decomposition of cost elements is identical to the component filling of the value added of agricultural products. The practical value of the work results is in the fact that the developed models of accounting for the formation of added value in the process of valorization of agricultural products are adapted to the current regulatory framework. The proposed alternative models of accounting for added value formation in the process of valorization of agricultural products take into account the seasonal factor and diversity of agricultural products, orientation of family farms on continuous activity, achievement of higher level of competitiveness and profitability through niche production.

Key words: accounting, valorization, added value, farms, costs, profit, competitiveness.

Постановка проблеми. Валоризація аграрної продукції зумовлена глобальними змінами моделей споживання у напрямі покращання якості та безпечності харчових продуктів, а також орієнтацією фермерських господарств на місцеве і регіональне продовольче забезпечення. В умовах обмеженості ресурсів та жорсткої конкурентної боротьби із великими сільськогосподарськими товаровиробниками, яку відчують фермерські господарства, валоризація передбачає зростання доданої вартості не за рахунок збільшення кількості етапів переробки сільськогосподарської продукції, а навпаки, їх мінімізацією, завдяки чому покращується відтворювальна здатність виробничого потенціалу та забезпечується стійка конкурентна перевага фермерських господарств.

Усе вище перелічене, а також інтеграційні орієнтири фермерських господарств, особливо сімейних, і, як наслідок, розширення інформаційних запитів користувачів вимагають відповідного обліково-аналітичного забезпечення у контексті виявлення та співвідношення витрат і доходів з метою визначення фінансового результату від реалізації аграрної продукції із високою доданою вартістю, що зумовлено новими стандартами у веденні сучасного аграрного бізнесу. У цьому аспекті вбачаємо розвиток чинної методики бухгалтерського обліку фермерських господарств, оновлення методичного інструментарію найперше відповідно до потреб внутрішніх користувачів, що породжено особливостями дрібного приватного агробізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

У науковому лексиконі та системі облікового забезпечення поняття «валоризація» є новим та необґрунтованим з позиції формування вищої доданої вартості у ланцюгу створення вартості, недослідженим за впливом на якість аграрної продукції та величину фінансового результату фермерського господарства. Отож, актуалізацію проблеми валоризації аграрної продукції, у тому числі її облікове забезпечення, першочергово будемо пов'язувати із категорією доданої вартості, яка для діагностики конкурентних переваг фірми та для глибшого розуміння процесів, що відбуваються в середині будь-якого підприємства, була запропонована Майклом Портером [1]. Теоретичне обґрунтування та методичне забезпечення досліджуваної дефеніції, її практичне осмислення здійснювали ряд вітчизняних та зарубіжних науковців: Авдашева С. Б., Буданов І. А., Голикова В. В. і Яковлев А. А. [11, с. 361-362], Коваленко О. В. [3, с. 74-75], Нікішина О. В. [12, с. 24-25], Ревуцька Н. В. і Гришкова О. О. [16], Саблук В. П. [17]. Фундаментальний науковий базис актуальних проблем функціонування фермерських господарств та облікового забезпечення їхньої діяльності створили: Довбуш А. В. [2, с. 172-174], Коваль Н. І. [4, с. 879-882], Костенко В. Г. [5, с.13-14], Лень В. С. і Зоценко Д. В. [6, с. 240-246], Скрипник С. В. [18, с. 266-269], Слободян В. Д. [19], Шевченко Н. О. [20, с. 148-151]. Однак, орієнтація на раціональний спосіб господарювання спонукає фермерських господарств до оновлення методичного інструментарію облікової системи з метою виявлення резервів посилення конкурентних позицій на внутрішньому та зовнішньому ринках аграрної продукції.

Постановка завдання. Метою статті є обґрунтування теоретичних основ та розробка науково-методичних підходів щодо обліку процесу валоризації аграрної продукції, який ґрунтується на засадах формування доданої вартості, що дозволить виявити резерви посилення конкурентних переваг фермерських господарств та забезпечить їхнє прагнення до безперервної діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Валоризація – це сукупність заходів для штучного підвищення ціни аграрної продукції, що особливо актуально для фермерських господарств, які відчувають загострення конкуренції із великими сільськогосподарськими товаровиробниками. Відтак способом дуального впливу на результативність фермерства в сенсі покращання ефективності відтворення виробничого потенціалу та підвищення конкурентоспроможності має бути процес, спрямований на валоризацію високоякісних харчових продуктів. Ключовим елементом нашого дослідження є індикатор додана вартість (*ДВ*), який передбачає такі складові: амортизацію необоротних активів (*А*), заробітну плату найманих

працівників (*ЗП*), прибуток (*П*) і специфічні витрати (*В_с*) – у нашому випадку орендну плату за землю. Додану вартість продукції фермерських господарств визначаємо за формулою:

$$ДВ = А + ЗП + СВ + П + В_{с} \quad (1)$$

У нашому розумінні валоризація повинна забезпечити процес створення вищої доданої вартості аграрної продукції подекуди за умови, що набір видів економічної діяльності може виходить за межі внутрішнього виробництва і включати сукупність матеріальних та нематеріальних витрат, котрі формують основну і додану вартість. Із рис. 1 бачимо, що у певній технологічній точці (якщо вести мову про переробку молока) відбувається розподіл на кілька видів продукції.

Далі кожен вид молочної продукції просувається на ринок, створюючи власний ланцюг цінностей. Означений напрямок у рамках нашого дослідження дає змогу виявити види молочної продукції, за допомогою доданої вартості яких можна контролювати і координувати конкурентну перевагу. Здорожчання енергоносіїв, матеріалів та послуг для тваринництва є однією з причин меншої частки прибутку на етапі виробництва молока у фермерському господарстві. У продукції переробки молока комерційний вектор доданої вартості зростає через надання готовій продукції, особливо твердим сирам, унікальних конкурентоспроможних якостей. Вертикальна інтеграція, власна роздрібна торгівля забезпечують один із основних чинників формування доданої вартості – свіжість фермерської продукції.

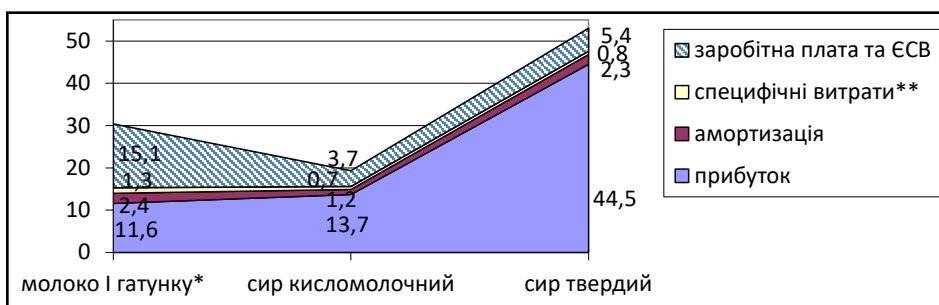
Процес формування доданої вартості продукції фермерських господарств із адекватним співвідношенням соціальної та комерційної складових потребує керованого та регульованого процесу валоризації, заснованого на відповідних інноваційних технологіях із залученням виробничої інфраструктури, зокрема торговельних площ, складських приміщень, пакувальних ліній, холодильних установок тощо. Інновації, наприклад енергоощадні технології та переробка і реалізація виробленої продукції власними зусиллями сприяють тому, що додана вартість зростатиме не за рахунок збільшення кількості етапів переробки сільськогосподарської продукції, а навпаки, за рахунок їх мінімізації, що забезпечить вищий рівень конкурентоспроможності. У підсумку, більшість сукупного прибутку, який одержують на всіх стадіях, залишатиметься у цих фермерських господарствах. Така характеристика раціонального ведення операційної діяльності фермерських господарств зумовлює специфічні інформаційні запити внутрішніх користувачів – фермерів, та вимагає особливого підходу в організації облікового забезпечення.

Контент системи бухгалтерського обліку фермерських господарств залежить від багатьох

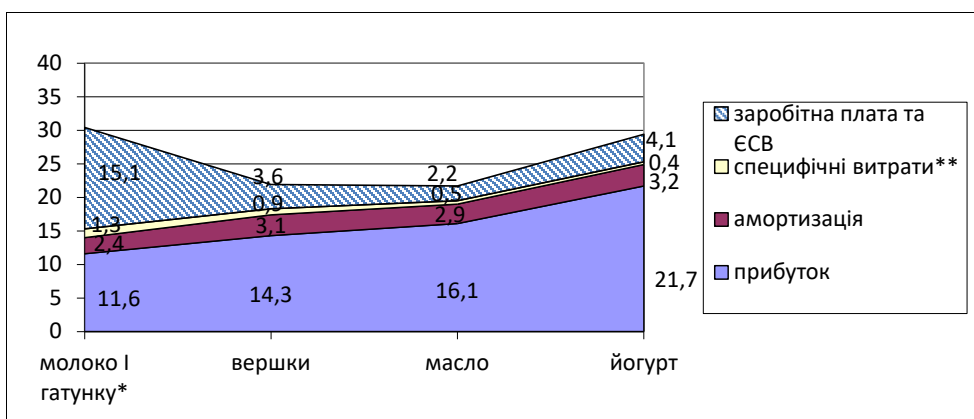
чинників: організаційної структури, спеціалізації, організаційно-правової форми господарювання. Водночас її рівень, структурно-функціональна регламентація і методичне наповнення повинні забезпечити захист приватної власності фермера та відповідати повсякчас зростаючим інформаційним запитам. Так, великі та середні фермерські господарства як правило використовують класичну систему фінансового обліку та окремі компоненти управлінського обліку, ведуть облік виробництва. Багаторівнева система обліку цих господарств побудована згідно принципів національних стандартів бухгалтерського обліку і відповідає вимогам Методичних рекомендацій щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств № 390 від 4 червня 2009 року [10] та Методичних рекомендацій з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №132 від 18 травня 2001 року [7]. Для сімейних фермерських господарств (із

площею землекористування до 20 га сільськогосподарських угідь) призначено Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах № 189 від 2 липня 2001 року [8]. Слід зазначити, що даний нормативний документ істотно відрізняється від Методичних рекомендацій із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами №720 від 15 червня 2011 року [9]. Найсуттєвіші розбіжності між цими нормативно-правовими документами стосуються форм регістрів обліку (первинних документів), порівняння переліку який подано в табл. 1.

Наші дослідження вказують на те, що в умовах сьогодення Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, як і вище згадані інші нормативні документи, не враховують галузевих та організаційно-правових особливостей щодо сучасного етапу розвитку фермерства, прописані всупереч основних положень та останніх змін і



а) молоко – сир кисломолочний – сир твердий



б) молоко – вершки – масло – йогурт

Рис. 1. Формування доданої вартості у ланцюгах цінностей виробництва молочної продукції у фермерському господарстві «Агротем» та приватній сироварні «Джерсей», у середньому за 2018 р., %

* Свій початок кожен із двох зображених цінових ланцюгів бере у фермерському господарстві «Агротем», а продовжується у приватній сироварні «Джерсей»;

** для молока специфічними витратами є орендна плата за земельні ділянки (паї), для молочної продукції – плата за ветеринарний експертний висновок.

Джерело: розраховано і побудовано за даними бухгалтерського обліку фермерського господарства «Агротем» та інформації, наданої приватною сироварнею «Джерсей»

доповнень до Закону України «Про фермерське господарство» № 973-IV від 19 червня 2003 року [15].

Ситуація, яка склалася, свідчить, що загалом методологічна сторона ведення бухгалтерського обліку у фермерських господарствах ще недостатньо напрацьована, не відповідає вимогам часу. Особливо це стосується обліку витрат на виробництво аграрної продукції. Окрім цього неузгодження чинної регламентації із вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [14] дозволяє застосування в обліковій практиці суб'єктів агробізнесу двох методів обліку витрат: на створення біологічних активів і виробництво сільськогосподарської продукції.

Відтак, організація обліку валоризації у фермерських господарствах має об'єктивні передумови, які зумовлені, насамперед, бажанням фермера володіти інформацією про ефективність виробництва того чи іншого виду продукції, що стане запорукою пошуку кращих ринків збуту аграрної продукції. Дані обліку цього процесу можуть забезпечити власника інформацією на кожному етапі виробничого циклу, сприяти виявленню раціональності співвідношень між витратами, обсягом виробництва та рівнем рентабельності, що допоможе прийняттю виважених управлінських рішень,

спрямованих на досягнення конкурентної переваги фермерського господарства.

Вимоги скороченої форми фінансової звітності, котру фермерські господарства як суб'єкти малого підприємництва складають за даними бухгалтерського обліку відповідно до вимог П(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [13], дають підстави в межах застарілого, але все ще чинного нормативного забезпечення, запропонувати альтернативні варіанти обліку процесу валоризації. Методологічно основу обліку валоризації становить поелементний облік витрат, які формують собівартість виготовленої та реалізованої продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці і соціальне страхування, амортизація, вартість придбаних послуг, інші прямі та загальновиробничі витрати). У межах предмету дослідження, на нашу думку, це оптимальний підхід, оскільки декомпозиція елементів витрат є тотожною компонентній наповненості показника доданої вартості аграрної продукції. За умови запровадження запропонованого вище, концепція обліку валоризації у фермерських господарствах зводиться до використання скороченого плану бухгалтерських рахунків та переорієнтації окремого узагальнення інформації про витрати

Таблиця 1

Порівняльна характеристика реєстрів обліку і первинних документів для малих підприємств і фермерських господарств за спрощеною формою

№ п/п	Ділянка обліку	Мале підприємство	Фермерське господарство
1	Реєстрація всіх господарських операцій	-	Журнал реєстрації господарських операцій
2	Облік необоротних активів, амортизації (зносу)	Відомість 1.1-мс обліку необоротних активів Відомість 1.2-мс обліку нарахування амортизації Відомість 4.1-мс обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів	Відомість обліку основних засобів
3	Облік виробничих запасів, готової продукції і запасів	Журнал 1-мс обліку активів	Книга (карточка) складського обліку
4	Облік тварин на вирощуванні і відгодівлі	-	Книга обліку руху тварин і птиці на фермі
5	Облік витрат на виробництво	Журнал 4-мс обліку витрат	Книга обліку доходів та витрат
6	Облік зобов'язань, прибутку і капіталу	Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань	Журнал реєстрації господарських операцій
7	Облік розрахунків та інших операцій	Відомість 2.1-мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом	Відомість обліку розрахунків
8	Облік реалізації	Журнал 3-мс обліку доходів	Журнал реєстрації господарських операцій і Книга обліку доходів та витрат
9	Облік праці і заробітної плати	Відомість 2.2-мс обліку розрахунків з працівниками	Розрахунково-платіжна відомість
10	Узагальнення даних по синтетичних рахунках	Оборотна відомість	-
11	Фінансова звітність	Баланс (форма № 1-мс) Звіт про фінансові результати (форма № 2-мс)	Баланс (форма № 1-мс) Звіт про фінансові результати (форма № 2-мс)

за елементами (бухгалтерські рахунки класу 8) і доходи (бухгалтерські рахунки класу 7) на один бухгалтерський рахунок 79 «Фінансові результати». Як наслідок, вирішення проблеми у такий спосіб дозволяє зменшити кількість бухгалтерських записів і дає підстави для подальшого вдосконалення і спрощення бухгалтерського обліку, що особливо актуально для сімейних фермерських господарств.

За результатами наукового пошуку вималювались дві моделі обліку формування доданої вартості в процесі валоризації аграрної продукції. Принцип альтернативності у цьому контексті зумовлений як сезонністю виробництва, так і розмаїттям продукції, яку виробляє фермер, у тому числі і орієнтацією на нішеве чи органічне виробництво. Отож, у контексті валоризації пропонуємо простий облік формування доданої вартості та облік формування доданої вартості в розрізі об'єктів. Тут зауважимо, що діюча методологія і практика бухгалтерського обліку в сільському господарстві не передбачає застосування рахунків класу 8 «Витрати за елементами» через розмаїття об'єктів витрат, сезонний характер виробництва, неспівпадання виробничого циклу із тривалістю календарного року та специфічним порядком калькулювання аграрної продукції. Водночас вважаємо, що моноспеціалізовані фермерські господарства при невеликій кількості господарських операцій і відсутності декількох напрямків діяльності облік витрат на формування доданої вартості можуть вести із використанням бухгалтерських рахунків класу 8 «Витрати за елементами» (рис. 2).

Суть простого обліку формування доданої вартості аграрної продукції у фермерському господарстві полягає в тому, що для обліку витрат слід використовувати бухгалтерські рахунки 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати».

Ці рахунки призначені для узагальнення інформації про формування доданої вартості аграрної продукції у процесі валоризації у фермерському господарстві протягом звітного періоду у транзитному режимі (за дебетом і кредитом витрати відображаються одночасно).

На підставі первинних документів суми визнаних витрат у розрізі елементів впродовж звітного періоду нагромаджують на дебеті відповідних рахунків класу 8 «Витрати за елементами» у відомості спеціальної форми. Прагнення до максимального спрощення обліку витрат у фермерських господарствах спонукає до відмови від використання бухгалтерського рахунка 23 «Виробництво». Такий підхід дещо знизить високий рівень деталізації витрат, водночас без додаткових вибірок забезпечить очевидність фінансового результату діяльності фермерського господарства. В даному випадку у дебет рахунка 79 «Фінансові результати» слід списати нагромаджені протягом звітного періоду витрати за елементами, а на кредиті відобразити загальну суму доходу. Тобто окреме узагальнення інформації про собівартість реалізації на рахунок 90 «Собівартість реалізації» та про виручку (доходи) на рахунок 70 «Доходи від реалізації» переорієнтовано на один бухгалтерський рахунок 79 «Фінансові результати». Проте, в даному випадку виникає необхідність високого ступеня аналітичності обліку розрахунків з покупцями та замовниками.

Водночас окремі виробничі цикли у фермерських господарствах, пов'язані із валоризацією, наприклад, закладання твердих сирів на просоловання та дозрівання, можуть виходити за межі поточного календарного року. В той же час фермерські господарства зобов'язані подавати фінансову звітність за календарний рік, незалежно від того, завершено чи ні виробничі цикли. Тому це зумовлює певні методичні передумови, які слід врахувати при закритті рахунків з обліку витрат на виробництво аграрної продукції. Тут витрати за

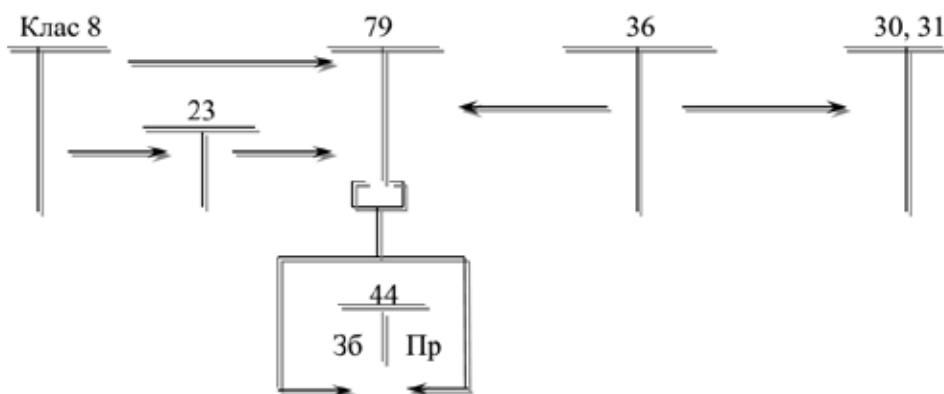


Рис. 2. Модель простого обліку формування доданої вартості аграрної продукції у процесі валоризації у фермерському господарстві

Джерело: розроблено авторами

незавершеними виробничими циклами визнають як незавершене виробництво.

Тому, якщо мова йде про незавершене виробництво, то закриття рахунків класу 8 пропонуємо зробити наступним чином:

дебет рахунка 23 «Виробництво»;

кредит рахунків класу 8.

Здійснюючи облік витрат за даною моделлю фермер в кінці звітного періоду (року) може отримати інформацію про фінансовий результат, не здійснюючи калькуляції і не розраховуючи при цьому собівартості одиниці сільськогосподарської продукції. Тобто, сальдо на рахунку 79 «Фінансові результати» при його закритті слід списати на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», зробивши відповідний запис:

дебет рахунка 79 «Фінансові результати»;

кредит рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Аналітичний облік витрат в розрізі об'єктів пропонуємо вести в тих фермерських господарствах, де виробнича діяльність здійснюється в кількох напрямках і виробляється декілька видів аграрної продукції. У цьому випадку виникає необхідність в первісному визнанні готової продукції за видами, іншими словами – за фактичними витратами, що нагромаджена на дебеті рахунків класу 8. Проте, це може ускладнити облік, оскільки в розрізі об'єктів обліку витрат потрібно буде

закривати окремо кожен рахунок класу 8. Тому, на нашу думку, при такій ситуації можна спочатку провести закриття цих рахунків, скажімо, в дебет рахунка 86 «Зведені за елементами витрати операційної діяльності», на якому в розрізі об'єктів будуть нагромаджуватися суми витрат. Таким чином у Відомості обліку витрат і виходу продукції (табл. 2) відбудеться закриття рахунків класу 8 в дебет рахунка 86 «Зведені за елементами витрати операційної діяльності», на якому в розрізі об'єктів будуть нагромаджуватися суми витрат.

Тоді оприбуткування готової продукції будемо відображати таким бухгалтерським записом:

дебет рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

кредит рахунка 86 «Зведені за елементами витрати операційної діяльності».

У даному випадку доречними будуть міркування щодо пріоритетності введеного рахунка 86 «Зведені за елементами витрати операційної діяльності» поряд із рахунком 23 «Виробництво», адже за своїм призначенням нововведений рахунок теж можна вважати калькуляційним. Проте, з позицій селянина, який самостійно бажає вести облік за допомогою рахунків класу 8 «Витрати за елементами», немає принципової різниці в шифрі рахунків, тим паче вільний діапазон класу 8 дозволяє відкрити такий рахунок, на якому б нагромаджували саме витрати за елементами.

Таблиця 2

Відомість обліку витрат і виходу продукції за 20_ рік, грн.

Назва продукції	Витрати (дебет р. 86)						Вихід продукції (кредит р. 86)		Собівартість
	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	Відрахуванні на соціальні заходи	Амортизація	Інші операційні витрати	Разом витрат	Кількість	Сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Джерело: розроблено авторами

Таблиця 3

Трансформація інформації із Відомості обліку витрат на виробництво у категорію «Додана вартість», яка сформована у процесі валоризації аграрної продукції (молоко охолоджене I гатунку) у фермерському господарстві «Агротем» за 2018 рік, тис грн

Книга обліку доходів і витрат (рахунок 86)			Додана вартість		
Елементи витрат	Дебет	Кредит	Елементи	Витрати	Доходи
Матеріальні витрати	15184,5	19523,4	Дохід від реалізації	X	51856,7
Витрати на оплату праці	7853,1		Заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи (ЗП)	9423,7	
Відрахуванні на соціальні заходи	1570,6		Амортизація (А)	10124,7	
Амортизація	10124,7		Специфічні витрати (ВС)	853,9	
Інші операційні витрати	853,9		Прибуток (П)	16269,9	
Разом витрат	35586,8		x	Разом додана вартість (ДВ)	

Джерело: розраховано і побудовано за даними бухгалтерського обліку фермерського господарства «Агротем»

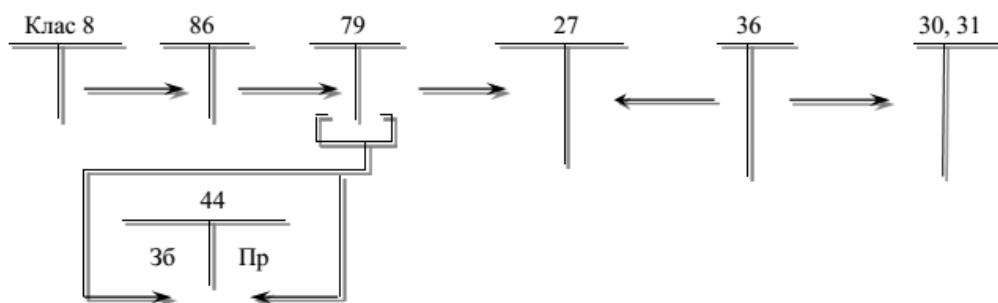


Рис. 3. Модель обліку формування доданої вартості у процесі валоризації аграрної продукції у фермерському господарстві в розрізі об'єктів

Джерело: розроблено авторами

Попередньо списавши витрати в дебет рахунка 79, первісне визнання готової продукції будемо відображати таким бухгалтерським записом: дебет рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», кредит рахунка 79 «Фінансові результати». Отож, у багатогалузевих фермерських господарствах облік процесу валоризації аграрної продукції може бути втілений у моделі обліку витрат у розрізі об'єктів (рис. 3).

Першочергово, і ми уже про це згадували, валоризація передбачає штучне збільшення ціни за рахунок надання аграрній продукції певних конкурентних переваг. Цей процес має безпосередній вплив на зміну оцінки аграрної продукції та величину фінансового результату від реалізації. Так, логічно, що справедлива вартість буде більшою від оцінки при первісному визнанні. Тому відображення результату від зміни (збільшення) оцінки аграрної продукції слід провести в обліку додатковою бухгалтерською кореспонденцією: дебет рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», кредит рахунка 79 «Фінансові результати».

Вважаємо, що при використанні запропонованих нами моделей обліку фермеру буде досить легко визначити величину доданої вартості, оскільки інформація у системі обліку відображена у згрупованому вигляді (табл. 3).

Передумовою запропонованих альтернативних моделей обліку формування доданої вартості в процесі валоризації аграрної продукції є сезонність і різноманітність виробництва в аграрній галузі, орієнтація сімейних фермерських господарств на безперервну діяльність, досягнення ними вищого рівня конкурентоспроможності та прибутковості через орієнтацію на нішеве виробництво. Проста модель обліку формування доданої вартості у процесі валоризації аграрної продукції у фермерському господарстві та модель обліку у розрізі об'єктів витрат адаптовані до чинної нормативно-правової бази. Їх основу становить поелементний облік витрат щодо формування собівартості виготовленої та реалізованої продукції, оскільки декомпозиція елементів витрат

є тотожною компонентній наповненості показника доданої вартості аграрної продукції.

Висновки з проведеного дослідження. Процес валоризації є засобом збільшення доданої вартості аграрної продукції та інструментом підвищення конкурентоспроможності фермерських господарств. За допомогою вертикальної інтеграції та інноваційних технологій передбачено мінімізацію кількості стадій обробки виробленої фермерами продукції, пропозицію споживачеві продукції та товарів нового екологічнобезпечного і збалансованого за поживністю типу.

Грамотне поєднання соціального і комерційного векторів у конфігурації доданої вартості аграрної продукції, розширення спектру інформаційних запитів про результативність агробізнесу вимагають нового сутнісного наповнення сучасної системи обліку у фермерських господарствах, де зміщення акцентів повинно першочергово стосуватись становлення і розвитку сімейного фермерства на засадах нішевого та крафтового виробництва, а відповідно і їх облікового забезпечення.

Орієнтація на безперервну діяльність сімейного фермерства на інноваційних засадах передбачає досягнення вищого рівня конкурентоспроможності та прибутковості. Раціональний підхід у забезпеченні цих характеристик, а також сезонність і розмаїття об'єктів виробництва, орієнтація на нішеве чи органічне виробництво дозволяє запропонувати дві альтернативні моделі обліку формування доданої вартості в процесі валоризації аграрної продукції: просту та в розрізі об'єктів витрат. Для кожної з них розроблена відповідна методика, адаптована до чинної нормативно-правової бази.

Методологічно основу обліку валоризації становить поелементний облік витрат, які формують собівартість виготовленої та реалізованої продукції. Декомпозиція елементів витрат є тотожною компонентній наповненості показника доданої вартості аграрної продукції. Відтак концепція обліку валоризації у фермерських господарствах зводиться до переорієнтації окремого узагальнення інформації про витрати за елементами і доходи на один бухгалтерський рахунок 79 «Фінансові результати».

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Porter M. E. Competitive advantage: creating and sustaining superior performance. New York: Free press, 1985. 658 p.
2. Довбуш А.В. Визначення фінансових результатів фермерських господарств. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету*. 2013. Вип. 21. С. 170-174.
3. Коваленко О. В. Соціальні та комерційні вектори формування конфігурації доданої вартості у продовольчому комплексі. *Продовольчі ресурси. Економічні науки*. 2014. № 3. С. 74–80.
4. Коваль Н. І., Мандибуря В. В. Удосконалення організації обліку фермерських господарств: зарубіжний досвід. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 3. С. 877-882.
5. Костенко В. Г. Особливості бухгалтерського обліку і фінансової звітності в фермерських господарствах. *Економіка АПК*. 2011. №2. С.12-14.
6. Лень В.С., Зоценко Д.В. Щодо вибору форми бухгалтерського обліку в фермерських господарствах. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2014. № 1. С. 237-246.
7. Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. №132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01/ed20051031/> (дата звернення: 10.11.2019).
8. Методичні рекомендації по організації та ведення обліку в селянських (фермерських) господарствах: Наказ Міністерства аграрної політики України від 02.07.2001 р. №189. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0189555-01> (дата звернення: 12.11.2019).
9. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2011 р. №720. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0422201-03> (дата звернення: 24.11.2019).
10. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09> (дата звернення: 13.11.2019).
11. Модернізація підприємств в ґрупах доданої вартості [Авдашева С. Б., Буданов І. А., Голикова В. В., Яковлев А. А.]. *Економічний журнал ВШЕ*. 2005. № 3. С. 361–377.
12. Нікішина О. В. Відтворювальний методичний підхід до оцінки ефективності суб'єктів інтегрованих товарних ринків. *Економіка харчової промисловості*. 2017. Т. 9. Вип. 3. С. 24–35.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (дата звернення: 13.12.2019).
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 14.11.2019).
15. Про фермерське господарство: Закон України від 19.06.2003 р. № 973-IV. URL: zakon.rada.gov.ua/go/973-15 (дата звернення: 13.12.2019).
16. Ревуцька Н. В., Гришкова О. О. Дослідження ланцюга створення цінності на підприємстві. URL: <http://Conference.SPKNEU.ORG>. (дата звернення: 08.11.2019).
17. Саблук В. Як «виростити» додану вартість в АПК. URL: <https://agropolit.com/blog/123-yak-virostiti-dodanu-vartist-v-apk>. (дата звернення: 08.11.2019).
18. Скрипник С.В. Удосконалення методичного забезпечення облікового процесу фермерських господарств. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2014. Вип. 2 (53). С. 264-269.
19. Слободян В. Удосконалення організацій бухгалтерського обліку у фермерських господарствах. URL: http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_2_2014_04_17_18/udoskonalennja_organizacij_bukhgalterskogo_obliku_u_fermerskikh_gospodarstvakh/52-1-0-929 (дата звернення: 12.11.2019).
20. Шевченко Н.О. Оптимізація системи бухгалтерського обліку фермерських господарств. *Збірник наукових праць Уманський національного університету садівництва*. 2012. Вип. 79 Ч. 2. С. 146-151.

REFERENCES:

1. Porter M. E. (1985) Competitive advantage: creating and sustaining superior performance. New York: Free press.
2. Dovbush A. V. (2013) Vyznachennia finansovykh rezultativ fermerskykh gospodarstv. [Determination of financial results of farms]. *Zbirnyk naukovykh prats Podil'skoho derzhavnoho ahrarno-tehnichnoho universytetu*. Vyp. 21. Pp. 170–174.
3. Kovalenko O. V. (2014) Sotsialni ta komertsiyni vektory formuvannia dodanoi vartosti u prodovolchomu kompleksi. [Social and commercial vectors of value-added configuration formation in the food complex]. *Prodo-volchi resursy. Ekonomichni nauky*. № 3. Pp. 74–80.
4. Koval N. I., Mandybura V. V. (2015) Udoskon-alennia orhanizatsii obliku fermerskykh hospodarstv: zarubiznyy dosvid. [Improvement of the organization of accounting of farms: foreign experience]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*. № 3. Pp. 877-882.
5. Kostenko V. H. (2011) Osoblyvosti bukhhal-terskoho obliku i finansovoi zvitnosti v fermerskykh hospodarstvakh. [Features of accounting and financial reporting in farms]. *Ekonomika APK*. № 2. Pp. 12–14.
6. Len V. S., Zotsenko D. V. (2014) Shchodo vyboru formy bukhhal'terskoho obliku v fermerskykh hospodarstv-ah. [Choosing the form of accounting in farms]. *Visnyk Chernihivskoho derzhavnogo ahrarnoho universytetu*. № 1. Pp. 237–246.
7. Metodychni rekomendatsii z planuvannia, obliku ta kalkuluвання sobivartosti produktsii (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpryemstv. [Methodical recom-mendations for planning, accounting and costing of prod-ucts (works, services) in agricultural enterprises]. *Nakaz Ministerstva ahrarnoi polityky Ukrainy vid 18.05.2001 r. № 132*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01/ed20051031/> (accessed 10 November 2019).

8. Metodichni rekomendatsii po orhanizatsii obliku v selianskykh (fermerskykh) hospodarstvakh. [Methodical recommendations for organization of accounting in farms]. Nakaz Ministerstva ahrarynoi polityky Ukrainy vid 02.07.2001 r. №189. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0189555-01> (accessed 12 November 2019).

9. Metodichni rekomendatsiyi iz zastosuvannya rehistriv bukhhalternskoho obliku malymy pidpryyemstvamy. [Methodical recommendations for using of accounting registers by small enterprises]. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 15.06.2011 r. № 720. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0422201-03>. (accessed 24 November 2019).

10. Metodichni rekomendatsii shchodo zastosuvannya rehistriv zhurnalno-ordernoi formy obliku dlia silskohospodarskykh pidpryyemstv. [Methodical recommendations for using of registers of the log-order form of accounting for agricultural enterprises]. Nakaz Ministerstva ahrarynoi polityky Ukrainy vid 04.06.2009 r. № 390. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09> (accessed 13 November 2019).

11. Avdasheva S. B., Budanov I. A., Holykova V. V., Iakovlev A. A. (2014) Modernizatsia predpriiaty v tse-pochkakh dobavlennoy stoimosti. [Modernization of enterprises in value chains]. *Ekonomicheskyy zhurnal*. № 3. pp. 361–377.

12. Nikishyna O. V. (2017) Vidtvoryvalnyy metodychnyy pidhid do otsinky efektyvnosti subiektiv intehrovanykh tovarnykh rynkiv. [Reproductive methodological approach to evaluating the performance of integrated commodity market entities]. *Ekonomika harchovoi promyslovoti*. T. 9. Vyp. 3. Pp. 24–35. (in Ukrainian)

13. Polozhennia (standart) bukhhalternskoho obliku 25 "Sproshchena finansova zvitnist" [Accounting Standard 25 "Simplified Financial Statements"]. Nakaz Ministerstva finansiv vid 25.02.2000 r. № 39. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (accessed 13 December 2019).

14. Polozhennia (standart) bukhhalternskoho obliku 30 "Biologichni aktyvy" [Accounting Standard 30 "Biological assets"]. Nakaz Ministerstva finansiv vid 18.11.2005 r. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (in Ukrainian) (accessed 14 November 2019).

15. Pro fermerske hospodarstvo. [About the farm]. Zakon Ukrainy vid 19.06.2003 r. № 973-IV. URL: zakon.rada.gov.ua/go/973-15 (accessed 13 December 2019).

16. Revutska N. V., Hryshkova O. O. Doslidzhen-nia lantsiuha stvorennia tsinnosti na pidpryyemstvi. [Investigating the value chain of an enterprise]. URL: <http://Conference.SPKNEU.ORG>. (accessed 8 September 2019).

17. Sabluk V. Iak "vyrostyty" dodanu vartist v APK. [How to "grow" value-added in agroindustrial complex]. URL: <https://agropolit.com/blog/123-yak-virostiti-dodanu-vartist-v-apk> (accessed 8 November 2019).

18. Skrypnyk S. V. (2014) Udoskonalennia metodychnoho zabezpechennia oblikovoho protsesu fermerskykh hospodarstv. [Improvement of methodological support of the accounting process of farms]. *Visnyk sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen*. Vyp. 2 (53). Pp. 264–269.

19. Slobodyan V. Udoskonalennia orhanizatsiy bukhhalternskoho obliku u fermerskykh hospodarstvakh. [Improvement of accounting organizations in farms]. URL: http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_2_2014_04_17_18_udoskonalennja_organizacij_bukhgalterskogo_obliku_u_fermerskikh_gospodarstvakh/52-1-0-929. (accessed 12 November 2019).

20. Shevchenko N. O. (2012) Optymizatsia systemy bukhhalternskoho obliku fermerskykh hospodarstv. [Optimization of the farm accounting system]. *Zbirnyk naukovykh prats Umanskykh natsionalnoho universytetu sadivnytstva*. Vyp. 79 Ch. 2. Pp. 146–151.