

## ПРИМЕНЕНИЕ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ НА ОСНОВЕ СИСТЕМЫ НАЦИОНАЛЬНЫХ СЧЕТОВ

**В. И. Юрчик**

*К. э. н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита УО «Брестский государственный технический университет»,  
Брест, Беларусь, e-mail: verayurchik@mail.ru*

### Реферат

Представлен порядок определения добавленной стоимости предприятия на основе структуры системы национальных счетов. Произведена сравнительная характеристика показателей системы национальных счетов и финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Разработана методика отражения добавленной стоимости на счетах бухгалтерского учета.

**Ключевые слова:** добавленная стоимость, система национальных счетов, валовой выпуск товаров, выручка от реализации.

### APPLICATION OF VALUE ADDED IN THE ACTIVITIES OF AN ENTERPRISE ON THE BASIS OF THE SYSTEM OF NATIONAL ACCOUNTS

**V. I. Yurchyk**

### Abstract

The procedure for determining the value added of an enterprise based on the structure of the system of national accounts is presented. A comparative characteristic of indicators of the system of national accounts and financial and economic activities of the enterprise has been made. A methodology has been developed for reflecting the added value on the accounts of accounting.

**Keywords:** value added, system of national accounts, gross output of goods, sales proceeds.

### Введение

Развитие государства оценивается на основе уровня развития экономики в целом. Произвести оценку экономической составляющей государства возможно при помощи системы национальных счетов, которая впервые начала применяться в Великобритании в 1946 г. Система национальных счетов (СНС) – это система взаимосвязанных показателей и классификаций, применяемая для описания и анализа макроэкономических процессов в странах с рыночной экономикой, выраженная комплексом таблиц, имеющих форму бухгалтерских счетов, в которых отражаются процессы производства, распределения и конечного использования общественного продукта и национального дохода [1].

Национальное счетоводство выполняет для экономики в целом те же функции, что бухгалтерский учет для конкретного предприятия. Различные показатели, которые входят в СНС, позволяют измерять объем производства в конкретный момент времени и раскрывать факторы, непосредственно определяющие функционирование экономики. Информация, которую дают счета валового внутреннего продукта и национального дохода, служит основой для формирования и проведения в жизнь государственной политики, направленной на улучшение функционирования экономики. Система национальных счетов – статистическая система, представляющая собой формализацию теоретической концепции национального счетоводства и состоящая из логически последовательной и интегрированной совокупности счетов, таблиц и балансовых ведомостей, которые отражают производство, распределение и использование валового национального продукта и национального дохода страны [2].

Оценить экономический рост народно-хозяйственного комплекса государства возможно на основе показателей валового выпуска товаров и услуг, валового внутреннего продукта и валовой добавленной стоимости. Валовой выпуск товаров и услуг ( $B$ ) представляет собой суммарную стоимость всей произведенной за год продукции, включая производство товаров и услуг, которые могут иметь рыночный и нерыночный характер.

$$B = B(\Pi) + B(Y), \quad (1)$$

где  $B(\Pi)$  – валовой выпуск товаров;  
 $B(Y)$  – валовой выпуск услуг.

Валовой внутренний продукт (ВВП) – это один из важнейших показателей системы национальных счетов, который характеризует конечный результат производственной деятельности экономических единиц – резидентов и измеряет стоимость товаров и услуг, произведенных этими единицами для конечного использования. ВВП используется при международных сопоставлениях и при расчетах общественной производительности труда и других показателей экономической эффективности. ВВП является показателем произведенного продукта, который представляет собой стоимость произведенных конечных товаров и услуг. Это означает, что стоимость промежуточных товаров и услуг, использованных в процессе производства (таких как сырье, материалы, топливо, энергия, семена, корма, услуги грузового транспорта, оптовой торговли, коммерческие и финансовые услуги и т. п.), не входит в ВВП. Промежуточное потребление включает в себя стоимость всех товаров и рыночных услуг, которые полностью потребляются с целью производства других товаров и услуг. В состав промежуточного потребления входят: материальные затраты, товары и услуги производственного характера, используемые в производственном процессе.

Показатель валовой внутренней продукт идентичен показателю валовой добавленной стоимости. Валовая добавленная стоимость – это вклад в валовой внутренний продукт индивидуальных производителей, отраслей, секторов, рассчитывается как разность между валовым выпуском товаров (услуг) и промежуточным потреблением.

$$\text{ВВП} = B - \text{ПП} = \text{ВДС}, \quad (2)$$

где  $\text{ВВП}$  – валовой внутренний продукт;  
 $\text{ПП}$  – промежуточное потребление;  
 $\text{ВДС}$  – валовая добавленная стоимость [1].

При расчете производственным методом ВВП исчисляется путем суммирования валовой добавленной стоимости всех производственных единиц резидентов, сгруппированных по отраслям или секторам. Валовая добавленная стоимость – это разница между стоимостью произведенных товаров и оказанных услуг (выпуском) и стоимостью товаров и услуг, полностью потребленных в процессе производства (промежуточное потребление).

Каждому из показателей системы национальных счетов соответствуют аналогичные категории на уровне отдельных отраслей, секторов экономики или хозяйствующих субъектов. Сравнивая показатели системы национальных счетов и финансово-хозяйственной деятельности предприятия, следует отметить соответствие следующих категорий в таблице 1.

Таблица 1 – Сопоставление показателей

Показатели системы национальных счетов	Показатели финансово-хозяйственной деятельности предприятия
валовой выпуск товаров	выручка от реализации товаров (работ, услуг)
промежуточное потребление	материальные затраты и приравненные к ним затраты по производству продукции (работ, услуг)
валовой внутренний продукт	валовая добавленная стоимость

Примечание – Источник: собственная разработка

На основе ВВП можно оценить и сопоставить развитие экономики различных стран, а также секторов и регионов на определенной государственной территории. Следовательно, показатель ВВП является основным результативным критерием системы национальных счетов в экономической статистике многих стран и международных организаций и характеризует конечный результат производственной деятельности как в сфере материального производства, так и нематериальных услуг. В связи с тем, что система национальных счетов основывается на принципе двойной записи и отражает операции, происходящие в экономике в двух аспектах – реальном (ресурсном) и финансовом (использование), считаем целесообразным производить оценку финансово-хозяйственной деятельности предприятий на основе показателя валового внутреннего продукта, т. е. валовой добавленной стоимости.

**Основная часть. Система национальных счетов как основа формирования добавленной стоимости предприятия**

Проблеме идентификации сущности понятия добавленной стоимости и ее распределения уделялось достаточно внимания в работах известных зарубежных и российских экономистов, среди которых можно отметить А. Смит, Д. Риккардо, В. Петти, К. Маркс, К. Р. Макконелл [3, 4, 5, 6, 7].

Школа меркантилистов. Источником богатства и прибыли в данном учении является торговля и термин прибавочная стоимость рассматривается как форма торговой прибыли. Т. Мен считал целесообразным и выгодным для государства допущение беспрошльного вывоза товаров, изготовленных из иностранного сырья, к цене которого присоединена добавленная стоимость. Это обеспечивает, по его мнению, работу «множеству бедного народа», приводит к значительному росту ежегодного вывоза этих товаров за границу, увеличению ввоза иностранного сырья и способствует возрастающему поступлению налогов в государственную казну от ремесленников [3].

Школа физиократов. В учении физиократов источником богатства является производство. Ф. Кене в качестве центрального пункта экономической системы выделяет учение о «чистом продукте», который представляет собой излишек вновь созданной продукции над издержками производства [4].

Классическая школа. Основоположник классической школы В. Петти как всеобщую форму прибавочной стоимости рассматривает земельную ренту – это весь полученный излишек над издержками производства. Петти различает земельную и денежную ренту – это процент на капитал и определяет его тем процентом, который образует земельная рента к цене земли. "Что же касается процента, то величина его должна быть, по крайней мере, не меньше ренты с такого количества земли, которое может быть куплено на эти деньги, где обеспеченность несомненная; там же, где обеспеченность менее надежна, там род страховки должен переплетаться с простым естественным процентом, что может значительно поднять уровень процента по сравнению с капиталом" [4].

А. Смит и Д. Риккардо считали, что фабричные рабочие своим трудом создают новую стоимость. Эта стоимость лишь частично достается им (заработная плата), а отдельную часть (прибавочную стоимость) присваивают капиталисты. За счет прибавочной стоимо-

сти они расплачиваются за банковский процент, за аренду земли у землевладельцев и получают доход.

Согласно А. Смиту прибавочная стоимость есть не что иное, как часть труда, которую собственники вещественных условий присваивают себе в процессе обмена с живым трудом. В прибавочную стоимость включаются земельная рента, промышленная прибыль и процент [5].

К. Маркс источником прибавочной стоимости определяет «неоплаченный труд» производительных рабочих, продающих свою рабочую силу. В течение необходимого времени рабочий отработывает своим необходимым трудом ценность своей рабочей силы, чтобы получить ее в форме заработной платы, а в течение прибавочного времени имеет место прибавочный труд, который и создает прибавочную стоимость [6, 7].

В настоящее время термин «добавленная стоимость» трактуется следующим образом в научных трудах экономистов.

Добавленная стоимость – вычисляется как разность между продажами компании за определенный период и издержками на товары и услуги, приобретенные у внешних поставщиков. Тем самым добавленная стоимость включает труд, управление, капитал, затраты и прибыль [7].

Добавленная стоимость – часть стоимости, приращенная непосредственно на данном предприятии, в данной фирме. Определяется как разность между выручкой от продажи продукции, товаров, услуг, произведенных фирмой, и ее затратами на закупку материалов и полуфабрикатов [8].

По нашему мнению, добавленная стоимость – это стоимость реализованной производителем (предприятием, фирмой) продукции за вычетом стоимости потребленных сырья, материалов, топлива, энергии, других ресурсов приобретенных им у поставщиков.

Для того чтобы определить сумму добавленной стоимости, необходимо из суммы выручки вычесть материальные затраты и приравненные к ним затраты по производству продукции (работ, услуг). В качестве приравненных затрат к материальным выступают:

- затраты на электроэнергию и тепловую энергию;
- аренду помещений;
- проценты по кредитам, лизинговые платежи;
- расходы по оплате услуг связи и информационных услуг;
- плата за пожарную и сторожевую охрану;
- расходы на рекламу;
- оплата услуг банка и другие расходы при производстве определенного вида продукции (работ, услуг).

Проводя соответствие показателей предприятия и системы национальных счетов, представим расчеты в таблице 2.

Таблица 2 – Сопоставление расчетов

Алгоритмы расчета по СНС	Алгоритмы расчета по финансово-хозяйственной деятельности предприятия
1. Валовой выпуск товаров (В)	1. Выручка от реализации продукции (работ, услуг) (В <sub>п,р,у</sub> )
2. Промежуточное потребление (ПП)	2. Материальные затраты и приравненные к ним затраты по производству продукции (работ, услуг) (МЗ)
3. Валовой внутренний продукт (ВВП) ВВП = В – ПП	3. Валовая добавленная стоимость (ВДС) ВДС = В <sub>п,р,у</sub> – МЗ

На основе вышеизложенного сумма добавленной стоимости рассчитывается согласно следующей формуле:

$$\sum ДС = \sum В_{п,р,у} - \sum МЗ, \quad (3)$$

где  $\sum ДС$  – сумма добавленной стоимости;  
 $\sum В_{п,р,у}$  – выручка от реализации продукции (работ, услуг);  
 $\sum МЗ$  – сумма материальных и приравненных к ним затрат.

Таким образом, категория «добавленная стоимость» состоит из следующих элементов:

- 1 – суммы заработной платы ( $\sum ЗП$ ) и отчислений на социальные нужды ( $\sum Отч.$ );
- 2 – амортизации основных средств и нематериальных активов ( $\sum АО$ );

3 – суммы прибыли, закладываемой в цену производимой продукции ( $\sum \text{Пр}$ );

4 – суммы налоговых платежей, подлежащих уплате в бюджет (налоги, включаемые в себестоимость: экологический, земельный и налог на недвижимость; налоги, включаемые в отпускную цену продукции: акцизы, НДС) ( $\sum \text{НП}$ ).

С учетом вышеперечисленных элементов формула 3 принимает вид:

$$\sum \text{ДС} = \sum \text{ЗП} + \sum \text{Отч.} + \sum \text{АО} + \sum \text{Пр} + \sum \text{НП}. \quad (4)$$

Рассматривая категорию добавленной стоимости как основной показатель характеризующий деятельность предприятия, необходимо правильно отразить его в системе бухгалтерского учета. Проведем сопоставление отражения валовой добавленной стоимости в системе национальных счетов и в системе бухгалтерского учета на предприятии. Система национальных счетов включает следующие счета, рассмотренные в таблице 3.

Таблица 3 – Система национальных счетов [9]

Счет	Балансирующая статья
Производства	Валовой внутренний продукт (валовая добавленная стоимость)
Образования доходов	Валовая прибыль или валовой смешанный доход
Распределения первичных доходов	Валовой национальный доход
Вторичного распределения доходов	Валовой национальный располагаемый доход
Использования доходов	Валовое национальное сбережение
Счет операций с капиталом	Чистое кредитование (+), чистое заимствование (+)

Каждый счет отражает определенный процесс экономической деятельности. В системе счетов отражается взаимосвязь между начальным формированием ресурсов, движением доходов, их использованием и конечными финансовыми результатами деятельности. Счета можно разделить на счета текущих операций и счета накоплений. К первым относятся те, в которых отражаются операции, полностью заканчивающиеся в текущем году: счета производства, образования, распределения и использования доходов. Ко вторым относятся счета операций с капиталом, финансовые счета, балансы активов и пассивов [10].

Валовой внутренний продукт (валовая добавленная стоимость) в системе национальных счетов образуется на счете производства, который имеет следующую структуру.

Таблица 4 – Структура счета производства [10]

Использование	Ресурсы	Методика расчета балансирующей статьи
Промежуточное потребление (ПП)	Выпуск товаров и услуг в основных ценах (В) Налоги на продукты (Нп)	
ВВП в рыночных ценах (ВВП)		$V + Hn - ПП = \text{ВВП в рыночных ценах}$

Таблица 6 – Методика формирования добавленной стоимости

№ п/п	Сущность хозяйственной операции	Отражение на счетах бухгалтерского учета
1	2	3
В течение месяца производятся следующие записи:		
1.	Отражается сумма выручки при реализации продукции (работ, услуг)	Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – К-т 88 «Добавленная стоимость» (субсчет 1 «Выручка от реализации продукции»)
2.	Отражается сумма материальных и прочих затрат, приравняемых к материальным	Д-т 88 «Добавленная стоимость» (субсчет 2 «Материальные затраты») – К-т 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
В конце месяца определяется добавленная стоимость и все суммы списываются на соответствующие счета:		

Показатель ВВП в рыночных ценах затем переносится на счет образования доходов для расчета валовой прибыли и счет производства закрывается.

В основу построения счетов национального счетоводства положен принцип бухгалтерских счетов, т. е. наличие двух противоположных частей, алгоритм расчета сальдо и т. д. Следовательно, структура бухгалтерского счета по формированию добавленной стоимости будет аналогична счету производства по СНС.

В целях формирования информации по показателю добавленной стоимости предлагаем ввести в план счетов счет-экран 88 «Добавленная стоимость» в раздел VII Типового плана счетов «Собственный капитал», т. к. добавленная стоимость включает в себя сумму прибыли, которую получит предприятие при реализации изготовленной продукции (работ, услуг). Прибыль от реализации продукции (работ, услуг) за вычетом соответствующих налогов представляет собой нераспределенную прибыль и является собственным капиталом предприятия.

Характеризуя счета-экраны В. Ф. Палий, дает следующее определение: «предназначаются для получения показателей, необходимых для составления (отражения) публичной финансовой отчетности или для внутрифирменного управления. Сальдо на счетах-экранах отсутствует, так как получаемая на них информация только детализируется в соответствующих аналитических счетах. Счета-экраны позволяют организовать аналитический учет отражаемых операций по иным признакам, чем они отражаются в аналитическом учете основных счетов. Возникает дополнительная систематизированная информация» [10].

Счет 88 «Добавленная стоимость» является сопоставляющим, сальдо не имеет, в балансе не отражается. Для получения детализированной аналитической информации рекомендуется использовать следующие субсчета, открытые к счету 88:

- субсчет 1 «Выручка от реализации продукции»;
- субсчет 2 «Материальные затраты».

Таблица 5 – Структура счета 88 «Добавленная стоимость»

Дебет	Кредит	Методика расчета добавленной стоимости
Материальные затраты (МЗ)	Выручка от реализации продукции (работ, услуг) (В п,р,у)	
Добавленная стоимость (ДС)		$V \text{ п,р,у} - MЗ = ДС$

Примечание – Источник: собственная разработка

Порядок отражения хозяйственных операций по формированию добавленной стоимости на счете 88 «Добавленная стоимость» представлен в таблице 6.

Продолжение таблицы

1	2	3
3.	Списание суммы выручки	Д-т 88 «Добавленная стоимость» (субсчет 1 «Выручка от реализации продукции») – К-т 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»)
4.	Списание сумм материальных и прочих затрат, приравняваемых к материальным, в затраты по производству продукции (работ, услуг)	Д-т 20 «Основное производство» – К-т 88 «Добавленная стоимость» (субсчет 2 «Материальные затраты»)
В конце месяца определяется добавленная стоимость и все суммы списываются на соответствующие счета:		
3.	Списание суммы выручки	Д-т 88 «Добавленная стоимость» (субсчет 1 «Выручка от реализации продукции») – К-т 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»)
4.	Списание сумм материальных и прочих затрат, приравняваемых к материальным, в затраты по производству продукции (работ, услуг)	Д-т 20 «Основное производство» – К-т 88 «Добавленная стоимость» (субсчет 2 «Материальные затраты»)

Примечание – Источник: собственная разработка

Определение суммы добавленной стоимости по счету 88 «Добавленная стоимость» производится по следующей формуле:

$$ДС = Об. Кр.сч. 88 - Об. Дт.сч. 88 \quad (5)$$

где *Об.Кр.сч.88* – сумма оборота по кредиту счета 88;

*Об.Дт.сч.88* – сумма оборота по дебету счета 88.

Сальдо по данному счету не будет, т. к. он является транзитным и после определения добавленной стоимости все суммы списываются на соответствующие счета для подсчета финансового результата по реализации продукции (работ, услуг).

#### Заключение

Система национального счетоводства предназначена для оценки в целом экономик государств, секторов и регионов. Методика СНС действует на основе международной системы учета и статистики для описания и анализа макроэкономических процессов в странах с рыночной экономикой. В качестве основных сопоставимых показателей выделяют валовой внутренний продукт и национальный доход, которые позволяют сравнить уровень развития различных стран по единому критерию. Использование СНС международным сообществом для оценки экономических процессов различных государств позволяет судить о том, что данную систему можно рассматривать как основу для выявления экономического результата деятельности не только масштабных государственных проектов, но и отдельных субъектов хозяйствования, действующих на определенной административной территории.

На основе проведенной сравнительной характеристики между показателями СНС и хозяйственной деятельности предприятия, в качестве результативного показателя соответствующего ВВП, была определена добавленная стоимость. Добавленная стоимость представляет собой определенную категорию, которая может быть создана только в воспроизводственном процессе на первой его фазе – производство. Добавленная стоимость включает в себя часть конечной стоимости продукции в виде заработной платы работников, амортизационных отчислений и прибыли, включаемой в отпускную цену. Каждый из составляющих элементов добавленной стоимости является определенным источником прибыли – и трудовые ресурсы, и основные производственные фонды предприятия. Анализируя финансово-хозяйственную деятельность предприятия за отчетный период времени, необходимо четко определить сумму затрат, понесенную при воспроизводственном процессе и сумму прибыли на вложенный капитал. Разработанная методика формирования и отражения добавленной стоимости на счетах бухгалтерского учета способствует своевременному получению необходимых показателей для оценки деятельности предприятия не только на основе финансовых результатов, но и в более широком экономическом масштабе, что способствует принятию достаточно эффективных управленческих решений как в краткосрочной, так и в долгосрочной перспективе.

#### Список цитированных источников

1. Вечканов, Г.С. Макроэкономика / Г. С.Вечканов, Г. Р. Вечканова. – СПб. : Питер, 2008. — 240 с.

2. Журавлева, Г. П. Экономика : учебник / Г. П. Журавлева. – М. : Экономистъ, 2006. – 574 с.  
 3. История экономических учений : учеб.пособие / И. П. Павлова [и др.] ; С.-Петерб. гос. ун-т аэрокосм. приборостроения. – СПб. : СПбГУАП, 2000. – 191 с.  
 4. Белоусов, В. М. История экономических учений : учеб. пособие / В. М. Белоусов, Т. В. Ершова. – Ростов н/Д : Феникс, 2010. – 542 с.  
 5. Ядгаров, Я. С. История экономических учений : учебник / Я. С. Ядгаров. – М : ИНФРА–М, 2008. – 460 с.  
 6. История экономических учений : учеб. пособие / под ред. В. С. Автономова В. [и др]. М. : ИНФРА–М, 2009. – 357 с.  
 7. Сио, К. К. Управленческая экономика: текст, задачи и краткие примеры : учебник : пер. с англ. / К. К. Сио. – 7-е изд. – М. : ИНФРА–М, 2010. – 669 с.  
 8. Большой экономический словарь : более 20000 терминов / авт. и сост. А. Б. Борисов. – М. : Кн. мир, 2013. – 895 с.  
 9. Курс социально-экономической статистики: учебник для вузов / под ред. проф. М. Г. Назарова. — М. : Финстатинформ, ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 771 с.  
 10. Палий, В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В. Ф. Палий. – М. : Бухгалт. учет, 2017. – 88 с.

#### References

1. Vechkanov, G.S. Makroekonomika / G. S.Vechkanov, G. R. Vechkanova. – SPb. : Piter, 2008. — 240 s.  
 2. ZHuravleva, G. P. Ekonomika : uchebnik / G. P. ZHuravleva. – M. : Ekonomist", 2006. – 574 s.  
 3. Istoriya ekonomicheskikh uchenij : ucheb.posobie / I. P. Pavlova [i dr.] ; S.-Peterb. gos. un-t aerokosm. priborostroeniya. – SPb. : SPbGUAP, 2000. – 191 s.  
 4. Belousov, V. M. Istoriya ekonomicheskikh uchenij : ucheb. posobie / V. M. Belousov, T. V. Ershova. – Rostov n/D : Feniks, 2010. – 542 s.  
 5. YAdgarov, YA. S. Istoriya ekonomicheskikh uchenij : uchebnik / Ya. S. YAdgarov. – M : INFRA–M, 2008. – 460 s.  
 6. Istoriya ekonomicheskikh uchenij : ucheb. posobie / pod red. V. S. Avtonomova V. [i dr]. M. : INFRA–M, 2009. – 357 s.  
 7. Sio, K. K. Upravlencheskaya ekonomika: tekst, zadachi i kratkie primery : uchebnik : per. s angl. / K. K. Sio. – 7-e izd. – M. : INFRA–M, 2010. – 669 s.  
 8. Bol'shoj ekonomicheskij slovar' : bolee 20000 terminov / avt. i sost. A. B. Borisov. – M. : Kn. mir, 2013. – 895 s.  
 9. Kurs social'no-ekonomicheskoy statistiki: uchebnik dlya vuzov / pod red. prof. M. G. Nazarova. — M. : Finstatinform, YUNITI-DANA, 2012. – 771 s.  
 10. Palij, V. F. Teoriya buhgalterskogo ucheta: sovremennye problemy / V. F. Palij. – M. : Buhgalt. uchet, 2017. – 88 s.

Материал поступил 01.05.2023, одобрен 14.06.2023, принят к публикации 14.06.2023