

УДК 563.36.23

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Лункіна Т.І., к.е.н.

Мачильська Л.В.

Хабіров В.Р.

Миколаївський національний аграрний університет

Теоретично визначено інституціональні основи формування фінансових результатів. Розглянуто обернену залежність між величиною отриманих доходів і величиною понесених витрат на їх створення. На прикладі сільськогосподарських підприємств досліджено даний тип взаємозв'язку у контексті їх спеціалізації. Оцінено роль оперативного аналізу у системі «доходи–витрати». Обґрунтовано збільшення доходу шляхом зниження виробничої і реалізаційної собівартості. Практично доведено можливість мінімізації витрат сільськогосподарських підприємств. Представлена раціональність у формуванні фінансових результатів у контексті оперативного фінансового аналізу.

Ключові слова: фінансові результати, доходи, витрати, собівартість, сільськогосподарські підприємства.

Institutional bases of formation of financial results have been theoretically defined. Inverse relationship between the size of gained income and size of the incurred expenses on their creation has been considered. This type of interrelation in a context of their specialization has been investigated on the example of the agricultural enterprises. The role of the operational analysis in system “income-expenses” has been estimated. The opportunity of costs minimization of agricultural enterprises has been proved. Rationality in formation of financial results is presented in the context of the operational financial analysis.

Keywords: financial results, revenues, expenses, cost, agricultural enterprises.

Актуальність проблеми. Кожний економічний суб'єкт, відповідно до особливостей його діяльності, займає конкретну нішу ринкового середовища. Саме у ній, протягом визначеного періоду, він здійснює сукупність взаємопов'язаних операцій, кінцевим результатом яких є отримання економічного чи соціального ефекту.

Однак, зважаючи на мінливість сьогоденних економічних процесів, проблема формування фінансового результату в обліково-аналітичній системі підприємств набуває все більшого значення, оскільки впливає на фінансовий результат – прибуток [7]. Останній є очікуваним результатом діяльності майже кожного суб'єкта господарювання і головною рушійною силою розвитку ринкової економіки. При цьому залежно від мети діяльності економічної одиниці кінцевий прибуток може бути умовно диференційований й адресуватися різним користувачам. Крім того, будучи унікальною економічною категорією, від нього залежить рівень фінансової стабільності, функціональність роботи системи товарно-грошових відносин, а також більшість інших важелів впливу на виробництво.

Таким чином, головним завданням економічних досліджень є виявлення чинників, які позитивно чи негативно впливають на процес формування фінансових результатів діяльності, і відповідно позначаються на утворенні витрат та визначенні виробничої собівартості, собівартості реалізації, витрат на управління підприємством, збутові продукції.

Аналіз останніх наукових досліджень. Дослідження фінансових результатів діяльності підприємств знайшло відображення у працях таких вчених-економістів як: Ф.Ф. Бутинця, В.К. Савчука, В.В. Сопка, Т.Р. Фецовича. В науковій літературі досить багато науковцями опрацьовано здебільшого сам механізм формування прибутку, тому доречно приділити більше уваги питанню щільності зв'язку між фінансовими результатами і собівартістю продукції.

Метою роботи є дослідження фінансових результатів діяльності у взаємозв'язку із собівартістю виробленої і реалізованої продукції.

Викладення основного матеріалу дослідження. Фінансовий результат діяльності підприємства є загальним кінцевим результатом роботи, отриманим на основі взаємоузгодженості одержаних доходів і понесених витрат. Отже, досліджуючи економічну категорію «фінансові результати», доцільно розглядати її як систему взаємопов'язаних об'єктів: 1) доходи, 2) витрати, 3) фінансові результати.

Так, в бухгалтерському обліку рахунки доходів і витрат закриваються на рахунку 79 «Фінансові результати» за видами діяльності.

За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображають суми в

порядку закриття рахунків обліку, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належну суму податку, нарахованого на прибуток. Сальдо рахунка під час закриття списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» [2].

При цьому, прибуток від операційної діяльності визначається у системі «доходи-витрати» даної діяльності. Результати фінансової діяльності формуються за рахунок її доходів і витрат. Результати інвестиційної діяльності визначаються доходами і витратами від інвестиційної діяльності. А фінансові результати від надзвичайних подій формуються за рахунок доходів та витрат від надзвичайної діяльності. Отже, доходи і витрати є основою формування фінансових результатів, головна роль яких полягає у економічному розвитку підприємства.

Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, внаслідок чого збільшується власний капітал підприємства (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників) [5]. Проводячи аналіз формування доходу на сільськогосподарських підприємствах, значна увага приділяється такому показнику як чистий дохід (виручка) від реалізації сільськогосподарської продукції. Кількісно даний вид доходу є сукупністю грошових потоків, отриманих підприємством за певний проміжок часу (частіше рік) внаслідок реалізації сільськогосподарської продукції [1]. При цьому, участь у його формуванні беруть здебільшого два елементи: ціна за одиницю продукції у грошовому вираженні і обсяг реалізації – у натуральному [8].

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками) [6]. На сільськогосподарських підприємствах, основною діяльністю яких є реалізація виробленої продукції, значна увага приділяється її собівартості. Собівартість – витрати виробничих факторів виражених у грошовому вимірнику, необхідних для здійснення підприємством виробничої і комерційної діяльності, пов'язаної з випуском і реалізацією продукції [5]. Крім того, собівартість продукції є одним із узагальнюючих показників, оскільки відображає ефективність використання ресурсів, результати впровадження новітньої

техніки і технології, удосконалення організації праці, виробництва і управління. При цьому, її формування відбувається під дією значної кількості різноманітних факторів з різноманітною вагомістю впливу і напрямком дії. Однак, аналогічно чистому доходу, собівартість формують здебільшого два елементи: витрати на виробництво і реалізацію одиниці продукції у грошовому вираженні і обсяг реалізації – у натуральному.

Отже, фінансовий результат діяльності сільськогосподарських підприємств перебуває у прямій залежності від доходу і в оберненій – від витрат. У зв'язку з цим, основною діяльністю таких підприємств є виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції, формування фінансового результату відбувається шляхом взаємодії чистого доходу від реалізації з повною собівартістю. З урахуванням того, що у практичній діяльності вплив витрат і доходів на формування фінансового результату є нерівномірним, нижче на основі економіко-математичних моделей проаналізовано відповідні залежності на прикладі двох різних за структурою і спеціалізацією підприємств Миколаївської області.

ТОВ «Надбужке» Миколаївського району – спеціалізоване на вирощуванні і реалізації соняшнику сільськогосподарське підприємство. Основним видом діяльності є рослинництво. Тваринництво – допоміжна ланка у його виробничому процесі. СГПП «Техмет-Юг» Жовтневого району – племінне сільськогосподарське підприємство, спеціалізоване на виробництві продукції тваринництва, а саме на вирощуванні і реалізації свиней. Як додаткова галузь – розвинуте рослинництво.

Побудуємо запропоновану економіко-математичну модель для СГПП «Техмет-Юг» Жовтневого району за вихідними даними таблиці 1.

Таблиця 1. Вихідні дані для формування економіко-математичної моделі залежності між фінансовим результатом, витратами і доходами від реалізації свинини у СГПП «Техмет-Юг» Жовтневого району

| Показники | Роки | | | | | |
|------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
| Витрати, тис. грн. | 3023,6 | 3326,3 | 3431,5 | 3200,9 | 3126,3 | 3036,6 |
| Чистий дохід, тис. грн. | 4233,0 | 4656,8 | 4804,1 | 4481,3 | 4376,8 | 4251,2 |
| Прибуток (збиток), тис. грн. | 1209,4 | 1330,5 | 1372,6 | 1280,4 | 1250,5 | 1214,6 |

Джерело: розроблено авторами з використанням форм річної фінансової звітності СГПП «Техмет-Юг» Жовтневого району

Для визначення параметрів рівняння, яке описує залежності: «фінансові результати – витрати» і «фінансові результати – дохо-

ди», – застосовується класичний метод найменших квадратів (МНК). Він дозволяє підібрати певну неперервну аналітичну функцію для апроксимації дискретного набору вихідних даних [3]. Під час кількісної оцінки зв'язків між даними було встановлено, що залежність «фінансові результати – витрати» описує рівняння типу

$$y_x = a + \frac{b}{x} \quad (1)$$

а «фінансові результати – доходи»

$$y_x = a + b \cdot x \quad (2)$$

Розрахунок даних показників проведено за допомогою програми MS Excel і представлено в таблиці 2.

Таблиця 2. Розрахунок залежності «фінансові результати – витрати» на основі методу найменших квадратів

| Роки | Витрати (x) | $z=1/x$ | Прибуток (y) | $z \cdot y$ | z^2 | y^2 | y^* |
|-------|-------------|---------|--------------|-------------|----------|---------|---------|
| 2007 | 3023,6 | 0,0003 | 1209,4 | 0,39 | 0,000001 | 1462648 | 1207,51 |
| 2008 | 3326,3 | 0,0003 | 1330,5 | 0,4 | 0,000001 | 1770283 | 1331,8 |
| 2009 | 3431,5 | 0,0002 | 1372,6 | 0,4 | 0,000001 | 1884031 | 1369,86 |
| 2010 | 3200,9 | 0,0003 | 1280,4 | 0,4 | 0,000001 | 1639322 | 1283,16 |
| 2011 | 3126,3 | 0,0003 | 1250,5 | 0,4 | 0,000001 | 1563800 | 1252,37 |
| 2012 | 3036,6 | 0,0003 | 1214,6 | 0,4 | 0,000001 | 1475350 | 1213,35 |
| Разом | 19145,2 | 0,0019 | 7658,0 | 2,39 | 5,93E-07 | 9795435 | 7658,0 |

Джерело: розроблено авторами з використанням форм річної фінансової звітності СГПП «Техмет-Юг» Жовтневого району [4]

Коефіцієнти рівняння регресії мають таке число значення:

$$b = \frac{\text{cov}(z, y)}{\sigma_z^2}$$

$$b = -4129547 \quad (3)$$

$$a = y - b \cdot z$$

$$a = 2573,23$$

Похибка апроксимації за формулою (4) становить 8,2%.

$$A = \frac{1}{n} \sum \left| \frac{y - y^*}{y} \right| \cdot 100\% \quad (4)$$

При цьому коефіцієнт кореляції ρ_{xy} складає 0,956, коефіцієнт детермінації $\rho_{xy}^2 = 0,914$, який показує, що варіація результативної ознаки пояснюється варіацією ознаки-фактора на 91%. Тобто прибутковість

виробництва продукції свинини у СГПП «Техмет-Юг» Жовтневого району на 91 % залежить від понесених витрат на її вирощування і реалізацію.

Систематизовано розрахунок залежності «фінансові результати-доходи» у таблиці 3.

*Таблиця 3. Розрахунок залежності «фінансові результати – доходи» на основі методу найменших квадратів**

| Роки | Доходи (x) | Прибуток (y) | x·y | x ² | y ² | y* |
|-------|------------|--------------|------------|----------------|----------------|--------|
| 2007 | 4233 | 1209,4 | 5119390,2 | 17918289,0 | 1462648 | 1209,4 |
| 2008 | 4656,8 | 1330,5 | 6195872,4 | 21685786,2 | 1770230 | 1330,5 |
| 2009 | 4804,1 | 1372,6 | 6594107,66 | 23079376,8 | 1884031 | 1372,6 |
| 2010 | 4481,3 | 1280,4 | 5737856,52 | 20082049,7 | 1639424 | 1280,4 |
| 2011 | 4376,5 | 1250,5 | 5472813,25 | 19153752,3 | 1563750 | 1250,4 |
| 2012 | 4251,2 | 1214,6 | 5163507,52 | 18072701,4 | 1475253 | 1214,6 |
| Разом | 26802,9 | 7658 | 34283547,6 | 119991955,4 | 9795337 | 7658 |

*Джерело: розроблено авторами з використанням форм річної фінансової звітності СГПП «Техмет-Юг» Жовтневого району [3]

Коефіцієнт кореляції ρ_x складає 0,989, коефіцієнт детермінації ρ_x^2 – 0,978, який показує, що варіація результативної ознаки пояснюється варіацією ознаки-фактора на 98%. Тобто прибутковість виробництва продукції свинини у СГПП «Техмет-Юг» Жовтневого району на 98 % залежить від отриманого чистого доходу.

Таким чином, можна говорити про те, що на даному підприємстві величина прибутку, в першу чергу, залежить від величини отриманого чистого доходу, а витрати відіграють другорядну роль.

Проведемо аналогічне дослідження на підприємстві, для якого вирощування свиней є другорядною галуззю. Так, вихідні дані для формування економіко-математичної моделі залежності між фінансовим результатом, витратами і доходами від реалізації свинини у ТОВ «Надбузьке» Миколаївського району представлено в таблиці 4.

Таблиця 4. Вихідні дані для формування економіко-математичної моделі залежності між фінансовим результатом, витратами і доходами від реалізації свинини у ТОВ «Надбузьке» Миколаївського району

| Показники | Роки | | | | | |
|-----------------------------|-------|-------|-------|------|-------|-------|
| | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
| Витрати, тис. грн. | 69,7 | 153,5 | 546,1 | 74,6 | 119,1 | 369,2 |
| Чистий дохід, тис. грн. | 27,3 | 142,4 | 593,2 | 83,0 | 121,9 | 267,8 |
| Прибуток (збиток), тис. грн | -42,4 | -11,1 | 47,1 | 8,4 | 2,8 | -10,4 |

Джерело: розроблено авторами з використанням форм річної

фінансової звітності ТОВ «Надбузьке» Миколаївського району

Розрахунок залежностей у програмі MS Excel «фінансові результати-витрати» представлено в таблиці 5, а «фінансові результати-доходи» – таблиця 6.

Таблиця 5. Розрахунок залежності «фінансові результати – витрати» на основі методу найменших квадратів

| Роки | Витрати (x) | $z=1/x$ | Прибуток (y) | $z \cdot y$ | z^2 | y^2 | y^* |
|-------|-------------|----------|--------------|-------------|----------|--------|-------|
| 2007 | 69,7 | 0,014 | -42,4 | -0,60832 | 0,0002 | 1797,8 | -21,7 |
| 2008 | 153,5 | 0,007 | -11,1 | -0,07231 | 0,00004 | 123,2 | 3,4 |
| 2009 | 546,1 | 0,002 | 47,1 | 0,086248 | 0,000001 | 2218,4 | 18,4 |
| 2010 | 74,6 | 0,013 | 8,4 | 0,112601 | 0,0002 | 70,6 | -18,7 |
| 2011 | 119,1 | 0,008396 | 2,8 | 0,02351 | 0,00007 | 7,8 | -2,6 |
| 2012 | 369,2 | 0,002709 | -10,4 | -0,02817 | 0,00001 | 108,2 | 15,6 |
| Разом | 1332,2 | 0,047203 | -5,6 | -0,48644 | 0,0005 | 4325,9 | -5,6 |

Джерело: розроблено авторами з використанням форм річної фінансової звітності ТОВ «Надбузьке» Миколаївського району, [4]

Коефіцієнт кореляції ρ_{xy} складає 0,573, коефіцієнт детермінації ρ_{xy}^2 – 0,329, який показує, що варіація результативної ознаки пояснюється варіацією ознаки-фактора на 33%. Тобто прибутковість виробництва продукції свинини у ТОВ «Надбузьке» Миколаївського району на 33 % залежить від понесених витрат на її виробництво і реалізацію.

Таблиця 6. Розрахунок залежності «фінансові результати – доходи» на основі методу найменших квадратів

| Роки | Доходи (x) | Прибуток (y) | $x \cdot y$ | x^2 | y^2 | y^* |
|-------|------------|--------------|-------------|----------|---------|-------|
| 2007 | 27,3 | -42,4 | -1157,5 | 745,3 | 1797,8 | -32,1 |
| 2008 | 142,4 | -11,1 | -1580,6 | 20277,8 | 123,2 | -21,8 |
| 2009 | 593,2 | 47,1 | 27939,7 | 351886,2 | 2218,4 | 18,6 |
| 2010 | 83 | 8,4 | 697,2 | 6889,0 | 70,6 | -27,1 |
| 2011 | 121,9 | 2,8 | 341,3 | 14859,6 | 7,8 | -23,6 |
| 2012 | 267,8 | -101,4 | -27154,9 | 71716,8 | 10281,9 | -10,6 |
| Разом | 1235,6 | -96,6 | -914,8 | 466374,7 | 14499,7 | -96,6 |

Джерело: розроблено авторами з використанням форм річної фінансової звітності ТОВ «Надбузьке» Миколаївського району [4]

Коефіцієнт кореляції ρ_{xy} складає 0,523, коефіцієнт детермінації ρ_{xy}^2 – 0,272, який показує, що варіація результативної ознаки пояснюється варіацією ознаки-фактора на 27%. Тобто прибутковість виробництва продукції свинини у ТОВ «Надбузьке» Миколаївського району на 27 % залежить від отриманого чистого доходу.

Таким чином, можна зробити висновок про те, що на даному підприємстві величина прибутку, в першу чергу, залежить від величини понесених витрат, а розмір чистого доходу відіграє другорядну роль.

Отже, практично проведене дослідження дає змогу говорити про те, що формування фінансового результату в однаковій мірі залежить як від грошових надходжень, так і від грошових витрат. При цьому варіація сили впливу відбувається внаслідок дисбалансу у їх розмірі. Однак, максимізувати грошовий приток складніше, ніж мінімізувати грошовий виток. Тому під час формування фінансового результату діяльності сільськогосподарського підприємства значну увагу приділяють мінімізації собівартості виробництва і реалізації продукції.

Собівартість продукції формується під впливом великої кількості факторів з різноманітною силою і напрямом дії. Виявити і нейтралізувати кожний з них оперативно практично неможливо. Необхідно, перш за все, встановити, які з них є головними на конкретній стадії створення споживчої вартості, а потім організувати оперативний аналіз цих факторів з урахуванням особливостей відповідного виробництва. Під час аналізу, в першу чергу, приділяється значна увага тим статтям витрат, за якими спостерігаються великі перевитрати, а також тим, які займають значну питому вагу в собівартості продукції. Аналітичну цінність для подальшого пошуку резервів економії будуть мати і такі показники як питома вага калькуляційних статей на одиницю випущеної і реалізованої товарної продукції у грошовому виразі.

Отже, фінансові результати як комплексна система взаємозалежних показників, що формуються поетапно, у вигляді різниці між доходами та відповідними їх витратами, визначаються практично всім різноманіттям факторів, які впливають на всі аспекти діяльності підприємства. З'ясування вагомості, пріоритетності того або іншого фактора, можливості його використання, роблять ефективнішим процес формування фінансових результатів діяльності.

Висновки. Фінансовий результат – це кінцевий результат діяльності, який впливає на подальший підйом чи спад економічного суб'єкта у ринковому середовищі. Загалом він є приростом (зменшенням) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період. У зв'язку з цим

формуванню фінансового результату приділяється значна увага. Однак, вплив складових системи залежностей грошових потоків у вигляді «доходи–витрати», що складають фінансовий результат, для кожного підприємства диференційований, і не підлягає стандартизації. Тому підприємство повинно самостійно розробити індивідуальний механізм щодо формування фінансового результату. Проте, нами досліджено, що не залежно від форми власності та способу господарювання, необхідно, в першу чергу, мінімізувати неухильні витрати і ліквідувати недоцільні, оскільки, надаючи першочерговість максимізації доходу, можна понести додаткові нові витрати.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств / В.Г. Андрійчук // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://6201.org.ua>
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф.Ф. Бутинець // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ex.ua/17815056>.
3. Економетрія. Лабораторний практикум в EXCEL : навч. посіб. / В.С. Шебанін, О.В. Шебаніна, І.І. Хилько та ін.]. — Миколаїв : МДАУ, 2012. — 480 с.
4. Здрок В. В. Економетрія : [підручник] / В. В. Здрок, Т. Я. Лагоцький . — К. : Знання, 2010. — 541 с.
5. Савчук В. К. Повышение эффективности хозяйственных субъектов при внедрении замкнутого цикла производства: монография / В.К. Савчук, А.Ф. Дятлова, Н.А. Кулагина, И.В. Кулагин. — Брянск:Ладомир, 2007. — 238с.
6. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. Пособие / Г.В. Савицкая. — Мн.: Новое знание, 2003. — 704 с.
7. Фецович Т. Р. Формування фінансових результатів підприємств / Т.Р. Фецович // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://archive.nbu.gov.ua>.
8. Шпикуляк О.Г. Інституціональне забезпечення розвитку та регулювання аграрного ринку: аналітична оцінка / О.Г. Шпикуляк // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua>.