

УДК 338.435

С. В. Качула,

д. е. н., доцент, професор кафедри фінансів, банківської справи та страхування Дніпровський державний аграрно-економічний університет

ORCID ID: 0000-0003-2540-862X

А. А. Буштін,

магістр кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Дніпровський державний аграрно-економічний університет

ORCID ID: 0000-0002-8987-2352

DOI: 10.32702/2306-6792.2021.21.57

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ ТА ПРИБУТКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

S. Kachula,

Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Professor of the Department of Finance, Banking and Insurance, Dnipro State University of Agriculture and Economics

A. Bushtin,

Master's student of the Department of Finance, Banking and Insurance, Dnipro State Agrarian and Economic University

FEATURES OF FORMATION OF INCOME AND PROFIT OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

У статті досліджено теоретичні аспекти формування доходів та розподілу прибутку підприємства. Охарактеризовано зміст та структуру методичного забезпечення управління щодо формування доходів та розподілу прибутку підприємства. Показано, що сільськогосподарські підприємства є особливими з точки зору особливостей формування їх доходів, виокремлення прибутку, сукупності факторів, що впливають на дохід і прибуток підприємства. Визначено специфіку управління доходами та прибутком сільськогосподарського підприємства, яка визначається особливостями його діяльності. Встановлено, що при управлінні доходами та фінансовим результатом сільськогосподарського підприємства слід враховувати облікове викривлення фактично отримуваних доходів. Окреслена необхідність мінімізувати вплив існуючих в аграрній галузі негативних явищ на загальну ефективність діяльності зазначених підприємств шляхом створення результативної, дієвої і гнучкої системи управління підприємством.

In this article the theoretical aspects of income generation and distribution of enterprise profits are examined. The content and structure of methodical providing of management concerning formation of incomes and distribution of profit of the enterprise are characterized. It is proved that the management of financial resources must be carried out taking into account the specifics of each individual agricultural enterprise, the history of its development, performance indicators, current financial condition, etc. Negative endogenous and exogenous factors, primarily the COVID-19 pandemic, have led to the deterioration of Ukrainian agricultural enterprises, which are currently in extremely unfavorable conditions and this has a significant impact on their performance. It is shown that agricultural enterprises are special in terms of the particularities of the formation of their income, the separation of profits, a set of factors that affect the income and profits of the enterprise. The specifics of income and profit management of an agricultural enterprise are determined, which are determined by the particularities of its activity. The main sources of income of agricultural enterprises are outlined, which include income (revenue) from the sales of agricultural products and biological assets; valuation of agricultural products (biological assets) at initial recognition; increase in the fair value of biological assets. The main source of income of agricultural enterprises is identified — the main operating activity, which is aimed at the production of biological assets that are converted into agricultural products. It is proved that the income of an agricultural enterprise is determined after the production (often before its sale), and the financial result — to take full account of all

costs. It is shown that the formation of income of an agricultural enterprise can include products that will be included in costs in subsequent periods. It is established that in the management of income and financial results of an agricultural enterprise should take into consideration the accounting distortion of actual income. The need to minimize the impact of existing negative phenomena in the agricultural sector on the overall efficiency of these enterprises by creating an effective, efficient and flexible enterprise management system is emphasized.

Ключові слова: дохід, прибуток, фінансові ресурси, фінансові результати, фінансове управління.

Key words: income, profit, financial resources, financial results, financial management.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Розвиток економіки України підлягає нині значній кількості ризиків та небезпек, серед яких зовнішня загроза, скорочення ринків збуту, зменшення платоспроможного попиту, погіршення стану основних фондів підприємств тощо. Відповідно фінансові результати діяльності підприємств аграрного сектору стають все гіршими. Так, у 2015—2020 рр. кількість підприємств, які одержали збиток у відповідному році, збільшилась з 11,5% в 2015 р. до 17,3 у 2020 р. Все більш актуальним постає завдання підвищення прибутковості аграрних підприємств за рахунок удосконалення управління фінансовими ресурсами. Однак управління фінансовими ресурсами необхідно здійснювати із врахуванням специфіки діяльності кожного окремого аграрного підприємства, історії його розвитку, показників діяльності, поточного фінансового стану тощо. Негативні ендогенні та екзогенні фактори, насамперед пандемія COVID-19, призвели до погіршення стану українських підприємств аграрного сектору, які наразі перебувають у надзвичайно несприятливих умовах і це суттєво впливає на результати їх діяльності.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемні аспекти побудови ефективної системи управління фінансовими ресурсами з метою підвищення доходів та покращення фінансового результату аграрних підприємств присвячено значну кількість публікацій сучасних українських науковців. Зокрема, праці П.С. Березівського [6], А.В. Гуцаленко [11], Т.П. Добрунік [8], А.І. Пастушенко [7], Н.О. Петрова [14], О.В. Приказок [13], О.В. Чернецька [12], С.М. Халатур [15; 16; 17] та ін.). Зважаючи на високий рівень актуальності досліджуваної проблеми, висвітлювались її різноманітні аспекти — починаючи від теоретичного осмислення джерел формування доходу сільськогосподарського підприємства та прибутку до при-

кладних питань управління їх рівнем. Однак формування доходів і розподіл прибутку на кожному окремому підприємстві є вельми специфічними, що обумовлює постійну актуальність обґрунтування системи фінансового управління ними. Подальшого вирішення потребує пошук шляхів підвищення прибутковості та ефективності діяльності підприємства в управлінні фінансовими ресурсами.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є аналіз теоретико-методичних підходів та обґрунтування практичних рекомендацій щодо формування доходів та прибутку сільськогосподарських підприємств.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Розвиток національної економіки України у сучасний період часу, як і набагато раніше, залежить від розвитку аграрного сектору економіки. Трансформація інституційних засад суспільства включає в себе також трансформацію інституційних засад агробізнесу. Зростання фінансової ефективності сільськогосподарського виробництва, відтак, визначає ефективність суспільних перетворень в Україні і успішність розвитку її економіки. Водночас нестабільність зовнішнього економічного середовища негативно впливає на результати фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств та посилює ризикованість їх діяльності.

Тому одним із найбільш важливих напрямів фінансового менеджменту для сільськогосподарських підприємств є управління формуванням доходів та розподіл прибутку.

Управління формуванням доходів та прибутку можна здійснювати тільки на основі врахування загальних тенденцій розвитку підприємства. Необхідно врахувати який буде стан підприємства та показники його діяльності за так званого "природного" розвитку, при збереженні існуючих традицій управління.



Рис. 1. Фактори, що впливають на фінансовий результат аграрних підприємств

Джерело: [8].

Дохід підприємства в Міжнародному стандарті фінансової звітності інтерпретують як "Дохід — це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу" [1].

Утилітарно, прибуток є додатним фінансовим результатом господарської діяльності підприємства, що підкреслюється законодавством України: "прибуток — це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а збиток — це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати (Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності") [2].

Визначаючи фінансовий результат, різні науковці підкреслюють різні нюанси розуміння цього поняття:

- є уособленням доданої вартості, що визначається як різниця між доходами та витратами підприємства, та є основним критерієм ефективності функціонування підприємства [3];

- є уособленням чистого доходу підприємця на вкладений капітал, що визначається як різниця між сукупним доходом та сукупними витратами [4];

- є уособленням значущості та сталості розвитку підприємства з погляду на формування його доходу, уособленням впливу чинників зовнішнього середовища з погляду структури та обсягу витрат [5].

На нашу думку, невірним є вважати прибуток як такий, об'єктом управління. Більш ко-

ректним бути вказати, що об'єктом управління є фінансовий результат підприємства, який може бути як додатним (прибуток), так і від'ємним (збиток). Навіть більше — для фінансового менеджменту більш актуальним є управління збитком, ніж прибутком.

Сільськогосподарські підприємства є особливими з точки зору особливостей формування їх доходів, виокремлення прибутку, сукупності факторів, що впливають на дохід і прибуток підприємства (рис. 1):

- оскільки доходи сільськогосподарського підприємства формуються внаслідок реалізації біологічних активів, а прибуток формується внаслідок витрат, значною часткою яких є також біологічні активи, то визначальним чинником для доходів і витрат є вплив природно-кліматичних факторів. Крім того, неспівпадаюча сезонність доходів і витрат також обумовлюється природно-кліматичними факторами [6];

- сільськогосподарське виробництво є багатогалузевим. На сільськогосподарському підприємстві виробляється різноманітна продукція рослинництва та тваринництва, причому частина видів продукції стає сировиною чи формує витрати при виробництві інших видів продукції [7]. Відповідно виникає проблема при визначенні фінансового результату підприємства. Наприклад, подібні витрати можна визначати за собівартістю власної сировини чи за справедливою їх вартістю;

- у фінансово-господарській діяльності сільськогосподарського підприємства використовуються біологічні активи, які підприємець може обліковувати як біологічні активи у стадії перетворення (у складі оборотних коштів) чи

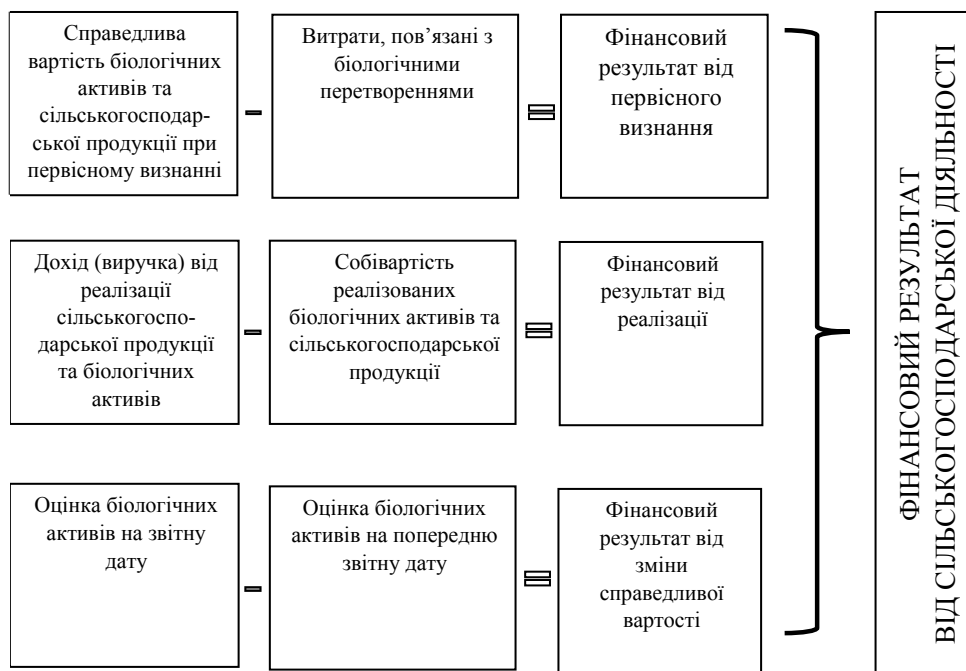


Рис. 2. Формування фінансового результату від основної діяльності сільськогосподарських підприємств

Джерело: [16; 17].

як довгострокові біологічні активи (у складі основних засобів). Водночас часто саме процес обліку біологічних активів визначає формування доходів та визначення фінансового результату підприємства, оскільки принципової різниці між активами немає. Наприклад, тварини на вирощуванні та відгодівлі (у стадії біологічних перетворень) можуть стати продуктивною худобою (перейти до складу довгострокових біологічних активів);

— на сільськогосподарські підприємства здійснюється набагато менший фіскальний тиск, ніж на підприємства, що діють у інших видах господарської діяльності. Сам статус сільськогосподарського підприємства дає змогу сплачувати єдиний сільськогосподарський податок та використовувати спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість.

Специфіка формування доходу сільськогосподарського підприємства визначається особливостями його діяльності. Сільськогосподарська діяльність — "це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів" (П(С)БО 30 [9]). Дохід сільськогосподарських підприємств та його прибуток визначаються положенням (стандартом) бухгалтерського обліку "біологічні активи" та пояснюються Методичними рекомендаціями з бухгалтерського

обліку біологічних активів № 1315 [10]. Дохід сільськогосподарських підприємств формується із трьох джерел [9; 10; 15; 16]: дохід (виручка) від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів; оцінка сільськогосподарської продукції (біологічних активів) при первісному визнанні; зростання справедливої вартості біологічних активів.

Прибуток сільськогосподарського підприємства також формується із трьох джерел (рис. 2).

Основним джерелом доходів сільськогосподарських підприємств є його основна операційна діяльність, спрямована на виробництво біологічних активів, що перетворюються у сільськогосподарську продукцію. Другим вагомим джерелом доходів сільськогосподарських підприємств є дохід від первісного визнання біологічних активів. Але визначення обсягу цієї суми має певні перепони. Зокрема, до первісного визнання біологічних активів вони перебувають у стадії перетворень і їх величина найбільш точно може бути оцінена тільки наприкінці фінансового року [7]. Крім того, частина біологічних активів, що мають бути первісно визнані, можуть бути використані для виробництва сільськогосподарської продукції, отже, не повинні бути визнані, а повинні бути віднесені до витрат на виробництво продукції.

При визначенні доходу від зростання справедливої вартості біологічних активів слід вра-

ховувати те, що такі біологічні активи можуть бути використані для виробництва продукції на майбутній рік. Тоді зростання справедливої вартості біологічних активів у поточному періоді призведе до зменшення фінансового результату у майбутньому. Відбудеться викривлення доходів і фінансового результату як у поточному, так і у майбутньому періодах.

Таким чином, формування доходів і фінансового результату сільськогосподарських підприємств не відповідає такому у інших підприємств. Якщо зазвичай дохід визначається відразу після його надходження на підприємство після реалізації продукції, а фінансовий результат — після врахування всіх витрат на отримання цього доходу, то у сільськогосподарського підприємства дохід визначається після виробництва продукції (часто до її реалізації), а фінансовий результат — до повного врахування всіх витрат. Виходячи із зазначеного, вагомим фактором в управлінні доходами і фінансовим результатом сільськогосподарських підприємств є вибір оптимальної облікової політики [12].

Окрім суто облікових проблем визначення доходу і фінансового результату сільськогосподарських підприємств, можна виокремити й інші, пов'язані із визначенням спрямованості ефективного розвитку [13; 14]:

— вплив на дохід та фінансовий результат зміни обсягів чи/ та ціни продукції;

— визначення порогу рентабельності із врахуванням специфіки сільськогосподарського виробництва;

— вплив структури виробництва продукції за її асортиментним складом на дохід та фінансовий результат.

ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Дохід підприємства та його фінансовий результат діяльності є специфічними об'єктами управління, що дають змогу виокремити у системі фінансового менеджменту підсистему управління доходами і прибутком. Компонентами системи управління доходами та фінансовим результатом підприємства є забезпечення (організаційне, інформаційне, фінансове) та системи та методи управління (аналізу фінансового результату, планування прибутку, внутрішнього контролю). Управління доходами та прибутком може ґрунтуватись на стратегіях виживання, стабілізації та зростання.

Визначено, що доходи та прибуток сільськогосподарського підприємства утворюються не стільки під час продажу продукції, скільки

під час її виробництва. Слід також враховувати, що при формуванні доходів сільськогосподарського підприємства до їх складу може бути зарахована продукція, яка в наступні періоди буде включена до витрат. Таким чином, при управлінні доходами та фінансовим результатом сільськогосподарського підприємства слід враховувати облікове викривлення фактично отримуваних доходів. Необхідно мінімізувати вплив існуючих в аграрній галузі негативних явищ на загальну ефективність діяльності зазначених підприємств шляхом створення результативної, дієвої і гнучкої системи управління підприємством.

Література:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18). Дохід. № 929_025 від 01.01.2012. Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025 (дата звернення 05.11.2021).

2. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку "Загальні вимоги до фінансової звітності" затверджене наказом МФУ України від 07.02.2013 р. № 73. URL: www.rada.gov.ua (дата звернення 05.11.2021).

3. Білик Т.О. Теоретичні аспекти прибутку. Формування ринкових відносин в Україні. 2005. № 8. С. 8—13.

4. Бланк И.А. Управление прибылью. Київ: Ника-Центр. 2007. 768 с.

5. Вороніна О.О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04 "Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)". Харків, 2009. 23 с.

6. Березівський П.С. Проблемні аспекти управління прибутком сільськогосподарських підприємств. Економічний простір. 2009. № 21. С. 312—320.

7. Пастушенко А.І. Особливості управління прибутком аграрних підприємств у сучасних умовах. Вісник Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету. 2016. № 1 (05). С. 61—64.

8. Добрунік Т.П. Особливості управління фінансовими результатами аграрних підприємств. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2016. № 5 (1). С. 76—83.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 URL: www.rada.gov.ua (дата звернення 05.11.2021).

10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затвержені наказом Міністерства Фінансів України № 1315 від 29.12.2006 р. URL: www.rada.gov.ua (дата звернення 05.11.2021).

11. Гуцаленко Л.В. Формування та облік фінансових результатів відповідно до П(С)БО 30 "Біологічні активи". Облік і фінанси АПК. 2010. № 11. С. 96—99.

12. Чернецька О.В. Внутрішні чинники у формуванні системи управління фінансовими результатами сільськогосподарських підприємств. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2014. № 5(67). С. 146—151.

13. Приказок О.В. Прибуток у формуванні фінансової безпеки сільськогосподарських підприємств. Банківська справа. 2009. № 2. С. 82—88.

14. Петрова Н.О. Стратегія диверсифікації сільськогосподарського виробництва, як шлях формування конкурентоспроможності підприємства АПК. Вісник СНАУ. 2009. № 4. С. 129—130.

15. Khalatur S., Dubovych O., Puss A. Complex assessment of financial and economic condition of the enterprises of agricultural industry. Інвестиції: практика та досвід. 2019. № 24. С. 84—91.

16. Khalatur S., Kriuchko L., Sirko A. World experience adaptation of anti-crisis management of enterprises in the conditions of national economy's transformation. Baltic Journal of Economic Studies. 2020. № 6 (3), Pp. 171—182.

17. Khalatur S., Masiuk Y., Kachula S., Brovko L., Karamushka O., Shramko I. Entrepreneurship development management in the context of economic security. Entrepreneurship and Sustainability. 2021. № 9 (1). Pp. 558—573.

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "International Accounting Standard 18 (IAS 18). Income" [Online], available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025 (Accessed 05.11.2021).

2. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "National Regulation (standard) of accounting "General requirements for financial reporting", [Online], available at: www.rada.gov.ua (Accessed 05.11.2021).

3. Bilyk, T. O. (2005), "Theoretical aspects of profit", Formation of market relations in Ukraine, vol. 8. pp. 8—13.

4. Blank, Y. A. (2007), Upravlenye prybyl'iu [Profit management], Nyka-Tsentr, Kyiv, Ukraine.

5. Voronina, O. O. (2009), "Management of the financial result of an industrial enterprise",

Ph.D. Thesis, Economics and management of enterprises (by type of economic activity), Kharkiv, Ukraine.

6. Bereziv's'kyj, P. S. (2009), "Problematic aspects of profit management of agricultural enterprises", Economic space, vol. 21, pp. 312—320.

7. Pastushenko, A. I. (2016), "Features of profit management of agricultural enterprises in modern conditions", Visnyk Dnipropetrovs'koho derzhavnoho ahrarno-ekonomichnoho universytetu, vol. 1 (05), pp. 61—64.

8. Dobrunik, T. P. (2016), "Features of managing the financial results of agricultural enterprises", Ekonomichnyj visnyk Zaporiz'koi derzhavnoi inzhenernoi akademii, vol. 5(1), pp. 76—83.

9. Ministry of Finance of Ukraine (2005), Decree "Accounting Regulation (Standard) 30 "Biological Assets" [Online], available at: www.rada.gov.ua (Accessed 05.11.2021).

10. Ministry of Finance of Ukraine (2006), Decree "Methodical recommendations on accounting of biological assets", [Online], available at: www.rada.gov.ua (Accessed 05.11.2021).

11. Hutsalenko, L. V. (2010), "Formation and accounting of financial results in accordance with UAS 30 "Biological assets", Oblik i finansy APK, vol. 11, pp. 96—99.

12. Chernets'ka, O. V. (2014), "Internal factors in the formation of the management system of financial results of agricultural enterprises", Scientific Bulletin of Poltava University of Economics and Trade, vol. № 5 (67), pp. 146—151.

13. Prykazok, O. V. (2009), "Profit in the formation of financial security of agricultural enterprises", Banking, vol. 2, pp. 82—88.

14. Petrova, N. O. (2009), "Strategy of diversification of agricultural production as a way to form the competitiveness of agricultural enterprises", Visnyk SNAU, vol. № 4, pp. 129—130.

15. Khalatur, S., Dubovych, O., and Puss, A. (2019), "Complex assessment of financial and economic condition of the enterprises of agricultural industry", Investments: practice and experience, vol. 24. pp. 84—91.

16. Khalatur, S., Kriuchko, L., Sirko, A. (2020), "World experience adaptation of anti-crisis management of enterprises in the conditions of national economy's transformation", Baltic Journal of Economic Studies, vol. 6 (3), pp. 171—182.

17. Khalatur, S., Masiuk, Y., Kachula, S., Brovko, L., Karamushka, O., and Shramko, I. (2021), "Entrepreneurship development management in the context of economic security", Entrepreneurship and Sustainability, vol. 9 (1), pp. 558—573.

Стаття надійшла до редакції 08.11.2021 р.