

Тематична рубрика: **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ**

УДК 657.1 : 336

Москалюк Г.О.

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеський національний економічний університет

Чердакоглова М.І.

студентка
Одеський національний економічний університет

**СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ
CURRENT PROBLEMS OF ACCOUNTING FINANCIAL RESULTS
IN THE ENTERPRISES**

У статті досліджуються існуючі проблеми формування та обліку фінансових результатів підприємств. Розглянута сутність економічної категорії «фінансові результати діяльності» з урахуванням поглядів провідних науковців. Окреслено вітчизняні підходи та методи формування фінансових результатів, які є зрозумілими та доступними для іноземних партнерів та інвесторів. Зроблений огляд нормативно-правової бази щодо поставлених питань.

Ключові слова: *фінансові результати, організація обліку, прибуток, доходи, витрати, фінансовий звіт.*

В статье исследуются существующие проблемы формирования и учета финансовых результатов деятельности предприятий, рассмотрена сущность экономической категории «финансовые результаты деятельности» с учётом взглядов ведущих ученых. Очерчены отечественные подходы и методы формирования финансовых результатов, которые

понятны и доступны для иностранных партнёров и инвесторов. Сделан обзор нормативно-правовой базы.

Ключевые слова: *финансовые результаты, организация учета, прибыль, доходы, расходы, финансовый отчет.*

The existing problems of forming and accounting for financial results of enterprise's activity are investigated in the article. The economic category «financial results» is considered, taking into account the looks of leading scientists. The article contains description domestic approaches and methods of forming financial results, which are clear and accessible for foreign partners and investors, review of corresponding regulatory framework.

Key words: *financial results, organization of accounting, income, profits, costs, financial report.*

Постановка проблеми. У процесі подальшого розвитку ринкових відносин усі підприємства України зіткнулися з рядом проблем щодо визначення фінансових результатів та відображення їх у обліку. Тому що одним з найважливіших показників, що характеризує ефективність фінансової діяльності підприємства, є фінансовий результат: прибуток чи збиток. Фінансовий результат діяльності – це найважливіший показник, що цікавить всіх користувачів облікової інформації.

Наукової проблеми з визначенням фінансових результатів на перший погляд не існує. Всім давно відомо, що метою бізнесу або ж підприємництва є прибуток, однак трактування понять прибутку та збитків як категорій у економічній теорії, в законодавчих і нормативних документах (зокрема, положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку), навчальній та науковій літературі наводиться різне.

Фінансовий результат будь-якого підприємства відображає ефективність його господарювання за всіма напрямками діяльності, є основою його економічного розвитку і зміцнення фінансових відносин з контрагентами. Фінансова основа для самофінансування діяльності підприємства

створюється саме зростанням фінансового результату, тим самим реалізуючи розширене відтворення. Враховуючи те, що на законодавчому рівні питання обліку фінансових результатів достатньо вирішено, наукові дискусії та напрацювання науковців з приводу пошуку шляхів зростання та стабілізації фінансових результатів не втихають, слід відмітити наявність дискусійних питань та положень, що потребують уточнення та додаткового вивчення. Актуальними постають питання формування методичних підходів визначення фінансових результатів в обліковій та контрольній системі підприємства, вирішення яких впливає на зміцнення економічного стану суб'єкта господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, пов'язані з обліком фінансових результатів, є предметом постійного обговорення серед науковці і практиків у сфері економіки та управління підприємством. Проблемні питання формування фінансових результатів, їх обліку розглядали у своїх працях таки вітчизняні та зарубіжні науковці, як М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Ю. А. Верига, С. Ф. Голов, А. Г. Загородній, С. В. Івахненко, Г. Г. Кірейцев, Л. І. Лавріненко, С. О. Левицька, Є. В. Мних, Н. В. Пошерстник, О. П. Рудановський, В. В. Сопко та ін.

Постановка завдання. Провідні вчені внесли вагомий внесок у розвиток обліку фінансових результатів, проте залишається чимало невирішених питань, котрі потребують детального дослідження та надання пропозицій для практичної діяльності у зв'язку з постійною зміною нормативної бази. Так, зокрема, потребує уточнення питання понятійно-категоріальний апарат, додаткового вивчення обліку фінансового результату, у т.ч. його складових – доходів та витрат, за ПСБО та МСФЗ тощо. Головною метою статті є спроба окреслити такі вітчизняні підходи та методи формування фінансових результатів, які є зрозумілими та доступними для іноземних партнерів та інвесторів, та які дозволять ефективно управляти ефективністю діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкового дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема, концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, міжнародні стандарти фінансової звітності, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку тощо.

Розуміння сутності поняття «фінансовий результат» – одна з головних передумов формування відповідних напрямків його обліку, контролю, аналізу та можливості здійснення своєчасного управлінського впливу на окремі його складові заради підвищення ефективності діяльності підприємств. Тракткування поняття «фінансовий результат» завжди було неоднозначним, в тому числі в історичному контексті.

Визначення фінансового результату як підсумок діяльності господарюючого суб'єкта історично привело до співіснування різних трактувань. Економічний зміст даного поняття залежить від цілей, досліджуваних у процесі господарської діяльності, від категорії користувача облікових даних, для якого проводилося виявлення фінансового результату та від набору облікових прийомів, якими володіє та чи інша облікова система [13, с. 223].

Порівняльний аналіз визначення сутності поняття «фінансові результати» різними науковцями наведено у табл. 1 (узагальнено на підставі [1, 2, 5-10]).

Таблиця 1

«Фінансові результати» з точки зору різних науковців

№ з/п	Науковець	Сутність поняття
1	2	3
1	Бутинець Ф. Ф.	Прибуток або збиток організації. Співставлення доходів та витрат підприємства відображених у звіті
2	Борисов А. Б.	Підсумки господарської діяльності підприємства або його підрозділів, приріст (зменшення) вартості власного капіталу. Визначаються шляхом співставлення витрат з отриманими доходами
3	Кондраков Н. П.	Відображає зміну власного капіталу за визначений період в результатів виробничо-фінансової діяльності підприємства
4	Скасюк Р. В.	Якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства

Продовження таблиці 1

5	Загородній А. Г. Вознюк Г. Л.	Різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час. Приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді.
6	Опарін В. М.	Перевищення доходів над витратами становить прибуток, зворотне явище характеризує збиток. Зіставлення регламентованих податковим законодавством доходів і витрат
7	Пушкар М. С.	Прибуток або збиток, отриманий в результаті господарської діяльності
8	Мочерний А. Д.	Грошова форма підсумків господарської діяльності організації або її підрозділів, виражена в прибутках або збитках
9	Лондар С. Л., Тимошенко О.В.	Приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період
10	Чебанова М. С., Василенко С. С.	Прибуток або збиток, одержаний від діяльності підприємства
11	Худолій Л. М.	Зіставлення доходів і витрат, регламентованих податковим законодавством
12	Ткаченко Н. М.	Доходи діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності

Отже, фінансовий результат на сьогоднішній день розглядають з декількох точок зору – як:

- 1) зміна величини (приросту чи зменшення) власного капіталу,
- 2) результат зіставлення доходів і витрат,
- 3) прибуток або збиток, тобто форма вираження фінансового результату),
- 4) результат статутної діяльності підприємства (виручка мінус витрати на виробництво і реалізацію продукції),
- 5) зміна величини чистих активів підприємства,
- 6) додаткова вартість, створена у процесі виробництва та здійснення операцій фінансово – кредитного характеру,
- 7) ціна капіталу та інших виробничих факторів [10, с. 37].

Огляд нормативно-правової бази також показав, що в законодавстві України термін «фінансові результати» детально не розглядається, в окремих нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку наведено сутність понять «прибуток» та «збиток».

Узагальнюючи надбання вчених-економістів з питань визначення даного поняття, пропонуємо використовувати наступне визначення: фінансові

результати – це виражений в грошовій формі якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності організації шляхом зіставлення доходів та витрат, що виступає у формі прибутку чи збитку.

Одним з досить важливих аспектів організації аналітичного обліку фінансових результатів на підприємстві є їх обґрунтована класифікація. Підходи до класифікації фінансових результатів за різними ознаками містять суперечливі моменти, навіть на законодавчому рівні, так, наприклад, у 2013 році втратив чинність П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», в якому визначались основні види фінансових результатів, а у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» запропоновано інший перелік показників, який досить сильно відрізняється від того, що застосовувався раніше. Так, за НП(С)БО передбачено оновлений перелік показників, зокрема: валовий прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, прибуток від припинення діяльності після оподаткування, чистий фінансовий результат, інший сукупний дохід до оподаткування, інший сукупний дохід після оподаткування і сукупний дохід. Відповідно до НП(С)БО 1, який не передбачає відображення надзвичайних фінансових результатів з Плану рахунків виключено відповідні рахунки, але не запропоновано відповідних прийомів для відображення таких витрат і доходів у разі їх виникнення.

На сьогоднішній день нормативно-правові акти, що регламентують порядок визначення результатів діяльності підприємства, взагалі не містять класифікації фінансових результатів, що могла б бути використана для створення ефективних інформаційних облікових моделей. На думку автора [5], класифікація фінансових результатів, у першу чергу, необхідна для прийняття відповідних рішень користувачами, а тому повинна мати групування за певними ознаками, які підвищать аналітичність отриманої інформації.

На сьогоднішній день існує два принципові підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства, які мають деякі модифікації у різних країнах світу:

1) метод порівняння доходів і витрат (метод «витрати-випуск») – передбачає визначення прибутку (збитку) згідно принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, тобто як різниця між доходами і витратами звітного періоду.

За цим підходом порівнюються доходи з витратами, які були понесені для отримання цих доходів. Визначення фінансового результату за методом «витрати-випуск» передбачає існування двох способів:

- перший спосіб називають «лінійним», оскільки він передбачає порівняння випуску з минулими витратами з відображенням знову створеної вартості загальною сумою з наступною деталізацією.

- другий спосіб використовується у бухгалтерському обліку з відображенням по дебету споживання підприємством минулої праці і сторонніх витрат та знову створеної вартості за її елементами.

Суб'єкти господарювання в Україні розраховують фінансовий результат саме за методом «витрати-випуск» в рамках синтаксичної парадигми.

2) метод порівняння капіталу (або метод зміни чистих активів) – передбачає визначення приросту власного капіталу у звітному періоді як різниці між сумою власного капіталу на кінець і на початок звітного періоду, тобто розраховується різниця, тобто якщо власний капітал на кінець звітного періоду збільшується, то підприємство отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток.

У більшості країн світу чистий прибуток є ключовим показником фінансових результатів підприємства. В рамках світових досліджень запропоновано та досліджено три концепції його розрахунку (табл. 2). Саме ці підходи закріплені у основних вітчизняних нормативних документах, зокрема у НП(С)БО 1, П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 17 «Податок на прибуток», а також у Плані рахунків та Інструкції по його застосуванню,

яким передбачено порядок визначення та обліку фінансового результату аналогічно зарубіжній практиці.

Таблиця 2

Основні світові концепції розрахунку чистого прибутку [3, с. 31]

№ з/п	Назва концепції	Основні характеристики та особливості концепції
1	2	3
1	Синтаксична	Доходи і витрати визнаються в міру здійснення господарських операцій з дотриманням класифікації за видами діяльності для їх постійного порівняння. Впровадження національних П(С)БО враховує цей підхід і трансформує систему визначення й відображення прибутку у звітності.
2	Семантична	Досліджуються можливості використання показника прибутку для аналізу ефективності діяльності підприємства за допомогою фінансових коефіцієнтів і максимізації його в певних умовах ринку.
3	Прагматична	Вивчаються процеси прийняття рішень та прогнозування майбутньої діяльності підприємства. З огляду на це, показник прибутку – необхідний елемент процесу прогнозування грошових потоків, окупності капіталу і оцінки ризику інвестицій. При цьому постає проблема його оцінки, вибір якої залежить від мети прогнозу і його користувачів. Для прогнозування структуру прибутку у багатьох випадках найчастіше використовується теперішня вартість як найбільш прийнятна.

Основні особливості розрахунку фінансового результату методом «витрати-випуск»:

- розрахунок фінансового результату діяльності підприємства без визначення фактичної собівартості виготовленої, відвантаженої та реалізованої продукції, що істотно зменшує трудомісткість облікового процесу;
- достовірне визначення за даними фінансової звітності новоствореної вартості.

Для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, понесені для одержання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображають в обліку, та Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) на дату їх виникнення, а не на дату надходження або сплати грошових коштів (згідно принципу нарахування). Проблема повноти та своєчасності відображення в

бухгалтерському обліку витрат і доходів є однією з основних проблем обліку фінансових результатів.

Під бухгалтерським прибутком розуміють фактичний приріст власного капіталу протягом звітного періоду, який визначається за даними бухгалтерського обліку. Методика його розрахунку відпрацьована десятиліттями і спрямована на те, щоб власники, які відлучені від управління підприємством, могли отримати правдиву інформацію про прибуток, на частку якого вони мають право, а достовірність цієї інформації могли б підтвердити зовнішні аудиторії. Наслідком цього є те, що в бухгалтерському обліку відображаються лише ті доходи і витрати, які можуть бути точно визначені й обчислені [6, с. 143].

Визначення доходу у кожній з країн відбувається відповідно до власних нормативних документів, але обов'язково є присутніми два спільні критерії: сума доходу може бути достовірно визначена, очікується надходження майбутніх економічних вигід.

Питання, пов'язані з обліком та відображенням витрат, зумовлюються тим, яка облікова система прийнята на підприємстві: директ-костинг або стандарт-костинг, які витрати включають до собівартості, а деякі ні. Саме тому, для обліку фінансових результатів досить важливим є раціональний вибір облікової політики: вибір методу амортизації, методу оцінки вибуття запасів, нарахування резерву сумнівних боргів та т.ін. Все це істотно впливає на фінансовий стан, підприємства та у подальшому знаходить своє відображення у фінансовій звітності підприємства.

Згідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських фінансові результати формуються в розрізі окремих видів діяльності, кожному з яких притаманні певні доходи і витрати. Діючий при цьому принцип нарахування та відповідності доходів і витрат одночасно з високим ступенем деталізації даних створює зручну для складання фінансової звітності систему, яка є максимально наочною для управлінських прийняття рішень.

Досліджуючи облік фінансових результатів, спостерігаємо існування безліч дискусійних питань, зокрема, на практиці існує певна невідповідність між ознаками видів діяльності, доходів, витрат та формування фінансових результатів. Тобто у нинішніх умовах проблемним залишається питання щодо узгодженості класифікації видів діяльності та субрахунків обліку доходів, витрат та фінансових результатів, на яких вони формуються.

Недоліком формування фінансового результату в діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку Самохін Л.В. вважає те, що в ньому на субрахунках 791 «Результат операційної діяльності» та 792 «Результат фінансових операцій» фактично об'єднані по два види діяльності підприємства, а саме: на субрахунку 791 – основна та інша операційна діяльність, а на субрахунку 792 – фінансова та інвестиційна діяльність. Тому до робочого Плану рахунків підприємства необхідно внести доповнення [11]:

– до субрахунку 791 відкрити два рахунки третього порядку: 7911 «Результат від операційної діяльності» та 7912 «Результат від іншої операційної діяльності»;

– до субрахунку 792 відкрити два рахунки третього порядку: 7921 «Результат від інвестиційної діяльності» та 7922 «Результат від фінансової діяльності».

Згідно із НП (С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4] у статті «Інші доходи» показується дохід від реалізації фінансових інвестицій, неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства, тобто на субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності» частково відображаються доходи і витрати від інвестиційної діяльності.

Для того щоб підприємство могло чітко визначати обсяг та ефективність інвестицій, можна розділити інвестиційну діяльність на основну інвестиційну діяльність та іншу інвестиційну діяльність та деталізувати таку інформацію на субрахунках третього порядку 793 рахунка.

Також проблемою при формуванні фінансових результатів є те, що багато підприємств не створюють резерв сумнівних боргів за дебіторською

заборгованістю, тобто дебіторська заборгованість включається до підсумку Балансу за первісною вартістю. Це призводить до завищення валюти Балансу. Тобто, визначення суми резерву сумнівних боргів – необхідна умова діяльності будь-якого підприємства, яке має дебіторську заборгованість. Цей резерв створюється як джерело погашення частини дебіторської заборгованості, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Механізм розрахунку суми резерву викладено в п. 8 і 9 П (С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», а приклад наведено в додатку до цього Положення.

Резерв сумнівних боргів формується підприємством на дату балансу. У міжнародній практиці існують 2 метода списання безнадійних боргів:

1. Метод прямого списання. Згідно цього методу безнадійний борг відображається на рахунках у той період, коли вірогідно відомо, що рахунок не буде оплачений. Попередня оцінка безнадійних боргів не здійснюється. Цей метод є простим у використанні, але має певні недоліки: не може бути застосований у бухгалтерському обліку України, оскільки він порушує принцип відповідності доходу витратам періоду, робить неможливим відображення дебіторської заборгованості у Балансі за чистої вартістю реалізації і є достатньо складним при визначенні моменту часу, коли дебіторську заборгованість можна вважати безнадійною.

2. Метод нарахування резерву. Саме цей метод був запозичений ПСБО 10 у міжнародних стандартах. Згідно тому оцінка очікуваної величини безнадійних боргів здійснюється на основі загальної дебіторської заборгованості з використанням двох підходів:

- виходячи з даних «Звіту о прибутках та збитках» (в Україні – «Звіту про фінансові результати» («Звіту про сукупний дохід»));
- виходячи з даних «Балансу».

В першому випадку пріоритет віддається дотриманню принципу відповідності, а в другому – принципу обачності. Згідно ПСБО 10 в Україні

облік безнадійної бухгалтерської заборгованості, пов'язаної з реалізацією товарів, робіт, послуг, здійснюється методом створення резерву сумнівних боргів на підставі даних Балансу, між тим закордоні компанії більш користуються оцінкою на основі загальної величини продажу (другий підхід) [12].

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, на підставі проведеного дослідження можна зробити такі загальні висновки.

1. Фінансовий результат є досить складною та багатовимірною категорією. Інформація про результати діяльності відображається у фінансових звітах підприємства та є загальнодоступною інформацією для визначення рівня ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства та є головним джерелом інформації для потенційних партнерів.

2. З метою покращення та підвищення ефективності обліку фінансових результатів доцільним вважаємо:

– на законодавчому рівні закріпити сутність поняття «фінансові результати», уточнити перелік показників, які їх характеризують.

– розширити перелік класифікаційних ознак, які дозволять в майбутньому розробити систему та механізми управління окремими складовими фінансових результатів з метою управління рівнем фінансових результатів у довгостроковій та короткостроковій перспективі. Також запровадити єдині класифікаційні ознаки і розмежування їх за видами діяльності з використанням рахунків третього порядку.

– впровадити регістри аналітичного обліку фінансових результатів для узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів.

– поширити практику створення резерву сумнівних боргів як необхідної умови точного розрахунку фінансового результату діяльності підприємства.

Перспективами подальших розробок може бути порівняння практики обліку виручки за ПСБО 15 «Дохід» та МСФЗ 15 «Виручка по договорах з покупцями».

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
2. Бурлака С.М. Особливості визначення фінансових результатів діяльності підприємств / С.М. Бурлака // Управління розвитком. – 2013. – № 15. – С. 91-94. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_15_43.
3. Рета М.В. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств / М.В. Рета, Г.О. Пляка // Вісник НТУ «ХПІ». – 2015. – № 25 (1134). – С. 25-34.
4. Н(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. Наказом МФУ від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>.
5. Сарапіна О. Вдосконалення обліку фінансових результатів / Сарапіна О., Кутишенко Я. // Матеріали II Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Інститут бухгалтерського обліку і аудиту в Україні, контроль та аналіз в умовах глобальних економічних змін». – 2014. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_2_2014_04_17_18/vdoskonalennja_obliku_finansovikh_rezultativ/52-1-0-896.
6. Овсійчук О.В. Проблеми організації обліку фінансових результатів діяльності підприємства / О.В. Овсійчук // Управління розвитком. – 2013. – № 15. – С. 142-144. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_15_64.
7. Дрофа А. А. Проблемные аспекты управления прибылью предприятия / А. Дрофа, О. Лютая // Бизнесинформ. – 2010. – № 12. – С. 140.
8. Кочетова О.І. Управління фінансовими результатами підприємств України/ Кочетова О.І. // Тези доповідей I Всеукраїнської науково-теоретичної інтернет-конференції студентів і аспірантів. – Миколаїв: МНАУ, 2013. – С. 22-24.

9. Арич М.І. Концептуальні підходи до визначення фінансово-економічних результатів підприємства / М.І. Арич // Економіка та держава. – 2013. – № 7. – С.66-69.
10. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: [монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.
11. Самохін Л.В. Проблеми класифікації фінансових результатів та шляхи їх вирішення / Л.В. Самохін // Наукові праці ДонНТУ – 2005. – № 91. – С. 57 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ea.donntu.org:8080/jspui/bitstream/123456789/795/1/Проблеми%20класифікації%20фінансових%20результатів%20та%20шляхи%20їх%20вирішення.pdf>.
12. Москалюк Г.О. Облік дебіторської заборгованості / Г.О. Москалюк // Фінансовий облік-1: навчальний посібник / за ред. В. Ф. Максимова. – Одеса: ОНЕУ, 2015. – Ч. 2. – 172-232 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/4673>.
13. Макода С.Л. Економічний зміст та протиріччя в обліку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств / С.Л. Макода // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства: Економічні науки. – Харків: ХНТУСГ, 2015. – Вип.161. – 326 с.