УДК 657

Шипіна С.Б., здобувач
Державний інститут підготовки і перепідготовки кадрів промисловості

СУТНІСТЬ ПОНЯТТЯ "ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ" ЯК ОБ'ЄКТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Удосконалено поняття "фінансові результати" в частині врахування економічного, податкового та управлінського підходів щодо його трактування, а також визначено місце фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання

Постановка проблеми. У здійсненні виробничо-фінансової діяльності суб'єктів господарювання задіяна велика кількість трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. Мета кожного підприємства – ефективне використання цих ресурсів, що певним чином відображається у фінансових результатах його діяльності. В свою чергу фінансовий результат є основним показником ефективності діяльності підприємства в ринковій економіці. Кожен суб'єкт господарювання, незалежно від форми власності, особливу увагу звертає на процес формування, розподілу та використання фінансових результатів своєї діяльності.

Як свідчать дані Державного комітету статистики за січень-вересень 2011 року 59,2 % підприємств одержали прибуток, а 40,8 % – збиток. Найбільший фінансовий результат зафіксована на підприємствах, що займаються сільським господарством, мисливством, лісовим господарством та в сфері освітніх послуг. В свою чергу найменші результати діяльності отримали підприємства, що наданють комунальні та індивідуальні послуги, у сфері культури, спорту та будівництва [26].

Отримання достовірного значення позитивного результату в значній мірі залежить від розробки та формування належної системи обліку фінансових результатів підприємства. Дослідження сутності поняття "фінансові результати", визначення його місця в системі бухгалтерського обліку та встановлення зв'язку з іншими об'єктами облікового відображення господарських операцій представляє значний науковий та практичний інтерес. Оскільки в залежності від трактування даного поняття змінюється величина податків, заробітної плати, суми дивідендів учасникам та премії працівникам підприємства.

Метою статті є дослідження поняття "фінансові результати" з метою систематизації та узагальнення підходів до розуміння даної дефініції, що наводяться у довідковій та науковій літературі, а також визначення місця фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. В сучасних умовах економічного розвитку суб'єктів господарювання питання фінансових результатів в бухгалтерському обліку вважається одним із ключових при здійснення господарської діяльності. Проблеми, пов'язані з формуванням, визначенням, розподілом фінансових результатів розглядаються в навчальній, періодичній та науковій літературі. Зокрема, дослідженням різних підходів щодо сутності поняття "фінансові результат" присвячені праці Н.О. Власової, І.Ю. Мелушової [4], І.О. Гладій [6], О.В. Гринавцевої [7], Л.І. Лежненко [12], І.В. Перевозової [17], Н.В. Прохар [21], Д.Є. Свідерського [23], С.Л. Червінської [27] тощо.

Викладення основного матеріалу. Розуміння сутності та удосконалення облікового відображення фінансових результатів діяльності підприємств та прийняття ефективних управлінських рішень щодо подальшого їх розвитку – головна передумова підвищення ефективності діяльності підприємств.

Система бухгалтерського обліку відіграє важливу роль, формуючи інформаційне забезпечення для здійснення ефективного управління фінансовими результатами підприємств.

Фінансові результати з усіма своїми проблемами і протиріччями є своєрідним еталоном дієвого та ефективного здійснення господарської діяльності суб'єктів господарювання, а тому дослідження сутності даного поняття має значний науковий і практичний інтерес. Адже як вважає з цього приводу Я.В. Соколова: "кому потрібен прибуток: бухгалтеру чи його працедавцю, яка його структура і як він (прибуток) обчислюється – проблема проблем" [25, с. 441].

Сутність та протиріччя фінансового результату для підприємців і бухгалтерів найбільш виражено проявляється під час формування і відображення його в бухгалтерському обліку.

На підставі проведеного аналізу літературних джерел виявлено, що між науковцями та фахівцями як в економіці, фінансах, юридичних науках, так і в бухгалтерському обліку, не має єдності та однозначності до розуміння поняття "фінансові результати".

Тому в ході дослідження проведено аналіз нормативно-правової, наукової та літератури в розрізі даного питання з метою виявлення особливостей сутності досліджуваного поняття та визначення його місця в системі бухгалтерського обліку.

Як показав огляд нормативно-правової бази України, в законодавстві не розглядається сутність саме поняття "фінансові результати". Зокрема, в частині законодавчих актів з бухгалтерського обліку обґрунтовано лише сутність дефініцій "прибуток" та "збиток" (Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" [20]). Вважаємо, наведені поняття не доцільно ототожнювати, оскільки недостовірність даних впливає на формування інформації про господарську діяльність в бухгалтерському обліку, а також призводить до зменшення ефективності контрольних дій над операціями суб'єктів господарювання.

Отже, недоліком законодавства України є те, що в нормативно-правових документах, які регулюють питання організації та ведення бухгалтерського обліку, відсутнє визначення поняття "фінансові результати", а обґрунтовано лише часткові щодо нього категорії. Хоча дане поняття використовується в бухгалтерському обліку та в Плані рахунків активів, капіталу і зобов'язань господарських операцій виділено рахунки, в назві яких є дефініція "фінансові результати".

У зв'язку з цим, потрібно закріпити на законодавчому рівні сутність такого поняття як "фінансові результати" та уточнити з метою однозначного розуміння трактування дефініцій "прибуток" та "збиток".

В ході аналізу довідкової та навчальної літератури виявлено, що між фахівцями у галузях бухгалтерського обліку, фінансів, економіки та юридичних наук немає однозначності щодо визначення сутності поняття "фінансові результати" (табл. 1).

Таблиця 1. Підходи щодо розуміння терміну "фінансовий результат" в навчальній та довідковій літературі

№ з/п	Автор (джерело)	Сутність поняття "фінансовий результат"
1	2	3
		НАВЧАЛЬНА ЛІТЕРАТУРА
1.	Мочерний С.В. [14]	грошова форма підсумків господарської діяльності організацій або їхніх підрозділів, виражена в прибутках або збитках
2.	Пушкар М.С. [22]	прибуток чи збиток, отримані в результаті господарської діяльності
3.	Луговий В.А. [13]	балансовий прибуток (або збиток) підприємства, який складається із доходу (витрат) від реалізації готової продукції (робіт, послуг), доходу (витрат) від інших реалізацій і сум позареалізаційних доходів (витрат)
4.	Бутинець Ф.Ф. [3]	прибуток (збиток) від реалізації готової продукції (робіт, послуг)
5.	Соколов Я.В. [25]	приріст (зменшення) капіталу (засобів, вкладених власниками) підприємства протягом звітного періоду

© Шипіна С.Б., 2012

Продовження табл. 1

1	*2*	*3*
6.	Пипко В.А. [18]	результат господарської діяльності, виражений в грошовій формі
7.	Ануфрієв В.Є. [1]	– визначається показником прибутку або збитку, що формується протягом календарного (господарського) року; – є різницею від порівняння сум доходів і витрат підприємства
8.	Кондраков Н.П. [11]	відображає зміну власного капіталу за визначений період в результаті виробничо-фінансової діяльності підприємства [с. 516]
ДОВІДКОВА ЛІТЕРАТУРА		
9.	Мочерний С.В. [8]	прибутки або збитки, отримані від підприємницької діяльності юридичними чи фізичними особами за певний період (місяць, квартал, півріччя, 9 місяців, рік)
10.	Борисов А.Б. [2]	підсумки господарської діяльності підприємства або його підрозділів, приріст (зменшення) вартості власного капіталу. Визначаються шляхом співставлення витрат з отриманими доходами [с. 802]
11.	Загородній А.Г. [9]	1) різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час; 2) приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді [с. 510]
12.	Пантелєєв В.П. [16]	прибуток (збиток) від конкретного виду діяльності (виробничої, надання послуг або торгової) визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), інших операційних доходів та адміністративних витрат та витрат на збут відповідного виду діяльності та інших операційних витрат [с. 184]

Здійснено аналіз критеріїв сутності поняття “фінансові результати” шляхом групування досліджено дефініцій за відповідними ознаками в довідковій та навчальній літературі. На підставі такого аналізу визначень, які наводяться в проаналізованій літературі, можна сказати, що думки багатьох авторів є тотожними. Думки фахівців можна згрупувати за ознакам, що наведено в на рис. 1.

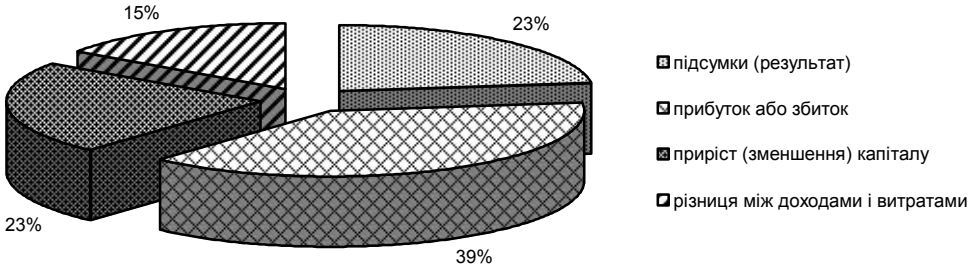

Рис. 1. Аналіз критеріїв сутності поняття “фінансові результати” в навчальній та довідковій літературі

З наведених визначень бачимо, що поняття “фінансові результати” трактується як прибуток (збиток), підсумки (результат), приріст (зменшення) капіталу, а також як різниця між доходами та витратами. Така різноманітність дефініцій, вважаємо, спричинена існуванням різних підходів до розуміння досліджуваного поняття (економічний, фінансовий, обліковий тощо).

В даній статті досліджується сутність фінансових результатів як об’єкта обліку. Тому доцільно розглянути підходи до трактування даного поняття в науковій літературі як економічного, так і облікового напряму.

Підходи вчених в сучасній економічній та обліковій літературі до визначення терміну “фінансовий результат” наведено на рис. 2.

Автор (джерело)	*Трактування сутності поняття “фінансові результати”*
Вороніна О.О.	якісна характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства, яка в цілому характеризує результат економічних відносин підприємства та зокрема відображає значущість і сталість розвитку підприємства (з погляду отриманого доходу), впливовість на його фінансово-господарську діяльність чинників зовнішнього середовища (з погляду структури та обсягів витрат) і кількісно узагальнюється у вигляді прибутків (збитків), зміни власного капіталу, його окремих складових частин
Білик Т.О.	прибуток або збиток суб’єкта господарювання, що визначається як різниця між сукупними доходами та витратами підприємства і за позитивного його результату представляє додаткову вартість, виступає одним із джерел фінансування подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства, основним критерієм оцінки її ефективності
Скалюк Р.В.	підсумкова категорія результативності господарської діяльності, котра відображає величину економічних вигод отриманих (втрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства
Ткаченко Н.М.	утворюються з доходів діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності
Гринавцева О.В.	сума валового доходу від звичайної та надзвичайної діяльності підприємства, зменшеного на суму витрат, пов’язаних із виконанням господарської діяльності на підприємстві, непрямих податків та податку на прибуток за окремий звітний проміжок часу
Червінська С.Л.	різниця між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду
Труфіна Ж.С.	економічна категорія в контексті створення доданої вартості та в аспекті методики визначення результату діяльності конкретного суб’єкта господарювання, що є об’єктом обліку і контролю

Примітки:

– економічний аспект

– обліковий аспект

Рис. 2. Підходи науковців щодо сутності поняття “фінансові результати”

Аналіз розглянутих в економічній та обліковій літературі характеристик фінансового результату вченими дозволяє зробити висновок, що фінансовий результат – це категорія, що відображає результативність господарської діяльності у вигляді відповідного показника – прибутку або збитку.

З наведених визначень можна спостерігати ототожнення понять прибутку і збитку з доходами та витратами підприємства. Вважаємо, це є не логічним та не коректним, зокрема, по відношенню до облікового відображення даних об'єктів бухгалтерського обліку.

Тому можна зробити висновок, що наведені визначення є недосконалими з різних причин. Вважаємо, це викликано як існуванням різних підходів до розуміння досліджуваного поняття (економічний, фінансовий, обліковий тощо), так і тим, що кожен з дослідників розглядає фінансові результати чи то в певній галузі економіки, чи прив'язуючи їх до конкретного завдання або об'єкта бухгалтерського обліку.

Зокрема, Н.В. Прохар [21] виділяє кількісну та якісну сторони у трактуванні категорій "прибуток" і "збиток". В своїх наукових дослідженнях О.В. Гринавцева [7] удосконалила поняття "фінансовий результат" відповідно до стандартів бухгалтерського обліку. Уточненню поняття фінансових результатів господарської діяльності як економічної категорії приділяє увагу Д.Є. Свідерський [23].

Також, як показали дослідження, науковці розглядають фінансовий результат підприємств окремих галузей. Червінська С.Л. [27] визначає суть економічної категорії "фінансовий результат аграрного підприємства", яким є різниця між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду, що найповніше характеризує сутність даної категорії.

В дослідженнях, присвяченим обліковому відображенню фінансових результатів діяльності, М.М. Залалтдінов [10] пропонує уточнити характеристики фінансового результату. Зокрема, для узагальнення доходів та витрат науковець пропонує використовувати термін "фінансові результати" (обов'язкового в множині). При характеристиці прибутку або збитку необхідно використовувати тільки термін "кінцевий фінансовий результат" (в однині), так як може виникати або прибуток, або збиток.

Вище описано трактування поняття "фінансові результати" з економічної та облікової точок зору. Як показали дослідження, О.О. Вороніна [5] звертає увагу на те, що серед найпоширеніших підходів до визначення поняття "фінансовий результат" є економічний, бухгалтерський та управлінський. Отже, вважаємо, що дефініцію "фінансові результати" можна розглядати також зі сторони податкових розрахунків та управлінського обліку.

Податкове законодавство ототожнює поняття "фінансові результати" та "прибуток". Зокрема, в статті 134 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) передбачено, що прибуток визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду [19].

Щодо трактування досліджуваного поняття в управлінському обліку, то даному питанню присвячені праці Л.В. Нападовської [15]. В наукових дослідженнях автор розмежовує поняття "фінансовий" та "управлінський" результат:

– в фінансовій бухгалтерії результат в цілому по підприємству визначається без калькулювання собівартості продукції, шляхом порівняння затрат (в розрізі елементів) з випуском продукції в фінансовій бухгалтерії;

– в управлінській бухгалтерії фінансовий результат визначається по виробам, а потім по внутрішнім і зовнішнім сегментам [15, с. 193].

Тобто в управлінському обліку сутність фінансового результату зводиться до визначення результату діяльності за видами реалізованої продукції (центрами відповідальності, сегментами діяльності), а у фінансовому обліку – в цілому за основним видом діяльності.

Аналіз літератури показав, що існують різні підходи до трактування поняття "фінансові результати". Але, вважаємо, наведені визначення, які пропонують вчені-обліковці є недосконалими, адже не враховують економічний, податковий та управлінський аспекти підходів до розуміння сутності фінансових результатів, які впливають на облікове відображення фінансових результатів діяльності підприємств.

Вважаємо, з метою удосконалення нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку фінансових результатів в частині уточнення понятійного апарату та підвищення інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання фінансових результатів через правильне та однозначне їх розуміння доцільно удосконалити трактування поняття "фінансові результати" (рис. 3).

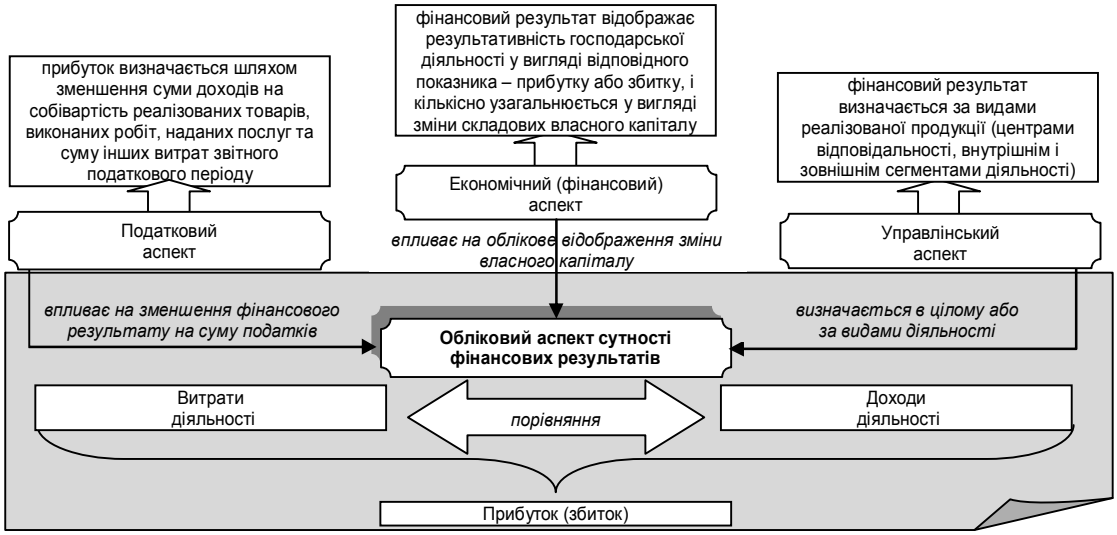

Рис. 3. Сутність фінансового результату: обліковий аспект

Зважаючи на розвиток сучасних економічних відносин, вважаємо, поняття "фінансовий результат" доцільно розглядати з врахуванням впливу на облікове відображення господарських операцій економічного, податкового та управлінського підходів до трактування сутності досліджуваної дефініції. Зокрема, фінансовий результат як об'єкт бухгалтерського обліку – це результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за вирахуванням сум податків, що визначається за визначений період і в цілому або за видами діяльності та узагальнюється у вигляді прибутку (збитку).

Новизна запропонованого визначення полягає у поєднанні різноманітних підходів до визначення фінансового результату, які впливають на облікове відображення господарських операцій. Такий підхід забезпечує достовірність та зрозумілість інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, та передбачає врахування інтересів різних користувачів господарської діяльності підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Як показав аналіз наукової, довідкової та навчальної літератури, між науковцями та фахівцями в економіці, фінансах, так і в бухгалтерському обліку, не має єдності та однозначності щодо розуміння поняття "фінансові результати". Тому в даній статті проведено дослідження різних підходів до трактування сутності фінансових результатів та запропоновано в бухгалтерському обліку трактувати фінансовий результат як результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за вирахуванням сум податків, що визначається за визначений період і в цілому або за видами діяльності та узагальнюється у вигляді прибутку (збитку).

Наведене трактування сутності поняття "фінансові результати" для цілей бухгалтерського обліку здійснено з метою:

– удосконалення нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку фінансових результатів в частині уточнення понятійного апарату;

– підвищення інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання фінансових результатів через правильне та однозначне їх розуміння;

– створення основи для удосконалення методики бухгалтерського обліку фінансових результатів підприємств.

Як показали дослідження, основоположними поняттями фінансового результату є доходи та витрати діяльності суб'єктів господарювання. Тому перспективою є дослідження теоретичних аспектів облікового відображення доходів та витрат різних видів діяльності підприємств.

Список використаної літератури:

1. *Ануфриев В.Е.* Учет формирования финансового результата и распределения прибыли организации [Електронний ресурс] / В.Е. Ануфриев // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 10. – Режим доступу: http://www.lawmix.ru/bux/140627/ 2. *Борисов А.Б.* Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с. 3. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 672 с. 4. *Власова Н.О.* Ефективність формування фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі: монографія / Н.О. Власова, І.Ю. Мелушова. – Харків: Харківський державний університет харчування і торгівлі, 2008. – 259 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) [Електронний ресурс] / О.О. Вороніна. – Харків, 2009. – Режим доступу: http://disser.org.ua/file23976.html. 6. *Гладій І.О.* Облік фінансових результатів в інформаційній системі управління (на матеріалах підприємств ресторанного господарства): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" [Електронний ресурс] / І.О. Гладій. – Хмельницький, 2006. – 20 с. − Режим доступу: http://librar.org.ua/sections_load.php?s=business_economic_science&id=3721&start=2 7. *Гринавцева О.В.* Облік і аудит готової продукції та її фінансових результатів від реалізації (на прикладі малих металопереробних підприємств України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" [Електронний ресурс] / О.В. Гринавцева. − К., 2005. – 19 с. − Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/ard/2005/05govmpu.zip 8. Економічна енциклопедія: у 3 т. / редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) [та ін.] – К.: ВЦ "Академія", 2000. – 864 с. 9. *Загородній А.Г.* Облік і аудит: Термінологічний словник / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. – Львів: "Центр Європи", 2002. – 671 с. 10. *Залалтдинов М.М.* Учетно-аналитическое обеспечение управления финансовыми результатами сельскохозяйственных организаций в системе интеграции молочного подкомплекса: дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" [Електронний ресурс] / М.М. Залалтдинов. – Казань, 2004. – Режим доступу: http://www.dissercat.com/content/dissertatsiya-uchetno-analiticheskoe-obespechenie-upravleniya-finansovymi-rezultatami-selsko 11. *Кондраков Н.П.* Бухгалтерский учёт: Учебное пособие / Н.П. Кондраков. – [4-е изд. перераб. и доп.]. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 640 с. 12. *Лежненко Л.І.* Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі хлібопекарних підприємств України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" [Електронний ресурс] / Л.І. Лежненко. – К., 2007. − 19 с. − Режим доступу: http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/339800.html 13. *Луговой В.А.* Учет капитала, ссуд и финансовых результатов / В.А. Луговой. − М.: АО "ИНКОНСАУДИТ", 1995. – 128 с. 14. *Мочерний С.В.* Політична економія: навч. посібник / С.В. Мочерний. – К.: Знання-Прес, 2002. – 687 с. 15. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік: монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с. 16. *Пантелєв В.П.* Словник бухгалтера та аудитора / В.П. Пантелєв, О.С. Сніжко. – К.: ДП "Інформ.-аналіт. агенство", 2009. – 239 с. 17. *Перевозова І.В.* Облік і аналіз фінансових результатів підприємств газотранспортного комплексу України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" [Електронний ресурс] / І.В. Перевозова. − Тернопіль, 2003. – 20 с.− Режим доступу: http://www.lib.ua-ru.net/inode/36086.html 18. *Пипко В.А.* Настольная книга бухгалтера и аудитора / В.А. Пипко, Л.Н. Булавина. – [2-е изд., доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 592 с. 19. Податковий Кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO3.aspx 21. *Прохар Н.В* Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" [Електронний ресурс] / Н.В. Прохар. – К., 2009. – 20 с.− Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/ard/2009/09pnvrsf.zip 22. *Пушкар М.С.* Фінансовий облік: Підручник / М.С. Пушкар. − Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с. 23. *Свідерський Д.Є.* Облік та аудит фінансових результатів діяльності підприємств (на прикладі цукрових заводів асоціації "Київцукор"): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" [Електронний ресурс] / Д.Є. Свідерський. – К., 2002. – 20 с. − Режим доступу: http://www.lib.ua-ru.net/inode/36189.html 24. *Скалюк Р.В.* Сутність та значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств / Р.В. Скалюк // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: збірник наукових праць. – Кіровоград: Кіровоградський національний технічний університет, 2010. – Випуск 18, частина 1. – С. 135-141. 25. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. 26. Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності за січень-вересень 2011 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua. 27. *Червінська С.Л.* Визначення та облік фінансових результатів діяльності аграрних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" [Електронний ресурс] / С.Л. Червінська. − К., 2006. – 20 с. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/ard/2006/06csldap.zip.

ШИПІНА Світлана Борисівна – здобувач *Державного інституту підготовки і перепідготовки кадрів промисловості.*

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік і контроль фінансових результатів.

Стаття до редакції надійшла: 03.03.12 р.