

УДК 657.1

Наталія Бразілій

Natalia Braziliy

РОЛЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В ПРОЦЕСІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**THE ROLE OF ACCOUNTING POLICY IN THE PROCESS OF ENTERPRISE MANAGEMENT**

У статті визначено роль та значення облікової політики в процесі управління фінансовою діяльністю підприємства в сучасних умовах господарювання. Проведено порівняльний аналіз щодо підходів до визначення сутності облікової політики в національних та міжнародних стандартах обліку. Виявлено основні вимоги та принципи формування облікової політики. Визначено елементи облікової політики та їх особливості розкриття. Зроблено висновок про необхідність переосмислення ролі облікової політики в процесі управління підприємством, що зумовлено постійними змінами умов функціонування підприємства у зовнішньому середовищі, які приводять до розширення чи змін видів діяльності та організаційно-правових форм ведення бізнесу.

Ключові слова: облік, управління, облікова політика, принципи обліку, фінансова звітність, елементи облікової політики.

В статье определены роль и значение учетной политики в процессе управления финансовой деятельностью предприятия в современных условиях хозяйствования. Проведен сравнительный анализ относительно подходов к определению сущности учетной политики в национальных и международных стандартах учета. Выявлены основные требования и принципы формирования учетной политики. Определены элементы учетной политики и их особенности раскрытия. Сделан вывод о необходимости переосмысления роли учетной политики в процессе управления предприятием, что обусловлено постоянными изменениями условий функционирования предприятия во внешней среде, которые приводят к расширению или изменениям видов деятельности и организационно-правовых форм ведения бизнеса.

Ключевые слова: учет, управление, учетная политика, принципы учета, финансовая отчетность, элементы учетной политики.

In the article the role and importance of accounting policy in the process of management by enterprise financial activity in modern conditions of managing are determined. Comparative analysis of approaches to the definition of accounting policy essence in national and international accounting standards is made. The main requirements and principles of accounting policy are identified. The elements of accounting policy and their features of disclosure are determined. The conclusion on the necessity of reconsideration of accounting policy role in the process of enterprise management, due to constant changes of the conditions of enterprise functioning in external environment that lead to the expansion or changes in kinds of activities and organizational and legal forms of doing business, is made.

Keywords: accounting, management, accounting policy, accounting principles, financial reporting, elements of accounting policy.

Постановка проблеми. Загальновизнано, що бухгалтерський облік на підприємстві повинен здійснюватися за певними правилами. Проблема полягає у встановленні такої сукупності правил, реалізація яких забезпечила б максимальний ефект від ведення обліку. При цьому під ефектом у цьому випадку розуміється своєчасне формування фінансової та управлінської інформації, її вірогідність і корисність для широкого кола зацікавлених користувачів.

З переходом до ринкових відносин змінилися підходи до постановки бухгалтерського обліку на підприємствах. Від жорсткої регламентації облікового процесу з боку держави в минулому нині перейшли до розумного поєднання державного регулювання і самостійності організацій у постановці бухгалтерського обліку. Сутність нових підходів до постановки бухгалтерського обліку полягає в основному в тому, що на основі встановлених державою загальних правил бухгалтерського обліку організації самостійно розробляють облікову політику для вирішення поставлених перед обліком завдань.

Слід зазначити, що значення облікової політики недооцінюється багатьма організаціями, в яких до розробки облікової політики ставляться формально, не вивчають наслідки застосування тих чи інших її елементів.

Тим часом обрана організацією облікова політика робить істотний вплив на величину показників собівартості продукції, прибутку, податків на прибуток, додану вартість і майно, показників фінансового стану організації. Отже, облікова політика організації є важливим засобом формування величини основних показників діяльності організації, податкового планування, цінової політики. Без ознайомлення з обліковою політикою не можна здійснювати порівняльний аналіз показників діяльності організації за різні періоди і тим більше порівняльний аналіз різних організацій. Виходячи з вищесказаного, вважаємо тему цього дослідження важливою і актуальною для сучасного моменту.

Підприємства часто піддаються перевіркам вищих організацій, податкових органів, аудиторських фірм. При цьому можна сказати, що одним із основних документів, що піддаються першочерговим перевіркам, є прийнята облікова політика підприємства.

Облікова політика підприємства як сукупність правил реалізації методу бухгалтерського обліку повинна забезпечувати максимальний ефект від ведення обліку, тобто завдяки їй має досягатися своєчасне формування фінансової та управлінської інформації, її достовірність, об'єктивність, доступність і корисність для управлінських рішень і широкого кола користувачів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливого значення набувають дослідження, спрямовані на розвиток наукових основ облікової політики суб'єктів господарювання. У спеціальній літературі ці питання не знайшли достатнього висвітлення і розв'язання. Водночас науковим дослідженням з теорії бухгалтерського обліку, а також методології облікової політики присвячено велику кількість праць науковців та практиків.

Значний внесок у розвиток теорії формування облікової політики та визначення її ролі для діяльності підприємства зробили вітчизняні вчені, зокрема: П. Є. Житний, М. Т. Білуха, О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, А. М. Герасимович, З. В. Гуцайлюк, С. Ф. Голов, В. П. Завгородній, Л. М. Кіндрацька, А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський, М. В. Кужельний, Ю. Я. Литвин, В. Г. Лінник, Л. Г. Ловінська, Є. В. Мних, О. А. Петрик, О. М. Петрук, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, С. В. Свірко, І. Д. Фаріон, П. Я. Хомин, М. Г. Чумаченко, В. Г. Швець, В. О. Шевчук, С. І. Шкарабан, а також зарубіжні науковці: І. Ансофф, А. С. Бакаєв, Т. С. Безруких, Л. А. Бернстайн, М. Ф. Ван Бреда, С. Л. Брю, М. І. Кутер, К. Р. Макконел, М. Р. Метьюс, Б. Нідлз, В. Ф. Палій, М. Х. Б. Перера, М. Портер, Я. В. Соколов, Е. С. Хендріксен, А. Д. Шеремет, Л. З. Шнейдман та інші.

Незважаючи на цінність результатів їх досліджень, питання методології та організації облікової політики у роботах цих авторів якщо і розглядаються, то досить стисло, а дискусійний характер окремих положень не забезпечує чітке визначення шляхів подальшого її розвитку.

Слід відзначити, що створення цілісної системи облікової політики в Україні для суб'єктів господарювання не завершено, потребують удосконалення теоретичні, методологічні і організаційні засади створення єдиної концепції визначення її суті, цілей та застосування в практичній діяльності.

Особливої актуальності набувають питання формування облікової політики в умовах концентрації фінансового та промислового капіталу, створення багатогалузевих фінансово-промислових систем. Необхідність своєчасної та достовірної інформації для прийняття корпоративних управлінських рішень обумовлює потребу у впровадженні інформаційних систем і комп'ютерних технологій при формуванні облікової політики, а також розробці рекомендацій для їх застосування.

Відсутність єдиних засад щодо вирішення теоретичних, методологічних, організаційних і прикладних проблем формування облікової політики у діяльності фінансово-промислових систем в Україні визначають актуальність обраної теми дослідження.

Метою статті є визначення пріоритетних підходів до методологічного та організаційного забезпечення процесу формування облікової політики суб'єктів економічної діяльності у сучасних умовах господарювання.

Обґрунтування отриманих наукових результатів. Бухгалтерський облік називають мовою бізнесу. Він широко використовується в діловому світі для опису угод між різними суб'єктами. Поняттями бухгалтерського обліку оперують менеджери, власники, інвестори – всі, хто так чи інакше залучений у ділове життя.

Перехід до ринкової економіки веде до значного розширення ролі бухгалтерського обліку та звітності. Це пов'язано з розширенням кола суб'єктів, що приймають інвестиційні та інші господарські рішення і спираються при цьому на дані бухгалтерського обліку. Відповідно змінюються і вимоги, пропоновані до обліку та звітності. Основною метою системи обліку та звітності нині стає забезпечення достовірною інформацією широкого кола осіб, зацікавлених у діяльності компанії, що надає звітність.

Сукупність обраних підприємством способів здійснення первинного спостереження, вартісного вимірювання, поточного угруповання і узагальнення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку має бути відображена в обліковій політиці підприємства.

Облікова політика – це реальний інструмент управління організацією, фінансового та податкового планування її діяльності, зниження податкового тягаря для конкретного суб'єкта господарської діяльності. Облікова політика – внутрішній закон організації, прийняття якого необхідне, в першу чергу, для усунення прогалин, неясностей і варіативних рішень у чинному законодавстві.

Основною метою облікової політики є створення інформації, що дозволяє робити оцінювання капіталу, активів, зобов'язань, доходів і витрат за будь-який період діяльності підприємства для складання фінансової звітності, ефективності менеджменту, своєчасних і правильних податкових обчислень.

У системі планового управління економікою країни облікова політика підприємства формувалася державою, в особі Держплану, Міністерства фінансів і галузевих міністерств, які постачали підприємства різного роду положеннями, інструкціями та методичними вказівками. Цими документами і керувалися підприємства при формуванні облікової політики. Основними функціями бухгалтерського обліку того часу були: контроль за зберіганням і використанням державної власності; облік і опис господарської діяльності підприємства з метою оцінювання виконання плану.

Коли ж стали з'являтися численні акціонерні товариства, товариства з різними формами власності, коли виникли ринкові структури, стало необхідним прийняти нові критерії оцінки діяльності підприємства і відображати в бухгалтерському обліку особливості конкретного господарського суб'єкта, тобто створювати облікову політику на кожному з них.

Фінансова звітність не може бути складена без взаємодії бухгалтерського, управлінського та податкового обліку. Кожен із цих учасників вимагає певних правил і положень для підготовки вихідної інформації, використовуваної для складання звітів. Таким чином, облікова політика є спеціальним внутрішньофірмовим документом, представленим сукупністю нормативних документів підприємства. Вона містить принципи, способи, правила та практичні настанови, прийняті відповідно до основ, запропонованих національними та міжнародними стандартами фінансової звітності.

Поняття «облікова політика» (accounting policy) у міжнародну практику обліку офіційно введено в 1975 р. з виходом Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку МСБО 1 «Розкриття облікової політики», а в Україні узаконено в процесі реформування бухгалтерського обліку. Необхідність цього виникла у зв'язку з відходом України від жорсткої державної регламентації фінансової звітності і введенням національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку П(С)БО, адекватних Міжнародним стандартам обліку.

На сьогодні процес формування облікової політики регулюють декілька нормативних документів. Так, згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] від 16.07.1999 р. № 996 – XIV і п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4] облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Згідно з параграфом 5 МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [3]. Таким чином, бачимо, що національний стандарт не враховує в цьому визначенні домовленості й практику, що є зовнішніми емпіричними факторами, які визначають для конкретних економічних умов перелік принципів фінансової звітності та їхній зміст.

Міністерство фінансів України у листі № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 р. «Про облікову політику» запропонувало перелік методів оцінки, обліку і процедур, які має містити розпорядчий документ підприємства про облікову політику підприємства [4].

Також відповідно до п. 6 розділу IV Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 підприємство повинне висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності [2].

Серед науковців визначення сутності облікової політики має досить дискусійний характер. Нині відсутнє єдине, точне та повне визначення поняття «облікова політика».

Так, М. Т. Білуха тлумачить облікову політику як спосіб ведення облікового процесу [7, с. 499].

Ф. Ф. Бутинець відзначає, що облікова політика – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. В широкому розумінні її можна

визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку) [9, с. 51].

Грунтовним є визначення облікової політики, наведене П. С. Безруких: «Облікова політика являє собою вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії)» [8, с. 438].

Методологічне і організаційне керівництво системою бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється державою, яка визначає нормативні документи, що містять конкретні рекомендації, перелік правил окремих методик і процедур бухгалтерського обліку.

Але розробка способів і процедур відображення тих чи інших операцій в обліку залежить як від держави, так і від господарюючого суб'єкта. Отже, особливості формування облікової політики треба розглядати на двох рівнях: макрорівні, як вплив зовнішнього середовища на функціонування підприємства щодо методології бухгалтерського обліку, та мікрорівні – тобто бізнес-середовище самого підприємства. Стосовно останнього, слід зазначити, що вона включає обліковий інструментарій, який охоплює всі способи і процедури обліку, завдяки якому можливе поєднання вимог держави і власних потреб підприємства щодо ведення обліку.

Аналогічну думку висловлює Ф. Ф. Бутинець. Він зазначає, що офіційна система не встановлює спосіб ведення бухгалтерського обліку з конкретного питання, і при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб на підставі діючих положень. Тому облікова політика може формуватися на двох рівнях: макрорівень – політика державних органів щодо розвитку обліку в Україні, мікрорівень – політика конкретного підприємства з метою забезпечення надійності фінансової звітності [9, с. 50].

Формування облікової політики є важливою і відповідальною процедурою, яка впливає на підготовку та подання фінансової звітності.

Формування облікової політики полягає у виборі одного із способів, пропонує у кожному стандарті, обґрунтування їх, виходячи з умов діяльності суб'єкта, та прийнятті як основи для ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності.

Можливість вибору конкретних способів з формування облікової інформації визначена ступенем свободи керівника підприємства у формуванні облікової політики.

Підприємство повинне вибрати і застосовувати облікову політику послідовно для однакових операцій, подій та умов. При розробці облікової політики мають бути дотримані певні вимоги. В обліковій політиці повинна бути відображена специфіка діяльності підприємства, його організаційно-правова форма, власне форма і т. д. По кожному виду активів і зобов'язань мають бути відображені обрані підприємством з пропонує МСФЗ методи оцінки. Крім того, в ній слід зазначити частоту і терміни проведення інвентаризацій окремих видів активів і зобов'язань, посадових осіб, відповідальних за виконання облікової політики.

Розкриття облікової політики – це процес опису у фінансовій звітності її аспектів, застосованих суб'єктом у звітному періоді. Розкривається облікова політика в пояснювальній записці до фінансової звітності. У структурі пояснювальної записки розкриття облікової політики займає перше місце, тільки після висвітлення основних питань облікової політики розкривається інформація бухгалтерського звіту за період.

Облікова політика, будучи інструментом управління підприємством, повинна забезпечити цілісність системи облікового процесу. Це означає, що вона повинна об'єднати воедино всі аспекти облікового процесу організації, тобто вирішувати питання методичного, технічного та організаційного характеру.

Необхідність вирішення методичних питань при формуванні облікової політики викликана тим, що те чи інше вирішення цих питань впливає на формування фінансового результату підприємства.

Вирішення організаційно-технічних питань при формуванні облікової політики не справляє принципового впливу на формування фінансового результату підприємства, однак має величезний вплив у цілому на систему управління компанією і, відповідно, побічно відбивається на показниках ефективності підприємства.

Інформаційно-організаційну модель формування облікової політики підприємства зображено на рис. 1.

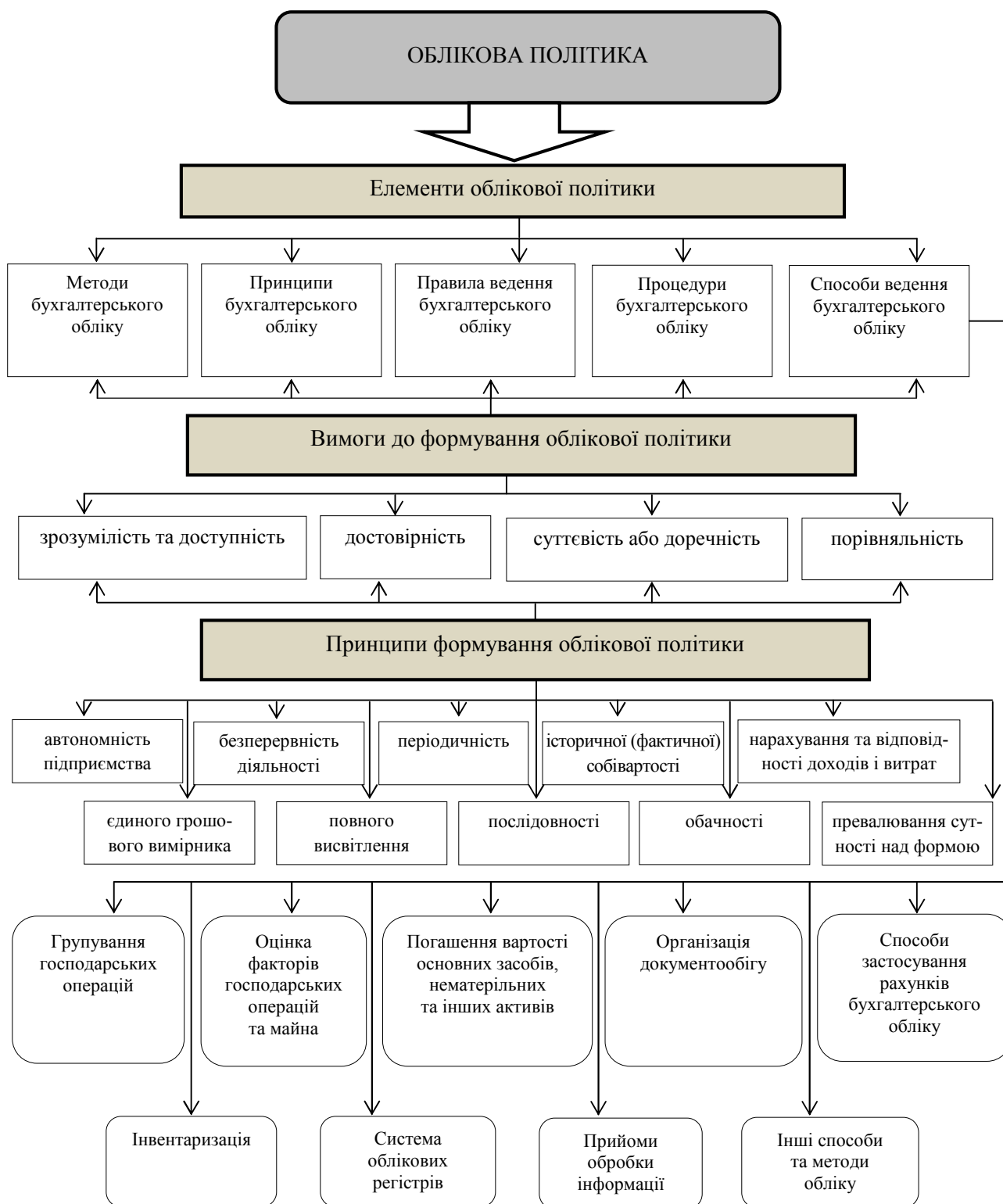


Рис. 1. Інформаційно-організаційна модель формування облікової політики підприємства

Положення облікової політики слід розглядати як такі, що змінюються під впливом зовнішнього середовища, розвитку науки, техніки і практики, а визначення й формулювання їх безперервно удосконалюються. Так, П. Житний методологію облікової політики поділяє на дві складові: загальну та конкретну [10].

Загальна складова – це діалектика, теорія пізнання, що базується на використанні загальнонаукових принципів і логічних методів дослідження, які забезпечують оцінку впливу зовнішнього середовища на господарські процеси.

Конкретна складова – це закони економічної науки, специфічні принципи, що формують прийоми методу бухгалтерського обліку, які відображають в часі та просторі конкретні господарські факти, котрим можна дати кількісну і вартісну оцінку.

Облікова політика є інструментом реалізації способів (прийомів) та методів бухгалтерського обліку. Прийоми облікової політики визначаються певними принципами. Тому при розробці облікової політики необхідно керуватися не тільки специфічними, властивими бухгалтерському обліку принципами, але й загальними організаційно-управлінськими, які впливають на вибір істотних чинників і характеризують зв'язки внутрішніх господарських процесів із зовнішнім середовищем. Серед відомих загальнонаукових принципів до найважливіших при формуванні облікової політики необхідно віднести: системність, комплексність, науковість і обґрунтованість, ефективність, планованість, динамізм, профілактику, сумісність особистих, регіональних і державних інтересів. Головним економічним принципом облікової політики є забезпечення поступового економічного розвитку виробничої системи.

Пізнання механізму формування облікової політики невід'ємно пов'язане з вивченням впливу різноманітних факторів на економічні відносини [6]. Можна виявити тенденцію, напрямок і вплив факторів на господарські процеси, що важливо для наукового обґрунтування політики розвитку підприємства. Зв'язок факторів з обліковою політикою здійснюється в процесі виробничих відносин з використанням *варіативної* частини обліку. Зовнішні й внутрішні фактори мають єдину класифікаційну ознаку, але їх характеристика залежить від рівня системи. Вищим рівнем слід вважати національну економіку, її соціально-економічну та науково-технічну спрямованість, а також державне нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку (зовнішні фактори). Другий рівень – економічна, організаційно-технічна та облікова політика конкретної виробничої системи (внутрішні фактори). За такими класифікаційними ознаками основними групами факторів зовнішнього та внутрішнього середовищ є економічні, технологічні, організаційні, політичні, правові, соціальні та екологічні.

Нині виробнича система не досягає потрібного рівня або ці процеси здійснюються дуже повільно, оскільки керівництво підприємств не надає належної уваги процесу формування облікової політики. Основними причинами, що пояснюють таку ситуацію, є: недостатньо сформовані стійкі товарні та фінансові ринки, а також їх інфраструктура; відсутність достатнього досвіду роботи у сучасному економічному середовищі; трапляються випадки, коли функціональні процеси впроваджуються розрізнено, без відповідної підготовки. В результаті функціональна діяльність – планування, облік, аналіз, звітність тощо – на окремих підприємствах здійснюється на достатньо високому рівні, а виробнича система розвивається та вдосконалюється слабо. Оскільки Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» не встановлює чітких правил щодо формування та реалізації облікової політики, то у сформованих умовах труднощі розробки облікової політики полягають у тому, що фахівці з обліку повинні не тільки розуміти теорію, що стоїть за проголошеними бухгалтерськими принципами обліку, а й знати, якою мірою цих принципів по суті та за формою дотримуються на практиці, а також який допускається ступінь свободи здійснення принципів за їх природою.

Для вирішення аналогічної проблеми в США розроблено *Opinion (Рекомендації) 22 «Надання даних про облікову політику»*. Ці Рекомендації ідентифікують і описують принципи обліку та методи використання тих принципів, які суттєво впливають на визначення і зміну фінансового стану та результати діяльності. Особливу увагу слід приділяти опису принципів і методів, на які випав вибір з наявних припустимих альтернатив, і розгляду незвичайних, нових та галузевих принципів і методів.

Висновки. Таким чином, стає зрозумілим, що на сьогоднішній день є необхідним переосмислення ролі облікової політики в процесі управління підприємством. Саме управлінська спрямованість облікової політики є базовою, тому що повною мірою може впливати на процеси господарювання. Відсутність сформованих товарних і фінансових ринків, їх інфраструктури, достатнього досвіду роботи підприємств у новому економічному середовищі та науково обґрунтованих рекомендацій формування облікової політики, адаптація до умов роботи з використанням національних стандартів бухгалтерського обліку, формальний підхід, тобто формування облікової політики тільки задля обліку, потребують суттєвого підвищення кваліфікаційного рівня бухгалтерів. Фахівці з обліку повинні не тільки керуватися основними принципами обліку, а й брати участь у розробці стратегічних управлінських рішень. Тому дослідження підприємством принципів формування облікової

політики і розробка найоптимальніших шляхів їх використання повинні стати основним напрямком при її формуванні та веденні, оскільки вдало, попередньо глибоко проаналізована комбінація можливих варіантів облікової політики дає змогу підприємству ефективно здійснювати господарську діяльність.

Список використаної літератури

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, з наступними змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8) «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_020
4. Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931
5. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : [монографія] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
6. Житний П. Є. Вплив факторів зовнішнього середовища на формування облікової політики / П. Є. Житний // Економіка. Менеджмент. Підприємство : зб. наук. праць Східноукр. нац. ун-ту ім. Володимира Даля. – Луганськ, 2005. – Вип. 14, ч. I. – С. 225–233.
7. Белуха М. Т. Курс аудита : учеб. / М. Т. Белуха. – [2-е изд., перераб.]. – М. : Высшая школа, 1999. – 574 с.
8. Безруких П. С. Бухгалтерский учет : учеб. / П. С. Безруких. – [4-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Бухгалтерский учет, 2002. – 719 с. – (Библиотека журнала «Бухгалтерский учет»).
9. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, звітність : навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. спец. 7.050 106 «Облік і аудит». / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – Житомир : Рута, 2006. – 512 с.
10. Житний П. Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація : [монографія] / П. Є. Житний ; Східноукр. нац. ун-т ім. Володимира Даля. – Луганськ : СЧУ ім. В. Даля, 2007. – 352 с.
11. Житний П. Є. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Є. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 19–22.
12. Житний П. Є. Роль облікової політики в розкритті інформації щодо діяльності фінансово-промислових систем / П. Є. Житний // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. Володимира Даля. – 2007. – № 7 (113), ч. 2. – С. 34–42.

References

1. The Law of Ukraine «On accounting and financial accounting in Ukraine» from 16.07.1999 № 996-XIV [Internet]. Available from: <<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>>
2. National statement (standard) of accounting 1 «General requirements to financial statements» from 07.02.2013 № 73 [Internet]. Available from: <<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>>
3. International standard of accounting 8 (ISA 8) «Accounting policies, changes in accounting assessments and mistakes» from 01.01.2012 [Internet]. Available from: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_020>
4. The letter of the Ministry of Finances of Ukraine «On accounting policy» from 21.12.2005 № 31-34000-10-5/27793 [Internet]. Available from: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931>
5. Pushkar, M. S. and Shhyrba, M. T. (2010) The theory and practice of accounting formation. Ternopil': Kart-blansh, 260 p.
6. Zhytnyj, P. Je. (2005) The influence of external environment factors on accounting formation. *Ekonomika. Menedzhment. Pidpryjemstvo. Zbirnyk naukovykh prac' Shidnoukrai'ns'kogo nacional'nogo universytetu imeni Volodymyra Dalja*. Lugans'k, 14 (I), pp. 225-233.
7. Biluha, M. T. (1999) The course of audit. 2nd ed. Moscow: Vyshha shkola, 1999. – 574 s.
8. Bezrukyh, P. S. (2002) Accounting. 4th ed. Moscow: Buhgalterskyj uchet, 719 p. (Byblyoteka zhurnala «Buhgalterskyj uchet»).

9. Butynec', F. F. and Maljuga N. M. (2006) Accounting: accounting policy and chart of accounts, records. 3^d ed. Zhytomyr: Ruta, 512 p.
10. Zhytnyj, P. Je. (2007) Accounting policy in the conditions of the development of financial industrial system: methodology and organization. Lugans'k: Shidnoukr. nat. un-t im. V. Dalja, 352 p.
11. Zhytnyj, P. Je. (2005) Problems of accounting formation and the ways of their solution. *Buhgalters'kyj oblik i audit*, (3), pp. 19-22.
12. Zhytnyj, P. Je. (2007) The role of accounting policy in the disclosure of information concerning the activity of financial industrial systems. *Visnyk Shidnoukrai'ns'kogo nacional'nogo universytetu im. V. Dalja*, 7 (113), part 2, pp. 34-42.

Стаття надійшла до редакції 03.04.2014.

Відомості про автора

Н. М. Бразілій, кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту, Черкаський державний технологічний університет.