

ЕКОНОМІЧНА СТАТИСТИКА. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 657.37

ОБҐРУНТОВАНА ПОПЕРЕДНЯ ОБЛІКОВА ОЦІНКА ЯК НЕВІД'ЄМНА СКЛАДОВА ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

© 2016 МАРЕНИЧ Т. Г.

УДК 657.37

Маренич Т. Г.

Обґрунтована попередня облікова оцінка як невід'ємна складова облікової політики підприємства

Метою статті є обґрунтування необхідності зазначення в наказі про облікову політику, крім елементів безпосередньо облікової політики, і попередніх облікових оцінок, що підвищать достовірність фінансової звітності, а також розробка пропозицій щодо удосконалення цього розпорядчого документа підприємства. Відзначено, що значення якісної облікової політики в останні роки суттєво зросло не лише для користувачів фінансової звітності, а й для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток. Розкрито істотні відмінності при відображенні в обліку наслідків зміни облікової політики й облікової оцінки. Узагальнено інформацію до наказу про облікову політику підприємства щодо облікових оцінок. Запропоновано передбачити в наказі окремий розділ, де слід наводити інформацію про перелік облікових оцінок, що прийняті, про те, яким чином підприємство вносить зміни до облікової політики, облікових оцінок, а також виправляти помилки.

Ключові слова: облікова політика, облікова оцінка, зміна в обліковій оцінці, положення (стандарт) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності

Бібл.: 19.

Маренич Тетяна Григорівна – доктор економічних наук, професор, професор, кафедра обліку і аудиту, Харківський національний технічний університет сільського господарства імені П. Василенка (вул. Алчевських, 44, Харків, 61002, Україна)

E-mail: oblikua7@gmail.com

УДК 657.37

UDC 657.37

Маренич Т. Г. Обоснованная предварительная учетная оценка как неотъемлемая составляющая учетной политики предприятия

Целью статьи является обоснование необходимости указания в приказе об учетной политике, кроме элементов непосредственно учетной политики, и предварительных учетных оценок, что повысит достоверность финансовой отчетности, а также разработка предложений по совершенствованию данного распорядительного документа предприятия. Отмечено, что значение качественной учетной политики в последние годы существенно выросло не только для пользователей финансовой отчетности, но и для целей определения объекта налогообложения налогом на прибыль. Раскрыты существенные отличия при отражении в учете последствий изменения учетной политики и учетной оценки. Обобщена информация в приказ об учетной политике предприятия относительно учетных оценок. Предложено предусмотреть в приказе отдельный раздел, где следует приводить информацию о перечне учетных оценок, которые приняты, о том, каким образом предприятие будет вносить изменения в учетную политику, учетные оценки, а также исправлять ошибки.

Ключевые слова: учетная политика, учетная оценка, изменение в учетной оценке, положение (стандарт) бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности.

Библ.: 19.

Маренич Татьяна Григорьевна – доктор экономических наук, профессор, профессор, кафедра учета и аудита, Харьковский национальный технический университет сельского хозяйства имени П. Василенко (ул. Алчевских, 44, Харьков, 61002, Украина)

E-mail: oblikua7@gmail.com

Marenych T. H. A Justified Initial Accounting Estimate as an Integral Part of the Enterprise Accounting Policy

The aim of the article is justification of the need to specify in the order on accounting policies not only the elements of the accounting policy itself but also the initial accounting estimates, which will increase the reliability of financial reporting and the development of proposals on improvement of the given administrative documents of the enterprise. It is noted that in recent years the importance of a high-quality accounting policy has increased significantly not only for users of financial reports but also for achieving the purposes of determining the object of levying the profits tax. There revealed significant differences at reflecting in accounting the consequences of changes in the accounting policy and accounting estimate. There has been generalized the information in the order on the enterprise accounting policy with respect to accounting estimates. It is proposed to provide a separate section in the order, where there should be presented information about the list of accounting estimates taken, about how the company will make changes in the accounting policy, accounting estimate as well as correct errors.

Keywords: accounting policy, accounting estimate, change in the accounting estimate, provisions (standard) of accounting, international financial reporting standards.

Bibl.: 19.

Marenych Tetyana H. – Doctor of Science (Economics), Professor, Professor, Department of Accounting and Auditing, Kharkiv P. Vasylenko National Technical University of Agriculture (44 Alchevskyykh Str., Kharkiv, 61002, Ukraine) oblikua7@gmail.com

Постановка проблеми. Важливим елементом системи організації бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві є облікова політика. В ній відображаються всі принципи питання ведення бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання. Тому до її розробки та реалізації необхідно підходити зважено та відповідально. Обираючи методи і процедури для складання та подання фінансової звітності, підприємства повинні враховувати вплив облікової політики на величину прибутку та імідж компанії.

Облікова політика має бути спрямована на досягнення мети бухгалтерського обліку – надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Тривалий час існує проблема розуміння ролі якісного формування та реалізації облікової політики власниками, керівниками, спеціалістами підприємств. У наказах про облікову політику мають розкриватися не тільки елементи облікової політики, а й попередні облікові оцінки. Бухгалтерські оцінки здатні кардинально вплинути на показники фінансової звітності. Неформальний підхід до розробки облікової політики дозволить суб'єктам господарювання організувати оптимальну систему ведення бухгалтерського обліку та податкового планування і, як наслідок, зробити облік прозорим, зменшити кількість можливих помилок.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням формування та реалізації облікової політики на підприємствах присвячено чимало публікацій вітчизняних і зарубіжних учених. Серед авторів наукових праць такого спрямування варто відзначити Амбросова В. [1], Житного П. [2], Жука В. [3], Охрамович О. [4], Поливану А. [5], Сука П. [6] та ін. Науковці розглядають сутність поняття «облікова політика», розкривають вимоги й етапи формування облікової політики, структуру наказу про облікову політику, пропонують практичні рекомендації з їх удосконалення. Проте в наукових публікаціях більше уваги приділено безпосередньо саме елементам та організаційним складовим облікової політики. Позиції щодо облікових оцінок висвітлено не в повному обсязі.

Мета статті – обґрунтувати обов'язковість зазначення в наказі про облікову політику, крім елементів облікової політики, і попередніх облікових оцінок, що підвищить достовірність фінансової звітності, а також сформулювати пропозиції щодо удосконалення цього розпорядчого документа підприємства.

Виклад основного матеріалу. Наказ про облікову політику фахівці називають своєрідною конституцією, де закріплюються методологічні засади обліку на підприємстві, що застосовуються послідовно від одного звітного періоду до іншого [7, с. 11]. Значення якісної облікової політики в останні роки (особливо в 2015–2016 рр.) суттєво зросло не лише для користувачів фінансової звітності, а й для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток. Нехтування правилами ведення бухгалтерського обліку для підприємств стає недоцільним, оскільки об'єктом оподаткування податком на прибуток є фінансовий результат, визначений за даними бухгалтерського обліку.

Бухгалтери вітчизняних підприємств за багато років вже набули практичного досвіду складання наказу про облікову політику. При цьому деякі намагаються включити

до наказу безліч деталей, імперативні норми положень національних стандартів тощо. І це не дивно, адже тривалий час зміст розпорядчого документа про облікову політику для всіх українських підприємств регламентувався листом Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. [8], в якому зафіксовано перелік питань, за якими П(С)БО допускають можливість вибору між різними обліковими методами. І тільки в 2013 році наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635 затверджено Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства (щоправда, рекомендаційного характеру) [9].

Згідно з методичними рекомендаціями у розпорядчому документі про облікову політику підприємство визначає:

- принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності, щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше одного варіанта (тобто облікову політику);
- попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між звітними періодами [9].

Справа у тому, що у процесі ведення бухгалтерського обліку в силу невизначеності, які притаманні підприємницькій діяльності, не всі статті фінансових звітів можна оцінити зі стовідсотковою точністю. Для таких статей роблять припущення, які актуальні лише в конкретний момент часу і в конкретних обставинах. При цьому попередні оцінки ґрунтуються на професійному судженні бухгалтерів і доступній у кожний момент часу інформації. З часом ця інформація може змінюватися або уточнюватися, тому може виникати необхідність перегляду облікових оцінок із урахуванням обставин чи подій, що змінилися.

Отже, в наказі про облікову політику Міністерство фінансів України рекомендує вказувати й елементи облікової політики, і попередні облікові оцінки, особливо їх не виділяючи. Як свідчить практика, друга складова положень наказу про облікову політику підприємств майже зовсім відсутня, не розкрита. Варто зазначити, що зміни облікової політики та облікових оцінок мають різні наслідки в обліку. Зміни облікової політики не можуть відбуватися часто. Наслідки зміни облікових оцінок потребують менших трудовитрат бухгалтерів. Вони впливають лише на фінансову звітність поточного і наступних звітних періодів. У разі неможливості розрізнити зміну облікової політики та зміни облікових оцінок це розглядають та відображають як зміну облікових оцінок [10]. У цьому питанні можливий суб'єктивізм, який реалізується через професійне судження відносно вибору найбільш доцільного варіанта. Якщо бухгалтер знайде аргументи на користь того, що та чи інша ознака є не обліковою оцінкою, а обліковою політикою, то такий підхід ускладнить його роботу, буде свідчити про його професійну відповідальність перед користувачами фінансової звітності. Скористатися цією ситуацією – це право, а не обов'язок бухгалтера підприємства.

Розглянемо більш докладно відмінності облікової політики і облікової оцінки.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика – це су-

купність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [11]. Одним із основних принципів при формуванні та застосуванні облікової політики є послідовність, тобто постійне, з року в рік, застосування обраної облікової політики. Зміни в обліковій політиці можливі тільки у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинні бути обґрунтовані й обов'язково розкриті у примітках до фінансової звітності.

Облікова політика, як правило, розробляється при створенні підприємства. Надалі вона може бути змінена, якщо:

- змінилися вимоги національних стандартів, що, у свою чергу, потягло за собою зміну правил оцінки активів або зобов'язань;
- змінилися статутні вимоги;
- зміни забезпечать достовірніше відображення господарських операцій у фінансовій звітності [10].

Не вважається зміною облікової політики встановлення її для подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх, або які не відбувалися раніше.

Згідно з П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» облікова оцінка – це попередня оцінка, що використовується підприємством із метою розподілу доходів і витрат між відповідними звітними періодами [10]. З цього визначення випливає, що облікові оцінки є частиною облікової політики підприємства. Як видно, оцінка пов'язана з майбутніми звітними періодами, що підкреслює її попередній характер.

Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких вона базувалася, або ж підприємство отримало додаткову інформацію, накопичило досвід.

Група вчених зазначає, що хоча процес оцінювання буде різним на різних підприємствах або для різних оцінок на одному підприємстві, за суттю процеси міркування на підприємствах, пов'язані з обліковими оцінками, однакові у всіх випадках. Ці процеси такі:

1. Визначення суттєвих факторів, які, за очікуванням, можуть значно впливати на попередню оцінку. Фактори, які підприємство може розглядати при визначенні облікових попередніх оцінок, охоплюють фінансові та виробничі плани і політику, зміни в діяльності та галузі, минулі тенденції, поточні операції та економіку.
2. Побудова припущень про доречні фактори. Припущення являють собою судження управлінського персоналу щодо найімовірніших обставин і подій, що стосуються суттєвих факторів.
3. Застосування припущень і будь-яких доречних даних для визначення суми оцінки [18, с. 57].

Складність процесу попередньої оцінки, як правило, змінюється пропорційно:

- а) наявності та достовірності доречних даних, на яких базується попередня оцінка;
- б) кількості припущень, які слід зробити;
- в) ступеня невпевненості, пов'язаної з припущеннями [18, с. 57].

Національними П(С)БО передбачені істотні відмінності при відображенні в обліку наслідків зміни облікової політики й облікової оцінки. Найголовніші з них такі: при

зміні облікової політики операції відображаються в обліку ретроспективно, а при зміні облікової оцінки – перспективно [12, с. 25]. При ретроспективному відображенні в обліку підприємство, складаючи фінансову звітність, повинне застосовувати нові методи і до операцій, здійснених у минулих періодах. Зокрема, згідно з П(С)БО зміна облікової політики у звітності відображається шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх періодів у частині змін.

Тобто показники всіх статей звітності, яких стосувалися ці зміни, повинні бути відображені так, як ніби нові правила облікової політики діяли завжди.

Перспективне відображення в обліку означає, що такі зміни не впливають на відображення операцій минулих періодів, а застосовуються тільки з дати внесення змін.

Як випливає з п. 3.2 Методичних рекомендацій № 635, зміни в обліковій політиці застосовуються, як правило, з початку наступного звітного року, а зміни в обліковій оцінці діють із будь-якої дати. І хоча ці методичні рекомендації не є обов'язковими для виконання, застосування нової облікової політики з початку наступного року, на думку експертів, зручне для бухгалтерів: ретроспективно відображати операції все ж таки доречніше за повні звітні періоди, що дорівнюють календарному року [12, с. 25].

У міжнародних стандартах фінансової звітності не визначено поняття «облікова оцінка». Проте використання облікових оцінок передбачає МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [13]. Згідно з цим стандартом унаслідок невизначеності, властивій господарській діяльності, багато статей у фінансових звітах не можна оцінити точно, а можна оцінити лише попередньо. Попередня оцінка пов'язана з судженням, що базується на найостаннішій наявній достовірній інформації. Зміна в обліковій оцінці – це коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів з зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід і зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових розробок та, відповідно, не є виправленням помилок.

Відповідно до МСБО 8 вплив зміни облікової оцінки визначають перспективно, включаючи його у прибуток або збиток:

- у періоді, коли відбулася зміна, якщо зміна впливає лише на цей період;
- у періоді, коли відбулася зміна, та у майбутніх періодах, якщо зміна впливає на них разом.

Тією мірою, якою зміна в обліковій оцінці приводить до змін в активах і зобов'язаннях або стосується статті власного капіталу, її визнають шляхом коригування балансової вартості відповідного активу, зобов'язання або статті власного капіталу в періоді, коли відбулася зміна [13].

Таким чином, зміни облікової оцінки не вимагають як коригування сальдо нерозподіленого прибутку, так і повторного перерахунку порівняльної інформації.

Крім того, МСБО 1 «Подання фінансової звітності» вимагає розкриття інформації про ключові облікові оцінки у примітках до фінансової звітності [19]. Так, у параграфі

125 МСБО 1 зазначено: суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про зроблені ним припущення, що стосуються майбутнього, та інші основні джерела невизначеності оцінки на кінець звітного періоду, які становлять значний ризик спричинити суттєве коригування балансової вартості активів і зобов'язань у наступному фінансовому році. Стосовно таких активів та зобов'язань примітки повинні містити докладну інформацію про:

- а) їхній характер;
- б) їхню балансову вартість на кінець звітного періоду.

Припущення та інші джерела невизначеності оцінок, інформація про які розкривається відповідно до параграфу 125, пов'язані з попередніми оцінками, що потребують найважливіших, суб'єктивних чи складних суджень управлінського персоналу. Оскільки кількість змінних величин і припущень, які впливають на можливе майбутнє вирішення невизначеностей, зростає, то такі судження стають більш суб'єктивними та складними, і, відповідно, зростає потенціал подальшого суттєвого коригування балансової вартості активів і зобов'язань [19].

Предметом дискусій у наукових публікаціях виступає ідентифікація змін облікової політики і змін облікових оцінок, оскільки облікові оцінки й облікова політика тісно взаємопов'язані.

Серед фінансових аналітиків і спеціалістів немає єдиної думки з приводу того, що можна назвати обліковою політикою, а що – обліковою оцінкою. Згідно з МСБО 8 об'єктом попередніх оцінок можуть бути: безнадійні борги; старіння запасів; справедлива вартість фінансових активів або фінансових зобов'язань; строки корисної експлуатації активів, що амортизуються, чи очікувана модель споживання економічних вигід, утілених у них; гарантійні зобов'язання [13]. Голов С. Ф. і Костюченко В. М. додають до цього переліку період відстрочення витрат і доходів [14, с. 145]. Бернстайн Л. А. стверджує, що використання умовних оцінок впливає на: очікувані продажні ціни й обсяг реалізації за видами товарів; витрати, які необхідні для виконання довгострокових контрактів, податкові виплати, резервування вимірюваних втрат [15, с. 30]. Інші автори до переліку облікових оцінок відносять відсотки, компенсаційні та інфляційні ставки для пенсійних виплат, виплат з охорони здоров'я та інших виплат при звільненні [16]. Самим розповсюдженим предметом дискусій є визначення вартісних характеристик основних засобів і їх використання (строки експлуатації, методи амортизації) [17, с. 81]. При цьому в одних країнах зміну методу нарахування амортизації розглядають як зміну в обліковій політиці, а в інших – як зміну в облікових оцінках [14, с. 147]. Згідно з МСБО 8 у таких випадках зміну визначають як зміну облікових оцінок [13].

Аналіз діючих нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та Методрекомедацій № 635 дає підстави узагальнити інформацію до наказу про облікову політику щодо облікових оцінок. Так, на сьогодні обліковою оцінкою можна вважати такі позиції: вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; межа суттєвості відхилення залишкової вартості об'єкта основних засобів від його справедливої вартості для проведення переоцінки; межа суттєвості під час проведення переоцінки нематеріальних активів тієї

групи, об'єкти якої вже переоцінювалися; кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності; строки корисного використання, визначення ліквідаційної вартості необоротних активів; величина різних резервів (гарантійного обслуговування, сумнівних боргів тощо) та ін.

Без зазначення в наказі про облікову політику попередніх облікових оцінок не можна говорити про грамотну і якісну облікову політику підприємства. Необхідно передбачити в наказі окремий розділ «Облікові оцінки та коригування у фінансовій звітності», де наводити інформацію про перелік облікових оцінок, що прийняті, про те, яким чином підприємство вноситиме зміни до облікової політики, облікових оцінок, а також виправляти помилки.

Методрекомедації № 635 та інші нормативні акти вимагають включити до наказу про облікову політику й іншу інформацію, яка, на нашу думку, стосується організації бухгалтерського обліку на підприємстві, а не облікової політики чи облікових оцінок. Це: склад і структура бухгалтерської служби; графік документообігу; застосування робочого повного або спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку; складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства; періодичність та об'єкти проведення інвентаризації та ін. Таку інформацію доцільно оформляти окремим наказом про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві або зазначати у додатку до наказу про облікову політику.

Висновки. Застосування обґрунтованої попередньої оцінки є важливою частиною складання фінансових звітів, що покращує доречність і достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання. Всі питання облікової оцінки повинні обов'язково розкриватися у примітках до фінансової звітності таким чином, щоб ця інформація була максимально прозорою і зрозумілою.

Облікова політика, як показує аналіз законодавчих актів з питань ведення бухгалтерського обліку, є більш регламентованою. Якість облікової оцінки залежить від професіоналізму головного бухгалтера підприємства, який готовий до прийняття обґрунтованих рішень і спроможний до формування професійного судження.

Теорія і практика свідчить, що в деяких випадках неможливо відрізнити зміну облікових оцінок від зміни облікової політики. Ідентифікація облікових оцінок є доцільною у зв'язку з необхідністю розмежування їх від безпосередньо облікової політики. Зміни суджень, які відносяться до сфери облікової оцінки, відображаються в обліку простіше порівняно зі змінами в обліковій політиці. Для відображення інформації про обрані облікові оцінки та їх зміну в наказі про облікову політику підприємства слід передбачити окремий розділ.

ЛІТЕРАТУРА

1. Амбросов В. Я. Облікова політика в агроформуваннях / В. Я. Амбросов, Т. Г. Маренич // Економіка АПК. – 2004. – № 7. – С. 96–99.
2. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3–10.

3. Облікова політика підприємства : навч. посібник / За ред. В. М. Гаврилюка, В. М. Жука, М. Г. Михайлова. – К. : Юр-Агро-Веста, 2007. – 326 с.
4. Охрамович О. Теоретичні та практичні аспекти формування облікової політики підприємств в сучасних умовах господарювання / О. Охрамович // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 5. – С. 190–194.
5. Поливана Л. Організація облікової політики підприємства / Л. Поливана, А. Губар // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 5. – С. 45–53.
6. Сук П. Облікова політика підприємства / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 1. – С. 2–4.
7. Кушина О. Облікова політика – 2016: у новий рік з новим наказом? / О. Кушина // Бухгалтерія. – 2016. – № 1 (1196). – С. 11–15.
8. Облікова політика підприємства : Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=58984&cat_id=34931&search_param=%E2%B3%E4%F1&searchPublishing=1
9. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/3971-635.html>
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
12. Гужел Ю. Коригуємо вартісний критерій, або чи можна вносити зміни до облікової політики / Ю. Гужел // Баланс-агро. – 2015. – № 35 (455). – С. 24–26.
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_020
14. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практич. посібник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 840 с.
15. Бернстайн Л. А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Л. А. Бернстайн ; [пер. с англ.]. – М. : Финансы и статистика, 2002. – С. 30.
16. Stickney C. P. Financial Reporting and Statement Analysis: A Strategic Perspective / Clyde P. Stickney. – The Dryden Press, 1996. – 174 p.
17. Чалый И. Что оценивает учетная оценка / И. Чалый // Исправление ошибок в бухгалтерском учете: секреты мастерства : сборник систематизированного законодательства / Сост. Е. Б. Кушина. – К. : Блиц-Информ, 2008. – Вып. 12. – С. 78–83.
18. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посібник / М. П. Войнаренко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
19. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/en/929_013/page
- Bernstain, L. A. *Analiz finansovoy otchetnosti: teoriya, praktika i interpretatsiya* [Financial statement analysis: theory, practice and interpretation]. Moscow: Finansy i statistika, 2002.
- Chalyy, I. "Chto otsenivayet uchelnaya otsenka" [That evaluates the account rating]. *Ispravleniye oshibok v bukhgalterskom uchete: sekrety masterstva*, no. 12 (2008): 78-83.
- Huzhel, Yu. "Koryhuiemo vartisnyi kryterii, abo chy mozhna vnosyty zminy do oblikovoi polityky" [Corrected cost criteria, or is it possible to make changes in accounting policies]. *Balans-ahro*, no. 35 (455) (2015): 24-26.
- Holov, S. F., and Kostiuhenko, V. M. *Bukhhalterskyi oblik za mizhnarodnyimi standartamy: pryklady ta komentari* [Accounting according to international standards: examples and comments]. Kyiv: Libra, 2001.
- Kushyna, O. "Oblikova polityka - 2016: u novyy rik z novym nakazom?" [Accounting policies - 2016: in the new year with a new order?]. *Bukhhalteriia*, no. 1 (1196) (2016): 11-15.
- [Legal Act of Ukraine] (2005). http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=58984&cat_id=34931&search_param=%E2%B3%E4%F1&searchPublishing=1
- [Legal Act of Ukraine] (2013). <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/3971-635.html>
- [Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
- "Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 8 «Oblikovi polityky, zminy v oblikovykh otsinkakh ta pomylyky»" [International accounting standard 8 «Accounting policies, changes in accounting estimates and errors»]. http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_020
- "Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 1 «Podannia finansovoi zvitnosti»" [International accounting standard 1 «Presentation of financial statements»]. http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/en/929_013/page
- Okhramovych, O. "Teoretychni ta praktychni aspekty formuvannia oblikovoi polityky pidpriemstv v suchasnykh umovakh hospodariuvannia" [Theoretical and practical aspects of formation of accounting policies of enterprises in modern conditions of managing]. *Aktualni problemy ekonomiky*, no. 5 (2013): 190-194.
- Oblikova polityka pidpriemstva* [Accounting policy]. Kyiv: Yur-Ahro-Vesta, 2007.
- Polyvana, L., and Hubar, A. "Orhanizatsiia oblikovoi polityky pidpriemstva" [Organization of accounting policy]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 5 (2015): 45-53.
- "Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 6 «Vypravlennia pomylok i zminy u finansovykh zvitakh»" [Regulation (standard) accounting 6 «Correction of errors and changes in financial reports»]. <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>
- Stickney, C. P. *Financial Reporting and Statement Analysis: A Strategic Perspective*. The Dryden Press, 1996.
- Suk, P. "Oblikova polityka pidpriemstva" [Accounting policy]. *Bukhhalteriia v silskomu hospodarstvi*, no. 1 (2005): 2-4.
- Voinarenko, M. P., Ponomaryova, N. A., and Zamazii, O. V. *Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti ta audytu* [International financial reporting standards and auditing]. Kyiv: Tsentri uchbovoi literatury, 2010.
- Zhytnyi, P. "Orhanizatsiino-metodolohichni zasady formuvannia oblikovoi polityky pidpriemstva" [Organizational and methodological principles of formation of accounting policy]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 3 (2006): 3-10.

REFERENCES

Ambrosov, V. Ya., and Marenych, T. H. "Oblikova polityka v ahroformuvanniakh" [The accounting policy in agricultural holdings]. *Ekonomika APK*, no. 7 (2004): 96-99.