

Л.Г. Ловінська

Кандидат економічних наук, доцент

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА – ІНСТРУМЕНТ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Дослідженню облікової політики приділяється багато уваги в роботах українських вчених. Про облікову політику писали Ф.Ф. Бутинець, А.Г. Загородній, В.Г. Лінник, М.В. Кужельний, С.В. Свірко, Г.О. Партін, В.Г. Швець та ін. Разом з тим окремих наукових праць, в яких би всебічно розкривався зміст цього поняття, поки що в Україні не підготовлено. Зокрема не висвітлено визначення облікової політики як інструменту державного регулювання бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Мета цієї статті полягає у тому, щоб обґрунтувати такий підхід до розуміння облікової політики.

Поняття “облікова політика” увійшло в сучасну науку і практику вітчизняного бухгалтерського обліку з прийняттям Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та пакета національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО). Воно є ключовим в системі міжнародних стандартів фінансової звітності, що обумовлено самою ідеєю стандартизації обліку та звітності.

В Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (далі – МСБО) 1 “Подання фінансових звітів” розкриттю сутності облікової політики присвячено окремий розділ пп. 20–22. В цьому розділі наголошується, що облікова політика – це певні принципи, основи, домовленості, правила та практичне застосування, прийняті підприємством для складання та подання фінансових звітів. Вона має встановлюватися відповідно до вимог кожного міжнародного стандарту і Тлумачень Постійного комітету з тлумачення та забезпечувати доречність і достовірність фінансової звітності¹.

В Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності”, а також формулюється право підприємства самостійно визначати облікову політику (ст. 8, п. 5)². У П(С)БО6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” визначаються умови, за яких облікова політика може змінюватися, а також порядок відображення впливу змін облікової політики. Окремого положення (стандарту), яке б висвітлило концептуально питання облікової політики, не існує.

Трактування поняття “облікова політика” як у Міжнародних стандартах фінансової звітності (далі – МСФЗ), так і в українському законодавстві передбачає, що підприємство до початку звітного періоду обирає в межах, передбачених стандартами або іншими нормативними документами, певні методи, методики, способи оцінки, форми організації обліку тощо, які використовуються підприємством для ведення поточного обліку і складання фінансової звітності. Це забезпечує, з одного боку, однозначність тлума-

чення показників фінансової звітності, а з другого, – створює умови для здійснення фінансового менеджменту підприємства.

Слід зазначити, що в законодавстві країн, які утворилися на терені колишнього Радянського Союзу, визначення облікової політики кореспондує з визначенням, наведеним у МСФЗ, або його немає зовсім.

Питанню облікової політики в літературі приділяють багато уваги. Підходи, визначені в МСФЗ, Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, П(С)БО здобули подальший розвиток, суттєво поглибилися і розширилися.

Зокрема, обґрунтовано необхідність та історичну обумовленість облікової політики. Так, С.В. Андреев відзначає, що в ринковій економіці змінюється місія бухгалтерського обліку. Його головне призначення полягає у забезпеченні інформаційних потреб широкого кола користувачів, вимагає переходу від жорсткої централізації нормативного регулювання обліку до сучасної чотирьохрівневої системи. Перший рівень системи становлять закони та законодавчі акти, що регулюють бухгалтерський облік. Другий рівень – положення бухгалтерського обліку, його принципи та базові правила. Третій рівень – механізм їх використання на практиці, а саме методичні рекомендації та інструкції. Четвертий рівень – внутрішньогосподарські документи, які визначають індивідуальні особливості обліку організації³. Фактично четвертий рівень регламентує облікову політику суб'єкта господарювання і розкриває її сутність.

Цей же автор розкриває чотири припущення, на яких ґрунтується формування облікової політики (майнова відокремленість, безперервність діяльності, послідовність використання облікової політики, часова визначеність фактів господарської діяльності), а також вимоги до неї (повнота відображення, своєчасність, обмеженість, пріоритет змісту над формою, несуперечливість, раціональність). Для забезпечення цілісності системи бухгалтерського обліку облікова політика має охоплювати всі сторони облікового процесу – організаційну, технічну, методичну⁴. М.В. Кужельний, В.Г. Лінник формулюють фактори, які визначають особливість діяльності підприємства, а відтак справляють вплив на формування облікової політики, а саме: форму власності та організаційно-правову структуру підприємства; галузеві особливості, які визначають вид діяльності та зумовлюють технологічно-організаційні умови роботи; обсяг діяльності, кількість працівників, номенклатуру продукції та ін.; відносини з податковою системою, наявність пільг та умови їх одержання; умови постачання та збуту продукції; матеріальну базу та рівень забезпечення кваліфікованими обліковими працівниками; систему та умови зацікавленості, відповідальності тощо⁵.

С.В. Свірко, досліджуючи сутність облікової політики, відзначає, що облікову політику можна умовно поділити на дві частини – методологічну і організаційну. “До методологічної складової облікової політики слід віднести все те, що стосується і визначає внутрішню структуру процесу бухгалтерського обліку. Вочевидь йдеться про принципи, методи і процедури”⁶. “Організаційна складова облікової політики регулює в повному обсязі механізм організації бухгалтерського обліку в кожній конкретній установі.”⁷

Стаття Л. Пантелейчука і Г. Ямборко присвячена дослідженню облікової політики як елемента організації бухгалтерського обліку⁸. Г.О. Партін і А.Г. Загородній досліджують вплив облікової політики на результати фінансово-господарської діяльності, тобто визначають її як елемент фінансового менеджменту, хоча цей термін не вживають, а також пропонують розробляти її в двох аспектах – стосовно методики облікових робіт і стосовно їх організації⁹.

Жвава дискусія точиться навколо самого поняття “облікова політика”. Слід звернути увагу на те, що серед науковців немає єдиної думки щодо визначення цього терміну. Група авторів тлумачить облікову політику як сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, що були обрані підприємством¹⁰. Друга група під обліковою політикою розуміє принципи та правила ведення бухгалтерського обліку в певній організації¹¹. Третя група дотримується думки, що облікова політика – це сукупність форм і методів ведення бухгалтерського обліку на підприємстві¹².

Цікаве визначення облікової політики пропонують І.А. Белоусова і Т.В. Барановська. Під обліковою політикою вони розуміють комплекс методичних прийомів, способів і процедур організації і ведення бухгалтерського обліку, що обираються підприємством з числа загальноприйнятих, або розробляються самостійно, виходячи з особливостей його діяльності з метою забезпечення захисту прав та інтересів власника (власників, учасників)¹³. Важливо, що в цьому визначенні підкреслюється зв'язок можливостей підприємства у виборі методів обліку з необхідністю дотримання нормативної бази бухгалтерського обліку, хоча використаний вислів “загальноприйнятні принципи” в даному разі є дещо некоректним.

На думку автора, визначення облікової політики, наведене С.В. Свірко, є найбільш ємним. Вона пише: “...визначимо облікову політику як сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого – складання звітності”. Якщо його уточнити, враховуючи ідею І.А. Белоусової і Т.В. Барановської, а також редакцію визначення облікової політики в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, висновки автора щодо організаційної структури бухгалтерського обліку, то матимемо визначення, яке відповідає сутності, меті і завданням облікової політики. Отже, пропонується таке визначення:

Облікова політика суб'єкта господарювання – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення поточного обліку, складання та подання фінансової звітності в межах, визначених Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативними документами, затвердженими Міністерством фінансів та іншими органами виконавчої влади після погодження з Міністерством фінансів.

Багато уваги в літературі приділяється основному регламенту облікової політики на підприємстві, а саме наказу про облікову політику. Розглядаєть-

ся його структура, зміст, можливі варіанти організації та ведення обліку¹⁴. Слід зазначити, що всі літературні джерела, на які зроблені посилання, конкретизують підхід до поняття “облікова політика”, що є в міжнародних і національних стандартах. Можна вважати, питання облікової політики підприємства є глибоко опрацьованим в теоретичному плані. Щоб втілити його в практику, доцільно було б розробити окремий нормативний документ П(С)БО “Облікова політика”. Прикладом може слугувати Положення з бухгалтерського обліку “Облікова політика організації”, що затверджено Міністерством фінансів Росії в 1999 р., в якому чітко прописано, як має визначатися облікова політика, порядок її розкриття та внесення змін¹⁵. Стандартизація підходу до визначення, затвердження і розкриття облікової політики на підприємствах та в організаціях впорядкує ведення бухгалтерського обліку, не обмежуючи суб’єктів господарювання у виборі передбачених нормативною базою способів, методів та форм бухгалтерського обліку.

В літературних джерелах, крім висвітленого тлумачення облікової політики, є ще одне, яке з’явилося саме у вітчизняній науковій літературі. Це підхід до облікової політики як до категорії національної системи бухгалтерського обліку.

Так, М.С. Пушкар пише, що облікова політика в Україні складається з двох рівнів: державних органів щодо розвитку системи обліку та окремих підприємств щодо забезпечення надійної фінансової звітності. Крім того, він визначає окремі елементи облікової політики: теорію, методологію, технологію, організацію. При цьому теорія передбачає визначення теоретичних основ бухгалтерського обліку; методологія – принципи та правила отримання, обробки, фіксації, передачі інформації, оцінки, ведення рахунків тощо; технологія – використання таких елементів, як план рахунків, форми бухгалтерського обліку, алгоритм проходження документів та їх обробки, організація внутрішнього контролю, порядок складання реєстрів обліку та форм звітності, проведення інвентаризації майна та зобов’язань; організація бухгалтерського обліку – визначення структури бухгалтерії, розробка інструкцій, внутрішніх стандартів, спосіб ведення обліку тощо¹⁶.

Ф.Ф. Бутинець та Н.М. Малюга приєднуються до такого підходу. Вони також виділяють два рівні облікової політики: перший рівень – політика державних органів щодо розвитку системи бухгалтерського обліку; другий рівень – політика окремого підприємства щодо забезпечення надійності фінансової звітності. На першому рівні здійснюється визнання країною міжнародних стандартів та впровадження їх в національну систему обліку, вирішення питань щодо рівня регламентації обліку, розробка національного плану рахунків чи його відсутність, розробка та затвердження форм звітності, методологічне та організаційне керівництво системою обліку в країні, сприяння підготовці кадрів і розвиток наукових досліджень з обліку та ін. На другому рівні передбачається визначення плану рахунків (напевно, через відсутність національного – *Л.Л.*), форми обліку, технології обробки даних, організації внутрішнього контролю, технології складання звітності, підготовчих робіт до складання звітності тощо¹⁷.

А.А. Пилипенко, В.І. Отенко дотримуються такої ж думки, виділяючи два рівні облікової політики: політики державних органів щодо розвитку обліку в Україні і політики конкретного підприємства¹⁸.

Автором у 2001 р. була опублікована стаття, в якій пропонується термін “облікова політика” розглядати у двох аспектах. Перший аспект – це облікова політика держави щодо підприємства. При цьому законодавчо врегульовуються і встановлюються нормативними актами такі складові, як принципи складання звітності, її форми, критерії визнання окремих видів активів, зобов’язань, доходів і витрат, зміст статей звітності та ін., тобто ті складові, які можуть змінюватися лише внаслідок зміни змісту П(С)БО.

Другий аспект – це, власне, “облікова політика підприємства”. До цього поняття входять всі складові, які підприємство має визначити самостійно, а саме – вибір організаційної форми обліку, методів нарахування амортизації різних видів необоротних активів, методів списання виробничих запасів, порядку ведення обліку об’єкта оподаткування податком на прибуток та ін.

Фактично це розмежування має місце у різних П(С)БО, але синтетичного положення щодо облікової політики, яке б вносило ясність в її структуру, немає, і автор вніс пропозицію в його розробку¹⁹.

Не відмовляючись від висвітленої позиції, автор вважає за доцільне її уточнити і доповнити з урахуванням проведених досліджень.

Огляд наукової літератури свідчить про те, що українські вчені тлумачать поняття облікової політики більш широко, ніж це має місце в МСФЗ і П(С)БО. МСФЗ і П(С)БО розглядають облікову політику лише на рівні суб’єкта господарювання у той час, як новий підхід передбачає розуміння облікової політики як інструменту державного регулювання бухгалтерського обліку.

Як зазначалося, МСФЗ – продукт професійного регулювання бухгалтерського обліку. Саме з цієї причини облікова політика за МСФЗ визначається на підприємстві, про що в п. 20 МСБО1 зазначається: “Керівництву слід обирати та застосовувати облікову політику підприємства так, щоб фінансові звіти відповідали всім вимогам кожного відповідного Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку і Тлумаченню Постійного комітету з тлумачення”²⁰. У цьому контексті суб’єктом облікової політики, тобто тим, хто її встановлює, визначено керівництво підприємства. Роз’яснення поняття облікової політики в МСФЗ вказує, що об’єктом облікової політики є система бухгалтерського обліку підприємства.

Розуміння облікової політики як інструменту державного регулювання передбачає, що її суб’єктом є держава в особі законодавчої та виконавчої влади, а об’єктом – національна система бухгалтерського обліку. При цьому сама облікова політика має дві складові: державну політику щодо розвитку національної системи бухгалтерського обліку та визначення обов’язкових для суб’єктів господарювання елементів їх власної облікової політики.

Таким чином, облікова політика як інструмент державного регулювання спрямована на систему бухгалтерського обліку суб’єкта господарювання.

З одного боку, вона забезпечує її розвиток, з іншого, — створює умови для розроблення суб'єктом господарювання власної облікової політики.

Державна політика щодо розвитку національної системи бухгалтерського обліку має бути спрямована на реалізацію певної стратегії реформування бухгалтерського обліку в Україні. Для створення такої стратегії необхідно визначити концепцію реформування. На підставі стратегії — розробити план заходів, визначити виконавців цього плану і систему контролю за якістю виконання заходів.

Слід зазначити, що концепція реформування бухгалтерського обліку в Україні визначена Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”. В законі зазначено, що П(С)БО не повинні суперечити міжнародним стандартам.

Отже, постулатом реформи обліку є відповідність національної нормативної бази з бухгалтерського обліку Міжнародним стандартам фінансової звітності. Однак, аналіз правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні, а також стану національної системи бухгалтерського обліку показав, що на сьогодні цей постулат не може бути достатнім для реформування обліку в Україні. Нез'ясованими залишаються питання:

- чи може бухгалтерський облік всіх секторів національної економіки базуватися на єдиній методологічній основі;
- чи мають МСФЗ використовуватися як національна нормативна база з бухгалтерського обліку;
- яким має бути методичне забезпечення стандартів бухгалтерського обліку (чи то національних, чи то міжнародних, якщо вони будуть ухвалені для використання як національні).

Відповідь на перше питання наведена автором на підставі аналізу зарубіжного досвіду. Методологічною основою бухгалтерського обліку всіх секторів національної економіки мають бути стандарти бухгалтерського обліку корпорацій.

Відповідь на друге питання тісно пов'язана з першим, оскільки ствердна відповідь на перше і друге питання тягне за собою наслідки не тільки для обліку в корпораціях, але й для обліку в малому та середньому бізнесі і в державному секторі.

Аналіз методологічного і методичного забезпечення бухгалтерського обліку в Україні з використанням міжнародного досвіду дає змогу зробити такий висновок.

Фактично в Україні вже відбулося ухвалення МСФЗ як підґрунтя для створення національної нормативної бази з прийняттям Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Національні П(С)БО не тільки не суперечать МСФЗ, але й адаптують до умов України норми МСФЗ. З багатьох питань МСФЗ передбачають багатоваріантні підходи до рішень. Деякі з них не відповідають законодавству України, деякі — економічним умовам. Яскравим прикладом є облік виплат з пенсійного забезпечення, облік фінансових інструментів тощо. Таким чином, використання МСФЗ “у чистому вигляді” без адаптування до реальної ситуації в Україні

є дуже проблематичним. Ухвалення МСФЗ як національної нормативної бази передбачатиме створення певної інфраструктури їх застосування.

У Концепції розвитку бухгалтерського обліку і звітності в Російській Федерації на середньострокову перспективу поставлено завдання щодо прийняття обов'язкового складання консолідованої фінансової звітності за МСФЗ (61). Для виконання цього завдання пропонується створення певної інфраструктури.

Однак реалізація ідеї складання консолідованої звітності за МСФЗ не враховує головного – системи адаптації МСФЗ до умов країни.

Крім того, ця ідея має ще один мінус. Якщо до консолідації за МСФЗ належить звітність суб'єктів, яка складалася за національною нормативною базою, то достовірність такої консолідованої звітності матиме “умовний” характер.

Стосовно російських стандартів в концепції зазначається: “В окремих випадках в російських стандартах може передбачатися декілька альтернативних підходів до формування і представлення інформації в бухгалтерській звітності. Однак для підвищення співставності бухгалтерської звітності різних господарюючих суб'єктів кількість таких випадків має бути обмеженою і в подальшому її потрібно невпинно скорочувати” (там само). Такий підхід, на думку автора, протирічить самій ідеології МСФЗ. Багатоваріантність підходів до вирішення облікових завдань – одна із умов реалізації фінансового менеджменту підприємства.

З наведеного випливає висновок, що ідея запровадження МСФЗ як національної нормативної бази є дуже проблематичною, оскільки МСФЗ потребують адаптації для безпосереднього їх використання у веденні бухгалтерського обліку і складанні звітності суб'єктами господарювання в Україні у той час, як національні П(С)БО вже є подібним варіантом адаптації. З цієї причини окреме рішення стосовно ухвалення МСФЗ в Україні для прямого запровадження вважаємо недоцільним і внесення відповідних поправок в Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” – науково необґрунтованим.

Окремого розгляду потребує запровадження МСФЗ у відкритих акціонерних товариствах України, що мають котирування своїх цінних паперів на іноземних фондових біржах. У даному разі враховуючи, що ці суб'єкти господарювання знаходяться в Україні та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України, доцільно вести мову про формат їх звітності, який на 100 % має відповідати МСФЗ, і розкриття інформації у примітках з окремим поясненням розбіжностей, які виникають по тих чи інших статтях звітності внаслідок розбіжностей між МСФЗ і П(С)БО. Інший шлях буде для цих суб'єктів обтяжливим і по суті невиправданим.

Стосовно відповіді на третє питання, яким має бути методичне забезпечення стандартів бухгалтерського обліку, можна зазначити таке.

Бухгалтерський облік суб'єкта господарювання в організаційному плані може бути представлений як сукупність поточного обліку і бухгалтерської звітності. При цьому методологічним підґрунтям бухгалтерського обліку є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”

і П(С)БО. Методичне забезпечення має роз'яснювати, як відповідно до закону і П(С)БО вести поточний облік і складати звітність. Тобто методичне забезпечення, яке на сьогодні існує і має бути створене у майбутньому, доцільно структурувати таким чином: методичне забезпечення спрямоване на тлумачення і роз'яснення П(С)БО; методичне забезпечення спрямоване на здійснення поточного обліку. До речі, такий підхід створює певні умови компромісу для запровадження МСФЗ в Україні. Для цього потрібно ввести до методичного забезпечення, що тлумачить звітність, такі методичні рекомендації, які б вказували на відмінність МСФЗ від діючої в Україні нормативної бази та шляхи уникнення цих розбіжностей під час складання звітності за МСФЗ.

Крім зазначеного, до складу методичного забезпечення необхідно включити також методичні рекомендації, які регламентують галузеві особливості ведення бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності та розробляються і затверджуються відповідними державними комітетами й міністерствами.

Методичні рекомендації за своїм призначенням мають роз'яснити суб'єкту господарювання, як вести облік того чи іншого об'єкта або як розуміти ту чи іншу норму П(С)БО. Тому зміст цього виду нормативного документу у прийнятній формі повинен пояснювати процедуру ведення обліку певного об'єкта. На думку автора, методичні рекомендації мають висвітлювати весь комплекс питань, починаючи зі складання первинного документа і закінчуючи підготовкою даних для заповнення певних рядків звітності. Дуже важливо в методичних рекомендаціях зупинитися на створенні передумов, без яких неможливо організувати бухгалтерський облік. Так, наприклад, методичні рекомендації з обліку запасів мають включати такі розділи:

1. Загальні положення;
2. Оцінка запасів;
3. Документальне оформлення операцій руху запасів;
4. Облік та контроль наявності й руху запасів в місцях їх зберігання та на виробництві;
5. Бухгалтерський облік запасів;
6. Особливості обліку тари.

Це приклад структури методичних рекомендацій, які забезпечують ведення поточного обліку.

Наведемо приклад структури методичних рекомендацій, які забезпечують тлумачення положень стандартів і одночасно спрямовують ведення поточного обліку. Так, проект методичних рекомендацій до П(С)БО 29 "Звітність за сегментами" включає такі розділи:

1. Загальні положення;
2. Встановлення господарських та географічних сегментів;
3. Визначення звітних сегментів;
4. Складання звітності за сегментами на підставі звітів дочірніх підприємств;
5. Облікова політика щодо господарських та географічних сегментів;

6. Організація бухгалтерського обліку доходів та витрат, активів і зобов'язань звітних сегментів;
7. Розкриття інформації про доходи та витрати, активи і зобов'язання звітних сегментів.

Крім методичних рекомендацій, до складу методичного забезпечення бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання входять також положення та інструкції щодо обліку окремих операцій або процесів господарської діяльності, які жорстко регламентують методику бухгалтерського обліку. Наприклад, до таких належить Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69.

На підставі проведеного аналізу автором запропоновані напрямки реформування бухгалтерського обліку в Україні, які можна розглядати як державну облікову політику в період становлення національної системи бухгалтерського обліку. Складовими такої політики є:

1. Удосконалення затверджених і розроблення нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку з урахуванням діючого в Україні законодавства, міжнародних стандартів фінансової звітності, усталеної термінології, науково обґрунтованого розкриття понять та рекомендованих в стандартах принципів і підходів;
2. Узгодження норм положень (стандартів) бухгалтерського обліку і податкового законодавства з метою уніфікації податкового і бухгалтерського обліку щодо визначення фінансового результату діяльності підприємств;
3. Створення методичних рекомендацій щодо застосування кожного положення (стандарту) бухгалтерського обліку;
4. Координація дій органів державної влади, які регулюють облікову політику, організацію і методику бухгалтерського обліку і звітності;
5. Моніторинг стану бухгалтерського обліку в системі національної економіки України з метою оцінки результатів його реформування.

Слід зазначити, що ці пропозиції автора були включені до стратегічних напрямків удосконалення бухгалтерського обліку в Україні, затверджених на засіданні Методологічної Ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України (протокол № 96 від 30 червня 2004 р.).

Крім наведених, Методологічна рада затвердила ще такі напрямки:

1. Запровадження системи вимог та критеріїв щодо ведення бухгалтерського обліку із застосуванням телекомунікаційних технологій і комп'ютерної техніки;
2. Удосконалення та запровадження системи первинної документації для обґрунтування облікових записів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні;
3. Стратегічне планування наукових досліджень, підготовки та перепідготовки кадрів у сфері бухгалтерського обліку.

Стратегічні напрямки удосконалення бухгалтерського обліку в Україні системно охоплюють реформування бухгалтерського обліку як на рівні суб'єкта господарювання, так і на національному рівні.

¹*Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Пер. з англ. / За ред. С.Ф. Голова. – К.: ФПБАУ, 2000. – С. 86–87.*

²*Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // www.rada.gov.ua.*

³*Андреев С.В. Учетная политика в образовательных учреждениях: Учеб. пособ. – М.: Изд-во Рос. экон. акад., 2001. – С. 5.*

⁴*Там само. – С. 6–7.*

⁵*Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підруч. – К.: КНЕУ, 2001. – С. 318.*

⁶*Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2003. – С. 26.*

⁷*Сопко В.В., Сопко О.В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови: Навч.-метод. посіб. – К.: Знання, 2002. – С. 33.*

⁸*Пантелейчук Л. Формування облікової політики – важливий етап роботи підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 9. – С. 3–11; Ямборко Г. Вплив облікової політики на фінансовий результат і оподаткований прибуток підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6 – С. 23–28.*

⁹*Партін Г.О., Загородній А.Г. Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємства // Фінанси України. – 2001. – № 1. – С. 54–60.*

¹⁰*Вербицкая Л.В. Организация бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса в Украине: Учеб. пособ. – К.: МАУП, 2000. – С. 30; Канаева Т.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посіб. – К.: Книга, 2004. – С. 9–10; Отенко В.И., Серикова Т.Н. Теория бухгалтерского учета. Конспект лекций. – Харьков: ХГЭУ, 2002. – С. 190; Кондратьева А.Ф. и др. Теория бухгалтерского учета: Учеб. для студентов фак. “Бизнес-управление” по спец. “Экономика предприятия”. – Харьков: Фолио, 2002. – С. 134.*

¹¹*Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навч.-практ. посіб. / За ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ: Баланс-Клуб, 2000. – С. 23; Вербило О.Ф., Бойко З.І., Кондрицька Т.П., Ярошинський В.М. Бухгалтерський облік. Навч. посіб. / За ред. О.Ф. Вербило. – К.: НАУ, 2004. – С. 9; Системи обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики / За ред. проф. М.В. Войнарека. – К.: Наук. думка, 2002. – С. 16; Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособ. / Под ред. проф. Б.И. Валуева. – Одесса: ОДЕУ, Принт Мастер, 2002. – С. 252; Шара Є.Ю., Тесленко Т.І. Бухгалтерський облік. Опорний конспект лекцій. – Ірпінь: Нац. акад. ДПС України, 2004. – С. 10.*

¹²*Горяева М.С. Бухгалтерский учет. Конспект лекций для подготовки бакалавров всех форм обучения / Под ред. Ю.Д. Маляревского. – Харьков: ХГЭУ, 2004. – С. 89; Кочерга С.В. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – Полтава: Інтер Графіка, 2004. – С. 10; Ткаченко Н.М. Методологія бухгалтерського фінансового обліку на підприємствах України: Автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.06.04 / КНЕУ. – К., 2003. – С. 182–183; Шенітко Г.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2003. – С. 11.*

¹³*Белюсова І.А., Барановська Т.В. Облікова політика в Україні: теоретичні засади формування та практика застосування: Моногр. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – С. 10.*

¹⁴Андреев С.В. Учетная политика в образовательных учреждениях: Учеб. пособ. — М.: Изд-во Рос. экон. акад., 2001. — С. 11–12; Лисюк О.М., Михайлова Т.П., Чацкіс Ю.Д. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики. — Донецьк: Донецьк. держ. ун-т економіки і торгівлі ім. Туган-Барановського, 2003. — С. 130; Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособ. / Под ред. проф. Б.И. Валуева. — Одесса: ОДЕУ, Принт Мастер, 2002. — С. 254–255; Чабанова Н.В. Теорія бухгалтерського обліку: Навч.-метод. комплекс. — Харків: УкрДАЗТ, 2004. — С. 197.

¹⁵Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98. — Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. № 60н // <http://const.iak.ru/cons.nsf/print/pbu1>.

¹⁶Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.06.04 / Терноп. акад. народ. гос-ва. — Тернопіль, 2000. — С. 10, 21.

¹⁷Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність. — Навч. посіб. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 3-тє вид., перероб. і доп. — Житомир: Рута, 2001. — С. 8.

¹⁸Пилипенко А.А., Отенко В.І. Організація обліку і контролю: Навч. посіб. — Харків: ХДЕУ, 2002. — С. 50.

¹⁹Ловінська Л.Г. Концепція облікової політики підприємств у сучасних умовах господарювання // Вісник. Економіка. — № 54. — 2001. — С. 15.

²⁰Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Пер. з англ. / За ред. С.Ф. Голова. — К.: ФПБАУ, 2000. — С. 86.