



СТАТИСТИКА, ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657. 421.3.011.1
JEL Classification M 41

Ясишена В.В.,
канд. екон. наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Вінницького навчально-наукового економічного інституту
Тернопільського національного економічного університету

ПРИНЦИПИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Yasyshena V.V.,
cand.sc.(econ.), assoc. prof., associate professor
at the department of accounting and audit
Vinnitsia Education and Research Institute of Economy
of Ternopil National Economic University,

PRINCIPLES OF ACCOUNTING POLICIES OF INTANGIBLE ASSETS

Постановка проблеми. Для інноваційного розвитку вітчизняної економіки є необхідність у підвищенні ефективності використання нематеріальних активів (НМА), які відіграють важливу роль у світовій економіці. На сьогоднішній день відбувається розрив між методологією бухгалтерського обліку НМА і сучасними вимогами економіки через те, що кількість об'єктів такого роду активів постійно зростає, що потребує нових підходів до управління ними. Тому це потребує проведення досліджень з удосконалення принципів формування облікової політики підприємства, які є основою ефективного функціонування обліково-аналітичної системи підприємства, що загалом має і загальносуспільне значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-методологічні питання формування облікової політики досліджували в своїх працях провідні вітчизняні і зарубіжні економісти, такі як Ф. Ф. Бутинець [12], П. Є. Житний [2], З. М. В. Задорожний [3; 4], Я. Ф. Аверкин [3; 4], В. Б. Клевець [5], О. Ю. Костирко [6], Л. В. Нападівська [10], Н. Ю. Пузиря [14], М. С. Пушкар [15], М. Т. Щирба [15], Я. В. Соколов [16], В. В. Сопко [17], Е. С. Хендріксен [19], М. Ф. Ван Бреда [19] та інші. У своїх дисертаційних дослідженнях питання удосконалення облікової політики НМА розкривали такі вітчизняні економісти сфери обліку, як Т. М. Банасько (2010р.), І. М. Лепетан (2010 р.), Х. І. Скоп (2015 р.), В. М. Діба (2017 р.) [1].

Проте, незважаючи на значний доробок і високий науковий рівень публікацій стосовно зазначеної проблеми, чимало аспектів щодо розкриття принципів бухгалтерського (фінансового) і управлінського обліку та податкових розрахунків потребують проведення подальших досліджень у цьому напрямі.

Постановка завдання. Метою статті є виокремлення і систематизація ключових принципів, які необхідно враховувати при формуванні облікової політики в частині НМА. Для досягнення мети було поставлено наступні завдання: визначення напрямів, які необхідно враховувати при формуванні облікової політики; розкриття сутності принципів бухгалтерського обліку і підходів до їх виокремлення різними науковцями; обґрунтування необхідності повторного включення до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» принципу обачності; виокремлення принципів облікової політики в частині управлінського обліку НМА.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поняття «облікова політика» було введено на міжнародному рівні у 1973 році з виходом МСБО 1 «Розкриття облікової політики». На сьогоднішній день, відповідно до параграфа 5 М(С)БО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [9].

У вітчизняній практиці сутність поняття «облікова політика» регламентована Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» і розкривається як сукупність принципів, методів і процедур, що

використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [11; 13].

З наведеного вище видно, що за вітчизняним тлумаченням облікова політика поширюється на ведення бухгалтерського обліку і складання та подання фінансової звітності, а за М(С)БО лише на складання та подання фінансової звітності.

У п. 1.3. Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства зазначено, що у розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно [8].

Відмітимо, що в цих Методичних рекомендаціях розкриті основні положення щодо формування складових облікової політики бухгалтерського (фінансового) обліку. Податкові розрахунки згадані у п. 2.21, де розкривається періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань. Що стосується внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, то формування облікової політики в цій частині взагалі не розкрито в цих Методичних рекомендаціях. Підкреслимо, що, по-перше, не кожне підприємство веде управлінський облік, а по-друге, у кожного суб'єкта господарювання своя специфіка його ведення, тобто свої методи, процедури, звітність, які можуть бути унікальними. Тому є необхідність у висвітленні основних положень управлінського обліку в Наказі про облікову політику підприємства.

На думку М.С. Пушкаря і М.Т. Щирби, формування облікової політики підприємства необхідно спрямовувати у розкритті таких напрямів: фінансовий, управлінський та стратегічний облік [15, с. 114-168].

П. С. Житний вказує на те, що облікова політика суб'єкта господарювання повинна розкривати бухгалтерський (фінансовий), внутрішньогосподарський (управлінський), податковий облік [2, с. 263].

В. Б. Клевець зазначає, що облікова політика повинна регулювати організаційно-методологічні засади фінансового, управлінського та податкового обліку, формувати достовірну звітність й здійснення контролю за їх відображенням в обліковій діяльності підприємства з дотриманням вимог національних стандартів обліку, інших нормативно-правових актів держави та податкового законодавства України [5, с. 2].

Погодимось з наведеними вище авторами, що облікова політика підприємства повинна охоплювати не тільки альтернативні аспекти бухгалтерського (фінансового) обліку, але також має висвітлювати ключові аспекти і варіанти управлінського обліку та порядок ведення податкових розрахунків.

В Розділі IV, п. 6 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначено, що підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності.

На початковому етапі формування облікової політики необхідно виокремити головні принципи і фактори, які необхідно врахувати під час цього процесу.

Принцип (лат. principium – основа, першооснова) – першооснова, головна ідея, основне правило поведінки. У логічному значенні принцип є центральним поняттям, основою системи, що являє собою узагальнення і розповсюдження будь-якого положення на всі явища тієї області, із якої даний принцип абстрагований [18, с. 294].

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [11].

На думку Ф.Ф. Бутинця, принципи бухгалтерського обліку – це основні, базові положення облікової політики підприємства, тобто те, на основі чого будується політика [12, с. 52]. Це визначення тісно пов'язує принципи бухгалтерського обліку з побудовою облікової політики.

Отже, з вищезазначеного виходить, що принципами бухгалтерського обліку можна вважати базові, центральні положення, які охоплюють і впливають на всі елементи системи бухгалтерського обліку, включаючи облікову політику і фінансову звітність.

За словами Я. В. Соколова, перша спроба сформулювати принципи обліку була зроблена в США в 1936 р, коли Американська асоціація бухгалтерів (ААБ) розробила перші стандарти обліку. З тих пір у США і за їхнім прикладом у низці інших країн (особливо англомовних) йде систематична робота по створенню бухгалтерських стандартів. Усі вони представляють розвиток певних принципів, що становлять початок і основу всього живого обліку, але дуже важливо помітити, що майже кожен сучасний автор конструє свою систему принципів, багато хто з них повторюються майже у всіх випадках, але у кожного учасника є якісь свої особливі принципи [16, с.18]. Вчений наводить приклад принципів обліку, що розкриті в Положенні з бухгалтерського обліку «Облікова політика організації» у попередній його редакції. На сьогоднішній день чинною є нова редакція цього положення (ПБУ 1/2008), що затверджено наказом МФ РФ від 06.10.2008 р № 106н. (ред. от 28.04.2017). Це Положення містить такі принципи: майнова відокремленість; безперервність діяльності; послідовність

облікової політики; тимчасова визначеність фактів господарського життя; повнота відображення бухгалтерської інформації; своєчасність відображення фактів господарського життя; принцип обачності; пріоритет змісту над формою; принцип несуперечності; раціональність ведення бухгалтерського обліку. Також в інших своїх працях Я. В. Соколов зазначає, що принципи не є сталими, раз і назавжди даними, вони можуть змінюватися за складом, ступенем важливості.

Як вірно зазначає В. В. Сопко, облік господарської діяльності на підприємствах в усіх країнах з ринковою економікою здійснюється за різними принципами, причому в кожній країні ці принципи (їх понад 20) формувалися історично. Ті істотні відмінності, які є між ними, на його думку, зумовлені специфічними рисами тієї чи іншої держави [17, с. 45]. Вчений виокремлював найважливіші принципи побудови бухгалтерського обліку, що є загальноприйнятими у світовій науці, а саме: принцип двоїстості; принцип вартісного вимірювання (грошової оцінки); принцип доказовості; принцип рахунку; принцип суцільності; принцип безперервності (історизму); принцип одиниці обліку (відокремлення засновника від підприємства); принцип періодичності (принцип облікового періоду); принцип нарахування; принцип реєстрації доходу; принцип співвідношення [17, с. 45-50].

Отже, з вищезазначеного видно, що В. В. Сопко виокремлює такі принципи, як принцип двоїстості, принцип доказовості, принцип рахунку, які в теорії бухгалтерського обліку розкриваються через елементи методу бухгалтерського обліку (подвійний запис, документування, рахунки). Вчений також виокремлює принципи бухгалтерського обліку, що стосуються відображення доходів і видатків, які пов'язані між собою (принцип нарахування, принцип реєстрації доходу, принцип співвідношення). Принцип реєстрації доходу реалізується через формування суми доходу від продажу товарів, надання послуг, виконання робіт. Протягом фінансового року на підприємстві має діяти вибраний ним самостійно та відображений у наказі про облікову політику метод обліку моменту реалізації: за відвантаженням продукції чи за надходженням грошей на розрахунковий рахунок [17, с. 50]. Принцип співвідношення визначає вибір періоду для реєстрації видатків та доходів [17, с. 50].

На думку Е.С. Хендріксена і М.Ф. Ван Бреди, до ключових принципів, які є фундаментами обліку віднесено: принцип господарюючої одиниці; принцип діючого підприємства; принцип періодичності; принцип консерватизму; грошовий вимірник [19, с. 100].

До основних принципів бухгалтерського обліку, на основі яких формується облікова політика підприємства (у т. ч. в частині НМА) віднесено ті, що розкриті в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», а саме: повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність; нарахування; превалювання сутності над формою; єдиний грошовий вимірник [13].

Принципи бухгалтерського обліку, що наведені в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» також відображаються в працях вищезгаданих науковців. Найчастіше наголошують в цих працях на таких принципах: автономності (господарюючої одиниці [19, с. 100]), повного висвітлення (повноти відображення бухгалтерської інформації [16, с.18] або суцільності [17, с. 45]), грошового вимірника (вартісного вимірювання [17, с. 45]), безперервності (безперервної діяльності [16, с.18]), нарахування (тимчасова визначеність фактів господарського життя [16, с.18]).

До принципів, які рідко виокремлюються науковцями віднесено: своєчасність відображення фактів господарського життя, принцип несуперечності, раціональність ведення бухгалтерського обліку [16, с. 18]; принцип реєстрації доходу, принцип співвідношення [17, с. 45]; принцип діючого підприємства [19, с. 100].

Отже, розглянувши принципи, що зустрічаються в науковій літературі, на нашу думку, необхідно у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» доповнити їх перелік принципом обачності (консерватизму [19, с. 100]). Цей принцип був викладений у попередніх редакціях цього закону, а також розкривається в працях Я. В. Соколова, Е.С. Хендріксена і М.Ф. Ван Бреди [16; 19]. Цей принцип полягає у застосуванні в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. На сьогоднішній день гостро стоїть питання стосовно оцінки НМА, яке супроводжується певними труднощами, особливо в умовах переходу на М(С)ФЗ. В зв'язку з цим є випадки необґрунтованого включення до фінансової звітності деяких НМА. Наприклад, це стосується внутрішньо генерованих НМА, що відображають у фінансовій звітності, і які часто не відповідають критеріям визнання, що розкриті в МСБО 38. Також в МСБО 38 і аналогічно в П(С)БО 8 зазначено, що оцінку нематеріальних активів після первісного визнання можна проводити за моделлю собівартості або моделлю переоцінки, тобто суб'єкт господарювання самостійно визначає, яку з моделей оцінки доцільно обрати для своєї облікової політики. Переоцінка НМА за справедливою вартістю може бути необачливою через те, що не всі ринки НМА мають активні продажі, тому у багатьох випадках доцільніше буде застосовувати для оцінки НМА модель собівартості. Застосування у цих випадках принципу обачності прямо вплине на об'єктивність показників фінансової звітності.

Після вивчення принципів бухгалтерського (фінансового) обліку, які необхідно враховувати при формуванні облікової політики перейдемо до виокремлення цілей управлінського обліку НМА і розкриття його основних принципів. Управлінський облік НМА необхідний для потреб управління і забезпечення менеджерів підприємства необхідною інформацією. Він спрямований на формування деталізованої, об'єктивної та достовірної інформації про НМА як загалом по підприємству, так і в

розрізі його окремих підрозділів для внутрішніх користувачів. Звітність, що формується за результатами управлінського обліку встановлюється потребами менеджменту підприємства в частині управління НМА за різними рівнями деталізації і підрозділами підприємства. Підкреслимо те, що виокремлення принципів управлінського обліку тісно пов'язане з його функціями, елементами методу і основними завданнями. Функції управлінського обліку розкриті в праці Л. В. Нападівської і пов'язані з такими функціями управління, як перспективне планування, поточне й оперативне планування, організація і мотивація, облік, контроль, аналіз [10, с. 179].

До елементів методу управлінського обліку можна віднести ті, що висвітлені в сучасній економічній літературі. В монографії З. В. Задорожного згруповані елементи методів управлінського обліку, які наведені в працях Ф.Ф. Бутинця, М.А. Вахрушиної, В.М. Добровського, В.Е. Керімова, В.С. Леня, О.В. Лишилєнка, а саме: документація, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, індексний метод, факторний аналіз, кореляція, лінійне програмування, спосіб найменших квадратів, бухгалтерський баланс, звітність, нормування, планування, контроль, аналіз, групування і перегрупування, елімінування, підсумковий, конструктивно-варіантний, інженерно-економічні розрахунки [4, с. 21]. Отже, з цього виходить, що елементи методу управлінського обліку включають не тільки елементи методу бухгалтерського обліку, а також елементи методу інших дисциплін. Вищезазначене означає, що відповідно і принципи управлінського обліку НМА, на яких формується облікова політика будуть торкатися аналізу, прогнозування, планування та контролю.

При формуванні облікової політики в частині управлінського обліку НМА необхідно враховувати основні принципи, наведені на рис. 1.



Рис. 1. Основні принципи облікової політики в частині управлінського обліку НМА

Джерело: складено і доповнено автором на основі [3; 6; 10; 16; 17; 19; 20]

Комплексність полягає у розгорнутому охопленні різнобічної інформації для повного врахування всіх необхідних (зовнішніх, внутрішніх) факторів, що дозволяють всебічно дослідити одержані показники, пов'язані з господарською діяльністю використання НМА та встановити причинні залежності між ними.

Системність полягає в дослідженні показників НМА як складових динамічної системи, елементи якої пов'язані між собою та із зовнішнім середовищем. Облікова політика НМА повинна бути пов'язана з іншими елементами системи і слугувати основній меті діяльності підприємства.

Коректність полягає у використанні тих показників, які доцільні та доречні при проведенні аналізу НМА, і правильності їх розрахунків. Кількість необхідних показників повинна відповідати реальним потребам підприємства при управлінні НМА.

Послідовність полягає в поетапному проведенні аналізу НМА, що дозволяє поступово поглиблювати (за необхідності) і узагальнювати результати аналізу.

Оперативність полягає в швидкості і чіткості проведення обліково-аналітичної роботи, а також своєчасному забезпеченні менеджерів інформацією про НМА для управління і прийняття коригуючих заходів.

Інтерпритованість полягає в обґрунтуванні допустимих меж показників НМА, що дозволить швидко і правильно тлумачити результати обліково-аналітичної роботи.

Науковість полягає у безперервному зборі, переробці та аналізі науково-технічної, інноваційної, економічної інформації з метою побудови такої облікової політики, яка сприятиме бажаному рівню розвитку суб'єкта господарювання на перспективу з укріпленням позицій його конкурентоспроможності, що супроводжується впровадженням сучасних інформаційних систем, комп'ютерної техніки і технології обробки інформації з врахуванням передового зарубіжного досвіду у цих сферах.

Правове забезпечення розкривається через проведення діяльності підприємства з урахуванням вітчизняних і міжнародних нормативно-правових актів. Хоча ведення управлінського обліку не регламентовано законодавчо, він повинен здійснюватися в руслі чинного правового поля.

Ефективність полягає у правильно побудованій обліковій політиці, що має забезпечувати найефективніший варіант використання НМА, а також у встановленні причинно-наслідкових зв'язків у результаті виявлення неефективного їх використання з метою покращення управління ними. Цей принцип також стосується врахування відповідності витрат, що необхідні для проведення обліково-аналітичної роботи на підприємстві з одержаними вигодами від управлінського обліку НМА.

Релевантність полягає у тому, що облікова політика дозволяє вести управлінський облік таким чином, щоб одержана в результаті інформація могла вплинути на рішення менеджера, тобто була корисною для прийняття рішення по конкретному питанню, що також буде забезпечено необхідними показниками, відображеними у внутрішній звітності. Менеджер повинен володіти кількома альтернативними варіантами для досягнення поставленої мети.

Виятковість (особливість) полягає у тому, що у НМА відсутня матеріально-речова (фізична) структура, вони постійно ускладнюються, змінюються і виникають їхні нові види. Деякі НМА мають невизначений строк амортизації, їх ліквідаційна вартість, як правило, дорівнює нулю, вони можуть бути ідентифікованими або не ідентифікованими, для їх реалізації ринок продажу може бути нестабільний або відсутній взагалі. Проблема обліку також полягає в тому, що неідентифіковані нематеріальні активи сприяють підвищенню вартості підприємства, але у його фінансовій звітності не відображаються.

Прогнозування полягає в орієнтації облікової політики на досягнення стратегічної мети підприємства. Одним із головних його завдань може бути прогнозування можливого надходження грошових коштів на підприємство через використання відповідних НМА і реалізуватися в процесі розробки загальної фінансової стратегії підприємства. Прогнозування повинно здійснюватись перед початком поточного, оперативного планування. Принципи прогнозування і планування взаємопов'язані між собою і доповнюють один одного.

Плановість полягає у відповідності положень облікової політики загальним планам підприємства і її націленості на зростання розвитку підприємства. Вона розкривається через необхідність планування основних етапів обліково-аналітичної роботи і регулярному її проведенні для виконання планових показників, що сприятиме зростанню фінансово-економічної діяльності підприємства, але одночасно повинна гнучко підлаштовуватися під зміни впливу зовнішніх і внутрішніх факторів. Це також стосується планування руху НМА з метою ефективного їх використання і управління грошовими потоками підприємства, що пов'язані з їх використанням. Встановлення періодів, на які буде здійснюватися оперативне, поточне планування і прогнозування обирається підприємством самостійно (оперативне планування охоплює період до кварталу, поточне планування – до одного року, а прогноз від 1 до 3 років).

Контроль полягає у порівнянні показників зовнішньої та внутрішньої (управлінської) звітності за звітними показниками (плановими, фактичними). Встановлені відхилення дозволяють критично оцінити ситуацію і вчасно внести необхідні коригування для ефективної роботи підприємства.

Виокремлення зазначених вище принципів управлінського обліку сприятиме покращенню ефективності управління НМА на основі правильно побудованої облікової політики, що якісно вплине на визначення вартості підприємства.

На відміну від управлінського обліку, податкові розрахунки і їх облік повинні здійснювати всі підприємства – платники податків. Тому під час формування облікової політики потребують обов'язкового узгодження норми Податкового кодексу України з основними положеннями бухгалтерського (фінансового) обліку.

Костирко О.Ю. запропонував методологічні принципи, які мають бути покладені в основу облікової політики в системі оподаткування, а саме: регламенту, раціональності й доцільності, вибору альтернативи, пільгового режиму оподаткування, єдності та взаємозв'язку [6, с. 109-110]. Ці принципи, на нашу думку, доцільно використовувати при формуванні облікової політики в частині податкових розрахунків.

Разом з тим слід погодитися з Т. В. Барановською, яка вважає, що теоретично вплив облікової політики на оподаткування не припустимий, оскільки держава не зацікавлена в створенні механізмів, які дозволяють за допомогою вибору моделі відображення фактів господарського життя в обліку впливати на рівень платежів до бюджету, які здійснюють платники податків (якщо податкове законодавство не передбачає альтернатив) [7, с. 220]. Звідси випливає, що потрібно бути дуже обережними при виборі зазначених вище принципів.

Крім зазначених вище принципів, управлінський облік НМА необхідно будувати з урахуванням глобальних принципів управлінського обліку. Ці принципи запропоновані найбільшими організаціями в сфері управлінського обліку – AICPA і CIMA та розкривають основоположні цінності, якості, норми й поняття, що їх повинні дотримуватися фахівці з управлінського обліку. Ними виокремлено чотири узагальнені принципи, а саме: комунікація породжує інформацію, що має вплив; інформація є релевантною; аналізується вплив на вартість; розумне керування вибудовує довіру [20].

Висновки з проведеного дослідження. За результатами дослідження визначено, що облікова політика підприємства повинна охоплювати не тільки альтернативні аспекти бухгалтерського (фінансового) обліку, а також має розкривати ключові аспекти і варіанти управлінського обліку і порядок ведення податкових розрахунків. Принципи бухгалтерського обліку, що зазначаються в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і найчастіше згадуються різними науковцями є такі: автономності (господарюючої одиниці), повного висвітлення (повноти відображення бухгалтерської інформації або суцільності), грошового вимірника (вартісного вимірювання), безперервності (безперервної діяльності), нарахування (тимчасова визначеність фактів господарського життя). До рідко виокремлюваних принципів слід віднести: своєчасність відображення фактів господарського життя, принцип несуперечності, раціональність ведення бухгалтерського обліку, принцип реєстрації доходу, принцип співвідношення, принцип діючого підприємства. Обґрунтовано і запропоновано повторно включити до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» принцип обачності, що полягає у застосуванні в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. До принципів облікової політики в частині управлінського обліку НМА потрібно віднести такі: комплексність, системність, коректність, послідовність, оперативність, інтерпритованість, науковість, правове забезпечення, ефективність, релевантність, винятковість (особливість), прогнозування, плановість, контроль. Врахування зазначених вище принципів при формуванні облікової політики сприятиме покращенню ефективності управління НМА, що якісно вплине на визначення вартості підприємства.

Література

1. Діба В. М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / Київський національний економічний університет. Київ, 2017. 443 с.
2. Житний П. Є. Організаційно-методологічні аспекти облікової політики фінансово-промислових систем: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / ДНБЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2009. 508 с.
3. Задорожний З.-М. В., Аверкин Я. Ф. Управлінський облік: особливості та принципи. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. Том 1. 2019. № 28. С. 114-120.
4. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2006. 336 с.
5. Клевець В. М. Облікова політика підприємства: фінансовий, управлінський та податковий аспекти. *Аграрна економіка*. 2013. Т. 6. № 3-4. С. 1-5. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ae_2013_6_3-4_9 (дата звернення: 02.05.2019).
6. Костирко О.Ю. Облікова політика як інструмент системи податкового планування. *Вісник східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2006. № 12 (106). С. 107-112.
7. Лебедзевич Я.В. Облікова політика як інструмент оптимізації оподаткування прибутку та узгодження економічних інтересів. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 2(60). С. 218-223.
8. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Затверджено Наказом МФУ від 27.06.2013 № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru> (дата звернення: 02.05.2019).
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: [http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20(ed_2013)ua.pdf). (дата звернення: 02.05.2019).
10. Нападовська Л. В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 173-181.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено Наказом МФУ від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 02.05.2019).
12. Організація бухгалтерського обліку: підручник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2002. 592 с.
13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 02.05.2019).
14. Пузыня Н. Ю. Оценка и управление нематериальными активами компании. Санкт-Петербург: Изд-во СПбГЭУ, 2013. 179 с.
15. Пушкар М. С., Щирба М. Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260с.
16. Соколов Я. В., Пятов М. Л. Бухгалтерский учет для руководителя. Москва: ПБОЮЛ Гриженко Е.М., 2001. 320 с.

17. Сопко В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ: КНЕУ, 2000. 578 с.
18. Философский словарь / Под ред. И.Т. Фролова. 4-е изд. Москва: Политиздат, 1981. 445 с.
19. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / Под ред. проф. Я. В. Соколова. Москва: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
20. Global Management Accounting Principles / CGMA. 2017. URL: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>. (дата звернення: 02.05.2019).

References

1. Dyba, V.M. (2017), "Accounting and analysis of intangible assets under institutional changes: theory and methodology", Doctor's thesis. (Econ), 08.00.09, Kyiv National Economic University, Kyiv, Ukraine, 443 p.
2. Zhytynyi, P.Ye. (2009), "Organizational-methodological aspects of accounting policy of financial-industrial systems", Doctor's thesis. (Econ), 08.00.09, DNVZ "Kyivskiyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet imeni Vadyma Hetmana", Kyiv, Ukraine, 508 p.
3. Zadorozhnyi, Z.-M.V. and Averkyn, Ya.F. (2019), "Management accounting: features and principles", *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii ta praktyky*, Vol. 1, no. 28, pp. 114-120.
4. Zadorozhnyi, Z.V. (2006), *Vnutrishnohospodarskyi oblik u budivnytstvi* [Internal accounting in construction], monograph, Ekonomichna dumka, Ternopil, Ukraine, 336 p.
5. Klevets, V.M. (2013), "Accounting policies of the enterprise: financial, managerial and tax aspects", *Ahrarna ekonomika*, vol. 6, no. 3-4, pp. 1-5, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ae_2013_6_3-4_9 (access date May 02, 2019).
6. Kostyrko, O.Yu. (2006), "Accounting policy as a tool of the tax planning system", *Visnyk skhidnoukrainskoho natsionalnoho universytetu imeni Volodymyra Dalia*, no. 12 (106), pp. 107-112.
7. Lebedzevych, Ya.V. (2012), "Accounting policy as an instrument for optimizing the taxation of profits and harmonizing economic interests", *Visnyk ZhDTU*, no. 2(60), pp. 218-223.
8. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "Methodical recommendations on enterprise accounting policy", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru> (access date May 02, 2019).
9. *Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 8 "Oblikovi polityky, zminy v oblikovykh otsinkakh ta pomylky": mizhnarodnyi document vid 01.01.2012* [International Accounting Standard 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors: International document from 1st January 2012], available at: [http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20(ed_2013)ua.pdf). (access date May 02, 2019).
10. Napadovska, L.V. (2013), "Basic principles of managerial accounting", *Aktualni problemy ekonomiky*, no. 1, pp. 173-181.
11. Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 1 "Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti": zatverdzheno nakazom MFU vid 07.02.2013r. № 73. [National Accounting Standard (Standard) 1 General Requirements for Financial Statements: from 17th November 2013, № 73], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (access date May 02, 2019).
12. Butynets, F.F. (ed.) (2002), *Orhanizatsiia bukhgalterskoho obliku* [Organization of accounting], PP "Ruta", Zhytomyr, Ukraine, 592 p.
13. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (access date May 02, 2019).
14. Puzynya, N.Yu. (2013), *Otsenka i upravlenie nematerialnyimi aktivami kompanii* [Evaluation and management of company's intangible assets], monograph, SPbGEU, St.-Petersburg, Russia, 179 p.
15. Pushkar, M.S. and Shchyrba, M.T. (2010), *Teoriia i praktyka formuvannia oblikovoi polityky* [Theory and practice of accounting policy formation], monograph, Kart-blansh, Ternopil, Ukraine, 260 p.
16. Sokolov, Ya.V. and Pyatov, M.L. (2001), *Buhgalterskiy uchet dlya rukovoditelya* [Accounting for the head], PBOYuL Grizhenko E.M., Moscow, Russia, 320 p.
17. Sopko, V. (2000), *Bukhhalterskiy oblik* [Accounting], KNEU, Kyiv, Ukraine, 578 p.
18. Frolova, I.T. (ed) (1997), *Filosofskiy slovar* [Philosophical dictionary], Politizdat, Moscow, Russia, 445 p.
19. Hendriksen, E.S. and Van Breda, M.F. (1997), *Teoriya buhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory], (ed Ya. V. Sokolova), Finansyi i statistika, Moscow, Russia, 576 p.
20. Global Management Accounting Principles. (2017), available at: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>. (access date May 02, 2019).

Стаття надійшла до редакції 17.05.2019 р.

Рецензент: д.е.н., професор Тернопільського національного економічного університету З.-М. В. Задорожний