

## ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ДІЄВИЙ КОНТРОЛЬ ЇЇ ДОСТОВІРНОСТІ

*В. Буратинський, к. е. н.*

*Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу*

**Постановка проблеми.** Згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та п. 3 П(С)БО 1 облікову політику визначено як сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1; 4].

Формування дієвої облікової політики підприємства на основі вітчизняного нормативно-правового законодавства має важливе значення для ефективності господарювання. Особливу увагу належить звертати на внутрішній контроль у вигляді внутрішнього аудиту, який безпосередньо проводять відповідальні працівники підприємства відповідно до наказу про його облікову політику.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми контролю за формуванням облікової політики та його практичного здійснення на окремих підприємствах досліджують такі вчені, як Ф. Бутинець, Г. Журавель, П. Хомин, М. Білуха та ін. Результати їх досліджень допомагають вирішити низку проблемних питань щодо здійснення внутрішнього контролю облікової політики підприємства.

**Постановка завдання.** Метою нашого дослідження є обґрунтування необхідності проведення контролю у вигляді внутрішнього аудиту за змістом розпорядчого документа про облікову політику для забезпечення релевантною інформацією керівництва підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** Загальне керівництво здійснення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктів господарювання регламентує держава за допомогою нормативно-правового регулювання у вигляді законів, підзаконних актів і національних стандартів обліку.

Підприємство з-поміж усіх запропонованих законодавством варіантів повинно вибрати той, який якнайкраще розкриває особливості його фінансово-господарської діяльності, й висвітлити в наказі про власну облікову політику [5].

Практичне впровадження облікової політики в діяльність підприємств, різних за формою власності, галузями промисловості, розміром, видами виробництва, структурою та іншими ознаками, вимагає конкретизованішого підходу до її формування, що має бути документально оформлено у вигляді наказу чи розпорядження. Структура такого документа не регулюється нормативними актами держави, але обов'язково мусить охоплювати всі аспекти облікової діяльності та розкривати організацію обліку на підприємстві загалом, прийняті способи, методи й процедури фінансового обліку, порядок ведення та об'єкти управлінського обліку (якщо його ведуть на підприємстві), особливості податкового обліку суб'єкта підприємницької діяльності.

Внутрішній аудит облікової політики передбачає з'ясування відповідності даних всіх видів обліку, які ведуть на підприємстві, позиціям прийнятої облікової

політики, що має важливе значення як контроль її достовірності. Що стосується фінансового обліку, то в зазначеному розпорядчому документі мають бути закріплені методи оцінки, обліку та процедури, які підприємство використовуватиме у своїй обліковій діяльності. Формуючи власну облікову політику, воно повинно застосовувати із задекларованих державою методів оцінки, обліку і процедур одноваріантні методи та має право вибору із багатоваріантних тих, які вважає доцільними для своєї фінансово-господарської діяльності.

Якщо нормативні акти пропонують тільки один метод оцінки, обліку або процедури бухгалтерського обліку, вони є обов'язковими для всіх суб'єктів господарювання і відображати їх у розпорядчому документі немає потреби. Зокрема у листі Міністерства фінансів України «Про облікову політику» вказано, що повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант [5].

Облікова політика ґрунтується на системі управлінського обліку підприємства та має управлінську спрямованість. Управлінський облік на підприємстві визначається як облік для задоволення інформаційних потреб його керівництва та структурних підрозділів.

Науковець С. Голов зазначає: «Управлінський облік – процес виявлення, виміру, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації й передавання інформації, яку використовує управлінська ланка для планування, оцінки і контролю всередині організації й забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів» [2, с. 642]. Обов'язковість ведення управлінського обліку на підприємствах України не закріплена у законодавчому порядку в нормативно-правових актах держави, його здійснюють для надання допомоги керівництву у виборі ефективних варіантів управлінських рішень щодо фінансово-господарської діяльності. До його ведення спонукає необхідність своєчасного одержання деталізованої та правдивої інформації про доходи й витрати як загалом на підприємстві, так і в його окремих підрозділах. У межах управлінського обліку підприємств, що спеціалізуються на виробництві продукції, належить деталізовано розкривати особливості обліку витрат та калькулювання собівартості.

Суттєвою відмінністю фінансового обліку щодо формування витрат є нагромадження інформації про обороти за синтетичними рахунками класів 8 та 9, тобто про витрати на підприємстві загалом. В управлінському обліку інформацію про витрати виробництва групують за об'єктами калькуляції, елементами витрат, визначають їхні відхилення від нормативів, аналізують та визначають собівартість одиниці продукції за кожним її видом. Якщо фінансовий облік має на меті формування достовірної та своєчасної інформації про фінансовий стан підприємства, результати його діяльності для внутрішніх і зовнішніх користувачів, то податковий облік, який воно веде паралельно з фінансовим, зумовлений складністю взаємовідносин із бюджетом, різниться за своєю методикою та ускладнюється через постійні зміни податкового законодавства.

Із запровадженням Податкового кодексу України перед підприємством

постали нові вимоги, досить складні, дотримання яких неможливе без досконалих знань національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, чинного податкового законодавства України, зокрема щодо обліку та звітності [3]. У зв'язку з цим в обліковій політиці підприємства обов'язково мають бути розкриті методи оцінки, обліку і процедур, варіанти яких передбачені податковим законодавством України. Якщо нормативно встановлені державою методи оцінки, обліку і процедур не дають змоги суб'єкту господарювання достовірно відобразити свій фінансовий стан і фінансові результати, потрібно розробити та обґрунтувати такі, які стануть найбільш ефективними.

Отож, усі методи з урахуванням принципів бухгалтерського обліку мають бути обґрунтовані та відображені в обліковій політиці підприємства і примітках до його річної фінансової звітності.

Виходячи з того, що облікова політика підприємства ґрунтується не тільки на нормативно-правовій базі держави, а й враховує особливості його господарської діяльності, необхідно передбачити обов'язковість проведення контролю за достовірністю формування, правильністю формалізації та практичним здійсненням прийнятої облікової політики. До основних недоліків впровадження облікової політики в діяльність підприємства можна віднести малоефективне нормативно-правове забезпечення з боку держави, що не відповідає вимогам сучасної економіки. Окрім того, варто звернути увагу на відсутність контролю як із боку держави, так і з боку керівника (власника) за повнотою відображення всіх аспектів та особливостей діяльності підприємства в його обліковій політиці.

У більшості підприємств, різних за галузями, формою власності, видами діяльності, обсягом виробленої продукції та розміром бізнесу, в обліковій практиці можна спостерігати одні й ті самі недоліки у формуванні власної облікової політики. Передусім обліковий персонал через економію коштів кількісно значно менший за оптимальний, у зв'язку з чим такий підрозділ виконує тільки необхідну поточну роботу. Тому поза увагою облікового апарату залишаються деякі нововведення у законодавстві, не здійснюється постійний контроль за змістом розпорядчого документа та його мобільне регулювання відповідно до нормативно-правової бази держави. Те саме стосується й контролю за дієвістю облікової політики підприємства, який полягає у постійному спостереженні за достовірністю облікової політики та повнотою відображення її позицій в розпорядчому документі підприємства.

Існуючі на сьогодні методи та форми економічного контролю не задовольняють потреби керівників підприємств у якісній та своєчасній інформації, яка б повністю розкривала сутність внутрішньогосподарських процесів та могла б своєчасно запобігати негативним явищам у фінансово-господарській діяльності суб'єкта господарювання. Ефективність внутрішнього аудиту проявляється в економічній діяльності тих підприємств, де менеджмент творчо підходить до його необхідності та прогнозує покращання фінансово-господарської діяльності [6]. **Внутрішній аудит становить собою систему контролю за дотриманням законодавчо встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, який базується на надійності системи внутрішнього контролю [7]. Така система**

**контролю організована для захисту інтересів власників і регламентована внутрішніми документами, зокрема наказом про облікову політику.**

Вагомою складовою внутрішнього контролю підприємства є його внутрішній аудит, який повинен бути неперервним і постійнодіючим.

Основні функції внутрішнього аудиту полягають у перевірці: систем ефективності бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю; дотримання законів, інших нормативних актів, вимог облікової політики, рішень і вказівок керівництва чи власників; наявності, стану й забезпечення збереження майна економічного суб'єкта [3].

За результатами внутрішнього аудиту розробляють пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і рекомендації щодо підвищення ефективності управління. Для внутрішнього контролю передусім варто звернути увагу на правильність документального оформлення розпорядчого документа підприємства та дієвість нормативно-правової бази держави, на якій розроблено наказ щодо облікової політики. На нашу думку, внутрішній контроль власної облікової політики потрібно здійснювати в чотири етапи.

Перший етап – ознайомчий, що передбачує дослідження змісту розпорядчого документа й визначення проблемних питань, які потребують перегляду чи уточнення. На цьому етапі перевірки важливо приділити належну увагу його оформленню, заповненню всіх необхідних реквізитів, наявності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб та відсутності неправомірних виправлень. Другий етап полягає в дослідженні відповідності позицій наказу прийнятій нормативно-правовій базі держави, де необхідно перевірити достовірність і терміни дії таких актів. Для з'ясування доцільності застосування вибраних варіантів необхідно розглянути всі інші задекларовані законодавством способи чи варіанти обліку за об'єктами та вибрати найоптимальніший для підприємства.

Зміст третього етапу дослідження – порівняння позицій наказу з практичним його застосуванням в обліковій практиці. Якщо в наказі не розкрито методи чи способи інших об'єктів обліку, щодо яких чинне законодавство пропонує варіантність, необхідно провести розрахунки, на основі яких визначити найбільш ефективний для конкретного підприємства. У розпорядчому документі належить акцентувати увагу на здійсненні контролю за дотриманням позицій прийнятого наказу щодо облікової політики підприємства, визначити його об'єкти, терміни проведення та відповідальних виконавців.

Завершення дослідження – четвертий його етап – полягає у формулюванні обґрунтованих висновків. У пакеті додатків до наказу про облікову політику потрібно навести перелік об'єктів підприємства, що підлягають контролю, вказати дати його проведення та працівників підприємства, які є виконавцями перевірки. Варто звернути увагу на проведення обов'язкового контролю достовірності розкриття та змін облікової політики підприємства в примітках до фінансової звітності. За результатами контролю облікової політики підприємства внутрішньому аудиторю потрібно сформулювати висновок, в якому необхідно оцінити якість організації обліку, повноту розкриття всіх її аспектів у розпорядчому документі щодо облікової

політики і, що найважливіше, проаналізувати відповідність позицій наказу із застосуванням їх в обліковій практиці підприємства.

**Висновки.** Достовірне й повне проведення внутрішнього аудиту облікової політики і надання кваліфікованих рекомендацій керівництву стосовно правильності її формування та організації бухгалтерського обліку дає змогу запобігати недолікам і негативним явищам у діяльності підприємства.

#### **Бібліографічний список**

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. №996 – XIV // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – №86 (511). – С. 3–6.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – К., 2003. – 704 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – №86 (511). – С. 7–9.
4. Про облікову політику : лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 12. – С. 60.
5. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 888 с.
6. Обнявко О. В. Сучасний стан системи бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи його розвитку [Електронний ресурс] / Обнявко О. В., Кубік В. Д. – Режим доступу : <http://www.5dp.com.ua/>.
7. *Стеців І. І. Концептуальний підхід до організації системи контролю / І. І. Стеців // Економічні проблеми ринкової трансформації України : тези доповідей Всеукр. наук.-практ. конф., 3–4 грудня 2002 року, м. Львів. – Львів : ЛБІНБУ, 2002. – С. 228–229.*

#### **Буратинський В. Внутрішній аудит облікової політики підприємства як дієвий контроль її достовірності**

Показано, що однією з найбільш розповсюджених форм внутрішнього контролю є внутрішній аудит, який найбільше використовують підприємства великого та середнього бізнесу для отримання об'єктивної і незалежної оцінки дій менеджерів усіх рівнів управління. Зазначено, що об'єктами внутрішнього аудиту є організація обліку на підприємстві, система та порядок ведення видів обліку (фінансового, управлінського та податкового), порядок проведення контролю облікової діяльності. Важливе значення у здійсненні внутрішнього контролю має аналіз змісту наказу про облікову політику та дотримання його позицій у практичній діяльності підприємства.

**Ключові слова:** облікова політика, внутрішній контроль, внутрішній аудит.

#### **Buratynskiy V. Internal audit of accounting policies as an effective control of its reliability**

Formation of an effective accounting policy on the basis of national regulatory legislation, taking into account the peculiarities of its activity is essential for its effective functioning. During the accounting policy of a particular company it is important the internal control, in the form of internal audit, which is held directly by responsible employees, according to the order of its accounting policies.

**Key words:** accounting policy accounting policy internal audit.

#### **Буратинский В. Внутренний аудит учетной политики предприятия как действенный контроль ее достоверности**

Показано, что одной из наиболее распространенных форм внутреннего контроля является внутренний аудит, который чаще используют предприятия большого и среднего бизнеса для получения объективной и независимой оценки действий менеджеров всех уровней управления. Указано, что объектами внутреннего аудита является организация учета на предприятии, система и порядок ведения видов учета (финансового, управленческого и налогового), порядок проведения контроля учетной деятельности. Важное значение в осуществлении внутреннего контроля имеет анализ содержания приказа об учетной политике и соблюдения его позиций в практической деятельности предприятия.

**Ключевые слова:** учетная политика, внутренний контроль, внутренний аудит.