

УДК 657.6:657

Подольнчук О.А.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту та державного контролю
Вінницького національного аграрного університету

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА – ОБ'ЄКТ ЧИ ДЖЕРЕЛО ІНФОРМАЦІЇ АУДИТУ

ACCOUNTING POLICIES – OBJECT OR SOURCE OF INFORMATION AUDIT

АНОТАЦІЯ

У статті розкрито правові та наукові підходи сутності облікової політики. Проведено аналіз наукових праць учених, присвячених питанням аудиту облікової політики. Здійснено узагальнення мети і завдання аудиту облікової політики, які аргументовано в економічній та науковій літературі. Уточнено термінологічний зміст категорій «об'єкт аудиту» та «джерело інформації аудиту». Обґрунтовано об'єкт та джерело інформації аудиту облікової політики.

Ключові слова: облікова політика, об'єкт аудиту, джерело інформації аудиту.

АННОТАЦИЯ

В статье раскрыты правовые и научные подходы сущности учетной политики. Проведен анализ научных трудов ученых, посвященных вопросам аудита учетной политики. Осуществлено обобщение цели и задания аудита учетной политики, которые аргументированы в экономической и научной литературе. Уточнено терминологическое содержание категорий «объект аудита» и «источник информации аудита». Обоснован объект и источник информации аудита учетной политики.

Ключевые слова: учетная политика, объект аудита, источник информации аудита.

ANNOTATION

The article deals with the legal and scientific approaches essence of accounting policies. The analysis of scientific papers on the issues scientists audit accounting policies. Done generalization goals and objectives of the audit of the accounting policies that are reasonably economic and scientific literature. Content categories specified terminology «audited entity» and «source of information audit». Grounded object and source of information audit accounting policies.

Keywords: accounting policies, object audit, audit information source.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік будь-якого суб'єкта господарювання будується на використанні законодавчо закріплених положень, правил і принципів. Разом із тим законодавством України передбачено вибір підприємствами альтернативних підходів методики та методології обліку, що найбільш об'єктивно відповідатиме особливостям їх діяльності. Таким чином, об'єктивна, дієва та функціональна система бухгалтерського обліку підприємства розпочинається з формування його облікової політики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми сутності облікової політики, нормативного регулювання, порядку її формування, документування та реалізації на підприємстві присвячено праці багатьох учених: Т.В. Барановської, П.Є. Житнього, І.В. Колос, В.А. Кулик, М.Т. Щирби та інших. Проте варто зазначити, що питання аудиту стану організації обліку залишаються невисвітленими.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Не применшуючи наукової та практичної значущості досліджень, доводиться констатувати, що в науковій літературі по-різному виокремлюють облікову політику: одні автори вважають її об'єктом аудиту, інші – джерелом аудиторських доказів. Тому на основі аналізу результатів досліджень обґрунтуємо власне бачення проблематики цього питання.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є спроба уточнення понятійного апарату: що є джерелом інформації для отримання аудиторських доказів та чи є облікова політика підприємства об'єктом аудиту.

Виклад основного матеріалу. В науково-методичній літературі зустрічаються різні тлумачення сутності облікової політики, проте всі вони наближені до чинного законодавства. Так, облікова політика, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] та Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2], є сукупністю принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності. Інше трактування облікової політики визначено у Міжнародному стандарту бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки». Із самої назви стандарту спостерігається розуміння облікової політики у множині: облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [3]. Положення міжнародного стандарту пояснюється тим, що принципи та методи обліку конкретного об'єкта є окремою обліковою політикою, а за національним положенням – сукупність таких облікових політик становить єдину облікову політику підприємства.

На думку М.Я. Чернія, визначення суті облікової політики у вітчизняному законодавстві характеризує його «поверхневисть», продиктовану у тому числі невизначеністю та нерозмежованістю понять «принципи», «методи», «процедури», а також незрозумілістю взаємозв'язків з ними. Усе це спричинило до виникнення різних точок зору у вітчизняній науці щодо визначення «облікової політики», її мети, складових елементів [4].

Різноманітність точок зору науковців свідчить, з одного боку, про складність цього питання, з іншого, – про відсутність системного підходу до його розв’язання [5, с. 42]. Усе це підтверджує актуальність питань не лише з точки зору обліку, а й аудиту облікової політики.

Насамперед згадаємо, що облікова політика підприємства затверджується розпорядчим документом – Наказ про облікову політику, По-

ложення про облікову політику, Облікова політика тощо.

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,

Таблиця 1

Мета і завдання аудиту облікової політики

Автор	Мета –	Завдання:
В.А. Кулик	встановлення її відповідності чинним нормативно-правовим актам, галузевим особливостям, характеру і масштабу діяльності підприємства, визначення впливу її елементів на інформацію обліку та звітності.	встановити наявність розпорядчого документу про облікову політику підприємства; визначити відповідність прийнятої облікової політики вимогам законодавства та положенням (стандартам) бухгалтерського обліку; вивчити дотримання під час розроблення наказу про облікову політику припущень і вимог, встановлених нормативними документами; проаналізувати й оцінити загальні та конкретні елементи облікової політики; дослідити повноту розкриття обраних під час формування облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінювання і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності; дослідити ступінь та достовірність розкриття облікової політики у фінансовій звітності підприємства; дослідити наявність та адекватність системі управлінського обліку розпорядчого документу про облікову політику щодо управлінського обліку; встановити відповідність елементів облікової політики чинному законодавству, що регламентує фінансовий та податковий облік; проаналізувати податкові ризики, у випадку відсутності або неправильного складання розпорядчого документу про облікову політику.
Л.М. Полякова, З.В. Билень	встановлення її відповідності чинним нормативним та законодавчим актам, а також характеру і масштабу діяльності підприємства.	встановити наявність наказу (розпорядження) керівника про прийняття облікової політики на підприємстві; визначити відповідність прийнятої облікової політики вимогам законодавства та П(С)БО; вивчити порядок дотримання під час розроблення Наказу про облікову політику припущень і вимог, встановлених нормативними документами; дослідити повноту розкриття вибраних при формуванні облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності; перевірити наявність посадових інструкцій, наявність та ефективність затвердженої системи документообігу, вибір форми ведення бухгалтерського обліку, встановлений порядок проведення інвентаризації майна та зобов’язань, затверджений робочий план рахунків бухгалтерського обліку; проаналізувати та оцінити загальні та конкретні елементи облікової політики.
Н.В. Піскунова, І.П. Петрова	сприяння формуванню достовірної фінансової звітності підприємства згідно з вимогами чинного законодавства, принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також метою діяльності (зокрема, стратегічною метою фінансового менеджменту).	встановлення – наявності і складу наказу про облікову політику підприємства; концепції, яка покладена в основу організації і методики бухгалтерського обліку; направленості облікової політики підприємства з точки зору інтересів системи управління; відповідності концепції облікової політики меті, характеру та умовам діяльності підприємства; послідовності застосування облікової політики; наявності методів і процедур обліку, відмінних від встановлених нормативними документами, але таких, що дають змогу підприємству достовірно відображати його майновий стан і фінансові результати; повноти розкриття обраних під час формування облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами фінансової звітності; дотримання облікової політики.
Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос		
О.В. Волошина	комплексна оцінка її положень у відповідності з нормами діючих законодавчих та нормативних актів, а також масштабом та характером діяльності суб’єкта господарювання.	встановлення наявності на підприємстві Наказу про облікову політику та його відповідності вимогам законодавства та П(С)БО; вивчення системи організації бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, на основі яких визначається об’єм та порядок проведення аудиторських процедур; аналіз та оцінка положень облікової політики для визначення їх впливу на показники бухгалтерської звітності та їх достовірність; дослідження повноти розкриття вибраних способів ведення бухгалтерського обліку, що здійснюють істотний вплив на показники бухгалтерської звітності, оцінку та прийняття рішень її користувачами; перевірка наявності затверджених посадових інструкцій, графіків документообігу, порядку проведення інвентаризації майна і зобов’язань, робочого плану рахунків бухгалтерського обліку.

Джерело: сформовано автором за [7; 14; 15; 16; 17]

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. Облікова політика може враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва тощо. Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві [6].

Тому метою облікової політики у процесі ведення бухгалтерського обліку є створення оптимальної, узгодженої та впорядкованої основи для складання достовірної звітності та прийняття ефективних економічних рішень на її основі [7, с. 59].

В економічній літературі спостерігається виокремлення облікової політики як об'єкта аудиту та джерела інформації для аудиторського дослідження. З'ясуємо, що ж є об'єктом аудиту та які джерела інформації використовує аудитор для отримання аудиторських доказів.

Зазначимо, що залежно від змісту об'єкта контролю аудитор вибирає відповідні джерела інформації, які дають повну характеристику досліджуваного об'єкта [8, с. 139].

Відповідно до міжнародного стандарту аудиту 500 «Аудиторські докази» джерелами аудиторських доказів є: результати тестування чи проведення аудиторських процедур; інформація, отримана від суб'єкта господарювання; інформація, отримана від третіх сторін [9]. Таким чином, Наказ про облікову політику аудитор отримує як джерело інформації для підтвердження чи спростування певних даних у результаті проведення тестування чи виконання інших процедур аудиту.

Низка науковців вважають, що об'єкт аудиторської діяльності – це взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні, технологічні та інші сторони функціонування системи, що вивчається, стан якої може бути оцінений кількісно і якісно [10, с. 12; 11, с. 31; 8, с. 15]. Інші виокремлюють об'єктом аудиту інформацію про окремі або взаємопов'язані факти (явища чи процеси) господарської діяльності суб'єкта господарського контролю, що відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної структури і підлягає кількісній та вартісній оцінці [12, с. 113]. Також існує думка, що аудиторський контроль досліджує поведінку емпіричних об'єктів, тобто об'єктів, що реально існують. Емпіричні об'єкти поділяють на натуральні, або фізичні, які існують у природі об'єктивно, незалежно від нашої волі і свідомості, і штучні (у тому числі технічні), створені за волею людини у процесі виробничої діяльності [13, с. 80]. Проте усі науковці схиляються думки, що об'єкти аудиту можуть бути різними за складом та структурою, відношенням до різних сфер діяльності, за іншими характеристиками, їх перелік не є вичерпним.

До найбільш характерних об'єктів аудиту відносять: господарські засоби та джерела їх утворення; господарські процеси діяльності; економічні результати діяльності; методи, функції та організаційні форми управління.

Таким чином, зазначимо, що об'єкт аудиту – це окремий елемент факту господарської діяльності підприємства (які відбулися, відбуваються чи будуть відбуватися у майбутньому), на який направлена цілеспрямована дія аудитора.

Л.М. Полякова, З.В. Билень [14], Н.В. Піскунова, І.П. Петрова [15] виокремлюють облікову політику як об'єкт аудиту, визначають мету, завдання та напрями перевірки.

Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос зазначають, що аудит облікової політики підприємства відіграє важливу роль для оцінки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. На думку авторів, аудит облікової політики дає змогу скласти уявлення не лише про бухгалтерський облік, а і про професіоналізм бухгалтерської служби та адміністрації підприємства, зацікавленість підприємства в результатах діяльності [16, с. 110].

О.В. Волошина зауважує, що питання формування облікової політики та її виконання належить до важливих ділянок аудиту, що впливають на судження про достовірність фінансової звітності [17].

У таблиці 1 узагальнимо наукові позиції авторів щодо мети аудиту облікової політики.

Огляд наукової літератури, представлений у таблиці 1, свідчить про те, що облікова політика науковцями розглядається як окремий об'єкт аудиту.

М.Т. Щирба та І.М. Щирба виокремлюють поняття «аудит ефективності облікової політики». Зокрема, зазначено, що організація аудиту ефективності облікової політики передбачає: визначення об'єкта і суб'єкта аудиту; формування інформаційного забезпечення аудиту; визначення аудиторських процедур (методів, способів та прийомів); поділ аудиторського процесу на стадії. Об'єктом аудиту ефективності є кількісні та якісні показники, які характеризують фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта. При цьому автори Наказу про облікову політику відносять до внутрішнього інформаційного забезпечення [18].

Враховуючи мету аудиту, Т.В. Барановська пропонує винести облікову політику за межі об'єктів аудиту, оскільки вона не є показником фінансової звітності та вимагає відмови від використання терміну «аудит облікової політики», проте не обмежує можливостей використання облікової політики при здійсненні аудиту на всіх його стадіях [19, с. 129]. На нашу думку, позиція автора є виправданою, оскільки, як було зазначено, облікова політика підприємства узагальнюється в розпорядчому документі – Наказі про облікову політику, і в усіх наукових дослідженнях (на які вже ми посилалися) визначається як джерело інформації для аудитора.

Таблиця 2

Взаємозв'язки між категоріями облікової політики

Принципи облікової політики	Автономності, безперервної діяльності, періодичності, єдиного грошового вимірника, історичної собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повноти висвітлення, обачності, превалювання сутності над формою, постійності			
Методи бухгалтерського обліку	Хронологічне і систематичне спостереження	Вимірювання господарських засобів, процесів	Поточне групування	Підсумкове узагальнення
Прийоми бухгалтерського обліку	Документування	Оцінка	Рахунки	Баланс
	Інвентаризація	Калькулювання	Подвійний запис	Фінансова звітність
Процедури бухгалтерського обліку	Збір, пошук, реєстрація, перевірка інформації	Вимірювання, оцінка, розрахунок	Класифікація, обробка, часткове узагальнення	Повне узагальнення, зберігання інформації

Сформовано за [20, с. 55]

Так, Ф.Ф. Бутинець Наказ про облікову політику характеризує як джерело інформації аудиту організації стану обліку [11, с. 325, с. 386, с. 422, с. 486, с. 551]. При цьому науковець елементи облікової політики виокремлює як об'єкти аудиту [11, с. 387, с. 422, с. 487, с. 552]. О.А. Петрик, В.Я. Савченко, Д.Є. Свідерський, розкриваючи питання організації та методики аудиту окремих об'єктів, виділяють Наказ про облікову політику джерелом аудиторських доказів у процесі аудиту [10, с. 109, с. 124, с. 162, с. 199, с. 221].

Повернемося до суті визначення облікова політика, яке включає принципи, методи та процедури. Не вдаючись до розкриття змісту визначених понять, представимо їх ієрархію щодо один одного (табл. 2).

Також згадаємо, що аудит – це системний процес об'єктивного дослідження і оцінки показників фінансової звітності компетентними незалежними на це особами (аудиторами) з метою висловлення думки в аудиторському звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання відповідно до встановлених критеріїв (застосовної концептуальної основи фінансової звітності) та подання результатів зацікавленим користувачам [18]. Концептуальна основа фінансової звітності охоплює Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, а також внутрішні положення суб'єкта господарювання (до яких відносяться і наказ про облікову політику).

Висновки. Вищевикладене, на нашу думку, свідчить про проблематику термінологічного апарату, а не суттєво ґрунтовні питання аудиторського контролю окремих об'єктів аудиту.

Враховуючи проведені дослідження, можна говорити, що Наказ про облікову політику – це джерело інформації для отримання аудиторських доказів, а об'єкт аудиту – стан організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 96-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства Фінансів України від 25.01.2012 р. № 52 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
4. Черній М.Я. Формування облікової політики підприємств на основі організаційно-технологічних особливостей діяльності [Електронний ресурс] / М.Я. Черній. – Режим доступу: eztuir.ztu.edu.ua.
5. Колос І. Особливості облікової політики для сучасного підприємства / І. Колос // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 2-3. – С. 41-52.
6. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876.
7. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В.А. Кулик. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – С. 373.
8. Савченко В.Я. Аудит: навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf.
10. Петрик О.А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: навч. посіб. / Петрик О.А., Савченко В.Я., Свідерський Д.Є.: за заг. ред. О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2008. – 472 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підруч для студ. спец. «Облік і аудит» вищих нач. заклад. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
12. Гончарук Я.А. Аудит: навч. посібник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
13. Пантелєєв В.П. Аудит: навч. посіб. / В.П. Пантелєєв. – К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 400 с.
14. Полякова Л.М. Методика аудиту установчих документів та облікової політики підприємства / Л.М. Полякова, З.В. Билень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/2918/1/81.pdf>.
15. Пискунова Н.В. Облікова політика підприємства як об'єкт аудиторської перевірки // Н.В. Пискунова, І.П. Петрова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/30_NIEK_2011/Economics/7_96101.doc.htm.

16. Усач Б.Ф. Організація і методика аудиту: підруч. / Б.Ф. Усач, М.М. Колос – К.: Знання, 2006. – 295 с.
17. Волошина О.В. Аудит облікової політики підприємства / О.В. Волошина [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ic.faa.org.ua/pdf/35-audit-oblikovoi-politiki-pidpriemstva.pdf>.
18. Щирба М.Т. Організаційний аспект аудиту облікової політики / М.Т. Щирба, І.М. Щирба [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/3560/1/127.pdf>.
19. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Т.В. Барановська. – Ж., 2004. – 283 с.
20. Радіонова Н. Облікова політика як методологічна основа управління підприємством / Н. Радіонова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 2-3. – С. 53-60.