

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ  
ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT****DOI: 10.31319/2709-2879.2022iss2(5).271093pp67-74****УДК 657.6****Будько О.В.**, д.е.н., професор, завідувач кафедри фінансів та обліку

Дніпровський державний технічний університет, м. Кам'янське

ORCID ID: 0000-0002-3354-6515

e-mail: [bisnescon@ukr.net](mailto:bisnescon@ukr.net)**Шепель А.В.**, здобувач другого (магістерського) рівня

Дніпровський державний технічний університет, м. Кам'янське

e-mail: [bisnescon@ukr.net](mailto:bisnescon@ukr.net)**Budko Oksana**, Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Finance and Accounting

Dniprovsky State Technical University, Kamianske

ORCID ID: 0000-0002-3354-6515

e-mail: [bisnescon@ukr.net](mailto:bisnescon@ukr.net)**Shepel Alina**, applicant of the second (master's) level

Dniprovsky State Technical University, Kamianske

e-mail: [e-mail: Shepel\\_Alina@gmail.com](mailto:Shepel_Alina@gmail.com)**ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА****FEATURES OF THE AUDIT OF THE COMPANY'S ACCOUNTING POLICY**

*У статті визначено поняття облікової політики. Розкрито сутність облікової політики на державному рівні та на рівні підприємства. Надано характеристику складових облікової політики (організаційна, методична, технічна складові). Встановлено цілі облікової політики. Визначено мету і завдання аудиту облікової політики. Систематизовано інформаційну та нормативно-правову базу аудиту облікової політики. Визначені етапи проведення аудиту облікової політики (підготовчий, початковий, основний, заключний) та розкрито їх змістове наповнення. Дано визначення аудиту ефективності облікової політики. Встановлено якісні та кількісні критерії оцінки ефективності облікової політики у розрізі бухгалтерського обліку та обліку у системі оподаткування. Висвітлено переваги впровадження ефективної облікової політики, які забезпечать якісну інформаційну базу, сформовану в обліковій системі, для прийняття раціональних і обґрунтованих управлінських рішень.*

**Ключові слова:** облікова політика, аудит, етапи перевірки, аудит ефективності, критерії ефективності.

*The purpose of the article is to study the theoretical and methodological foundations of the accounting policy audit with the aim of determining the audit procedures for assessing its effectiveness. The concept of accounting policy is defined as a set of methods of accounting and financial reporting; the choice of methodological techniques, principles, rules and procedures that are used in the organization and maintenance of accounting and reporting; an internal basic document for the organization of accounting at the enterprise; formation of unified approaches and rules. The essence of the accounting policy at the state level and at the enterprise level is revealed. The characteristics of accounting policy components (organizational, methodical, technical components) are given. The goals of the accounting policy are set (compliance with the requirements of regulatory and legal acts, efficiency in accordance with the chosen strategy of the enterprise). The purpose of the accounting policy is defined as establishing the compliance of the company's application of the methods of accounting organization with the current regulatory and legal acts in the period under review, in order to form an opinion about the reliability of reporting in all essential aspects. The tasks*

of the accounting policy audit are outlined. The informational and legal basis of the audit of the accounting policy has been systematized. It is proposed to divide the audit of the accounting policy into two blocks: the audit of the formation of the accounting policy and the audit of the implementation of the accounting policy. The stages of the accounting policy audit are defined (preparatory, initial, main, final) and their content is disclosed. The definition of the accounting policy effectiveness audit is given. Qualitative and quantitative criteria for evaluating the effectiveness of the accounting policy in terms of accounting and accounting in the taxation system have been established. The advantages of implementing an effective accounting policy are highlighted, which will provide a quality information base formed in the accounting system for making rational and well-founded management decisions.

**Keywords:** accounting policy, audit, verification stages, performance audit, performance criteria.

**JEL Classification:** M29; M42

**Постановка проблеми.** Облікова політика є потужним інструментом в управлінні підприємством, тому її формуванню та виконанню приділяється все більше уваги, що продиктовано вимогою часу. Вона відіграє важливу роль і має бути спрямована на реалізацію стратегії підприємства. Визначена облікова політика дозволяє виявити приховані резерви підвищення ефективності облікової системи, об'єктивно сформулювати і дати оцінку фінансовій звітності підприємства. У зв'язку з цим, аудит облікової політики має важливе значення при перевірці підприємства у цілому. Результати аудиту облікової політики використовуються при формуванні аудиторської думки про достовірність бухгалтерського обліку і фінансової звітності на підприємстві. Саме від обраної аудитором методики аудиту залежить якість аудиторських процедур щодо облікової політики. Це визначає актуальність дослідження методичних та організаційних аспектів аудиту облікової політики, які спрямовані на розробку методики її перевірки з урахуванням особливостей діяльності підприємства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання, пов'язані з проблемами аудиту та, зокрема, аудиту облікової політики, вирішували такі науковці як С.В. Бардаш, Н.І. Гордієнко [1], Г.М. Давидов, В.А. Дерій [2], Н.І. Дорош, В.М. Жук [3], О.О. Канцуров [3], М.Д. Корінько, В.В. Немченко, К.П. Мельник [3], К.О. Назарова [4], В.П. Пантелєєв, О.А. Петрик [5], О.Ю. Редько, В.В. Рядська, О.В. Харламова [1], Н.С. Шалімова та ін.

У роботах приділяється увага визначенню мети, об'єктів, завдань, аудиторських процедур, які використовуються під час перевірки правильності формування облікової політики [1]. Також розкриваються теоретичні засади проведення аудиту під впливом потреб сталого розвитку [3,5]. Приділяється увага дослідженню аудиту з точки зору корпоративної відповідальності [4]. Висвітлюються питання щодо організаційних і методичних аспектів аудиту ефективності [2].

Водночас, проблеми побудови процесу аудиту облікової політики та перевірки її ефективності потребують подальшого дослідження та вирішення.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є дослідження теоретико-методичних засад аудиту облікової політики з метою визначення аудиторських процедур для оцінки її ефективності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Облікова політика підприємства представлена сукупністю способів ведення бухгалтерського обліку (первинне спостереження, вартісний вимір, поточне групування і підсумкове узагальнення фактів діяльності підприємства). Поняття облікової політики може розглядатися як:

- 1) сукупність способів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;
- 2) вибір методологічних прийомів, принципів, правил і процедур, які застосовуються при організації і веденні бухгалтерського обліку та складанні звітності;
- 3) внутрішній основоположний документ для організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- 4) формування уніфікованих підходів і правил на підприємстві щодо здійснення бухгалтерського обліку і формування фінансових звітів.

Облікова політика має визначатися обов'язково на всіх вітчизняних підприємствах, що обумовлено принципом послідовності відповідно до Закону України «Про бухгалтерський

облік і фінансову звітність в Україні» [6]. Облікова політика оформлюється наказом, який закріплює обрані підприємством положення, що є основою для підтвердження достовірності ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Згідно законодавства підприємство самостійно визначає цілий ряд питань, які є складовими облікової політики. Це стало можливим внаслідок наявності альтернативних варіантів організації та ведення бухгалтерського обліку.

Слід виділити облікову політику на державному рівні та на рівні підприємства. Державна облікова політика враховує рівень ринкових процесів у державі, глобалізацію економіки, міжнародні вимоги до стандартизації обліку. Це обумовлює необхідність розробки на державному рівні нормативно-правової бази, яка регулює питання бухгалтерського обліку і формування фінансової звітності.

Облікова політика на рівні підприємства має враховувати особливості діяльності підприємства, які визначаються формою власності, організаційно-правовою структурою підприємства, видом економічної діяльності, обсягами виробництва, кількістю працюючих, системою оподаткування тощо.

Все це обумовлює врахування великої кількості чинників, що визначає складність і трудомісткість процесу формування облікової політики.

Державна облікова політика і облікова політика на рівні підприємства впливають на обов'язкові і спеціальні елементи облікової політики. Обязковими визначають ті елементи, які є універсальними для всіх підприємств, оскільки базуються на загальних постулатах і принципах бухгалтерського обліку. Спеціальні елементи розробляються безпосередньо підприємством на основі професійного судження бухгалтера. Ці елементи знаходять своє відображення у складових облікової політики (рис. 1).

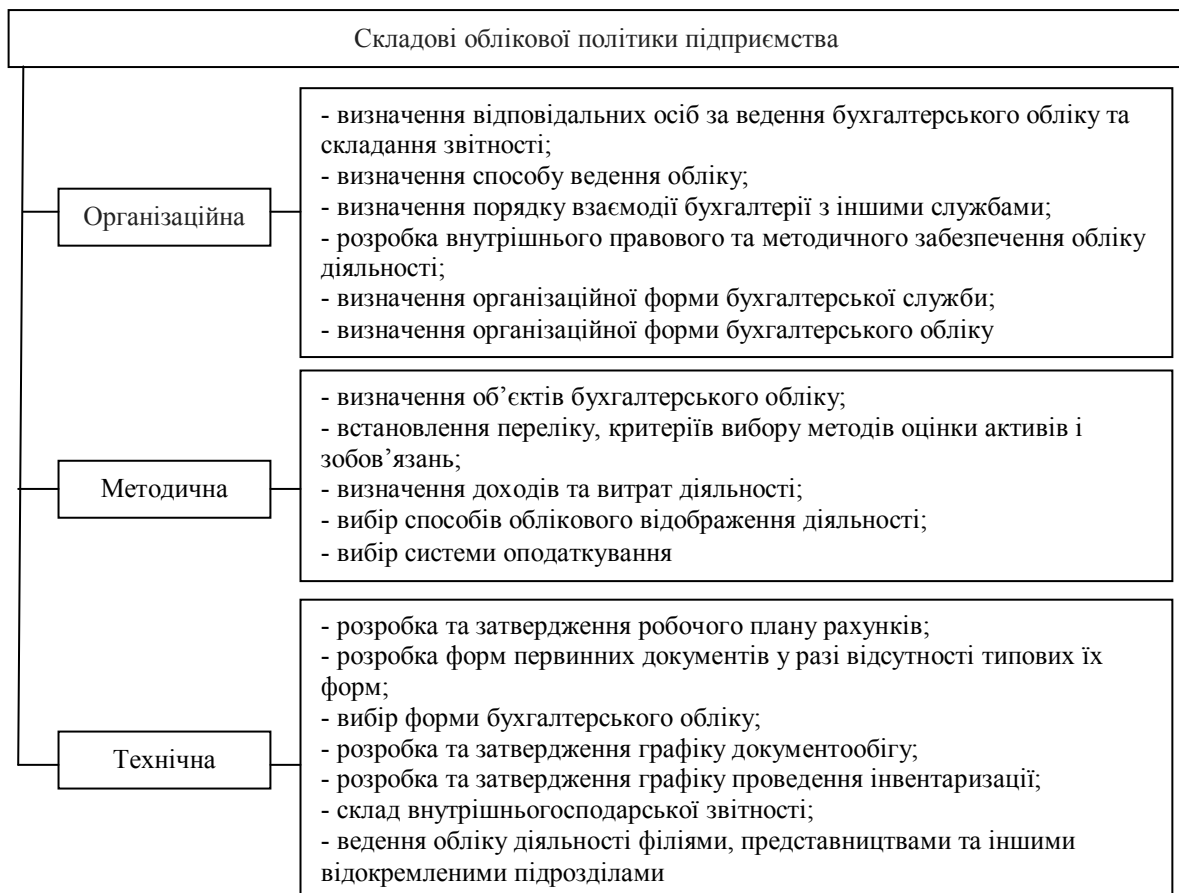


Рис. 1. Складові облікової політики підприємства  
Джерело: складено авторами

При формуванні облікової політики мають бути досягнуті цілі:

- облікова політика повинна відповідати вимогам нормативно-правових актів;
- облікова політика має бути ефективною відносно обраної власниками стратегії підприємства.

Тому аудит облікової політики має бути спрямований не тільки на визначення правильності формування її положень, а й повинен надати оцінку її ефективності.

Аудит облікової політики – це процедура, яка дозволяє оцінити точність, достовірність опису всіх операцій в бухгалтерському обліку, фінансовому та управлінському обліку, обліку в системі оподаткування.

Метою аудиту облікової політики є встановлення відповідності застосовування підприємством способів ведення бухгалтерського обліку діючим нормативно-правовим актам у періоді, який перевіряється, для того щоб сформуванню думку про достовірність звітності у всіх суттєвих аспектах.

Завданнями аудиту облікової політики слід визначити (рис. 2):

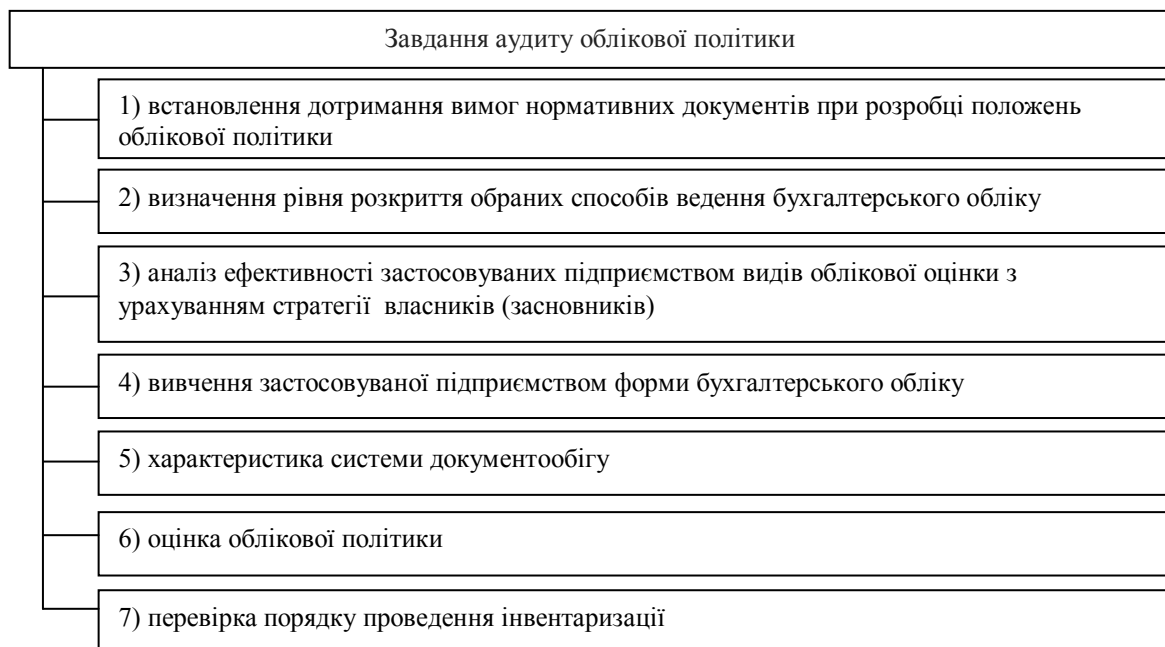


Рис. 2. Завдання аудиту облікової політики підприємства

Джерело: складено авторами

Інформаційною базою для аудиту облікової політики є:

- 1) наказ про затвердження положення про облікову політику підприємства, що перевіряється;
- 2) робочий план рахунків підприємства, що перевіряється;
- 3) перелік затверджених форм первинних документів та документів для внутрішньої звітності;
- 4) правила документообігу;
- 5) опис технології процесу обробки облікових і звітних даних;
- 6) примітки до звітності, які розкривають інформацію, що відноситься до облікової політики підприємства.

У процесі аудиту облікової політики слід керуватися Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [6], Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [7], Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Міжнародними стандартами аудиту [8], методичними

рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності [9], методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства [10].

Аудит облікової політики слід розділити на два блоки:

I – аудит формування облікової політики;

II – аудит реалізації облікової політики

У першому блоці здійснюється оцінка організаційних передумов сформованої облікової політики (визначення мети; дослідження чинників внутрішнього і зовнішнього середовища (динаміка ринку, капіталу, зміна законодавства), які мають вплив на облікову політику); оцінка сформованої облікової політики (аналіз всіх розділів облікової політики (організаційного, методичного, технічного); комплексна оцінка основних положень облікової політики).

У другому блоці здійснюється підтвердження реалізації положень облікової політики (узгодженість облікової політики з управлінськими цілями підприємства) та вносяться корегування у діючу облікову політику.

Досягнення визначеної мети і завдань можливе тільки за умови чітко налагодженого процесу аудиту облікової політики, який слід розділити на етапи (рис. 3).

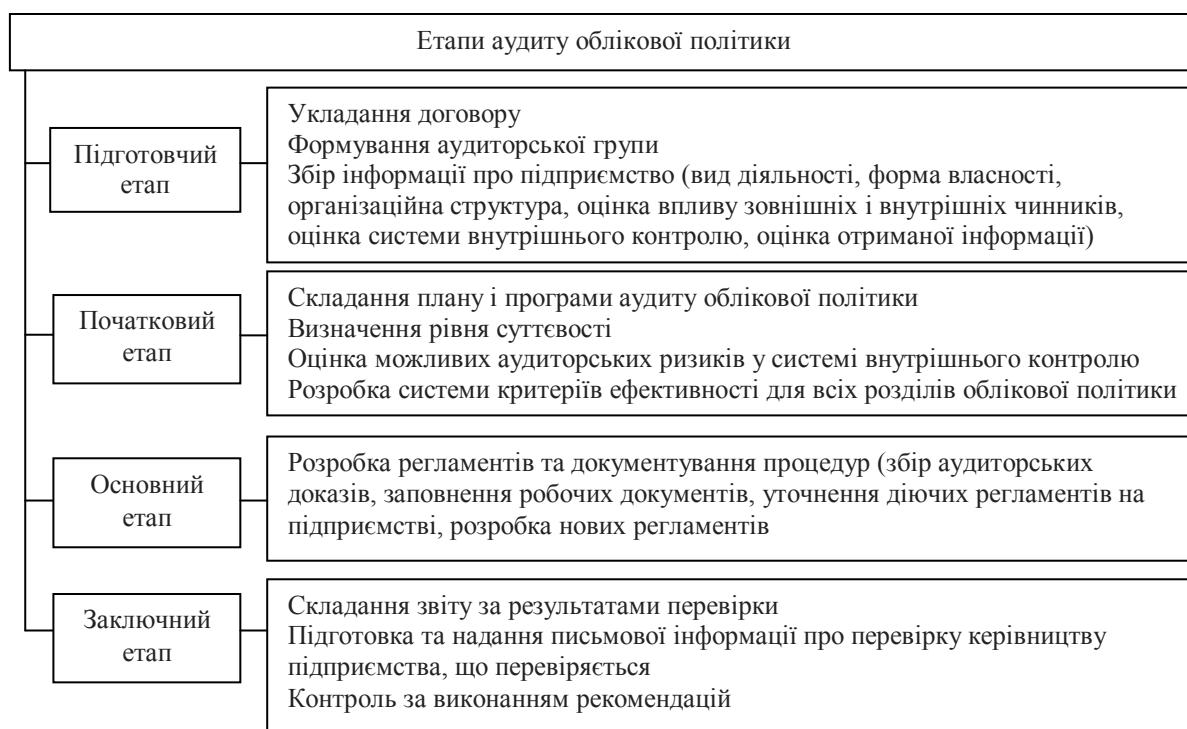


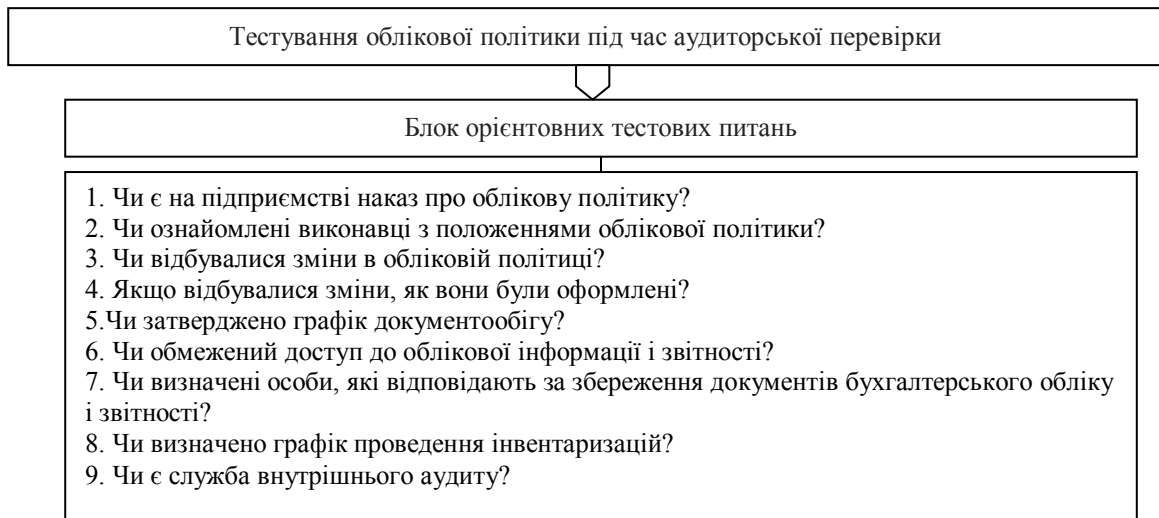
Рис. 3. Етапи аудиту облікової політики

Джерело: складено авторами

На підготовчому етапі укладається договір та формується аудиторська група. Також, крім отримання загальних даних про підприємство, слід використати метод тестування облікової політики з метою складання оптимального плану і програми перевірки (рис. 4).

На початковому етапі аудиторської перевірки складається план і програма, виходячи з даних, отриманих на підготовчому етапі. Також визначається рівень суттєвості та здійснюється оцінка можливих аудиторських ризиків у системі внутрішнього контролю. Важливим на цьому етапі також є визначення системи критеріїв ефективності для всіх складових облікової політики.

На основному етапі аудитор (аудиторська група) має перевірити законність та доцільність кожного положення облікової політики. При цьому слід зібрати необхідну кількість аудиторських доказів обґрунтування облікової політики з метою подальшого формування об'єктивної думки аудитора.



*Рис. 4.* Питання до тестування облікової політики під час аудиторської перевірки  
*Джерело: складено авторами*

На заключному етапі складається звіт та надаються рекомендації керівництву за результатами аудиторської перевірки.

Крім аудиту, спрямованого на перевірку законності та доцільності положень облікової політики слід проводити аудит ефективності облікової політики. Аудит ефективності облікової політики слід визначити як системний і цілеспрямований процес отримання об'єктивних даних про повноту, відповідність вимогам нормативно-правових актів положень облікової політики, а також про результативність і економічність обраних підприємством способів обліку з метою встановлення рівня відповідності цих даних визначеним критеріям, що дозволить висловити думку про ефективність положень облікової політики і запропонувати рекомендації, спрямовані на їх покращання.

Важливе місце в аудиті ефективності облікової політики має розробка критеріїв оцінки їх ефективності. При цьому слід виділити якісні і кількісні характеристики. Якісна характеристика відображає зміст процесу, кількісна – його розмір. Єдиних універсальних критеріїв оцінки ефективності облікової політики не розроблено. Тому вибір критеріїв аудиторами здійснюється виходячи з цілей та завдань аудиту на конкретному підприємстві.

Якісні характеристики облікової політики слід визначати у розрізі бухгалтерського обліку і обліку у системі оподаткування.

Критеріями ефективності облікової політики у частині бухгалтерського обліку слід визначити такі:

- повнота розкриття обраних способів ведення бухгалтерського обліку;
- відповідність порядку відображення господарських операцій в обліку вимогам діючого законодавства;
- достовірність та доступність даних фінансової звітності;
- обмеження системою внутрішнього контролю можливостей навмисного здійснення зловживань;
- відповідність облікової системи стратегії розвитку підприємства.

У частині обліку у системі оподаткування слід виділити такі якісні характеристики:

- робота облікової служби сприяє своєчасному і повному обліку та формуванню фінансової звітності;
- прозорість і доступність обліку у системі оподаткування;
- наявність оптимальної системи оподаткування, яка дозволяє мінімізувати податковий тиск у межах законодавства;

- відсутність (мінімізація) ризиків, пов'язаних з можливими штрафними санкціями з боку податкових органів.

Оцінка ефективності облікової політики за якісними критеріями ґрунтується на практичному досвіді і професіоналізмі аудитора.

Кількісна оцінка ефективності облікової політики передбачає проведення аналітичних процедур через використання визначених методів і прийомів на підставі системного підходу. При цьому можна використати евристичний підхід, який ґрунтується на розрахунку системи показників, що характеризують результати фінансово-господарської діяльності. Також можна використати розрахунок єдиного інтегрального показника ефективності господарської діяльності. До методів такого розрахунку відноситься метод сум, середня арифметична зважена, метод суми місць, метод бальної оцінки, метод приросту показника.

Перевагами впровадження ефективної облікової політики є:

- отримання впевненості зовнішніми користувачами щодо інтерпретації облікової і податкової інформації;

- забезпечення якісною інформацією управлінського персоналу;

- використання наданих варіантів та способів обліку господарських операцій з урахуванням інтересів і потреб власників;

- забезпечення достовірною та якісною інформацією всіх управлінських рівнів підприємства;

- можливість прогнозування фінансового стану підприємства на основі постійної та послідовної облікової політики;

- можливість використання облікової політики для вирішення господарських суперечок та проблемних питань, які можуть виникати у взаємовідносинах з податковими органами.

**Висновки.** Таким чином, в умовах динамічних змін аудит облікової політики має здійснюватися не тільки для визначення правильності та обґрунтованості обраних її положень, а й для оцінки її ефективності, що дозволить отримати цінну інформацію управлінському персоналу про ступінь відповідності цих положень обраній стратегії підприємства та можливостей щодо її реалізації.

### Список використаної літератури

1. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Мізік Ю.І., Конопліна О.О. Аудит: методика і організація : навч. посібник. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с.
2. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу: монографія / за ред. В. А. Дерія. Тернопіль : Тайп, 2016. 362 с.
3. Жук В.М., Канцуров О.О., Мельник К. П. Концептуальні основи аудиторського забезпечення сталого розвитку сільських територій: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2021. 176 с.
4. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. 464 с.
5. Аудит в умовах сталого розвитку: колективна монографія / за ред. О. А. Петрик. К. : КНЕУ, 2021. 231с.
6. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 12.09.2022).
7. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. №2258-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 12.09.2022).
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 рр. / Пер. з англ. К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2017, ч. 1. 1142 с. URL: [https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017\\_чaсть1.pdf](https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_чaсть1.pdf) (дата звернення: 12.09.2022).

9. Про затвердження методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ МФУ від 28.03.2013 р. № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення: 12.09.2022).
10. Про затвердження методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів: Наказ МФУ від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення: 12.09.2022).

### References

- [1] Hordiienko N.I., Kharlamova O.V., Mizik Yu. I., Konoplina O. O. (2017) *Audyt: metodyka i orhanizatsiia* [Audit: methodology and organization]. Xarkiv : KhNUMH im. O. M. Beketova. (in Ukrainian)
- [2] Derii V.A. (2016) *Problemy i perspektyvy rozvytku statystyky, audytu ta ekonomichnoho analizu* [Problems and prospects of the development of statistics, audit and economic analysis]. Ternopil: Taip. (in Ukrainian)
- [3] Zhuk V.M., Kantsurov O.O., Melnyk K. P. (2021) *Kontseptualni osnovy audytorskoho zabezpechennia staloho rozvytku silskykh terytorii* [Conceptual foundations of audit support for sustainable development of rural areas]. K.: NNTs IAE. (in Ukrainian)
- [4] Nazarova K.O. (2015) *Audyt: evoliutsiia, potentsial, efektyvnist* [Audit: evolution, potential, efficiency]. K. : Kyiv. nats. torh.- ekon. un-t. (in Ukrainian)
- [5] Petryk O. A.(2021) *Audyt v umovakh staloho rozvytku* [Audit in conditions of sustainable development]. K.: KNEU. (in Ukrainian)
- [6] Pro bukhholderskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. №996-XIV. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (accessed 12 September 2022).
- [7] Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 r. 2258-VIII. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (accessed 12 September 2022).
- [8] Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh: vydannia 2016-2017 rr. [International standards of quality control, auditing, review, other assurance and related services]. Available at: <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/cili-stalogo-rozvitku-ta-ukrayina> (accessed 16 April 2022).
- [9] Pro zatverdzhennia metodychnykh rekomendatsii shchodo zapovnennia form finansovoi zvitnosti: Nakaz MFU vid 28.03.2013 r. № 433. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (accessed 12 September 2022).
- [10] Pro zatverdzhennia metodychnykh rekomendatsii shchodo oblikovoi polityky pidpriemstva ta vnesennia zmin do deiakyykh nakaziv: Nakaz MFU vid 27.06.2013 r. № 635. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (accessed 12 September 2022).