

РОЗВИТОК МЕТОДИКИ АУДИТУ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ
ДЛЯ УПРАВЛІНСЬКИХ ЦІЛЕЙDEVELOPMENT OF ACCOUNTING POLICY AUDIT METHODOLOGY
FOR MANAGEMENT OBJECTIVES

УДК 657.631.162

DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastruct62-29>**Гавриленко Н.В.**к.е.н., доцент,
доцент кафедри економіки,
обліку та підприємництва
Національний університет
кораблебудування
імені адмірала Макарова**Грищенко О.В.**к.е.н., доцент,
доцент кафедри економіки,
обліку та підприємництва
Національний університет
кораблебудування
імені адмірала Макарова**Козіцька Н.О.**к.е.н., доцент,
доцент кафедри економіки,
обліку та підприємництва
Національний університет
кораблебудування
імені адмірала Макарова**Havrilenko Nataliia, Hryshchenko
Olena, Hryshchenko Olena**Admiral Makarov National University
of Shipbuilding

У статті зазначено, що процес прийняття ефективних управлінських рішень неможливий без наявності релевантної інформації, яка формується системою обліково-аналітичного забезпечення господарської діяльності на базі адекватно, раціонально та грамотно сформованої облікової політики. Висвітлено проведення аудиту ефективності облікової політики, яке передбачає визначення критеріїв її оцінки, які запропоновано розділити на дві окремі групи: групу загальних показників, які є характерними для будь-якого розділу облікової політики, і групу спеціальних показників, які віддзеркалюють специфіку та ефективність кожного окремого розділу та способу ведення бухгалтерського обліку. Це дасть змогу підвищити якість і ефективність аудиторських послуг та зменшити аудиторський ризик. Для господарюючих суб'єктів проведення аудиторських процедур відносно облікової політики сприятиме підвищенню ефективності управління взагалі, прийняттю кваліфікованих, адекватних управлінських рішень зокрема, а також спонукатиме підприємство до довготривалого ефективного розвитку та функціонування.

Ключові слова: облікова політика, обліково-аналітичне забезпечення, бухгалтерський облік, управлінський облік, інформація, аудит, аудиторські процедури.

В статье отмечено, что процесс принятия эффективных управленческих решений невозможен без наличия релевантной информации, формируемой системой учетно-аналитического обеспечения хозяйственной деятельности на базе адекватно рационально и грамотно сложившейся учетной политики. Описано проведение аудита эффективности учетной политики, предусматривающее определение критериев ее оценки, которые предложено разделить на две отдельные группы: группу общих показателей, характерных для любого раздела учетной политики, и группу специальных показателей, отражающих специфику и эффективность каждого отдельного раздела, способа ведения бухгалтерского учета. Это позволит повысить качество и эффективность аудиторских услуг и снизить аудиторский риск. Для хозяйствующих субъектов проведение аудиторских процедур по учетной политике будет способствовать повышению эффективности управления вообще, принятию квалифицированных, адекватных управленческих решений в частности, а также побуждать предприятие к долговременному эффективному развитию и функционированию.

Ключевые слова: учетная политика, учетно-аналитическое обеспечение, бухгалтерский учет, управленческий учет, информация, аудит, аудиторские процедуры.

The article states that the process of making effective management decisions is impossible without relevant information, which is formed by the system of accounting and analytical support of economic activity on the basis of adequately, rationally and competently formed accounting policies. In our opinion, there is currently no single universal quantitative criterion that could determine the effectiveness of accounting policies of the enterprise. We believe that when conducting an audit of the effectiveness of accounting policy, it is advisable to use special quantitative criteria to assess the already implemented sections of accounting policy by the entity, namely: financial, management, tax, innovation, investment, dividend and others. The audit of the effectiveness of accounting policy, which involves determining the criteria for its evaluation, which is proposed to divide into two separate groups – a group of general indicators that are specific to each section of accounting policy and a group of special indicators that reflect the specifics and effectiveness of each section and method of accounting accounting policy. Accounting policy audit procedures for management accounting can be successfully applied both within agreed procedures and for the compilation of financial information. However, usually, the starting point in building management accounting is always the formation of accounting policies. The evaluation of accounting policies should be performed within the performance audit. It is noted that simultaneously with the audit of accounting policy should be a test to assess the effectiveness of the component system of management accounting that will assess the correctness of its implementation. Such a test was developed and presented in the article. This will improve the quality and efficiency of audit services and reduce audit risk. For business entities, conducting audit procedures regarding accounting policies will help improve the efficiency of management in general, make qualified, adequate management decisions, in particular, and encourage the company to long-term, effective development and operation.

Key words: accounting policy, accounting and analytical support, accounting, management accounting, information, audit, audit procedures.

Постановка проблеми. Актуальність застосування аудиторських процедур щодо облікової політики поступово зростає з популяризацією в Україні управлінського обліку як обов'язкового інструменту успішного розвитку господарюючого суб'єкта. Процедури аудиту облікової політики відносно управлінського обліку можуть успішно застосовуватися як у межах узгоджених процедур, так і відносно компіляції фінансової інформації.

Однак зазвичай відправним пунктом під час побудови управлінського обліку завжди є формування облікової політики. У зв'язку із цим аудиторські процедури відносно облікової політики в управлінському обліку доволі широко використовуються в управлінському аудиті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Актуальним проблемам формування, зміни, розкриття усіх можливих розділів та положень

облікової політики присвячено праці великої кількості вітчизняних науковців та практиків. До них слід віднести роботи О.М. Петрук та Т.В. Барановської [1], Т.М. Сторожук [2], Н.В. Гавриленко [3–5; 10], Я.С. Чернецької [5], В. Кулик [6], Т. Бойчук [7]. Методику аудиту ефективності господарської діяльності з особливим акцентом на облікову політику висвітлено в працях таких учених, як С.В. Приймак та А.Б. Жук [8], Т.П. Несторенко [9], О.В. Грищенко і Н.О. Козіцька [10], О. Коваленко [11].

Проте, незважаючи на велику кількість учених і практиків, які детально досліджують цю тему в різних площинах, усе одно теоретичні та методичні аспекти аудиту облікової політики господарюючих суб'єктів залишаються повністю та комплексно не дослідженими та не висвітленими. Усі наявні напрацювання у цьому напрямі дослідження не враховують повною мірою сукупність видів діяльності господарюючого суб'єкта, податкову систему, форму власності, вплив внутрішніх та зовнішніх чинників на обґрунтування та формування адекватної та ефективної облікової політики. Усе це зумовило актуальність та необхідність розроблення нових підходів до проведення аудиту облікової політики господарюючого суб'єкта та оцінки її ефективності.

У зв'язку із цим тема дослідження є актуальною для господарюючих суб'єктів і аудиторських компаній.

Постановка завдання. Метою дослідження є формування методичного підходу до функціонування системи кількісних і якісних показників оцінки ефективності облікової політики господарюючого суб'єкта під час проведення аудиту її ефективності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аудиторська компанія під час здійснення аудиту облікової політики для забезпечення цілей управлінського обліку може запропонувати також послугу щодо аудиту ефективності облікової політики. Проте в межах такої особливої послуги для аудитора доволі важливим є застосування конкретних та доцільних аудиторських процедур, які узагальнено на рис. 1.

Загальновідомо, що під час здійснення аудиторської перевірки аудитор застосовує різноманітні аналітичні процедури, при цьому основними функціями їх використання для аудиту облікової політики в управлінському обліку є виявлення нетипових для господарюючого суб'єкта ситуацій та пошук можливих шляхів підвищення ефективності облікової політики. При цьому аудитор



Рис. 1. Аудиторські процедури облікової політики для цілей управління

Джерело: розроблено авторами

повинен оцінювати кількість застосовуваних аудиторських процедур. Тому якщо проведена оцінка ефективності облікової політики для управлінських цілей не виявляє жодних незвичних відхилень, то можливість суттєвої помилки за даних обставин є мінімальною.

Зазначимо, що тест-оцінку ефективності складника системи управлінського обліку слід проводити одночасно з проведенням аудиту облікової політики, що дасть змогу оцінити правильність її реалізації. Такий тест нами було розроблено і наведено в табл. 1.

На нашу думку, нині відсутній єдиний універсальний кількісний критерій, який міг би дати змогу визначити ефективність облікової політики підприємства. Уважаємо, що під час проведення аудиту ефективності облікової політики доцільно використовувати спеціальні кількісні критерії для оцінки вже реалізованих розділів облікової політики господарюючим суб'єктом, а саме: фінансової, управлінської, податкової, інноваційної, інвестиційної, дивідендної та ін.

У зв'язку із цим пропонуємо кількісні критерії аналітичних показників оцінки якості й

Таблиця 1

Тест-оцінки ефективності облікової політики в управлінському обліку

Елементи облікової політики	Результат (+/-)
ПЕРШИЙ, ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ, ЕТАП	
Регламент розроблення та формування стратегічних цілей господарюючого суб'єкта	+
Організаційна структура менеджменту господарюючого суб'єкта	+
З'ясування переліку осіб, відповідальних за ведення облікових процедур	+
Створення центрів відповідальності	+
Створення служби внутрішньогосподарського контролю	+
Створення загальної термінології обліку	+
Організація обліку виробничих витрат	+
ДРУГИЙ, ТЕХНІЧНИЙ, ЕТАП	
Регламент подання та форми управлінської звітності	+
Робочий план рахунків	+
Системи облікових реєстрів, перелік та форми первинних документів, документообіг	+
Модель взаємозв'язку управлінського і фінансового обліку	+
З'ясування валюти обліку та одиниць вимірювання	+
Використання автоматизованих систем в управлінському обліку	+
Технологія обробки даних обліку	+
Технологія доповнення та формування даних, яких не вистачає	+
Алгоритм проведення централізованих розрахункових процедур	+
Розподіл завдань та функцій між визначеними користувачами автоматизованої системи управлінського обліку	+
Забезпеченість конфіденційності та збереження управлінської інформації	+
ТРЕТІЙ, МЕТОДИЧНИЙ, ЕТАП	
Вартісний критерій предметів віднесення їх до складу основних засобів і МНМА	+
Підходи до переоцінки необоротних активів	+
Методи нарахування амортизації основних засобів, ІНМА	+
Періодичність зарахування суми дооцінки ОЗ до складу нерозподіленого прибутку	+
Поріг суттєвості для визнання запасів активами	+
Методи оцінки первісної вартості запасів	+
Методи оцінки вибуття запасів	+
Спосіб розподілу транспортно-заготівельних витрат	+
Методика формування резервів	+
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості	+
Перелік постійних і змінних загальноновиробничих витрат	+
База розподілу загальноновиробничих витрат	+
Методика формування трансфертної ціни	+
Методика формування ціни та системи знижок	+
Виокремлення контрольованих і неконтрольованих статей звітності за центрами відповідальності	+
Виокремлення релевантних і нерелевантних доходів і витрат	+
Визначення параметрів аналітичної інформації, яка збирається за конкурентними господарюючими суб'єктами	+

Джерело: розроблено авторами

ефективності облікової політики залежно від застосовуваної обліково-аналітичної бази проведеного аналізу поділити на дві окремі групи:

1. Систему аналітичних показників ефективності облікової політики, які визначаються на підставі обліково-аналітичної інформації бухгалтерської звітності й які можна віднести до загальних, котрі характерні для будь-якого розділу облікової політики, насамперед: максимізація прибутку, розширення збутових ринків, максимізація продаж, вартість чистих активів, ринкова додана вартість, MVA.

2. Систему аналітичних показників ефективності, що визначаються на

підставі обліково-аналітичного забезпечення й які доцільно віднести до спеціальних, котрі відображають наявні особливості та ефективність відповідного розділу облікової політики і способу ведення бухгалтерського обліку.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, проведення аудиту ефективності облікової політики передбачає визначення критеріїв її оцінки, які запропоновано розділити на дві окремі групи: групу загальних показників, які є характерними для будь-якого розділу облікової політики, і групу спеціальних показників, які віддзеркалюють специфіку та ефективність кожного окремого розділу і способу ведення бухгалтерського обліку облікової політики. Це дасть змогу підвищити якість та ефективність аудиторських послуг і зменшити аудиторський ризик. Для господарюючих суб'єктів проведення аудиторських процедур відносно облікової політики сприятиме підвищенню ефективності управління взагалі, прийняттю кваліфікованих, адекватних управлінських рішень зокрема, а також спонукатиме підприємство до довготривалого, ефективного розвитку та функціонування.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Петрук О.М., Барановська Т.В. Облікова політика підприємства в системі регулювання бухгалтерського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2005. Вип. 3. С. 133–153.
- Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства : навчальний посібник. Ірпінь, 2015. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/409/1/367_IR.pdf (дата звернення: 12.12.2021).
- Гавриленко Н.В. Упровадження системи контролю для підвищення ефективності управління морськими портами. *Інновації в суднобудуванні та океанотехніці* : матеріали XII міжнар. наук.-техн. конф. Миколаїв : НУК, 2021. С. 435–437. URL: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/4687> (дата звернення: 12.12.2021).
- Гавриленко Н.В., Грищенко О.В. Проблеми застосування методів визначення справедливої вартості активів і зобов'язань. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2017. № 3(57). С. 168–173. URL:

[file:///C:/Users/User/Downloads/PSPE_print_2017_1_29%20\(11\).pdf](file:///C:/Users/User/Downloads/PSPE_print_2017_1_29%20(11).pdf) (дата звернення: 12.12.2021).

5. Гавриленко Н.В., Чернецька Я.С. Концепція обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання. *Інструменти регулювання національної економіки та національної безпеки в умовах сучасних глобальних викликів* : матеріали VI міжнар. наук.-практ. конф. Хмельницький : ХНУ, 2021. С. 108–111. URL: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/4682> (дата звернення: 12.12.2021).

6. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.

7. Бойчук Т. Формування облікової політики підприємства: мета, побудова та сфера застосування. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 36–38.

8. Приймак С.В., Жук А.Б. Удосконалення методики аудиту облікової політики підприємства. *Молодий вчений*. 2018. № 6(56). С. 836–838. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/4/192.pdf> (дата звернення: 12.12.2021).

9. Nestorenko, T., Ostenda, A. (2019). Public Internal Audit: International Scope. *Journal of Modern Economic Research*. № 1(4). P. 33–43. URL: <https://cutt.ly/UQ Eg89m> (дата звернення: 12.12.2021).

10. Гавриленко Н.В., Грищенко О.В., Козицька Н.О. Основні проблеми функціонування системи збалансованих показників у стратегічному контролінгу. *Економіка. Фінанси. Право*. 2020. № 5. С. 13–20. URL: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/4691> (дата звернення: 12.12.2021).

11. Kovalenko O. Cultural diversity and grow of international firms. *Economic Herald of the Donbas*. 2016. P. 35–41. URL: [http://www.evd-journal.org/download/2016/4\(46\)/evd_2016-4\(46\).pdf#page=35](http://www.evd-journal.org/download/2016/4(46)/evd_2016-4(46).pdf#page=35) (дата звернення: 12.12.2021).

REFERENCES:

- Petruk O.M., Baranovs'ka T.V. (2005) Oblikova polityka pidpryyemstva v systemi rehuluvannya bukhalters'kim oblikom [Accounting policy of the enterprise in the system of accounting regulation]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhalterskoho obliku, kontroliu i analizu. Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats*, vol. 3, pp. 133–153. (in Ukrainian).
- Storozhuk T.M. (2015) Oblikova polityka pidpryyemstva: navchalnyi posibnyk. [Accounting policy of the enterprise: a textbook]. Natsionalnyi universytet derzhavnoi podatkovoi sluzhby. Irpin, Available at: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/409/1/367_IR.pdf. (accessed 12 December 2021). (in Ukrainian).
- Havrylenko N.V. (2021) Vprovadzhennia systemy kontrolinhu dlia pidvyshchennia efektyvnosti upravlinnia morskymy portamy [Implementation of the control system to increase the efficiency of sea port management]. *Materialy XII mizhnar. nauk.-tekhn. konf. "Innovatsii v sudnobuduvanni ta okeanotekhnitsi"*. Mykolaiv: NUK, pp. 435–437. Available at: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/4687>. (accessed 12 December 2021). (in Ukrainian)
- Havrylenko N.V., Hryshchenko O.V. (2017) Problemy zastosuvannia metodiv vyznachennia spravedly-

voi varnosti aktyviv i zoboviazan [Problems of applying methods of determining the fair value of assets and liabilities]. *Zbirnyk naukovykh prats «Problemy systemnoho pidkhodu v ekonomitsi. Natsionalnyi aviatsiynyi universytet*, vol. 3 (57), pp. 168–173. Available at: [file:///C:/Users/User/Downloads/PSPE_print_2017_1_29%20\(11\).pdf](file:///C:/Users/User/Downloads/PSPE_print_2017_1_29%20(11).pdf) (accessed 12 December 2021). (in Ukrainian)

5. Havrylenko N.V., Chernetska Ya.S. (2021) Kontseptsiia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia ekonomichnoi bezpeky subiektiv hospodariuvannia [The concept of accounting and analytical support of economic security of economic entities]. *Materialy VI mizhnar. nauk.-prakt. konf. "Instrumenty rehuliuвання natsionalnoi ekonomiky ta natsionalnoi bezpeky v umovakh suchasnykh hlobalnykh vyklykiv"*. Khmelnytskyi: KhNU, pp. 108–111. Available at: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/4682>. (accessed 12 December 2021). (in Ukrainian)

6. Kulyk V.A. (2014) Oblikova polityka pidpryemstva: nabutyi dosvid ta perspektyvy rozvytku: monohrafiia. [Accounting policy of the enterprise: gained experience and prospects of development: monograph]. Poltava: RVV PUET, 373 p. (in Ukrainian)

7. Boichuk T. (2010) Formuvannia oblikovoi polityky pidpryemstva: meta, pobudova ta sfera zastosuvannia. [Formation of accounting policy of the enterprise: pur-

pose, construction and scope]. *Ekonomichnyi analiz*, vol. 6., pp. 36–38. (in Ukrainian)

8. Pryimak S.V., Zhuk A.B. (2018) Udoskonalennia metodyky audytu oblikovoi polityky pidpryemstva [Improving the methodology of auditing the accounting policy of the enterprise]. *Molodyi vchenyi*, vol. 6 (56), pp. 836–838. Available at: <http://molodyvchenyi.in.ua/files/journal/2018/4/192.pdf>. (in Ukrainian)

9. Nestorenko T., Ostenda A. (2019) Public Internal Audit: International Scope. *Journal of Modern Economic Research*, no. 1(4), pp. 33–43. Available at: <https://cutt.ly/UQEg89m> (accessed 12 December 2021).

10. Havrylenko N.V., Hryshchenko O.V., Kozitska N.O. (2020). Osnovni problemy funktsionuvannia systemy zbalansovanykh pokaznykiv u stratehichnomu kontroli-nhu [The main problems of functioning of the system of balanced indicators in strategic controlling]. *Ekonomika. Finansy. Pravo. Kyiv: TOV "Mizhnarodnyi biznes tsentr"*, vol. 5, pp. 13–20. Available at: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/4691> (accessed 12 December 2021).

11. Kovalenko O. (2016) Cultural diversity and grow of international firms / F. Ramos, O. Kovalenko, S. Kovalenko. *Economic Herald of the Donbas*, pp. 35–41. Available at: [http://www.evd-journal.org/download/2016/4\(46\)/evd_2016-4\(46\).pdf#page=35](http://www.evd-journal.org/download/2016/4(46)/evd_2016-4(46).pdf#page=35) (accessed 12 December 2021). (in Ukrainian)