

1.5 Внутрішній аудит облікової політики підприємства

Досягає черговий звітний рік, в якому, на жаль, внаслідок війни багатьом підприємствам і підприємцям довелося переорієнтувати свою діяльність або навіть скоротити деякі види. Хтось переїхав у інші безпечні області, хтось залишив Україну і опинився за кордоном, але дуже багато підприємств і підприємців не припинили своєї діяльності. Так, певною мірою вони скоротили об'єми та обсяги, але продовжують працювати і це забезпечує життєдіяльність країни. І це перші ознаки того, що облікову політику необхідно оновити, перевірити з точки зору чинних принципів, методів і оцінок бухгалтерського обліку. Сутність нових підходів до цього процесу полягає в основному в тому, що на основі встановлених державою загальних правил бухгалтерського обліку суб'єкти підприємництва самостійно розробляють облікову політику для вирішення поставлених перед обліком завдань[34]. Розробка облікової політики підприємства є одним з найважливіших питань в організації бухгалтерського обліку. Відповідне її формування та впровадження допомагає достовірно визначити фінансовий результат, оптимізувати оподаткування, уникнути штрафів і, навпаки, формальна облікова політика негативно впливає на фінансовий результат і виявляється у високому податковому навантаженні на підприємство.

Самостійність у виборі та здійсненні облікової політики – обов'язкова умова економічної свободи підприємця-власника. Індивідуальна для кожного прийнята облікова політика дозволяє з максимальною ефективністю використовувати матеріальні та фінансові можливості, здійснювати економічне маневрування засобами з урахуванням змін ринкової кон'юнктури відповідно до стратегії та тактики конкретного підприємства. Під впливом умов воєнного стану в країні облікова політика відіграє роль не тільки як сукупність певних правил та методів забезпечення інформації, а й як окремий інструмент в системі управління бізнес-процесів. А також таким інструментом, що допомагає

управлінському персоналу організувати облік таким чином, щоб максимально задовольнити свої інформаційні потреби в контексті управління підприємством в нинішніх умовах. Тому необхідно ставитися до етапу створення облікової політики дуже відповідально [35]. У системі нормативного регулювання національного бухгалтерського обліку виділяють чотири рівні. Четвертий (нижчий) рівень включає робочі документи економічного суб'єкта (підприємства), які формують її облікову політику у методичному, технічному та організаційному аспектах.

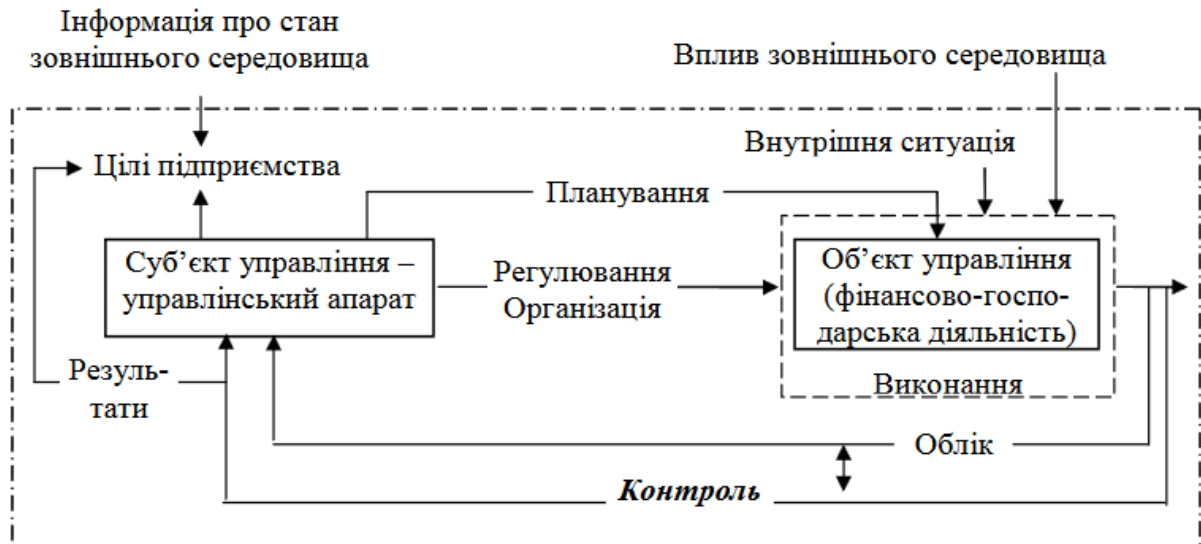
Облікова політика підприємства має визначатися ретельно, обґрунтовано та індивідуально на основі національних стандартів бухгалтерського обліку (або міжнародних стандартів, у разі якщо саме їх застосовує підприємство) з урахуванням економічної діяльності конкретного підприємства, галузевих особливостей, специфіки господарських операцій, організаційних принципів функціонування тощо. Так, базові нормативні положення визначають таке:

- облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності (ст. 1[36])
- підприємство самостійно за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів визначає облікову політику підприємства (абз. 2 ч. 5 ст. 8[36]);
- постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики забезпечує дотримання одного з основних принципів бухгалтерського обліку — принципу послідовності (ст. 4[36]).

Таким чином, до способів ведення бухгалтерського обліку належать способи угруповання щодо оцінки майна та зобов'язань, фактів господарської діяльності; організація документообігу; порядок проведення інвентаризації; способи застосування рахунків бухгалтерського обліку, системи облікових реєстрів, обробки інформації та інші методи та прийоми.

Слід зазначити, що значення облікової політики недооцінюється багатьма суб'єктами підприємництва. До розробки облікової політики у багатьох організаціях ставляться формально, не вивчають наслідки застосування тих чи інших елементів облікової політики. Не є новиною, що часто для економії власного часу бухгалтер намагається підійти формально до складання наказу про облікову політику, а тому покладається в цьому питанні на досвід колег і використовує «чужий» наказ або приклад такого наказу з мережі. Але це — найпоширеніша помилка, адже такий підхід не дозволить повною мірою упорядкувати облікові принципи. Аналіз порядку формування та реалізації облікової політики є важливою складовою аудиторської перевірки, що впливає на думку аудитора про достовірність бухгалтерської звітності. В даний час у частині чинних правил (стандартів) аудиторської діяльності містяться посилення на облікову політику як на один із основних документів, що регламентують діяльність організації, що перевіряється[37]. По кожному розділу обліку є низка положень, вибір яких визначається економічним суб'єктом і закріплюється у положенні з облікової політики, тому аудит облікової політики передуює аудиту тієї чи іншої розділу бухгалтерського обліку.

Що стосується організації внутрішнього контролю за правильністю ведення бухгалтерського обліку, то такі види помилок на підприємствах носять системний характер. При цьому функція контролю за зворотнім зв'язком забезпечує інформацією суб'єкт управління і суттєво впливає на вироблення управлінських рішень. Тому належна організація системи внутрішнього контролю є одним із найбільш ефективних заходів, який дозволяє підприємствам здійснювати суцільне спостереження за фінансово-господарською діяльністю, своєчасно виявляти і попереджати порушення, знижувати рівень внутрішньогосподарських ризиків, підвищувати якість і оперативність прийняття рішень щодо ефективного використання ресурсів підприємства. Внутрішній контроль забезпечує інформацією зворотній зв'язок в системі управління, тому його місце в системі управління діяльністю підприємства можна представити наступною схемою (мал. 1) [43].



Малюнок 1. Місце внутрішнього контролю в системі управління підприємства

На багатьох підприємствах контроль за послідовністю застосування затверджених способів ведення обліку та за порядком формування, розкриття та зміни облікової політики здійснює служба внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит – один із способів незалежного та об'єктивного контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та надійності функціонування системи внутрішнього контролю. Разом із тим, важливо не лише здійснювати організацію внутрішнього аудиту на підприємстві, але й проводити контроль його якості.

Ефективне здійснення контролю та вирішення його основних завдань потребує організаційно-технічного, економічного, правового та обліково-аналітичного забезпечення контрольної діяльності (таблиця 1).

Таблиця 1. Форми забезпечення внутрішнього контролю принципів облікової політики

Забезпечення	Визначення
Організаційне	Це упорядкування взаємовідносин між працівниками, службами з приводу контролю, упорядкування забезпечення реалізації ефективних форм і методів контролю.
Технічне	Це наявність технічних засобів для виміру, підрахунку, зважування, обміру тощо. Без кількісної характеристики об'єкту контролю неможливе його здійснення. Від ступеня надійності і точності технічних засобів контролю залежать і його результати.
Економічне	Це створення економічної зацікавленості у здійсненні контролю, яка виникає в тому випадку, коли його результати контролю безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності конкретного працівника, або колективу і відповідно з їх стимулюванням.
Юридичне	Це вибір форм, методів і процедур контролю, які підтверджують повноцінну доказовість його результатів, однозначність у визначенні провини працівників, колективів в небажаних відхиленнях, пов'язане з встановленням прав і обов'язків при здійсненні контролю.
Обліково-Аналітичне	Це наявність системи первинного і зведеного обліку та аналізу.

Джерело: складено автором за [39,40,41]

Потреба у внутрішньому аудиті виникає, як правило, на великих підприємствах, оскільки керівництво та (або) власники не займаються повсякденним контролем діяльності організації та нижчих управлінських структур. У свою чергу, служба внутрішнього аудиту може надати цю інформацію про цю діяльність і підтвердити достовірність звітів менеджерів. Внутрішній аудит необхідний насамперед для запобігання втрат ресурсів і своєчасно здійснити необхідні зміни всередині підприємства [42].

Процес організації подальшого контролю за виконанням розроблених заходів і прийняттям управлінських рішень можна здійснювати за умови ефективності проведеного внутрішнього аудиту. Керівник відділу внутрішнього аудиту повинен встановити процес подальшого контролю, щоб простежити та

переконалися в тому, що заходи внутрішнього аудиту були ефективно впроваджені або вище виконавче керівництво прийняло рішення незастосування заходів.

Завдання, які вирішують внутрішні аудитори, дуже різноманітні. Крім проведення перевірок, внутрішні аудитори займаються консультуванням бухгалтерів, перевіркою внутрішньої документації підприємства, оцінкою та покращенням ефективності систем бухгалтерського та податкового обліку. Крім того, внутрішні аудитори повинні проводити семінари, спрямовані на підвищення кваліфікації, навчання та тестування бухгалтерського персоналу. Так як облікова політика є основним внутрішнім документом, в якому прописані основні способи ведення бухгалтерського та податкового обліку, тому службі внутрішнього аудиту необхідно проведення тестування персоналу знання облікової політики.

Основною метою проведення моніторингу фахівців є визначення їхнього професійного рівня знань на даний момент часу, необхідністю підвищення кваліфікації, перепідготовки, додаткового навчання[44].

Основними завданнями внутрішніх аудиторів при проведенні тестування співробітників бухгалтерії підприємства на знання та розуміння обраних способів обліку в обліковій політиці є:

- перевірка знань на чинну нормативно-правову базу у галузі бухгалтерського обліку та оподаткування;
- перевірка практичних навичок вирішення різних питань;
- визначення здатності кваліфіковано формувати та застосовувати облікову політику.

Тести є робочою документацією внутрішніх аудиторів, вони повинні розроблятися працівниками цієї служби та затверджується керівником служби внутрішнього аудиту та керівником підприємства.

Тести з облікової політики повинні складатися із двох розділів:

- нормативно-правовий;
- методичний.

Нормативно-правовий розділ має містити питання, пов'язані зі знанням законодавства України у сфері формування, розкриття та зміни облікової політики.

Бухгалтер повинен знати законодавчі акти, постанови, розпорядження, накази, керівні, методичні та нормативні матеріали щодо організації бухгалтерського обліку майна, зобов'язань та господарських операцій та складання звітності. При цьому головними цілями законодавчої бази України у бухгалтерському обліку є:

- забезпечення одноманітного ведення обліку майна, зобов'язань та господарських операцій, що здійснюються організаціями;
- складання та подання порівнянної та достовірної інформації про майнове становище організацій та їх доходи та витрати, необхідної користувачам бухгалтерської звітності.

Таким чином, питання, пов'язані з нормативним законодавством у тесті з облікової політики, необхідні, оскільки вимога про формування та затвердження облікової політики встановлена саме на законодавчому рівні. У методичному розділі тестів необхідно включити питання безпосередньо пов'язані з формуванням облікової політики як з метою бухгалтерського та податкового обліку та її основними елементами.

Другий розділ тесту повинен включати такі розділи обліку як: загальна організація бухгалтерського обліку та звітності, система бухгалтерського обліку, інвентаризація майна та зобов'язань, основні засоби, нематеріальні активи, незавершене будівництво, фінансові вкладення, резерви під знецінення фінансових вкладень, матеріально-виробничі запаси, резерв під зниження вартості матеріальних цінностей, облік витрат за звичайними видами діяльності, оцінка незавершеного виробництва розрахунки з постачальниками та підрядниками, покупцями та замовниками, підзвітними особами, персоналом, з податків і зборів, витрати майбутніх періодів, резерви за сумнівними боргами, власний капітал, доходи (виручка) від продажу товарів, продукції (робіт,

послуг), основних засобів та іншого майна, порядок розрахунків зі структурними підрозділами тощо.

Тести для персоналу на знання облікової політики мають містити 40 питань:

- нормативно-правовий розділ 10 питань;
- методичний розділ 30 питань.

Оцінювати питання тесту слід за балами. Кожну правильну відповідь у нормативно-правовому розділі слід оцінювати за 1 балом, а в методичному – по 3 бали.

Таким чином, ранжування результатів тестування будуть наступними:

- від 100 до 90 балів - відмінно;
- від 89 до 80 - добре;
- від 79 до 0 - погано.

За результатом тестування внутрішні аудитори повинні аналізувати та формувати звіт про отримані результати. У разі виявлення погано засвоєних питань аудиторам необхідно підготувати усні та письмові консультації з питань, провести навчання, семінари або сформувати методичні рекомендації. З вищевикладеного, можна дійти невтішного висновку у тому, що зараз існує гостра потреба у подібних дослідженнях.

Оскільки облікова політика підприємств є методологічною основою діяльності кожного з них, природно ставиться питання про аналіз даного явища, розкриття його сутності та ролі у веденні бухгалтерського обліку. Формування облікової інформації є складною системою, тобто це сукупність елементів, які пов'язані між собою і об'єднані в одне ціле. Бухгалтерський облік виступає сполучною ланкою між економічною діяльністю та особами, які приймають рішення: по-перше, він вимірює економічну діяльність шляхом запису даних для подальшого використання; по-друге, обробляє та інтерпретує дані, щоб зробити їх практичними; по-третє, він надсилає інформацію у вигляді звітів тим, хто використовує її для прийняття управлінських рішень. Тобто бухгалтерські дані, що формуються у формах звітів, використовуються не лише для поточного

METHODS OF IMPROVING THE ECONOMY, TOURISM AND MANAGEMENT

бюджетування, а й для складання довгострокових бюджетів та прогнозів розвитку різних галузей економіки, встановлення певних взаємозв'язків між ними.

Нині є низка проблем у процесі становлення та здійснення внутрішнього аудиту в Україні, проте комплексна програма подолання кожної з виниклих проблем сприятиме подоланню негативних явищ в економіці України.