

УДК 657.6

DOI: <https://doi.org/10.32782/2415-8801/2019-5.6>

Будник Л.А.

кандидат економічних наук, доцент кафедри безпеки,  
правоохоронної діяльності та фінансових розслідувань,  
Тернопільський національний економічний університет

Михайлишин Н.П.

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу,  
Тернопільський національний економічний університет

## ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ЕКСПЕРТНОЇ ОЦІНКИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

*У статті розглянуто організаційно-методичні аспекти експертного дослідження формування облікової політики підприємств, визначено підходи до формування облікової політики, серед яких виокремлено експертний підхід. На основі проведеного дослідження ідентифіковано об'єкт, принципи, методи економічної експертизи формування облікової політики підприємства. Виокремлено, досліджено групи факторів, які впливають на формування облікової політики підприємства і які необхідно вивчити експерту. Проектування облікової політики суб'єкта господарювання вимагає від експерта виконання складних аналітичних процедур, врахування особливостей діяльності в мінливому середовищі, тому є складним, трудомістким та відповідальним процесом, оскільки така політика розробляється не на один рік.*

*Ключові слова:* облікова політика, експертне дослідження, експертиза, принципи експертного дослідження, стратегія.

## ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ЭКСПЕРТНОЙ ОЦЕНКИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Будник Л.А., Михайлишин Н.П.

*В статье рассмотрены организационно-методические аспекты экспертного исследования формирования учетной политики предприятий, определены подходы к формированию учетной политики, среди которых выделен экспертный подход. На основе проведенного исследования идентифицированы объект, принципы, методы экономической экспертизы формирования учетной политики предприятия. Выделены, исследованы группы факторов, которые влияют на формирование учетной политики предприятия и которые необходимо исследовать эксперту. Проектирование учетной политики субъекта хозяйствования требует от эксперта выполнения сложных аналитических процедур, учета особенностей деятельности в изменчивой среде, поэтому является сложным, трудоемким и ответственным процессом, поскольку такая политика разрабатывается не на один год.*

*Ключевые слова:* учетная политика, экспертное исследование, экспертиза, принципы экспертного исследования, стратегия.

## ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF THE EXPERT EVALUATION OF THE ENTERPRISE'S ACCOUNTING POLICY

Budnyk Liudmyla, Mykhailyshyn Nadiia

*The aim of the article is to identify the main problems in the formation of the enterprise's accounting policy and to substantiate the organizational aspects of the expert study of the enterprise's accounting policy. It is proved that the accounting policy formation is an in-depth, multi-component, creative process, the result of which will be the functioning of the accounting system. Approaches to the accounting policy formation are identified, among which the expert approach is highlighted. The expert approach provides that the accounting policy is developed on the basis of an enterprise's comprehensive examination, the distribution of powers, accounting procedures and reporting. Accordingly, this approach allows developing of the detailed accounting policy for the needs of a particular enterprise. Based on the research, the object, principles, methods of expert research of the enterprise's accounting policy formation are identified. The groups of factors that influence the enterprise's accounting policy formation which need to be examined by the expert during the research are identified and investigated. Designing the enterprise's accounting policy requires from expert to perform complex analytical procedures, taking into account the specifics of activities in a complex environment, and therefore is a complex, time-consuming and responsible process, since such a policy is developed for more than one year. In addition to the special characteristics of the company, the provisions of legislative and regulatory documents on accounting regulation should also be taken into*

*account. An important task of the economic expertise is to assess the impact of enterprise strategy on the formation of its accounting policy. Thus, the economic examination of existing and improved approaches to the formation and compliance of the accounting policy has a significant impact on improving the organization of business accounting and internal control of the enterprise. The process of formation, compliance, use and amending the accounting policy is an important object of an economic expert's research.*

*Keywords: accounting policy, expert research, expertise, principles of expert research, strategy.*

**Постановка проблеми.** Базуючись на встановлених основних засадах, кожне підприємство має визначити власну облікову політику, тобто сукупність принципів, методів і процедур, які воно використовує для подання достовірної інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам. Це зумовлено, з одного боку, необхідністю збереження єдиної методології формування облікової інформації, а з іншого боку, особливостями діяльності суб'єктів господарювання й доцільністю вибору найоптимальнішого варіанта ведення обліку: від застосування тих чи інших методів формування інформації, які визначені у нормативних актах, до його організаційного забезпечення через створення власної облікової служби на чолі з головним бухгалтером чи інших способів ведення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у дослідження проблем формування й використання облікової політики зробили вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти, зокрема Р.А. Алборов, Ф.Ф. Бутинець, Н.Н. Макарова [1], П.Є. Житний [6], М.В. Кужельний, В.А. Кулик [7], В.В. Новодворська, М.С. Пушкар, К.І. Редченко [2], М.Т. Щирба, Н.М. Ткаченко, А.О. Пашніна.

Водночас щодо облікової політики та її використання не розв'язано низку важливих питань. Облікову політику доцільно розробляти на основі комплексної експертизи діяльності підприємства, розподілу повноважень, порядку ведення обліку та підготовки звітності. Відповідно, такий підхід дає змогу детально вивчити фактори, які впливають на облікову політику, для потреб конкретного суб'єкта господарювання. Аналіз теоретичних та практичних розробок щодо облікової політики дав змогу виявити, що проблемним питанням на сучасному етапі є вдосконалення організації та методики експертної оцінки облікової політики.

**Постановка завдання.** Метою статті є визначення організаційно-методичних аспектів експертного дослідження формування облікової політики підприємства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Від того, наскільки правильно сформована облікова політика, залежать ефективність управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, рівень прогнозування його майбутнього фінансового стану.

Формування облікової політики є глибинним, багатоконтактним, творчим процесом, наслідком якого є порядок функціонування облікової системи. Під час розроблення облікової політики використовують різні методи. Н.Н. Макарова виділяє експертний, проектний, адекватний та контрольний підходи [1, с. 69]. К.І. Редченко визначає, що підходами до формування облікової політики підприємства є експертний, проектний, контрольний, формальний та стратегічний. Науковець ставить під сумнів виділення адекватного підходу, оскільки він не забезпечує об'єктивного оцінювання фінансових результатів та фінансового стану підприємства [2, с. 275].

Експертний підхід передбачає проведення комплексної експертизи фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, яка включає організаційну, юридичну, економічну (фінансово-господарську та комерційну) експертизи.

Експертиза (від лат. "expertus" – «досвідчений») – це дослідження фахівцем (експертом) будь-яких питань, вирішення яких вимагає спеціальних знань у галузі науки, техніки, мистецтва тощо [3, с. 341]. У загальному визначенні експертиза – це дослідження конкретного об'єкта задля отримання не наукового, а прикладного знання. Характерною особливістю такого дослідження є застосування особливих, спеціалізованих методик, що відповідають встановленим вимогам. У зв'язку з цим будь-яка експертиза повинна мати свій певний регламент, порядок проведення, обумовлений специфікою предмета експертизи й сферою застосування спеціальних знань.

Ідентифікація об'єкта експертного дослідження є початковим етапом його організації. Виявлення об'єкта є процесом оцінювання ризиків, які можуть виникати під час його використання у господарській діяльності. Облікова політика вирішує коло важливих завдань, таких як регламентація облікової діяльності та забезпечення дисципліни виконавців обліку; організація та уніфікація обліку й звітності; забезпечення зручності та доступності інформаційної бази обліку та звітності для потреб внутрішніх користувачів; прийняття управлінських рішень з реалізації стратегії підприємства; забезпечення контрольованого протікання бізнес-процесів. Ці питання повинні бути об'єктами експертного дослідження облікової політики підприємства. В рамках економічної експертизи облікової політики необхідно оцінити:

- відповідність сформованої системи ведення фінансового, управлінського обліку, податкових розрахунків, документообігу, підготовки звітності основній меті діяльності підприємства з огляду на вплив основних факторів;

- стан системи внутрішнього контролю щодо її надійності, здатності до попередження недоцільних або дублюючих дій в усіх сферах ведення підприємницької діяльності, а також запобігання фундаментальним обліковим помилкам та їх виправлення.

Об'єктом вивчення експертом облікової політики є всі внутрішньофірмові документи, що визначають питання організації та ведення господарського обліку суб'єкта господарювання.

Під час проведення експертизи формування облікової політики доцільно врахувати фактори, які впливають на вибір способів ведення обліку та їх розроблення. Тут доцільно виділити такі дві групи факторів:

- фактори зовнішнього середовища, які здійснюють непрямий (побічний) вплив на формування облікової політики загалом (до зовнішніх факторів належать інфраструктура ринку; особливості податкової системи; вплив інфляційних процесів; законодавчі акти

та нормативні документи щодо підприємництва, бухгалтерського обліку й оподаткування та перспективи їх змін тощо);

– фактори внутрішньої управлінської та виробничої системи, які визначають безпосередньо умови формування облікової політики конкретного підприємства.

Рейтингові оцінки зовнішніх та внутрішніх факторів можуть не тільки збігатися, але й значно різнитися. Провівши аналіз факторів впливу на облікову політику за рейтинговою оцінкою, науковці зробили висновки, що перше місце посідають економічні чинники, друге – організаційні, третє – технічні, четверте – політичні, п’яте – правові, шосте – соціальні, а останнє – екологічні [4, с. 176].

Під час проведення економічної експертизи формування облікової політики суб’єкта господарювання доцільно взяти до уваги такі фактори (рис. 1).

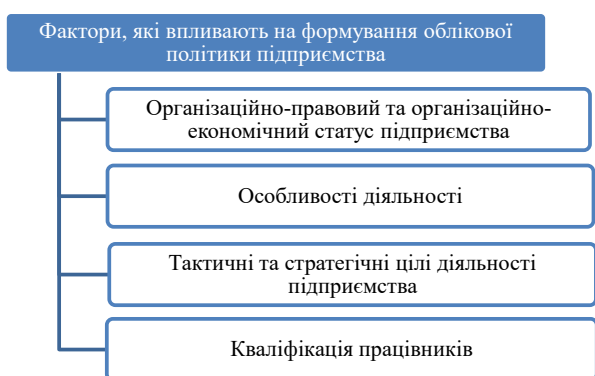


Рис. 1. Класифікація факторів, які впливають на формування облікової політики підприємства

Перша група факторів включає галузеву приналежність, організаційно-правову форму, масштаби діяльності суб’єкта господарювання.

Сфера діяльності підприємства визначається його галузевою приналежністю (промисловість, будівництво, торгівля, сільське господарство, бюджетна сфера, посередницька діяльність тощо). Саме галузеві особливості визначають підходи до системи формування прямих та непрямих витрат. Єдина методологія обліку, яка заснована на класичних методах і вимогах, має певну диференціацію, пов’язану з галузевими особливостями (бухгалтерський облік у харчовій промисловості, торгівлі, сільському господарстві, будівництві тощо). Так, наприклад, різні підгалузі (рослинництво, тваринництво, переробка сільськогосподарської продукції) та напрями сільськогосподарського господарства завдяки виробничій специфіці можуть мати значні просторові та часові відмінності в показниках звітності, які в сукупності з різними варіаціями облікової політики можуть показати фінансову звітність привабливою або непривабливою для зовнішніх користувачів.

Крім галузевої приналежності, на формування облікової політики впливають організаційно-правова форма й масштаби діяльності підприємства. Підприємство може бути акціонерним товариством, державним, комунальним, унітарним підприємством, некомерційною організацією, селянським (фермерським) господарством тощо. Облікова політика для кожного з цих суб’єктів господарювання буде формуватися з урахуванням організаційно-правової форми.

Організація роботи й структура облікової служби залежать перш за все від масштабів діяльності суб’єкта господарювання. У великих підприємствах облікова політика повинна включати документи ширшого діапазону (наприклад, внутрішні стандарти організації бухгалтерського обліку, правила документообігу, іноді процедурні стандарти, які пов’язують облікову функцію з іншими функціями управління підприємством). Масштаби діяльності суб’єкта господарювання впливають на формування облікової політики підходами під час розроблення робочого плану рахунків, проведення інвентаризації. Організація облікової служби та її структура також залежать від масштабів діяльності підприємства. Наприклад, великий диверсифікований торговий комплекс є системою корпоративного типу, в якій організаційно функціонують окремі, специфічні види діяльності, що вимагають скоординованих зусиль у галузі управління.

Важливим фактором, який впливає на формування облікової політики, складають особливості діяльності підприємства. В межах експертизи досліджують особливості структури, оподаткування, наявність програмно-методичного забезпечення, рівень регулювання діяльності підприємства.

Податкове поле підприємства визначає податкові межі, в яких воно може вести діяльність, тобто систему оподаткування (наприклад, здійснення фактів господарського життя, що підпадають під особливий режим оподаткування). В середині інформаційної податкової бази аналізується склад податкових баз за кожним податком, зокрема надані законодавством податкові пільги, ефективність їх застосування. Облікова політика підприємства для досягнення цілей оподаткування повинна вирішувати такі основні завдання, як організація ведення податкових розрахунків; розроблення системи документообігу для формування показників податкових реєстрів; розроблення системи податкових реєстрів; вибір найбільш прийнятних для підприємства способів обліку, щодо яких існують альтернативи, передбачені податковим законодавством; висвітлення окремих питань щодо справляння податкових платежів, за якими існують протиріччя в нормативних актах або які взагалі не регламентовані законодавством [5, с. 234]. На основі такого аналізу для кожного факту господарської діяльності вибирають порядок його бухгалтерського обліку задля оподаткування.

Наявність програмно-методичного забезпечення суттєво впливає на формування облікової політики підприємства. В умовах застосування комп’ютерної системи господарського обліку виникає можливість посилення функції контролю законності та економічної обґрунтованості фактів господарського життя без підвищення трудомісткості ведення обліку. Комп’ютерна система господарського обліку має свою внутрішню структуру та вбудовані алгоритми, визначає правила обліку й схему документообігу. Облікова політика, орієнтована на комп’ютерні системи бухгалтерського та податкового обліку, повинна обов’язково передбачати елементи централізації і децентралізації виконання облікових функцій, внутрішнього контролю. Особлива увага приділяється перевірці надійності засобів внутрішнього контролю в умовах комп’ютерної обробки даних.

Суттєво впливає на формування облікової політики якісний рівень фахівців (рівень кваліфікації, профе-

сіоналізму, підприємливості). Розроблення облікової політики, як правило, проводиться керівними кадрами підприємства (головним бухгалтером, керівником за консультаційної підтримки відповідних фахівців). Відповідно, їх високий професійний рівень, зацікавленість у кінцевих результатах роботи, знання методології та організації бухгалтерського обліку, оподаткування, фінансів дадуть змогу правильно вибрати найбільш прийнятні для конкретного підприємства варіанти, що дадуть змогу мінімізувати витрати на ведення обліку й добитися підвищення якості облікової інформації.

Під час проведення економічної експертизи доцільно враховувати, що облікова політика стає елементом фінансової стратегії, відображенням якої є фінансова звітність, сформована відповідно до прийнятої на підприємстві облікової політики [6, с. 20]. Оприлюднення фінансової звітності є зручним способом контролю акціонерів за найманими менеджерами та рекламою підприємства для потенційних інвесторів. Часто для залучення нових інвестицій менеджери прагнуть сформувавши звітність таким чином, щоби створити модель більш рентабельного підприємства. У прагненні дотримання стратегії більш рентабельного підприємства вибираються такі елементи облікової політики, що забезпечать мінімальні витрати та максимальні доходи підприємства.

На сучасному етапі вдосконалення ринкових відносин в Україні суттєво збільшився рівень ризику під час здійснення господарської діяльності, як вважає П.С. Житний [7, с. 4]. З огляду на це підприємствам доводиться працювати в умовах невизначеності, а облікова політика цих підприємств сприяє формуванню системи інформаційної бази для прийняття управлінських рішень. Для того щоби підприємство мало фінансові можливості своєчасно й ефективно реагувати на численні загрози та негативні фактори зовнішнього та внутрішнього середовища, доцільно зосередити увагу на питаннях стратегії розвитку.

Важливим завданням економічної експертизи є оцінювання впливу стратегії підприємства на формування його облікової політики. Найважливіше значення оці-

нювання стратегії має визначення мети, яка підкреслює цілеспрямований характер існування системи.

Розроблена підприємствами виважена облікова політика забезпечує формування інформації звітності, що підпорядкована стратегії розвитку підприємства. Підприємства, що формують власну облікову політику, повинні прагнути до підвищення достовірності інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності за її допомогою, проте іноді створення наказу про облікову політику підпорядковане іншим завданням [8, с. 129].

Стратегічний рівень базується на системі знань про можливості та обмеження розвитку фірми, що реалізується у відповідних стратегічних рішеннях та діях [9, с. 37].

Інструментом суттєвої оптимізації рішень може виступити експертне оцінювання стратегічних ініціатив, тобто оцінювання перспектив і ризиків розвитку підприємства, що має важливий вплив на формування його облікової політики.

**Висновки з проведеного дослідження.** Отже, держава встановлює в системі законодавчого та нормативного регулювання певні принципи й способи ведення бухгалтерського обліку та податкових розрахунків, а також надає підприємству вибір одного способу з декількох, а іноді, коли способи обліку законодавчо не встановлені, підприємство розроблює їх самостійно. Обґрунтувати ці рішення можна за допомогою облікової політики. Облікова політика забезпечує у своїй структурі основу формування багатьох документів підприємства, що регулюють фінансово-господарську діяльність як усередині суб'єкта господарювання, так і у взаємовідносинах із зовнішніми партнерами. Економічна експертиза діючих та вдосконалених підходів до формування й дотримання облікової політики значно впливає на покращення організації господарського обліку, внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Процес формування, дотримання, використання, внесення змін в облікову політику є важливим об'єктом дослідження економічного експерта.

1. Макарова Н.Н. Анализ подходов к формированию учетной политики. Аудит и финансовый анализ. 2009. № 3. С. 68–74.

2. Редченко К.І. Облікова політика як інформаційна основа системи управлінського контролю. Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. 2015. Т. 20. Вип. 3. С. 274–278.

3. Великий тлумачний словник сучасної української мови / укл. і голов. ред. В.Т. Бусел. Київ ; Ірпінь : Перун, 2007. 1736 с.

4. Піскунова Н.В. Принципи формування облікової політики та чинники впливу на її вибір. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Економіка. 2013. Вип. 23. С. 174–177.

5. Крупей Н.С. Деякі аспекти формування облікової політики для цілей оподаткування. Економічні науки. Серія: Економіка та менеджмент. 2012. Вип. 9 (2). С. 231–240.

6. Житний П.С. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 3. С. 3–10.

7. Кулик В.А. Вплив облікової політики підприємства на результати аналізу фінансової звітності. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2011. Вип. 20 (2). С. 127–132.

8. Рузмайкіна І.В. Облікова політика як складова загальної стратегії управління підприємством. Економіст. 2012. № 5. С. 36–41.

1. Makarova N.N. (2009). *Analiz podhodov k formirovaniyu uchetnoy polityki* [Analysis of approaches to the formation of accounting policies]. *Audit i finansovyy analiz*, 3, 68–74. [in Russian]

2. Redchenko K.I. (2015). *Oblikova polityka yak informatsiyna osnova sustemu upravlins'kogo kontrolyu* [Accounting policy as an information basis of the management control system]. *Visnik Odes'kogo national'nogo universytetu. Seriya: Ekonomika*, 3, 274–278. [in Ukrainian]

3. Busel V.T. (2007). *Velykiy tlumachniy slovnyk suchasnoyi ukrayins'k [yi movy [A great explanatory dictionary of modern Ukrainian]. Kyiv : Perun [in Ukrainian].*
4. Piskunova N.V. (2013). *Pryntsypy formuvannya oblikovoyi polityky ta chynnyky vplyvu na yiyi vybir [Principles of accounting policy formation and factors influencing its choice]. Naukovi zapysky Natsional'nogo universytetu "Ostroz'ka akademiya". Ekonomika, 23, 174–177. [in Ukrainian]*
5. Krupey N.S. (2012). *Deyaki aspekty formuvannya oblikovoyi polityky dlya tsiley opodatkuvannya [Some aspects of accounting policies for tax purposes]. Ekonomichni nauky. Ser.: Ekonomika ta menedzhment, 9 (2), 231–240. [in Ukrainian]*
6. Zhitniy P.Ye. (2006). *Organizatsiyno-metodologichni zasady formuvannya oblikovoyi polityky pidpryyemstva [Organizational and methodological principles of accounting policies of the enterprise]. Buhgalterskiy oblik i audit, 3, 3–10. [in Ukrainian]*
7. Kulyk V.A. (2011). *Vplyv oblikovoyi polityky pidpryyemstva na rezul'taty analizu finansovoyi zvitnosti [The impact of accounting policies of the company on the results of the analysis of financial statements]. Naukovi pratsi Kirovograds'kogo natsional'nogo tehnichnogo universytetu. Ekonomichni nauky, 20 (2), 127–132. [in Ukrainian]*
8. Ruzmaykina I.V. (2012). *Oblikova polityka yak skladova zagal'noyi strategiyi upravlinnya pidpryyemstvom [Accounting policy as a component of the overall enterprise management strategy]. Ekonomist, 5, 36–41. [in Ukrainian]*

E-mail: lydabydnik@gmail.com