

УДК 657.01:657.37:001.4

В.С. Лень, канд. екон. наук

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

БУХГАЛТЕРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ: ПОНЯТТЯ, ЗМІСТ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ**В.С. Лень**, канд. екон. наук

Черниговский национальный технологический университет, г. Чернигов, Украина

БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ: ПОНЯТИЕ, СОДЕРЖАНИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ**Vasyl Len**, PhD in Economics

Chernihiv National University of Technology, Chernihiv, Ukraine

ACCOUNTING PROCEDURES: CONCEPT, CONTENT AND CLASSIFICATION

На основі аналізу наукових та нормативних джерел визначення бухгалтерської процедури доведено, що бухгалтерська процедура є родовим поняттям і є категорією бухгалтерського обліку. Під бухгалтерською процедурою слід розуміти сукупність робіт і способів їх виконання, які забезпечують реалізацію функцій, задач і завдань бухгалтерського обліку та інші процедури, які входять до обов'язків працівників бухгалтерії. Як родове поняття, бухгалтерська процедура включає в себе облікові, необлікові та змішані процедури. Запропоновано також класифікацію бухгалтерських процедур за іншими ознаками. Аналіз сукупності бухгалтерських процедур показав, що не всі бухгалтерські процедури необхідно відображати в обліковій політиці підприємства та розкривати у його фінансовій звітності. Зокрема, певні бухгалтерські процедури носять суто організаційний характер або не впливають на показники фінансової звітності, а тому їх включення до облікової політики підприємства та розкриття у фінансовій звітності не є доречним.

Ключові слова: бухгалтерська процедура, класифікація процедур, облікова політика, розкриття у фінансовій звітності.

На основе анализа научных и нормативных источников определения бухгалтерской процедуры доказано, что бухгалтерская процедура является родовым понятием и является категорией бухгалтерского учета. Под бухгалтерской процедурой следует понимать совокупность работ и способов их выполнения, которые обеспечивают реализацию функций, задач и заданий бухгалтерского обліку та інші процедури, которые входят в обязанности работников бухгалтерии. Как родовое понятие, бухгалтерская процедура включает в себя учетные, неучетные и смешанные процедуры. Предложена также классификация бухгалтерских процедур по другим признакам. Анализ совокупности бухгалтерских процедур показал, что не все бухгалтерские процедуры необходимо отображать в учетной политике предприятия и раскрывать в его финансовой отчетности. В частности, ряд бухгалтерских процедур носят сугубо организационный характер или не влияют на показатели финансовой отчетности, а поэтому их включение в учетную политику предприятия и раскрытие в финансовой отчетности не является уместным.

Ключевые слова: бухгалтерская процедура, классификация процедур, учетная политика, раскрытие в финансовой отчетности.

It is proved in the article, on the basis of the analysis of scientific and regulatory sources of definition of accounting procedure, that the accounting procedure is a generic term and is a category of accounting. The accounting procedure is to be understood as the complex of works and methods of their implementation which support the realization of functions, tasks and objectives of accounting and other procedures which belong to duties of employees of accounts department. The accounting procedure as a generic term includes registration, non-registration and mixed procedures. The classification of accounting procedures by other criteria is offered. The analysis of the complex of accounting procedures indicated that not all accounting procedures are to be represented in the accounting policy of the enterprise and disclosed in its financial statements. A number of accounting procedures, in particular, have strictly organizational character or have no effect on the indexes of financial statements, and that's why their inclusion into accounting policy of the enterprise and disclosures in the financial statements are not appropriate.

Key words: accounting procedure, classification of procedures, accounting policy, disclosure in the financial statements.

Постановка проблеми. У наукових, навчальних та професійних джерелах широко застосовуються поняття «облікова процедура», «процедура бухгалтерського обліку» та «бухгалтерська процедура». Згадується процедура і в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» при визначенні поняття облікової політики підприємства як сукупності принципів, методів і процедур, що використовується підприємством для складання та подання фінансової звітності [1]. Зважаючи на важливість процедур, здійснюваних у системі бухгалтерського обліку, у США було створено Комітет з облікових процедур (AIA), який лише до 1953 року випустив 17 нових бюлетенів. Однак AIA був помірним у своїх устремліннях, і його видання були

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

призначені не стільки для пошуку принципів обліку, скільки для утвердження “авторитетної підтримки” відібраних ним правил і процедур, перевірених практикою [2].

Незважаючи на досить тривалий період досліджень, науковцями не досягнуто єдиної думки щодо місця процедур як у теорії, так і у практиці бухгалтерського обліку. До цього часу немає в Україні нормативного їх визначення, різняться з цього питання і думки дослідників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Процедури, здійснювані в системі бухгалтерського обліку, досліджувалися багатьма вітчизняними та закордонними науковцями. З українських науковців значну увагу їх дослідженню приділяли Ю.А. Верига, С.І. Дерев'яноко, С.Ф. Легенчук, Л.Г. Ловінська, Т.М. Сльозко, В.Г. Швець, В.А. Шпак, з російських – М.Д. Акатъєва, В.Р. Захар'їн, С.А. Кузнецова, І.Л. Мальшакова, Я.В. Соколов, з зарубіжних – А. Велш Глен, Г. Шорт Деніел, Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда.

Аналіз наукових публікацій перелічених та інших учених, нормативно-правових документів та навчально-методичної літератури показує, що процедурам як окремим об'єктам дослідження в науках про бухгалтерський облік приділено недостатньо уваги й здебільшого досліджуються лише окремі з них. Практично не досліджувалось місце процедури в системі бухгалтерських категорій чи понять, а також їх класифікація. Не приділено належної уваги процедурам, що виступають невід'ємною складовою формування облікової політики підприємства.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. В Україні немає нормативного визначення процедур, здійснюваних у системі бухгалтерського обліку. Відсутня однастийна думка щодо визначення цього поняття та класифікації процедур і у фаховій спільноті. Не визначено науковцями також переліку процедур, які необхідно розкривати у фінансовій звітності підприємства.

Мета статті. Обґрунтувати зміст понять, які характеризують сукупність процедур, здійснюваних у системі бухгалтерського обліку, класифікацію процедур та визначити процедури, які слід розкривати у фінансовій звітності.

Виклад основного матеріалу. Слово процедура походить від лат. *procedo* і означає офіційно встановлений, передбачений правилами спосіб і порядок дій при здійсненні, веденні справ, операцій, угод [3].

Термін «процедура» запозичено з математичних дисциплін та означає послідовність виконання певних дій. Термін «**бухгалтерська процедура**» з'явився у зв'язку з формалізацією бухгалтерського обліку і визначає послідовність дій щодо спостереження, вимірювання, реєстрації та оброблення даних й узагальнення за фактом господарської діяльності [4].

Я.В. Соколов та М.Л. П'ятов **бухгалтерську процедуру** визначають як послідовність рішення облікових завдань завдяки кваліфікації фактів господарського життя, тобто їхньої реєстрації, угруповання й інтерпретації (аналізу), а метою процедури вважають створення можливості для прийняття рішень [5].

Т.М. Сльозко зазначає, що **бухгалтерська процедура** «з одного боку, існує як комплекс методів і способів бухгалтерського обліку з відображення у ньому фактів господарського життя, з іншого – як послідовність обов'язкових взаємопов'язаних облікових робіт, необхідних для цього відображення. Все це реалізується через форму бухгалтерського обліку як системну модель процедурних дій на конкретному підприємстві» [6].

І.І. Бочкарьова, Г. Г. Левіна під **бухгалтерською процедурою** розуміють певний порядок дій, необхідний для виконання завдань, що постають перед бухгалтерським обліком [7]. Ними ж наведено порядок здійснення основної бухгалтерської процедури, який поділяють на шість блоків: 1) проведення інвентаризації; 2) складання балансу на початок звітного періоду; 3) реєстрація фактів господарського життя; 4) визначення

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

стану активів і пасивів організації; 5) складання оборотних відомостей; 6) складання балансу за звітний період. Блоки автори об'єднують у п'ять етапів. Перший етап включає перший та другий блоки (проводиться інвентаризація й складається вступний баланс, або баланс на початок звітного періоду). На другому етапі фіксуються факти господарського життя, зафіксовані в первинних документах та в реєстрах бухгалтерського обліку. На третьому етапі, за допомогою підрахунку кінцевого сальдо на рахунках, визначається стан активів і пасивів організації й оформлюється Головна книга. На четвертому етапі складаються оборотні відомості за синтетичними та аналітичними рахунками. Етап 5 включає блоки 1 і 6. На цьому етапі складається баланс за звітний період на основі даних про залишки на рахунках Головної книги, підтверджених інвентаризацією, тим самим закінчується цикл обліку: від балансу до балансу. По суті, І.І. Бочкарьова та Г.Г. Левіна розкривають основну бухгалтерську процедуру. Інших бухгалтерських процедур та їх змісту автори не розкривають і навіть не згадують про їх наявність.

С.І. Дерев'яно характеризує **процедуру бухгалтерського обліку** як вибір порядку (технології) ведення бухгалтерського обліку, що є однією з основних складових облікової політики [8]. Н.О. Литвиненко **процедуру бухгалтерського обліку** визначає як встановлений порядок дій з відображення та обробки інформаційних потоків щодо фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання [9]. Вона вважає, що облікова політика виступає засобом документального оформлення облікової процедури.

М.Д. Акатъева, І.Л. Мальшакова під **процедурою бухгалтерського обліку** розуміють логічно витриману чітку послідовність виконання бухгалтерських дій з відображення інформації у процесі реєстрації, накопичення та оброблення облікових даних з метою формування фінансової звітності й управлінських зведень [10].

А. Велш Глен, Г. Шорт Деніел розглядають **процедури бухгалтерського обліку** як практичні і детальні правила, які забезпечують втілення фундаментальних концепцій бухгалтерського обліку (умовності, принципи, обмеження, елементи фінансової звітності) [11]. У склад облікових процедур вони включають журнал, головну книгу, пробний баланс тощо.

М.І. Кутер **процедуру бухгалтерського обліку** визначає як логічно витриману чітку послідовність виконання бухгалтерських дій з відбиття інформації у процесі реєстрації, нагромадження та обробки облікових даних з метою формування фінансової звітності й управлінських зведень [12].

В.Р. Захар'їн під **обліковими процедурами** розуміє сукупність дій посадових осіб і працівників бухгалтерської служби по обробці первинних документів, узагальненню, угрупованню, деталізації й систематизації бухгалтерської інформації. Він твердить, що облікові процедури ґрунтуються на вимогах законодавчих актів і документів системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку, регулюються обліковою політикою організації й закріплюються у функціональних обов'язках посадових осіб і працівників бухгалтерських підрозділів [13]. У визначенні В.Р. Захар'їна застосовується термін «облікова процедура», що, на наш погляд, є складовою системи бухгалтерських процедур, значна частина яких спрямована на виконання не лише облікових, а й інших функцій, зокрема аналітичних, контрольних та інших, наприклад, О.П. Войналович та Л.С. Скакун досліджували процедури приймання-передачі справ у випадку зміни бухгалтера [14]. За О.І. Кольвах **облікова процедура** – це закінчена послідовність дій облікового характеру, виконувана з певною метою й спрямована на певний результат [12].

Перелічені вище дослідники щодо процедур, які виконує бухгалтерська служба, застосовують три словосполучення: «бухгалтерські процедури», «процедури бухгалтерського обліку» та «облікові процедури». За текстом робіт більшості перелічених дослідників всі ці три словосполучення є синонімами, що, на нашу думку, не є правильним. Поняття – одна з основних форм наукового пізнання. Формуючи поняття, наука відо-

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

бражає в них предмети, що вивчаються, явища, процеси. Неточна термінологія призводить до невизначеності в мисленні, до змішування понять, а через них – до змішування розуміння, тлумачення явищ дійсності [15].

Розглянемо словосполучення «облікові процедури», «процедури бухгалтерського обліку» та «бухгалтерські процедури» з позиції їх обсягу. «Облікові процедури» є поняттям, обсяг якого є частиною обсягу поняття «процедури бухгалтерського обліку». Це твердження обґрунтовується тим, що бухгалтерський облік є сукупністю фінансового та управлінського обліку, а в управлінському обліку здійснюються як облікові, так і необлікові процедури (складання бюджетів, обґрунтування управлінських рішень тощо). Порівняння змісту понять «процедури бухгалтерського обліку» та «бухгалтерські процедури» дозволяє зробити висновок, що друге поняття за змістом є ширшим, ніж перше, адже поняття «бухгалтерські процедури» охоплює усі процедури бухгалтерського обліку та інші, які виконує бухгалтерська служба. До інших процедур, які не належать до фінансового та управлінського обліку, але здійснюються в системі бухгалтерського обліку, зокрема належать процедури зі складання звітності з корпоративної соціальної відповідальності, надання довідок іншим особам, договірні процедури тощо. Взаємозв'язок понять «облікові процедури», «процедури бухгалтерського обліку» та «бухгалтерські процедури» наведено на рис. 1.

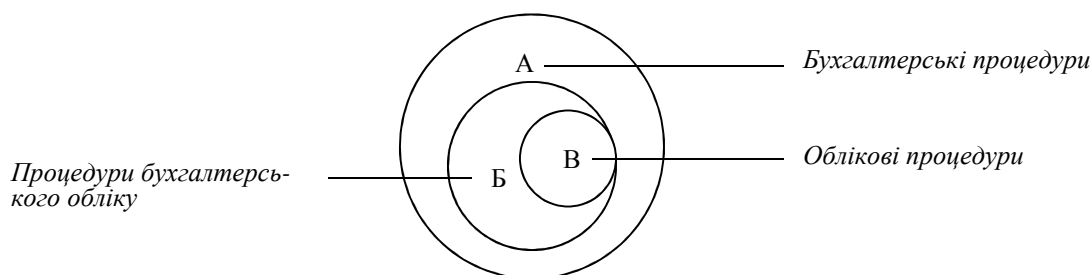


Рис. 1. Взаємозв'язок понять «бухгалтерські процедури», «процедури бухгалтерського обліку» та «облікові процедури»

Найбільшу питому вагу в «бухгалтерських процедурах» займають «процедури бухгалтерського обліку», які можна поділяти на облікові, необлікові та змішані. Облікові процедури пов'язані з відображенням господарських операцій, а необлікові – не пов'язані, але забезпечують виконання бухгалтерським обліком своїх функцій. У загальному плані структура процедур бухгалтерського обліку стосовно господарських операцій наведена на рис. 2.

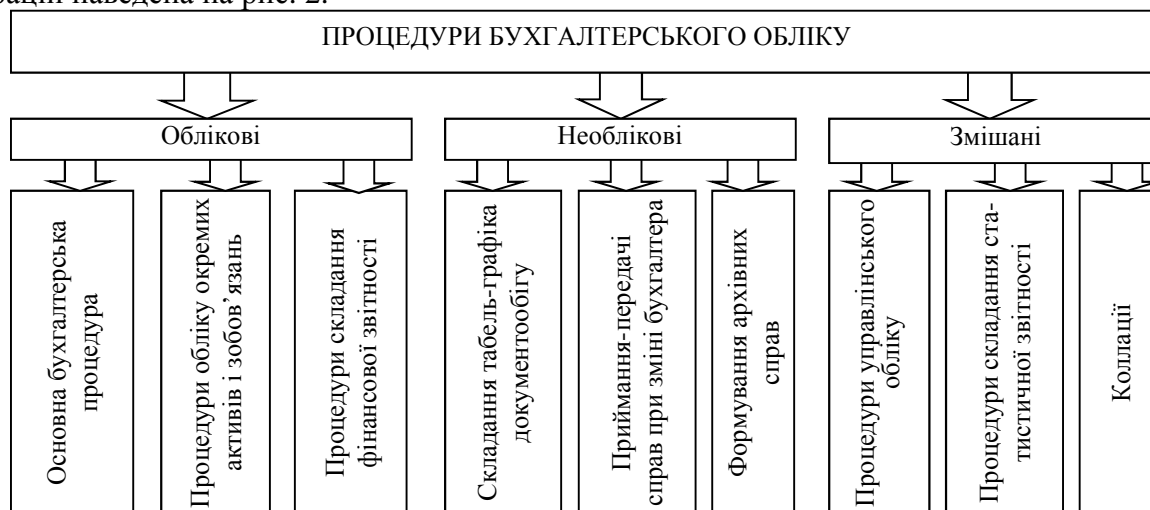


Рис. 2. Структура процедур бухгалтерського обліку за ознакою належності до господарських операцій

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Слід зазначити, що наведені на рис. 2 облікові, необлікові та змішані процедури поділяються також на «субпроцедури» (процедури другого порядку). Наприклад, процедури обліку активів поділяють на процедури обліку необоротних та оборотних активів, процедури обліку витрат тощо. Важливо також зазначити, що практична реалізація багатьох облікових процедур ґрунтується на попередньому проведенні необлікових (організаційних) процедур. Так, усі облікові процедури ґрунтуються на виконанні табель-графіка облікових робіт, складання якого є процедурою бухгалтерського обліку необлікового характеру. Відповідні бухгалтерські процедури виконуються у певній логічній послідовності. Наприклад, відображенню господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку передують процедури їх документування, далі виконуються процедури складання Головної книги та балансу.

У принципі, та сама бухгалтерська процедура на кожному підприємстві може суттєво різнитись внаслідок застосування різних методів оцінювання активів і зобов'язань, техніки і технології обліку, галузевої належності підприємства тощо. У зв'язку з цим вони повинні розроблятися для кожної процедури і підприємства окремо. На наш погляд, бухгалтерські процедури можна прописати у розділі III «Короткі вказівки щодо заповнення носіїв інформації» робочих альбомів носіїв інформації, які можна складати як за видами господарських операцій, так і за робочими місцями (топологічними ділянками обліку) або прописати і затвердити окремо за відповідальними виконавцями Інструкції із застосування окремих процедур з їх описами, що забезпечуватиме дотримання принципів повноти, прозорості, однозначності, гнучкості.

Формалізована процедура відкриває шлях до синтезу різних, на перший погляд не-однакових рішень, тому що кожне з таких рішень є окремим випадком загальної універсальної процедури [16]. Бухгалтерська процедура знає лише абсолютні числа, але прочитання Головної книги дозволяє отримати і величини відносні.

Для визначення понять процедур, які здійснює бухгалтерська служба, узагальнимо різні визначення вчених, які досліджували цю проблему (табл. 1).

Поняття – це форма мислення, яка є результатом узагальнення і виділення предметів деякого класу за загальними та специфічними для них ознаками. Будь-яке поняття містить логічний підмет і логічний присудок. Логічним підметом називається вираз, який позначає те, що є об'єктом судження у цьому висловлюванні. Логічним присудком – називається вираз, який позначає те, що стверджується про предмет у висловлюванні [17].

Про логічний підмет нами доведено вище, що поняття облікова процедура, процедура бухгалтерського обліку та бухгалтерська процедура за обсягом є різними, а тому до них мають бути сформульовані і різні за обсягом логічні присудки.

Аналіз табл. 1 свідчить, що у логічному присудку різні автори застосовують також різні словосполучення, які є різними за обсягом і які не завжди можна розуміти однаково. Наприклад, вибір порядку (технології) ведення бухгалтерського обліку може бути складовою присудка до визначення «процедури бухгалтерського обліку», тому що є складовою частиною організації бухгалтерського обліку і не може бути частиною присудка «облікової процедури», тому що остання передбачає здійснення лише процедур облікового характеру, а саме процедур, пов'язаних з господарськими операціями.

Присудок «послідовність дій облікового характеру» є обмеженим і стосується лише облікової процедури, яка є складовою «процедур бухгалтерського обліку». Присудок «послідовність облікових робіт» виходить за межі «облікової процедури», тому що включає і необлікові процедури, а тому є частиною, що належить також до «процедур бухгалтерського обліку».

Таблиця 1

Порівняння змісту поняття «бухгалтерська процедура» у різних дослідників

Поняття	Зміст поняття	Автори												
		Я.В. Соколов [5]	О. Безінська [4]	Т.М. Сльозко [6]	Н.О. Литвиненко [9]	М.Д. Акацьєва [10]	О.І. Кольвах [12]	С.І. Дерев'янико [8]	І.І. Бочкарьова, Г.Г. Левіна [7]	В.Р. Захар'їн [13]	Велш Глен А., Шорт Деніел Г. [11]	М.І. Кутер [12]		
Процес	Послідовність дій		+											
	Встановлений порядок дій				+									
	Певний порядок дій								+					
	Послідовність дій облікового характеру						+							
	Логічно витримана чітка послідовність виконання бухгалтерський дій												+	
	Послідовність виконання бухгалтерських дій					+								
	Послідовність облікових робіт			+										
	Послідовність вирішення облікових завдань	+												
	Сукупність дій посадових осіб і працівників бухгалтерської служби										+			
	Вибір порядку (технології) ведення бухгалтерського обліку								+					
	Правила											+		
Виконувані дії	Спостереження		+											
	Вимірювання		+											
	Реєстрація	+	+			+							+	
	Накопичення					+							+	
	Обробка		+								+		+	
	Узагальнення	+	+								+			
	Угруповання										+			
	Деталізація										+			
	Систематизація										+			
Аналіз	+													
Спрямування дій	Господарські операції		+											
	Відображення господарської діяльності			+	+									
	Відображення та обробка інформаційних потоків				+									
	Бухгалтерська інформація для виконання завдань, що постають перед бухгалтерським обліком									+				
Мета процедур, результат	Певна мета							+						
	Отримання певного результату							+						
	Забезпечення втілення фундаментальних концепцій бухгалтерського обліку											+		
	Створення можливостей для прийняття рішень	+												
	Формування фінансової звітності та управлінських зведень					+								+

Щодо присудка «послідовність вирішення облікових завдань», то він обмежується лише обліковими завданнями. Крім того, облікові завдання є похідними від задач бухгалтерського обліку, які визначаються з його функцій. Значна кількість облікових завдань виконуються одночасно, або послідовність їх виконання може бути змінена без впливу на результат, а тому постановка у присудок словосполучення «послідовність вирішення облікових завдань» є досить спірною. Щодо присудка «логічно витримана чітка послідовність виконання бухгалтерської дій», то він охоплює як облікові, так і необлікові дії, а також інші дії бухгалтерської служби, які за своєю суттю не є предметом бухгалтерського обліку (наприклад, надання виписок з архівів), проте виконуються бухгалтерською службою. Отже, такий присудок є найбільш загальним і може бути включений до поняття «бухгалтерські процедури». Позитивною стороною цього присудка є вказівка на логічність бухгалтерських дій.

Найбільш повним за обсягом з наведених присудків є «сукупність дій посадових осіб і працівників бухгалтерської служби». У цьому присудку враховано, що бухгалтерські дії здійснюють не лише працівники бухгалтерії, а й інші посадові особи. Так, частину бухгалтерської роботи здійснюють комірники, заготівельники, дозвільні документи підписують керівники, частина первинних документів і облікових реєстрів складаються у виробничих підрозділах тощо. Цей присудок стосується поняття «бухгалтерські процедури».

І аж ніяк присудком до процедур, які здійснює бухгалтерська служба, не можуть слугувати «правила», адже самі процедури здійснюються за певними правилами, встановленими централізовано та/або самостійно.

У всіх визначеннях у присудку передбачено певні дії і це зрозуміло, адже без дій не може відбуватись будь-який процес. Практично всі перелічені авторами дії зазначені у визначенні бухгалтерського обліку як процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Тобто, по суті, у визначення процедури як дії включаються процеси, які здійснюються через виконання заздалегідь визначених процедур і тим самим порушуються правила логіки.

Аналіз спрямування визначень (бази, предмета, об'єкта) процедур, що стосуються обов'язків бухгалтерської служби. З наведених у табл. 1 спрямувань найбільше за обсягом «відображення господарської діяльності» та «відображення та обробка інформаційних потоків». Проте перше спрямування не враховує необхідності виконання інформаційної, аналітичної та контрольної функцій бухгалтерського обліку. Друге спрямування не конкретизує самі інформаційні потоки. Спрямування «виконання завдань, що постають перед бухгалтерським обліком» не враховує того, що завдання виходять із задач, а задачі визначаються функціями бухгалтерського обліку. Спрямування їх на отримання «бухгалтерської інформації» обмежене саме інформацією з фінансового та управлінського обліку і належить до присудка поняття «процедури бухгалтерського обліку». Обмеження спрямування лише «господарськими операціями» належить до присудка поняття «облікові процедури», крім того, воно виключає з визначення процедури аналітичні операції, підготовку інформації для прийняття рішень тощо.

Аналіз мети у визначенні процедур. Мета у наведених визначеннях носить або невизначений характер (певна мета, отримання певного результату), або має різний обсяг та різні обмеження. Мета «формування фінансової звітності та управлінських зведень» є обмеженою у тому розумінні, що у системі бухгалтерського обліку формується інформація не лише для фінансової звітності, а й податкової, статистичної, адміністративної тощо, а тому належить до присудка «процедури бухгалтерського обліку». Мета «створення можливостей для прийняття рішень» не враховує процедури, які не

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

спрямовані на прийняття рішень. Мета «забезпечення втілення фундаментальних концепцій бухгалтерського обліку» обмежує бухгалтерські процедури лише фінансовим обліком, у той час як більшість дослідників вважають, що поняття бухгалтерський облік включає в себе як фінансовий, так і управлінський облік (тактичний і стратегічний).

На основі аналізу досліджень попередників нами пропонуються окремі визначення для понять «облікові процедури», «процедури бухгалтерського обліку» та «бухгалтерські процедури», які різняться за обсягом.

Облікові процедури – сукупність робіт і способів їх виконання з відображення у фінансовому обліку господарських операцій та їх комунікації з метою складання фінансової звітності.

Процедури бухгалтерського обліку – сукупність робіт і способів їх виконання, які забезпечують реалізацію функцій, задач і завдань бухгалтерського обліку.

Бухгалтерські процедури – сукупність робіт і способів їх виконання, які забезпечують реалізацію функцій, задач і завдань бухгалтерського обліку та інші процедури, які входять до обов'язків працівників бухгалтерії.

Важливим для розвитку бухгалтерського обліку як науки є процес його категоризації, що є інструментом, який дозволяє обробляти об'єкти категоризації [18]. Проте слід зазначити, що у жодній з досліджених праць поняття «бухгалтерська процедура» не розглядається як родове, тобто як категорія бухгалтерського обліку. У цьому плані постає питання: чи є «бухгалтерська процедура» категорією бухгалтерського обліку? Слово категорія походить від грецького *kategoria* і перекладається як висловлювання, обвинувачення; ознака. Під науковою категорією розуміють родове поняття, що означає розряд предметів, явищ і т. ін. або їх важливу спільну ознаку [19; 20].

В.Ф. Берков визначає категорію як гранично загальне поняття, яке утворюється як останній результат абстрагування від предметів їхніх особливих ознак. Для нього вже немає більш загального, родового поняття, і разом з тим воно має мінімальний зміст, тобто фіксує мінімум ознак охоплених предметів [21].

С.Ф. Легенчук вважає, що важливою вимогою до категорії є охоплення певної кількості понять [18] та входження до складу певного бухгалтерського фрагмента (предметного, методичного, предметно-методичного, методологічно-організаційного, емістемологічного, системного). Проте «процедура бухгалтерського обліку» у перелік бухгалтерських категорій ним не включена [18]. Виходячи з цієї вимоги термін «бухгалтерські процедури» є бухгалтерською категорією, яка включає в себе поняття, які розкриті вище, а саме: поняття «бухгалтерські процедури» включають у себе процедури бухгалтерського обліку, які деталізуються в облікових процедурах. За системою бухгалтерських категорій, розробленою С.Ф. Легенчуком, на наш погляд, «бухгалтерська процедура» має бути включена до методологічно-організаційного бухгалтерського фрагмента у зв'язку з тим, що це поняття включає в себе складові як організаційного, так і методологічного характеру.

Нами розглянуто праці науковців, що стосуються юридичних процедур. В.М. Протасов поняття процедури у праві розглядає як родове, з якого виокремлює інші види юридичних процедур [22]. О.П. Євсєєв, розглядаючи конституційно-правову процедуру як різновид юридичної процедури в конституційно-правовій сфері, вважає її категорією, що полягає у створенні найбільш доцільного порядку регулювання юридично значущої діяльності в конституційній сфері суспільних відносин [23]. Ю.В. Циганок, досліджуючи зміст належної правової процедури через призму системності, вважає її правовою категорією. Процедуру він визначає як певну систему дій, які структурно акумулюються в певну діяльність, тобто якусь соціальну активність взаємодії суб'єкта з навколишнім середовищем, у межах якої він задовольняє які-небудь свої потреби, досягає мети [24].

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Нами проаналізовано також наукові джерела з дослідження категоріального апарату аудиту. Обґрунтувань категорії «аудиторські процедури» в доступних джерелах ми не знайшли. Проте окремі автори прямо або опосередковано відносять аудиторські процедури до категорій аудиту [25; 26], у тому числі подібні до бухгалтерських процедур, з них: спостереження, підрахунок, зустрічна перевірка тощо. Проте, на нашу думку, автори відносять до категоріальних понять не родові, а видові поняття. Отже, і за аналогією правознавців та аудиторів поняття «бухгалтерська процедура» теж слід вважати родовим (категоріальним).

Переважна більшість учених досліджують лише окремі процедури, не наголошуючи на можливості їх класифікації. Так, Н.О. Литвиненко досліджувала процедуру обліку внутрішніх розрахунків та її вплив на формування облікової політики [9], Е.С. Хендріксен – процедури капіталізації оренди, процедури оцінювання мінімальних орендних платежів і використовуваних ставок дисконтування [2]. С. Левшова досліджує процедуру переоцінки в бухгалтерії [27]. Перелік окремих облікових процедур у своєму дослідженні наводить В.Р. Захар'їн: складання первинних документів; реєстрація первинних документів; угруповання документів; континировка; рознесення операцій (даних первинних документів) за обліковими регістрами; арифметичний підрахунок; угруповання облікових регістрів для підшивки й зберігання. Крім того, ним наводиться перелік контрольних процедур [13]. Л. Бойко наводить такий перелік облікових процедур: порядок складання первинних документів, їх таксування, опрацювання, різноманітні розрахунки, калькуляції та ін. [28]. А.В. Хмелевська та І.О. Капучак досліджували облікові процедури складання бухгалтерського балансу [29]. Ю.А. Верига розглядає процедури подання звітності до органів державної податкової служби, процедури підтвердження сум до відшкодування [30].

На рис. 2 нами вже запропонована структура процедур бухгалтерського обліку за ознакою відношення до господарської операції. Ієрархічна структура процедур бухгалтерського обліку наведена на рис. 3.



Рис. 3. Ієрархічна класифікація процедур бухгалтерського обліку

На рис. 3 наведені перші два рівні ієрархічної класифікації процедур бухгалтерського обліку. Проте класифікувати можна й на наступних рівнях. Зокрема, процедури фінансового обліку поділяють на процедури бухгалтерського обліку активів і зобов'язань.

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Деталізуються також процедури фінансового обліку активів на процедури обліку оборотних та оборотних активів та їх види. На найнижчому щаблі такої класифікації процедури також деталізуються: процедури ідентифікації та документування господарських операцій, процедури вимірювання, оцінки, записів на рахунках бухгалтерського обліку, комунікації записів на рахунках синтетичного та аналітичного обліку тощо.

Авторська фасетна класифікація бухгалтерських процедур наведена в табл. 2.

Таблиця 2

Фасетна класифікація процедур бухгалтерського обліку за різними ознаками

Ознака класифікації	Класифікація процедур за ознакою
Щодо Закону чи іншого нормативного документа	1) нормативні; 2) самостійно обрані
Щодо основних функцій бухгалтерського обліку	1) накопичення інформації; 2) аналітичні; 3) контрольні
Щодо складових бухгалтерського обліку	1) фінансового обліку; 2) управлінського обліку; 3) інші
Щодо господарської операції	1) облікові; 2) необлікові; 3) змішані
Залежно від впливу на показники звітності	1) впливають; 2) не впливають
Відносно до технології обробки інформації	1) ручні; 2) автоматизовані
Залежно від суб'єкта бухгалтерського обліку	1) залежні; 2) незалежні
Залежно від обов'язковості проведення	1) формальні (обов'язкові); 2) неформальні (необов'язкові)
Залежно від часової спрямованості	1) на поточний період; 2) на майбутні періоди
Стосовно оформлення документом	1) документарні; 2) недокumentарні
Стосовно кінцевого результату	1) проміжні; 2) завершальні

Розроблена класифікація бухгалтерських процедур може бути покладена в основу відображення господарських операцій в обліку та звітності, дозволяє вдосконалити організаційно-методологічні положення обліку в частині адекватного відображення в обліку та звітності господарської діяльності підприємства.

Процедури бухгалтерського обліку та облікова політика. При складанні звітності необхідно розкривати облікову політику, однією зі складових якої є надання інформації про процедури, які використовується підприємством для складання та подання фінансової звітності. Дослідженням виявлено, що це питання є одним із найменш розкритих як у науковому, так і практичному планах, що підтверджується також дослідженнями Н.О. Литвиненко [9]. Зважаючи на значну множину процедур, які застосовуються на практиці у процесі ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, важливим моментом є визначення доречності розкриття окремих процедур у фінансовій звітності.

Н.С. Марушко вважає, що змістовно облікова політика має розкривати бухгалтерську процедуру оброблення даних про факти передачі нерухомості в довірче управління [31]. Ю.А. Верига стверджує, що оскільки облікова політика також включає про-

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

цедури, які використовуються для подання фінансової звітності, у наказі необхідно передбачити порядок визначення строку корисного використання необоротних матеріальних активів і визначення їх ліквідаційної вартості [30]. На наш погляд, включення пропозицій Н.С. Марушко та Ю.А. Вериги до внутрішнього нормативного документа підприємства, у якому відображається облікова політика, є спірними у першому випадку внаслідок того, що процедура оброблення даних про факти передачі нерухомості в довірче управління не впливає на показники фінансової звітності, а в другому випадку – у зв'язку з наведенням інформації про нараховані суми амортизації у стандартних формах балансу та Приміток до фінансової до наказу.

Про недоречність розкриття інформації у фінансовій звітності про процедуру капіталізації витрат і розподілу їх на наступні звітні періоди писав Е.С. Хендріксен. Обґрунтовував свою позицію він тим, що внаслідок надзвичайної складності визначення методів розподілу з погляду їхнього економічного значення процедура капіталізації витрат і розподілу їх на наступні звітні періоди має сумнівну семантичну цінність для користувачів фінансової звітності [2]. Н.О. Литвиненко наводить окремі процедури з обліку внутрішніх розрахунків (перенесення даних з реєстрів синтетичного обліку, перевірка оборотного балансу та рахунків Головної книги), які недоцільно включати до облікової політики підприємства, тому що вони не впливають на величину статей фінансової звітності [9].

В обліковій політиці слід розкривати лише процедури, які суттєво впливають на показники фінансової звітності [32]. До таких процедур, на наш погляд, зокрема належать: методи оцінювання незавершеного виробництва; методи включення незавершеного виробництва до собівартості готової продукції; методи розподілу непрямих витрат тощо.

Висновки. На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки і пропозиції:

1. Бухгалтерська процедура є родовим поняттям і є категорією бухгалтерського обліку. Під бухгалтерською процедурою слід розуміти сукупність робіт і способів їх виконання, які забезпечують реалізацію функцій, задач і завдань бухгалтерського обліку та інші процедури, які входять до обов'язків працівників бухгалтерії. Бухгалтерська процедура, як родові поняття (категорія), має розгалужену структуру, тобто включає в себе поняття другого, третього та наступних порядків, що дозволяє здійснювати ієрархічну та фасетну їх класифікацію за різними ознаками та рівнями підпорядкованості.

2. У бухгалтерській процедурі є цільове призначення, що збігається з нормами застосовуваних стандартів фінансового обліку та потребами в інформації для управління підприємством. Вона є алгоритмом реалізації завдань бухгалтерського обліку. Тобто реалізація завдань бухгалтерського обліку заснована на належних бухгалтерських процедурах.

3. Бухгалтерські процедури формуються на основі нормативних актів з бухгалтерського обліку і водночас окремі їх складові здійснюються на основі професійного судження бухгалтера з урахуванням моральних, етичних норм та практики (звичаїв), а також обов'язків, покладених на бухгалтерську службу підприємства.

4. Класифікація бухгалтерських процедур дозволяє вдосконалити організаційно-методологічні положення обліку в частині адекватного відображення в обліку та звітності господарської діяльності підприємства.

5. Коло осіб, які беруть участь у виконанні визначеної бухгалтерської процедури, визначається внутрішніми нормативними документами підприємства (установи), зокрема таблиць-графіком документообігу, робочими альбомами носіїв інформації.

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

6. Практична реалізація бухгалтерської процедури забезпечує задоволення інтересів користувачів бухгалтерської інформації і є юридичним інструментом та складовою технології бухгалтерського обліку.

7. Подальшого дослідження потребує дослідження категорії «бухгалтерська процедура» та класифікація процедур за різними ознаками з урахуванням її цілей та значущості ознак.

Список використаних джерел

1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 № 996–XIV. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
2. *Хендриксен Э. С.* Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
3. *Словарь бизнес-терминов* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : finance-times.ru/glossary/business/?dic_tid=13448.
4. *Безінська О.* Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] / О. Безінська. – Режим доступу : http://bookdn.com/book_268.html.
5. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет для руководителя [Электронный ресурс] / Я. В. Соколов, М. Л. Пятов. – Режим доступа : http://www.uamconsult.com/book_576_chapter_8_Glava_2.html.
6. *Сльозко Т. М.* Форма обліку у контексті бухгалтерської процедури / Т. М. Сльозко // Вісник ТНЕУ. – 2009. – № 3. – С. 87–93.
7. *Бочкарева И. И.* Бухгалтерский финансовый учет : учебник / И. И. Бочкарева, Г. Г. Левина ; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Магистр, 2010. – 413 с.
8. *Дерев'яно С. І.* Облікова політика підприємства: суть та значення [Електронний ресурс] / С. І. Дерев'яно // Економічні науки. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/14.NTP_2007/Economics/21477.doc.htm.
9. *Литвиненко Н. О.* Процедура обліку внутрішніх розрахунків та її вплив на формування облікової політики [Електронний ресурс] / Н. О. Литвиненко. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/17.htm.
10. *Акатьева М. Д.* Теория бухгалтерского учета : учебное пособие [Электронный ресурс] / М. Д. Акатьева, И. Л. Мальшакова. – М. : ИПК МГУП, 2002. – 172 с. – Режим доступа : <http://www.hi-edu.ru/e-books/xbook309/01/part-012.htm>.
11. *Велш Глен А.* Основы финансового обліку / А. Велш Глен, Г. Шорт Деніел ; пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К. : Основи, 1999. – 943 с.
12. *Кольвах О. И.* Методологические проблемы алгоритмизации учетных процедур и их решение средствами бухгалтерского языка ситуационного моделирования [Электронный ресурс] / О. И. Кольвах. – Режим доступа : <http://skladidey.bos.ru/56.html>.
13. *Захарьин В. Р.* Теория бухгалтерского учета : учебник [Электронный ресурс] / В. Р. Захарьин. – М. : ИНФРА–ФОРУМ, 2003. – 304 с. – Режим доступа : <http://economy.ru/buhgalterskiy-uchet-knigi/144-uchetnyie-protseduryi-27318.html>.
14. *Войналович О. П.* Організація процедури приймання-передачі справ у випадку зміни бухгалтера / О. П. Войналович, Л. С. Скаун // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2011. – № 1. – С. 60–64.
15. *Еришев А. А.* Логика : учеб. пособие / А. А. Еришев, Н. П. Лукашевич, Е. Ф. Сластенко ; под ред. Н. П. Лукашевича. – 5-е изд., стереотип. – К. : МАУП, 2004. – 214 с.
16. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет – веселая наука : сборник статей / Я. В. Соколов. – М. : ООО «1С-Пабблишинг», 2011. – 638 с.
17. *Конверський А. Є.* Логіка (традиційна та сучасна) : підручник для студентів вищих навчальних закладів / А. Є. Конверський. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 536 с.
18. *Легенчук С. Ф.* Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с.
19. *Словник української мови* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sum.in.ua/s/utrata>.

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

20. *Великий* тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.

21. *Грицанов А. А.* Новейший философский словарь [Электронный ресурс] / А. А. Грицанов. – 3-е изд., испр. – Минск : Книжный Дом, 2003. – 1280 с. – (Мир энциклопедий). – Режим доступа : <http://www.alleng.ru/d/phil/phil008.htm>.

22. *Протасов В. Н.* Теория права и государства. Проблемы теории права и государства [Электронный ресурс] / В. Н. Протасов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт-М, 2001. – 346 с. – Режим доступа : <http://www.knigo-poisk.ru/books/item/in/171252/>.

23. *Євсєєв О. П.* Процедури в конституційному праві України : дис. ... канд. юрид. наук / О. П. Євсєєв. – Х. : Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого, 2008. – 220 с.

24. *Циганок Ю. В.* «Належна правова процедура» як системна правова категорія вітчизняного кримінального процесу [Електронний ресурс] / Ю. В. Циганок. – Режим доступу : http://www.pap.in.ua/3_2014/60.pdf.

25. *Огійчук М. Ф.* Аудит: організація і методика [Електронний ресурс] / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. – К. : Алерта, 2012. – 664 с. – Режим доступу : http://uchebnikonline.com/buh-audit/audit_organizatsiya_i_metodika_-_ogiychuk_mf/audit_organizatsiya_i_metodika_-_ogiychuk_mf.htm.

26. *Панкова С. В.* О содержании понятия «аудиторские доказательства» [Электронный ресурс] / С. В. Панкова, В. А. Якимова // Вестник ОГУ. – 2014. – № 4 (165)/апрель. – С. 10–15. – Режим доступа : http://vestnik.osu.ru/2014_4/2.pdf.

27. *Левшова С.* Бухгалтерский учет: шаг за шагом [Электронный ресурс] / С. Левшова. – СПб. : Питер, 2012. – 224 с. – Режим доступа : <http://www.alleng.ru/d/econ-fin/econ-fin379.htm>.

28. *Бойко Л. Г.* Облікова політика підприємства : конспект лекцій для самостійного вивчення дисципліни [Електронний ресурс] / Л. Г. Бойко. – Х. : ХНАМГ, 2010. – 178 с. – Режим доступу : <http://www.vuzlib.org/books/6750>.

29. *Хмелевська А. В.* Облікові процедури складання бухгалтерського балансу: змістовний та технологічний аспекти [Електронний ресурс] / А. В. Хмелевська, І. О. Капучак. – Режим доступу : <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=5510>.

30. *Верига Ю. А.* Звітність підприємств : навч. посіб. / Ю. А. Верига, З. М. Левченко, І. Д. Ватуля. – 2-ге вид., доповнене і перероблене. – К.: ЦУЛ, 2008. – 776 с.

31. *Марушко Н. С.* Деякі аспекти організації обліку залученого капіталу / Н. С. Марушко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – № 18.10 – С. 50–160.

32. *Щодо суттєвості* у бухгалтерському обліку і звітності [Електронний ресурс] : Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 № 04230-04108. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=33638&cat_id=34931.