

УДК 657.1

## РОЛЬ УЧЕТНЫХ ПРОЦЕДУР В ФОРМИРОВАНИИ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОЙ МОДЕЛИ В СУБЪЕКТАХ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

*О. С. Карпова*

## THE ROLE OF ACCOUNTING PROCEDURES IN SHAPING THE INSTITUTIONAL MODEL IN THE SUBJECTS OF SMALL BUSINESS

*O. S. Karpova*

В статье обозначена роль институционализма, его значение для экономики страны. Сформулировано определение термина «учетная процедура» как важнейшего элемента институционализма, которое учитывает потребности сложившейся реальности. Предложена классификация учетных процедур, раскрыты особенности (признаки) учетных процедур.

The paper defines the role of institutionalism and its importance to the economy of the country. The definition of the term «accounting procedure» is given which is an essential element of institutionalism considering the needs of the current reality. The classification of the accounting procedures is proposed and characteristics of these procedures are given as well.

**Ключевые слова:** институциональная теория, институциональная среда, учетная процедура, особенности (признаки) учетных процедур, классификация учетных процедур.

**Keywords:** institutional theory, institutional environment, accounting system, characteristics of accounting procedures, accounting procedures classification.

*«В основе счетоводства лежит процедура  
и именно она определяет всю  
практическую работу бухгалтера»*

**Я. В. Соколов**

Институциональная теория (institutional theory) – это достаточно новое направление экономической теории, которое активно развивается в России вот уже более 10 лет. Это связано с тем, что институциональный подход и методы позволяют рассматривать многие изолированные внешне явления и объекты через призму связанных с ними социальных, культурных, политических, экономических отношений [11, с. 6].

Следует отметить, что институционализм как главное направление развития современной экономической науки базируется на расширении классической и неоклассической экономических теорий понятиями неполноты информации, экономики ожиданий и коллективных действий и институтов.

Исследователи выделяют четыре основных направления в современной институциональной теории:

- 1) теория транзакционных издержек;
- 2) теория контрактов;
- 3) теория прав собственности;
- 4) теория фирмы [6].

Российские специалисты активно используют идеи институциональной теории для объяснения особенностей современного хозяйства, в том числе бухгалтерского и управленческого учета, аудита. Институциональный подход используется тогда, когда применение традиционных методов анализа не возможно или не дает желаемого результата. Необходимо отметить, что изучение конкретного института может строиться на разных этапах институционального развития, учитывая его цикличность. В

таком случае появляется возможность выявить причины становления неэффективных с современной точки зрения институтов и определить перспективы их развития. Процесс глобализации и информатизации привел к появлению потребностей в создании и разработке новой более совершенной институциональной модели учета, в том числе модели учета субъектов малого предпринимательства. На сегодняшний день малое предпринимательство в России обладает самодостаточностью, активно участвуя в процессе формирования новых экономических отношений.

Несовершенство существующей институциональной модели учета субъектов малого предпринимательства приводит к не качественному отражению информации в бухгалтерском учете малого предприятия и, как следствие, к не адекватному восприятию той или иной информации. В связи с чем проблема совершенствования и упрощения бухгалтерского учета субъектов малого предпринимательства становится как никогда актуальной для российского предпринимательства. В то же время специфика деятельности субъекта малого предпринимательства такова, что требует нестандартных подходов к организации и ведению бухгалтерского учета, составу и порядку представления показателей деятельности субъекта для удовлетворения потребностей в информации различных групп пользователей.

Учетные процедуры составляют основное содержание бухгалтерской работы и являются важнейшими элементами институционализма [8]. Поиск ключевых проблем в рассмотрении изучаемой темы в первую очередь начинается с обзора основных понятий. В таблице 1 приведен перечень определений термина «процедура» встречающихся в различных источниках.

**Перечень определений термина «процедура»**

<i>№ n/n</i>	<i>Определение</i>	<i>Источник</i>
1.	Процедура – (лат. шествие, ход) всякое длительное, последовательное дело, порядок, обряд.	В. Даль. Толковый словарь живого великорусского языка [5].
2.	Процедура – официальный порядок действий, выполнения, обсуждения чего-н. (книжн.). П. составления акта.	С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. Толковый словарь русского языка [10].
3.	Процедура (от лат. <i>procedo</i> – иду вперед) – порядок выполнения, ряд последовательных действий, необходимых для выполнения чего-нибудь.	Д. Н. Ушаков. Большой словарь современного русского языка [17].
4.	Процедура (франц. <i>procedure</i> , от лат. <i>procedo</i> – «продвигаюсь») – установленный порядок ведения, рассмотрения какого-либо дела.	Современный толковый словарь изд. «Большая советская энциклопедия» [15].
5.	Процедура – официальный порядок действий при обсуждении чего-н., ведении какого-н. дела и т. п.	Словарь иностранных слов [14].
6.	Процедура – взаимосвязанная последовательность действий.	Свободная энциклопедия «Википедия» [12].
7.	Процедура (от лат. <i>procedo</i> ) – официально установленный, предусмотренный правилами способ и порядок действий при осуществлении, ведении дел, операций, сделок.	Словарь бизнес-терминов [13].
8.	Процедура – это часть программы, предназначенная для выполнения некоторых стандартных действий, зависящих, в общем случае, от входных параметров. Процедура используется в качестве основного способа построения подпрограмм. Различают стандартные и пользовательские, а также внешние и внутренние процедуры.	Финансовый словарь [18].

Проведя анализ определений термина «процедура» можно сделать вывод, что процедура – это официально установленный, точнее предусмотренный правилами (формальными или неформальными) порядок действий. Кроме того, процедура зависит от входных параметров, т. е. от первоначальных учетных данных, а именно, первичных документов, которые являются отображением учетных действий.

Для проведения дальнейшего исследования остановимся на такой разновидности процедур как учетная. Необходимо отметить, что законодательно понятие «учетная процедура» не закреплено в нормативно-

правовых документах, однако фактически термин «учетная процедура» довольно давно и часто используется в бухгалтерском учете. К примеру, амстердамская школа счетоводства сделала первый шаг к формализации учетной процедуры, а немецкая школа формализовала учет, развивая его в процедурном направлении и пытаясь свести процедуру учета к заранее заданным схемам и формулам. Таким образом, в таблице 2 собраны основные определения зарубежных и отечественных ученых для термина «учетная процедура», встречающиеся в литературе.

Таблица 2

**Перечень определений термина «учетная процедура»**

<i>№ n/n</i>	<i>Автор / Источник</i>	<i>Определение</i>
1.	Я. В. Соколов	Процедура учета – это последовательность составления учетных записей и формирования отчетности [16].
2.	О. И. Кольвах	Под учетной процедурой понимается законченная последовательность действий учетного характера, выполняемая с определенной целью и направленной на определенный результат [8].
3.	Б. Нилдз, Х. Андерсон, Д. Колдуэл	Учетная процедура определяет последовательность этапов учетного процесса от анализа хозяйственных операций до составления финансовой отчетности и закрытия счетов [8].
4.	М. И. Кутер	Под процедурой бухгалтерского учета понимается логически выдержанная строгая последовательность выполнения бухгалтерских действий отражения информации в процессе регистрации, накопления и обработки учетных данных с целью формирования финансовой отчетности и управленческих сводок [9].
5.	Ю. А. Бабаев	Учетные процедуры – это последовательные действия для осуществления и оформления того или иного факта хозяйственной деятельности организации [1].

6.	Большой бухгалтерский словарь (под ред. А. Н. Азриляна)	Учетная процедура – способ отражения хозяйственных операций в системе учета [2].
7.	Универсальный русско-английский словарь	Учетная процедура – accounting system, accounting procedure, accounting cycle.
8.	Англо-русский экономический словарь	Accounting procedure – метод применяемый компанией для записи и обобщения информации о хозяйственной деятельности при составлении финансовой отчетности (англо-русский экономический словарь).
9.	М. В. Васильева	Учетные процедуры (на макро- и микроуровне) – это процедуры, используемые в целях формирования упорядоченной, самостоятельной, полностью или частично децентрализованной, адекватной целям управления системы наблюдения, сбора, идентификации, регистрации и обобщения всех видов информации, основанной на преимуществах современных информационных технологий и используемой для выработки направлений реализации государственной и корпоративной налоговой политики [4].

Анализ термина «учетная процедура», который используют различные авторы и источники выявил обширный диапазон интерпретаций. Заслуживает внимание и тот факт, что различные авторы термин «учетная процедура» (accounting procedure) и «учетный цикл» (accounting cycle) интерпретируют одинаково, что создает трудности при изучении данной темы.

На наш взгляд, более точное определение учетной процедуры в своих работах дает О. И. Кольвах. Кроме того, это определение наиболее современное по сравнению с остальными, а значит, учитывает потребности сложившейся реальности. Он предлагает разделить приведенные выше трактовки термина «учетные процедуры» на два понятия. Первое – «весь цикл бухгалтерских действий – учетный цикл», выполняемый в течение и по завершении отчетного периода. И второе – понятие «учетной процедуры» как отдельного этапа этих действий. Исходя из этого, под учетной процедурой, в данном случае, понимается законченная последовательность действий учетного характера, выполняемая с определенной целью и направленная на определенный результат.

Формирование надежной и достоверной финансовой отчетности возможно лишь с позиции единства восприятия учетных процедур [3]. В связи с этим, ниже скорректируем определение учетной процедуры с учетом всех выше обозначенных трактовок, которое необходимо использовать в дальнейшем. Учетная процедура – это предусмотренная правилами (формальными или неформальными) законченная последовательность действий учетного характера, зависящая от входных параметров, выполняемая с определенной целью и направленная на результат.

Для того чтобы корректно применять и контролировать процедуры, их необходимо классифицировать. В настоящее время существует единственная классификация учетных процедур О. И. Кольвах. Он разделяет следующие типы учетных процедур:

– текущие, связанные с первичным оформлением, регистрацией бухгалтерски значимых событий, которые могут произойти в любой момент, а также некоторые регламентированные, привязанные к определенному моменту времени процедуры, такие, как на-

числение заработной платы, налогов, взносов, амортизации и т. п.;

– промежуточные, связанные с получением предварительных результатов, промежуточных отчетов регламентированного и произвольного характера;

– заключительные, связанные с составлением сводных бухгалтерских, налоговых и статистических отчетов.

Н. А. Боноева предлагает классификацию учетных процедур в зависимости от стадии составления финансовой отчетности по МСФО [16]. Учетные процедуры в данном случае делятся на: подготовительные; регулярные; заключительные.

В классификации Н. А. Боноевой регулярные процедуры представляют собой процедуры текущие, описанные в классификации О. И. Кольвах. Заключительные процедуры идентичны в обеих представленных классификациях.

Учитывая выше рассмотренные классификации, необходимы следующие уточнения и дополнения (рис. 1). В основе лежит классификация О. И. Кольвах, так как она раскрывает весь учетный процесс организации.

К текущим учетным процедурам, также как и в классификации О. И. Кольвах, относятся процедуры связанные с первичным оформлением, регистрацией бухгалтерски значимых событий, которые могут произойти в любой момент. Отсюда можно сделать вывод, что текущие процедуры носят непостоянный (несистематический и нерегулярный) характер и зависят от финансово-хозяйственной деятельности организации.

К регулярным учетным процедурам предлагается отнести регламентированные систематические процедуры (например, реформация баланса, амортизация, начисление заработной платы, налогов, закрытие месяца). О данном виде процедур О. И. Кольвах упоминает в своей классификации и предлагает их объединить с текущими. Однако данный вид процедур имеет признак систематичности в связи с чем, заслуживает отдельного места в классификации.

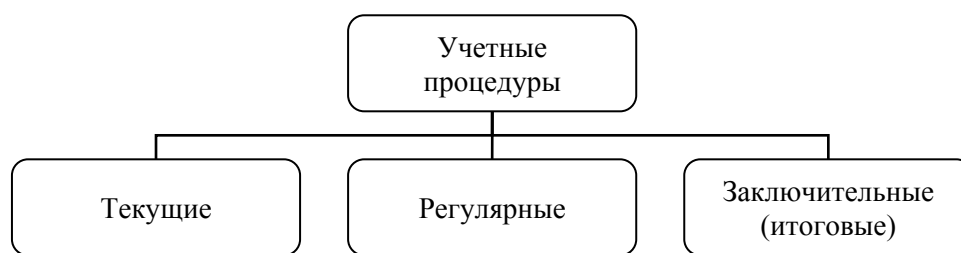


Рис. 1. Классификация учетных процедур

Заключительные (итоговые) учетные процедуры – это процедуры связанные с составлением сводных бухгалтерских, налоговых и статистических отчетов.

Кроме того, учетные процедуры имеют особенности (признаки). Они все являются хронологическими,

некоторые из них проводятся систематически и поэтому являются хронологическими и систематическими, а ряд процедур являются хронологическими, систематическими и сводными (рис. 2).

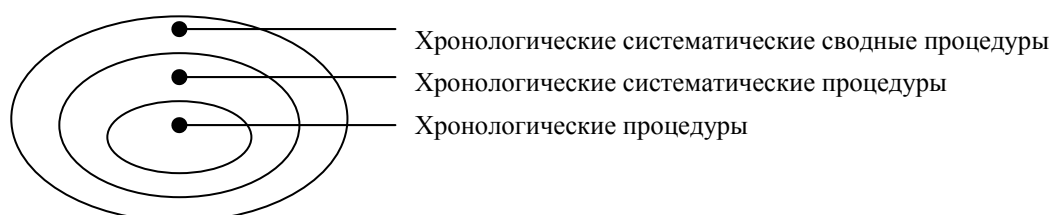


Рис. 2. Особенности (признаки) учетных процедур

Любая классификация условна, однако теоретическая значимость группировки процедур заключается в определении их места при реформировании (развитии) системы учета и отчетности на микроуровне [3], в нашем случае, при развитии интеграции учетных процедур в организациях малого бизнеса, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Учитывая вышесказанное, можно сделать следующие выводы:

1) институциональный подход активно используется российскими специалистами с целью определения границ и направлений дальнейшего развития теории бухгалтерского и управленческого учета, аудита.

2) в законодательных и нормативных актах отсутствует определение понятия «учетная процедура». Кроме того, нет единого подхода к определению по-

нятия, который учитывает потребности сложившейся реальности;

3) учетная процедура – это предусмотренная правилами (формальными или неформальными) последовательность действий учетного характера, зависящая от входных параметров, имеющая определенную цель и направленная на получение результата;

4) учетные процедуры необходимо классифицировать с целью корректного применения и контроля на: текущие, регулярные и заключительные (итоговые);

5) все учетные процедуры являются хронологическими, некоторые из них проводятся систематически и поэтому являются не только хронологическими, но и систематическими, а ряд процедур хронологическими, систематическими и сводными.

**Литература**

1. Бабаев Ю. А., Комиссарова Ю. А., Бородин В. А. Бухгалтерский учет. 2-е изд. перераб. и доп. М.: Юнити-Дана, 2005. 527 с.
2. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А. Н. Азриляна. М.: Институт новой экономики, 1999. 574 с.
3. Бонова Н. А. Классификация процедур при составлении отчетности по МСФО // Аудиторские ведомости. 2006. № 5. С. 3 – 9.
4. Васильева М. В. Система налогового прогнозирования и планирования на основе интеграции учетных и аналитических процедур макро и микроуровня: дис. ... канд. экон. наук. Омск, 2010.
5. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка. Режим доступа: <http://slovardali.net> (дата обращения: 01.06.2014).
6. Керимов В. Э. Институциональные аспекты формирования и развития управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 3. С. 2 – 9.
7. Керимов В. Э. Формирование и развитие учета по системе кипу // Вестник Российского экономического университета им. Г. В. Плеханова. 2013. № 8(62). С. 70 – 79.
8. Кольвах О. И. Методологические проблемы алгоритмизации учетных процедур и их решение средствами бухгалтерского языка ситуационного моделирования. Режим доступа: <http://www.businessidea.dtn.ru> (дата обращения: 06.06.2014).
9. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. 640 с.

10. Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка. М., 1999. 750 с.
11. Панков В. В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита: учебное пособие. М.: Информ-Бюро, 2011. 168 с.
12. Свободная энциклопедия «Википедия». Режим доступа: <http://www.ru.wikipedia.org/wiki/процедура> (дата обращения: 12.05.2014).
13. Словарь бизнес-терминов. Режим доступа: <http://www.businessvoc.ru> (дата обращения: 12.05.2014).
14. Словарь иностранных слов. Режим доступа: <http://sis.slovarnik.ru> (дата обращения: 12.05.2014).
15. Современный толковый словарь изд. «Большая советская энциклопедия». Режим доступа: <http://www.dicopedia.com> (дата обращения: 12.05.2014).
16. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. М.: Магистр, 2010. 148 с.
17. Ушаков Д. Н. Большой толковый словарь современного русского языка: 180000 слов и словосочетаний. М.: Альфа-Принт: ДОМ. XXI век, 2008. 1239 с.
18. Финансовый словарь. Режим доступа: <http://www.dictionaty.finam.ru> (дата обращения: 11.05.2014).

**Информация об авторе:**

*Карпова Ольга Сергеевна* – аспирант кафедры бухгалтерского учета РЭУ им. Г. В. Плеханова, [oskarp@yandex.ru](mailto:oskarp@yandex.ru).

*Olga S. Karpova* – post-graduate student at the Department of Accounting, Plekhanov Russian University of Economics.

(**Научный руководитель:** *Керимов Вагиф Эльдарович* – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Российского экономического университета им. Г. В. Плеханова, [vkerimov@mail.ru](mailto:vkerimov@mail.ru).)

**Scientific advisor:** *Vagif E. Kerimov* – Doctor of Economics, Professor at the Department of Accounting, Plekhanov Russian University of Economics).

*Статья поступила в редколлегию 12.07.2014 г.*