

08.00.12. – БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, СТАТИСТИКА

УДК 657
ББК 65.052.205

Зубко Екатерина Ивановна,

канд. эконом. наук, доц., зав. каф. бухгалтерского учета
Волгоградского кооперативного института
филиала Российского университета кооперации,
г. Волгоград,
e-mail: zubko-kaf@mail.ru

Коваленко Оксана Александровна,

канд. эконом. наук, доц. каф. финансов и бухгалтерского учета
Волжского института экономики, педагогики и права,
г. Волжский,
e-mail: oksana.kovalenko@mail.ru

ПОСТРОЕНИЕ СИСТЕМЫ СЧЕТОВ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ПО УЧЕТУ ЗАТРАТ (РАСХОДОВ) ДЛЯ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

DEVELOPMENT OF A SYSTEM OF ANALYTICAL ACCOUNTING OF EXPENSES FOR SMALL BUSINESSES

В статье рассматриваются вопросы построения системы счетов аналитического учета второго и третьего порядка для обеспечения решения задач учета затрат в субъектах малого предпринимательства. Построение системы заключается в последовательности детализации затрат, формируемых на счете 20 «Основное производство», от синтетического учета (счета первого порядка) к субсчетам по видам выпускаемой продукции, выполняемых работ (счета второго порядка) до учета по статьям или элементам затрат (счета третьего порядка). Применение счетов второго и третьего порядков основано на классификации затрат по нескольким признакам при определении уровня субсчетов: на втором уровне – по видам производства (видам выпускаемой продукции), на третьем уровне – по элементам затрат.

This article is about the development of a system of the second and third order analytical accounting for decision of the expenses accounting in small business. The system development consists of the detailed sequence of expenses formed at account 20 "Basic production" from the synthetic account (the first order account) to subaccounts by the types of products, and activities (the second order account) to the account per articles or elements of expenses (the second order account). The application of the second and third order accounts is based on the expenses classification by several attributes at subaccounts level definition: at the second level – by types of production (types of products), at the third level – by the expenses elements.

Ключевые слова: затраты на производство, расходы, счета первого порядка, счета второго порядка, счета третьего порядка, бухгалтерский учет, производственный учет, субъекты малого предпринимательства, субсчет, синтетический учет, издержки.

Keywords: expenses for manufacture, expenses, the first order accounts, the second order accounts, the third order accounts, book-keeping, production accounting, small business, subaccount, synthetic accounting, expenditures.

История развития бухгалтерского учета, в том числе и возникновения счетов бухгалтерского учета, неразрывно связана с вопросами экономического развития на основе управления доходами и расходами. В российской экономике субъекты малого предпринимательства можно рассматривать как индикатор оценки применения рыночных способов учета, так как целью их деятельности является получение прибыли.

Вопросы построения системы бухгалтерского учета организаций в условиях рыночной экономики России требуют все большего внимания к формированию внутренней производственной отчетности через единую систему бухгалтерского учета, включающую и бухгалтерский управленческий производственный учет. Согласно п. 2 Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации [1] важнейшим фактором, обеспечивающим единство этой системы, является первичный учет как источник данных для последующего накопления, систематизации и обобщения их в соответствии с задачами, требованиями и методологией каждого вида учета.

Проблемы приоритетов применения видов бухгалтерского учета наиболее ярко определяют построение системы бухгалтерского учета в субъектах малого предпринимательства, которая обеспечивала бы возможность их экономического развития на основе не раздельной, а единой системы учета на основе счетов и двойной записи.

Система рыночных отношений требует от бухгалтерского учета новых подходов в применении способов учета и постоянного их совершенствования, в том числе и способа применения счетов бухгалтерского учета. Совершенствование способов применения счетов бухгалтерского учета связано с изменениями понятий учетных категорий или объектов учета. Меняются подходы к определению таких категорий, как «затраты», «расходы», «доходы», «прибыль».

В обсуждаемом проекте Федерального закона о бухгалтерском учете в статье 5 гл. 2 «Объекты бухгалтерского

учета» вводятся понятия объектов бухгалтерского учета экономического субъекта: «доходы» и «расходы» [2].

В характеристике затрат на производство (Product costs) следует учитывать, что они не влияют на величину прибыли вплоть до реализации продукции, так как они войдут в себестоимость только реализованной продукции. Затраты на производство учитываются по дебету счетов учета затрат: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», – и отражаются в форме № 1 «Бухгалтерский баланс» в составе оборотных активов как запасы.

Расходы (Expense) характеризуются как уменьшение суммы капитала в результате деятельности организации в течение отчетного периода, т. е. использования или употребления ресурсов в течение отчетного периода.

Согласно п. 7.6 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (1997 г.) «расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников). Расходы включают материальные затраты, затраты на производство продукции (работ, услуг), оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, иные затраты, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.)» [3].

В п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (далее ПБУ 10/99) «расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [4].

Таким образом, расходы следует рассматривать как капитализированные затраты, принесшие экономическую выгоду или выручку.

Расходы отражаются в себестоимости продаж в отчете формы № 2 «Отчет о прибылях, убытках», т. е. себестоимость средств, использованных в течение отчетного периода, представляет собой расходы.

Вопросы окупаемости затрат составляют основу выживаемости субъектов малого предпринимательства, так как затраты составляют основу себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) и получение прибыли.

Для обеспечения управления расходами необходимо правильно организовать учет затрат через выбор приемов их учета.

Определяющими факторами в выборе приемов учета затрат являются экономические интересы субъектов малого предпринимательства, что полностью соответствует требованию приоритета содержания перед формой по отражению в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (п. 6 ПБУ 1/08) [5].

Задачи бухгалтерского учета затрат через реализацию экономических интересов субъектов малого предпринимательства должны обеспечить формирование информации, необходимой, прежде всего, *внутренним пользователям* бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации.

Задачи бухгалтерского учета затрат на основе общих задач учета, сформулированных в ст. 1 ФЗ-129 «О бухгалтерском учете» [6], включают:

1. Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой *внутренним пользователям* бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также *внешним* – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности (по каждому объекту учета конкретизируется), что включает формирование информации:

- о составе и изменениях затрат по статьям, элементам и объектам калькулирования;
- о размерах затрат по статьям, элементам и объектам калькулирования;
- о поведении затрат и их влиянии на цену реализации и финансовый результат;
- о затратах по видам деятельности (основной, прочей);
- о затратах по целям учета, необходимых для заинтересованных пользователей, в том числе для формирования цен, для принятия решений, для их регулирования.

2. Обеспечение информацией, необходимой *внутренним и внешним пользователям* бухгалтерской отчетности для контроля над соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами (конкретизируется по видам информации и ее пользователям), что включает предоставление информации:

- менеджерам организации, в том числе руководителям центров ответственности и центров затрат, через внутреннюю производственную отчетность разнообразной информации о затратах;
- всем заинтересованным пользователям минимума необходимой информации через бухгалтерскую финансовую отчетность с учетом предъявляемых к ней требований согласно п. 22 ПБУ 10/99 (по расходам обычных видов деятельности в разрезе элементов затрат, по изменениям величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданной продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году, по расходам, равным величине отчислений в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов /предстоящих расходов, оценочных резервов и др./) [4].

– государственным органам управления по правилам, регулируемым этими органами управления через: а) налоговую отчетность, б) статистическую отчетность.

3. Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внут-

рихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости (конкретизируется по каждому объекту учета), что включает формирование и предоставление информации менеджерам организации, в том числе руководителям центров ответственности и центров затрат, через внутреннюю производственную отчетность на основе приемов планирования и экономического анализа информации:

- для планирования и принятия решений о регулировании затрат;
- для калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);
- для контроля и регулирования затрат, в том числе по выявлению резервов снижения себестоимости продукции, предупреждения непроизводительных расходов и потерь.

Для решения задач учета бухгалтерская служба субъектов малого предпринимательства должна на первый план выдвигать приемы учета затрат для обеспечения эффективности их управления, а не налогообложения, что чаще всего рассматривается как приоритет в учете субъектов малого предпринимательства.

Эффективность управления затратами основана на их классификации и организации аналитического учета.

Одной из проблем построения системы аналитического учета затрат является построение общей системы их учета по видам предоставляемой отчетности. Грамотный подход к качеству построения системы счетов аналитического учета для учета затрат (расходов) приводит к эффективному конечному результату бухгалтерской управленческой информации через производственную, финансовую и налоговую отчетность. Построение системы учета, основанного на раздельном учете, по видам предоставляемой отчетности является начальным этапом применения управленческого производственного учета в мировой практике.

Для России само появление субъектов малого предпринимательства как хозяйствующих субъектов явилось начальным проявлением элементов рыночной экономики, поэтому и построение системы их учета основано на раздельном учете:

- для бухгалтерской налоговой отчетности – через налоговый учет;
- для бухгалтерской финансовой отчетности – через бухгалтерский (финансовый) учет;
- для производственной отчетности – через бухгалтерский управленческий учет.

Раздельный учет по целям учета, т. е. по видам предоставляемой отчетности, требует ведения отдельных учетных регистров или ведения «трех» видов учета, что связано с увеличением затрат на ведение учета.

Организация единой системы учета на основе применения счетов бухгалтерского учета и двойной записи позволяет решать одновременно задачи по формированию нескольких видов бухгалтерской отчетности: производственной (внутренней), финансовой (внешней) и налоговой (внешней, для государственных органов управления). Организация единой системы учета затрат на основе применения счетов бухгалтерского учета и двойной записи была хорошо отработана в советской системе учета.

Так как сама система аналитического учета используется только для принятия управленческих решений, то его функция сохраняется и в рыночной экономике, но ме-

няются возможности в построении аналитического учета, основанные на праве хозяйствующих субъектов самостоятельно формировать свою учетную политику. Кроме того, применение вычислительной техники и совершенствование ее возможностей позволяют вести аналитический учет затрат с разной степенью детализации, от системы применяемых счетов до учета по статьям затрат.

Четко организованная система счетов аналитического учета (через счета второго и третьего порядков) для учета затрат (расходов), для целей бухгалтерского управленческого учета (финансового, налогового, производственного) на основе счетов и двойной записи приводит:

- к сокращению трудозатрат бухгалтерского аппарата;
- к оперативности получения бухгалтерской (финансовой), налоговой и управленческой (производственной) информации.

Бухгалтерский финансовый учет затрат (расходов) для всех коммерческих организаций, в том числе и для субъектов малого предпринимательства, определен Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [4] (далее План счетов) следующими счетами первого порядка:

- счет 20 «Основное производство» – предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации;
- счет 23 «Вспомогательные производства» – предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основных производств организации;
- счет 25 «Общепроизводственные расходы» – предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации;
- счет 26 «Общехозяйственные расходы» – предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом;
- счет 28 «Брак в производстве» – предназначен для обобщения информации о потерях от брака в производстве;
- счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – отражает информацию о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации;
- счет 44 «Расходы на продажу» – предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг.

Данный перечень счетов предназначен для обобщения информации о расходах по обычным видам деятельности организации. Информация о расходах по обычным видам деятельности обязательна для формирования бухгалтерской финансовой отчетности. Регламентирование этой информации произведено п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации» [4] следующим образом: «Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг».

П. 4 ПБУ 10/99 «Расходы организации» [4] для целей формирования бухгалтерской финансовой отчетности выделяет еще и прочие расходы. Для учета таких расходов в Плане счетов [7] предусмотрен счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Право разработки классификации номенклатуры расходов на счетах первого порядка (на счетах синтетического учета) предоставлено организациям. Недостаточная квалификация работников бухгалтерии, недостаточные знания отрасли, технологии производства, рынка сбыта приводят к беспорядочному загромождению номенклатуры расходов. Для решения этих проблем необходим общий алгоритм или шаблон действий по процессу формирования эффективной классификации номенклатуры расходов.

Первым шагом в построении системы классификации расходов на счетах первого порядка будет являться постановка цели учета расходов. Цель учета расходов устанавливается руководством совместно с бухгалтерской службой. Цель постановки системы классификации расходов зависит от многих экономических факторов. Основными факторами, влияющими на постановку этих целей, являются:

- форма организации малого предпринимательства;
- система налогообложения.

Первая цель должна касаться непосредственного назначения коммерческой организации – это всегда получение прибыли. Это цель управленческого характера. То есть система управленческого учета всех затрат должна быть наивысшим уровнем.

При организации учета расходов необходимо уточнить значение понятий «затраты» и «расходы» и их взаимосвязь. Понятие «затраты» шире понятия «расходы». Расходы являются частью затрат. Н. П. Кондраков, М. А. Иванова [8] определили, что затраты – это стоимость ресурсов, использованных на конкретные цели. В этом понятии следует выделить три момента:

- первый – затраты определяются величиной использованных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);
- второй – величина использованных ресурсов должна быть представлена в денежном выражении для обеспечения соизмерения различных ресурсов;
- третий – понятие затрат должно обязательно соотноситься с конкретными целями и задачами.

Таковыми задачами могут быть производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, осуществление капитальных вложений, функционирование отдела, службы и т. п. Без указания цели понятие затрат становится неопределенным, ничего не означающим.

Согласно п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации», под расходами понимается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [4]. Согласно п. 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы по обычным видам деятельности должны быть сформированы по элементам затрат [4]. Следовательно, понятие «расходы» в отношении бухгалтерского финансового учета следует употреблять к той части затрат, которые в будущем принесут доход (выручку).

Так как в целях налоговой отчетности налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов и под расходами понимаются обособленные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, – убытки [9], осуществленные (понесенные) налогоплательщиком), то определение расходов также следует понимать как часть капитализированных затрат, принесших доход.

Далее для субъектов малого предпринимательства, исходя из выбранной системы налогообложения, устанавливается цель учета расходов, уменьшающих налогооблагаемый доход. Исключением для этого правила являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие уплату единого налога по специальным налоговым режимам в двух случаях:

- 1) если производится уплата единого налога по упрощенной системе налогообложения и в качестве объекта налогообложения выбраны доходы;
- 2) если производится уплата единого налога по системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход по отдельным видам деятельности.

Последняя цель должна касаться бухгалтерского учета расходов для бухгалтерской финансовой отчетности согласно ПБУ 10/99 [4].

Вторым шагом в этой цепочке действий должно быть утверждение классификаций затрат и расходов по каждой цели. Бухгалтерский управленческий производственный учет может предусматривать как минимум две классификации затрат (табл. 1):

- 1) для расчета себестоимости произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), а также для расчета себестоимости продаж;
- 2) для принятия управленческих решений и планирования.

Налоговый кодекс диктует свои условия классификации расходов. Их перечень, или номенклатура, зависит от применяемой системы налогообложения с учетом их классификации для целей налогового учета. Если применяется общий режим налогообложения дохода (прибыли), то согласно п. 2 ст. 252 гл. 25 НК РФ все расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы [9].

Ст. 253 НК РФ дает более детальную группировку расходов, связанных с производством и реализацией [9]. Как указано в п. 1 ст. 253 НК РФ [9], расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя:

- 1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- 2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- 3) расходы на освоение природных ресурсов;
- 4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- 5) расходы на обязательное и добровольное страхование;

**Минимальный перечень номенклатуры классификации затрат
для целей управленческого учета, рекомендуемый для субъектов малого предпринимательства**

Признак классификации	Элементы классификации
1. Для расчета себестоимости произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), расчет себестоимости продаж	1. Материальные ресурсы, используемые в производстве. 2. Оплата труда. 3. Отчисления на социальные нужды. 4. Содержание основных средств. 5. Работы и услуги вспомогательных производств. 6. Работы и услуги обслуживающих производств. 7. Налоги, сборы и другие платежи. 8. Прочие затраты. 9. Потери от брака. 10. Общепроизводственные расходы. 11. Общехозяйственные расходы. 12. Коммерческие расходы
2. Для принятия управленческих решений и планирование	1. Переменные. 2. Условно постоянные

6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Обязательной расшифровке подлежит такой элемент классификации расходов, как расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав). Эти расходы как расходы, связанные с производством и (или) реализацией, согласно п. 2 ст. 253 гл. 25 НК РФ подразделяются:

- 1) на материальные расходы;
- 2) на расходы на оплату труда;
- 3) на суммы начисленной амортизации;
- 4) на прочие расходы [9].

Для специальных налоговых режимов, таких как система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) и упрощенная система налогообложения, гл. 26 Налогового кодекса РФ предусматривает закрытый перечень расходов. Данные расходы подразумевают прямое их отнесение на уменьшение налогооблагаемых доходов без какой-либо группировки [9].

Бухгалтерский финансовый учет определяет следующую классификацию расходов в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации, предусмотренную п. 4 ПБУ 10/99 «Расходы организации»:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы [4].

Согласно п. 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации» при формировании расходов по обычным видам деятельности для целей бухгалтерского финансового учета должна быть обеспечена их группировка по следующим пяти элементам:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация;
- 5) прочие затраты [4].

Для сравнения, как уже говорилось выше, в налоговом законодательстве их четыре – см. п. 2 ст. 253 гл. 25 НК РФ [9].

Последним шагом формирования системы классификации номенклатуры затрат (расходов) на счетах первого

порядка является процесс сопоставления расходов и затрат всех целей и формирование на основе этой информации системы счетов второго и третьего порядка, то есть системы субсчетов и счетов аналитического учета.

Перечень статей расходов через формирование элементов затрат согласно п. 8 ПБУ 10/99 [4] и п. 2 ст. 253 гл. 25 НК РФ [9] или номенклатура статей затрат должны формироваться начиная с управленческого (производственного) учета. Следовательно, счетами второго порядка являются элементы затрат. Применение элементов затрат определяется потребностями управленческого производственного учета. Для учета расходов по элементам затрат В. Ф. Палий [10] рекомендует применение управленческих счетов под номерами 30–39. Управленческие счета 30–39 следует относить к счетам первого порядка, а статьи затрат будут относиться к счетам второго, а не третьего порядка.

При определении состава счетов второго и третьего порядков учитывается классификация затрат по разным признакам, в основе которой должна быть их классификация, применяемая в системе формирования производственной отчетности с учетом обеспечения их регулирования, т. е. определяющим в выборе статей затрат является управленческий производственный учет. В основе такого подхода определения номенклатуры затрат заложено деление затрат по отношению к объемам производства. При таком подходе:

- на счете 20 «Основное производство» необходимо определить перечень переменных статей затрат или совокупные затраты на единицу продукции (работ, услуг) с учетом технологических норм;
- на счете 26 «Общехозяйственные расходы» необходимо определить перечень условно постоянных статей затрат для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом;
- на счете 44 «Расходы на продажу» необходимо определить перечень условно переменных затрат, предназначенных для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг.

Пример формирования системы счетов аналитического учета (второго и третьего порядка) для счетов первого порядка 20 «Основное производство» и 25 «Общепроизводственные расходы» приведен в табл. 2.

**Рекомендуемая структура счетов синтетического учета расходов
для субъектов малого предпринимательства, применяющих общий режим налогообложения**

Наименование счета первого порядка	Счета аналитического учета затрат (расходов), или счета второго и третьего порядка				
	Субсчета, или аналитические счета второго порядка	Классификация расходов по элементам затрат, или аналитические счета третьего порядка (для целей расчета себестоимости произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг)	Признак управленческого учета, или аналитические счета четвертого порядка	Признак финансового учета	Классификация для целей налогового учета согласно гл. 25 НК РФ
20 «Основное производство»	По видам выпускаемой продукции (работ, услуг)	1. Материальные затраты. 2. Затраты на оплату труда. 3. Отчисления на социальные нужды. 4. Амортизация. 5. Содержание основных средств. 6. Работы и услуги вспомогательных производств. 7. Работы и услуги обслуживающих производств. 8. Налоги, сборы и другие платежи. 9. Потери от брака. 10. Прочие затраты. 11. Общепроизводственные расходы	Переменные расходы	1. Расходы по обычным видам деятельности. 2. Прочие расходы	1. Расходы, связанные с производством. 2. Внереализационные расходы. 3. Расходы, не принимаемые для целей налогового учета
25 «Общепроизводственные расходы»	Нет	1. Материальные затраты. 2. Затраты на оплату труда. 3. Отчисления на социальные нужды. 4. Амортизация. 5. Содержание основных средств. 6. Налоги, сборы и другие платежи. 7. Прочие затраты	1. Переменные расходы. 2. Условно постоянные расходы	1. Расходы по обычным видам деятельности. 2. Прочие расходы	1. Расходы, связанные с производством. 2. Внереализационные расходы. 3. Расходы, не принимаемые для целей налогового учета

Перечень расходов, приведенных в столбце 3 табл. 2, можно представить более детально, то есть расшифровать материальные затраты, затраты на оплату, затраты на содержание основных средств, прочие затраты как счета второго и третьего порядка, а также последующих уровней.

Такой подход к формированию системы счетов первого, второго и третьего порядков позволит субъектам малого предпринимательства:

1) формировать (управленческую) производственную (внутреннюю) отчетность для целей принятия управленческих

решений по обеспечению эффективности управления затратами;

2) формировать бухгалтерскую финансовую отчетность для всех заинтересованных пользователей по финансовым результатам деятельности субъектов малого предпринимательства;

3) формировать налоговую отчетность и уменьшение налогооблагаемых доходов на основе оптимального налогового администрирования расходов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 // Бухгалтерский учет. 2004. № 16.
2. О бухгалтерском учете. Раздел: Бухгалтерский учет и аудит (в редакции от 10.06.2010): проект Федерального закона [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/>. (дата обращения 22.03.2011).
3. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.97 // Финансовая газета. 1998. № 1.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: приказ Минфина РФ от 06.05.99 № 33н (ред. от 08.11.2010) (Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.05.1999 № 1790) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1999. № 26.
5. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» /ПБУ 21/2008/): приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н (зарегистрировано в Минюсте РФ 27.10.2008 № 12522) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2008. № 44.
6. О бухгалтерском учете: федер. закон РФ от 21.11.1996 № 129-ФЗ: принят ГД ФС РФ 23.02.1996 (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 48. Ст. 5369.

7. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) // Экономика и жизнь. 2000. № 46.

8. Кондраков Н. П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2008. С. 22.

9. Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. 2): принят ГД ФС РФ 19.07.2000 (ред. от 28.12.2010) (с изм. и доп., вступающими в силу с 30.01.2011) // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

10. Палий В. Ф., Палий В. В. Счета управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2001. № 7. С. 72–78.

REFERENCES

1. On the approval of the Concept of development of the book-keeping and accounting in the Russian Federation for the middle-term period: order of the RF Ministry of finances dated 01.07.2004 # 180 // Book-keeping. 2004. # 16.

2. On the book-keeping. Section: Book-keeping and audit (revisions as of 10.06.2010): draft of the Federal Law [Electronic resource]. Access mode: <http://www.minfin.ru/ru/>. (date of viewing 22.03.2011).

3. The concept of the book-keeping in the market economy of Russia: approved by the Methodological board for the book-keeping of the RF Ministry of finances, Presidential board IPB on 29.12.97 // Financial newspaper. 1998. # 1.

4. On approval of the Provision on the book-keeping “Expenses of the company” PBU 10/99: order of the RF Ministry of finances dated 06.05.99 # 33n (revision as of 08.11.2010) (registered by the RF Ministry of justice on 31.05.1999 # 1790) (revised and amended on 01.01.2011) // Bulletin of regulatory enactments of the federal authorities of executive power.. 1999. # 26.

5. On approval of provisions of the book-keeping (together with the provision of the book-keeping “Accounting policy of the company” (PBU 1/2008), provision on the book-keeping “Changes of the appraisal values” (PBU 21/2008)): order of the RF Ministry of finances dated 06.10.2008 No 106n (registered at the RF Ministry of justice on 27.10.2008 # 12522) (revised and amended on 01.01.2011) // Bulletin of regulatory enactments of the federal authorities of executive power. 2008. # 44.

6. On the Book-keeping: federal law of the RF dated 21.11.1996 # 129-FZ: approved by the State Duma of the RF Federal Board on 23.02.1996 (revised and amended on 01.01.2011) // Collection of the RF legislation. 1996. # 48. Article. 5369.

7. On the approval of the Plan of book-keeping accounts of financial and economic activities of the companies and the Instruction for its application: the order of the RF Ministry of finances dated 31.10.2000 # 94 (revision as of 08.11.2010) // Economics and life. 2000. # 46.

8. Kondrakov N. P., Ivanova M. A. Management book-keeping: text book. M.: INFRA-M, 2008. P. 22.

9. TaxCode of the Russian Federation (P. 2.): approved by the State Duma of the RF Federal Board on 19.07.2000 (revisions as of 28.12.2010) (revised and amended on 30.01.2011) // Collection of the RF legislation. 2000. # 32. Article 3340.

10. Paliy V. F., Paliy V. V. Accounts of management accounting // Book-keeping. 2001. # 7. P. 72–78.

УДК 657

ББК 65.052.206

Ахрамеев Андрей Николаевич,

аспирант каф. бухгалтерского учета и аудита

Волгоградской государственной сельскохозяйственной академии,

г. Волгоград,

e-mail: hramzik@mail.ru

ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТЕ ОРГАНИЗАЦИЙ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ

ANALYTIC PROCEDURE APPLICATION FEATURES IN THE AUDITING OF CONSUMER'S COOPERATIVE ORGANIZATIONS

В статье затрагивается вопрос об особенностях применения аналитических процедур в аудите организаций потребительской кооперации. Рассматривается сущность, виды, законодательное регулирование применения аналитических процедур, их значение на всех этапах аудиторской проверки. Описывается информационное обеспечение, условия эффективности применения аналитических процедур и разумной уверенности ауди-

тора в достоверности полученных результатов. В статье указывается специфика применения аналитических процедур в независимом аудите организаций потребительской кооперации в связи с особенностями организации хозяйственной деятельности в форме кооператива.

The article covers the analytic procedures application features in the audit of consumer cooperative organiza-