

На правах рукописи

**КОБА ЕКАТЕРИНА ЕВГЕНЬЕВНА**

**УЧЕТ И ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ В ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ  
СУБЪЕКТАХ МАЛОГО БИЗНЕСА ПО РЕМОНТУ  
АВТОТРАНСПОРТНЫХ СРЕДСТВ**

Специальность: 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва 2010

Диссертация выполнена на кафедре бухгалтерского учета АНО ВПО  
Центросоюза РФ «Российский университет кооперации»

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор  
**Овсийчук Мария Федоровна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Скачко Галина Александровна**

кандидат экономических наук, доцент  
**Качкова Ольга Евгеньевна**

Ведущая организация - ГОУ ВПО «Государственный университет  
управления»

Защита состоится 24 декабря 2010 года в 14.00 на заседании совета по  
защите докторских и кандидатских диссертаций Д 513.002.03 при АНО ВПО  
Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» по адресу: 141014,  
Московская область, г. Мытищи, ул. В. Волошиной, д. 12/30, зал диссертаци-  
онных советов (корпус 4, комн. 235)

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке АНО ВПО  
Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», автореферат разме-  
щен на официальном сайте [www.ruc.su](http://www.ruc.su).

Автореферат разослан «    » ноября 2010 г.

Учёный секретарь  
совета по защите докторских и  
кандидатских диссертаций Д 513.002.03

Е.В.Зубарева

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы.** Рост ВВП и реальных доходов населения за последние десять лет не только в России, но и в Московской области позволили увеличить количество автомобилей, находящихся в пользовании у населения. С развитием автомобильного рынка увеличилась потребность в услугах по ремонту и техническому обслуживанию автотранспорта. Эти услуги в Московской области предоставляют, в основном, предприятия малого бизнеса.

Малое предпринимательство стало важнейшим сектором народного хозяйства, который оказывает значительное влияние на социально-экономическую ситуацию в целом по России, а также заняло прочное место в структуре экономики Московской области и играет существенную роль в социальной жизни ее населения. Предприятия малого бизнеса способствуют формированию рыночной экономики, сочетанию разных форм собственности и адекватной им модели хозяйствования.

Авторемонтные предприятия малого бизнеса Московской области оказывают услуги по техническому обслуживанию, ремонту автомобилей, диагностированию узлов и агрегатов, противокоррозионной обработке кузовов, капитальному ремонту агрегатов, подготовке автомобилей к техническому осмотру, продаже и предпродажной подготовке автомобилей и др.

В зависимости от предоставляемых услуг организации по ремонту автотранспортных средств применяют общий режим налогообложения, упрощенную систему налогообложения и единый налог на вмененный доход, что оказывает существенное влияние на организацию бухгалтерского учета.

Кроме того, авторемонтные предприятия используют разные подходы в формировании цены на свои услуги. Как правило, на авторемонтные услуги цена формируется с учетом рыночных цен. Чтобы выжить в конкурентной борьбе, обеспечить рентабельность оказанных услуг, предприятиям малого бизнеса необходимо более рационально использовать и своевременно выявлять отклонения в расходовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Для этого

необходим анализ ситуации, оперативное принятие решений, сбор наиболее подробной информации, сопровождаемой аналитическими выводами, т.е. необходимо иметь информационную систему, способствующую принятию своевременных и обоснованных управленческих решений. Решить эти задачи возможно, внедряя современные системы учета и организацию внутреннего контроля в субъектах малого бизнеса по ремонту автотранспортных средств.

**Степень разработанности проблемы.** Проблемы учета, анализа и построения системы внутреннего контроля, развития и совершенствования методологии на современном этапе исследовались отечественными и зарубежными учеными.

В частности, значительный вклад в разработку теоретических положений учета, внутреннего контроля, экономического анализа и аудита в различных отраслях экономики внесли: Н.А. Адамов, А.С. Бакаев, И.А. Белобжецкий, В.В. Бурцев, М.А. Вахрушина, С.К. Егорова, Е.А. Еленевская, Р.В. Калининичева, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Т.И. Кисилевич, Н.П. Кондраков, С.А. Николаева, М.В. Мельник, М.Ф. Овсяичук, В.Я. Овсяичук, В.И. Петрова, В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, Л.В. Попова, Т.М. Рогуленко, А.А. Савин, Л.В. Сотникова, В.П. Суйц, С.А. Стуков, А.Е. Суглобов, А.А. Терехов, А.Д. Шеремет и др.

Теоретические аспекты сущности учета и контроля освещены в работах зарубежных исследователей – К. Друри, Д. Робертсона, Дж. Фостера, Ч.Т. Хонгрена и др.

Организации учета, анализа, аудита и внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах малого бизнеса посвящены работы В.В. Брызгалина, Д.А. Ендовицкого, Л.Т. Ибадова, М.Г. Лапуста, Г.В. Максимовой, В.Д. Новодворского, М.Ф. Овсяичук, А.В. Шохнех и др.

Однако в работах указанных авторов исследованы отдельные концепции и направления учета и контроля деятельности малых экономических субъектов в целом, без учета их отраслевых особенностей.

В опубликованных работах не нашли достаточного отражения изучение проблем учета и организации внутреннего контроля в хозяйствующих субъек-

тах малого бизнеса по ремонту автотранспортных средств.

В связи с этим возникла необходимость изучения и совершенствования учета и системы внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах малого бизнеса по ремонту автотранспортных средств, а практическая востребованность обусловила выбор темы диссертационной работы, определила круг исследуемых вопросов, цель и задачи работы.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационной работы является обоснование теоретических и разработка организационно-методических подходов, завершающихся предложением методик по учету и внутреннему контролю позволяющих повысить эффективность финансово-хозяйственной деятельности в организациях по ремонту автотранспортных средств.

Реализация цели исследования потребовала научной проработки и решения следующих основных задач:

- изучить организацию бухгалтерского управленческого учета и систему внутреннего контроля в организациях по ремонту автотранспортных средств и определить роль и функции учета в малом предпринимательстве;

- проанализировать затраты и их структуру на оказание услуг в субъектах малого бизнеса по ремонту автотранспортных средств, уточнить классификацию затрат для организации оперативного учета и контроля их уровня;

- исследовать организацию управленческого учета и обосновать подход к выделению центров затрат по организационно-технологическому признаку, и их влияние на получение объективной информации о затратах на авторемонтные услуги;

- изучить существующие в отечественной и зарубежной теории и практике способы распределения косвенных затрат, определить возможность их применения в исчислении себестоимости заказов по ремонту автотранспортных средств;

- предложить создание интегрированной системы учета, включающей бухгалтерский финансовый и бухгалтерский управленческий учет, при этом разработать учетные регистры интегрированного учета, позволяющие получать

оперативную информацию, пригодную для принятия экономических решений;

- предложить методические подходы к организации внутреннего контроля.

**Область исследования.** Исследование соответствует п.1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.11. «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции» раздела 1 «Бухгалтерский учет», п. 3.9. «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии» раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия» специальности 08.00.12. «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта научных специальностей ВАК Российской Федерации (экономические науки).

**Предметом исследования** является организация бухгалтерского финансового, бухгалтерского управленческого учета и внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах малого бизнеса по ремонту автотранспортных средств.

**Объектом исследования** является финансово-хозяйственная деятельность в хозяйствующих субъектах малого бизнеса по ремонту автотранспортных средств Московской области.

**Теоретическую и методологическую основу исследования** составили труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов по проблемам теории и методологии бухгалтерского финансового, бухгалтерского управленческого учета, калькулирования себестоимости услуг и организации внутреннего контроля.

В ходе исследования изучены законодательные и нормативные акты РФ, постановления Правительства РФ, материалы периодических изданий по рассматриваемой проблеме.

Методологической базой исследования послужили общенаучные принципы исследования, предполагающие комплексный и системный подход к изучению экономических закономерностей и явлений. Научные положения, выводы и рекомендации получены на основе таких общенаучных приемов и методов, как индукция, дедукция, анализ, синтез, системный подход. Статистиче-

ские данные обработаны с применением методов группировки, классификации, выборки, сравнения и обобщения.

**Информационную базу исследования** составили статистические данные, бухгалтерская и налоговая отчетность, личные наблюдения, публикации в специализированных периодических изданиях по исследуемой проблеме, интернет ресурсы.

**Научная новизна** исследования состоит в комплексном исследовании проблемы, что позволило теоретически обосновать и разработать методики организации учета и внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности в субъектах малого бизнеса по ремонту автотранспортных средств, направленных на повышение эффективности их деятельности.

Научная новизна исследования подтверждается полученными результатами, выносимыми на защиту:

- предложена группировка затрат по классификационным признакам, отражающим их экономическое содержание; по организационно-технологическому признаку созданы центры затрат, позволяющие повысить информативность оперативного учета и усилить внутренний контроль за уровнем затрат;

- разработана методика расчета стоимости ремонтных работ при использовании запасных частей и расходных материалов, без выделения торговой наценки на их приобретение. Предлагаемая методика позволит не применять разные налоговые режимы, увеличить прибыль, сократить объем учетных работ;

- предложена методика с созданием учетных электронных регистров, распределения прямых и косвенных затрат по центрам затрат и заказам, позволяющая усилить внутренний контроль за формированием себестоимости, оперативно принимать управленческие решения по снижению себестоимости производимых работ, экономической выгоды оказания тех или иных видов услуг, эффективности принятой политики ценообразования;

- разработана модель интегрированной системы бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого учета, включающая аналитическую

схему бухгалтерских счетов, использование которой позволяет более глубоко анализировать информацию о затратах, их структуру, виды, группировку затрат по видам, центрам затрат, которые являются и центрами ответственности;

- предложена комплексная методика внутреннего контроля, позволяющая осуществлять контроль за процессами оказания услуг и затратами в организациях малого бизнеса по ремонту автотранспортных средств.

**Практическая значимость** результатов исследования состоит в том, что использование разработок, представленных в диссертации, будет способствовать повышению оперативности учета, эффективности внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности и увеличению рентабельности в хозяйствующих субъектах малого бизнеса по ремонту автотранспортных средств.

Основные положения исследования могут быть использованы в учебном процессе вузов при изучении дисциплин «Контроль и ревизия», «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерский управленческий учет».

**Апробация и внедрение основных результатов исследования.** Основные положения диссертационной работы докладывались и обсуждались на научно-практических конференциях профессорско-преподавательского состава и аспирантов: Королевского института управления, экономики и социологии в 2008 году, Российского университета кооперации в 2009 году.

Результаты исследования по учету и внутреннему контролю применяются в практической деятельности аудиторской компании СМК «Аудит» (акт внедрения от 25.03.2010 г.); предложенная автором методика расчета стоимости услуг, система учета затрат по видам оказываемых услуг, регистры электронных таблиц, рекомендации по порядку формирования системы внутреннего контроля, график документооборота и разработанная первичная учетная документация используются в Королевском авторемонтном предприятии ООО «Олимп-Сервис» (акт внедрения от 04.04.2010 г.).

**Публикации.** По теме диссертационного исследования опубликовано семь научных работ общим объемом 8,2 п. л. (авторских – 8,2), из которых три статьи в изданиях, рекомендованных ВАК.



**Структура и объем работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Объем работы составляет 173 страницы машинописного текста. В работе содержатся 20 таблиц, 14 рисунков, 10 приложений. Список использованной литературы содержит 172 источника.

**Во введении** обоснована актуальность выбранной темы диссертационной работы, определены цель, задачи и объект исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость проведенного исследования, апробация и внедрение его результатов.

**В первой главе** «Теоретические основы организации системы учета и контроля в малом предпринимательстве» изучена динамика развития малого предпринимательства, в т. ч. по оказанию авторемонтных услуг на примере организаций Московской области; обоснованы факторы, оказывающие влияние на развитие малого бизнеса; определены роль, задачи, функции бухгалтерского финансового, бухгалтерского управленческого учетов и внутреннего контроля в малом предпринимательстве; отражено влияние режимов налогообложения на организацию учета и внутреннего контроля.

**Во второй главе** «Организация учета затрат в авторемонтных предприятиях и пути его совершенствования» исследована номенклатура затрат, практика создания центров затрат; приведены рекомендации учета торговых наценок на запасные части; для оперативного учета и контроля за уровнем затрат предложена методика распределения прямых и косвенных затрат; предложена схема счетов в интегрированной системе финансового и управленческого учета, использование которой позволяет более глубоко анализировать информацию о затратах, их структуру, виды, группировки по видам, центрам затрат и местам возникновения в авторемонтных предприятиях малого бизнеса.

**В третьей главе** «Внутренний контроль в авторемонтных предприятиях» выделены функции, сущность, основные элементы и значение системы внутреннего контроля. Разработан ряд первичных документов, график документооборота, бланк заказ-наряда, регистры учета выручки, позволяющие контролировать полноту ее сдачи, обобщены теоретические положения, определяющие

роль внутреннего контроля в системе управления деятельностью организаций малого бизнеса, разработана комплексная методика внутреннего контроля, позволяющая осуществлять контроль за процессами оказания услуг и затратами в организациях малого бизнеса по ремонту автотранспортных средств.

**В заключении** обобщены итоги исследования, сформулированы выводы и предложения, вытекающие из его результатов.

## **2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**Группировка затрат по классификационным признакам, отражающим их экономическое содержание; по организационно-технологическому признаку созданы центры затрат, позволяющие повысить информативность оперативного учета и усилить внутренний контроль за уровнем затрат.**

В целях управления хозяйственно-финансовой деятельностью организаций по ремонту автотранспортных средств необходима информация о затратах, сгруппированная по классификационным признакам.

Затраты классифицируются по влиянию объема производства, по способу отнесения на себестоимость, по отношению к производственному процессу, по времени исчисления себестоимости и др. При этом оперативность управленческого учета обеспечивается разделением затрат на переменные, условно переменные, условно постоянные, а также на прямые и косвенные. На классификацию затрат оказывают влияние организационная структура, вид деятельности и технологический процесс.

Исследования автора показали, что состав калькуляционных статей при оказании услуг авторемонтными организациями достаточно широк и разнообразен. Для более полного отражения в учете процесса формирования затрат и определения себестоимости по предприятию, по центрам затрат и заказам разработана калькуляционная аналитическая структура статей затрат (таблица 1, стр.12).

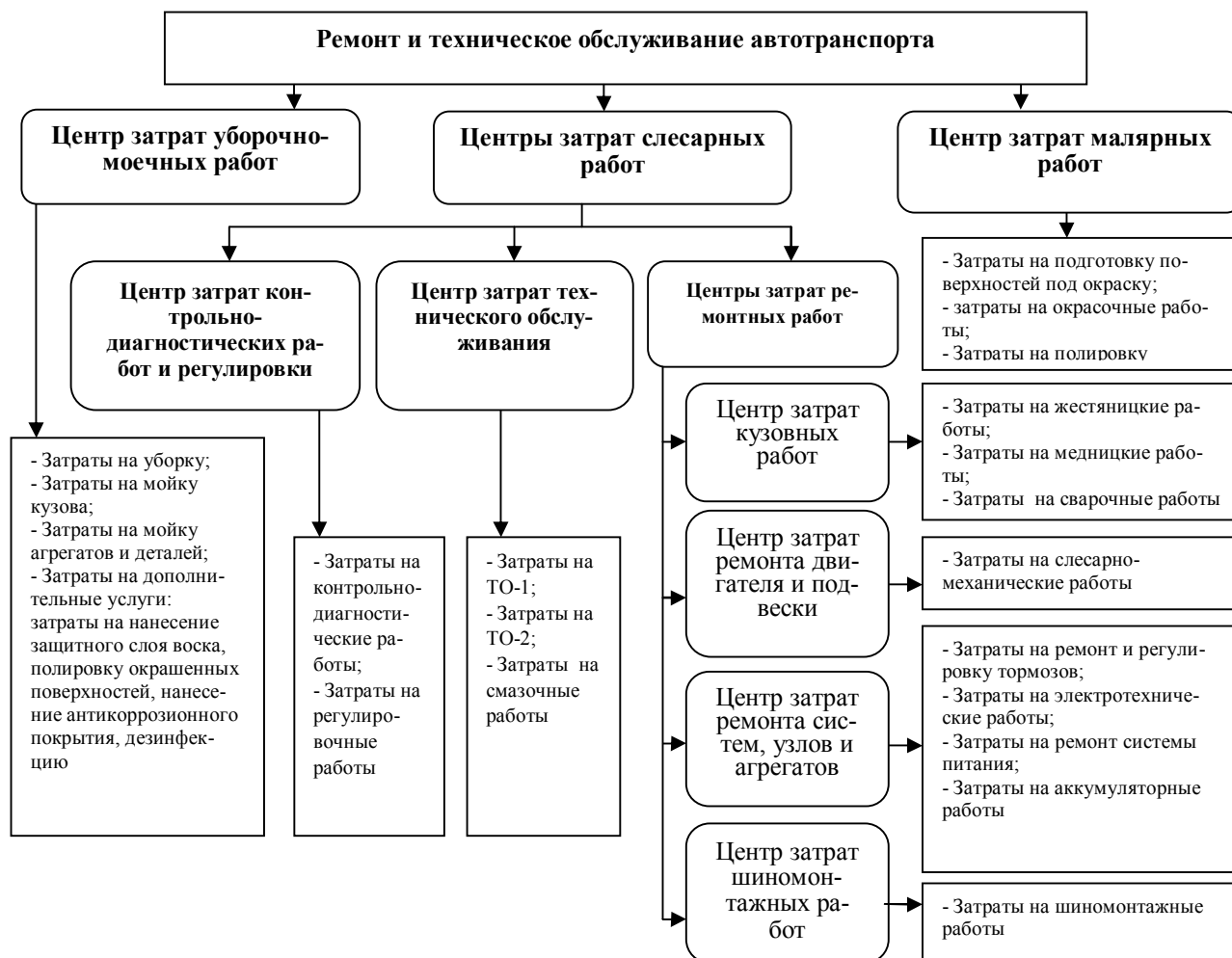
**Таблица 1 – Классификация затрат на оказание услуг авторемонтными предприятиями  
малого бизнеса**

Виды затрат	Классификационный признак		Синтетический счет
	прямые	переменные	
Основные материалы непосредственно устанавливаемые на автотранспорт, в том числе запасные части	прямые	переменные	20 «Основное производство»
Основная сдельная заработная плата основных производственных рабочих	прямые	переменные	20 «Основное производство»
Отчисления на соц. нужды с основной заработной платы основных производственных рабочих	прямые	переменные	20 «Основное производство»
Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих	косвенные	условно-переменные	25 «Общепроизводственные расходы»
Заработная плата и премии работников АУП цеха, ИТР и обслуживающего персонала	косвенные	условно-переменные	25 «Общепроизводственные расходы»
Отчисления на соц. нужды с доп. заработной платы основных производственных рабочих, АУП цехов, ИТР и обслуживающего персонала	косвенные	условно-переменные	25 «Общепроизводственные расходы»
Текущий ремонт и уход за оборудованием и содержание его в рабочем состоянии	косвенные	условно-переменные	25 «Общепроизводственные расходы»
Электроэнергия, вода, стоки на технологические нужды, вспомогательные материалы, инструменты и хоз. инвентарь	косвенные	условно-переменные	25 «Общепроизводственные расходы»
Содержание в надлежащем санитарном состоянии, арендная плата, кап. ремонт производственных помещений	косвенные	условно-постоянные	25 «Общепроизводственные расходы»
Услуги сторонних организаций и прочие расходы на содержание и ремонт помещений и оборудования	косвенные	условно-постоянные	25 «Общепроизводственные расходы»
Амортизация основных средств общепроизводственного и общехозяйственного назначения и нематериальных активов	косвенные	условно-постоянные	25 «Общепроизводственные расходы»
Прочие общепроизводственные расходы, в т.ч. разработка технической документации, др.	косвенные	условно-постоянные	25 «Общепроизводственные расходы»
Заработная плата и премии работников аппарата управления	косвенные	условно-постоянные	26 «Общехозяйственные расходы»
Отчисления на соц. нужды с заработной платы работников аппарата управления	косвенные	условно-постоянные	26 «Общехозяйственные расходы»
Материалы для управленческих нужд, машинописной, множительной и другой оргтехники, бланки учета, отчетности, канцелярские принадлежности и др.	косвенные	условно-постоянные	26 «Общехозяйственные расходы»
Содержание и текущий ремонт зданий, сооружений, инвентаря общехозяйственного назначения	косвенные	условно-постоянные	26 «Общехозяйственные расходы»
Прочие общехозяйственные расходы: налоги, сборы, платежи, подготовка и переподготовка кадров; почтово-телеграфные расходы; консультационные, юридические и аудиторские услуги; выплата компенсаций за использование личного автотранспорта	косвенные	условно-постоянные	26 «Общехозяйственные расходы»

Создание информационной базы для бюджетирования и управленческого анализа как финансовых показателей, так и технико-экономических параметров производства, влияющих на уровень себестоимости заказов, вызывает необходимость учитывать затраты по центрам возникновения.

Исследования автора позволили сделать вывод, что в организациях по ремонту автотранспортных средств объектами учета затрат по местам их возникновения (центры затрат и ответственности) являются виды выполняемых работ, сгруппированные по организационно-технологическому признаку. При этом целесообразно выделение центров уборочно-моечных, слесарных и малярных затрат. Группировка затрат по центрам возникновения, которые одно-

временно являются центрами ответственности, представлена на рисунке 1.



**Рисунок 1 - Группировка затрат на ремонт и техническое обслуживание автотранспорта по центрам их возникновения (центрам хозяйственной ответственности)**

**Методика расчета стоимости ремонтных работ при использовании запасных частей и расходных материалов без выделения торговой наценки на их приобретение.**

При ремонте и техническом обслуживании автотранспортных средств авторемонтные организации заменяют запасные части, непригодные для эксплуатации, новыми. При этом, запасные части и расходные материалы учитывают на счете «Материалы», которые при установке входят в стоимость оказанных услуг, списывают по цене приобретения.

На деятельность по оказанию услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств распространяется система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД) (гл.26.3ст. 346.26

НК РФ).

Авторемонтным организациям, имея дополнительные затраты на приобретение и хранение запасных частей и расходных материалов, не выгодна их установка и учет без наценок. Если же авторемонтные организации при ремонте автомобиля отражают стоимость запасных частей и расходных материалов с наценкой, то, согласно НК РФ, у организации возникает вид деятельности – розничная торговля. Это обязывает их вести учет по двум налоговым режимам, что приводит к увеличению объема учетных работ.

Исследования автора показали, что авторемонтные организации могут возместить свои расходы на приобретение и хранение запасных частей и расходных материалов без увеличения объема учетной работы, связанной с организацией раздельного учета по двум налоговым режимам, если в стоимость ремонтов включать сумму торговой наценки, а стоимость услуг в преysкуранте цен указать по двум графам. В первой указать стоимость услуг с учетом стоимости используемых запасных частей и расходных материалов, а во второй стоимость этих же услуг, но без стоимости запасных частей и расходных материалов.

Определение стоимости нормо-часа вида работ с учетом стоимости запасных частей и расходных материалов с наценкой в этом случае будет основываться на следующем равенстве:  $p_{nh}^i = \frac{FC+P}{q} + vc^i$ , где  $FC$  – суммарные постоянные издержки, руб.;  $P$  – планируемая прибыль, руб.;  $p_{nh}^i$  – стоимость нормо-часа по  $i$ -му виду работ, руб.;  $vc^i$  – переменные издержки на один нормо-час  $i$ -го вида работ, руб.  $q$  – объем производимых работ, нормо-час.

Планируемая прибыль находится по формуле:  $P = P_{sp} + P_{pl}$ , где  $P_{sp}$  – наценка на запасные части, руб.;  $P_{pl}$  – целевая (заданная) сумма прибыли по выполняемым работам, руб.

Тогда стоимость  $i$ -го вида работ, осуществляемых с использованием запасных частей будет находиться по формуле:  $CW_{sp}^i = p_{nh}^i \times q^i + c_{sp}^i$ , где  $q^i$  – количество нормо-часов, необходимых для производства  $i$ -го вида работ, нормо-час;

$c_{sp}^i$  – стоимость запасных частей необходимых для производства  $i$ -го вида работ без наценки, руб.

Стоимость  $i$ -го вида работ без использования запасных частей находится по формуле:  $CW_{н.к}^i - CW_{sp}^i - c_{sp}^i$

После расчетов стоимость нормо-часа утверждается приказом руководителя в виде прейскуранта цен на услуги авторемонтной организации.

Предложенная методика позволит экономить трудовые и материальные ресурсы, максимизировать прибыль и сократить объем учетных работ.

**Методика оперативного распределения прямых и косвенных затрат по объектам затрат и заказам, с созданием учетных регистров, позволяющая усилить внутренний контроль за формированием себестоимости видов работ, отдельных заказов и принимать управленческие решения по снижению себестоимости производимых работ, выгоды оказания тех или иных видов услуг.**

Эффективность работы организации во многом зависит от информации о формировании себестоимости. Себестоимость продукции определяют с помощью калькулирования. В настоящее время авторемонтные предприятия малого бизнеса для организации учета затрат и калькулирования себестоимости выполненных работ применяют позаказный метод калькулирования с распределением косвенных затрат на заказы пропорционально основной заработной плате.

Исследования автора показали - доля косвенных затрат в авторемонтных предприятиях значительно выше прямых, в связи с этим для повышения эффективности управления затратами и прибылью необходимо более точное их распределение на объекты учета. Автором проведен сравнительный анализ распределения косвенных затрат разными методами. Анализ распределения косвенных затрат пропорционально заработной плате, показал что при распределении косвенных затрат пропорционально заработной плате, уровень заработной платы основных производственных рабочих лишь относительно влияет на накопление косвенных затрат, является далеко не единственным и не решаю-

щим фактором их возникновения, что приводит к снижению точности калькуляций. Получивший, в настоящее время, широкое распространение функционально-стоимостной метод (метод ABC -Activity Based Costing) распределения косвенных расходов, несмотря на достаточную точность распределения косвенных затрат, для авторемонтных предприятий имеет высокую трудоемкость внедрения, возникают трудности сбора информации в разрезе драйверов (носителей) затрат, данная информация не содержится в регистрах бухгалтерского учета, а ее сбор достаточно затруднен. Чтобы выяснить, сколько времени (единиц драйвера) требуется на операцию, необходимо использовать различные методы наблюдений: хронометраж, фотографию рабочего дня, опросы и т.п., а данные о количестве осуществляемых операций за определенный период времени необходимо собирать регулярно.

Кроме этого, исследования автора позволили сделать вывод, что применяемая позаказная система учета затрат в авторемонтных организациях позволяет анализировать только себестоимость конкретного заказа, без информации о себестоимости производимых работ. Расширение информационных возможностей для организаций по ремонту автотранспортных средств автор видит в создании системы учета затрат, с использованием предложенной классификации затрат (таблица 1, стр.11) и в распределении затрат по местам их возникновения (центры затрат и ответственности) (рисунок 1,стр.12).

При внедрении данного метода целесообразно распределение затрат осуществлять по этапам:

1. Все затраты распределяются на прямые переменные «Основное производство», условно-переменные и условно-постоянные «Общепроизводственные расходы», условно-постоянные «Общехозяйственные расходы» (таблица 1,стр.11).

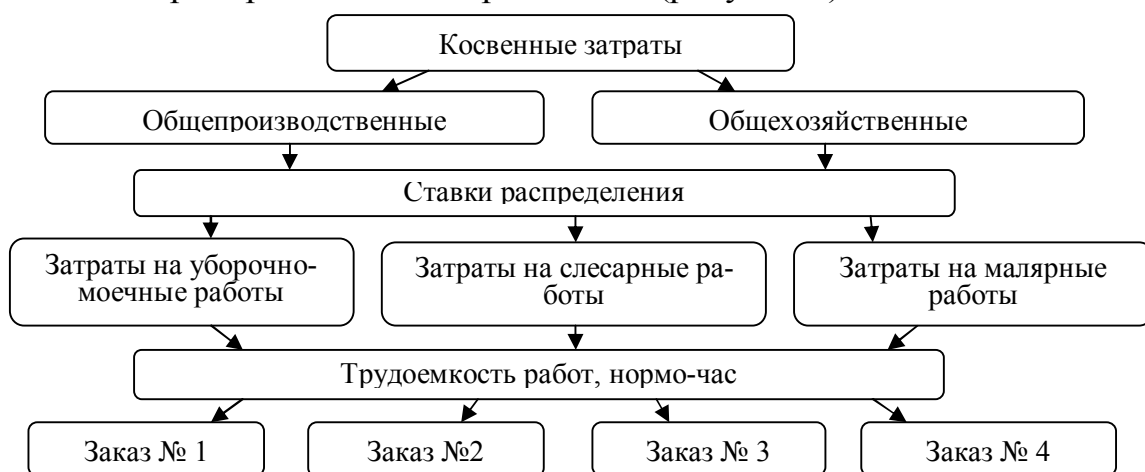
2. Прямые переменные затраты накапливаются на сгруппированных по видам работ центрах затрат (рисунок 1,стр.12) и одновременно на отдельных заказах. Условно-переменные, учитываемые на счете «Общепроизводственные расходы», распределяются между центрами затрат пропорционально разрабо-

танним ставкам распределения, которые определяют величину затрат по определенным центрам затрат, а на конкретные заказы их относят пропорционально фактически затраченным нормо-часам по видам работ (эта информация есть в заказ-наряде). В результате собирается информация о сокращенной себестоимости по центрам затрат, а также по отдельным заказам. Информация о сокращенной себестоимости позволит решать многие задачи управления затратами.

3. Каждая статья условно постоянных затрат счета «Общепроизводственные расходы» распределяется на центры затрат пропорционально своей ставке распределения, которая оказывает влияние на размер затрат определенного центра затрат.

4. Статьи счета «Общехозяйственные расходы» на центры затрат распределяются пропорционально затратам счета «Общепроизводственные расходы».

5. Условно-постоянные затраты счета «Общепроизводственные расходы» и условно-постоянные затраты счета «Общехозяйственные расходы» на заказы распределяются пропорционально нормо-часам (рисунок 2).



**Рисунок 2 - Система распределения косвенных затрат на ремонтные работы по центрам затрат и заказам**

Используя предложенную систему можно узнать наиболее точную стоимость конкретного заказа и одновременно стоимость отдельных видов работ, что позволит производить качественный анализ финансово-хозяйственной деятельности авторемонтной организации, принимать правильные экономически обоснованные управленческие решения, в том числе и по такому немаловажному вопросу как ценообразование на оказываемые услуги.



Для увеличения оперативности учетных работ, автором разработаны три регистра управленческого учета с использованием редактора электронных таблиц Microsoft Excel. В первом регистре отражается информация о распределении прямых переменных затрат счета «Основное производство». Во втором регистре общепроизводственные и общехозяйственные затраты сгруппированы и распределены по центрам затрат. Третий – сводный, в нем распределяются косвенные и прямые расходы по конкретным заказам в разрезе центров затрат и одновременно по видам деятельности. Все три таблицы взаимосвязаны друг с другом таким образом, чтобы каждый месяц можно вводить учетные данные только по статьям затрат, а все расчетные данные формируются автоматически и выводятся в необходимых разрезах во второй и третий регистр, что существенно упрощает трудоемкость учетных работ. Использование регистров позволяет оперативно осуществлять распределение затрат на заказы, на центры затрат, виды деятельности.

**Модель интегрированной системы бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого учета, включающая схему аналитических счетов, использование которой позволяет более глубоко анализировать информацию о затратах, их структуру, виды, группировки по видам, центрам затрат и местам возникновения.**

Применение интегрированной системы финансового и управленческого учета в авторемонтных предприятиях предполагает детализированный учет затрат по разным аналитическим признакам. Организация аналитического учета для этих целей возможна на основе разработанных автором схемы счетов аналитического учета, которая позволяет более детально анализировать оперативную информацию о затратах, их структуру, виды, группировки по видам, центрам ответственности и отображает распределение затрат по следующим аналитическим признакам: статья затрат; центр затрат - виды работ; объект затрат - заказ-наряд; вид затрат по характеру связи с объемом производства и разделением по видам деятельности с целью исчисления ЕНВД.

Данные аналитические счета выполняет функцию систематизации информации по счетам, а также дают возможность в течение месяца формировать оперативную плановую себестоимость на счетах аналитического учета по видам работ и заказам, а по окончании месяца формировать фактическую себестоимость (табл.2).

**Таблица 2 – Фрагмент корреспонденции счетов по отражению затрат на производство услуг по центру затрат уборочно-моечных работ, вид деятельности: ремонт и ТО автотранспорта**

Корреспонденция счетов												Хозяйственные операции	Сумма, руб.
Синтетические счета		Аналитические счета											
Дебет	Кредит	счет отнесения затрат	код статьи затрат	код центров затрат	код вида затрат по характеру связи с объемом производства	код вида деятельности № заказа	счет отнесения затрат	код статьи затрат	код центров затрат	код вида затрат по характеру связи с объемом производства	код вида деятельности № заказа		
												Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
20	70	<b>20</b>	70	УР	VC	A2	<b>70</b>	сотрудник	УР	VC	A2	Отражены затраты на ОЗП ОПР пост 1, заказ 2, переменные	214,00
20	69	<b>20</b>	69	УР	VC	A2	<b>69</b>	сотрудник	УР	VC	A2	Отражены затраты на основные материалы пост 1, заказ 2, переменные	36,00
25	25	<b>25,П</b>	25,Ф	УР	VC	-	<b>25,Ф</b>	6, 10,70,69	УР	VC	-	Отражены планируемые общепроизводственные косвенные затраты, переменные	709,22
20	25	<b>20</b>	25,П	УР	VC	A2	<b>25,П</b>	6, 10,70,69	УР	VC	A2	Планируемые общепроизводственные косвенные переменные затраты включены в состав затрат	709,22
25	60	<b>25,Ф</b>	6	УР	VC	-	<b>60</b>	Поставщик	УР	VC	-	Отражены фактические общепроизводственные переменные затраты	1042,97
	10		10	УР	VC		<b>10</b>	Вид материалов	УР	VC			
	70		70	УР	VC		<b>70</b>	Сотрудник	УР	VC			
	69		69	УР	VC		<b>69</b>	Сотрудник	УР	VC			
20	25	<b>20</b>	25,Ф	УР	VC	A2	<b>25,Ф</b>	6, 10,70,69	УР	VC	A2	Сумма отклонения планируемых общепроизводственных косвенных переменных затрат от фактических включена в состав затрат	333,75

В целях получения информации об ожидаемой себестоимости заказа автором предложено использовать бюджетные ставки косвенных расходов для каждого центра затрат в разрезе синтетических счетов затрат с распределением на переменные и постоянные. Для определения косвенных расходов, приходящихся на заказ, необходимо бюджетную ставку определенной группы затрат (группа 1 - переменные затраты счета 25, группа 2 - постоянные затраты счета 25 и группа 3 - постоянные затраты счета 26) по определенному центру затрат умножить на количество нормо-часов необходимых для производства определенных работ по заказу. По окончании месяца плановая себестоимость заказов

корректируется с учетом фактически произведенных косвенных затрат.

Предложенная схема счетов позволяет использовать стандартные синтетические проводки, вести учет в финансовом учете – методом полной себестоимости, а в управленческом получать информацию как о полной, так о сокращенной себестоимости, при этом операция вводится одной проводкой в оба вида учета. Данная система позволяет оперировать информацией о фактических и прогнозных затратах переменных и постоянных по счетам затрат, по центрам затрат и отдельно по каждому заказу в разрезе видов деятельности.

**Комплексная методика внутреннего контроля, позволяющая осуществлять контроль за процессами оказания услуг в авторемонтных предприятиях малого бизнеса.**

Для обеспечения эффективности внутреннего контроля в организациях по ремонту автотранспортных средств малого бизнеса целесообразно подвергать контролю все участки и структурные подразделения, он должен охватывать всю хозяйственно-финансовую деятельность организации в целом. При этом основными объектами контроля являются процесс оказания услуг и понесенные затраты в связи с осуществлением деятельности.

Формирование направления внутреннего контроля должно соответствовать основным этапам процесса оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспорта.

Для внутреннего контроля организаций по ремонту автотранспортных средств формируется программа контроля, она должна включать следующие разделы процедур: 1 - технологического контроля; 2 - учетно-экономического контроля.

Первый раздел программы охватывает перечень процедур технологического контроля, объединяющий первые три этапа процесса оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию: определение бюджета времени, назначение на обслуживание и при необходимости проведение диагностики. Второй раздел программы контроля объединяет перечень процедур учетно-

экономического контроля: этап 4 - оформление заказ-наряда, 5 этап - выполнение ремонта и технического обслуживания, 6 этап - выдача отремонтированного автомобиля. Целью 4-го этапа программы контроля является анализ эффективности системы управления и документооборота. Фрагмент программы представлен в таблице 3 (стр.21).

Основными первичными документами на оказание услуг являются: заявка на ремонт, заказ-наряд, договор оказания услуг, акт приема-передачи.

**Таблица 3 – Фрагмент программы внутреннего контроля за процессами оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств**

Этапы оказания услуг	Цели и задачи контроля	Процедуры контроля
<b>Раздел 1 Перечень процедур технологического контроля</b>		
1 этап - определение бюджета времени	Анализ и оценка эффективности системы диспетчерской службы авторемонтной организации	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Проверить наличие базы данных исполнителей и заказчиков;</li> <li>• Определить осуществляется ли постоянный контроль за рабочим процессом с возможностью своевременного реагирования на изменения, вносимые в ремонтный процесс для предотвращения отклонения от намеченных графиков;</li> <li>• Оценить процессы создания базы данных исполнителей и заказчиков услуг.</li> </ul>
2 – 3-й этапы – назначение на обслуживание и при необходимости проведение диагностики	Изучение и анализ организации производственного процесса, бюджетов времени и системы назначения на обслуживание	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Определить рациональность системы назначения на обслуживание;</li> <li>• Провести анализ показателей эффективности авторемонтной организации;</li> <li>• Проверить соответствие учтенного отработанного времени и выполнение работ по заказам с фактическим: <ul style="list-style-type: none"> <li>- сопоставить отражение объема фактически выполненных работ (нормо-часы) в разных документах;</li> <li>- сопоставить данные о начислении оплаты труда по заказам с данными актов выполненных работ.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Раздел 2 Перечень процедур учетно-экономического контроля</b>		
4 этап – оформление заказ-наряда	Анализ эффективности системы управления и документооборота	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Изучить номенклатуру дел и систему субординации авторемонтной организации, документооборот;</li> <li>• Проверить правильность и своевременность оформления и первичной учетной документации на оказание услуг (заявка на ремонт, заказ-наряд, договор оказания услуг, акт приема-передачи);</li> <li>• Проверить фиксацию документов (доверенности, требования - накладные) в журналах регистрации.</li> </ul>
5 этап - выполнение ремонта и технического обслуживания	Проверка обоснованности формирования и правильности учета издержек производства и калькулирование себестоимости заказов	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Проверить соблюдение принципа постоянства в учете затрат (неизменность выбранного с начала года метода учета затрат на производство и метода калькулирования себестоимости заказов, способов распределения косвенных расходов и издержек обращения в положении об учетной политике организации);</li> <li>• Проверить разграничение производственные затраты по отчетным периодам и по видам деятельности;</li> <li>• Проверить правильность начисления амортизации по основным средствам, нематериальным активам;</li> <li>• Выяснить обоснованность сумм затрат, связанных с организацией и управлением производством и способы их распределения на объекты учета и калькулирования.</li> </ul>
6 этап – выдача отремонтированного автомобиля	Проверка полноты отражения реализации услуг, соблюдение кассовой дисциплины и условий хранения денежных средств	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Проверить полноту поступления средств от оказания услуг;</li> <li>• Выявить состояние сохранности денежных средств, целесообразность и законность их использования.</li> </ul>

С целью усиления функций внутреннего контроля и повышения качества учета, целесообразно в организациях по ремонту автотранспортных средств использовать разработанный автором график документооборота, в котором предусмотрен контроль прохождения всей первичной учетной документации и от-

ветственность исполнителей за ее движением, бланк заказ-наряда в котором предусмотрены: предварительное калькулирование выполняемых работ, перечень запасных частей и расходных материалов, фактическая стоимость ремонта по всем видам работ с рекомендациями по дальнейшей эксплуатации автотранспортных средств, учетные и контрольно-сопоставительные регистры.

На этапе выполнения ремонта и технического обслуживания автотранспорта осуществляется контроль за производимыми в процессе производства работ затратами - 5-й этап программы. Цель контроля на данном этапе - проверка обоснованности формирования и правильности учета затрат на авторемонтные работы и калькулирование себестоимости заказов.

Завершающим этапом процесса оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспорта является выдача отремонтированного автомобиля. Цель контроля данного этапа оказания услуг - проверка полноты отражения реализации услуг и соблюдение кассовой дисциплины.

Применение предложенной методики внутреннего контроля авторемонтными предприятиями позволит повысить эффективность использования материальных и финансовых ресурсов, будет способствовать сохранности активов и своевременности возврата обязательств, обеспечения законности, достоверности и целесообразности хозяйственных операций, а также их оформления первичными документами, служащими основанием для отражения в бухгалтерском учете.

### **3. ОБЩИЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Выполненные исследования позволяют сформулировать следующие **выводы:**

1. Для обеспечения внутреннего контроля структурного формирования затрат необходима их классификация, в основу которой положен принцип их формирования по местам возникновения с дифференциацией по центрам затрат, исходя из хозяйственных связей, обусловивших потребление ресурсов;

2. Традиционная система учета и калькулирования затрат в авторе-

монтажных организациях не в полной мере способствует их оптимизации, не обеспечивает оперативности получения информации для контроля финансово-хозяйственной деятельности;

3. Для управления производством на предприятии важно, чтобы управленческий учет затрат по видам велся на предприятиях развернуто, с помощью различных методов, что позволяет обеспечить прозрачность учетной информации.

С целью совершенствования теории и практики организации учета и внутреннего контроля в авторемонтных организациях **рекомендуется:**

- применять предложенную классификацию затрат для организации системы оперативного распределения прямых и косвенных затрат на центры затрат и отдельные заказы;

- в целях повышения информативности оперативного учета и усиления внутреннего контроля за уровнем затрат создавать в системе управленческого учета центры затрат, исходя из видов работ;

- для повышения оперативности и достоверности над формированием себестоимости в разрезе центров затрат, отдельных заказов применять методику оперативного распределения прямых и косвенных затрат с использованием электронных управленческих регистров;

- при использовании запасных частей и расходных материалов расчет стоимости услуг производить с учетом наценки на них;

- для усиления внутреннего контроля использовать предлагаемую комплексную методику и программу контроля за процессами оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств.

#### **4. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ:**

*В изданиях, рекомендованных ВАК:*

1. Коба Е.Е. Внутренний контроль в организациях автосервиса // «Вестник университета» ГОУ ВПО ГУУ №16(26). - М., 2008 - 0,42 п.л.

2. Коба Е.Е. Организация документооборота в авторемонтных предприятиях малого бизнеса // «Вестник университета» ГОУ ВПО ГУУ № 9. -М, 2009. - 0,28 п.л.

3. Коба Е.Е. Метод распределения косвенных затрат в авторемонтных предприятиях малого бизнеса // «Вестник университета» ГОУ ВПО ГУУ № 1. - М, 2010.-0,56 п.л.

*- в других изданиях:*

4. Коба Е.Е. Проблемы применения автоматизированного учета и информационно-правовых программ на малых предприятиях // Материалы II Всероссийской научно-практической конференции «Информационные системы и технологии в образовании и социально-экономической сфере» «Королевский институт управления, экономики и социологии». - Королев, 2008. - 0,29 п.л.

5. Коба Е.Е. Организация и ведение бухгалтерского и налогового учета в сфере оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств // «Все для бухгалтера» №5 (221). - М.: ИД «Финансы и кредит», 2008. – 1,51 п.л.

6. Коба Е.Е. Методические аспекты организации бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого учета в субъектах малого бизнеса по ремонту автотранспортных средств: М. «Маркетинг». 2010. – 4,25 п.л.

7. Коба Е.Е. Система внутреннего контроля в авторемонтных организациях малого бизнеса//«Все для бухгалтера» №4 (244). - М.: ИД «Финансы и кредит», 2010. – 0,87 п.л.