

На правах рукописи

Калинкина Оксана Александровна

**Особенности учёта и внутреннего аудита деятельности  
предприятий промышленного железнодорожного транспорта в  
условиях применения новых информационных технологий**

Специальность: 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

**Москва 2007**

Диссертация выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита  
Государственного университета управления

Научный руководитель: кандидат технических наук,  
доцент кафедры «Бухгалтерского учёта и аудита»

**Харьков Василий Павлович**

Научный консультант: доктор экономических наук,  
профессор **Рогуленко Татьяна Михайловна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук,  
профессор **Керимов Вагиф Эльдарович**  
кандидат экономических наук,  
доцент **Глущенко Ирина Николаевна**

Ведущая организация: **Государственный университет приборостроения и  
информатики**

Защита состоится «    » \_\_\_\_\_ 2007 г. в \_\_ час. на заседании  
диссертационного совета Д 212.049.05 Государственного университета  
управления по адресу: 109542, г. Москва, Рязанский проспект, 99.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного университета  
управления.

Автореферат разослан « \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

Ученый секретарь

диссертационного совета,

кандидат экономических наук, доцент

Л.В.Токун

## 1 ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Транспорт России является частью мировой транспортной системы. Он удовлетворяет одну из важнейших потребностей отраслей народного хозяйства – потребность в перемещении продукции. Эффективность экономики России напрямую зависит от развития транспортного комплекса, в свою очередь, объёмные показатели перевозок служат индикатором, по которому можно судить об интенсивности работы каждой отрасли. Ключевую роль в транспортном обеспечении и интеграционных процессах российской экономики играет железнодорожный транспорт. В транспортном комплексе России на железнодорожный транспорт приходится около 80 % грузовых и более 40% пассажирских перевозок. За последние годы в отрасли железнодорожного транспорта произошли значительные перемены, связанные с проведением рыночных реформ, приватизацией, акционированием предприятий железнодорожного транспорта. Появилась конкуренция на рынке железнодорожных услуг.

Особенности железнодорожного транспорта оказывают значительное, влияние на способы учёта финансово-хозяйственной деятельности его предприятий. Ведущая роль отводится бухгалтерской информационной системе, в которой формируется достоверная и полная информация об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях объекта управления.

Территориальное размещение предприятий, единство технологического процесса, порядок формирования затрат и доходов от перевозок и другие факторы требуют особого подхода к методике учёта и организации эффективной системы внутреннего контроля, необходимых для принятия управленческих решений.

Специфика железнодорожных услуг, осуществляемых предприятиями промышленного железнодорожного транспорта (ППЖТ), вызывает потребность выделить их в особую отрасль производства услуг, связанных с грузовыми железнодорожными перевозками, и определить основные аспекты организации учета и внутреннего аудита с использованием новых информационных технологий.

Особенности организации грузовых железнодорожных перевозок обуславливают специфический порядок бухгалтерского синтетического и аналитического учёта, а также место и роль внутреннего аудита в системе учётного и контрольно-аналитического обеспечения процесса управления на ППЖТ.

В последние годы проводился ряд исследований, посвященных вопросам методики учёта и аудита отдельных отраслей и видов деятельности, однако отраслевые особенности деятельности предприятий промышленного железнодорожного транспорта и их влияние на организацию бухгалтерского учёта и аудита изучены недостаточно.

Необходимость проведения исследования, направленного на разработку методических подходов к организации бухгалтерского учёта и внутреннего аудита с учётом влияния отраслевых и организационно-технологических особенностей на предприятиях промышленного железнодорожного транспорта

в условиях применения новых информационных технологий, обусловили актуальность и своевременность выбранной темы диссертационной работы.

**Степень разработанности вопроса.** В экономической литературе широко освещаются вопросы учёта и аудита в целом и в отдельных отраслях. Значительный вклад в разработку теоретических и практических положений учёта и аудита в различных отраслях экономики внесли труды известных отечественных исследователей, таких как: Безруких П.С., Гетьман В.Г., Палий В.Ф., Шеремет А.Д., Кирьянова З.В., Рогуленко Т.М., Николаева С.А., Овсийчук М.Ф., Керимов В.Э., Глущенко И.Н., Бондарчук Н.В., Харьков В.П., Подольского В.И., Макальская Н.В., и другие.

Ряд исследований проводились в области бухгалтерского учёта и аудита на железнодорожном транспорте. В этой связи следует отметить работы таких авторов, как Архипов А.А., Абдядилова Р.Ю., Купцов А.В., Петров Ю.Д., Терёшина Н.П.

Однако в работах вышеназванных авторов недостаточно отражены вопросы, непосредственно связанные с реализацией задач организации, совершенствования учёта и аудита на ППЖТ в условиях применения новых информационных технологий. В частности, не уделяется достаточного внимания влиянию на организацию учёта и аудита отраслевых и технологических особенностей деятельности ППЖТ.

В настоящее время, возникла острая потребность в теоретическом и практическом обосновании особенностей учёта и порядка организации внутреннего аудита деятельности, в чём заинтересовано также руководство и бухгалтерско-учётный персонал ППЖТ.

Недостаточная исследованность данного вопроса и возросшая необходимость совершенствования учёта и аудита деятельности предприятий промышленного железнодорожного транспорта обусловили выбор тематики настоящей диссертационной работы.

**Цель и задачи исследования.** Цель диссертационного исследования - научно обосновать теоретико-методологические и организационно-методические особенности учета и внутреннего аудита грузовых железнодорожных перевозок, в условиях применения новых информационных технологий, на основе анализа особенностей деятельности предприятий промышленного железнодорожного транспорта.

Достижение поставленной цели потребовало решения следующих задач:

- исследовать влияние на организацию бухгалтерского учёта и аудита отраслевых и организационно-технологических особенностей деятельности предприятий промышленного железнодорожного транспорта;
- оценить и обосновать основные направления применения новых информационных технологий в бухгалтерском учёте и аудите, с учётом специфики деятельности ППЖТ;
- обосновать организационно-методические аспекты учёта затрат и калькулирования себестоимости услуг по грузовым железнодорожным перевозкам;

- разработать рациональную систему первичного учета, финансово-хозяйственной деятельности ППЖТ на основе современных информационных технологий и соответствующую систему электронного документооборота;
- уточнить методику ведения налогового учёта;
- разработать методику проведения внутреннего аудита с учётом особенностей деятельности ППЖТ;
- разработать комплекс внутрифирменных документов, регламентирующих порядок функционирования отдела внутреннего аудита на ППЖТ и оформление результатов его работы.

**Область исследования.** Исследование соответствует паспорту специальности ВАК 08.00.12 «Бухгалтерский учёт, статистика» - раздел 1 «Бухгалтерский учёт и экономический анализ» пункт 1.8. «Бухгалтерский учёт в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», пункт 1.9. «Проблемы учёта затрат и калькулирования себестоимости, методы её статистического анализа», раздел 2 «Контроль и аудит финансово-хозяйственной деятельности» пункт 2.1. «Методология и технология аудита».

**Объект и предмет исследования.**

Объектом исследования являются теоретические, методологические и практические аспекты организации учёта и внутреннего аудита предприятий промышленного железнодорожного транспорта.

Предметом исследования явился механизм учёта и внутреннего аудита деятельности предприятий промышленного железнодорожного транспорта с использованием новых информационных технологий.

**Теоретической и методологической основой диссертационного исследования** послужили научные труды отечественных и зарубежных учёных и специалистов в области бухгалтерского учёта и аудита; действующие принципы, правила, методические положения бухгалтерского учета и аудита; законодательно-нормативные акты, регламентирующие процессы создания и придания юридической силы документам, существующим в электронном виде; инструктивно-методические материалы по созданию систем электронного документооборота, а также публикации по различным аспектам внедрения и эксплуатации бухгалтерских, аудиторских компьютерных программ.

Информационной базой исследования явились данные, полученные на предприятиях промышленного железнодорожного транспорта Московского региона в ходе изучения порядка организации бухгалтерского учёта и проведения внутреннего аудита деятельности ППЖТ.

В ходе исследования использовались различные методы научного познания: выборочное наблюдение, обследование, группировка, сравнение, анализ и обобщение, систематизация теоретического и практического материала, системный и комплексный подходы.

**Научная новизна исследования** состоит в разработке комплекса теоретических и методологических положений по организации и совершенствованию бухгалтерского учёта и внутреннего аудита в условиях

применения новых информационных технологий на предприятиях промышленного железнодорожного транспорта.

Элементы научной новизны содержат следующие положения исследования:

1. Выявлены организационные и технологические особенности деятельности ППЖТ, влияющие на учёт и внутренний аудит (сложная линейно-функциональная структура, жесткая регламентация тарифной политики, особенности технологического процесса, специфика учёта затрат и калькулирования себестоимости работ, услуг и др.).
2. Сформирована концепция совершенствования организации бухгалтерского учета на базе использования новых информационных технологий, как неотъемлемой части системы управления предприятия в целом. Она позволяет структурным подразделениям ППЖТ упорядочить потоки обрабатываемой информации (входящей и исходящей) в учёте, обеспечить качество и достоверность формирования отчётных данных.
3. Разработана методика учёта затрат по центрам ответственности и местам их возникновения: сформированы центры ответственности и места возникновения затрат на основе линейно-функциональной структуры ППЖТ; обоснован подход к совершенствованию учёта затрат на основе системы калькулирования себестоимости «Директ-костинг», применительно к деятельности ППЖТ; разработан калькуляционный способ учёта затрат на производство работ, услуг, который заключается в открытии аналитических субсчетов нескольких информационных уровней.
4. Построена модель системы электронного документооборота, обеспечивающая оптимизацию обработки документов и минимизацию затрат на хранение, обновление и передачу бухгалтерской информации между структурными подразделениями ППЖТ.
5. Усовершенствована система ведения налогового учёта: разработаны предложения по совершенствованию регистров налогового учёта и выявлены хозяйственные операции, связанные с возникновением постоянных и временных разниц, даны рекомендации по их учёту.
6. Предложена методика проведения внутреннего аудита деятельности предприятий промышленного железнодорожного транспорта, отражающая специфику подготовки и планирования, документирования и оформления результатов аудиторской проверки, позволяющая аудиторам более качественно проводить проверку. Разработаны типовые внутрифирменные стандарты внутреннего аудита, обеспечивающие качество внутренней аудиторской проверки.
7. Разработан пакет основных внутренних положений и инструкций работы службы внутреннего аудита ППЖТ: положение о службе внутреннего аудита, должностные инструкции специалистов отдела внутреннего аудита, календарные и индивидуальные планы, методические руководства по вопросам аудиторских проверок.

**Теоретическое значение** полученных результатов состоит в систематизации и обосновании элементов системы учёта и внутреннего аудита финансово-хозяйственной деятельности ППЖТ в условиях применения новых информационных технологий в целях обеспечения эффективности обработки и использования учётной информации.

**Практическая значимость результатов исследования** заключается в том, что основные выводы и рекомендации, содержащиеся в работе, ориентированы на широкое использование при построении системы бухгалтерского учёта и проведении внутреннего аудита на предприятиях промышленного железнодорожного транспорта.

Практическое применение в деятельности предприятий промышленного железнодорожного транспорта могут получить:

- модель автоматизированной учётно-информационной системы бухгалтерского учёта, адаптированной с учётом специфики деятельности ППЖТ;

- рекомендации по созданию и оптимизации электронного документооборота;

- методика организации элементов системы управленческого учёта, выделения центров ответственности и оценки их деятельности;

- основные элементы калькуляционного способа учёта затрат на производство работ, услуг и технология использования аналитического учёта затрат;

- рекомендации по созданию службы внутреннего аудита и методика его проведения.

**Апробация и внедрение основных результатов исследования.** Основные положения и результаты проведенного научного исследования докладывались и обсуждались на научно-практических конференциях в Национальном институте бизнеса, использованы в учебном процессе по дисциплинам «Бухгалтерский учёт», «Аудит» в Институте финансов, экономики и права офицеров запаса.

Результаты исследования внедрены и используются на следующих предприятиях Московского региона: ЗАО «Лыткаринское ППЖТ» (Акт о внедрении № 9 от 14.08.06), ЗАО «Тучковское ППЖТ» (Акт о внедрении № 5 от 06.10.06), ОАО «Воскресенское ППЖТ» (Акт о внедрении №3 от 14.08.06).

**Публикации.** По результатам проведённого исследования было опубликовано 7 работ общим объёмом 6,4 п.л., из которых 4,4 п.л. принадлежит лично автору.

**Объём и структура диссертации.** Диссертационная работа состоит из введения, трёх глав, заключения, списка используемой литературы; включает 20 таблиц, 29 рисунков, 18 приложений.

**Во введении** обоснована актуальность темы диссертации, определены цель, задачи, предмет и объект исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость работы, освещены апробация и внедрение результатов проведённого исследования.

**В первой главе** «Теоретические основы бухгалтерского учета и внутреннего аудита на предприятиях промышленного железнодорожного транспорта в условиях применения новых информационных технологий» проведён анализ отраслевых организационно-технологических особенностей деятельности ППЖТ и их влияние на организацию учёта и аудита. Раскрыты теоретические основы организации бухгалтерского учёта с использованием новых информационных технологий; определены принципы и методология внутреннего аудита деятельности ППЖТ.

**Во второй главе** «Учёт деятельности предприятий промышленного железнодорожного транспорта и пути его совершенствования» проведено исследование сложившейся практики учёта затрат на ППЖТ; рассмотрены структура и состав затрат; даны предложения по созданию системы бухгалтерского управленческого учёта; разработаны и внедрены методические рекомендации по учёту затрат в системе «Директ-костинг». На основе проведенного анализа документооборота даны предложения по его оптимизации. Сформулированы рекомендации по совершенствованию налогового учёта на ППЖТ.

**В третьей главе** «Организация внутреннего аудита деятельности предприятий промышленного железнодорожного транспорта» разработана методика внутреннего аудита: сформулированы рекомендации по созданию отдела внутреннего аудита; разработаны типовые внутрифирменные стандарты внутреннего аудита; обоснованы этапы проведения аудиторской проверки на ППЖТ.

## **II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

В диссертации рассмотрены следующие группы вопросов:

### **1. Отраслевая специфика предприятий промышленного железнодорожного транспорта и её влияние на организацию учёта и аудита в условиях применения новых информационных технологий.**

В условиях реформирования железнодорожного транспорта изучение деятельности ППЖТ представляет особый интерес, так как отрасль в 90-х годах прошлого столетия оказалась вне сферы государственного регулирования. Законодательно даже не определено само понятие предприятия промышленного железнодорожного транспорта.

По нашему мнению, на основании изученного материала, предприятия промышленного железнодорожного транспорта (ППЖТ) можно охарактеризовать как коммерческие предприятия, являющиеся естественной монополией и оказывающие услуги заказчикам по перевозке грузов железнодорожным транспортом на основе договоров с использованием специфических технологических комплексов (железнодорожные пути, подвижные составы и др.).

ППЖТ владеют путями необщего пользования протяженностью около 9 тыс. км. В собственности предприятий 525 локомотивов, более 11 тыс. вагонов. Годовой объем перевозок составляет 240 млн. тонн при объеме погрузочно-разгрузочных работ 85,5 млн. тонн, выполняемых собственными силами.



Заказчиками услуг по грузовым железнодорожным перевозкам являются более 11,5 тыс. предприятий. По объему выполняемых работ ППЖТ сопоставимы с филиалом ОАО «Российские железные дороги».

Объединение ППЖТ России в Ассоциацию «Промжелдортранс» позволило отражать их позицию на рынке услуг по перевозке грузов железнодорожным транспортом. В состав данной ассоциации входят тридцать девять предприятий промышленного железнодорожного транспорта, которые расположены на всей территории России. Услуги, выполняемые предприятиями промышленного железнодорожного транспорта, включают в себя перевозку грузов, погрузочно-разгрузочные работы и другие технологические операции.

Изучение деятельности ППЖТ позволило выявить ряд отраслевых, организационно-технологических особенностей и определить их влияние на организацию бухгалтерского учёта и аудита:

- предприятия промышленного железнодорожного транспорта являются субъектом естественной монополии;
- существует сложная линейно-функциональная структура управления предприятием;
- продукция ППЖТ – услуги по перемещению грузов - потребляется непосредственно в период совершения технологического процесса;
- процесс производства (перевозки) рассматривается только как перемещение грузов и не имеет незаконченных операций, в связи с чем, на ППЖТ практически отсутствует незавершенное производство;
- наблюдается высокий удельный вес трудозатрат и накладных расходов в структуре себестоимости, что вызывает определенные трудности их учёта, выборе базы распределения и их списания на себестоимость услуг по грузовым железнодорожным перевозкам;
- имеет место выполнение большого количества договоров на перевозку грузов железнодорожным транспортом;
- отмечается территориальная разрозненность структурных подразделений ППЖТ.

Характер влияния организационно-технологических особенностей ППЖТ на организацию бухгалтерского учёта и аудита показан в таблице 1.

Отраслевая специфика и особенности технологических операций, описанные выше, влияют на организацию учётного процесса ППЖТ.

Учётно-информационную систему ППЖТ можно представить в следующем виде (см. рис.1).

Создание, функционирование и построение учётно-информационных систем на ППЖТ позволяет:

- обеспечить информацией менеджеров предприятия;
- организовать потоки входящей и исходящей информации, посредством создания электронного документооборота;
- сформулировать рекомендации по организации взаимосвязи бухгалтерского, управленческого и налогового учёта.

Разработанная в исследовании модель учётно-информационной системы крайне необходима и важна, прежде всего, для совершенствования учёта с использованием новых информационных технологий, а также для организации отдела внутреннего аудита ППЖТ.

Современный бухгалтерский учет базируется на применении компьютерных технологий. Однако на практике сложилась ситуация, когда предприятия, в том числе и ППЖТ, сталкиваются с проблемой отсутствия методики подготовки данных бухгалтерского учета и аудита, которая учитывала бы все особенности влияния отрасли на постановку учёта в условиях компьютерной обработки.

В ходе исследования уточнены основные подходы к созданию и внедрению автоматизированных информационных систем на стадиях: предпроектного обследования и написания технического задания; проектирования; ввода в действие; сопровождения автоматизированной системы.

Таблица 1

Влияние организационно-технологических особенностей ППЖТ  
на организацию учёта и аудита

(Фрагмент)

№	Технологические и организационные особенности ППЖТ	Организация учёта	Организация аудита
1	Специфика деятельности предприятий промышленного железнодорожного транспорта (ППЖТ)	Выбор видов деятельности ППЖТ (услуги по грузовым железнодорожным перевозкам, погрузочно-разгрузочные работы). Разработка способов и методов ведения бухгалтерского учёта. Порядок формирования и сдачи отчётности внутренним и внешним пользователям (ФНС России, Минэкономразвития России, Минтранс России).	Проведение обязательного или инициативного аудита. Установление видов деятельности ППЖТ (грузоперевозки, погрузочно-разгрузочные работы) и наличия действующих лицензий по видам деятельности.
2	Порядок формирования тарифов на услуги, оказываемые ППЖТ	Сбор, обработка и обобщение информации о формировании нормативной и фактической себестоимости услуг по грузовым железнодорожным перевозкам. Исчисление и учёт затрат по статьям калькуляции (материалы на содержание локомотивов, путей, устройств сигнализации, амортизация тепловозов, железнодорожных путей и др.) в разрезе аналитики по видам деятельности.	Подтверждение, что себестоимость работ, услуг калькулируется в соответствии с отраслевыми методическими указаниями. Проверка соблюдения всех отраслевых норм и экономического обоснования понесенных затрат.

Продолжение Таблицы 1			
3	Формирование учётной политики ППЖТ	Разработка учётной политики, отражающей специфику учёта финансово-хозяйственной деятельности ППЖТ; обеспечивающей взаимосвязь бухгалтерского, налогового и управленческого учёта.	Установление соответствия элементов и правил реализации учётной политики предприятия требованиям, установленным ПБУ 1/98.
4	Организация бухгалтерского учёта на ППЖТ	Учреждение бухгалтерской службы в соответствии с объемами учётной работы и оптимальным использованием программных продуктов. Разработка графика документооборота с учётом специфики деятельности ППЖТ.	Установление соответствия организационной структуры бухгалтерии и формы бухгалтерского учёта условиям организации и управления предприятием. Характеристика системы документации и документооборота в условиях использования компьютерных технологий.
5	Организационная структура предприятий промышленного железнодорожного транспорта	Выделение объектов учёта по видам деятельности ППЖТ и его структурным подразделениям (отдел эксплуатации, отдел диспетчера железной дороги). Установление центров ответственности, центров затрат и прибыли, обеспечивающих принятие верных управленческих решений, направленных на эффективное функционирование ППЖТ.	Анализ объектов учёта, видов и объемов услуг, выполняемых ППЖТ. Организация проверок по центрам ответственности в соответствии со стандартами аудита.
6	Технологический процесс работы ППЖТ	Ведется накопление прямых затрат с их детализацией по наименованиям технологических операций (приём сдача вагонов работниками ППЖТ, холостой пробег локомотивов, передвижение груженых вагонов от выставочных путей и обратно).	Изучение особенностей исчисления технологической себестоимости, подтверждения правильного распределения затрат по прямым и косвенным и соблюдение действующих нормативов отрасли.

Для построения сетевых компьютерных комплексов, в которых должна функционировать учетно-информационная система, учитывающая специфику деятельности ППЖТ, целесообразно использовать программные комплексы «ДИЦ Турбо Бухгалтер» и «АИТ Управление персоналом».

Помимо удобного для пользователя интерфейса эти комплексы сочетают подробную аналитику, предоставляющую исчерпывающие возможности для

созданию различных учётных регистров, форм бухгалтерских и налоговых отчетов, с адекватной методологией управления персоналом.

Апробация и внедрение такой системы происходили на ряде ППЖТ Московского региона. Схема автоматизированной учётно-информационной бухгалтерской системы ППЖТ с использованием программных комплексов приведена на рисунке 2.

Выделение подсистем бухгалтерского учёта и их взаимосвязей позволило разработать график электронного документооборота, обеспечивающий взаимосвязи между автоматизированными местами работников бухгалтерии и другими подразделениями предприятия, оптимизировать потоки входящей и исходящей информации бухгалтерского и налогового учёта, избежать возможности её дублирования.

Предложенная автоматизированная учётно-информационная система позволяет получать необходимую систематизированную оперативную информацию для принятия эффективных управленческих решений.

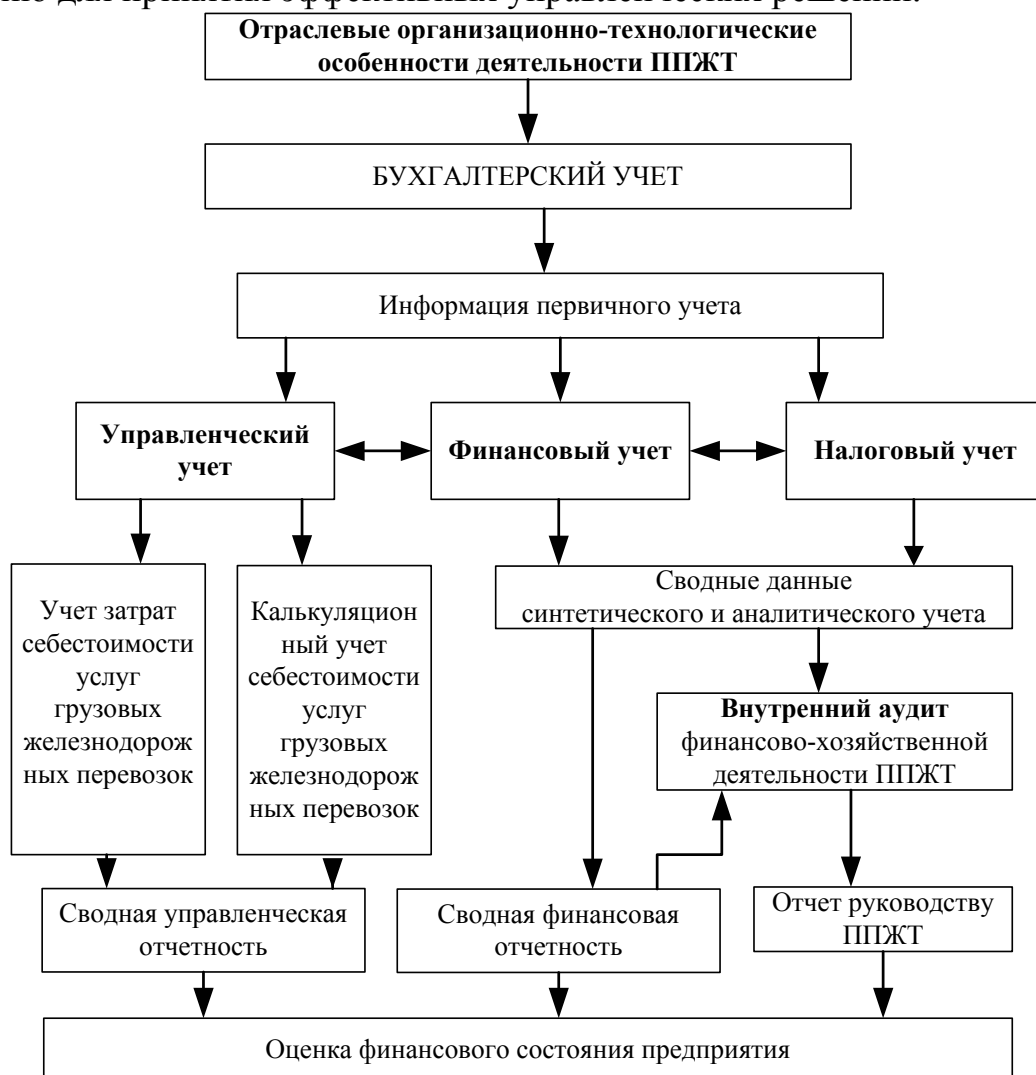


Рис. 1. Учётно-информационная система предприятия промышленного железнодорожного транспорта

**2. Учёт затрат и калькулирование себестоимости услуг предприятий промышленного железнодорожного транспорта.**

Одним из важных участков бухгалтерского учёта является учёт затрат на производство продукции (работ, услуг) и определение её себестоимости. В себестоимости продукции как синтетическом показателе отражаются все стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации. От её уровня зависит объём прибыли и уровень рентабельности предприятия. Официально разработанной законченной методики или инструкции по учёту затрат и калькулированию себестоимости услуг предприятий промышленного железнодорожного транспорта в настоящий момент не существует, что подтверждает актуальность и востребованность материалов настоящего исследования.

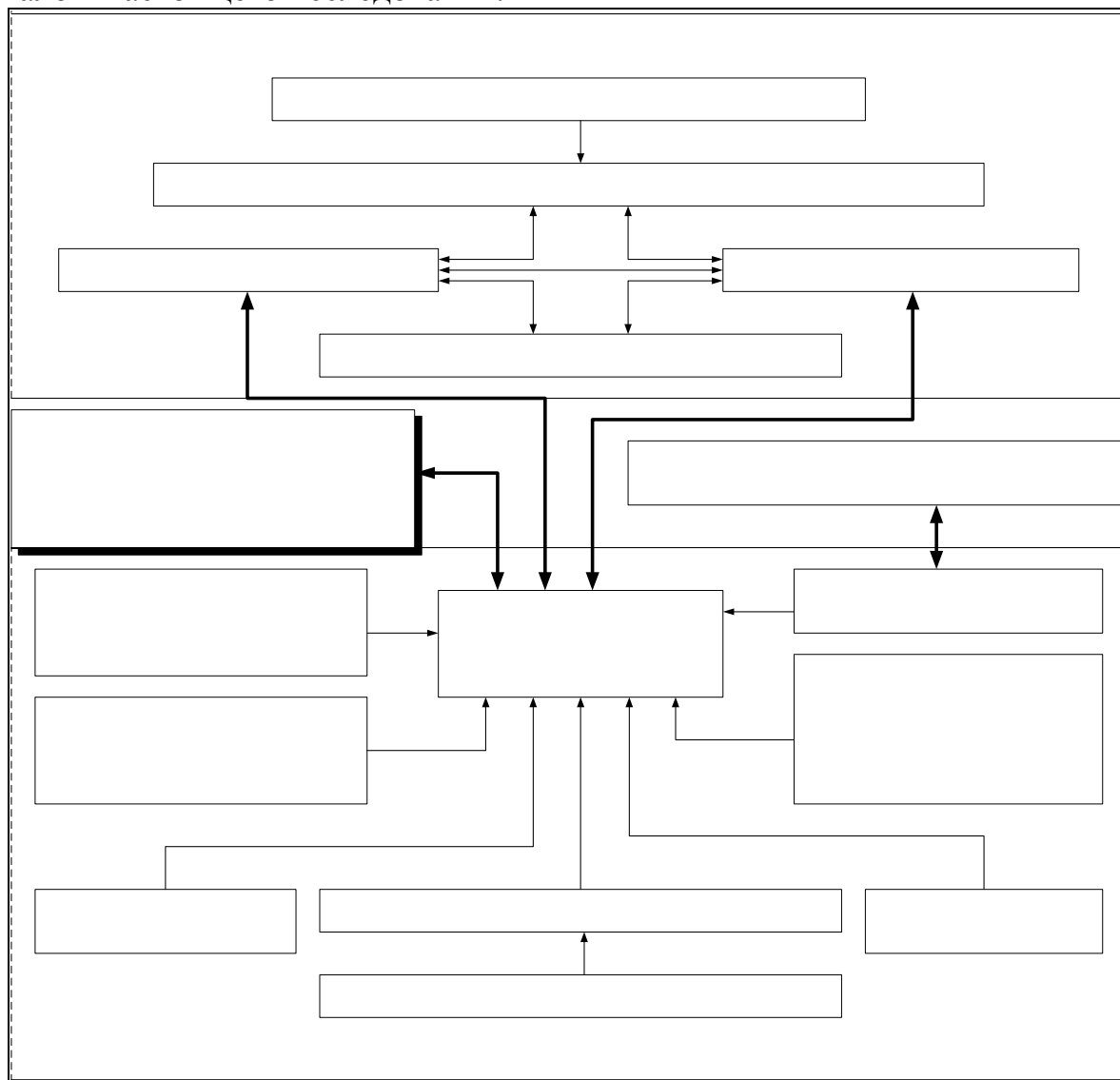


Рис. 2 Структура автоматизированной учетно-информационной бухгалтерской системы ППЖТ

В ходе исследования, разработаны методические подходы к формированию элементов системы управленческого учёта на ряде ППЖТ, что в свою очередь, потребовало решения следующих организационных аспектов: определения финансовой структуры предприятий, создание информационной базы, разработки плана счетов управленческого учёта; разработки системы управленческой отчетности.

Про

Исследуя организационную структуру ППЖТ определено, что управление затратами осуществлялось только в целом по предприятию. Такой подход недостаточен для детального принятия точных и своевременных управленческих решений по затратам. Это вызвало необходимость создания нового подразделения - бухгалтерско-учётной аналитической группы и выделение центров ответственности и мест возникновения затрат на предприятиях. Руководитель этого подразделения (центра прибыли) отвечает одновременно как за доходы, так и за затраты подразделений, принимает и обосновывает решения по планированию и учёту потребляемых ресурсов и размеру ожидаемой выручки за оказанные услуги и выполненные работы ППЖТ.

В настоящем исследовании, на основании выделенной специфики, разработан адаптированный многоуровневый калькуляционный способ учёта затрат на производство услуг, который заключается в открытии аналитических субсчетов нескольких информационных уровней к счетам учёта затрат применяемых ППЖТ – 20,23,25,26. (см. рис. 3)

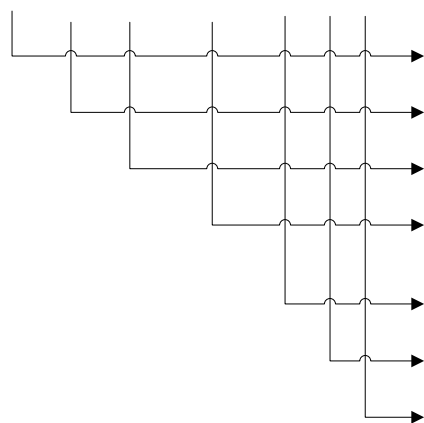


Рис. 3 Система кодов для учёта затрат на ППЖТ

Калькулирование себестоимости услуг на ППЖТ целесообразно вести по следующим статьям - материальные затраты на: содержание и ремонт (текущий и капитальный) локомотивов, путей, погрузочно-разгрузочной техники, устройств сигнализации и связи; затраты на топливо; затраты; затраты на амортизацию тепловозов и железнодорожных путей и др.

Предложенная методика учёта затрат позволяет: оперативно получать информацию о затратах по каждому виду услуги, центру ответственности, по каждому элементу и статье калькуляции и по всем затратам в целом; иметь оперативные данные о себестоимости грузовых железнодорожных перевозок на разных информационных уровнях для различных управленческих целей.

Как свидетельствуют результаты исследования, ППЖТ чаще всего используют традиционный подход – калькулирование полной себестоимости.

Анализ структуры себестоимости показал, что большой удельный вес занимают постоянные затраты, и при исчислении себестоимости возникают

трудности при их распределении. Кроме того, на предприятиях данной отрасли практически отсутствует незавершенное производство, что позволяет списывать постоянные затраты сразу на себестоимость реализованных услуг (Рис 4). В связи с этим нами предложено внедрение системы «Директ-костинг», что потребовало обоснования и разработки подходов по отнесению затрат к переменным и постоянным для исследуемой деятельности.

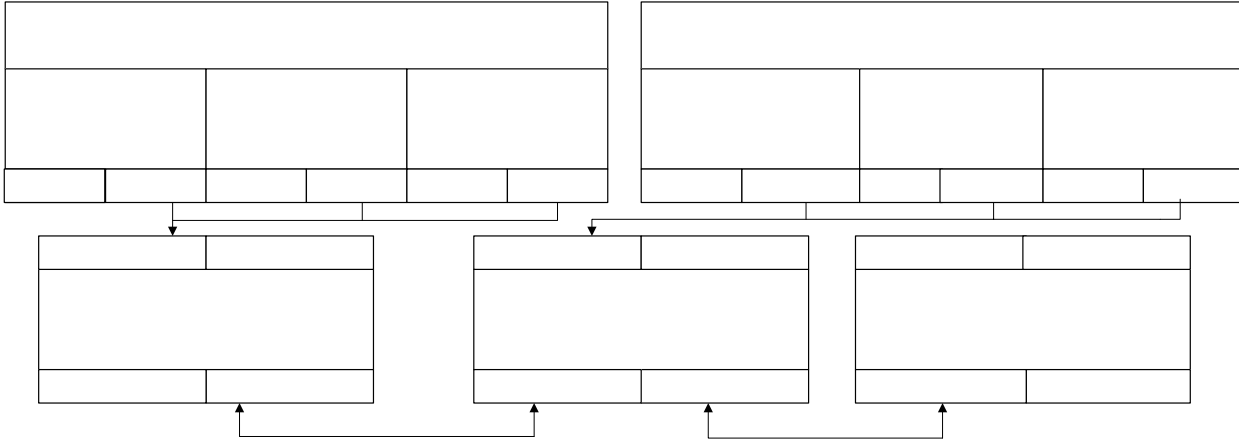


Рис. 4. Алгоритм учёта затрат при использовании метода «Директ-костинг» на ППЖТ

**3. Оптимизация электронного документооборота.**

В современных условиях для повышения эффективности управления необходимо совершенствовать работу с документами. Увеличение объемов информации и усложнение схем их движения свидетельствует о необходимости организации электронного документооборота. Создание электронного документооборота на ППЖТ помогает в решении следующих задач:

- повышения эффективности управления бизнес-процессами за счет улучшения исполнительской дисциплины, оптимизации контроля выполнения задач, анализа организационно-распорядительной деятельности;
- сокращения непроизводительных затрат рабочего времени сотрудников;
- создания единого информационного пространства предприятия;
- обеспечения надежности учета и хранения документации;
- организации эффективной защиты информации.

Создание первичных учетных документов, порядок и сроки передачи их для отражения в бухгалтерском учете происходит в соответствии с утвержденным на ППЖТ порядком документооборота.

Для оптимизации документооборота на ряде предприятий промышленного железнодорожного транспорта в ходе исследования был доработан план-график документооборота, а именно:

- определены и дополнены соответствующими столбцами стадии документооборота: «Создание документа» – количество создаваемых экземпляров, ответственный за выпуск, оформление и срок исполнения; «Проверка документа» - ответственный за проверку, какой отдел представляет документ, порядок и срок представления; «Обработка документа» - кто

**Основное производство**

**Производственная**

**себестоимость услуг по**

**Переменные затраты**  
**Затраты на оплату**  
**(машинистов,**  
**расходы (топливо,**  
**ГСМ, затраты на приемосдатчико**  
**ремонт путей) вагонов)**  
**Дебет Кредит**  
**Дебет Кредит**

исполняет, срок исполнения»); «Передача в архив» - кто представляет и срок передачи в архив.

- план-график документооборота доработан в части организации документооборота операций расчетов с заказчиками работ, услуг на ППЖТ.

Внесение этих изменений позволило усовершенствовать план-график документооборота и рекомендовать его к внедрению на других ППЖТ.

В процессе автоматизации бухгалтерского учёта предложена модель учёта расчетов с заказчиками услуг (см. рис.5). Разработана система организации электронного документооборота между подразделениями ППЖТ. Рекомендованы к внедрению самостоятельно разработанные формы первичных документов для отражения операций по формированию тарифа на грузоперевозки, возникновению и сроков погашения дебиторской задолженности по заказчикам услуг; усовершенствована унифицированная форма ведомости подачи и уборки вагонов, применяемая на ППЖТ. Также была разработана модель бизнес-процессов подготовки платежных и сопроводительных документов для клиента на оплату транспортных услуг по грузоперевозкам.

Описанная в исследовании структура учета расчетов с клиентами является отражением сложившихся отношений на основании заключенных договоров ППЖТ с заказчиками на грузовые железнодорожные перевозки и постепенного формирования тарифа на услуги, отражающего все затраты, представленного в конечном итоге в платежных документах клиенту.

Использование предложенной модели бухгалтерского учёта расчетов с заказчиками и формирования тарифа на грузовые железнодорожные перевозки позволило выделить ряд преимуществ её внедрения на ППЖТ:

- повышается производительность работы пользователей, достигается удовлетворение их информационных потребностей, т.е. постоянно доступна информация о клиенте, объеме перевозок за любой период, суммы дебиторской задолженности, затратах, формировании себестоимости услуг;
- централизованное управление данными помогает руководителю принимать решение по использованию прибыли и минимизации затрат и издержек производства;
- снижаются затраты на создание и хранение данных, уменьшаются потоки данных, циркулирующих в системе, сокращается их избыточность и дублирование;
- появляется возможность сверки, проверки и контроля внутренней, входной и выходной информации, что уменьшает возможность допущения существенных ошибок.

С применением технологии электронного документооборота, на основе использования программных комплексов «АИТ Управление персоналом» и «ДИЦ Турбо Бухгалтер» нами была разработана оптимальная схема бизнес-процессов управления персоналом для предприятий промышленного железнодорожного транспорта (см. рис. 6).

Особый интерес представляет собой внедрение в практику документооборота с использованием предварительного табеля рабочего



времени и фактического табеля, формируемого работниками производственных подразделений ППЖТ. Основными преимуществами данной разработки при решении задач бухгалтерского учёта расчётов с персоналом по оплате труда являются:

- оперативность всех расчетов и минимизация риска ошибок;
- уменьшение трудоемкости (за счет однократного ввода данных в систему, автоматизированной подготовки отчетности, автоматического формирования бухгалтерских записей);
- четкое разграничение обязанностей и ответственности сотрудников.

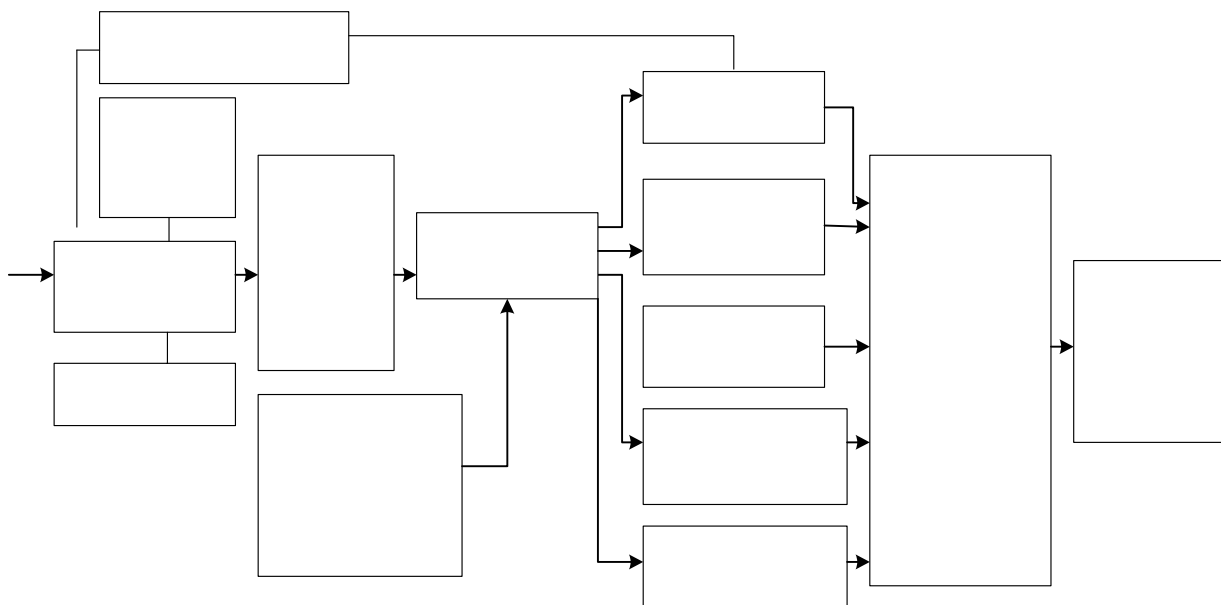


Рис. 5. Модель учёта расчётов с заказчиками услуг по грузовым железнодорожным перевозкам

#### 4. Организация налогового учёта.

В ходе исследования установлено, что ППЖТ ведут параллельно бухгалтерский и налоговый учёт. Исследование показало, что использование существующих на ППЖТ регистров налогового учёта недостаточно для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. В связи с этим, разработаны и предложены ещё несколько регистров, позволяющих рационально использовать и объединять данные бухгалтерского и налогового учёта, что значительно снижает трудоемкость их ведения и обобщения в отчётности. К предложенным регистрам относятся: регистр налогового учёта прямых и косвенных затрат на производство услуг и сводный регистр налогового учёта по расходам за отчётный период. Формы и порядок разработанных в ходе исследования регистров следует закрепить в учётной политике для целей налогового учёта.

Разработан перечень постоянных и временных клиентов по основным операциям на ППЖТ. Предложенный перечень рекомендовано закрепить в учётной политике ППЖТ для целей налогообложения.

Применение представленных в исследовании методических подходов к организации налогового учёта и разработанных налоговых регистров позволит

Договор об обслуживании  
клиента

Отчет  
диспетчера

ж/д о

улучшить учётный процесс, и внедрить отраслевую методiku учёта по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02 «Учёт по налогу на прибыль».

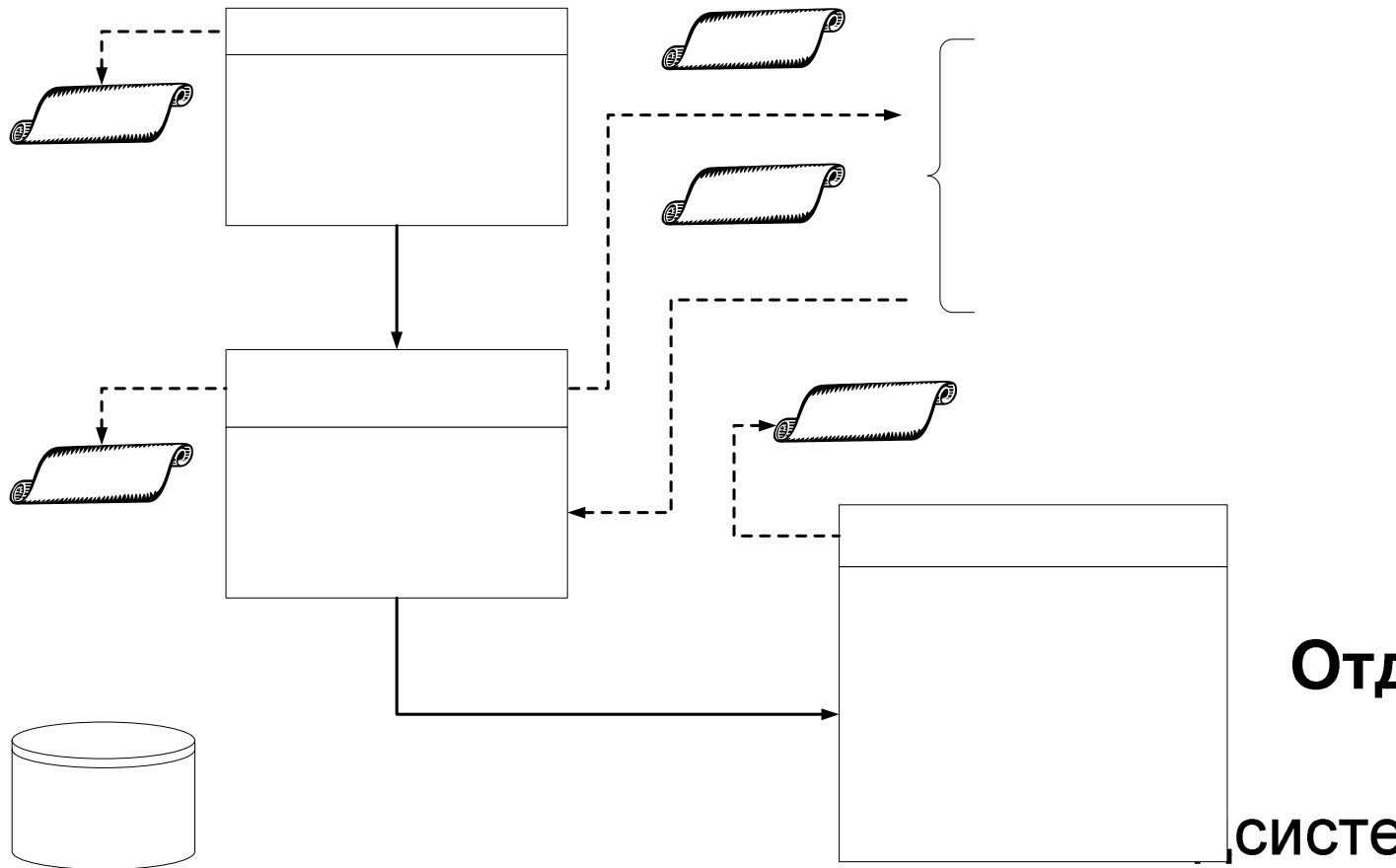


Рис. 6. Взаимосвязь подразделений предприятия при решении задач управления персоналом с использованием автоматизированной технологии ведения учета.

### 5. Организация внутреннего аудита деятельности предприятий промышленного железнодорожного транспорта.

Одним из значимых в настоящее время, а также перспективных и эффективных видов контроля финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов в условиях рынка является независимый контроль – аудит.

На предприятиях промышленного железнодорожного транспорта управленческая деятельность и организация учёта должны обеспечиваться выполнением правовых норм, регулирующих операции, проводимые экономическим субъектом. В связи с этим усиливается значение внутреннего контроля в организации. По нашему мнению, для ППЖТ необходимо формирование системы внутреннего аудита с учётом особенностей их финансово-хозяйственной деятельности. Для решения задач внутреннего аудита нами рекомендовано учредить соответствующий отдел.

Основными причинами создания отдела внутреннего аудита на ППЖТ являются:

Планово

- разнообразие и специфика деятельности предприятий промышленного железнодорожного транспорта;

- необходимость управления финансово-хозяйственной деятельностью каждого структурного подразделения (отдел пути; отдел разъезда; отдел движения и др.) по видам деятельности (грузоперевозки, погрузочно-разгрузочные работы);

- стремление собственников акционерных обществ получить объективную независимую оценку действий менеджеров (начальников, заместителей генерального директора и др.) всех уровней управления.

Под службой внутреннего аудита следует понимать специальное подразделение, возглавляемое лицом, состоящим в штате предприятия промышленного железнодорожного транспорта (ППЖТ), для проведения независимого анализа и оценки финансово-хозяйственной деятельности, а также действий его функциональных служб и ответственных лиц.

В диссертационном исследовании разработаны этапы создания отдела внутреннего аудита на ППЖТ (Таблица 2).

Представленные в исследовании этапы создания отдела внутреннего аудита, разработанные и рекомендуемые положения, инструкции, права сотрудников отдела, могут служить инструментарием при создании отдела внутреннего аудита на ППЖТ и в других коммерческих организациях.

Исследование показало, что создание отдела внутреннего аудита и обеспечение надлежащего качества проведения внутренних аудиторских проверок невозможно без разработки внутрифирменных стандартов внутреннего аудита. В связи с этим нами разработан перечень типовых внутрифирменных стандартов («Цель и основные принципы внутреннего аудита», «Документирование внутреннего аудита», «Планирование внутреннего аудита», «Доказательства внутреннего аудита»).

Под **внутрифирменными стандартами аудита** на ППЖТ следует понимать документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению внутреннего аудита, принятые и утвержденные руководством ППЖТ с целью обеспечения эффективности и качества работы отдела внутреннего аудита.

Применение типовых внутрифирменных стандартов отделом внутреннего аудита позволит: снизить трудоемкость аудиторских проверок на отдельных участках; облегчить создание внутрифирменных стандартов конкретного предприятия; улучшить качество проверок; увеличить производительность выполняемых работ по аудиту; сделать технологию организации аудита более современной и рациональной.

Целью внутреннего аудита предприятий промышленного железнодорожного транспорта является своевременное обеспечение руководства предприятия оперативной, достоверной информацией о порядке ведения бухгалтерского учёта и эффективности процедур внутреннего контроля, а также представление рекомендаций руководству для принятия текущих и стратегических управленческих решений.

В диссертации определены объекты аудиторской проверки, задачи, решаемые в соответствии с поставленной целью, определён состав аудиторских доказательств.

Порядок проведения внутреннего аудита на ППЖТ раскрывает технологический процесс аудирования, состоящий из нескольких этапов (Таблица 3).

Таблица 2

## Этапы создания отдел внутреннего аудита на ППЖТ

№	Наименование этапа	Основное содержание выполняемых этапов
1	Разработка положения о подразделении «отдел внутреннего аудита»	Диапазон и границы обязанностей, полномочий подразделения в целом, цели, задачи, структура, подотчётность, ответственность и др.
2	Подготовка стратегического плана	Соответствие общей стратегии предприятия, достижение безупречного функционирования всех элементов системы внутреннего контроля и др.
3	Разработка первичного плана	Определение областей деятельности, создание модели оценки рисков и проведение анализа вероятности убытков.
4	Определение структуры (штата) отдела внутреннего аудита	Оценка опыта, квалификации, профессиональной компетенции и технических навыков, областей специализации будущих сотрудников. Утверждение штатного расписания. Определение количества, направлений специализации сотрудников, распределение полномочий, разработка должностных инструкций.
5	Разработка стандартов внутреннего аудита	Установление цели и основных принципов аудита. Планирование аудита. Оценка рисков внутреннего аудита.
6	Принятие профессиональных стандартов	Основные направления и правила, подлежащие неукоснительному соблюдению, в т.ч. стандарты независимости, объективности, профессионализма. Установление объёма работ и методы их исполнения, а также принципов управления отделом.
7	Сотрудничество с независимым (внешним) аудитором	Установление степени согласованности и сотрудничества с независимым аудитором, обсуждение и согласование текущих и будущих планов, координация работ и др.
8	Создание структуры отчётности	Учёт требований различных групп пользователей, график и схема документооборота, состав рабочей документации, порядок её хранения, структура отчёта по результатам проверки и др.

Применение на практике представленных методических подходов к созданию отдела внутреннего аудита и проведению анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятий промышленного железнодорожного транспорта позволит повысить качество аудита и обеспечит внутренних аудиторов инструментами проверки. Практическое использование содержащихся в работе выводов и предложений способствует совершенствованию учётного процесса на предприятиях промышленного железнодорожного транспорта.

Полученные практические результаты могут быть применены в качестве методической базы для организации учёта и внутреннего аудита с использованием современных информационных технологий на других предприятиях подотрасли железнодорожного транспорта.

Таблица 3  
Основные этапы проведения внутреннего аудита на ППЖТ  
(Фрагмент)

Этапы аудита	Содержание	Источники информации	Выходные документы
1. Подготовка проведения внутренней аудиторской проверки	Изучение учредительных документов, внутренних приказов распоряжений. Ознакомление с технологией оказания и реализации услуг по грузовым железнодорожным перевозкам.	Учредительные документы, приказы инструкции, штатное расписание, первичные документы, учётные регистры, формы отчётности и др.	Служебная записка руководителю ППЖТ о состоянии учёта и системы внутреннего контроля, оценки деятельности.
2. Законодательное и нормативное обеспечение аудита	Определение состава документов правового, экономического, организационно-технологического обеспечения.	Законодательные и нормативные акты, учредительные документы, учётная политика, график документооборота.	Формулировка предложений по плану, программе аудита и порядка проведения работы.
3. Составление плана и программы аудиторской проверки	Составление и документальное оформление плана аудита. Составление и документальное оформление программы аудита.	Первичные документы, формы отчётности.	Служебные записки по каждому этапу составления плана и программы.
4. Порядок проведения проверки	Определение методов проверки. Получение необходимых аудиторских доказательств и их систематизация в рабочих документах аудитора.	Первичные документы, учётные регистры, финансовая (бухгалтерская отчётность)	Перечень процедур для получения внутренних аудиторских доказательств.
5. Обсуждение предварительных заключений, предложений с руководством ППЖТ.	Выявление соответствия порядка отражения бухгалтерских записей (проводок) и записей в учётных регистрах, отчётности.	Аудиторские доказательства, полученные в ходе аудиторской проверки. Рабочие документы аудитора.	Обоснование предложений и рекомендаций руководству ППЖТ.
6. Подготовка отчёта внутреннего аудитора	Обобщение результатов аудита деятельности ППЖТ. Формулировка заключений и предложений.	Аудиторские доказательства. Рабочие документы аудитора.	Отчёт о результатах работы внутреннего аудитора.

**По теме диссертации опубликованы следующие работы:**

1. Калинкина О.А. Учёт деятельности и внутренний аудит ППЖТ // Журнал «Экономика железных дорог» –№1 2007 – 0,4 п.л.
2. Калинкина О.А., Харьков В.П. Бухгалтерский учёт на предприятиях промышленного железнодорожного транспорта в условиях применения новых информационных технологий.// Научное издание // Национальный институт бизнеса, январь 2007 – 4 п.л. (авторских 2,0)
3. Калинкина О.А. Организация бухгалтерского учёта и внутреннего аудита деятельности ППЖТ в условиях применения новых информационных технологий.// Журнал «Вопросы экономических наук» №6 // Издательство ООО «Компания Спутник+» ноябрь 2006 – 1 п.л.
4. Калинкина О.А. Организация налогового учёта на промышленных предприятиях железнодорожного транспорта // Журнал «Проблемы экономики» №6 // Издательство ООО «Компания Спутник+» декабрь 2006 – 0,6 п.л.
5. Калинкина О.А., Харьков В.П. Сетевая организация учёта на предприятии железнодорожного транспорта.// Материалы второй межвузовской научно-практической конференции по актуальным вопросам менеджмента и бизнеса // Национальный институт бизнеса, 2002 – 0,1 п.л.
6. Калинкина О.А., Харьков В.П. Себестоимость услуг и порядок их отражения в бухгалтерском учёте на предприятии железнодорожного транспорта.// Материалы третьей межвузовской научно-практической конференции молодых учёных по актуальным вопросам менеджмента и бизнеса Том 1 // Национальный институт бизнеса, 2004 – 0,1 п.л.
7. Калинкина О.А., Костенко Д.В. Реинжиниринг бизнес-процессов управления персоналом на предприятиях железнодорожного транспорта.// Материалы четвёртой межвузовской научно-практической конференции молодых учёных по актуальным вопросам менеджмента и бизнеса Том 2 // Национальный институт бизнеса, 2005 – 0,2 п.л.