

На правах рукописи

НАЗАРОВА ВАЛЕНТИНА АЛЕКСАНДРОВНА

**РАЗВИТИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОГО
ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТНОГО ХОЛДИНГА**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Санкт-Петербург – 2022

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Петербургский государственный университет путей сообщения Императора Александра I»

Научный руководитель: доктор экономических наук, доцент
Дедюхина Наталья Вильгельмовна

Официальные оппоненты: Вахрушина Мария Арамовна
доктор экономических наук, профессор,
профессор Департамента бизнес-аналитики
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации»

Адамова Гюльнара Амучиевна,
кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита
и налогообложения ФГБОУ ВО
«Государственный университет управления»

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего
образования «**Воронежский государственный
университет**»

Защита диссертации состоится « » 2022 года в часов на заседании диссертационного совета Д 212.354.21 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Санкт-Петербургский государственный экономический университет» по адресу: 191023, Санкт-Петербург, канал Грибоедова, д.30-32, лит. А, ауд. 3033.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте <https://unecon.ru/dis-sovety> федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Санкт-Петербургский государственный экономический университет».

Автореферат разослан « ____ » _____ 2022 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Н.В. Бурова

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационной работы.

Актуальность темы исследования обусловлена необходимостью достижения целей устойчивого развития, определенных Указом Президента России «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года»¹. Во исполнение Указа предусмотрена реализация национальных и федеральных проектов Российской Федерации, включая проекты «Комплексный план модернизации и расширения магистральной инфраструктуры»², «Международная кооперация и экспорт», «Производительность труда и поддержка занятости», «Железнодорожный транспорт и транзит», «Высокоскоростное железнодорожное сообщение», «Логистика международной торговли». Достижение целевых установок обозначенных проектов предопределяется результатами стратегического развития транспортного комплекса страны, локомотивом которого выступает холдинг «Российские железные дороги».

Несмотря на значительные объемы финансирования национальных проектов, превышающие 27 триллионов рублей³, результаты мониторинга Счетной палаты свидетельствуют о том, что неэффективная система управления остается основной проблемой при их реализации, и, «пока что вместо экономики для людей мы строим экономику показателей»⁴. В этих условиях возрастает востребованность в изыскании скрытых резервов повышения эффективности управления процессами потребления ресурсов системообразующих хозяйствующих субъектов транспортной отрасли отечественной экономики. Мобилизация таких резервов может быть обеспечена за счет использования ресурсов информационной системы управленческого учета.

Экономический кризис, последствия которого многократно усилились из-за пандемического шока, привел к сокращению масштабов деятельности хозяйствующих субъектов отечественного транспортного комплекса, снижению объемов перевозок, падению инвестиционного и потребительского спроса. Развитие организационного и методического обеспечения системы управленческого учета как ключевого ресурса информационного

¹О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года: Указ Президента РФ от 07.05.2018 N 204 [с изм. и доп.]. URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_297432/ (дата обращения: 01.11.2019).

²Об утверждении Комплексного плана модернизации и расширения магистральной инфраструктуры на период до 2024 года: Распоряжение Правительства РФ от 30.09.2018 N 2101-р (с изм. и доп.). URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_308743/ (дата обращения: 29.10.2019).

³Правительство опубликовало параметры национальных проектов. URL : <https://www.rbc.ru/economics/11/02/2019/5c6058199a79472f27e0f38e> (дата обращения: 28.01.2021).

⁴Г. Изотова: Большинство проблем национальных проектов пока не решены. URL : <https://ach.gov.ru/audit-national/galina-izotova-bolshinstvo-problem-natsionalnykh-proektov-poka-ne-resheny> (дата обращения: 25.01.2021).

экономического пространства и инструмента управления процессами потребления ресурсов транспортного холдинга, по нашему мнению, позволит существенно уменьшить риски неэффективного корпоративного управления и достичь докризисных показателей отраслевого развития в сложных условиях неопределенности и макроэкономической нестабильности.

Степень разработанности научной проблемы.

Теоретические, методологические и организационные вопросы развития управленческого учета являются предметом исследований и научных дискуссий отечественных и зарубежных ученых на протяжении всего периода его существования. Основы теории отраслевого учета предприятий капиталистической экономики были заложены ещё в середине XVIII века англичанами Д. Додсоном, Р. Гамильтоном, и в дальнейшем развиты Ф.В. Кронхейльмом, Ч. Бэббиджем, Л.Ф. де Казо⁵. В XIX веке новый взгляд на бухгалтерский учет как на область прикладной экономики, определяющей методы управления хозяйственными процессами и контроля, становится ярко выраженным в трудах представителей венецианской школы Ф. Беста, П. д'Авизе, Д. Дзаппа, известных французских экономистов П.Ж. Прудона, Ж.Г. Курсель-Сенеля, Л. Сэя, А. Гильбо, Э. Леоте. Подчеркивая управленческие цели бухгалтерского учета Ж.Г. Курсель-Сенель отмечал, что «знание учета необходимо всем, но больше всего — управляющим»⁶.

Значительный вклад в развитие теории и методологии управленческого учета внесли российские и зарубежные ученые И.Н. Богатая, А.Н. Бобрышев, О.Б. Вахрушева, М.А. Вахрушина, Е.Ю. Воронова, В.Г. Гетьман, И.Д. Демина, К. Друри, Е.М. Евстафьева, Л.А. Зимакова, В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, Р.Г. Каспина, В.Э. Керимов, Т.М. Конопляник, Н.Т. Лабынцев, Б. Нидлз, В.Ф. Несветайлов, В.Ф. Палий, А.М. Петров, Л.В. Попова, М.Л. Пятов, С.А. Рассказова-Николаева, Т.М. Рогуленко, О.В. Рожнова, Я.В. Соколов, Дж. Фостер, Н.Н. Хахонова, Ч. Хорнгрен, Л.И. Хоружий, В.Т. Чая, Е.А. Шароватова, В.Г. Широбоков и др.

Развитие методик экономического и статистического анализа управленческой информации как инструментов реализации функций мониторинга и контроля отражено в научных исследованиях В.И. Бариленко, Р.П. Бульги, Н.В. Буровой, Н.В. Войтоловского, И.И. Елисеевой, Д.А. Ендовицкого, О.В. Ефимовой, В.В. Ковалева, С.В. Курышевой, М.В. Мельник, Н.А. Никифоровой, А.Н. Пименовой, Н.С. Пласковой, А.Д. Шеремета.

Использование возможностей отраслевого управленческого учета в управлении финансовыми и нефинансовыми показателями бизнес-процессов и сопутствующими рисками доказано в исследованиях Н.Ю. Базалей, А.А. Соколова, С.А. Хасиева, А.Н. Чикишевой.

⁵Соколов Я.В. История бухгалтерского учета : учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 272 с. С. 69-71.

⁶ Там же. С.89

В то же время в общем перечне методологических и организационно-методических проблем управленческого учета не решены вопросы его стандартизации для различных отраслей Российской Федерации. Изменение структуры ресурсного обеспечения и новые ограничения повышают востребованность в актуализации сложившейся практики управленческого учета и использовании экономическими субъектами железнодорожного транспортного комплекса новых организационных и методических подходов, в том числе в русле развития научных воззрений Я.В. Соколова о необходимости аналитических поправок финансовых показателей⁷ и точки зрения В.Ф. Палия о значимости функции контроля над операциями сегмента⁸.

Остается открытым вопрос о принятии профессионального стандарта специалиста по управленческому учету, трудовые функции которого позволяют обеспечить непрерывность формирования необходимой информации в системе управления эффективностью бизнес-процессов и сопутствующими рисками.

Таким образом, актуальность и неразработанность в организационном и методическом плане вопросов о дальнейшем развитии отраслевого управленческого учета для решения новых социально-экономических задач предопределили выбор темы диссертации, её цель, задачи и основные направления исследования.

Цель и задачи диссертационной работы.

Цель диссертации – обосновать и охарактеризовать выстроенные в логической последовательности теоретические и организационно-методические положения, способствующие развитию управленческого учета как ключевого ресурса информационного экономического пространства и инструмента управления процессами потребления ресурсов экономических субъектов, обеспечивающего реализацию стратегически значимых проектов и достижение целей устойчивого развития.

Для достижения обозначенной цели в работе были поставлены и решены следующие задачи:

- определить приоритетные направления развития управленческого учета транспортного холдинга как ключевого ресурса информационного экономического пространства и инструмента управления процессами потребления ресурсов экономических субъектов в контексте достижения целей устойчивого развития и целевых установок национальных и федеральных проектов Российской Федерации;

- расширить понятийный аппарат управленческого учета как инструмента управления процессами потребления ресурсов холдинга, идентифицировать новые элементы учетной политики холдинговой компании и обеспечить повышение информативности профессиональных суждений о реальных и

⁷Соколов Я.В. Бухгалтерский учет и экономический кризис / Я.В. Соколов // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. 2009. № 2. С. 12-19.

⁸Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учебник. – В.Ф. Палий. – Москва : ИНФРА-М, 2012. – 512 с. С. 402.

прогнозируемых показателях эффективности управления процессами потребления ресурсов холдинга и сопутствующих рисках;

- обосновать преимущества и целесообразность использования показателей доходов и расходов, определенных на уровне процессного сегмента в системе управленческого учета в целях управления рисками искажения показателей рентабельности бизнес-процессов и производительности труда для затратных и доходных направлений деятельности транспортного холдинга;

- предложить методические инструменты изыскания резервов ресурсосбережения и минимизации налоговых рисков транспортного холдинга как участника налогового мониторинга;

- разработать отраслевой стандарт, обеспечивающий систематизацию и детализацию информации для реализации функции управления стоимостью и внутреннего контроля сквозных технологических процессов транспортного холдинга;

- разработать алгоритм формирования информационной платформы для реализации функции управления эффективностью бизнес-процессов и сопутствующими рисками транспортного холдинга во взаимосвязи с трудовыми функциями специалистов по управленческому учету;

- определить формат представления внутренней отчетности по процессным сегментам для формирования информационной платформы, обеспечивающей реализацию функций внутреннего контроля в системе управления ресурсами бизнес-единиц холдинговой компании ОАО «РЖД»;

- разработать методику определения наименее затратной стоимости сквозного технологического процесса в целях оптимизации показателей операционных бюджетов бизнес-единиц и минимизации налоговых рисков транспортного холдинга как участника налогового мониторинга.

Объект и предмет исследования.

Предмет исследования - действующая практика организации и методического сопровождения управленческого учета транспортного холдинга и комплекс организационно-методических проблем его дальнейшего развития как инструмента управления бизнес-процессами в условиях новых системных вызовов. Объект исследования - факты хозяйственной жизни, отраженные в информационной системе бухгалтерского и управленческого учета холдинговой компании ОАО «РЖД».

Теоретическая и методологическая основа исследования.

Теоретической основой исследования послужили фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета и экономического анализа, статистики, управленческого учета и анализа, внутреннего контроля, актуальные публикации теоретиков и практиков по исследуемой тематике в рецензируемых научных изданиях.

Методологический аппарат основан на применении общенаучных методов исследования: диалектической логики, индукции и дедукции,

детализации, группировки, экономико-статистического анализа, математического моделирования, графической интерпретации, обобщения.

Информационная база исследования.

Информационно-эмпирическую базу исследования сформировали данные Федеральной службы государственной статистики РФ, сведения, опубликованные на официальных сайтах Министерства транспорта РФ, Министерства финансов РФ, Федерального агентства железнодорожного транспорта, холдинговой компании ОАО «Российские железные дороги»; паспорта федеральных проектов «Комплексный план модернизации и расширения магистральной инфраструктуры», «Высокоскоростное железнодорожное сообщение», «Производительность труда и поддержка занятости»; материалы и результаты экспериментов, представленные в монографиях российских ученых, результаты авторского эмпирического исследования.

Обоснованность результатов исследования обеспечивается проработанностью основополагающих теоретических вопросов развития управленческого учета как научного направления и вида прикладной деятельности, методологической базой и методическими инструментами исследования, постановкой комплекса задач, взаимоувязанных с целью исследования и востребованных экономической реальностью, опубликованием результатов исследования в рецензируемых научных журналах и изданиях.

Достоверность результатов исследования обеспечивается наличием доказательной базы, подтверждающей логику выстраивания положений, выдвигаемых на защиту, и практической апробацией полученных результатов.

Соответствие диссертации Паспорту научной специальности.

Диссертационная работа соответствует следующим пунктам паспорта научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика: 1.3 Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета; 1.7 Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей; 1.8 Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности; 2.8 Экономический анализ и оценка эффективности предпринимательской деятельности.

Наиболее существенные результаты исследования, обладающие научной новизной и полученные лично соискателем, выносимые на защиту.

Научная новизна результатов исследования заключается в развитии организационно-методического обеспечения управленческого учета транспортного холдинга, ориентированного на его стандартизацию и формирование условий для институционального регулирования на отраслевом уровне.

Основные научные результаты, выносимые на защиту, заключаются в следующем:

- определён новый вектор развития управленческого учета как ключевого ресурса информационного экономического пространства и инструмента управления процессами потребления ресурсов экономических субъектов в контексте достижения целевых установок национальных, федеральных проектов и целей в области устойчивого развития Российской Федерации;

- расширен понятийный аппарат управленческого учета, что позволяет обеспечить высокий уровень информативности профессиональных суждений о результатах сравнительной оценки реальных и прогнозируемых показателей эффективности управления процессами потребления ресурсов холдинга и сопутствующих рисках;

- доказано, что использование показателя «вмененный доход процессного сегмента» позволяет управлять рисками искажения результатов сравнительной оценки показателей эффективности использования ресурсов по направлениям деятельности холдинга;

- разработана методика выявления резервов экономии финансовых ресурсов и корректировки затратных показателей операционных бюджетов бизнес-единиц для достижения целей ресурсосбережения и минимизации налоговых рисков холдинга как участника налогового мониторинга;

- разработан внутрихолдинговый стандарт, обеспечивающий систематизацию информации о величине межсегментарных и внутрисегментарных расчетов и реализацию функций внутреннего контроля в целях управления стоимостью сквозных технологических процессов;

- разработан пошаговый алгоритм организационных и методических процедур с использованием трудовых функций специалистов по управленческому учету и внутреннему контролю, позволяющий определять потребность в кадровом обеспечении бизнес-единиц холдинга для реализации функции управления эффективностью бизнес-процессов и сопутствующими рисками в условиях ресурсных ограничений;

- определен формат представления управленческой отчетности по процессным сегментам холдинга, предусматривающий использование новых форм-носителей данных для реализации функций внутреннего контроля и управления процессами потребления ресурсов бизнес-единиц;

- разработана методика определения наименее затратной стоимости сквозного технологического процесса для обоснования управленческих решений по оптимизации показателей операционных бюджетов бизнес-единиц холдинга и минимизации налоговых рисков.

Теоретическая и практическая значимость исследования.

Теоретическая значимость работы заключается в том, что основные положения диссертации вносят определённый вклад в развитие теории и методологии управленческого учета как подсистемы бухгалтерского учета и информационной платформы для решения профессиональных задач, обеспечивающих повышение конкурентоспособности экономических субъектов и поддержание достаточного уровня инвестиционной активности транспортно-логистического комплекса в условиях ресурсных ограничений.

Теоретические и методические положения диссертации определяют вектор дальнейшего развития методического обеспечения мониторинга, контроля и прогнозирования показателей хозяйственной деятельности экономических субъектов, совершенствования мотивационного механизма и процедур формирования учетной политики в целях управленческого учета транспортной холдинговой компании. Положения диссертации расширяют понятийный аппарат и палитру методических инструментов, обеспечивая приращение нового знания в области управленческого учета, стратегического управленческого анализа, внутреннего контроля, развития концепций бухгалтерского учета.

Практическая значимость исследования заключается в том, что предложенные в работе рекомендации и методические подходы могут быть использованы для формирования учетно-аналитического обеспечения управления бизнес-процессами транспортного холдинга и обоснования решений о необходимости реорганизации нерентабельных филиалов, дочерних, зависимых обществ и бизнес-единиц холдинга в целях повышения его инвестиционной привлекательности.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- методика выявления резервов экономии финансовых ресурсов и корректировки затратных показателей операционных бюджетов бизнес-единиц для достижения целей ресурсосбережения и минимизации налоговых рисков холдинга «РЖД»;
- методика определения наименее затратной стоимости сквозного технологического процесса.
- корпоративный стандарт «Классификатор субсчетов к счету 32 «Затраты» для учета внутрихолдинговых расчетов»;
- новые формы-носители данных информационной платформы системы внутреннего контроля и управления процессами потребления ресурсов бизнес-единиц.
- алгоритм организационных и методических процедур, обеспеченных трудовыми функциями специалистов по управленческому учету холдинга «РЖД».

Апробация результатов исследования.

Результаты исследования были апробированы на международных и национальных научно-практических конференциях: Международной научно-технической конференции «Приоритетные направления развития науки и технологий» (Тула, 2015); Международной научно-практической конференции «Фундаментальные и прикладные исследования: новое слово в науке» (Москва, 2016); Международной научно-практической конференции «Роль и место информационных технологий в современной науке» (Уфа, 2016); Международных научных конференциях «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития» (Санкт-Петербург, СПбГЭУ, 2017, 2019, 2020); Международной научно-практической конференции «Цифровая экономика: новые подходы экономической теории и

управленческой науки» (Санкт-Петербург, 2018); Национальной научно-практической конференции «Информационное сообщество: актуальные проблемы современности» (Санкт-Петербург, 2019); Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, 2021).

Теоретические положения диссертации и авторские методические разработки прошли апробацию и используются предприятиями железнодорожного транспорта, что подтверждено справками Октябрьской дирекции по ремонту пути «Путьрем» - структурного подразделения Центральной дирекции по ремонту пути – филиала ОАО «РЖД», Северо-Западной дирекции по эксплуатации путевых машин – структурного подразделения Дирекции по эксплуатации путевых машин Центральной дирекции инфраструктуры – филиала ОАО «РЖД». Апробированные результаты исследования, в частности, представлены:

- методическими рекомендациями по обоснованию выбора оптимальной трансфертной цены сквозного технологического процесса и проведению контроля внутрихолдинговых расчетов;

- методическими рекомендациями по корректировке показателей гибкого операционного бюджета на величину выявленных резервов экономии ресурсов.

Положения диссертации используются в учебном процессе ФГБОУ ВО «Петербургский государственный университет путей сообщения Императора Александра I» при освоении обучающимися дисциплин «Стратегический учет и анализ», «Оценка рисков бизнес-структур промышленно-транспортного комплекса» магистерской программы, реализуемой кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» по направлению 38.04.01 Экономика.

Публикации результатов исследования. Основные результаты исследования отражены в 17 публикациях общим объемом 10,42 п. л. (в том числе авторский объем 9,07 п. л.), в том числе 7 работ общим объемом 5,69 п. л. (в том числе авторский объем 5,13 п. л.) опубликованы в рецензируемых научных журналах перечня, определенного ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации.

Структура диссертации обусловлена целью, задачами и логикой проведенного исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 246 источников, и 20 приложений. Текст диссертации изложен на 242 страницах, содержит 9 формул, 13 рисунков и 20 таблиц.

II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. На основе исследования процессов становления и эволюции управленческого учета определён новый вектор его развития как ключевого ресурса информационного экономического пространства и инструмента управления процессами потребления ресурсов экономических субъектов в

контексте достижения целевых установок национальных и федеральных проектов Российской Федерации.

Определены таксономические связи между целевыми установками национальных проектов и системой управленческого учета холдинга «РЖД», что позволяет использовать систему управленческого учета экономических субъектов транспортного комплекса в качестве инструмента реализации долговременных экономических стратегий и достижения целей в области устойчивого развития Российской Федерации.



Рисунок 1 – Декомпозиция таксономических связей между национальными проектами России и системой управленческого учета транспортного холдинга

Одним из условий становления управленческого учета как элемента институциональной среды является его стандартизация^{9,10}, которая предусматривает использование отраслевых стандартов и унифицированных

⁹Вахрушина М.А. Стандартизация российского управленческого учета как условие его дальнейшего развития / М.А. Вахрушина // Учет. Анализ. Аудит. 2018. № 5(3). С.72-81.

¹⁰Шароватова Е.А. Приемы стандартизации управленческого учета на этапе заготовительной деятельности / Е.А. Шароватова // Учет и статистика. 2011. № 2(22). С. 5-11.

подходов к разработке внутрикорпоративных регламентов в целях формирования информационной платформы для эффективного управления бизнес-процессами и достижения целей устойчивого развития. В диссертации определены таксономические связи между национальными проектами России и системой управленческого учета транспортного холдинга, что позволяет идентифицировать управленческий учет как фактор реализации национальных проектов и достижения целей устойчивого развития (рисунок 1) ЦУР-9 «Индустриализация, инновации и инфраструктура», определенных Международными стандартами ИСО (ISO).

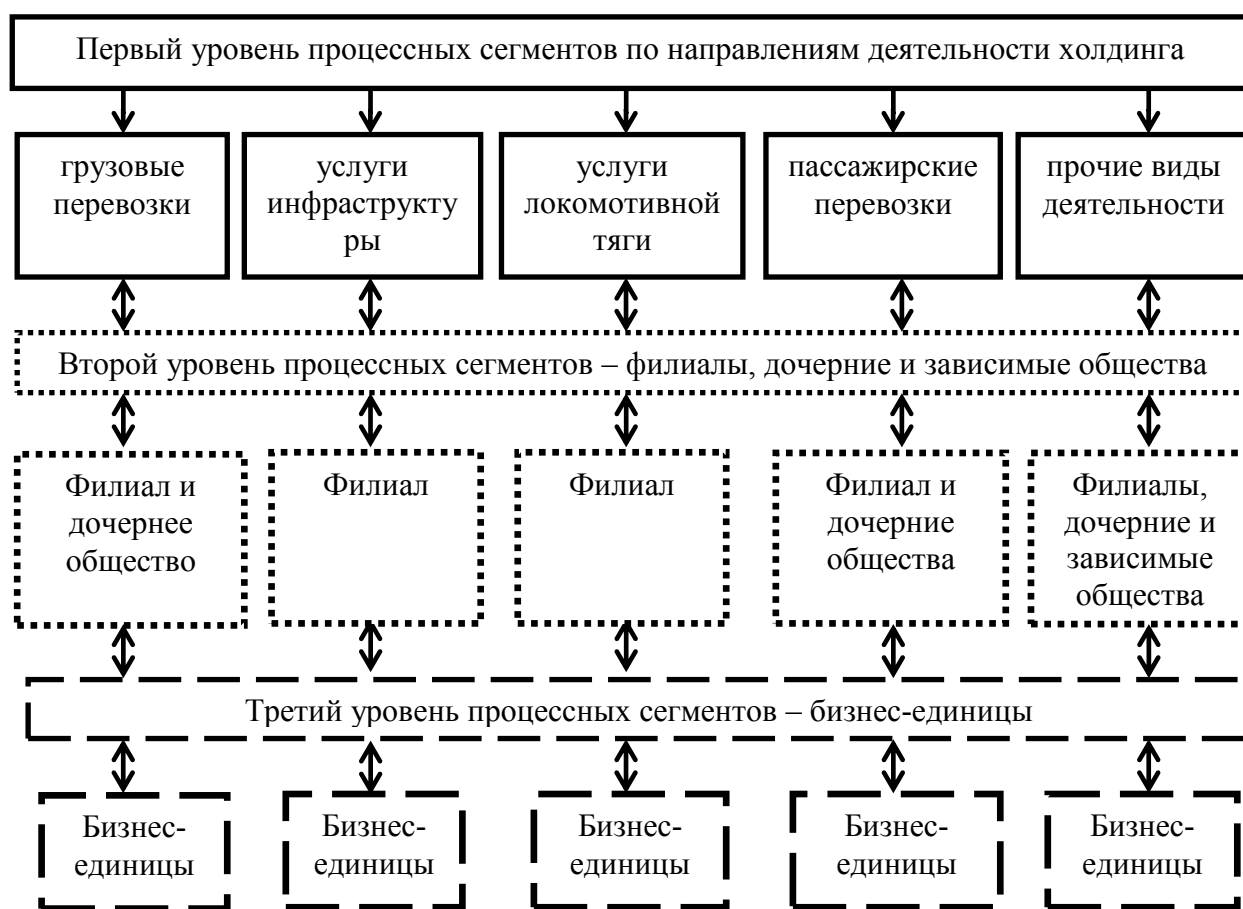


Рисунок 2 – Уровни процессных сегментов холдинга «РЖД»

2. Расширен понятийный аппарат управленческого учета как инструмента управления бизнес-процессами холдинга и предложен авторский подход к идентификации новых элементов учетной политики в целях управленческого учета - «процессный сегмент» и «вменённый доход процессного сегмента», что позволяет обеспечить высокий уровень информативности профессиональных суждений о результатах сравнительной оценки реальных и прогнозируемых показателей эффективности управления процессами потребления ресурсов по направлениям деятельности холдинга и сопутствующих рисках. Основная проблема, которая возникает при использовании результатов анализа

показателей бухгалтерской и управленческой отчетности холдинговой компании ОАО «РЖД» заключается в существенных различиях между показателями эффективности отдельных направлений деятельности. Это объясняется тем, что некоторые направления, определяемые в качестве центров потребления затрат, лишены функции генерирования доходов. Принимая во внимание, что такие затратные направления деятельности холдинга являются объектами управления и создают условия для генерирования доходов другими направлениями (например, без затрат на услуги инфраструктуры невозможно получить доход по грузовым и пассажирским перевозкам), можно оценить их реальный вклад в обеспечение эффективного функционирования холдинга, идентифицируя соответствующие процессные сегменты деятельности и условно наделяя их сбытовыми функциями.

В связи с этим в диссертации предложено использовать определения новых категорий «процессный сегмент» и «вмененный доход процессного сегмента». Процессный сегмент – объект управленческого учета в холдинге, сформированный на базе центра затрат по направлению деятельности с наделением его функцией генерирования вмененного дохода. Вмененный доход процессного сегмента – условный показатель, характеризующий величину дохода, распределенного между процессными сегментами определенного уровня (рисунок 2) с учетом показателей ресурсоемкости. Положения по учетной политике в целях управленческого учета предусматривают выбор в качестве базы распределения вмененного дохода одного из следующих показателей деятельности холдинга: фактические затраты; среднесписочная численность персонала; расходы на оплату труда персонала; стоимость активов, переданных в эксплуатацию и учитываемых на забалансовых счетах¹¹.

3. Доказано, что использование показателей доходов и расходов, определенных на уровне процессного сегмента в системе управленческого учета, позволяет управлять рисками как недооценки, так и переоценки показателей рентабельности бизнес-процессов и производительности труда по затратным и доходным направлениям деятельности холдинга.

Недостаток официальной финансовой отчетности транспортного холдинга заключается в том, что её показатели не позволяют получить объективные результаты сравнительной оценки экономической эффективности затратных направлений деятельности. Отсутствие методики, которая бы позволила восполнить указанный недостаток становится рискообразующим фактором, который порождает негативные синергетические эффекты и становится источником новых рисков, таких как

- риски ошибочных прогнозов при разработке операционных бюджетов бизнес-единиц холдинга, и превышение расчетной потребности в ресурсах над запланированными показателями финансового обеспечения национального

¹¹План счетов бухгалтерского учета ОАО «РЖД». URL : <https://company.rzd.ru/ru/9353/page/105104> (дата обращения: 11.01.2021).

проекта «Комплексный план модернизации и расширения магистральной инфраструктуры»;

- риски вуалирования нерентабельных и низкорентабельных направлений деятельности холдинга¹²;

- риски искажения показателей производительности труда по направлениям деятельности холдинга, выбора ошибочных алгоритмов управления человеческими ресурсами и недостижения показателей прироста производительности труда, определенных национальным проектом «Производительность труда и поддержка занятости».

В диссертации представлена доказательная база разночтений, которые возникают в профессиональных суждениях при использовании данных официальной бухгалтерской и внутренней управленческой отчетности для оценки показателей «уровень рентабельности» и «производительность труда» по направлениям деятельности холдинга. В частности, по направлению деятельности «Предоставление услуг локомотивной тяги» значение уровня рентабельности, определенного по данным бухгалтерской отчетности, ниже аналогичного показателя в системе управленческого учета в 115 раз, а разрыв между значениями показателя «производительность труда» достигает 39 раз. При использовании данных бухгалтерской отчетности направление деятельности «Предоставление услуг инфраструктуры» определяется как наименее эффективное, в то время как в системе управленческого учета наименее эффективным становится направление «Грузовые перевозки».

4. Разработана методика выявления резервов экономии финансовых ресурсов и корректировки затратных показателей операционных бюджетов бизнес-единиц для достижения целей ресурсосбережения и минимизации налоговых рисков холдинга «РЖД» как участника налогового мониторинга.

Обозначенный резерв определяется величиной корректировки запланированных расходов на материальные ресурсы операционного бюджета по формуле:

$$K = N - M = P_0 \times I_0 \times D_0 - P_0 \times I_1 \times D_1, \text{ где}$$

K - величина корректировки расходов на материальный ресурс;

N - запланированные первоначально расходы на материальный ресурс на текущий год;

M - скорректированные плановые расходы на материальный ресурс на текущий год;

P_0 - запланированные расходы на материальный ресурс, выраженные в ценах прошлого года;

I_1 - фактический темп инфляции в текущем году;

D_1 - фактический темп роста закупочных цен на материальный ресурс в текущем году;

¹²Назарова В.А. Управленческий анализ деятельности бизнес-структур железнодорожного транспорта как инструмент реализации стратегии устойчивого развития транспортной отрасли / Н.В. Дедюхина, В.А. Назарова // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. 2017. № 5 (107). С. 63-71.

I_0 - планируемый темп инфляции в текущем году;

D_0 - планируемый темп роста закупочных цен на материальный ресурс в текущем году.

Данная зависимость применяется при условии, что фактические темпы роста инфляции и закупочных цен на материальный ресурс ниже аналогичных планируемых показателей¹³. В ситуации превышения фактических темпов роста инфляции и закупочных цен на ресурс над аналогичными планируемыми показателями, резерв экономии может быть выявлен за счет снижения физического объема потребления ресурса, что может иметь место в случае форс-мажорных обстоятельств, например, таких, как условия работы холдинга в период пандемии.

Для формирования накопленного резерва финансовых ресурсов за счет экономии материальных затрат по видам материалов предложено использовать следующие счета управленческого учета: 32.00.991.000 «Накопленный резерв экономии финансовых ресурсов за расчетный период» (дебетуется); 32.03.999.000 «Динамические плановые затраты на материалы» (кредитуется). По окончании отчетного периода составляется Отчет о плановых расходах, фактических расходах и выявленных суммах резервов мобилизации финансовых ресурсов по бизнес-единицам процессного сегмента холдинга «РЖД» (форма 7/1-ПСД).

5. Разработан внутрихолдинговый стандарт «Классификатор субсчетов к счету 32 «Затраты» для учета внутрихолдинговых расчетов», обеспечивающий систематизацию информации о величине межсегментарных и внутрисегментарных расчетов и реализацию функций управления стоимостью сквозных технологических процессов и внутреннего контроля.

Предложенный стандарт является дополнением к действующему локальному нормативному акту «Инструкция по ведению управленческого учета с использованием 32-х счетов» в холдинге, позволяет реализовать функцию управления трансфертным ценообразованием сквозных технологических процессов и обеспечить высокую информативность результатов внутреннего контроля соответствующих хозяйственных операций, тем самым, существенно снижая налоговые риски холдинга как участника налогового мониторинга¹⁴. В диссертации показано практическое использование положений данного стандарта, в частности, в методике определения наименее затратной стоимости сквозных технологических процессов.

¹³Назарова В.А. Генезис управленческого учета как фактор реализации комплексного плана модернизации и расширения магистральной инфраструктуры / Н.В. Дедюхина, В.А. Назарова // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. 2019. № 5(119). С. 24-32.

¹⁴Назарова В.А. Методическое обеспечение управления трансфертным ценообразованием и контроля внутрихолдинговых расчетов в системе управленческого учета транспортного холдинга / В.А. Назарова // Учет. Анализ. Аудит. 2021. № 1 (Т.8). С. 62-73.

6. Разработан пошаговый алгоритм организационных и методических процедур с использованием трудовых функций специалистов по управленческому учету и внутреннему контролю, что позволяет определить потребность в кадровом обеспечении бизнес-единиц холдинга в целях формирования информационной платформы для реализации функции управления эффективностью бизнес-процессов и сопутствующими рисками.

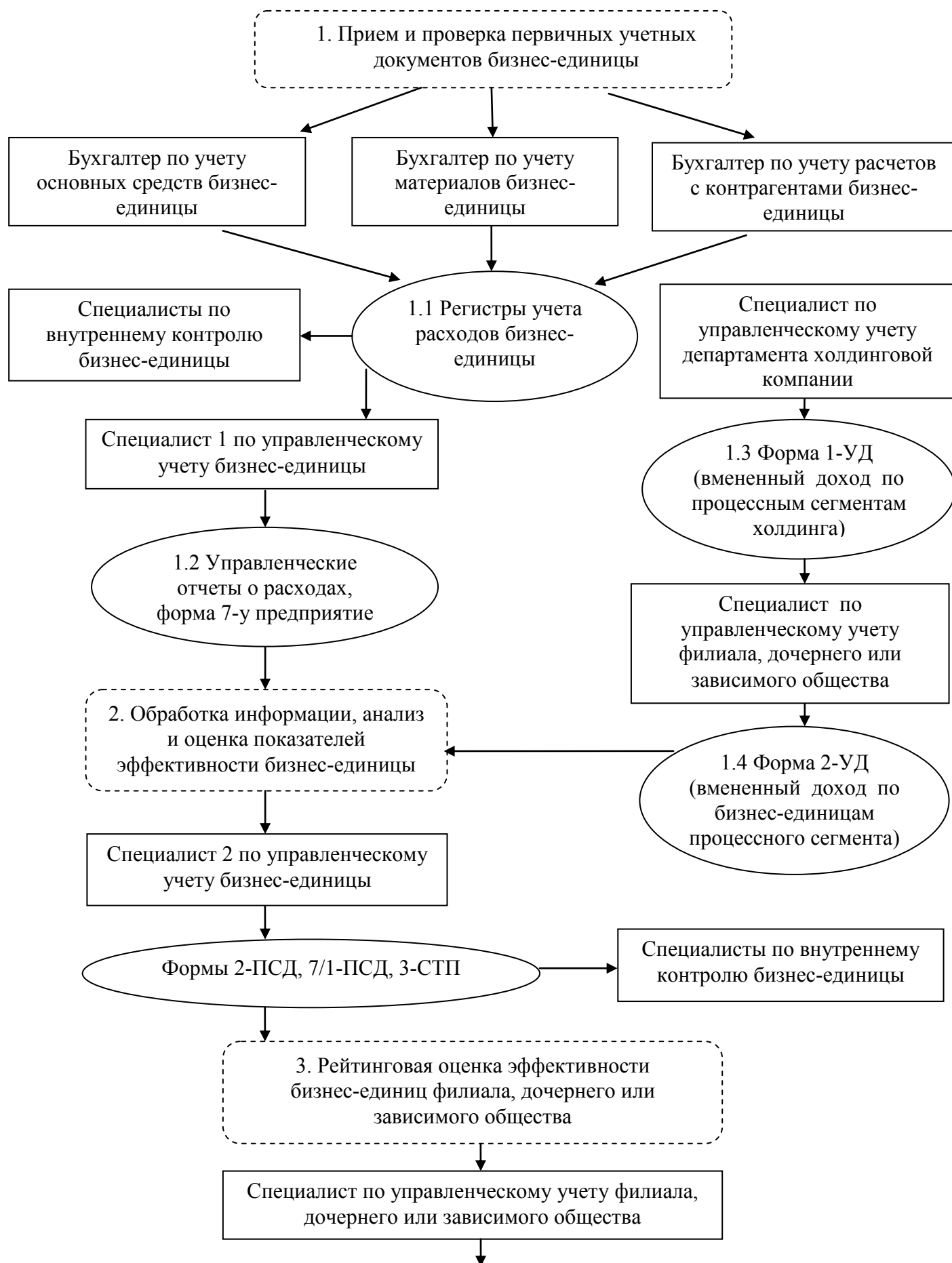
Данный алгоритм (рисунок 3) предусматривает использование трудовых функций и компетенций специалистов, подготовка которых определена действующими профессиональными стандартами «Бухгалтер», «Специалист по внутреннему контролю», а также компетенций специалистов по управленческому учету, на необходимость разработки профессиональных стандартов для которых обращают внимание ученые¹⁵.

7. Определен формат представления управленческой отчетности по процессным сегментам холдинга «РЖД», предусматривающий использование новых форм-носителей данных для формирования информационной платформы, реализации функций внутреннего контроля и управления процессами потребления ресурсов бизнес-единиц.

В диссертации использованы разработанные автором новые формы систематизации управленческой информации, в том числе:

- форма 1-СТП «Справка о стоимости сквозных технологических процессов холдинга «РЖД»»;
- форма 2-СТП «Справка о стоимости сквозных технологических процессов процессного сегмента холдинга «РЖД»»;
- форма 3-СТП «Справка о стоимости сквозных технологических процессов бизнес-единицы холдинга «РЖД»»;
- форма 1-УД «Справка-расчет вмененного дохода по процессным сегментам холдинга «РЖД»»;
- форма 2-УД «Справка-расчет вмененного дохода по бизнес-единицам процессного сегмента холдинга «РЖД»»;
- форма 1-ПСД «Отчет о доходах, расходах и финансовых результатах процессных сегментов холдинга «РЖД»»;
- форма 2-ПСД «Отчет о доходах, расходах и финансовых результатах бизнес-единиц процессного сегмента холдинга «РЖД»»;
- форма 7-ПСД «Отчет о плановых расходах, фактических расходах и выявленных суммах резервов мобилизации финансовых ресурсов по процессным сегментам холдинга «РЖД»»;
- форма 7/1-ПСД «Отчет о плановых расходах, фактических расходах и выявленных суммах резервов мобилизации финансовых ресурсов по бизнес-единицам процессного сегмента холдинга «РЖД»».

¹⁵Вахрушина М.А. Взаимосвязь процедур управленческого учета и внутреннего контроля / М.А. Вахрушина, М.А. Пруненко // Учет. Анализ. Аудит. 2020. № 5(7). С.80-90.



Продолжение рисунка 3



□ - участник процесса, ○ - вид документа, [] - этап (стадия) процесса

Рисунок 3 – Декомпозиция алгоритма организационных и методических процедур, обеспеченных трудовыми функциями специалистов по управленческому учету для формирования информационной платформы в системе управления холдинговой компании

Перечисленные формы управленческой отчетности предложено использовать наряду с действующими, такими как «Управленческая отчетность ОАО «РЖД» по видам деятельности» (форма 2-у), «Управленческая отчетность ОАО «РЖД» о расходах» (форма 7у предприятие).

8. Разработана методика определения наименее затратной стоимости сквозного технологического процесса для обоснования управленческих решений по оптимизации показателей операционных бюджетов бизнес-единиц

холдинга и минимизации налоговых рисков холдинга как участника налогового мониторинга.

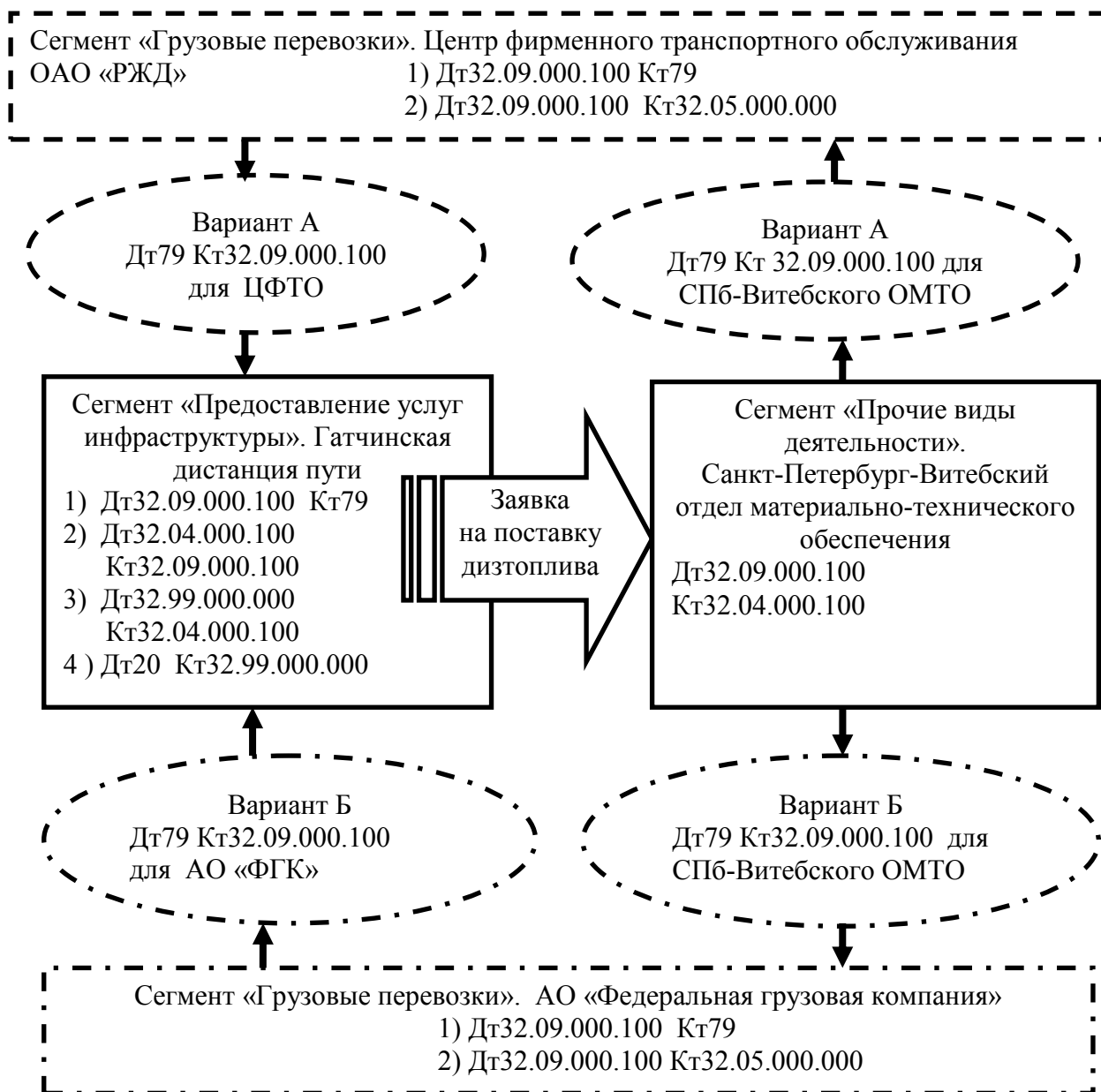


Рисунок 4 – Декомпозиция вариантов реализации СТП «Обеспечение дизельным топливом Гатчинской дистанции пути» с использованием новых субсчетов к счету 32 «Затраты» для межсегментарных расчетов

Отсутствие в управленческом учете ОАО «РЖД» обособленной информации о расходах, формирующих стоимость сквозных технологических процессов (СТП) исключает возможность альтернативного выбора внутрихолдинговым заказчиком более дешевого поставщика перевозочных услуг, вследствие чего могут завышаться как планируемые затраты операционных бюджетов бизнес-единиц, так и фактические.

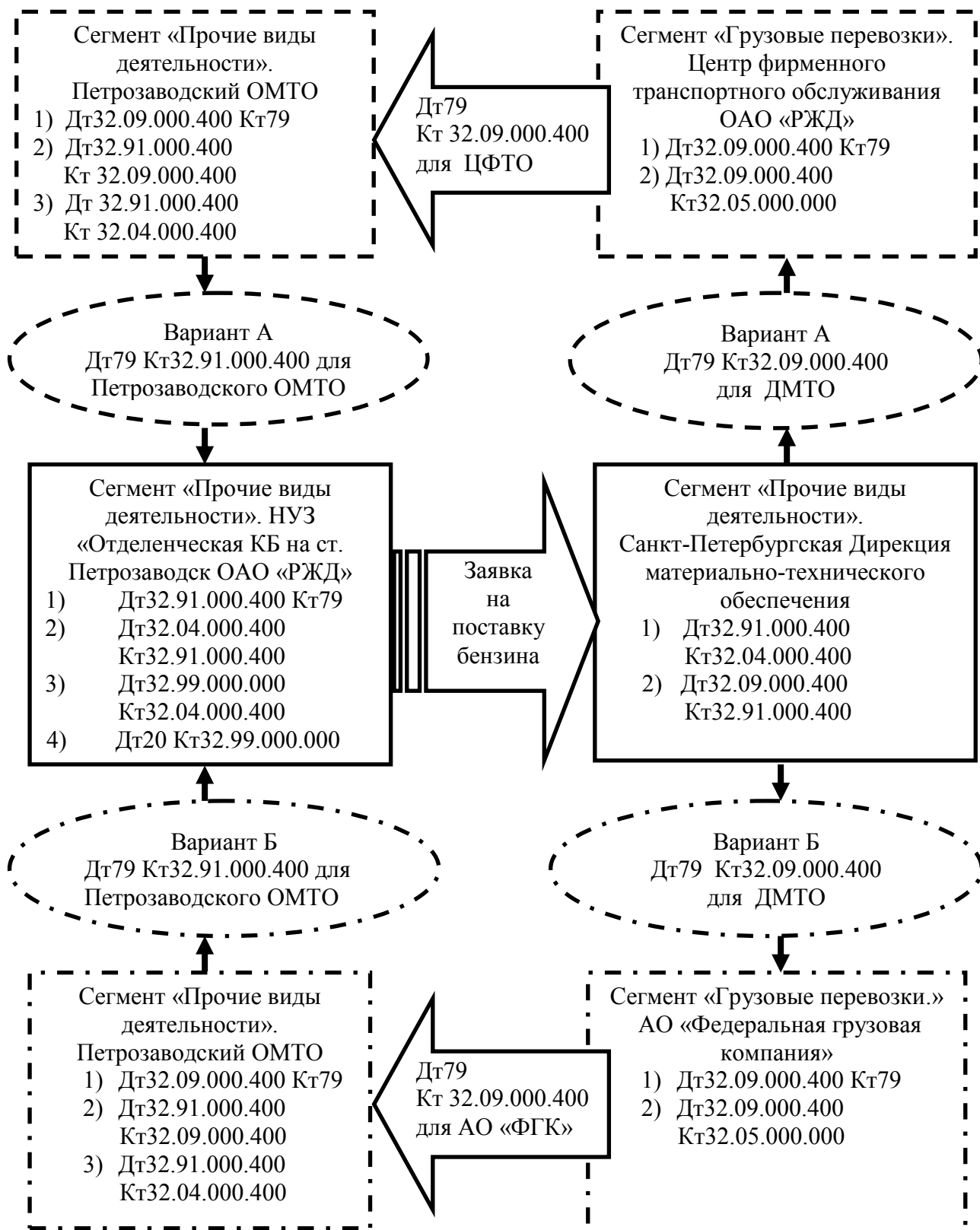


Рисунок 5 – Декомпозиция вариантов реализации СТП «Обеспечение бензином НУЗ «Отделенческая клиническая больница на ст. Петрозаводск ОАО «РЖД» с использованием новых субсчетов к счету 32 «Затраты» для межсегментарных и внутрисегментарных расчетов

В диссертации предложено использовать систематизированную информацию (таблица 1, таблица 2) о межсегментарных и внутрисегментарных расчетах (МСР и ВСР) для выбора наиболее дешевого внутривхолдингового поставщика топливных ресурсов. Такой подход предусматривает анализ альтернативных вариантов формирования стоимости СТП (рисунок 4, рисунок 5) с использованием внутривхолдингового стандарта «Классификатор субсчетов к счету 32 «Затраты» для учета внутривхолдинговых расчетов».

Таблица 1 – Шаблон сводной таблицы результатов расчета трансфертных цен при использовании различных вариантов реализации сквозного технологического процесса

Наименование сквозного технологического процесса (СТП)	Вариант реализации СТП	Внутривхолдинговому потребителю (заказчик)	Внутривхолдинговому поставщику	Трансфертная цена, руб.
1	2	3	4	5

Результаты анализа управленческой информации являются основанием для принятия решения о выборе внутривхолдингового перевозчика в качестве поставщика ресурсов по минимальной трансфертной цене.

Таблица 2 – Форма 3-СТП «Справка о стоимости сквозных технологических процессов бизнес-единицы холдинга» за период с 202 по 202

Номер счета	Наименование счета	Ед. изм.	Оборот по кредиту счета МСР	Оборот по кредиту счета ВСР
1	2	3	4	5
32.09.000.100	Дизтопливо, межсегментарные расчеты	руб.		х
32.09.000.400	Бензин, межсегментарные расчеты	руб.		х
32.09.000.910	Прочее, межсегментарные расчеты	руб.		х
32.91.000.100	Дизтопливо, внутрисегментарные расчеты	руб.	х	
32.91.000.400	Бензин, внутрисегментарные расчеты	руб.	х	
32.91.000.910	Прочее, внутрисегментарные расчеты	руб.	х	
Всего по видам расчетов в рамках СТП		руб.		
Итого по СТП		руб.		

III. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, представленные в диссертации положения, выводы и рекомендации, в основу которых положены актуальные и востребованные практикой подходы к формированию организационно-методического обеспечения отраслевого управленческого учета, отражают решения научных задач, дополняющие знаниевую экономику новыми методическими

инструментами управления бизнес-процессами в условиях ресурсных ограничений и макроэкономической нестабильности. Использование полученных результатов исследования позволяет посредством решения управленческих задач на уровне системообразующих экономических субъектов транспортной отрасли создать условия для благоприятных отраслевых, межотраслевых и социальных синергетических эффектов и, тем самым, обеспечить достижение целей устойчивого развития Российской Федерации.

IV. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

1. Назарова, В.А. Трансфертное ценообразование и мотивация в управлении холдингом / В.А. Назарова // *Экономические науки*. – 2016. – № 1 (134). – С. 146-149. – ISSN 2072-0858. 0,5 п. л.
2. Назарова, В.А. Системы управления и сегменты деятельности на железнодорожном транспорте / В.А. Назарова // *Экономические науки*. – 2016. – № 2 (135). – С. 109-111. – ISSN 2072-0858. 0,4 п. л.
3. Назарова, В.А. Сегменты деятельности и мотивация в управлении предприятием в современных условиях / В.А. Назарова // *Экономика и предпринимательство*. – 2016. – № 10 (ч.1) (75-1). – С. 422-424. – ISSN 1999-2300. 0,4 п. л.
4. Назарова, В.А. Сегменты деятельности и трансфертное ценообразование на железнодорожном транспорте / В.А. Назарова // *Экономика и предпринимательство*. – 2016. – № 11 (ч. 2) (76-2). – С. 435-439. – ISSN 1999-2300. 0,63 п. л.
5. Назарова, В.А. Управленческий анализ деятельности бизнес-структур железнодорожного транспорта как инструмент реализации стратегии устойчивого развития транспортной отрасли / Н.В. Дедюхина, В.А. Назарова // *Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета*. – 2017. – № 5 (107). – С. 63-71. – ISSN 2311-3464. 1,13 п. л. / 0,85 п. л.
6. Назарова, В.А. Генезис управленческого учета как фактор реализации комплексного плана модернизации и расширения магистральной инфраструктуры / Н.В. Дедюхина, В.А. Назарова // *Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета*. – 2019. – № 5 (119). – С. 24-32. – ISSN 2311-3464. 1,13 п. л. / 0,85 п. л.
7. Назарова, В.А. Методическое обеспечение управления трансфертным ценообразованием и контроля внутрихолдинговых расчетов в системе управленческого учета транспортного холдинга / В.А. Назарова // *Учет. Анализ. Аудит*. – 2021. – № 1 (Т.8). – С. 62-73. – ISSN 2408-9303. – DOI 10.26794/2408-9303-2021-8-1-62-73. 1,5 п. л.
8. Назарова, В.А. Стратегии развития и сегменты деятельности предприятий / В.А. Назарова // *Приоритетные направления развития науки и технологий : XVIII международная научно-техническая конференция*, 20.11.2015.

Инновационные технологии. – 2015. – С. 104-109. – ISBN 978-5-9906864-2-7. 0,4 п. л.

9. Назарова, В.А. Сегментарный учет и сегменты деятельности: перспективы развития в современных условиях/ В.А. Назарова // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2016. – № 7 ч. 2. – С. 3-6. – ISSN 2412-883X. 0,4 п. л.

10. Назарова, В.А. Сегменты и сегментарный учет на предприятии: перспективы развития / В.А. Назарова // Фундаментальные и прикладные исследования: новое слово в науке : III международная научно-практическая конференция, 16.05.2016. Москва : Научное обозрение. – 2016. – С. 154-161. – ISBN 978-5-9906425-2-2. 0,55 п. л.

11. Назарова, В.А. Развитие сегментов деятельности компаний в современных условиях / В.А. Назарова // Роль и место информационных технологий в современной науке : международная научно-практическая конференция, 13 сентября 2016 года. – Уфа : МЦИИ ОМЕГА САЙНС. – 2016. – С. 116-119. – ISBN 978-5-906876-55-3. 0,3 п. л.

12. Назарова, В.А. Анализ по сегментам деятельности как инструмент реализации стратегии развития холдинга «Российские железные дороги» / Н.В. Дедюхина, В.А. Назарова // Бухгалтерский учет, анализ и аудит : история, современность и перспективы развития : XII международная научная конференция, 11 октября 2017. – Санкт-Петербург : Санкт-Петербургский государственный экономический университет. – 2017. С. 113-122. – ISBN 978-5-7310-4105-8. 0,60 п. л. / 0,45 п. л.

13. Назарова, В.А. Аналитическое обеспечение управления показателями экономической эффективности как инструмент реализации стратегии развития холдинга «Российские железные дороги» / Н.В. Дедюхина, В.А. Назарова // Цифровая экономика: новые подходы экономической теории и управленческой науки : I международная научно-практическая конференция, 30.11.2018. – Санкт-Петербург : ПГУПС. – 2018. – С. 269-276. – ISBN 978-5-7641-1282-4. 0,44 п. л. / 0,33 п. л.

14. Назарова, В.А. Система управленческого учета как инструмент управления ключевыми показателями эффективности транспортной холдинговой компании / Н.В. Дедюхина, В.А. Назарова // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития : XIV международная научная конференция, 30 октября 2019. – Санкт-Петербург : Санкт-Петербургский государственный экономический университет. – 2019. – С. 34-40. – ISBN 978-5-7310-4777-7. 0,4 п. л. / 0,3 п. л.

15. Назарова, В.А. Система управленческого учета как инструмент мобилизации резервов повышения эффективности холдинговой компании ОАО «РЖД» и достижения целевых установок федеральных проектов / Н.В. Дедюхина, В.А. Назарова // Информационное сообщество : актуальные проблемы современности: II национальная научно-практическая конференция, 14 ноября 2019. – Санкт-Петербург : Петербургский государственный

университет путей сообщения императора Александра I. – 2019. – С. 194-201. – ISBN 978-5-7641-1443-9. 0,50 п. л. / 0,38 п. л.

16. Назарова, В.А. Развитие управленческого учета транспортного холдинга в условиях новых системных вызовов / Н.В. Дедюхина, В.А. Назарова // Бухгалтерский учет, анализ и аудит : история, современность и перспективы развития: XV международная научная конференция, 21 октября 2020. – Санкт-Петербург : Санкт-Петербургский государственный экономический университет. – 2020. – С. 187-193. – ISBN 978-5-7310-5261-0. 0,44 п. л. / 0,33 п. л.

17. Назарова, В.А. Управление затратами в системе управленческого учета транспортной компании как инструмент достижения целевых установок федеральных проектов / Н.В. Дедюхина, В.А. Назарова // Корпоративная финансовая отчетность Международные стандарты. – 2020. – № 3. – С. 35-44. – ISSN отсутствует. 0,7 п. л. / 0,5 п. л.