

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ПУТЕЙ
СООБЩЕНИЯ ИМПЕРАТОРА АЛЕКСАНДРА I»

На правах рукописи

НАЗАРОВА ВАЛЕНТИНА АЛЕКСАНДРОВНА

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

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, доцент
Дедюхина Наталья Вильгельмовна

Санкт-Петербург 2022

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
ГЛАВА 1. РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК ОБЪЕКТ НАУЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ.....	30
1.1 Институциональное регулирование управленческого учета как инструмент реализации национальных проектов и решения задач устойчивого социально-экономического развития.....	30
1.2 Стандартизация отраслевого управленческого учета как фактор его дальнейшего развития.....	42
1.3 Обоснование вектора развития системы управленческого учета транспортного холдинга в условиях неопределенности и макроэкономической нестабильности.....	49
ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК ИНСТРУМЕНТА УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ ПРОЦЕССОВ ПОТРЕБЛЕНИЯ РЕСУРСОВ ТРАНСПОРТНОГО ХОЛДИНГА.....	68
2.1 Анализ теоретических представлений о сущности категории «сегмент деятельности» в управленческом учете и определение категории «процессный сегмент» как элемента учетной политики холдинговой компании.....	68
2.2 Разработка методики формирования показателей управленческой отчетности для реализации функции управления показателями эффективности потребления ресурсов процессных сегментов транспортного холдинга.....	77
2.3 Разработка методики выявления резервов экономии финансовых ресурсов и корректировки затратных показателей операционных бюджетов бизнес-единиц транспортного холдинга.....	107
2.4 Разработка алгоритма организационных и методических процедур по формированию информационного обеспечения управления показателями	

эффективности потребления ресурсов, сопутствующими рисками холдинга и контроля внутрихолдинговых расчетов.....	117
ГЛАВА 3. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК ИНСТРУМЕНТА УПРАВЛЕНИЯ СТОИМОСТЬЮ СКВОЗНЫХ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ ТРАНСПОРТНОГО ХОЛДИНГА.....	128
3.1 Обоснование необходимости управления внутрихолдинговыми расчетами в целях оптимизации показателей операционных бюджетов бизнес-единиц холдинга и минимизации налоговых рисков.....	128
3.2 Разработка методического обеспечения учета межсегментарных расчетов для управления стоимостью сквозных технологических процессов и реализации функции внутреннего контроля.....	136
3.3 Разработка методического обеспечения учета внутрисегментарных расчетов для управления стоимостью сквозных технологических процессов и реализации функции внутреннего контроля.....	147
3.4 Разработка внутрихолдингового стандарта для управления стоимостью сквозных технологических процессов и реализации функции внутреннего контроля.....	157
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	165
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	170
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	205
Приложение А Форма управленческой отчетности 7-у предприятие.....	205
Приложение Б Форма управленческой отчетности 2-у.....	206
Приложение В Структура процессного сегмента «Грузовые перевозки» по видам деятельности.....	207
Приложение Г Структура процессного сегмента «Пассажирские перевозки» по видам деятельности.....	208
Приложение Д Структура процессного сегмента «Предоставление услуг инфраструктуры» по видам деятельности.....	209

Приложение Е Структура процессного сегмента «Предоставление услуг локомотивной тяги» по видам деятельности.....	210
Приложение Ж Структура процессного сегмента «Прочие виды деятельности» по отдельным видам деятельности.....	211
Приложение И Характеристика различных подходов к определению категории «сегмент».....	212
Приложение К Элементы категориального аппарата методического обеспечения сегментирования в системе управленческого учета транспортного холдинга.....	214
Приложение Л Показатели официальной отчетности ОАО «РЖД».....	215
Приложение М Расчетные показатели процессных сегментов.....	221
Приложение Н Форма управленческой отчетности 7-ПСД.....	234
Приложение П Форма управленческой отчетности 7/1-ПСД.....	235
Приложение Р Форма управленческой отчетности 1-ПСД.....	236
Приложение С Форма управленческой отчетности 2-ПСД.....	237
Приложение Т Форма управленческой отчетности 1-УД.....	238
Приложение У Форма управленческой отчетности 2-УД.....	239
Приложение Ф Форма управленческой отчетности 1-СТП.....	240
Приложение Х Форма управленческой отчетности 2-СТП.....	241
Приложение Ц Форма управленческой отчетности 3-СТП.....	242

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационной работы. Последствия пандемического шока, которые ускорили структурную перестройку мирового хозяйства и изменили баланс между главными экономическими центрами, поставили перед Россией задачу преодоления последствий кризиса и достижения целей устойчивого развития. Указом Президента России «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года» [1] предусмотрена реализация национальных и федеральных проектов Российской Федерации, включая проекты «Комплексный план модернизации и расширения магистральной инфраструктуры» [8], «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 и управления транспортным комплексом страны, локомотивом которого выступает холдинг «Российские железные дороги».

Несмотря на значительные объемы финансирования национальных проектов, превышающие 27 триллионов рублей, результаты мониторинга Счетной палаты свидетельствуют о том, что неэффективная система управления остается основной проблемой при их реализации, и, по мнению, эксперта Счетной палаты России Г. Изотовой, вместо экономики для людей мы выстраиваем экономику показателей¹. В этих условиях возрастает востребованность в изыскании скрытых резервов повышения эффективности управления процессами потребления ресурсов хозяйствующих субъектов системообразующей транспортной отрасли

¹ Г. 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).

отечественной экономики. Мобилизация таких резервов может быть обеспечена за счет использования ресурсов информационной системы управленческого учета.

Развитие организационного и методического обеспечения системы управленческого учета как ключевого ресурса информационного 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.

Комплексный план модернизации и расширения магистральной инфраструктуры [8], как инструмент достижения целей территориального и отраслевого устойчивого развития, включает 11 федеральных проектов. Девять из этих проектов направлены на модернизацию и расширение транспортной инфраструктуры России, что предусматривает развитие транспортных коридоров «Запад-Восток», «Север-Юг». Реализация проекта «Железнодорожный транспорт и транзит» должна обеспечить достижение целевых показателей прироста грузооборота и повышения уровня экономической связанности территорий государства.

Железнодорожный транспорт имеет системообразующее значение для экономики России. Согласно статистической информации в 2019 году на железнодорожный транспорт приходилось 45,9% в общем грузообороте по всем видам транспорта, что на 1,4 % меньше, чем на трубопроводный, и на 41% больше, чем на автомобильный. Протяженность железнодорожных путей в России составляет 126 тыс. км, в том числе общего пользования — 87 тыс. км, необщего пользования — 39 тыс. км [244, с. 29]. По протяженности путей общего пользования Россия находится на третьем месте в мире после США (256,8 тыс. км) и Китая (131,7 тыс. км) [243, с. 50].

Выполнение целевых установок федеральных проектов возможно при условии достижения синергетического эффекта от использования скрытых внутренних резервов, включая резервы системы управления хозяйствующих

субъектов. Экономический кризис, последствия которого многократно усилились из-за пандемического шока, вызванного COVID-19, привел к сокращению масштабов деятельности организаций, снижению объемов перевозок, падению инвестиционного и потребительского спроса. Наиболее существенному влиянию в деятельности ОАО «РЖД» были подвержены объемы перевозок пассажиров в дальнем и пригородном сообщении – сокращение пассажирооборота в 2020 году составило более 40% по сравнению с 2019 годом [41]. Достижение докризисных показателей возможно при условии восстановления экономики, основанном на восстановлении системообразующих отраслей. Особое значение в процессе восстановления имеет совершенствование организационно-методического обеспечения управленческого учета как инструмента аккумуляции и систематизации управленческой информации в сложных условиях неопределенности и макроэкономической нестабильности.

В разработке организационно-методического обеспечения управленческого учета транспортного холдинга необходимо опираться на статистические методы политетической (сложной) группировки, осуществляемой по нескольким признакам, и монотетической (простой) группировки, осуществляемой по одному признаку, позволяющие выявить специфику и закономерности однородных производственных процессов. Необходимо использовать информацию статистического наблюдения, системы статистических показателей: абсолютных (численность персонала, объем перевозок, объем произведенной продукции и др.) и относительных (производительность труда, рентабельность и др.), распространение данных выборочного наблюдения на генеральную совокупность. И.И. Елисеева и М.М. Юзбашев отмечают, что познание закономерностей возможно, если изучаются не отдельные явления, а их совокупности. При этом, в каждом отдельном явлении присутствует необходимое, присущее всем явлениям данного вида, которое проявляется в единстве с индивидуальным, присущим лишь этому конкретному явлению [99, с. 17]. Такой подход позволяет совершенствовать взаимосвязи производственно-экономических явлений и выявлять резервы, необходимые для новых направлений развития предприятия.

Формирование мирового рынка и рыночной конкуренции, завершившееся примерно к середине XX века, повлекло необходимость разработки единообразных методов учета, и их унификации для понимания учетно-аналитической информации. На определенном этапе развития хозяйствующих субъектов для дальнейших качественных изменений необходимы структурные преобразования, которые смогли бы обеспечить существование и функционирование в условиях постоянно изменяющейся окружающей среды. Одним из вариантов структурных преобразований компании может быть создание холдинга, под которым понимается коммерческое предприятие, контролирующее дочерние фирмы, созданные для ограничения рисков материнской компании в виду того, что несут ограниченную ответственность, которая не затрагивает имущество материнской компании. Создание дочерних фирм, сгруппированных по отраслевому, технологическому или территориальному признаку, сопровождается созданием единой финансовой системы, а также изменением бухгалтерского учета и отчетности холдинга.

Бухгалтерский учет как наука основана на системе гносеологических принципов познания изучаемых явлений, таких как материализм и диалектический подход. Стоимостная оценка фактов хозяйственной жизни как изучаемых явлений может осуществляться по цене приобретения, по текущей или рыночной цене, что, по мнению ученых, придает учету определенную условность. При этом элемент условности в бухгалтерском учете применительно к любым оценкам стоимости, создает основу для научных изысканий [186, с. 9].

Основатель чикагской школы экономистов Фрэнк Хейнеман Найт отмечал в 20-х годах XX века, что у экономической науки существует потребность использовать индуктивный и дедуктивный методы познания. Как доказывает Милль, мы должны рассуждать дедуктивно, не забывая при этом поэтапно сверять наши логические выводы с наблюдаемыми фактами. Если подлежащие изучению данные слишком сложны, следует применять индукцию и формулировать эмпирические законы, и впоследствии логически увязывать их с общими принципами человеческого поведения. Обозначенные методы

экономической науки ничем не отличаются от методов любой другой области исследований, где хоть в какой-нибудь мере применим анализ помимо простого описания [163, с. 18-20].

Известному учёному-экономисту Жану Фурастье принадлежит классическое определение бухгалтерского учёта как отрасли науки. [186, с. 162].

Соколов Я.В. и Соколов В.Я. определили факт хозяйственной жизни предприятия как ключевое понятие бухгалтерского учета [186, с.7].

Орехов А.М. отмечает, что экономические факты являются разновидностью социальных фактов, наблюдаемых и фиксируемых субъектом. С философско-методологической точки зрения, по мнению автора, экономические факты - это не просто какие-либо события, а рациональная регистрация и интерпретация таких событий в уме познающего субъекта с последующей переработкой мыслительного материала в совокупность научных экономических фактов [167, с. 15].

Анализируя схему развития бухгалтерского учета Соколова Я.В. и Соколова В.Я. [186, с.7], можно проследить путь формирования управленческого учета с 4000 лет до н.э. до настоящего времени:

1) в период до V века до н.э. факты хозяйственной жизни подвергались колляции. Колляция — метод учета, основанный на сверке взаимных расчетов;

2) в период до XIII века на основе колляции производилась оценка и велся камеральный учет;

3) в середине XX века на основе данных камерального учета появилась возможность формировать калькуляцию в современном понимании, что в совокупности с динамической трактовкой баланса стало основой управленческого учета.

Отметим, что первые попытки получения внутренней управленческой информации о фактах хозяйственной жизни имели место в 1818 году, когда Ф.В. Кронхейльм предложил разделить учёт на две части: производственный и бухгалтерский. При этом производственный учет предусматривал три основных счета «Материалы», «Производство», «Готовая продукция». Счёт «Производство»

предусматривал использование натуральных показателей, и его дебетовое сальдо означало незавершенное производство и возможные потери. Таким образом, была предпринята первая попытка нормировать учет затрат. Однако подход к организации производственного учета, предложенный Кронхейльмом, не предусматривал использование калькуляции единицы готовой продукции. Мысль о необходимости такой калькуляции высказал математик Чарльз Бэббидж (середина XIX века). Ч. Бэббидж обращал внимание на необходимость исчисления затрат по отдельным производственным процессам [186, с. 71].

Изменение условий хозяйствования в России в конце XX века затронуло новые проблемы учета затрат, их планирования и ценообразования, а также вызвало необходимость постоянного и непрерывного совершенствования особого вида деятельности – бухгалтерского и управленческого учета. До начала реформ и преобразований экономики в СССР не существовало подразделения бухгалтерского учета на финансовый и управленческий. Цель учета заключалась в обеспечении сохранности социалистической собственности и в контроле выполнения государственного плана. Установление в централизованном порядке плановых заданий по объему производства, а также оптовых и розничных цен привело к ослаблению калькуляционного дела на предприятиях. Отклонения фактической себестоимости от плановой или нормативной зачастую использовались для отрицательной оценки деятельности предприятий и организаций, а не для устранения причин таких отклонений. Определению эффективных методов производства продукции и определению ее рентабельности не уделялось должного внимания, что стало причиной распространения методов учета издержек производства «котловым методом» без подразделения по видам продукции.

Экономическое развитие современного транспортного холдинга происходит в условиях неопределенности, под воздействием агрессивных внешних факторов и ограничений, вызванных пандемией COVID-19. Для поступательного развития отрасли необходимо повышение конкурентоспособности и рентабельности производства, снижение издержек и

снижение чувствительности к изменению грузооборота. Решение обозначенных задач стало особенно актуально в период пандемического шока. В этой связи сегодня становится особенно востребованным комплексный подход к учётно-контрольному и аналитическому функционалам организации, которые обеспечат формирование соответствующей информационной платформы для принятия обоснованных управленческих решений. Изучение, анализ и систематизация исследований организации управленческого учета на предприятиях и организациях, в том числе на предприятиях железнодорожного транспорта, выявило необходимость разработки системы сегментарного учета и внедрения его в практику управленческого учета.

Холдинг – организационная модель, применяемая для управления Российскими железными дорогами. Применение данной модели оправдано, так как холдинг «РЖД» работает с прибылью на протяжении ряда лет.

Принцип холдинга реализуется на практике посредством применения механизма центров ответственности: центр затрат, центр выручки, центр прибыли и центр инвестиций, которые являются функциональной базой для сегментов деятельности. Соколов Я.В. и Соколов В.Я. отмечают, что учёт затрат по центрам ответственности или учёт затрат по местам их формирования, был предложен в начале 50-х годов. В конце XX века начинает широко распространяться и находит практическое использование метод ABC, который заключается в исчислении величины косвенных затрат, распределяемых в соответствии с функциями управления бизнес-процессами. Этот метод способствовал развитию управленческого учета [186, с. 11].

Оценка эффективности работы каждого центра ответственности является ключевой задачей управленческого учета в холдинге, особенно оценка эффективности деятельности центров затрат, которые не имеют собственного положительного финансового результата. Разработка методики оценки эффективности деятельности сегментов или центров ответственности, в особенности центров затрат, позволит создать основу для выявления скрытых

резервов по каждому отдельному центру ответственности, участку или сегменту деятельности и повышения мотивации сегментных менеджеров.

Степень разработанности научной проблемы. Теоретические, методологические и организационные вопросы развития управленческого учета являются предметом исследований и научных дискуссий отечественных и зарубежных учёных 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 Казо [186, с. 69-71]. В XIX веке новый взгляд на бухгалтерский учет как на область прикладной экономики, отражающей 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. Обращая наше внимание на управленческие цели бухгалтерского учёта, Ж.Г. Курсель-Сенель подчёркивал, что знание учета необходимо всем, но больше всего – управляющим [186, с. 89].

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. Коноплянник, 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. Ширококов и др.

Развитие методик анализа управленческой информации как инструмента реализации функций внутреннего и внешнего контроля отражено в научных исследованиях Р.П. Булыги, В.И. Бариленко, Д.А. Ендовицкого, О.В. Ефимовой, М.В. Мельник, Н.А. Никифоровой, 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.

Перспективы развития интегрированного учета и отчетности рассматриваются в работах Л.А. Зимаковой и Н.В. Малиновской.

Вахрушина М.А. поднимает проблему необходимости стандартизации управленческого учета на институциональном уровне и разработки профессионального стандарта трудовых функций и компетенций специалистов по управленческому учету [67].

Соколов В.Я., один из основоположников бухгалтерского учета в России, отмечал, что финансовые показатели деятельности организации, прежде всего рентабельность, нельзя принимать во внимание без необходимых аналитических поправок, смысл которых заключается в том, чтобы продлить хозяйственные циклы и минимизировать спады экономической активности, чтобы «управленцы-водители» могли сохранять свои «предприятия-автомшины» [185].

Профессор Палий В.Ф. в свете анализа международных стандартов финансовой отчетности подчеркивал необходимость персонификации ответственности при проведении контроля операций сегментов. В настоящее время остается нерешенным вопрос об использовании трудовых функций сегментных менеджеров, так как «сегментный менеджер – это функция, а не должность» [169, с. 402]. Обращаясь к тосканской бухгалтерской школе XIX века и к её основателю Франческо Марчи можно провести аналогию о значении управленцев в достижении финансовых показателей: «...суть предприятия в людях» [186, с. 78].

Джузеппе Чербони (1827-1917) продолжил дело, начатое Франческо Марчи. Определяя бухгалтерский учет как одно из направлений юриспруденции Д. Чербони создал учение логисмографию.

Основоположник философии учёта Джузеппе Росси, который продолжил развитие логисмографии, отождествлял предприятие с живым организмом,

придавая особое значение «врожденным функциям» учёта, которые реализуются в трех направлениях — экономическом, юридическом и управленческом (административном). Эти направления, как считал Дж. Росси, возникли в учете исторически, эволюционируя от простого к сложному. Такое развитие и есть содержание бухгалтерского учёта, а заключительный этап этого развития — создание науки о бухгалтерском учёте [186, с. 78-82].

Вопросам развития системы управленческого учета посвящены работы зарубежных ученых К. Друри [98], А. Апчёрча [56], И. Ансоффа [55]. Исследования методологии учета отклонений проводил бельгийский ученый Ж. де Бодт и ряд французских ученых, среди которых выделяются А. Брюне, Ж. Ардуен, Л. Шардонне, Г. Кура, Л. Гизар, Ж. Лёрион, П. Лясег, Г. де Нарбонн, К. Перошон, А. Рапен, К. Роле, Ж. Ришар [194, с. 65].

Нидлз Б. Андерсон Х., Колдуэлл Д. подчеркивали «футуристичность» управленческого учета по своей природе, в то время как финансовый учет — «историчен», а затратное ценообразование считали консервативным, хотя и мудрым, путем установления цен. [165, с. 425].

Хоргреном Ч. и Фостером Д. освещены вопросы трансфертного ценообразования, бухгалтерский учет рассмотрен в управленческом аспекте и выделено четыре центра ответственности [199], актуальных для крупных предприятий и холдингов: затрат, выручки, прибыли и инвестиций.

Проблеме сегментирования в металлургической промышленности посвящена диссертация Соколова А.А. в вертолетостроении — Базалей Н.Ю., лесопромышленном комплексе — Чикишевой А.Н., в агропромышленном холдинге — Хасиева С.А.

Соколов А.А. аргументировал необходимость применения концептуальных подходов бухгалтерского учёта к системе сегментарного учёта в металлургической промышленности, разработал систему информационного обеспечения управления внешними и внутренними сегментами деятельности с учетом факторов предпринимательского риска [234].

Чижишева А.Н. предложила в лесопромышленном комплексе ввести систему сегментации как совокупность сеток простых и сложных сегментов [237].

Хасиев С.А. предложил в рамках агропромышленного холдинга создать центры финансового управления внутри центров прибыли. В качестве центров финансовой ответственности предложено выделить филиалы и обособленные подразделения, имеющие замкнутый производственно-сбытовой цикл [236].

Базалей Н.Ю. в рамках концепции стратегической бизнес-единицы в вертолетостроении предложила методический подход к сегментации в управленческом учете. Этот подход заключается в выделении дополнительного уровня сегментов бизнеса по покупателям на базе понятия «географические сегменты» [228].

В то же время в общем перечне организационных и методических проблем управленческого учета недостаточно выражен отраслевой подход. Развивая мысль Соколова В.Я. о необходимости аналитических поправок финансовых показателей, особенно рентабельности, мысль Паля В.Ф. о персонификации ответственности при реализации функции контроля над операциями сегмента, и опираясь на персонализацию счетов, обоснованную учеными тосканской школы XIX века, в транспортном холдинге необходимо вводить новый объект управленческого учета и разрабатывать методики в целях формирования информационной платформы для принятия управленческих решений по своевременному выявлению нерентабельных и низкорентабельных структурных подразделений холдинга.

Единое мнение о необходимости выделения управленческого учета в самостоятельную учетную подсистему, как отмечает М.А. Вахрушина, сформировалось в 2005 году, что означало его признание научным сообществом России. За рубежом управленческий учет имеет долгую историю, там уже на протяжении нескольких десятилетий функционируют профессиональные организации, деятельность которых направлена на регулирование управленческого учёта как ключевого ресурса информационного экономического пространства. Например, в США это Институт управленческих бухгалтеров

(ICMA – The Institute of Certified Management Accountants), в Великобритании таковым является общество бухгалтеров – специалистов по управленческому учёту (Chartered Institute of Management Accountants, CIMA), а в Австралии – Центр подготовки специалистов по управленческому учёту (MACSOF) [67, с.74].

К рождению управленческого учета, как отметили Я.В. Соколов и В.Я. Соколов, привели динамическая трактовка баланса и эволюция методов калькуляции [186, с. 11]. Ивашкевич В.Б. отмечает, что зарождение управленческого учёта тесно связано с появлением методов стандарт-кост и управления по отклонениям. Дефиницию «стандарт-кост» (standart-cost) предложил автор теории производительности Эмерсон. Экономист Ч. Гаррисон внедрил данный метод в практику деятельности промышленных предприятий. [110, с.24-25]. В России использовался нормативный учёт затрат, который, по сути, представлял собой аналог метода стандарт-кост.

Первоначально метод standart-costs был задуман зарубежными авторами как инструмент обнаружения скрытых резервов потребляемых ресурсов, однако он не учитывал связь с конкретными исполнителями. В последующем возникла идея привязать наличие отклонений к оценке работы управленцев различных уровней. Такой подход способствовал созданию Дж.А. Хиггинсом концепции центров ответственности (Responsibility centers), которые определяют степень персональной ответственности должностных лиц за достигнутые финансовые результаты. Если юридический подход требовал от бухгалтера постановки под контроль агентов и управленцев, то учёту по центрам ответственности создавал условия для самоконтроля действий управленцев [186, с. 180].

Одним из первых вопросов о внедрении управленческого учёта на советских предприятиях поднял Н.Г. Чумаченко, который доказал несостоятельность подходов к бухгалтерскому учёту как к системе, оторванной от управления экономикой предприятия. По мнению Н.Г. Чумаченко, бухгалтера не следует отрывать от команды управленцев, и нельзя допускать противостояния между подразделением бухгалтерской службы и руководством предприятия. Активное

участие бухгалтера в управлении предприятием снимает «барьеры» в решении задач повышения эффективности национальной экономики [121, с.60].

Алданиязов К.Н. (Мангистауский гуманитарно-технический университет, Республика Казахстан) отмечает, что управленческий учет – это новая комплексная отрасль экономической науки, и в этом его большое преимущество. Именно на стыке наук зарождаются прорывные технологии и происходит существенное приращение новых знаний. Этим и объясняется возрастающая значимость роли управленческого учета в решении сложных профессиональных задач [54, с.7].

По мнению авторов Нидлза Б., Андерсона Х и Колдуэлла Д., многие не понимают разницы между бухгалтерским учетом и счетоводством. Счетоводство (bookkeeping) – это процесс ведения бухгалтерского учета, средство регистрации хозяйственных операций, хранения учетной документации. Основное предназначение бухгалтерского учета заключается в создании информационной системы, которая служит интересам определенных групп пользователей. Главная цель бухгалтерского учета - анализ, интерпретация и использование информации, поэтому бухгалтеров должны интересовать выявление тенденций и закономерностей по результатам обработки учетной информации и эффекты возможных альтернатив [165, с. 13].

В настоящее время произошло разделение предмета бухгалтерского учета. Существует мнение, что предметом управленческого учета является производственная (операционная) деятельность. Предметом бухгалтерского (финансового) учета являются три вида деятельности: операционная, финансовая и инвестиционная.

Объекты финансового и управленческого учета также разделились. Объектами финансового учета являются активы, обязательства и капитал организации. Объектами управленческого учета, являются показатели затрат, себестоимости единицы продукции, бюджета, трансфертные цены, внутренняя отчетность предприятия.

Исследуя проблему организации управленческого учета на предприятии, Карпова Т.П. отметила способы сбора и обобщения затрат, свойственные следующим системам: директ-костинг, абсорбшн-костинг, стандарт-кост, ABC метод, таргет-костинг, кайзен-костинг, анализ точки безубыточности (CVP), бенчмаркинг затрат и др. Каждый метод имеет как недостатки, ограничивающие его применение, так и преимущества. По мнению Карповой Т.П., управление затратами не имеет предела совершенствования [117, с. 94].

В современных условиях для оперативного реагирования на изменения окружающей среды и выявления проблемных участков менеджменту необходима информация по видам продукции, элементам затрат, носителям затрат, местам возникновения затрат. Если в финансовом отчете должна быть представлена информация о деятельности всей компании, то в фокусе управленческого учета преобладают отдельные направления деятельности, участки или виды продукции. Подробные финансовые ежегодные отчеты и промежуточные отчеты, составляются в соответствии с законодательством и в установленные сроки, тогда как информация управленческого учета должна предоставляться немедленно, как только в ней появляется необходимость – ежедневно, еженедельно или ежемесячно. Для успешного решения сложных управленческих задач в перспективе возможна интеграция таких разных в настоящее время направлений как бухгалтерский учет и производственно-технический блок вопросов планирования и прогнозирования выпуска продукции, выполнения работ (услуг). Таким образом, возможно расширение объекта исследования управленческого учета, к которому в настоящее время относятся: затраты, себестоимость единицы продукции, работ, услуг; формирование и контроль за бюджетными показателями; трансфертные цены; внутрифирменная отчетность.

Возникновению современного управленческого учета способствовала разработка идей метода стандарт-кост и систем управления по отклонениям. В России начало этому положил нормативный учёт затрат. Обращение к управленческому учету обусловлено не только внутрипроизводственными, но и общественно значимыми намерениями, установлением целей, ради достижения

которых предприятия и организации развиваются как целостные системы. Формулировка миссии организации или предприятия дает представление о философии, смысле существования и концепции их существования. Вместе с тем, управленческий учет еще не получил широкого практического применения по причине недостаточности научных разработок методологии в условиях неопределенности. Оперативное, тактическое и стратегическое управление коммерческой организацией возможно на основе системного решения проблем методологии и практики ведения управленческого учета. По мнению автора [232, с. 65], проводя параллель между западной критикой управленческого учёта и инновационно-циклической теорией развития Шумпетера–Кондратьева, можно предположить, что качественный скачок в развитии управленческого учёта зависит не только от циклов мирового кризиса, но и от смены технологических укладов, технико-экономических парадигм и длинных волн экономической конъюнктуры Кондратьева.

Российскими специалистами в области управленческого учета к настоящему моменту накоплены теоретические знания и практический опыт, активно обсуждаются вопросы институционального регулирования учетной системы. В 2002 году при Министерстве экономического развития РФ был создан экспертно-консультативный совет, который формировал профессиональное сообщество по управленческому учету и методологическую базу для внедрения на предприятиях. Впоследствии деятельность экспертно-консультативного совета была прекращена. Отсутствие институционального регулирования управленческого учета порождает проблемы стратегического характера. Вахрушина М.А. отмечает, что до настоящего времени продолжаются научные дискуссии о дефиниции «управленческий учёт», при этом нет единой системы взглядов на стратегический управленческий учёт, характер его взаимосвязи с контроллингом, следовательно, дальнейшее развитие отечественного управленческого учета требует стандартизации [67, с. 74]. Значение стандартизации и влияние институциональной среды на конкурентоспособность подчеркивали в своих работах зарубежные ученые Р. Болл, А. Робин, С. Ву, Г. Кзедфалви [67].

Стратегическое планирование деятельности организации является ключевым направлением управленческого учета. Британским институтом стандартов (British Standards Institute) утвержден и используется на практике с 2016 года стандарт управленческого учета PAS 1919 [68, с. 88].

Стандартизация сегментарного и управленческого учета приобретает особую востребованность в связи с целесообразностью использования сегментарного подхода к управлению процессами потребления ресурсов в холдинговых структурах, в частности, на уровне показателей рентабельности и производительности труда. Положения, закрепленные в стандартах, позволяют не только формализовать процесс обособления сегментов, но и определить критерии и правила, согласно которым сегментирование приобрело бы прозрачный и понятный характер для всех уровней управления в холдинге.

Методические подходы, предполагающие использование дифференциации деятельности по сегментам в рамках управленческого учета, стали объективно необходимыми в сфере предпринимательства, включая холдинговые структуры, в середине XX века. Это объясняется повышением персональной ответственности за результаты работы на отдельных участках, что становится возможным при достижении баланса между централизованной и децентрализованной формами управления в холдинговых организационно-управленческих структурах. Интерес к науке и практике учёта по сегментам объясняется тем, что от менеджмента холдинга сегодня требуют решения задачи диверсификации бизнеса и организационно-функциональной децентрализации. В этой связи повышается востребованность в систематическом получении заинтересованными сторонами (стейкхолдерами) информации о деятельности холдинга в разрезе отдельных направлений (сегментов). По мнению Кавериной О.Д., децентрализация управления не является первоочередной задачей и, соответственно, проблемой для малого и среднего бизнеса, однако для холдингов и холдинговых компаний, имеющих в своем составе крупные бизнес-единицы (филиалы, дочерние предприятия и др.), данная проблема весьма актуальна [111, с. 53].

Внимание к сегменту теоретиков и практиков как к объекту управления предопределило признание значимости сегментарного подхода к решению профессиональных задач в управленческом учёте. Раскрытие информации по сегментам для внутренних пользователей позволяет комплексно решать вопросы регулирования роста показателей доходов собственников и капитализации компаний.

Для внешних пользователей сегментарный подход в управленческом учете позволяет удовлетворить информационные запросы государства, инвесторов, кредиторов, деловых партнеров и общества. В настоящее время значительно увеличилось число национальных и международных регламентов, определяющих правила формирования и публичного раскрытия информации по сегментам бизнеса. С принятием международного стандарта IFRS 8 «Операционные сегменты» [240] изменилась концепция отчётности бизнес-структур по сегментам деятельности. Отметим, что IFRS 8 был разработан в целях сближения МСФО и US GAAP США, вследствие чего положения МСФО (IFRS) 8 во многом совпадают с положениями SFAS 131 (США), которые регламентируют раскрытие информации о сегментах компании [242].

Таким образом, формирование практических подходов к организации сегментарного учета определилось тенденциями развития бухгалтерского, управленческого учета и отчетности.

К настоящему времени выпущено большое многообразие научных трудов по управленческому учёту, однако вопросы внедрения сегментарного учёта в практику деятельности хозяйствующих субъектах недостаточно освещены. В условиях сближения российских и международных стандартов учёте требуется стандартизация сегментарного учёта и разработка методических рекомендаций по организации сегментарного учета и отчетности в различных отраслях национальной экономики, в том числе в транспортной отрасли в условиях новых системных вызовов.

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 ряда вопросов, связанных с повышением информативности показателей управленческого учета, обеспечением инвестиционной привлекательности и конкурентоспособности транспортного холдинга в условиях неопределенности и ресурсных ограничений, определили выбор темы, целевых установок и постановку основных задач диссертации.

Цель и задачи диссертационной работы.

Цель исследования – 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 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, необходимой 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 и управления процессами потребления ресурсов 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-эмпирическая база исследования представлена данными официальной статистики РФ, сведениями, опубликованными на официальных сайтах Минтранса РФ, ФАЖТ, ОАО «РЖД», АО «ФПК», данными паспорта национальных и федеральных проектов, материалы и результаты экспериментов, представленные в монографиях российских ученых, результаты авторского эмпирического исследования. Нормативную правовую базу исследования формируют Указ Президента РФ, федеральные законы и распоряжения Правительства РФ, приказы Министерства финансов РФ, распоряжения ОАО «РЖД», полный перечень которых представлен в списке литературы.

Обоснованность и достоверность результатов исследования обеспечиваются наличием теоретической основы исследования, использованием необходимой информационно-эмпирической базы, методологического аппарата исследования и 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.

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.

Наиболее существенные результаты исследования, обладающие научной новизной и полученные лично соискателем. 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 (с. 29-66);

- расширен понятийный аппарат управленческого учета, что позволяет обеспечить высокий уровень информативности профессиональных суждений о реальных и прогнозируемых показателях эффективности управления процессами потребления ресурсов холдинга и сопутствующих рисках (с. 67-75, 82, 203-207);

- доказано, что использование показателя «вмененный доход процессного сегмента» позволяет управлять рисками искажения результатов сравнительной оценки показателей эффективности использования ресурсов по направлениям деятельности холдинга (с. 75, 81-82, 87, 91-93, 96-102, 219-237);

- 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 (с. 106-114);

- разработан внутрихолдинговый стандарт, обеспечивающий систематизацию информации о величине межсегментарных и внутрисегментарных расчетов и реализацию функций внутреннего контроля и управления стоимостью сквозных технологических процессов (с. 155-162);

- 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 (с. 117-121);

- 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 (с. 208-218);

- 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 (с. 134-154).

Теоретическая и практическая значимость исследования.

Теоретическая значимость работы состоит в том, что основные положения диссертации вносят определённый вклад в развитие теории и методологии управленческого учета как информационной платформы для решения профессиональных задач, обеспечивающих активизацию инвестиционных процессов и повышение конкурентоспособности экономических субъектов в условиях ресурсных ограничений. Теоретические и методические положения диссертации могут быть взяты за основу в дальнейших исследованиях в области развития теорий и методик мониторинга, контроля и прогнозирования показателей хозяйственной деятельности экономических субъектов,

совершенствования мотивационного механизма и процедур формирования Учётной политики по управленческому учёту холдинговой компании.

Теоретические положения диссертационной работы расширяют понятийный аппарат и палитру методических инструментов, что способствует приращению новых знаний в области управленческого учета, стратегического управленческого анализа, внутреннего контроля, теорий бухгалтерского учета.

Практическая значимость исследования заключается в том, что представленные в работе организационно-методические решения вносят вклад в развитие управленческого учета как области прикладных экономических исследований. Предложенные в работе рекомендации и методические подходы могут быть использованы для разработки учетно-аналитического обеспечения управления эффективностью процессов потребления ресурсов, инвестиционной привлекательностью транспортного холдинга и обоснования решений о необходимости реорганизации нерентабельных филиалов, дочерних, зависимых обществ и линейных предприятий холдинга.

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 оптимальной или наименее затратной стоимости сквозного технологического процесса;

- корпоративный стандарт «Классификатор субсчетов к счету 32 «Затраты» для учета внутрихолдинговых расчетов»;

- новые формы-носители данных информационной платформы, обеспечивающей реализацию функций внутреннего контроля и управления процессами потребления ресурсов бизнес-единиц;

- алгоритм организационных и методических процедур, обеспеченных трудовыми функциями специалистов по управленческому учету в системе управления холдинга «РЖД».

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты исследования представлены на следующих конференциях: на XVIII Международной научно-технической конференции «Приоритетные направления развития науки и технологий» (Тула, Инновационные технологии, 20 ноября 2015 года); на III Международной научно-практической конференции «Фундаментальные и прикладные исследования: новое слово в науке» (Москва, Научное обозрение, 16 мая 2016 года); на Международной научно-практической конференции «Роль и место информационных технологий в современной науке» (Уфа, МЦИИ ОМЕГА САЙНС, 13 сентября 2016 года); на XII Международной научной конференции «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития» (Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 11 октября 2017 года); на I Международной научно-практической конференции «Цифровая экономика: новые подходы экономической теории и управленческой науки» (Санкт-Петербург, Петербургский государственный университет путей сообщения императора Александра I, 30 ноября 2018 года); на XIV Международной научной конференции «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития» (Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 30 октября 2019 года); на II Национальной научно-практической конференции «Информационное сообщество: актуальные проблемы современности» (Санкт-Петербург, Петербургский государственный университет путей сообщения императора Александра I, 14 ноября 2019 года); на XV Международной научной конференции «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития» (Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 21 октября 2020 года); на XIII Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» на тему: «Цифровая экономика как условие транспарентности отчетности» (Москва, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 16-17 декабря 2021 года).

Научные и практические результаты в виде теоретических положений диссертации и авторских методических разработок прошли апробацию и используются предприятиями железнодорожного транспорта, что подтверждено справками о внедрении. 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 операционного бюджета на величину выявленных резервов экономии финансовых ресурсов.

Основные положения исследования используются в учебном процессе высшей школы, в частности в ФГБОУ ВО ПГУПС при освоении обучающимися дисциплин «Стратегический учет и анализ», «Оценка рисков бизнес-структур промышленно-транспортного комплекса» магистерской программы 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, состоящего из 246 наименований, и 20 приложений. Текст диссертации изложен на 242 страницах, содержит 9 формул, 13 рисунков и 20 таблиц.

ГЛАВА 1. РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК ОБЪЕКТ НАУЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ

1.1 Институциональное регулирование управленческого учета как инструмент реализации национальных проектов и решения задач устойчивого социально-экономического развития

Признание мировым научным сообществом управленческого учета как науки и поиск подходов к организации учетных процессов зарубежными авторами [67, 221] усиливает влияние международной стандартизации управленческого учета на развитие бизнеса. Задача достижения целей устойчивого развития Российской Федерации ставит вопрос о необходимости совершенствования и стандартизации отечественного управленческого учета как начального этапа становления институциональной среды, регулирующей отношения хозяйствующих субъектов. Неопределенность и глобальные кризисные явления придают особую актуальность проблеме выявления и мобилизации скрытых резервов повышения экономичности использования ресурсов и эффективности бизнес-процессов при одновременном снижении затрат, обеспечении безопасности и повышении качества производимой продукции и предоставляемых услуг. Решение указанной проблемы возможно в рамках управленческого учета, организация которого в настоящее время осуществляется по правилам, определяемым каждым хозяйствующим субъектом самостоятельно, но в дальнейшем требующим стандартизации наряду с бухгалтерским учетом в целях обеспечения конкурентоспособности бизнеса. Стандарты по управленческому учету могут также послужить ориентиром для образовательных программ подготовки бакалавров и магистров по экономическим специальностям.

Обращаясь к зарубежному опыту, необходимо отметить, что на протяжении нескольких десятилетий в США вносит свой вклад в формирование институциональной учетной среды Институт сертифицированных специалистов по управленческому учету, в Великобритании – Институт дипломированных специалистов по управленческому учету, в Австралии – Центр подготовки специалистов по управленческому учету.

Необходимым начальным этапом становления управленческого учета как элемента институциональной среды является его двухуровневая стандартизация, с чем соглашаются отечественные и зарубежные ученые. Стандартизация на макроэкономическом уровне предусматривает разработку отраслевых стандартов и регламентов, а стандартизация на микроэкономическом уровне предполагает разработку внутрикорпоративных стандартов и регламентов для формирования данных о деятельности экономических субъектов.

Авторитетные ученые в области истории бухгалтерского учета Соколов Я.В. и Соколов В.Я. обращают наше внимание на то, что управленческий учёт возник вследствие недостатков традиционной бухгалтерии, в частности в силу отсутствия оперативности и быстрого устаревания бухгалтерской информации, на что обращал внимание Мэй. Созданный инженерами и технологами управленческий учёт сформировался как самостоятельная система благодаря трудам бухгалтера Роберта Антони. Аналогично В.Э. Патон и В.К. Циммерман, раскрывая антагонистический характер двух важнейших форм отчётности - баланса и счёта «Прибыли и убытки», отмечали их непригодность для прогнозирования показателей хозяйственной деятельности. При этом авторы предусматривали возможность использования в этих формах двух различных принципов оценки стоимости [186, с. 175].

Новый статус управленческого учета позволит достичь синергетических эффектов от использования скрытых внутренних резервов повышения эффективности управления процессами потребления ресурсов экономических субъектов, начиная от стадии разработки операционных бюджетов, и заканчивая

налоговым мониторингом, и, тем самым, обеспечит необходимые условия для достижения целей устойчивого развития.

Таксономические соподчиненные связи между национальными проектами России и системой управленческого учета, представленные на рисунке 1, позволяют идентифицировать управленческий учёт как фактор реализации национальных проектов и достижения целей устойчивого развития.



Рисунок 1 – Декомпозиция таксономических связей между национальными проектами России и системой управленческого учета транспортного холдинга
Источник: разработано автором.

Таксономические связи увязывают систему управленческого учёта как инструмент управления процессом потребления ресурсов транспортного холдинга и достижение целевых установок федеральных проектов, национальных проектов,

и, в конечном итоге, ЦУР-9 «Индустриализация, инновации и инфраструктура», определенной Международными стандартами ИСО (ISO), в основу которых положены идеи теории всеобщего менеджмента качества (TQM).

Добывающая промышленность и транспортный комплекс исторически составляют основу национальной экономики России. Мобильность становится наиболее значимой потребностью жизнедеятельности граждан, а транспортировка промышленной продукции и сырья являются ключевыми элементами производственных процессов. Повышение мобильности населения, повышение качества жизни, снятие напряженности на рынке труда, устранение диспропорций между регионами с дефицитом и избытком трудовых ресурсов, рост объёмов торгового обмена между регионами становятся главными стратегическими задачами, решение которых становится возможным при условии инновационного развития отечественного транспортно-логистического комплекса.

XIV съезд Российского союза промышленников и предпринимателей в ноябре 2004 года одобрил Социальную хартию российского бизнеса. Социальная хартия - это новый формат оценки вклада бизнеса в устойчивое развитие страны. Бизнес неотделим от общества и поэтому обязан действовать ответственно, наравне с другими членами общества. Корпоративная социальная ответственность охватывает широкий диапазон добровольных действий бизнеса в экономической, социальной и экологической областях.

ОАО «РЖД» присоединилось к Социальной хартии Российского бизнеса [190], что подтверждает намерение компании добровольно следовать принципам хартии и учитывать их в процессе принятия управленческих решений.

Механизмы осуществления социальной ответственности, в таких областях как социальная защита, охрана окружающей среды, менеджмент качества реализованы в стратегии развития холдинга и стратегиях развития филиалов. Например, одним из дочерних обществ ОАО «РЖД» является АО «ФПК», созданное в качестве национального интегрированного перевозчика для осуществления пассажирских железнодорожных перевозок при условии обеспечения высокого уровня прозрачности, управляемости и государственного

контроля. Стратегия развития АО «ФПК» утверждена 28 июня 2012 года Советом директоров АО «ФПК» [33].

АО «ФПК» осуществляет шаги для достижения целей устойчивого развития. В годовом отчете АО «ФПК» за 2020 год опубликованы показатели акционерного общества в области устойчивого развития, обобщенные в таблице 1.

Таблица 1 – Показатели АО «ФПК» за 2018-2020 годы в области устойчивого развития

ЦУР/мероприятие	Единица измерения	2018 год	2019 год	2020 год
ЦУР 1	Повсеместная ликвидация нищеты во всех ее формах			
ЦУР 2	Ликвидация голода, обеспечение продовольственной безопасности и улучшение питания и содействие устойчивому развитию сельского хозяйства			
Размер социального пакета на одного сотрудника	тыс. руб.	53,4	54,5	48,6
ЦУР 3	Обеспечение здорового образа жизни и содействие благополучию для всех в любом возрасте			
Размер социального пакета неработающего пенсионера	тыс. руб.	6,2	6,3	5,7
ЦУР 4	Обеспечение всеохватного и справедливого качественного образования и поощрение возможности обучения на протяжении всей жизни для всех			
Обучение персонала	человек	19008	17601	14327
	млн. руб.	118,2	196,6	112,8
ЦУР 6	Обеспечение наличия и рационального использования водных ресурсов и санитарии для всех			
Общий объем сбросов использованной воды	млн. м. куб.	3,397	3,346	2,999
ЦУР 7	Обеспечение всеобщего доступа к недорогим, надежным, устойчивым и современным источникам энергии для всех			
Потребление электроэнергии	млн. кВт/час	129,3	127,4	107,7

Продолжение таблицы 1

ЦУР 12	Обеспечение перехода к рациональным моделям потребления и производства			
Расходы на мероприятия по охране труда	млн. руб.	572,4	602,9	512,6
Выбросы парниковых газов	тыс. т.СО2	417	406	303

Источник: составлено автором на основе данных [38].

Несмотря на то, что под влиянием пандемии COVID-19 в 2020 году показатели АО «ФПК» в области устойчивого развития снизились по сравнению с 2019 годом, базовой ценностью компании остается социальная ответственность, что предполагает:

- решение в рамках государственного заказа задачи по обеспечению всех слоев населения возможностью передвижения доступным и экологичным видом транспорта;

- признание работников важнейшей ценностью компании и отсутствие компромисса между здоровьем, безопасностью работников и получением прибыли.

Повышение заработной платы является обязательным условием деятельности компании (таблица 3). Повышение заработной платы возможно за счет резервов, выявленных в результате анализа расходов, как по итогам года, так и в течение финансового года. Следует отметить, что выявленные резервы могут быть также направлены на повышение прибыли компании. Механизмом реализации использования выявленных резервов должна стать оперативная корректировка бюджетных показателей. Кроме того, предложенный механизм позволит исключить возможность неоправданных изменений бюджетных (плановых) показателей.

Таблица 2 – Производительность труда сотрудников, занятых на перевозках, по информации из годовых отчетов АО «Федеральная пассажирская компания» за 2014-2020 годы

Год/Прирост в %	Производительность труда сотрудников, занятых на перевозках, тыс. пасс.-км/человек
2014	1327,8
2015	1334,5
Прирост 2015/2014 %	0,5
2016	1465,0
Прирост 2016/2015 %	9,8
2017	1500,0
Прирост 2017/2016 %	2,4
2018	1628,0
Прирост 2018/2017 %	8,5
2019	1670,0
Прирост 2019/2018 %	2,6
2020	980,0
Прирост 2020 г. к уровню 2019 г. (%)	-41,3

Источник: составлено автором на основе данных [34, 35, 36, 37, 38].

Рост производительности труда сотрудников, занятых на перевозках (таблица 2), до 2018 года опережал рост расходов на заработную плату сотрудников, занятых на перевозках (таблица 3), следовательно, повышение заработной платы оправданно, как с экономической точки зрения, так и с позиции социальной ответственности. В 2020 году производительность труда снизилась на 41,3% в связи с сохранением квалифицированного персонала при сокращении объема перевозок, т.к. в связи с пандемией COVID-19 осуществлялась реализация мер поддержки государства, предусматривающих сохранение численности работников на уровне 90 процентов.

Функции предприятий железнодорожного транспорта являются сложной совокупностью взаимозависимых информационных и технологических процессов, которые обеспечивают безопасность движения, эффективное использование инфраструктуры, подвижного состава, трудовых, энергетических ресурсов и удовлетворяют потребности граждан в перевозках.

Таблица 3 – Расходы по элементам «заработная плата» и «отчисления на социальные нужды» по пассажирским перевозкам по информации из годовых отчетов АО «Федеральная пассажирская компания» за 2014-2020 годы

млрд. руб.

Год/Прирост в %	Затраты на оплату труда	Отчисления на социальные нужды
2014	28,5	7,8
2015	28,2	7,7
Прирост 2015/2014 %	-1,1	-1,3
2016	29,9	8,1
Прирост 2016/2015 %	6,0	5,2
2017	30,4	8,4
Прирост 2017/2016 %	1,7	3,7
2018	32,6	8,9
Прирост 2018/2017 %	7,2	6,0
2019	34,0	9,5
Прирост 2019/2018 %	4,3	6,7
2020	27,3	7,6
Прирост 2020/2019 %	-19,7	-20,0

Источник: составлено автором на основе данных [34, 35, 38].

В настоящее время происходят инновационные преобразования в инфраструктурном строительстве в рамках реализации проекта «Железнодорожный транспорт и транзит» [8], который является капиталоемким направлением инвестиционных вложений и требует обоснования расчетных показателей. Для формирования необходимой доказательной базы используются данные бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности компаний. Структурная реформа на железнодорожном транспорте предъявляет высокие требования к учетно-аналитическому обеспечению управления. В настоящее время требует решения проблема объективной оценки экономической эффективности деятельности структур транспортного холдинга «РЖД» и изыскания резервов ресурсопотребления. В связи с этим Правительство РФ рекомендовало государственным компаниям актуализировать внутренние

документы, регламентирующие формирование ключевых показателей эффективности деятельности [9] на краткосрочный период и на среднесрочную перспективу. Достижение желаемых значений таких показателей предопределяется результатами управления процессами потребления ресурсов – материальных, энергетических, трудовых и финансовых. Совершенствование и стандартизация управленческого учета обеспечит качественное управление ресурсами в условиях неопределенности и ограниченности ресурсов.

В соответствии с целями и задачами Указа Президента России «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года» [1] Правительством Российской Федерации разработан Комплексный план модернизации и расширения магистральной инфраструктуры на период до 2024 года [8].

Введение процессного сегмента в качестве нового объекта управленческого учета в железнодорожном холдинге позволит повысить информативность учетно-аналитического обеспечения менеджмента, что будет способствовать достижению ключевых показателей эффективности. Вопрос обоснования необходимости введения в научный оборот категории «процессный сегмент» для её использования в решении управленческих задач железнодорожного транспортного холдинга нашел отражение в публикациях автора на страницах рецензируемых изданий и получил одобрение научного сообщества [156, 157].

На современном этапе управленческий учёт выходит за рамки системы бухгалтерского учёта и приобретает роль важнейшего инструмента в решении профессиональных задач менеджментом холдинга. Диалектическое развитие управленческого учёта транспортного холдинга выражается в его трансформации из учета по центрам ответственности в учет по процессным сегментам, что способствует совершенствованию управления процессами ресурсопотребления и достижению целевых установок Комплексного плана модернизации [8].

Современная модель бухгалтерского учета в железнодорожном транспортном холдинге сформировалась под влиянием процессов реформирования бухгалтерского учета в России и реформирования

железнодорожного транспорта в соответствии с приказом Минтранса РФ «Об утверждении Порядка ведения отдельного учета доходов и расходов субъектами естественных монополий в сфере железнодорожных перевозок» [23]. Специфика модели бухгалтерского учета в железнодорожном транспортном холдинге проявляется в оценке незавершенного производства по различным видам деятельности, в зависимости от того, идет ли речь о выполняемых работах или оказываемых услугах. Работы имеют материальное выражение и могут потребляться до полного завершения процесса производства, а на конец отчетного периода должна сформироваться стоимость незавершенных работ. Калькулирование работ, как правило, осуществляется позаказным методом с распределением затрат между выполненными и незавершенными работами.

Производство и реализация услуг железнодорожных перевозок характеризуются ограниченным производственным циклом, ограниченной номенклатурой оказываемых услуг и отсутствием незавершенного производства, что является признаками попроцессного метода калькулирования.

Изучение, анализ и систематизация исследований организации управленческого учета на предприятиях и организациях, в том числе на предприятиях железнодорожного транспорта, выявило необходимость разработки модели управленческого учета по сегментам деятельности. История развития управленческого учета насчитывает несколько этапов. Ткач В.И. и Ткач М.В. систематизировали международный опыт развития управленческого учета и выделили следующие этапы: промышленный учет (вторая половина XIX века); аналитический учет (до 1939 года); управленческий учет (до 1953 года); маржинальный учет, включая простой и развитой директ-костинг (до 1975 года); стратегический учет (период с 1975 года до настоящего времени) [194, с. 5].

Исторически вектор развития управленческого учета был направлен на постоянное соизмерение затрат с выпуском для определения конечного финансового результата в целях управления. С точки зрения французских ученых в области бухгалтерского учета П. Гарнье, Г. Кура, Ж. Лериона,

Ги Мотэ де Нарбонна, Ф. Самсона [194, с. 10] развитие учета затрат и выпуска осуществлялось в несколько последовательных этапов.

Этап 1. Операционный учет, предполагающий выявление результатов по каждой операции или партии товаров путем соизмерения реализационной и покупной стоимости.

Этап 2. Учет на основе единого счета товаров «Различные товары», на котором в XVII веке соизмерялись затраты и выпуск. По дебету счета отражались расходы, связанные с приобретением товаров, по кредиту – выручка от их реализации.

Этап 3. Учет на основе счета производства (до 1880 года), с использованием счета «Производство», а также счетов «Покупки» и «Продажи». Данные о закупленных товарах записывали в дебет счета «Производство», а о проданных – в кредит. Общие затраты, связанные со снабжением, производством и реализацией, относились без распределения на счет «Прибыли и убытки».

Этап 4. Промышленный учет, интегрированный в финансовый, возник на рубеже XIX-XX веков. Он характеризовался методом калькулирования себестоимости и учетом готовой продукции по фактической себестоимости. Валовая прибыль отражалась на счете «Реализация», чистая прибыль определялась на счете «Прибыли и убытки».

Этап 5. Аналитический учет появился в начале XX века в результате развития производственного учета, повышения роли калькулирования себестоимости продукции и выделения аналитической и финансовой бухгалтерии в самостоятельные направления. Пьер Гарнье и Ги Мотэ де Нарбонн отмечали взаимосвязь между аналитическим и финансовым учетом посредством счетов-экранов. Ткач В.И. пояснил предложенную схему с использованием счетов «Сырье», «Поставщики», «Затраты на заработную плату». При этом в аналитическом учете хозяйственная операция по выпуску продукции фиксируется как увеличение затрат по изделиям и сопровождается появлением расчетов с рабочими и служащими. Таким образом, ведется аналитический учет себестоимости продукции и расчетов с персоналом. Хозяйственная операция по

производству готовой продукции отражается в финансовом учете увеличением выпуска продукции и ростом дебиторской задолженности, а в аналитическом учете – это движение готовой продукции [194, с. 15]. Аналитический учет обеспечивал соизмерение себестоимости, реализации (выпуска) и результатов по изделиям на счете «Аналитический результат» путем сопоставления полученных аналитических результатов с финансовым результатом.

Этап 6. Управленческая бухгалтерия возникла в результате развития аналитического учета и расширения управленческих функций учета. По мнению Ги Мотэ де Нарбонна, в рамках аналитического учета анализируется внутренняя и внешняя информация. Калькулирование результатов по изделиям является одним из объектов аналитического учета наряду с другими объектами, такими как результаты деятельности по типам клиентов, каналам реализации и другие. Эти три характеристики присущи управленческой бухгалтерии при эффективном использовании сегментов деятельности. Данные аналитического учета подвергаются автоматизированной обработке и используются для принятия управленческих решений уполномоченными лицами [194, с. 18-19].

На всех перечисленных шести этапах, представляющих собой этапы развития управленческого учета, при исчислении затрат и калькулировании себестоимости продукции, рассматривалась полная себестоимость.

Этап 7. Маржинальная бухгалтерия (метод усеченной себестоимости, директ-костинг) появилась в США в 1953 году и получила распространение в Европе. Критерием выбора затрат, включаемых в себестоимость продукции, является их переменность. В настоящее время применяются два варианта: простой и развитой директ-костинг. Маржа, возникающая при простом директ-костинге, представляет собой разность между доходами от реализации и переменной себестоимостью. Развитой директ-костинг — это метод переменной себестоимости и прямых постоянных затрат. Возникающая в данном случае полумаржа представляет собой разность между маржей и специфическими прямыми постоянными затратами. Ткач В.И и Ткач М.В. отмечают, что первоочередной актуальной проблемой управленческого учета является

внедрение в практику методов, основанных на исчислении переменной себестоимости, то есть методов простого и развитого директ-костинга, которые изменили систему производственного учета и контроля. По мнению ученых, наиболее приемлемым синонимом в русском языке термина «директ-костинг» является «пропорциональная себестоимость» [194, с. 78].

Разнообразие вариантов исчисления себестоимости свидетельствует о незавершенности процесса создания учета затрат и необходимости формирования отраслевого подхода к учетно-аналитическому обеспечению процессов управления.

Таким образом, институциональное регулирование управленческого учета требует поиска новых форм и методов формирования информационно-аналитического пространства. Начальным этапом данного процесса является разработка стандартов управленческого учета в железнодорожном транспортном холдинге для достижения целевых установок федерального Комплексного плана модернизации [8].

1.2 Стандартизация отраслевого управленческого учета как фактор его дальнейшего развития

Проблеме стандартизации управленческого учета посвящено множество научных публикаций. Вахрушина М.А. определила стандартизацию как начальный этап становления институциональной среды управленческого учета [67]. Автор делает вывод о необходимости стандартизации управленческого учета на двух уровнях. Макроэкономический уровень предусматривает разработку стандартов в различных отраслях экономики. На микроэкономическом уровне разрабатываются внутрикорпоративные стандарты и регламенты.

Начало стандартизации учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции в России ознаменовано Положением о составе затрат по производству

и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли [5]. В последующем постановление прекратило свое действие, но его значение для становления управленческого учета в России сложно переоценить.

По мнению автора [108], ценность бухгалтерского дела для общества состоит в обеспечении единого порядка и экономической дисциплины в народном хозяйстве. По этой причине государство в любой цивилизованной стране через законодательные акты участвует в организации и обеспечении функционирования бухгалтерского учета [108].

Согласно закону «О стандартизации в Российской Федерации» № 162-ФЗ стандартизация определяется как деятельность по разработке, ведению, утверждению, изменению, актуализации, отмене, опубликованию и применению документов по стандартизации. Кроме того, стандартизация включает и иные виды деятельности, направленные на достижение упорядоченности в отношении объектов стандартизации [4, ст. 2, п. 14].

Согласно данному Федеральному закону стандарт организации определяется как документ по стандартизации, утвержденный юридическим лицом для совершенствования производства и обеспечения качества продукции, выполнения работ, оказания услуг. В качестве юридического лица могут выступать государственная корпорация, саморегулируемая организация, индивидуальный предприниматель [4, ст. 2, п. 13].

Дефиниция «документ по стандартизации» определяется как документ, устанавливающий общие характеристики объекта стандартизации для добровольного и многократного применения [4, ст. 2, п. 1].

В настоящее время федеральным стандартом признается План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций, а также инструкция, регламентирующая правила его применения. Регулирование учета производственных затрат в Плане счетов представлено счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 28 «Потери от

брака», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», управленческих затрат – 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Швецова Ю.С. и Почекаева О.В. подчеркивают, что затраты на данных счетах формируются по функциональному признаку [214, с. 11]. В Плане счетов также предусмотрены 30-39 счета для разработки прямой корреспонденции счетов бухгалтерского финансового и управленческого учета.

Федеральными стандартами, обязательными для применения, являются положения по бухгалтерскому учету, регламентирующие предоставление информации по сегментам (ПБУ 12/2010) [19], формирование учётной политики (ПБУ 1/2008) [15] и другие положения.

Правила формирования информации по сегментам установлены в федеральном стандарте «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010). В соответствии с пунктом 6 стандарта в качестве критериев выделения сегментов предусмотрены географические регионы, укрупненные группы покупателей и заказчиков, структурные подразделения, виды производимой продукции. Обозначенные виды сегментов определяются в зависимости от принятой организационно-управленческой структуры предприятий и организаций и системы её внутренней отчетности [19].

Рекомендательный характер для применения носит МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты», который признает только один вид сегментов, указанный в самом названии стандарта. Географические районы производства и продаж учитываются наряду с другими характеристиками при выделении операционных сегментов. Стандарт не допускает агрегирования операционных сегментов в один, если они похожи между собой только по географическому признаку, тогда как агрегирование возможно, если операционные сегменты похожи по видам производимых продуктов и услуг, по характеру производственных процессов, по типу клиентов, по методам распределения продуктов и предоставления услуг. Информация по сегментам раскрывается в финансовой отчетности организации. Информация географического характера также должна быть раскрыта в финансовой отчетности, в частности, раскрытию

подлежат данные о выручке, полученной в стране происхождения организации, о выручке, полученной от зарубежных стран, о долгосрочных активах, находящихся в стране происхождения организации, и о долгосрочных активах, находящихся за рубежом. МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» предлагает метод ассиметричного распределения активов и обязательств отчетных сегментов, в частности, амортизационные затраты могут распределяться на определенный сегмент, без распределения на него соответствующих амортизируемых активов [240, с. 5].

Разнообразие подходов к принципу выделения сегментов свидетельствует о необходимости определения ключевого условия их существования и функционирования. Таким ключевым условием является работа сегментного менеджера. Понятие «менеджер сегмента» введено МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты». В пункте 9 МСФО (IFRS) 8 отмечается, что в операционном сегменте контролирует работу менеджер, непосредственно подотчётный руководителю и ответственный за ведение операционной деятельности, финансовые результаты, прогнозные и плановые показатели сегмента. Дефиниция «менеджер сегмента» идентифицирует функцию, которая не всегда свойственна управленцу, занимающему конкретную должность. При этом на одного и того же менеджера может возлагаться ответственность за результаты деятельности нескольких операционных сегментов [240, с. 2]. Таким образом, в МСФО (IFRS) 8 решается проблема персонификации личной ответственности менеджеров, контролирующих операции сегментов.

Критическая оценка возможностей практического использования различных подходов к формированию информации по сегментам представлена научному сообществу автором диссертации на международной научно-технической конференции [161].

Второй уровень стандартизации представлен отраслевыми стандартами, разработанными для кредитных организаций, негосударственных пенсионных фондов. Отраслевые стандарты управленческого учета промышленных и транспортных предприятий не разработаны.

К третьему уровню стандартизации относятся стандарты хозяйствующих субъектов. Авторы [214, с. 13] указывают на недопустимость юридического противоречия между собой нормативно-правовых документов каждого следующего уровня относительно предыдущего.

Самостоятельным стандартом является Учётная политика по управленческому учёту предприятия. Специалисты в области управленческого учета выделяют несколько учетных приемов, характерных для стандарта по управленческому учету на предприятии. По мнению Шароватовой Е.А. таковыми являются: формирование классификатора статей затрат; признаки деления затрат на постоянные и переменные; классификатор нормируемых и ненормируемых средств; классификатор центров затрат; оценка материальных затрат при отпуске в производство; оценка возвратных отходов при их оприходовании; формы внутренней отчетности предприятия [212].

По мнению Швецовой Ю.С. и Почекаевой О.В. Учётная политика в целях управленческого учёта должна включать систему счетов учёта затрат на производство; метод учета затрат на производство; способ группировки затрат на производство продукции и их последующего списания; применяемый организацией перечень калькуляционных статей; вариант оценки незавершённого производства на конец периода; вариант распределения между отдельными объектами учёта косвенных расходов; порядок покрытия расходов будущих периодов; регламент списания прочих производственных расходов; порядок сводного учета производственных затрат [214, с. 12-13].

Данный перечень может быть дополнен или изменен в соответствии с отраслевой спецификой предприятия.

Основными документами третьего уровня нормативно-правового обеспечения, оказывающими влияние на внутрикорпоративные регламенты, формирующие основу управленческого учёта в ОАО «РЖД» являются:

- 1) регламенты, определяющие стратегию долгосрочного развития железнодорожного транспорта [10];

2) документы, устанавливающие номенклатуру доходов и расходов железнодорожных перевозок [23];

3) инструкция по управленческому учёту в ОАО «РЖД» (с применением 32-х счетов) [79, с. 63];

4) распоряжение ОАО «РЖД», регламентирующее взаимодействие подразделений ОАО «РЖД» в процессе ведения раздельного учёта расходов [45];

5) приложение № 6 к Порядку ведения раздельного учёта доходов, расходов и финансовых результатов открытого акционерного общества «Российские железные дороги» [47].

Формирование модели учета на железнодорожном транспорте происходило под влиянием следующих предписаний:

- порядок ведения раздельного учёта доходов, расходов и финансовых результатов по видам деятельности, тарифным составляющим и укрупнённым видам работ ОАО «РЖД» [20];

- постановление Правительства РФ от 22.09.2008 № 707 «О порядке ведения раздельного учёта доходов и расходов субъектами естественных монополий» [7];

- порядок ведения раздельного учёта доходов, расходов и финансовых результатов по видам деятельности, тарифным составляющим и укрупнённым видам работ ОАО «РЖД», утверждённый приказом Минтранса РФ от 31.12.2010 № 311 (утратил силу на основании приказа Минтранса РФ от 15.09.2015 № 271) [21];

- порядок ведения раздельного учёта доходов и расходов субъектами естественных монополий в сфере железнодорожных перевозок, утверждённый приказом Минтранса РФ от 26.12.2011 № 330 (утратил силу на основании приказа Минтранса РФ от 12.08.2014 № 225) [22].

Ведение учета и прогнозирование осуществляется в ОАО «РЖД» по единой Номенклатуре, являющейся научно-обоснованной классификацией доходов и затрат с учётом технологических особенностей. Номенклатура - это перечень доходов и затрат, сгруппированных по определенным критериям. Управленческая

отчетность о расходах ОАО «РЖД» (форма 7-у, приложение А) и о доходах и расходах в разрезе видов деятельности (форма 2-у, приложение Б) представляет собой часть системы управленческого учёта холдинговой компании.

Регулярная отмена и (или) изменения, вносимые в приказы, свидетельствуют о завершении выполнения данными документами своей функции и постоянных изменениях в Номенклатуре доходов и расходов ОАО «РЖД». Это свидетельствует о необходимости совершенствования стандартизации управленческого учета на отраслевом уровне его дальнейшего институционального регулирования.

Большинство научных трудов в области бухгалтерского учета посвящено финансовым аспектам, в то же время остается нерешенным вопрос постановки управленческого учета по сегментам деятельности холдингов.

Что касается холдинга «РЖД», то, по нашему мнению, верхний уровень сегментирования финансово-хозяйственной деятельности здесь целесообразно определять согласно направлениям деятельности. Выделение сегментов особенно актуально для железнодорожного транспортного холдинга так, как прибыль или убыток определяется по группе компаний в целом и не предоставляет возможность оценить результативность деятельности неперевозочных направлений. Кроме того, для решения актуальных управленческих задач филиалов, дочерних и зависимых обществ холдинга «РЖД», по нашему мнению, необходимо детализировать верхний уровень сегментирования в целях оценки деятельности сегментов по финансовым и нефинансовым показателям.

В этой связи, по нашему мнению, целесообразно определить сегментирование как обязательную процедуру, осуществляемую специалистами по управленческому учету в рамках Учётной политики управленческого учёта транспортного холдинга. Работодатель, опираясь на стандарт, содержащий описание трудовых функций специалиста по управленческому учету, получает возможность сформировать команду профессионалов, способных обеспечить менеджмент компании качественной учетно-аналитической информацией для принятия ключевых управленческих решений по выявлению нерентабельных

направлений и скрытых резервов повышения эффективности.

Вопросы стандартизации управленческого учета тесно связаны с вопросами хозяйственного и внутреннего контроля. Согласно действующему законодательству, хозяйствующие субъекты обязаны обеспечить внутренний контроль фактов хозяйственной жизни. Представитель венецианского направления Фабио Беста (вторая половина XIX века) считал необходимым хозяйственный контроль для предприятия, аналогом которого является современный внутренний контроль [Счетоводство, 1893, с. 365]. Авторы Соколов Я.В. и Соколов В.Я. отмечают, что первому законодательному регулированию подвергались учётные регистры. По этому поводу Л. Пачоли писал, что цель учёта заключается в том, чтобы оперативно получать сведения о долгах и требованиях [186, с. 83, 94].

Таким образом, вопросы стандартизации отраслевого управленческого учета требуют проработки возможных вариантов. Один из них – это разработка федерального стандарта управленческого учета и его распространение на уровень хозяйствующих субъектов. Другой вариант – это разработка и апробация внутрихолдинговых или внутрипроизводственных стандартов и их дальнейшая трансформация в федеральный стандарт, с учетом дополнений и предложений представителей всех отраслей экономики.

1.3 Обоснование вектора развития системы управленческого учета транспортного холдинга в условиях неопределенности и макроэкономической нестабильности

В условиях макроэкономической нестабильности бизнес-структуры вынуждены искать способы повышения конкурентоспособности. Мировая практика свидетельствует, что в кризисных условиях многократно возрастает значение управленческого учета. Вахрушина М.А. отмечает, что именно великая

депрессия в период Мирового экономического кризиса 30-х годов прошлого столетия, затронувшая США, Канаду, Великобританию и другие страны, отличаясь тяжелейшим экономическим спадом, породила систему «директ-костинг». Эта же система под названием «Deckungsbeitragsrechnung» или «учет сумм покрытия» в Германии получила признание и распространение во время банковского кризиса [69, с. 82]. Неблагоприятная макроэкономическая среда усложняет процесс принятия решений и требует ускоренного развития информационного поля организации, формирование которого возможно с помощью информации управленческого учета. Особое значение это имеет для транспортного холдинга, так как в условиях пандемии объем перевозок значительно сократился, что оказало негативное влияние на финансовые показатели. По информации председателя правления ОАО «РЖД» О.В. Белозёрова во время пандемии COVID-19 в 2020 году снижение пассажиропотока в пригородных перевозках составило почти 70%. Пассажиропоток в дальнем следовании снизился на 80%, так как более половины поездов были отменены при сохранённой транспортной доступности. ОАО «РЖД» возместил выпадающие доходы своему дочернему обществу АО «ФПК» на сумму 10 млрд. руб. в связи с возвратом более 3,5 миллионов билетов с начала пандемии. Во внутрироссийском сообщении грузооборот уменьшился более чем на 11% [246]. Для обоснования управленческих решений о прогнозах объемов перевозимых грузов и улучшения ситуации в железнодорожной транспортной отрасли применяются современные методики.

Так, например, метод экспертных оценок, предложенный учеными Лapidусом Б.М., Мачеретом Д.А., Рышковым А.В., применяется для корректировки прогноза погрузки на сети железных дорог. Такая корректировка предусматривает использование метода экспертных оценок, предполагающего анализ тенденций конъюнктуры рынка с позиции объемов перевозимых грузов. Полученная информация дает возможность принимать решения о внесении изменений в математический прогноз об объемах перевозимых грузов и показателях погрузки [136, с. 141].

Вопросу управления производственно-хозяйственной деятельностью железнодорожной компании посвятил свою работу Вербов Д.М. Исследователь рассматривал в качестве фактора, влияющего на финансово-экономические результаты, структуру грузовых перевозок и её изменение, а также исследовал применение методики маржинального анализа и учёта по системе директ-костинг на железнодорожном транспорте. Автор в рамках обоснования метода ведущего звена доказал влияние результатов факторного анализа на принимаемые управленческие решения. Метод заключается в выявлении первоочередных объектов воздействия, без которых невозможно достижение положительных результатов одновременно по всем направлениям. К таким объектам относятся объёма производства и себестоимости продукции [230, с. 111-112].

Транспорт создаёт условия для вовлечения в хозяйственную деятельность отдаленных районов страны и обеспечивает географическое сближение между производителями и потребителями товарной продукции. Современная модель учета на железнодорожном транспорте сформировалась под влиянием реформирования транспортной отрасли, вызванного изменением социально-экономических отношений.

Стратегическим направлением в развитии железнодорожного транспорта страны является создание оптимальной организационной структуры предприятий транспортно-логистического комплекса. Так, МПС РФ в целом соответствовало мультидивизиональной структуре, в то время как ОАО «РЖД» после преобразования территориальных дорог в филиалы стало ближе к унитарной структуре. Отметим, что цель транспортной реформы - это создание холдинга «РЖД» [138, с. 165]. В структуре ОАО «РЖД» присутствуют дочерние и зависимые общества, что является признаком холдинга. По мнению эксперта Лапинскаса А.А. [137, с. 199], холдинговая структура обеспечивает устойчивость и выживаемость всех входящих в неё хозяйственных единиц, снижает сопутствующие риски и вероятность банкротства. В то же время холдинговая структура создаёт условия для реализации эффективных форм финансового контроля без обязательного повседневного административного вмешательства.

Таким образом, холдинговая структура способна функционировать более эффективно за счёт оптимизации управления, укрепления внутрихолдинговых связей и повышения инвестиционной привлекательности.

Существуют различные системы управления хозяйствующим субъектом и построения его организационной структуры. Наиболее распространенными являются холдинговая система и финансово-промышленная группа. В отличие от холдинга, основанного на вертикальных связях, финансово-промышленная группа основывается на горизонтальных имущественных связях и интеграции промышленного и финансового капитала.

Холдинговая модель основывается на «пирамидальной» структуре, которая обеспечивает контроль над совокупными активами дочерних компаний, которые значительно превышают активы материнской компании. Кроме того, при повышении уровня рентабельности дочерних компаний, уровень доходности инвестированного в их создание капитала материнской компании значительно повышается, а при падении первого, уровень второго может снижаться, что можно объяснить синергетическим эффектом, который некоторые авторы определяют как «эффект финансового плеча» [81, с. 103]. Таким образом, преимущество создания холдинга заключается в использовании обозначенного эффекта, который создает условия для повышения доходности первоначальных инвестиций.

Анализ показателей прибыли и рентабельности по процессным сегментам железнодорожного транспортного холдинга позволит найти пути устранения факторов, препятствующих повышению эффективности деятельности бизнес-единиц и холдинга в целом. Такой подход требует использования управленческой отчетности по сегментам.

Предпосылки зарождения управленческого учёта в железнодорожной транспортной отрасли в России были заложены еще в 20-х годах XX века, когда советскому государству потребовалось преодолеть экономический спад и восстановить разрушенное хозяйство, создать материально-экономическую основу для построения социализма. В результате новой экономической политики

была поставлена задача использовать предприятиями народного хозяйства метод «хозрасчета», который предусматривал получение прибыли.

Рост показателей доходности железных дорог наблюдался уже на первом этапе реформирования в связи с принятием Совнаркомом декрета (1921), регламентирующего порядок возмещения расходов за перевозки по железным дорогам. Возможность сдавать в аренду подвижной состав, склады и подъездные пути появилась с введением принятия декрета о хозяйственном расчете (1922). С 1936 года доходы от перевозок в дальнем сообщении распределялись пропорционально объёму выполненных перевозок по каждой дороге, а в местном сообщении – поступали в полное распоряжение железных дорог. Принятые меры способствовали повышению прибыли и рентабельности железных дорог [230].

Интерес к показателям прибыли и рентабельности в СССР возрос с началом экономической реформы в 1965 году, целью которой стало стимулирование деятельности предприятий, расширение их хозяйственной самостоятельности и распространение опыта внедрения системы хозяйственного расчета. Не случайно на Пленуме ЦК КПСС (1965) была поставлена задача повышения эффективности производства и использования для её оценки показателей прибыли и рентабельности. Величина прибыли предопределяет вклад каждого предприятия в накопление чистого дохода страны, который используется для расширения производства и улучшения благосостояния советского народа [230].

Доказательством дальнейшего развития отраслевого управленческого учета становится принятие методических указаний «О порядке анализа влияния основных факторов на финансовые результаты деятельности железных дорог и отделений» (1969), где предусматривался порядок расчета факторных отклонений от запланированных показателей эксплуатационных расходов, прибыли и рентабельности. Позже был принят основополагающий документ, действующий в несколько изменённом виде и сегодня – Номенклатура расходов железных дорог (1976), а также Методические указания по анализу влияния основных факторов на финансовые результаты железных дорог и отделений (1979). Обозначенные документы позволяли получать результаты анализа степени выполнения плана

перевозок, прибыли и рентабельности. При этом методика анализа прибыли предусматривала изучение детализированного влияния на конечный финансовый результат изменения фактора средней доходной ставки.

К середине 80-х годов XX века в СССР централизация учета на советских предприятиях достигла наибольшей степени. Так, например, на железнодорожном транспорте около 60% линейных предприятий обслуживались централизованными бухгалтериями, которые были организованы в 87% отделений железных дорог [127].

После распада СССР с начала перестройки и до 2003 года железнодорожный транспорт в России был представлен государственными унитарными предприятиями (далее – ГУП). Наряду созданием ГУПов на базе дистанций пути, вагонных и локомотивных депо, начался процесс децентрализации учета, так как ГУПы представляли собой автономные самофинансируемые компании, выделенные на отдельные балансы и имеющие статус юридических лиц.

Децентрализация управления в период существования ГУПов предусматривала передачу низовым звеньям полномочий принятия решений. Такой подход создавал условия для повышения ответственности подразделений за достижение результатов деятельности, включая показатели прибыльности и рентабельности.

Анализ опыта децентрализации управления в железнодорожной транспортной отрасли выявил следующие преимущества. Во-первых, при децентрализации создаются условия для развития профессиональных навыков руководителей, ответственность которых возрастает, а полномочия расширяются. Во-вторых, децентрализованная структура способствует созданию атмосферы конкуренции между предприятиями отрасли.

Авторы Резниченко В.Г. и Риполь-Сарагоси Ф.Б. отмечают: «Следует отличать централизацию от создания общих центров обслуживания. При создании общих центров обслуживания централизуются не все бизнес-процессы, а только те, которые способствуют сокращению затрат посредством выполнения большого

объема повторяющихся трансакций» [173, с. 106]. В холдинге «РЖД» бухгалтерский учет организован и ведется Общим центром обслуживания (далее – ОЦО), выполняющим трудоемкие бизнес-процессы, которые требуют специализации. ОЦО в ОАО «РЖД» были созданы в 2009 году с соответствии с Концепцией формирования системы бухгалтерского и налогового учёта на принципах организационной и функциональной централизации [49] в целях устранения рисков искажения отчётности. Как указывалось в данном документе, существовал ряд проблем, требующих системного решения, а именно, бухгалтеры выполняли несвойственные им функции по составлению технической документации, табелей учёта рабочего времени, ведению управленческого учёта и платёжного баланса, что отрицательно отражалось на эффективности ведения бухгалтерского учёта. В процессе создания ОЦО реализовывался принцип формирования отчетности путем централизации процессов учета в разрезе балансовых единиц с сохранением возможности формирования отчетности структурных подразделений. Также предусмотрено разделение учётно-контрольных функций (формирование первичной документации) и функций непосредственного ведения бухгалтерского учёта (проставление корреспонденции счетов, формирование оборотно-сальдовых ведомостей, главной книги, составление отчётности) и осуществления бухгалтерского внутреннего контроля. [49, п. 2]. Практика создания общих центров обслуживания широко используется во всем мире. 16 из 20 ведущих мировых корпораций используют в организации учёта такие центры.

При децентрализации учётного процесса в холдинговой структуре в каждой бизнес-единице организуется аналитический и синтетический учёт, составляются отдельные балансы, которые представляются в бухгалтерию холдинговой (материнской) компании. На основании сводных показателей отчётности бизнес-единиц и годового отчёта материнской компании формируется консолидированная отчетность холдинга.

Авторы Ч. Хорнгрен и Дж. Фостер отмечают, что тотальная централизация или децентрализация на предприятиях являются большой редкостью [199, с. 371].

Мы разделяем точку зрения известных учёных и полагаем, что в современных условиях целесообразно использовать сочетание централизованных и децентрализованных подходов к управлению в холдинге. Так, например, процедуры бюджетирования и формирования внутренней отчётности целесообразно реализовывать децентрализованно, а вопросы налогового планирования для целей исключения двойного налогообложения – централизованно.

Результаты исследования автора диссертации об использовании возможностей централизованной и децентрализованной систем управления одобрены научным сообществом и опубликованы в рецензируемом журнале [160].

В процессе реформирования железнодорожной транспортной отрасли России (2003) железные магистрали разных регионов страны были реорганизованы в филиалы ОАО «Российские железные дороги» с расширенной сетью отделений. Отраслевые железнодорожные линейные предприятия, которые ранее являлись государственными унитарными предприятиями в виде отдельных юридических лиц, были преобразованы в обособленные структурные подразделения без образования юридического лица, вошли в состав и стали подчиняться отделениям железных дорог.

Итогом первого этапа реформирования отрасли стало учреждение ОАО «РЖД» [6]. Цель создания ОАО «РЖД» - обеспечение управляемости предприятий железнодорожного транспортного комплекса и устойчивого развития отрасли.

Учредитель и единственный акционер ОАО «РЖД» - Российская Федерация. Полномочия акционера общества возложены на Правительство РФ.

К 2006 году по итогам второго этапа реформирования железнодорожной отрасли созданы дочерние и зависимые общества, осуществляющие открытые для конкуренции виды деятельности: грузовые перевозки, пригородные пассажирские перевозки, сервисные предприятия, проектирование, НИОКР, телекоммуникации.

Позиция государства по вопросам, оказывающим влияние на развитие холдинга «РЖД», представлена в Стратегии развития железнодорожного транспорта [10].

В завершении третьего этапа реформирования (2011) учреждена Федеральная пассажирская компания, более 60% парка грузовых вагонов передано в частную собственность. Пригородные пассажирские компании формировались с участием субъектов РФ.

В настоящее время ОАО «РЖД» является многофункциональной компанией, выполняющей функции владельца инфраструктуры, перевозчика грузов и осуществляет вспомогательные виды деятельности.

Организационная структура ОАО «РЖД» в настоящее время включает руководство (совет директоров, генеральный директор – председатель правления, правление, научно-технический совет, ревизионная комиссия), центральный аппарат (департаменты, управления, структурные подразделения).

Холдинговая компания ОАО «РЖД» имеет несколько видов филиалов и представительств: шестнадцать филиалов – железные дороги; функциональные филиалы – центральные дирекции, филиал – перевозочная компания, представленная ЦФТО, шесть филиалов в области технико-экономического и финансового обеспечения, филиалы в области капитального строительства (3 филиала), филиалы в области информатизации и связи, филиал в области социальной сферы, иные филиалы, представительства за рубежом в Германии, Финляндии, Венгрии, Китая, Кореи и др. (всего 12 представительств).

Филиалы и представительства не являются юридическими лицами и наделены имуществом ОАО «РЖД».

Холдинг «РЖД» включает дочерние общества, в том числе Федеральную грузовую компанию, Федеральную пассажирскую компанию, 16 пригородных пассажирских компаний в разных регионах страны, Пассажирскую компанию «Сахалин», Экспериментальный завод «Металлист – Ремпутьмаш», Московский локомотиворемонтный завод, механический завод «Красный путь», Ишимский механический завод, Владикавказский вагоноремонтный завод,

Железнодорожную торговую компанию, Торговый дом «РЖД», Желдорипотеку, Вагонную ремонтную компанию, Издательский дом «Гудок», Институт экономики и развития транспорта, Научно-исследовательский институт железнодорожного транспорта др. Всего на сегодняшний день насчитывается 62 хозяйственных общества с преобладающим участием ОАО «РЖД».

В современных условиях в России холдинг «РЖД» является системообразующим хозяйствующим субъектом, реализуя ответственность национального перевозчика и владельца железнодорожной инфраструктуры. Бизнес-модель холдинга представляет собой сложную систему сочетания перевозочных и смежных видов деятельности с требованиями и ограничениями со стороны государства.

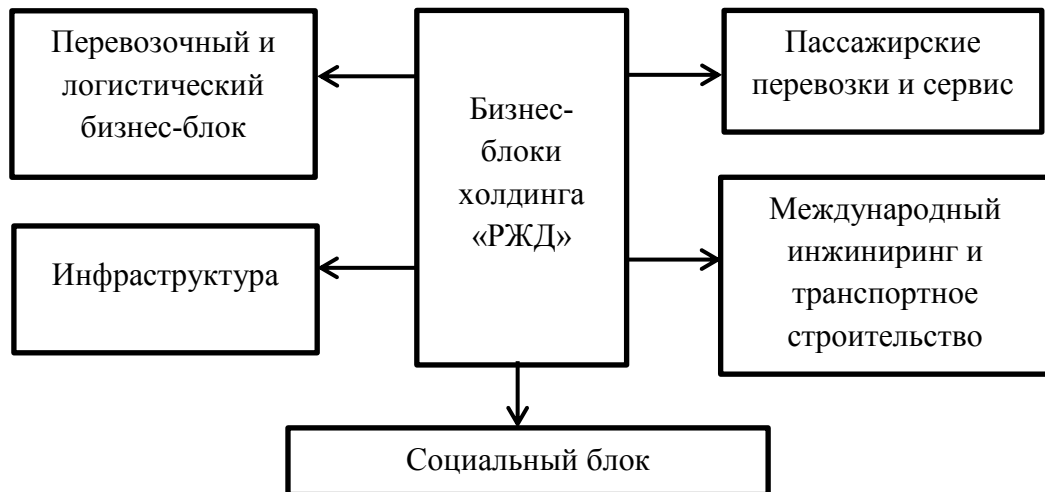


Рисунок 2 – Бизнес-блоки холдинга «РЖД»

Источник: составлено автором на основе данных [46].

В рамках Стратегии развития холдинга «РЖД» на период до 2030 года принята целевая бизнес-модель, которая включает пять бизнес-блоков: транспортно-логистический бизнес-блок, бизнес-блок «Пассажирские перевозки», бизнес-блок «Железнодорожные перевозки и инфраструктура», бизнес-блок «Международный инжиниринг и транспортное строительство», социальный блок [48]. Для успешной реализации бизнес-модели в ОАО «РЖД» созданы департаменты управления бизнес-блоками (рисунок 2).

Дальнейшее совершенствование управленческого учёта как инструмента управления деятельностью предприятий железнодорожного транспорта, на наш

взгляд, заключается в разработке методологии учета по сегментам деятельности и ключевым сегментным показателям. Для доказательства целесообразности исследования процессного сегмента деятельности как объекта управления, в диссертации используется информация публичной отчетности ОАО «РЖД» за период 2015-2020 годы по направлениям деятельности, а также сопоставимые данные за 2012-2014 годы, опубликованные на официальном сайте ОАО «РЖД». Необходимо отметить, что одной из задач, решаемых в рамках настоящей работы, является обоснование процессного сегмента как объекта управленческого учета в транспортном холдинге для выявления резервов снижения затрат по всем направлениям деятельности, как по прибыльным, так и по затратным. Вопросу раскрытия содержания категории «процессный сегмент» посвящен параграф 2.2. Решение данной задачи имеет большое значение для институционального развития и стандартизации управленческого учёта. Начальным этапом отраслевой стандартизации управленческого учёта в транспортной отрасли является разработка и применение внутрикорпоративных стандартов (рисунок 3).

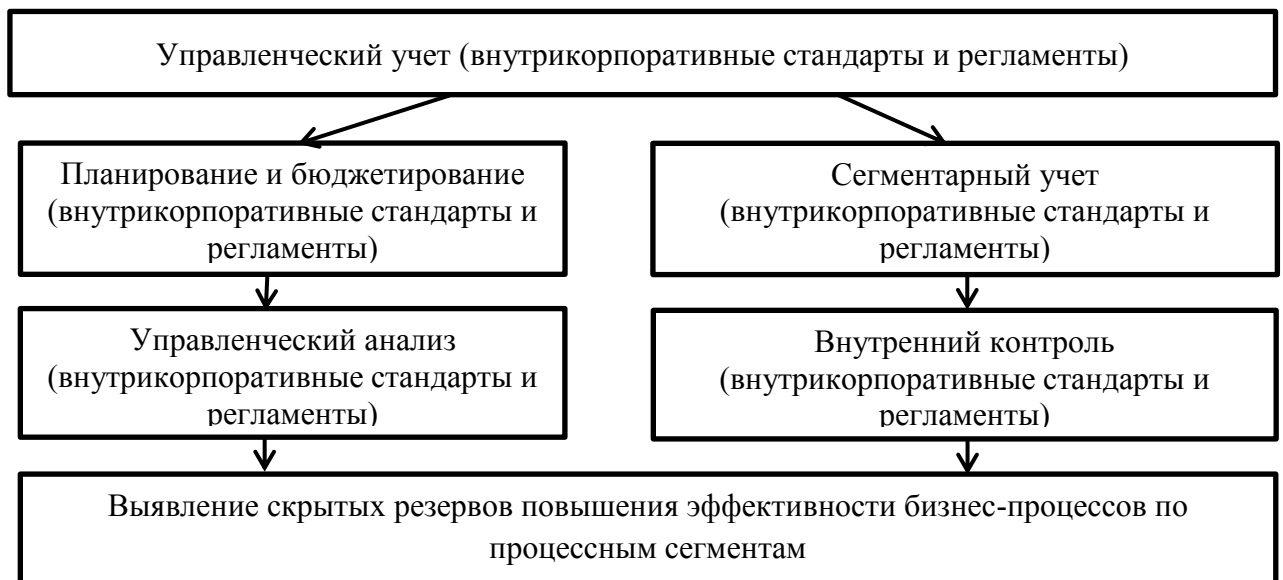


Рисунок 3 – Взаимосвязи между внутрикорпоративными стандартами и регламентами в системе управленческого учета холдинга «РЖД»
 Источник: разработано автором.

Эффективность деятельности холдинга зависит от эффективности деятельности центров ответственности и процессных сегментов деятельности, основанных на базе расходов центров затрат. В соответствии с планом счетов

бухгалтерского учета ОАО «РЖД» расходы центров затрат аккумулируются на счете бухгалтерского учета 20 «Основное производство» [46] по следующим субсчетам (таблица 4):

Таблица 4 – Перечень субсчетов к счёту бухгалтерского учёта 20 «Основное производство» Плана счетов ОАО «РЖД»

Номер счёта	Номер и наименование субсчёта
20	01Грузовые перевозки
	02Предоставление услуг инфраструктуры
	03Предоставление услуг локомотивной тяги
	04Пассажирские перевозки в дальнем следовании
	05Пассажирские перевозки в пригородном сообщении
	06Ремонт подвижного состава
	07Строительство объектов инфраструктуры
	08НИОКР
	09Предоставление услуг социальной сферы
	10Прочие

Источник: составлено автором на основе данных [46].

Объективность данных публичной бухгалтерской (финансовой) отчетности холдинга при этом является неоспоримой, как соответствующей законодательству РФ.

Проблемным вопросом в решении задачи повышения эффективности деятельности холдинга является определение эффективности деятельности затратных участков – мест возникновения затрат и центров затрат, по следующим причинам:

- затратные участки и центры затрат не имеют достаточных собственных доходов;
- снижение расходов может служить показателем эффективности только при соблюдении прочих условий, а именно, должен сохраняться определенный уровень качества предоставления услуг железнодорожного транспорта, комфорта и безопасности перевозок.

Перевозочные услуги можно рассматривать с двух позиций: как процесс, учет затрат и калькулирование себестоимости в рамках которого осуществляется

с использованием попроцессного метода, и как непосредственно услуги. Как отмечают некоторые авторы, например, Золотухина А.Д. самым эффективным методом калькулирования себестоимости на предприятиях сферы услуг является учёт затрат по центрам ответственности в связи с тем, что каждый отдельный центр ответственности участвует в оказании однородных видов услуг [106, с. 53].

Подчеркнем, что в настоящее время на железнодорожном транспорте в целях управленческого учета выделены четыре уровня центров финансовой ответственности: центры доходов, центры затрат, центры прибыли, центры экономической эффективности. Подробное описание данных видов центров приведено в работе И.Н. Глущенко, которая относит к центрам затрат следующие виды структурных единиц: линейные предприятия, подразделения аппарата управления, объекты социальной сферы [79, с. 144]. Также к центрам затрат И.Н. Глущенко относил отделы дорог, которые на настоящий момент ликвидированы в процессе реформирования. На наш взгляд, в рамках существующей структуры железнодорожного транспорта к центрам затрат, по аналогии, можно отнести функциональные дирекции, которые, как правило, устанавливают нормы расходов и контролируют их соблюдение, в частности, дирекция инфраструктуры.

Центрами доходов на железнодорожном транспорте являются: дирекция пассажирских перевозок, дирекция по ремонту грузовых вагонов, центр фирменного транспортного обслуживания [79, с. 144].

Специфическими видами центров финансовой ответственности на железнодорожном транспорте являются центры экономической эффективности (в других отраслях национальной экономики - это центры прибыли) - территориальные железные дороги (Октябрьская, Северная, Калининградская, Забайкальская, Северо-Кавказская и др.). При совместном выполнении перевозок в дальнем следовании доходы территориальных филиалов учитываются централизованно, после чего подлежат распределению между железными дорогами для покрытия затрат.

Центром прибыли в существующей структуре железнодорожного транспорта является центральный аппарат ОАО «РЖД», осуществляющий консолидацию финансовых показателей.

Таким образом, исходя из существующей системы центров ответственности, можно предположить, что сегменты деятельности в железнодорожном транспортном холдинге должны базироваться на затратах функциональных дирекций и структурных единиц территориальных филиалов (Дорог), а также распределенном условном (вмененном доходе). Возможны два уровня сегментов деятельности для определения эффективности работы сегментных менеджеров:

- на уровне территориальных филиалов, в случае распределения дохода, полученного Дорогой (центром экономической эффективности) на подчиненные структурные единицы;

- на уровне ОАО «РЖД», в случае распределения консолидированного дохода, полученного центрами доходов (дирекцией пассажирских перевозок, дирекцией по ремонту грузовых вагонов, центром финансового обслуживания) по направлениям деятельности, представленным в настоящей структуре функциональными дирекциями – центрами затрат, например, дирекция инфраструктуры.

Прибыль, рентабельность и другие показатели эффективности деятельности должны рассчитываться по каждому сегменту отдельно.

Планирование и учёт расходов на железных дорогах регламентируется Номенклатурой расходов по эксплуатационной (основной) и подсобно-вспомогательной деятельности. Вариант включения расходов в себестоимость услуг и работ определяется видами расходов, которые дифференцируются на прямые и косвенные. Прямые расходы включаются в себестоимость конкретной услуги или работы в полном объёме. Косвенные расходы подлежат распределению между различными видами железнодорожных услуг или выполняемых работ.

Порядковый номер статьи расходов, который является её кодом, указывают во всех первичных документах, которыми оформляется расходование средств. В соответствии с этими кодами расходы группируют по направлениям затрат.

В холдинге «РЖД» объектами управленческого учета, наряду с затратами на производство, которые отражаются по местам образования, центрам ответственности, а по перевозкам и по статьям номенклатуры расходов, являются также доходы по видам деятельности. В Номенклатуру [23] входит Классификатор доходов холдинга «РЖД». В Классификаторе выделены группы доходов по видам, виды деятельности и их подгруппы. Каждой статье доходов соответствует пятизначный номер, с указанием документа, регламентирующим порядок ценообразования, включая тарифные составляющие. Тарифное регулирование в холдинге «РЖД» ведется под контролем со стороны государства, так как железнодорожный транспорт является субъектом естественной монополии.

В основной деятельности железнодорожного транспорта применяется попроцессный метод калькулирования себестоимости перевозок грузов и пассажиров. Производственный процесс оказания услуг на железнодорожном транспорте состоит из непрерывных технологически связанных операций, а по каждому направлению деятельности в разрезе структурных подразделений (например, дистанция пути, локомотивное депо, вагонное депо, дистанция электроснабжения, грузовые и пассажирские станции и т.д.) производится учет затрат за период по группам соответствующих измерителей выполненных работ (например, локомотиво-км, вагоно-км, число отправленных вагонов и т.д.). В процессе производства и оказания услуг отсутствует незавершенное производство, что также является характерным для попроцессного метода калькулирования.

Однородные производственные процессы, выполняемые бизнес-единицами холдинга, объединены в направления деятельности, показатели финансовой отчетности по которым, публикуемые ОАО «РЖД», не позволяют объективно оценить эффективность работы затратных направлений. В силу специфики холдинговой организационной структуры в ОАО «РЖД» используются

методические подходы для оценки эффективности работы холдинга в целом, ДЗО и материнской компании, и не практикуется оценка эффективности бизнес-процессов по отдельным направлениям деятельности. В связи с этим считаем необходимым ввести новый объект управленческого учёта — процессный сегмент. Управленческий учет, данные которого применяются для внутреннего использования, и финансовый учет для внешних пользователей дают разную интерпретацию учетно-аналитической информации, несмотря на то, что основаны на одних первичных документах. В соответствии с п. 3.6 Концепции бухгалтерского учёта [11] цель ведения финансового учёта состоит в предоставлении руководству полезной внутренней информации, которая является также и основой для формирования информации для внешних пользователей.

Необходимо отметить связь между процессным сегментом, центром ответственности и местом возникновения затрат, которая возникает в результате выполнения управленческой функций по контролю и регулированию. Автор Остаев Г.Я. отмечает, что структурные единицы предприятия, внутри которых протекают хозяйственные процессы, и есть места возникновения затрат [168, с. 43]. Автор предложил классификацию мест возникновения затрат, исходя из следующих классификационных признаков:

- формы организации – отделы, цеха, участки, бригады и т.д.;
- категории производимой продукции;
- направлений бизнеса;
- территориальной обособленности;
- осуществляемым функциям (основное или вспомогательное производство, снабжение или сбыт, НИОКР и т.д.);
- технологических направлений (специфики производства).

Ведение аналитического учета упрощается, если места возникновения затрат и центры ответственности совпадают, что возможно на небольших предприятиях и не применимо к крупному железнодорожному холдингу.

Наряду с местами возникновения затрат на предприятиях выделяются центры ответственности. Лысенко Д.В. предлагает следующую классификацию:

- центр нормативных затрат - производственные подразделения, отдел закупок, руководители которых отвечают за соблюдение нормативов расходов;

- центр управленческих затрат - подразделения, выполняющие управленческие и обслуживающие функции, руководители которых отвечают за соблюдение уровня расходов, запланированного в бюджете;

- центр доходов - подразделения, реализующие продукцию, работы, услуги, руководители которых несут ответственность за выручку, за максимизацию прибыли, но при этом не имеют полномочий изменять уровень цен и ограничены в расходовании средств;

- центр прибыли – подразделения, реализующие один или несколько проектов, руководители которых уполномочены принимать управленческие решения по изменению уровня цен на реализуемую продукцию и управлению своими затратами;

- центр инвестиций – подразделения, руководители которых кроме полномочий руководителей центров прибыли отвечают также за эффективность инвестиций.

Проанализировав международный опыт управленческого учета, Ткач В.И. и Ткач М.В., отмечают, что учет затрат по центрам ответственности возник в результате применения метода однородных секций, как способа учета затрат и калькулирования полной себестоимости продукции, разработанного в 1927 году французской комиссией по научной организации труда под руководством Ф. Римайло [194, с. 42]. Опираясь на французский план счетов, авторы определяют однородные секции как подразделения предприятия, выделенные в бухгалтерском учете, где косвенные затраты предварительно группировались и накапливались до их включения в себестоимость продукции [194, с. 43], то есть создавался специальный объект для предварительного и оперативного учёта затрат. Внедрение метода однородных секций устранило противостояние между англосаксонской школой и французской школой учёта. Англосаксонская школа определяла себестоимость продукции оперативно, до окончания отчётного периода, без косвенного распределения расходов. Французская школа

основывалась на использовании показателя фактически сложившейся себестоимости уже после закрытия периода.

Обращая наше внимание на возможности применения метода учета затрат на основе усечённой себестоимости, Ткач В.И. и Ткач М.В. отмечают, что сегментация рынка и развитие стратегического учёта стало возможным благодаря практическому внедрению директ-костинга [194, с. 87-88].

В настоящее время управленческий учет вышел за пределы учета затрат, а понятие «сегмент» применяется в различных сферах жизни и отраслях экономики. Сегментированию подлежит не только рынок реализации продукции и оказания услуг, но и процесс их производства, что особенно важно для отраслей экономики по оказанию услуг, так как в этих сферах процессы производства и оказания (сбыта, реализации) услуг, как правило, совпадают. Первый уровень сегментирования процесса производства и оказания услуг по перевозке грузов и пассажиров на железнодорожном транспорте осуществлен по направлениям деятельности и оценка их эффективности, произведенная по данным бухгалтерского учета, свидетельствуют о нерентабельности отдельных затратных направлений при сохранении рентабельности деятельность холдинга в целом.

Учетный процесс транспортного холдинга основывается на принципах организационной и функциональной централизации. С точки зрения сегментарного подхода это означает, что верхний уровень сегментации в холдинге может быть представлен аналогично направлениям деятельности, каждое из которых выполняет определенные функции, связанные с: грузовыми перевозками, предоставление услуг локомотивной тяги, инфраструктуры, др. Считаем необходимым использовать в управленческой практике детализацию сегментов с целью определения эффективности деятельности филиалов, дочерних и зависимых обществ и бизнес-единиц холдинга.

По нашему мнению, оценка эффективности отдельных направлений деятельности холдинга, в том числе затратных, должна осуществляться с применением принципиально новых методических подходов. Учитывая международный исторический опыт по созданию в бухгалтерском учете

специального объекта для предварительного учета и оперативного управления затратами, предлагаем ввести новый объект управленческого учета – процессный сегмент. Предпочтительное использование для внедрения новых методических подходов платформы управленческого учета объясняется тем, что это наиболее гибкая развивающаяся система по сравнению с законодательно регулируемой системой бухгалтерского учета. Новый объект управленческого учета - процессный сегмент в транспортном холдинге (приложения В, Г, Д, Е, Ж) необходим для оценки деятельности сегментных менеджеров, изыскания и мобилизации скрытых резервов до окончания отчетного периода.

Выводы по главе 1

Таким образом, исследование, представленное в настоящей главе, позволило решить задачу определения приоритетных направлений 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.

Совершенствование методологических подходов в области управленческого учета и введение нового объекта управленческого учета «процессный сегмент» обеспечивают формирование информационной платформы транспортного холдинга для достижения целей федеральных проектов «Высокоскоростное железнодорожное сообщение», «Железнодорожный транспорт и транзит», «Логистика международной торговли», соподчиненных с Целями в области устойчивого развития Российской Федерации.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК ИНСТРУМЕНТА УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ ПРОЦЕССОВ ПОТРЕБЛЕНИЯ РЕСУРСОВ ТРАНСПОРТНОГО ХОЛДИНГА

2.1 Анализ теоретических представлений о сущности категории «сегмент деятельности» в управленческом учете и определение категории «процессный сегмент» как элемента учетной политики холдинговой компании

Определение категории «сегментарный учет» является предметом дискуссий, в процессе которых мнение специалистов разошлось по трем направлениям. Первое направление определяет сегментарный учет как системную часть управленческого учета. Соколов А.А. [184, 234], Ибрагимова Д.А. [108], Воробьев Н.Н. [231] понимают под сегментарным учетом подсистему управленческого учета, которая обеспечивает процесс подготовки информации о сегментах деятельности организации, включая сегментарную отчетность.

Другую позицию занимает Чикишева А.Н., которая определяет учёт по сегментам деятельности как направление бухгалтерского учета [237, с. 9–10]. Автор акцентирует внимание на двойственной природе сегмента: во-первых, как единица предпринимательства, во-вторых, как единица информации для отображения в бухгалтерском учете.

Представитель третьего направления Коляго М.Д. рассматривает сегментарный учет как самостоятельную систему, которая не соподчинена системам финансового и управленческого учёта [232].

По нашему мнению, сегментарный учет является основной подсистемой в структуре управленческого учета и рассматривается нами в контексте настоящего исследования как учет хозяйственных операций по процессным сегментам.

Вопросу раскрытия содержания категории «процессный сегмент» посвящен параграф 2.2.

Управленческий учет, как правило, обеспечивает внутренний контроль хозяйственных процессов в организации, а бухгалтерская отчетность представляет собой финансовую модель фирмы. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [3, ст. 19] предусматривает организацию и осуществление внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни.

Организации – участники налогового мониторинга, согласно налоговому законодательству, создают постоянно функционирующую систему внутреннего контроля, направленную на исключение налоговых рисков и обеспечение выполнения производственных задач. Ключевая функция внутреннего контроля заключается не только в выявлении нарушений, но и в изыскании резервов развития бизнеса, выработке рекомендаций по повышению показателей эффективности и в консультационном сопровождении менеджмента организации.

Немецкие ученые называли производство, сбыт и управление в качестве важных сфер деятельности, подлежащих контролю. По мнению Йорга Бетге, отнесение расходов и доходов к отдельным сферам деятельности является проблемой. Опираясь на Торговый кодекс Германии, он отмечает: «Если в отношении расходов кроме прямого отнесения можно воспользоваться некоторыми методами их распределения, то однозначно причислить доходы к областям возникновения в производстве, сбыте или управлении практически невозможно» [62, с. 341]. По мнению Й. Бетге, распределение доходов и расходов – это задача внутреннего производственного учёта, так как такое распределение не предусмотрено отчётом о прибылях и убытках. Раскрытие информации о выручке по географическим рынкам сбыта должно производиться в пояснительной записке к отчёту. Ссылаясь на Торговый кодекс, автор подчёркивает, что отказ от опубликования данных сведений возможен лишь в случае причинения ущерба самой организации. Применительно к холдингу, в котором существуют затратные направления деятельности и бизнес-единицы, обеспечивающие бесперебойную работу доходных направлений, позиция Й. Бетге

приобретает принципиальное значение и подводит к мысли о необходимости разработки методики в рамках управленческого учета, позволяющей условно наделять функцией генерирования доходов все бизнес-единицы. Инструменты, разработанные в рамках данной методики, позволяют определять эффективность деятельности всех бизнес-единиц и степень их участия в формировании доходов холдинга. По нашему мнению, разработка данной методики должна основываться на введении двух новых категорий управленческого учета: «процессный сегмент» и «вмененный доход процессного сегмента», определении принципов учета операций процессных сегментов, а также включать новые формы сегментарной отчетности.

Различные подходы к категории «сегментарный учет» порождают разные определения его основного объекта - сегмента. В таблице И.1 приложения представлены различные воззрения учетных на дефиницию «сегмент».

Следует отметить, что при систематизации и описании международного опыта управленческого учета авторы Ткач В.И. и Ткач М.В. представили группы счетов управленческого учета, отражающие счета центров прибыли, счета сегментов деятельности, счета аналитических результатов, счета расчетов внутрипроизводственных подразделений, счета отклонений. Счета-экраны обеспечивают экономическую и контрольную взаимосвязь между управленческим и финансовым учетом [194, с. 19-20]. Описаны особенности синтетических и аналитических счетов «управленческой бухгалтерии» французского типа учета на основе десятичной кодовой системы (1982 год): балансовые счета (классы 1-5), счета затраты-выпуск (классы 6-7), забалансовые счета (класс 8), счета управленческой бухгалтерии (класс 9), резерв для внутренних потребностей предприятия (класс 0).

Проблеме распределения показателей по сегментам уделено внимание Шпаковой Л.В. [238, с. 18], которая предложила для аккумуляции информации по сегментам предусмотреть к счёту 90 «Продажи» субсчета по операционным сегментам (1-го порядка), субсчета по географическим сегментам (2-го порядка) и субсчета по видам продукции (3-го порядка).

Статьи автора диссертационной работы, посвященные обзору мнений известных экономистов о сущности категории «сегмент» и возможных перспектив его использования в практике управленческого учета, опубликованы в рецензируемых научных журналах, включенных в перечень Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования РФ [92, 156, 159, 160].

Понятия «сегмент» раскрыто достаточно широко различными авторами, тогда как понятиям «сегментирование», «сегментарный учет» не уделялось достаточного внимания в работах теоретиков и практиков. В рамках диссертационной работы сегментирование в транспортном холдинге рассматривается автором как процесс выделения процессных сегментов – объектов управленческого учета, которые представляют собой направления финансово-хозяйственной деятельности с условным наделением сбытовыми функциями и генерирования денежных потоков, получением вмененного дохода и финансового результата. Предметом сегментирования является финансово-хозяйственная деятельность холдинга, его филиалов, дочерних и зависимых обществ. Элементы категориального аппарата методического обеспечения сегментирования в системе управленческого учета транспортного холдинга приведены в приложении А. Целесообразность определения сегментирования как обязательной процедуры (функции) управления обоснована автором в публикации [161].

В целях реализации принципов сегментирования, таких как идентифицируемость, непрерывность функционирования сегмента, обладание функцией генерирования денежных потоков и других (приложение К), необходима постановка сегментарного учета в холдинге, под которым мы понимаем совокупность следующих учетных процедур:

- определение центров затрат в качестве основы процессных сегментов;
- определение соответствующего центра ответственности, выручка которого должна быть распределена в качестве вменённого дохода процессного сегмента для определения его финансового результата;

- выбор из возможных вариантов базы распределения вмененного дохода;
- расчет финансового результата и показателей эффективности деятельности по сегменту;
- подготовка и анализ управленческой информации по процессным сегментам для заинтересованных пользователей.

Операционная деятельность на железнодорожном транспорте обеспечивается бизнес-единицами, которым предоставлены полномочия в принятии решений по вопросам оперативной деятельности. Важной проблемой железнодорожного транспорта в настоящее время является недостаток формализованных стратегически целей. Несмотря на многообразие целей в различных нормативных документах, существенные цели остаются неформализованными. Международный опыт подтверждает, что основной целью железнодорожных компаний мира является приращение стоимости, а выполнению государственных требований способствует целевое финансирование. Для поступательного развития отрасли необходим стимул для снижения издержек и снижения чувствительности к изменению грузооборота, который напрямую зависит от состояния добывающей отрасли. Необходимость введения процессных сегментов обусловлена существующими в настоящее время организационно-управленческими противоречиями в системе железнодорожного транспорта, которая недостаточно ориентирована на управление по видам деятельности. Попытаться решить указанные проблемы возможно, определив приоритетные объекты управленческого учета, которые и будут процессными сегментами. Показатели оценки процессных сегментов будут определены в рамках сегментарного учета.

В настоящее время управленческая система холдинга имеет смешанный характер, сочетая железные дороги, функциональные филиалы, дочерние и зависимые общества. Перед руководителями центров ответственности, дочерних и зависимых обществ возникают противоречивые задачи, такие как повышение прибыльности при наличии трансфертного ценообразования по затратному принципу. Пересечение интересов филиалов, дочерних и зависимых обществ

регулируется недостаточно. Решить данную проблему в рамках управленческого учета в транспортной отрасли можно, изучив опыт других отраслей народного хозяйства. Существует мнение о необходимости выделения отдельного направления учета – сегментарного учета.

Соколов А.А. (металлургическая промышленность) доказал и аргументировал необходимость применения принципов бухгалтерского учета к системе сегментарного учета, апробировал систему функционирования внешних и внутренних сегментов, принимая во внимание рискообразующие факторы. Автор доказал влияние эффекта синергии на мультифакторные изменения вследствие даже незначительных изменений результатов деятельности хотя бы одного сегмента [234, с. 41].

Базалей Н.Ю. в рамках концепции стратегической бизнес-единицы предложила методический подход к сегментации в рамках управленческого учета, заключающийся в выделении дополнительного уровня сегментов бизнеса – сегментации по покупателям и географическим сегментам (вертолетостроение) [228, с. 8].

Хасиев С.А. предложил в рамках агропромышленного холдинга создать центры финансового управления внутри центров прибыли. В качестве центров финансовой ответственности предложено выделить филиалы и обособленные подразделения, имеющие замкнутый производственно-сбытовой цикл, наделенные правом распоряжаться частью полученной прибыли с определенными ограничениями в зависимости от методов калькуляции и установленных нормативов распределения прибыли [236, с. 57-58].

Монакова Л.С. (металлургическая отрасль) предложила состав и содержание внутренних сегментарных отчетов и продемонстрировала взаимосвязь стратегических целей развития сегментов группы компаний, ключевых показателей эффективности и форм внутренней сегментарной отчетности. Автор обосновала комплексный показатель оценки эффективности функционирования сегментов, рассчитанный на основе финансовых коэффициентов методом расстояний [233, с. 18].

Чижишева А.Н. (лесопромышленный комплекс) предложила использовать систему сеток простых и сложных сегментов, с помощью которых экономические единицы организации проецируются в информационную плоскость учёта [237, с. 11-12].

Часовская М.Н. подчёркивает, что в процессе сегментации, как и при консолидации, происходит трансформация исходных данных из отчетности юридического лица [205].

С точки зрения Белоглазовой Л.П., сегментирование - это разновидность аналитической информации из финансовой отчетности предприятия, сформированной по типам продукции и географическим регионам осуществления деятельности [229].

Аналогичная позиция у авторов Вахрушиной М.А. и Пласковой Н.С., характеризующих сегментацию как детализацию информации из финансовой отчетности в разрезе географических и хозяйственных сегментов [70].

Автор Кутепов А.С. понимает под сегментированием аккумуляцию управленческой информации по отдельным направлениям деятельности [131].

Ибрагимова Д.А. рассматривает сегментирование как совокупность внутренних и внешних учетно-аналитических позиций, в разрезе которых разрабатываются оценочные показатели, рассчитывается прибыль и чистые активы с учётом рискообразующих факторов [108].

Представленный обзор воззрений авторов позволяет утверждать, что категорию «сегментация» в научном обороте можно определять как способ преобразования информации по направлениям деятельности хозяйствующего субъекта, отражённой в его отчётности.

Мы предлагаем под определением «сегментирование» понимать управленческую процедуру, направленную на определение показателей эффективности и персонализации ответственности за деятельность отдельных направлений.

Выбор сегмента должен базироваться на центре затрат с фактическими расходами, трудовыми ресурсами и организационным потенциалом.

Основными принципами сегментирования должны быть принципы сходства и различия между сегментами. Принцип сходства предусматривает однородность показателей, определяющих сегмент. Принцип различия означает, что в результате сегментирования должны быть получены различающиеся между собой группы интегрированных показателей.

Критерии должны отражать дифференциацию интегрированных показателей и поддаваться измерению. Возможно горизонтальное сегментирование по одному критерию и последовательное вертикальное сегментирование по нескольким критериям.

Методы объективного и закономерного сегментирования можно классифицировать по степени общности посылок или заключения:

- дедуктивный метод – создание системы интегрированных показателей путем выделения из более общих показателей-посылок менее общих показателей-заключения;

- индуктивный метод – создание системы интегрированных показателей – заключения путем обобщения нескольких менее общих показателей-посылок.

Для выделения процессных сегментов в целях управленческого учета, по нашему мнению, необходимо придерживаться требований к раскрытию информации по сегментам в целях бухгалтерского учёта, закрепленных в ПБУ 12/2010 [19] и выражающихся в обособлении информации о части деятельности организации, которая способна приносить экономическую выгоду и по которой формируются отдельные финансовые показатели.

В рамках процессного сегмента можно рассчитать следующие целевые показатели, а также их абсолютные и относительные отклонения: производительность труда, рентабельность, себестоимость, фондоотдача, нагрузка на окружающую среду. Кроме того, необходимо учитывать влияние сегментарных показателей, межсегментарных и внутрисегментарных оборотов на изменение показателей консолидированной отчетности.

Согласно экономическому подходу прибыль представляет собой приращение интереса сегментного менеджера, произошедшее за отчетный

период. Согласно бухгалтерскому подходу прибыль – это разница между доходами и расходами процессного сегмента за отчетный период. Для сегментных менеджеров показателем эффективности являются операционная прибыль или прибыль до вычета процентов и налогов (ЕВИТ), операционная рентабельность реализованной продукции, работ, услуг, рентабельность инвестированного капитала, производительность труда, фондоотдача, ресурсоотдача и другие показатели, установленные руководством компании.

К вопросу о показателях фондоотдачи и основных средств необходимо подходить детально, так как они могут принадлежать не всем сегментам. В целях разрешения подобных ситуаций для операционных сегментов МСФО (IFRS) 8 предлагает использовать метод асимметричного распределения активов и обязательств отчетных сегментов, в частности, предприятие имеет право распределять на сегмент затраты по элементу «амортизация», не распределяя при этом на него амортизируемые активы [240, с. 5]. На наш взгляд аналогичный метод распределения различных показателей, в том числе вмененного дохода, можно применить в дальнейших разработках для сегментов.

Таким образом, проведенный анализ отечественных и зарубежных теоретических представлений о сущности категории «сегмент деятельности в управленческом учете», позволил обосновать необходимость введения категорий «процессный сегмент» и «вменённый доход процессного сегмента», персонификации ответственности за контроль над операциями сегментов и управления рисками искажения показателей производительности труда и рентабельности бизнес-единиц, относящихся к затратным и доходным направлениям деятельности транспортного холдинга.

2.2 Разработка методики формирования показателей управленческой отчетности для реализации функции управления показателями эффективности потребления ресурсов процессных сегментов транспортного холдинга

Функционирование в условиях неопределенности, макроэкономической нестабильности и ресурсных ограничений предопределяет необходимость трансформации системы управленческого учета транспортного холдинга. В настоящее время управленческий учет на транспортных предприятиях заключается, в основном, в калькулировании себестоимости продукции и услуг и учете затрат, осуществляемом на основании Номенклатуры доходов и расходов, что не отвечает требованиям современных условий хозяйствования. Сложившийся информационный вакуум необходимо заполнить с помощью новых научно обоснованных показателей управленческой отчетности для реализации функции управления показателями эффективности потребления ресурсов процессных сегментов транспортного холдинга. Данные показатели позволят объективно оценить производительность труда и рентабельность деятельности бизнес-единиц и процессных сегментов.

В соответствии с МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» в холдинге «РЖД» выделены шесть операционных сегментов. Распределение производственной деятельности холдинга на сегменты для раскрытия информации по международным стандартам выполнено с учётом отраслевой специфики. Отдельными операционными сегментами являются:

- грузовые перевозки, выполняемые холдинговой компанией;
- грузовые перевозки, выполняемые дочерней компанией АО «ФГК»;
- пассажирские перевозки дальнего следования, выполняемые дочерней компанией АО «ФПК» между регионами;

- вспомогательная деятельность, осуществляемая филиалами холдинговой компании, в том числе ремонт подвижного состава, техническое обслуживание, выполнение строительных работ;

- транспортно-логистические услуги французской компании «Gefco», контроль над которой ОАО «РЖД» приобрёл в 2012 году;

- пригородные пассажирские перевозки, телекоммуникационные услуги, НИОКР и другие виды деятельности, осуществляемые дочерними обществами ОАО «РЖД» [27, с. 44].

Все операционные активы компании, кроме активов компании «Gefco», находятся на территории России, большинство услуг оказывается компанией также на территории России.

Чем сложнее система управленческого учета и чем выше риск принятия неправильного решения, тем точнее должны быть экономические инструменты и индикаторы. В условиях конкуренции железнодорожного транспорта с другими видами транспорта главным преимуществом является возможность снижения издержек и низкая себестоимость перевозок, поэтому в организации учета издержек производства должна в полной мере проявляться контрольная функция управленческого учета. Ошибки при расчете издержек и себестоимости могут привести к неверным управленческим решениям: отказу от рентабельных перевозок или, наоборот, увеличению перевозок грузов в неперспективных направлениях. Применение метода ABC (Activity based costing), который в нашей стране широко применялся на протяжении долгого времени как функциональный анализ, позволяет наиболее точно определить стоимость той или иной перевозки, особенно в ситуации, когда косвенные расходы превышают прямые. Функциональный анализ представляет собой важнейший метод исследования экономических явлений. Он позволяет исследовать закономерности изменения одной экономической величины в зависимости от другой и установить способ связи между этими величинами. Основопологающей для функционального анализа является причинно-следственная связь, в результате которой между выполнением отдельных функций и возникновением затрат формируются

носители затрат, систематизация которых представлена в единой Номенклатуре расходов [23]. Номенклатура основана на классификации специфических и неспецифических расходов и технологических особенностях железнодорожных перевозок. Группировка основных специфических расходов, представленная в Номенклатуре [79, с. 39], схематично изображены на рисунке 4:



Рисунок 4 – Основные специфические расходы ОАО «РЖД»
 Источник: составлено автором на основе данных [79].

В Классификаторе расходов Номенклатуры все статьи расходов распределены на статьи-функции и статьи-ресурсы. Статьи-ресурсы – это статьи, предусматривающие затраты на амортизацию или возобновление основных средств, уплату налогов, арендные и лизинговые и др. Статьи-функции – это статьи, предусматривающие затраты на выполнение работ, которые являются частью технологических процессов.

При прогнозировании, планировании и анализе статей расходов применяются измерители, указанные в Номенклатуре. Распределение косвенных

расходов по видам продукции (работ) осуществляется расчетным путем пропорционально соответствующим измерителям. Посредством измерителя устанавливается связь между расходами и объемом работ. Содержание этой связи определяет характер измерителя. Например, расходы по продаже билетов определяют на 1000 отправленных пассажиров, расходы, связанные с приёмом и отправлением поездов на станциях – в расчёте на 1 поезд, расходы по текущему ремонту контейнеров – на 1 отремонтированный контейнер.

Порядковый номер статьи расходов, который является её кодом, указывают во всех первичных документах, которыми оформляется расходование средств. В соответствии с этими кодами расходы группируют по направлениям затрат.

При рассмотрении вопроса об управлении затратами и калькулировании себестоимости продукции, работ или услуг используются такие понятия как издержки и расходы. Нередко данные понятия трактуются как синонимы. Так, например, авторы Вахрушина М.А., Рассказова-Николаева С.А., Сидорова М.И. под расходами понимают отток экономических выгод в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения ее обязательств, приводящий к уменьшению капитала и не связанный с распределением капитала между участниками хозяйственного общества [71, с. 17]. По мнению Рубежанского П.Н., издержки представляют собой общую оценку уменьшения экономических выгод организации в результате расходования ресурсов. Уменьшение экономических выгод, как указывает автор, включает не только внешние (явные) расходы, но и упущенную выгоду в виде внутренних (неявных) издержек неиспользованных или «отвергнутых» возможностей (opportunity costs) по причине «занятости ресурсов по принятому направлению» [175, с. 24]. Интересный, на наш взгляд, подход проявили авторы Янковский К.П. и Мухарь И.Ф., которые определили себестоимость как издержки на средства производства и заработную плату, обособившиеся от категории стоимости [219, с. 24].

В результате роста издержек перед руководством может возникнуть вопрос о закрытии убыточных или низкорентабельных подразделений, таких как дистанции пути, электроснабжения, связи и т.д. В случае, если переменные

издержки покрываются и предприятие получает маржинальный доход, то существует возможность сохранить работу таких подразделений, а маржинальный доход направлять на возмещение постоянных затрат. Рубежанский П.Н. подчеркивает: «Издержки в экономической деятельности непосредственно связаны с отказом от возможности производства альтернативных товаров и услуг», а в связи с кривой производственных возможностей, автор отмечает, что начиная с определённого момента добавление единиц переменного ресурса в виде труда к фиксированному ресурсу в виде капитала или земли даёт все более уменьшающийся добавочный продукт на единицу добавленного переменного ресурса. Таким образом, вступает в силу закон убывающего предельного продукта или закон убывающей отдачи. «Если количество рабочих, обслуживающих эксплуатационную деятельность подразделения железной дороги (процесс перевозок), будет увеличиваться, то рост объема производства будет происходить все медленнее, по мере того, как больше работников будет привлекаться к производству» [175, с. 30-31].

Как отмечает Рубежанский П.Н., для оптимизации структуры ресурсов необходимо определить оптимизируемые параметры, ограничительные показатели по требуемому производственному результату, условиям труда и оптимальным объемам ресурсов. Автор предложил целевую функцию $S(X)$, выражающую минимум суммарных затрат на требуемый объем перевозок.

$$S(X)=[S_m(X)+S_n(X)+S_q(X)] \longrightarrow \min, \quad (1)$$

$S_m(X)$ — трудовые ресурсы;

$S_n(X)$ — затраты на оборудование;

$S_q(X)$ — запасы материалов [175, с. 29].

На наш взгляд, приведенная формула исчерпывающе описывает оптимальную структуру ресурсов в соответствии с Номенклатурой.

В целях получения результатов внутрикорпоративного анализа вклада каждого из направлений деятельности или бизнес-единиц в достижение финансовых результатов железнодорожного транспортного холдинга, нами использовались показатели публичной отчетности ОАО «РЖД» за 2014-2020

годы. Результаты проведенного анализа представлены в таблице Л.1 приложения и показывают отрицательный финансовый результат по услугам инфраструктуры на протяжении всего периода исследования (2014-2020), что свидетельствует о затратном характере данного направления деятельности.

Результаты анализа рентабельности на основании отчетности холдинговой компании ОАО «РЖД» за 2014-2020 годы (таблица Л.2 приложения) показывают, что рентабельность грузовых перевозок превысила уровень рентабельности общества на 3% в 2020 году, а в 2014-2019 годах эти показатели отличались незначительно. При этом были выявлены отрицательные значения показателя рентабельности услуг инфраструктуры, что объясняется неперевозочным характером данного направления деятельности. Уровень рентабельности услуг локомотивной тяги в 4-8 раз превысил рентабельность общества в целом. Нестабильность показателей рентабельности пассажирских перевозок (отрицательные значения в 2014-2015, 2020 годах и положительные в 2016-2019 годах) может объясняться государственной поддержкой социально значимых перевозок в 2016-2019 годах. Значительный разброс значений показателей рентабельности по разным направлениям деятельности холдинга говорит либо о последствиях принятых ранее неэффективных управленческих решений, либо о необходимости использования дополнительных показателей для индивидуальной оценки эффективности направлений, либо внедрения в рамках управленческого учета унифицированного иного подхода, который бы обеспечил возможность получения результатов сравнительной оценки эффективности бизнес-процессов по направлениям деятельности и бизнес-единицам.

Анализ показателей производительности труда (таблица Л.4 приложения), рассчитанных по данным официальной финансовой отчетности за 2014-2020 годы, показывает, что производительность труда по грузовым перевозкам в 14 раз выше, чем по ОАО «РЖД» в целом, в то время как аналогичный показатель по услугам инфраструктуры в 8-11 раз ниже, чем по обществу в целом.

Недостаток аналитической информации, представленной в таблицах Л.2 и Л.4 приложения, заключается в несопоставимости полученных показателей

рентабельности и производительности труда, что свидетельствует о высоких рисках искажения результатов сравнительной оценки показателей эффективности использования ресурсов и не позволяет решать задачи управления показателями экономической эффективности бизнес-процессов по отдельным направлениям деятельности. Одна из причин такой ситуации заключается в том, что услуги инфраструктуры являются неперевозочными, однако именно эти услуги обеспечивают условия для получения доходов на уровне других направлений деятельности. Восполнить этот недостаток и обеспечить получение сопоставимых показателей можно, наделив условно сбытовыми функциями все направления деятельности холдинга. Такой подход позволяет определить показатели распределённого дохода и соответствующие ему финансовые результаты, после чего использовать их для расчёта приведенных сопоставимых показателей рентабельности. Данные показатели становятся наиболее информативными для изыскания резервов снижения ресурсоёмкости и повышения продуктивности бизнес-процессов по различным направлениям (прибыльным или убыточным по данным финансовой отчётности). При условном наделении сбытовыми функциями отдельных направлений деятельности холдинга с возможностью генерирования распределённого дохода, возникает новый объект, реализация функции управления которым становится возможной в системе управленческого учёта. Таким образом, возникает необходимость использования новых категорий управленческого учёта – «процессный сегмент» и «вменённый доход процессного сегмента».

Процессный сегмент – объект управленческого учёта в холдинге, сформированный на базе центра затрат по направлению деятельности с наделением его функцией генерирования вменённого дохода.

Вменённый доход процессного сегмента – условный показатель, характеризующий величину дохода, распределённого между процессными сегментами определённого уровня с учетом показателей ресурсоемкости.

В настоящее время на железнодорожном транспорте существуют разновидности сегментов, применяемых непосредственно в виде деятельности

«Пассажирские перевозки»: регулируемый сегмент и дерегулированный сегмент. Вместе с тем, в АО «ФПК» для раскрытия информации по МСФО выделены три операционных сегмента [28, с. 43].

Первый операционный сегмент включает пассажирские перевозки по России в общих и плацкартных вагонах (регулируемый сегмент пассажирских перевозок), с осуществлением государственного тарифного регулирования и получением федеральных субсидий.

Второй операционный сегмент включает внутригосударственные пассажирские перевозки в вагонах класса «люкс», мягких и купейных вагонах (дерегулированный сегмент пассажирских перевозок), цены на которые устанавливаются АО «ФПК» самостоятельно. К данному операционному сегменту относятся также туристические, коммерческие и международные перевозки, цена на последние устанавливаются АО «ФПК» на основе международных и межагентских соглашений.

Третий операционный сегмент включает услуги по сдаче в аренду подвижного состава, его ремонту, предоставление дополнительных услуг в поездах (продажа чая, газет, сопутствующих товаров), надбавка за продажу билетов и прочие услуги.

Регулируемый сегмент пассажирских перевозок подлежит государственному антимонопольному и тарифному регулированию. К регулируемому сегменту относятся перевозки пассажиров в общих вагонах и в плацкартных вагонах. На сети железных дорог России установлены единые тарифы по перевозке пассажиров. Стоимость проезда установлена в зависимости от категории поезда (пассажирский, пассажирский фирменный, скорый, скорый фирменный), от типа вагона, дальности поездки и сезонного коэффициента.

Для привлечения российских и иностранных клиентов АО «ФПК» проводит разные маркетинговые акции, направленные на стимулирование потребительского спроса в дерегулированном сегменте и увеличение доходов от пассажирских перевозок. В таблице 5 представлены показатели прироста доходов АО «ФПК» от пассажирских перевозок в 2014-2020 годах.

Таблица 5 – Доходы от пассажирских перевозок АО «Федеральная пассажирская компания» за 2014-2020 годы

млрд. руб.

Год/Прирост в %	доходы от пасса жирских перевоз ок	в том числе:						
		в дерегул ированн ом сегменте	в том числе:		в регул ируем ом сегме нте	в том числе:		
			в вагон ах СВ, купе	между народн ые перевоз ки		от перевозк и пассажи ров в плацкар тных вагонах	от перевозк и пассажи ров в общих вагонах	от перевозк и багажа и почты
2014 год	164,1	79,2	59,4	19,8	84,9	73,7	3,1	8,1
2015 год	160,1	73,9	58,5	15,4	86,2	74,8	4,5	6,9
Прирост 2015/2014, %	-2,4	-6,7	-1,5	-22,2	1,5	1,5	45,2	-14,8
2016 год	180,1	85,6	70,2	15,4	94,5	82,5	5,2	6,8
Прирост 2016/2015, %	12,5	15,8	20,6	0,0	9,7	10,3	15,6	-1,4
2017 год	193,7	95,1	81,0	14,1	98,6	85,6	6,0	7,0
Прирост 2017/2016, %	7,6	11,1	15,4	-8,4	4,3	3,8	15,4	2,9
2018 год	202,4	104,3	89,8	14,5	98,1	85,2	6,2	6,7
Прирост 2018/2017, %	4,5	9,7	10,9	2,8	-0,5	-0,5	3,3	-4,3
2019 год	213,4	109,2	95,1	14,0	104,2	91,4	6,8	6,1
Прирост 2019/2018, %	5,4	4,7	5,9	-3,4	6,2	7,3	9,7	-9,0
2020 год	114,6	53,6	51,2	2,3	61,1	50,9	4,1	6,1
Прирост 2020/2019, %	-46,3	50,9	-46,2	-83,6	-41,4	-44,3	-39,7	0,0

Источник: составлено автором на основе данных [34, 35, 36, 38].

В таблице 6 представлены показатели прироста доходов АО «ФПК» в зависимости от изменения пассажирооборота в 2014-2020 годах.

Таблица 6 – Пассажирооборот АО «Федеральная пассажирская компания» за 2014-2020 годы

Год/Прирост в %	Пассажиروоборот в поездах формирования АО «ФПК», млрд. пасс.-км
1	2
2014	87,5
2015	81,1
Прирост 2015/2014, %	-7,3
2016	85,1
Прирост 2016/2015, %	4,9
2017	82,8
Прирост 2017/2016, %	-2,7
2018	87,7
Прирост 2018/2017, %	5,9
2019	90,0
Прирост 2019/2018, %	2,6
2020	47,6
Прирост 2020/2019, %	-47,1

Источник: составлено автором на основе данных [34, 35, 38].

На изменение пассажирооборота оказали влияние меры, принятые как в регулируемом сегменте, так и в дерегулированном сегменте пассажирских перевозок. Информация, представленная в таблицах 5 и 6, доказывает, что возникает необходимость в применении понятия «сегмент» не только как способа цифровой трансформации отчётных данных, но и как ключевого объекта управления бизнес-процессами холдинга.

Организационная модель железнодорожного транспорта в настоящее время недостаточно ориентирована на управление по видам деятельности, что не позволяет увеличивать прибыль и не учитывает возможности синергии. Изменения на железнодорожном транспорте, произошедшие в результате структурной реформы, свидетельствуют о формировании неформального спроса на детализацию сложившегося первого уровня сегментации в виде направлений деятельности и создание модели учета по процессным сегментам с целью

выявления конечного финансового результата и определения эффективности деятельности менеджеров сегментов.

Основным направлением преобразований на железнодорожном транспорте является совершенствование системы управления издержками на основе анализа деятельности функциональных дирекций, которые являются филиалами ОАО «РЖД».

Процессный сегмент, в отличие от центра ответственности, должен условно генерировать денежные потоки, независимые от денежных потоков других сегментов, тогда как денежные потоки, контролируемые центрами ответственности, напрямую зависят друг от друга. Например, отток денежных средств (затраты) центра затрат, как правило, приводят к притоку денежных средств центра выручки. Особенно важно, по нашему мнению, оценить эффективность работы менеджеров центров затрат, так как до настоящего времени они отвечали за себестоимость, снижение которой не всегда приводит к положительному финансовому результату по холдингу в целом и рост которой, как правило, можно обосновать.

Оценивая результативность деятельности менеджеров, необходимо учитывать личностные мотивационные установки, такие как стремление к успеху, опасение неудачи или порицания за достижение низких производственных показателей [203, с. 22]. Хэлворсона Х.Г. отмечал, что если мотивация сотрудника не соответствует производственной задаче, то следует переключить его на решение другой задачи с оптимальной мотивацией [203, с. 161-162]. В целях эффективности деятельности, независимо от типа мотивации сотрудника, возможно установление определенного диапазона или «вилки» показателя, достижение которого необходимо по окончании отчетного периода. Например, рентабельность продаж (Р) должна составлять от 10% до 17%, при достижении нижнего значения Р сегментный менеджер получает премию в установленном размере, при достижении верхнего значения Р сегментный менеджер получает повышенную премию. В обоих случаях наказание или порицание не предусматривается, то есть имеет место иная формулировка задачи, а повышение

премии в случае достижения верхней границы Р может служить позитивным стимулом для временного изменения мотивации сотрудников.

По нашему мнению, наибольшее значение для повышения мотивации менеджеров имеет наличие фактических результатов деятельности на том участке, за который они несут персональную ответственность. Для менеджера отдельного процессного сегмента более важным и более мотивирующим является повышение уровня рентабельности и производительности труда по его сегменту, чем по холдингу в целом. Вместе с тем, такой подход приведёт к достижению синергетического эффекта и к повышению показателей рентабельности и производительности труда по всему холдингу.

Первый уровень сегментации в железнодорожном транспортном холдинге представлен выделением направлениями деятельности. Для повышения информативности сведений о реальных и потенциальных возможностях бизнес-единиц в рамках направлений деятельности, возникает необходимость в детализации первого уровня сегментации на соподчинённые уровни (второй и третий) процессных сегментов. Актуальность и необходимость выделения процессных сегментов и использование показателя «вмененный доход процессного сегмента» обусловлены тем, что в настоящее время финансовые результаты определяются по материнской компании и холдингу в целом. Финансовая отчётность не позволяет использовать её в качестве доказательной базы для решения задач управления показателями эффективности процессов потребления ресурсов. Недооценённость вклада отдельных неперевозочных направлений деятельности и соответствующих им процессных сегментов в прибыль холдинга приводит к снижению мотивации персонала, росту необоснованных затрат и к повышению рисков дальнейшего сокращения деятельности.

Цель сегментации на предприятиях железнодорожного транспорта, по нашему мнению, должна обеспечивать выявление потребностей в затратах на оказание перевозочных услуг и выполнение работ, определение базы распределения вменённого дохода, изыскание резервов для улучшения

показателей-индикаторов достижения результатов антикризисной и клиентоориентированной внутрикорпоративной политики.

Следуя предписаниям ПБУ 12/2010, регламентирующего представление информации по сегментам [19] и МСФО (IFRS 8) «Операционные сегменты» [240], экстраполируем критерии агрегирования сегментов на процессные сегменты (сегментацию) транспортного холдинга:

- характер оказываемых услуг и производимой продукции;
- характер процесса производства;
- типы и классы клиентов;
- способы оказания перевозочных услуг и реализации продукции;
- наличие необходимых разрешений и лицензий на право ведения деятельности;
- режим налогообложения.

Реализация критериев сегментации тесно связана с критериями оценки результативности деятельности сегментных менеджеров, определяющими финансовое состояние процессного сегмента. Как подчеркивал Хиггинс Р.С. «прибыльность сама по себе не гарантирует успеха или хотя бы выживания» [198, с. 19]. Важным показателем для процессных сегментов деятельности является рентабельность продаж сегмента, определяемая по формуле:

$$R_{vs} = P_s / V_{rs}, \quad (2)$$

где

R_{vs} — рентабельность продаж сегмента

P_s — прибыль сегмента

V_{rs} — продажи сегмента

Декомпозиция механизма формирования финансового результата по процессному сегменту транспортного холдинга представлена на рисунке 5.

Задачи управленческого учета в транспортном холдинге выходят за рамки калькулирования себестоимости транспортных услуг, и их решение становится возможным при использовании потенциала сегментарного учета и действующей Номенклатуры доходов и расходов, предусматривающей группировки затрат по

направлениям деятельности. Например, при предоставлении услуг инфраструктуры формируются затраты, различающиеся по функциям, например, ремонт путей и земляного полотна, вагонов инвентарного парка, мероприятия по снего- водо- и пескоборьбе, ремонт освещения по всей протяженности путей, ремонт путевых машин и самоходных средств, техническое обслуживание и ремонт автоблокировки. Для других процессных сегментов, основанных на базе расходов по направлениям деятельности, существуют также отдельные группировки затрат, различающиеся по функциям.

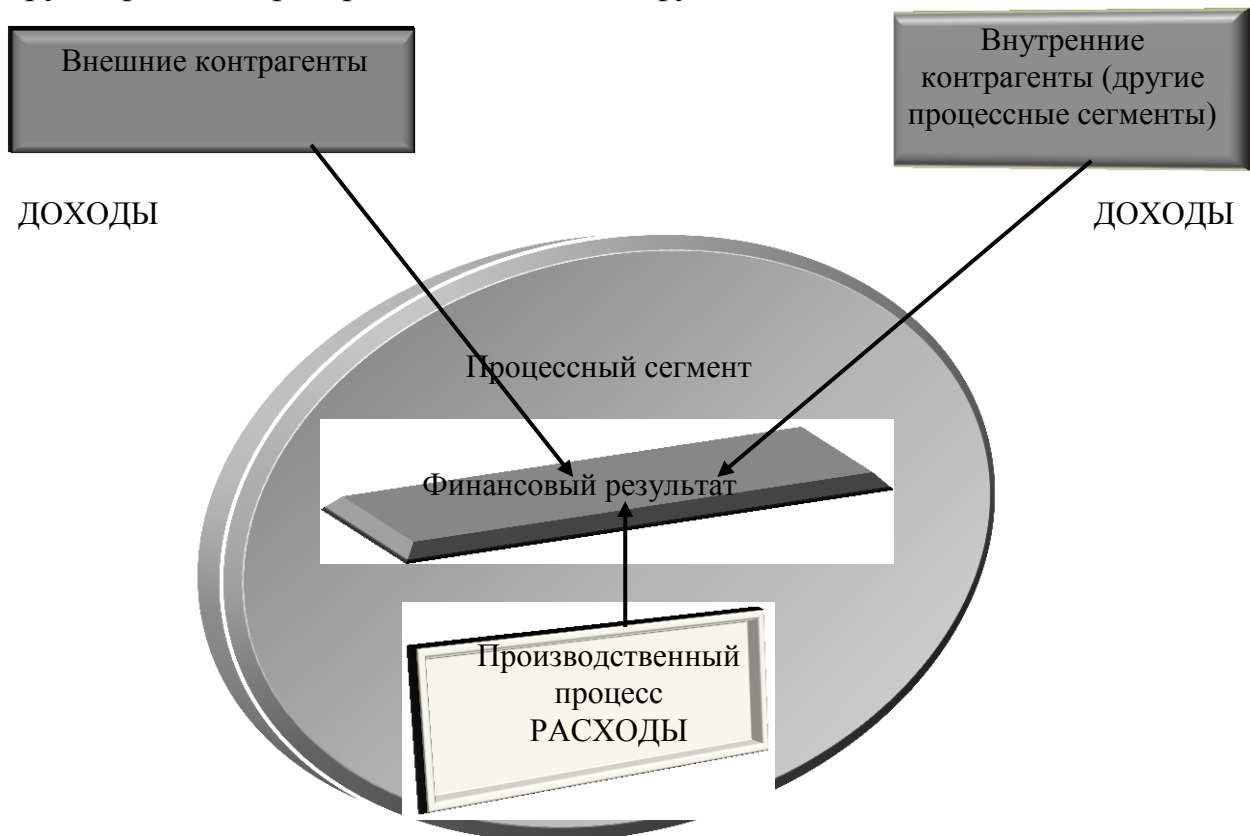


Рисунок 5 – Декомпозиция механизма формирования финансового результата по процессному сегменту транспортного холдинга
Источник: разработано автором.

Систематизацию и аккумуляцию затрат по таким группировкам в системе сегментарного учета считаем целесообразным предусмотреть по носителям затрат (виду услуг и работ) и по местам возникновения затрат (бизнес-единицы, рабочие места), закреплённым в Номенклатуре. Использование той или

иной степени детализации мест возникновения затрат зависит от поставленной управленческой задачи.

Целью отдельного учета холдинга «РЖД» является получение информации о структуре денежных потоков, формирующих доходы, расходы и финансовые показатели по видам деятельности, укрупненным видам работ и тарифным составляющим.

Такой подход позволяет формировать доказательную базу для решения профессиональных задач, направленных на повышение показателей результативности и эффективности деятельности холдинга.

Однако, как показывает практика последнего десятилетия, в условиях неопределенности и агрессивной внешней среды традиционные подходы к управлению выше перечисленными финансовыми показателями холдинга в целом становятся сдерживающим фактором поиска резервов повышения эффективности процессов потребления ресурсов.

В связи с этим мы разделяем позицию Монаковой Л.С. о необходимости использования новых подходов к управлению финансовыми показателями группы компаний, предусматривающими управление развитием сегментов, генерирующих прибыль, долей сегментов в консолидированной прибыли, рентабельностью сегментов, числом убыточных сегментов. Кроме того, Монакова Л.С. обращает наше внимание на повышение значимости корпоративной культуры и человеческого фактора для решения обозначенных управленческих задач. В частности, эту значимость автор определяет такими показателями как квалификация сотрудников и количество рационализаторских предложений персонала; численность ключевых сотрудников; средняя заработная плата персонала [233, с. 20-21].

Позиция Монаковой Л.С. о значимости ключевых сотрудников для достижения целей эффективного управления ресурсами созвучна точке зрения профессора В.Ф. Паляя, который предложил ввести понятие «сегментный менеджер» и обращал наше внимание на то, что это функция, а не должность [169, с. 126]. По нашему мнению, ключевым вопросом в управленческом учете

является вопрос о полномочиях сегментного менеджера и его трудовых функциях. Такой менеджер становится заинтересованным в максимальной эффективности определенного процессного сегмента как лицо, на которое возложена персональная ответственность за достижение требуемых показателей рентабельности, производительности труда и фондоотдачи по сегменту. Результаты исследования данного вопроса обсуждались на международной научно-практической конференции [158].

Показателем, определяющим эффективность работы сегментного менеджера должна быть прибыль по сегменту. Для определения прибыли по сегменту и эффективности работы сегментных менеджеров необходимо определить вмененный доход процессного сегмента, исходя из валового дохода, сформированного в центре доходов холдинга. Как правило, нескольким центрам затрат в холдинге соответствует один центр доходов. На рисунке 6 представлен вариант формирования процессных сегментов транспортного холдинга на основе расходов по центрам затрат (допустим, трех центров затрат, хотя на практике одному центру доходов может сопутствовать и большее количество центров затрат).

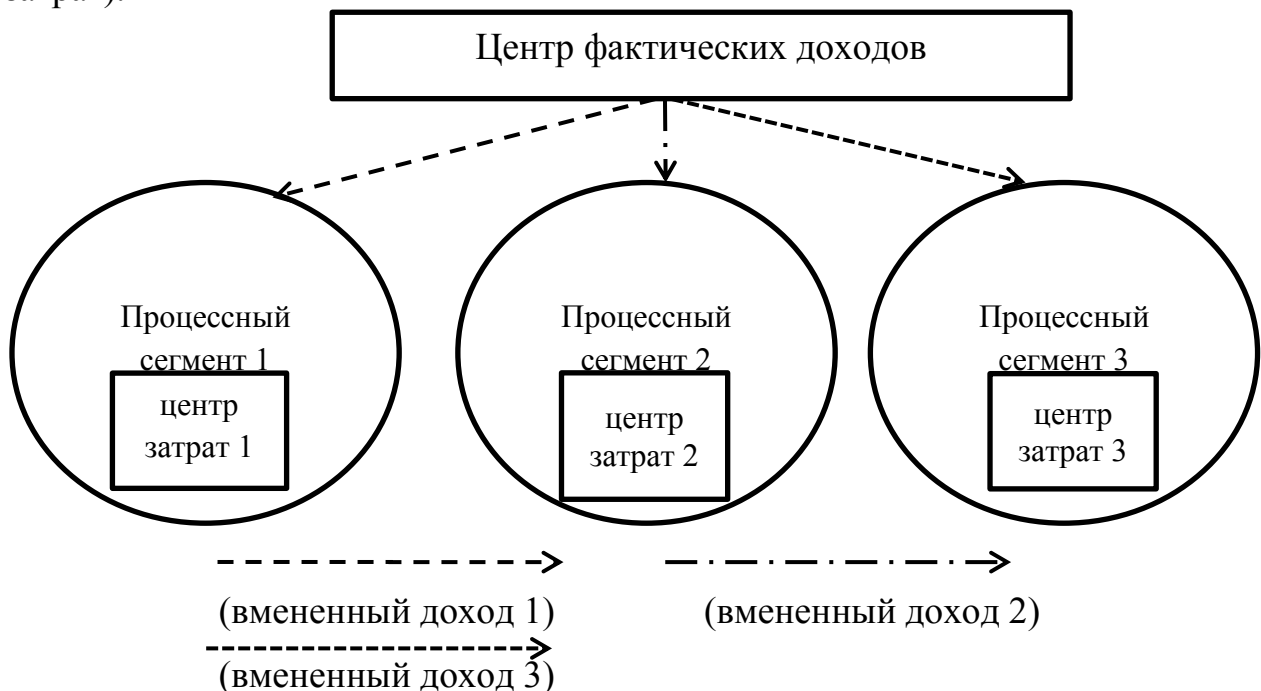


Рисунок 6 – Декомпозиция формирования процессных сегментов на основе центров затрат

Источник: разработано автором.

Базовой основой процессного сегмента являются фактические расходы по направлению деятельности холдинга. Базой распределения фактического дохода холдинга по отдельным процессным сегментам могут быть следующие.

Вариант 1 - Списочная численность работников процессного сегмента транспортного холдинга.

Вариант 2 - Фактические расходы процессного сегмента транспортного холдинга.

Вариант 3 - Заработная плата работников процессного сегмента транспортного холдинга.

Вариант 4 - Активы, представленные основными средствами, стоимостью до 10000 рублей (с 01.01.2011 г. – до 40000 рублей) за одну единицу, переданных в эксплуатацию, для количественного учета (забалансовый счет 013) по процессному сегменту транспортного холдинга.

Вариант 5 - Стоимость активов со сроком полезного использования более 12 месяцев, учитываемые в качестве материально-производственных запасов, переданных в производство (забалансовый счет 014) по процессному сегменту транспортного холдинга. На данный счет относятся предметы, стоимостью менее 40000 рублей за единицу.

Выбор забалансовых счетов в качестве базы распределения объясняется тем, что на данных счетах учитываются предметы, необходимые для хозяйственной деятельности всех без исключения процессных сегментов холдинга. В то же время на данных счетах не учитываются предметы и материалы, которые могли бы при распределении условного дохода дать преимущество в пользу какого-то определенного процессного сегмента в силу его профессиональной специфики. Всем процессным сегментам примерно в равной степени необходимы компьютерные мониторы и процессоры, ноутбуки, неттопы, блоки питания, принтеры, факсы, сканеры, многофункциональные устройства, калькуляторы, офисная мебель, светильники, часы, телефоны, аптечки, огнетушители, вентиляторы, обогреватели, наборы инструмента для ремонта, электродрели. Более справедливому распределению условного дохода, учитывая

отраслевую специфику, способствует учет на забалансовых счетах различных измерительных приборов (вольтметры, частотометры, мультиметры, измерители усиления нажатия, ареометры, осциллографы, ампервольтметры, выпрямители, омметры, миллиамперметры, графмометры, мегаомметры, манометры, гигрометры и др.), светооптических систем, модулей обработки тепловых сигналов, модулей передачи частотного сигнала, модулей гальванических, трансформаторов автоблокировочных, тестеров, диэлектрических ковриков, клещей токоизмерительных, станков точиально-шлифовальных, электропаяльников, генераторов, монтерских поясов, путевых и стрелочных башмаков, измерителей сопротивления изоляции, тисков слесарных, гидронасосов, шуруповертов, электрических триммеров, переносных радиостанций, информаторов речевых, преобразователей, переносного заземления, бензокос, молотков, лопат, паяльников, плоскогубцев, отверток, кувалд, паяльников, конвекторов и др.

Контрольно-кассовые машины и машинки счетные для купюр, которые также учитываются на забалансовом счете 013, необходимы для железнодорожных предприятий общепита, относящихся к прочим сегментам деятельности.

Необходимо отметить, что общая стоимость предметов, учитываемых на забалансовых счетах 013 и 014, в 2020 году по данным годовой отчетности холдинга «РЖД» составила 50 млн. руб. [41].

Взаимосвязь между центрами затрат, на базе которых сформированы процессные сегменты, и центром доходов холдинга представлена на рисунке 7.

Для расчетного обоснования процессного сегмента деятельности можно использовать информацию из разных источников. В настоящем исследовании доказательная база сформирована на основе:

- публичной финансовой отчетности холдинговой компании ОАО «РЖД» за 2020 год и сопоставимые данные за 2012-2020 годы, опубликованных на официальном сайте холдинга, по укрупненным видам деятельности: грузовые перевозки, предоставление услуг инфраструктуры, предоставление услуг

локомотивной тяги, пассажирские перевозки, прочие виды деятельности [30, 31, 32];

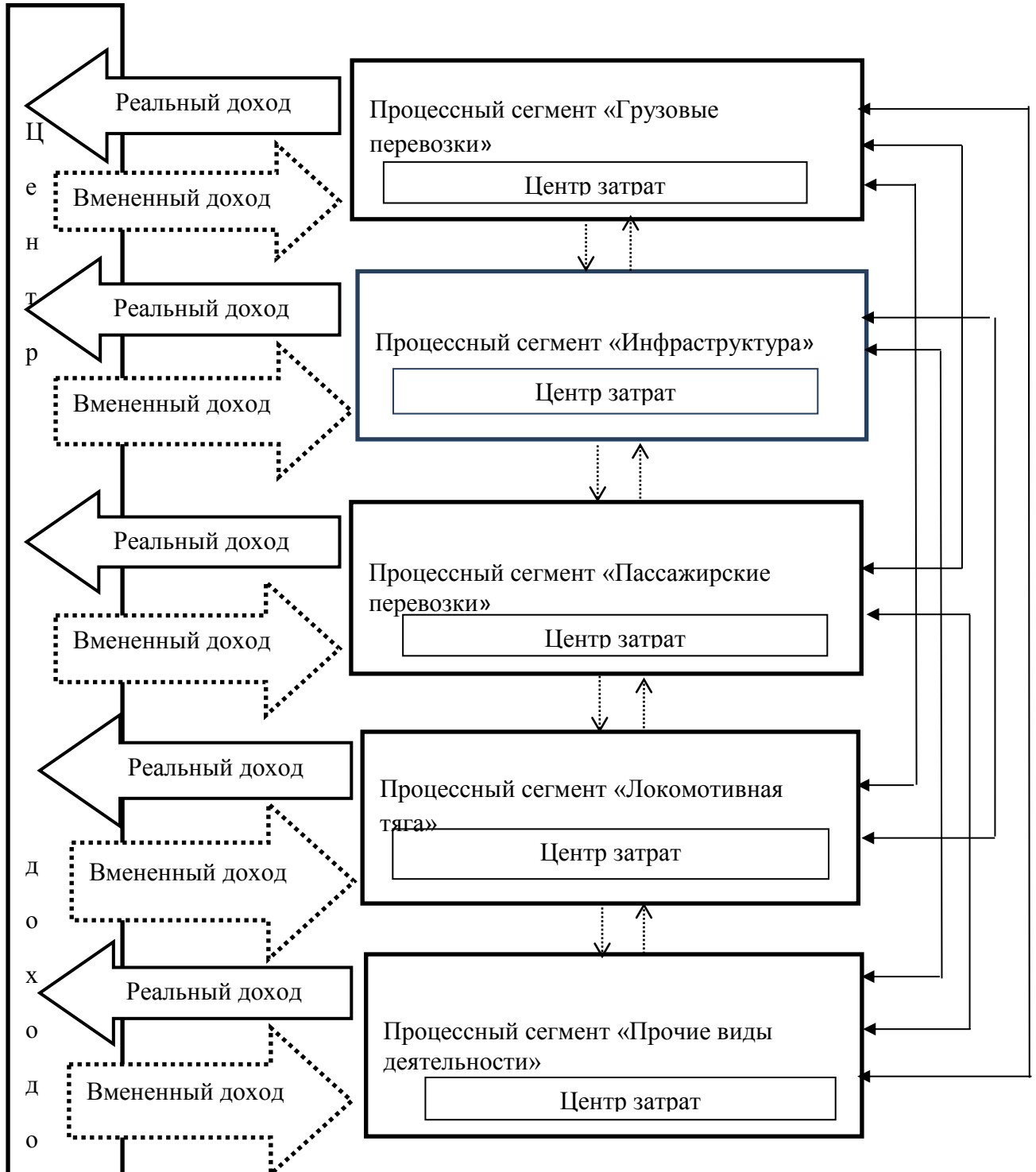


Рисунок 7 – Взаимосвязи между центрами доходов и затрат на уровне процессных сегментов холдинга «РЖД»

Источник: разработано автором.

- данных о списочной численности и фонде оплаты труда по структурным подразделениям одного из участков Западно-Сибирской железной дороги за 2012 год, опубликованных Рубежанским П.Н. и сгруппированных в таблице 7 и таблице М 1.1 приложения [175, с. 15-17].

Статьи автора диссертационной работы, в которых представлено обоснование применения показателя списочной численности работников в качестве базы распределения вмененного дохода по процессным сегментам опубликованы в рецензируемых научных журналах [92, 96]. Обозначенный подход автора получил одобрение научного сообщества на международных научных и научно-практических конференциях [90, 91].

Принимая во внимание условность расчетов и сохранение пропорций занятости персонала по направлениям деятельности, как на отдельных участках, так и в укрупненном виде, а также конфиденциальность официальных сведений о численности и фонде оплаты труда по направлениям деятельности, для целей настоящего исследования применим известные данные по численности и фонду оплаты труда за 2012 год ко всему временному диапазону исследования 2014-2020 годы.

Сводные итоги обеспеченности трудовыми ресурсами по направлениям деятельности Новосибирского региона Западно-Сибирской железной дороги в 2012 году, сформированные на основании данных таблицы 7, представлены в таблице М.1.1 приложения.

Таблица 7 – Обеспеченность трудовыми ресурсами Новосибирского региона Западно-Сибирской железной дороги в 2012 году

Предприятие	Списочная численность, человек	Средняя заработная плата, руб., факт	Фонд оплаты труда, руб. (расчет)
1	2	3	4
ТЧ-3 Барабинск	1 004	25 888	25 991 552
ТЧ-4 Новосибирск	1 745	24 643	43 002 035
Итого Т	2 749	25 265	68 993 587
ЭЧ-5 Барабинск	307	16 117	4 947 919
ЭЧ-6 Новосибирск	303	17 182	5 206 146

Продолжение таблицы 7

1	2	3	4
ЭЧ-8 Инская	243	16 467	4 001 481
Итого Э	853	16 589	14 155 546
ВЧД-6 Инская	1 103	16 559	18 264 577
Итого В	1 103	16 559	18 264 577
ПЧ-7 Татарская	406	15 110	6 134 660
ПЧ-8 Барабинск	486	15 617	7 589 862
ПЧ-10 Чулымская	411	15 618	6 418 998
ПЧ-11 Новосибирск	494	16 670	8 234 980
ПЧ-12 Болотная	418	15 436	6 452 248
ПЧ-13 Инская	674	17 861	12 038 314
ПЧ-14 Тогучин	431	15 855	6 833 505
Итого П	3 320	16 024	53 702 567
НГЧ-2 Новосибирск	664	11 564	7 678 496
Итого НГЧ	664	11 564	7 678 496
ШЧ-5 Барабинск	198	16 640	3 294 720
ШЧ-6 Новосибирск	299	17 774	5 314 426
ШЧ-8 Инская	267	17 816	4 756 872
Итого Ш	764	17 410	13 366 018
ДС Барабинск (отправка грузовых вагонов)	128	15 737	2 014 336
ДС Новосибирск-Гл. (отправка пассажирских вагонов)	159	15 542	2 471 178
ДС Инская (отправка грузовых вагонов)	430	16 957	7 291 510
Итого ДС	717	16 079	11 777 024
ИТОГО	10 170	17 070	187 937 815

Источник: составлено автором на основе данных [175].

Методика оценки эффективности процессных сегментов на железнодорожном транспорте позволит объективно оценивать показатели производительности труда и рентабельности, а также выявлять скрытые резервы. Для расчёта вменённого дохода пропорционально объёму потребляемых трудовых ресурсов, воспользуемся данными о численности персонала холдинга и его структуре (таблица М.1 приложения). Значения показателя «вменённый доход» (D_{vm}), приведенного к объемам используемых трудовых ресурсов холдинга «РЖД» по процессным сегментам за 2014-2020 годы представлены в

приложении (таблица М.2). Для расчёта показателей (таблица М.2) нами использовался коэффициент распределения реально полученного дохода холдинга к выбранной базе ($K_{расп}$), в качестве которой выступает показатель списочной численности персонала:

$$K_{расп} = Df / Prsf \quad (3)$$

где

$K_{расп}$ — коэффициент распределения,

Df — доход холдинга фактический (таблица Л.1 приложения),

$Prsf$ — списочная численность персонала (таблица М.1 приложения).

$$K_{расп} (2014) = 1401,7 \text{ млрд. руб.} / 835,8 \text{ тыс. чел.} = 1,6770758$$

Вменённый доход D_{vm} по процессному сегменту «Грузовые перевозки» рассчитывается по формуле:

$$D_{vm} = K_{расп} * E \quad (4)$$

где

D_{vm} — вменённый доход процессного сегмента,

$K_{расп}$ — коэффициент распределения,

E — списочная численность персонала процессного сегмента «Грузовые перевозки» (из таблицы М.1 приложения).

$$D_{vm} (2014) = 1,6770758 * 45,9 = 77,0 \text{ (млрд. руб.)}$$

Аналогично определяются показатели вменённого дохода, приведенного к списочной численности персонала, по другим процессным сегментам холдинга за 2014-2020 годы, которые отражены в таблице М.2 приложения.

По результатам расчетов вменённого дохода на базе списочной численности (таблица М.2.1 приложения) рассчитаны показатели рентабельности процессных сегментов (таблица М.3 приложения). Приведенные данные свидетельствуют о том, что процессные сегменты по услугам инфраструктуры и услугам локомотивной тяги вносят вклад в формирование доходов открытого акционерного общества в наибольшей степени. В то же время имеет место отрицательный финансовый результат по сегментам грузовых перевозок и прочих видов деятельности, по сегменту пассажирских перевозок наблюдается

стабильное снижение показателей прибыли и рентабельности. Таким образом, представленная выше методика формирует доказательную базу, свидетельствующую о том, что использование показателя «вменённый доход процессного сегмента» в системе управленческого учёта позволяет оценивать глубину рисков искажения результатов сравнительной оценки показателей рентабельности по направлениям деятельности холдинга.

Следующим наиболее значимым для исследования показателем эффективности является производительность труда персонала. Показатели производительности труда по данным управленческой отчетности (вмененный доход рассчитан на базе списочной численности персонала) приведены в таблице М.4 приложения. Отметим, что производительность труда по всем процессным сегментам находится на уровне аналогичного показателя по холдингу в целом и значительно отличается от показателей производительности труда по направлениям деятельности, рассчитанной по данным официальной отчетности (таблица Л.4 приложения). Так, например, в таблице Л.4 по результатам расчётов показатель производительности труда по услугам инфраструктуры, локомотивной тяги и пассажирских перевозок, которые обеспечивают бесперебойность и безопасность перевозочного процесса, искажается до необъективно низких значений, с существенными отклонениями от средних по холдингу.

Полученные результаты подтверждают известную информацию о чувствительности фактической выручки железнодорожного холдинга к изменению грузооборота, который существенно зависит от состояния добывающей промышленности и металлургии, в то время, когда труд рабочих, специалистов и служащих, предоставляющих услуги инфраструктуры, локомотивной тяги и пассажирских перевозок вносит значительный вклад, наравне с рабочими и служащими грузовых перевозок, в достижение высокого показателя производительности труда по холдингу в целом. Отметим, что предложенная методика, предусматривающая анализ показателей производительности труда в системе управленческого учёта, может

использоваться не только для оценки эффективности бизнес-процессов по сегментам, но и для оценки результативности работы сегментных менеджеров.

В целях повышения социальной защищенности категорий рабочих и служащих, при расчете вмененного дохода и условного финансового результата, необходимого для оценки эффективности деятельности сегментов и сегментных менеджеров, в качестве численности и фонда оплаты труда предлагаем принимать показатели по рабочим, специалистам и служащим, за исключение высокооплачиваемых категорий руководителей. По данным корпоративного социального отчета за 2015 года удельный вес рабочих в общей численности персонала составляет 63,9%, специалистов и служащих – 28,7% [42, с. 66].

Таким образом, проведенное исследование подтверждает целесообразность развития сегментарного учета на предприятиях железнодорожного транспорта. Основным вопросом является выбор базы распределения вмененного дохода для формирования процессных сегментов. Наряду с рассмотренным выше вариантом базы распределения – списочной численности персонала, возможен для рассмотрения вариант базы распределения вмененного дохода – фактические расходы по процессным сегментам.

Для распределения вмененного дохода по процессным сегментам в качестве базы распределения предлагаем использовать фактические расходы по направлениям деятельности. Для расчета вмененного дохода предварительно необходимо рассчитать коэффициент распределения по следующей формуле:

$$K_{расп} = D_f / R_{шод} \quad (5)$$

где

$K_{расп}$ — коэффициент распределения,

D_f — доходы холдинга фактические (таблица Л.1 приложения),

$R_{шод}$ — расходы холдинга фактические (таблица Л.1 приложения).

$$K_{расп} (2014) = 1401,7 \text{ млрд. руб.} / 1\,343,2 \text{ млрд.руб.} = 1,0435527$$

Вменённый доход D_{vm} процессного сегмента «Грузовые перевозки» рассчитывается по формуле:

$$D_{vm} = K_{расп} * R_s \quad (6)$$

где

D_{vm} — вмененный доход процессного сегмента,

$K_{расп}$ — коэффициент распределения,

R_s — фактические расходы процессного сегмента «Грузовые перевозки» (таблица Л.1 приложения).

$$D_{vm}(2014) = 1,0435527 * 1\,048,1 = 1\,093,8 \text{ (млрд. руб.)}$$

Аналогично определяется вменённый доход по другим процессным сегментам за 2014-2020 годы. Значения показателя «вмененный доход», приведенного к расходам по сегментам холдинга «РЖД» за 2014-2020 годы, представлены в таблице М.5 приложения.

Одним из наиболее важных показателей эффективности работы предприятия является ресурсоотдача (таблица М.6 приложения). Расчет, произведенный как отношение вмененного дохода к фактическим расходам по процессным сегментам, показывает, что на каждый вложенный рубль приходится выручки от 1,02 рубля до 1,1 рубля. Таким образом, показатель ресурсоотдачи процессных сегментов по результатам расчётов находится примерно на уровне аналогичного показателя по холдингу в целом.

Наиболее информативен показатель ресурсоотдачи процессных сегментов будет в сравнении с аналогичным показателем, рассчитанным по официальной информации из годовых отчетов ОАО «РЖД» (таблица Л.3 приложения). Расчет показателя ресурсоотдачи, произведенный по данным официальной отчетности показывает, что по направлению деятельности предоставление услуг инфраструктуры за период 2014-2020 годы и по пассажирским перевозкам за 2014-2015 годы данный показатель менее 1, то есть на каждый вложенный рубль (расходы) приходится выручки менее 1 рубля. По нашему мнению, сложившаяся ситуация может свидетельствовать либо о неэффективном вложении ресурсов в инфраструктуру и пассажирские перевозки, либо о необходимости введения в целях управленческого учета альтернативной методики расчета дохода и показателей эффективности по направлениям деятельности на железнодорожном транспорте.

Показатель рентабельности по всем процессным сегментам (база распределения – расходы) незначительно отличается от рентабельности холдинга в целом (таблица М.7 приложения), имеет исключительно положительные значения в отличие от рентабельности, рассчитанной по направлениям деятельности по данным финансовой отчётности холдинга (таблица Л.2). По результатам анализа (таблица Л.2) рентабельность услуг инфраструктуры не объективно имеет отрицательные значения по причине отсутствия фактических доходов у неперевозочного вида деятельности.

По данным таблицы М.7 до 2018 года в основном наблюдалось положительное абсолютное изменение рентабельности процессных сегментов, но в 2020 году в связи с пандемией COVID-19 показатель рентабельности снизился по всем процессным сегментам в сравнении с 2019 годом.

Необходимо отметить, что выбор базы распределения вменённого дохода является основным фактором, который будет влиять на итоговые результаты и выводы в управленческом учёте. Так, например, показатели рентабельности процессных сегментов, рассчитанные на базе списочной численности персонала, значительно отличаются от аналогичных показателей, рассчитанных на базе фактических расходов. Выше были предложены также и другие базы распределения, применение которых приведёт к другим управленческим выводам. В связи с этим, выбор базы распределения вменённого дохода в целях управленческого учёта должен соответствовать управленческой задаче по оценке эффективности использования ресурсов и выявлению факторов риска.

Таким образом, информация по процессным сегментам, сформированная в системе управленческого учёта, позволяет не только объективно оценивать результативность работы сегментных менеджеров, но и изыскивать резервы повышения эффективности бизнес-процессов, исследуя влияние синергии на финансовые результаты деятельности холдинга при взаимодействии прибыльных (перевозочных) и затратных (неперевозочных) сегментов. Данный методический подход позволяет обеспечивать рост показателей инвестиционной привлекательности транспортной отрасли.

Несмотря на высокую информативность показателей рентабельности и производительности труда по направлениям деятельности, которые формируют первый уровень сегментации, учитывая эффект синергии, полагаем, что сегодня представляют практический интерес второй и третий уровни сегментации (уровни процессных сегментов) для определения аналогичных показателей не только по направлениям, но и по филиалам, дочерним и зависимым обществам и бизнес-единицам.



Рисунок 8 – Уровни процессных сегментов холдинга «РЖД»

Источник: разработано автором.

Объектами управленческого учёта второго уровня процессных сегментов выступают филиалы, дочерние и зависимые общества. Так, например, второй уровень процессного сегмента «Грузовые перевозки» представлен филиалом ОАО

«РЖД» - Центром фирменного транспортного обслуживания (ЦФТО) и дочерним обществом АО «Федеральная грузовая компания» (АО «ФГК»). Несмотря на то, что филиал и дочернее общество осуществляют перевозочную деятельность и имеют достаточные собственные доходы, предлагаемый методический подход в рамках управленческого учёта подразумевает перераспределение вменённого дохода между ними согласно базе, закреплённой в Учётной политике по управленческому учёту холдинговой компании.

При переходе к третьему уровню процессных сегментов по грузовым перевозкам распределению между структурными бизнес-единицами, входящими в состав ЦФТО или АО «ФГК» подлежит вменённый доход, распределённый филиалу или дочернему обществу на втором уровне сегментации.

Исходя из полученных результатов, становится возможной оценка показателей эффективности деятельности процессных сегментов второго и третьего уровней.

Третий уровень процессного сегмента по предоставлению услуг инфраструктуры представлен бизнес-единицами Октябрьской дирекции инфраструктуры - филиала ОАО «РЖД». К таким бизнес-единицам относятся, например, Псковская и Великолукская дистанции пути. Условно наделяя данные неперевозочные бизнес-единицы функцией генерирования доходов, согласно базе распределения вменённого дохода, закреплённой в Учётной политике по управленческому учёту получаем возможность рассчитать финансовый результат деятельности по процессным сегментам третьего уровня – Псковской и Великолукской дистанций пути (рисунок 8).

Современный подход к сегментированию рассматривает данное явление как процедуру учетно-аналитического обеспечения управления. Сегментация представляет собой разделение объекта управления на группы, объекты, сегменты, обладающие однородными, схожими характеристиками. Цель сегментирования заключается в выявлении большего числа факторов, определяющих состояние процессного сегмента.

Сегментирование является функцией управления наряду с другими функциями, описанными в научной литературе. Существуют различные классификации функций управления, но во всех присутствуют такие, как организация, планирование и мотивирование. Необходимыми функциями считаются координация и контроль. Менее упоминаемая, но, на наш взгляд, также необходимая функция – нормирование - как процесс внедрения научно обоснованных расчетных величин в количественном и качественном выражении на стадии планирования объемов производства. Функция нормирования способствует соответствию объекта планирования обоснованным строгим нормам, что повышает исполнительскую дисциплину при реализации производственных заданий.

Наряду с нормированием и планированием необходимо указать такую функцию управления как прогнозирование, тесно связанную с понятием «неопределенности». Еще в 20-х годах XX века основатель Чикагской школы экономистов Фрэнк Хейнеман Найт изучал вопрос о том, кто именно, производители или потребители должны отвечать за прогнозирование будущих потребностей, которые необходимо будет удовлетворить. Данный вопрос возник в связи с тем, что суть экономической деятельности заключается в обоюдной зависимости производителей и потребителей в результате производства первыми благ для удовлетворения потребностей вторых. В условиях отсутствия неопределённости не имело бы значения, что первично: соглашение о намерениях обмена благами (то есть о намерении покупки продукции потребителем) или фактическое производство. Однако в условиях неопределённости начальная фаза экономической организации общества заключается в производстве продукции для общедоступного рынка, а не по прямому заказу покупателей, поэтому ответственность за прогнозирование возлагается в целом на производителя.

Вывод, сделанный Ф.Х. Найтом, особенно актуален для современного транспортного холдинга, оказывающего услуги по перевозкам в условиях неопределённости и возрастающих глобальных рисков. Управленческие функции по планированию и прогнозированию приобретают решающее значение для

обеспечения жизнеспособности компании. На первый план выдвигается вопрос о повышении дисциплины и качества планирования. Корректировка уже сделанных прогнозов по одним статьям и элементам затрат должна быть возможна только при условии выявления резервов по другим статьям и элементам. Реализовать данный подход можно, используя потенциал управленческого учёта в связи с введением нового объекта – процессного сегмента и систематизацией информации по межсегментарным и внутрисегментарным расчетам (параграфы 3.2, 3.3, 3.4).

В условиях повышения качества планирования и прогнозирования, усиления роли менеджеров сегментов, наделённых персональной ответственностью за результаты деятельности, возрастает востребованность в трудовых функциях менеджера, предполагающих использование организационно-методического обеспечения управленческого учёта. В этой связи, уместным является мнение Ф.Х. Найта о том, что люди прогнозируют будущее и приспособливают к нему своё целенаправленное поведение, если достигнутые результаты принадлежат им самим, а не достаются кому-либо [163, с. 231], то есть менеджеру необходимо видеть эффект от его работы в виде финансового результата на уровне подконтрольного ему сегмента.

Результатом сегментирования и введения процессных сегментов в транспортном холдинге является возможность проведения анализа показателей сегментарной отчетности. Управленческие решения должны приниматься менеджментом на основе интерпретации аналитической информации сегментарной отчетности. По нашему мнению, сегментарный анализ, как и управленческий анализ, должен базироваться на общеметодологических принципах. Ученые Маркова В.Д. и Кузнецова С.А. в своей работе подчеркивают необходимость следования следующим общеметодологическим принципам, которые должны быть заложены в основу управленческого анализа [148, с. 70]:

- принцип комплексного подхода к анализу всех подсистем экономического субъекта;

- принцип, предусматривающий возможность оценки динамики показателей, в том числе по сравнению с аналогичными показателями конкурентов;

- принцип учета отраслевой и региональной специфики экономического субъекта.

Таким образом, исследование различных подходов экономистов и учетных к модели построения управленческого учета на предприятиях транспортной отрасли позволило обосновать необходимость новых методологических подходов к учету в данной отрасли. Разработанная методика формирования показателей управленческой отчетности для реализации функции управления показателями эффективности потребления ресурсов процессных сегментов обоснована целесообразностью использования показателей доходов и расходов, определенных на уровне процессного сегмента в целях управления рисками искажения показателей рентабельности бизнес-процессов и производительности труда.

2.3 Разработка методики выявления резервов экономии финансовых ресурсов и корректировки затратных показателей операционных бюджетов бизнес-единиц транспортного холдинга

В развитие разработанной методики формирования показателей управленческой отчетности для реализации функции управления показателями рентабельности бизнес-процессов и производительности труда процессных сегментов, выделенных с помощью распределения вмененного дохода, необходим новый методический подход к выявлению резервов экономии финансовых ресурсов и корректировке затратных показателей операционных бюджетов бизнес-единиц и процессных сегментов для достижения целей ресурсосбережения и минимизации налоговых рисков холдинга.

Финансовый бухгалтерский учет и управленческий учет являются автономными в двухкруговой дуалистической системе. Как отмечает Глущенко И.Н., в ОАО «РЖД» в настоящее время применяется дуалистическая система отражения затрат на счетах [79, с. 63].

Варианты организации управленческого учета по двухкруговой дуалистической модели рассматривали в своих трудах Вахрушина М.А., Николаева С.А. Палий В.Ф., Шнейдман Л.З. и предлагали отражать элементы затрат на счетах 30-34, например, на счёте 30 бухгалтерского учёта – расходы на материалы, на счёте 31 – расходы по оплате труда, на счёте 32 – расходы по отчислениям на социальные нужды, на счете 33 – амортизационные отчисления, на счёте 34 – прочие расходы [79, с. 57]. Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности предусмотрены счета 30-39, поскольку Международные стандарты финансовой отчетности рекомендуют показывать расходы с группировкой не только по статьям, но и по элементам затрат, но в ОАО «РЖД» они не включены в рабочий план счетов, а есть Инструкция по ведению в ОАО «РЖД» управленческого учёта с использованием 32-х счетов.

Альтернативой данной системе на настоящий момент является однокруговая интегрированная система учета затрат [79]. Суть данной системы заключается в организации бухгалтерского учёта, исключая изолированное выделение калькуляционных счетов в систему управленческого учёта. Недостатком однокруговой интегрированной системы учёта являются ограниченные аналитические возможности, а также трудности соблюдения условий конфиденциальности информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности.

В настоящее время в ОАО «РЖД» управленческий учёт, интегрированный с бухгалтерским учётом, ведется с применением 32-х счетов в соответствии с Инструкцией, которая обеспечивает учёт по местам возникновения затрат и центрам ответственности. 32-е счета корреспондируют со счетами бухгалтерского учёта, при этом для учёта затрат по элементам открываются субсчета первого порядка: 01 «Расходы на оплату труда», 02 «Отчисления на социальные нужды»,

03 «Материалы, используемые в процессе производства», 04 «Топливо», 05 «Стоимость покупной электроэнергии», 06 «Амортизация основных фондов», 07 «Прочие затраты» (налоги, за исключением ЕСН, комиссионные сборы, расходы на сертификацию, расходы на командировки, представительские, почтовые расходы и др.), 08 «Прочие материальные затраты» (расходы на приобретение комплектующих изделий, подлежащих монтажу, и полуфабрикатов, подлежащих дополнительной обработке).

Использование 32-х счетов в системе управленческого учёта холдинга предоставляет возможность формировать информацию о планируемых и отчётных значениях различных элементов затрат. Для этого, например, применяется на практике счёта 32.01.000 «Расходы на оплату труда» (факт) 32.01.999 «Расходы на оплату труда» (план). Применение такой двухкруговой дуалистической системы учёта позволяет оперативно контролировать затраты и предотвращать превышение фактических показателей бюджета над запланированными по элементам [79, с. 63-65].

По нашему мнению, при составлении планов и бюджетов расходов необходимо учитывать резервы снижения материальных затрат и увеличения прибыли, а также резервы повышения заработной платы за счет выявленных резервов снижения материальных затрат. Реализовать это возможно посредством анализа расходов по элементам за предыдущие периоды и использования прогнозных и фактических показателей ИПЦ (индекса потребительских цен) на текущий финансовый год.

В целях учета выявленных скрытых резервов считаем необходимым ввести субсчета динамических плановых затрат по элементам к счету 32 «Затраты» управленческого учёта:

- субсчёт 01.999.000 «Динамические плановые затраты на оплату труда»;
- субсчёт 02.999.000 «Динамические плановые затраты на отчисления на социальные нужды»;
- субсчет 03.999.000 «Динамические плановые затраты на материалы»;
- субсчет 04.999.000 «Динамические плановые затраты на топливо»;

- субсчет 05.999.000 «Динамические плановые затраты на электроэнергию»;
- субсчет 06.999.000 «Динамические плановые затраты на амортизацию»;
- субсчет 07.999.000 «Динамические прочие плановые затраты»;
- субсчет 08.999.000 «Динамические прочие плановые материальные затраты»;
- субсчёт 00.991.000 «Накопленный резерв экономии финансовых ресурсов за расчетный период».

Значение накопленного резерва определяется величиной корректировки запланированных расходов на материальные ресурсы операционного бюджета по формуле:

$$K = N - M = P_0 \times I_0 \times D_0 - P_0 \times I_1 \times D_1 \quad (7)$$

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;

I_0 - планируемый темп инфляции в текущем году;

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

Данная формула расчета резерва применяется при условии, что уровень фактического темпа инфляции ниже уровня планируемого темпа инфляции на отчетный период, а фактические темпы роста закупочных цен отчетного периода отстают от их прогнозных значений.

В случае, если уровень фактического темпа инфляции равен или выше уровня планируемого темпа инфляции на отчетный период, а уровень фактического темпа роста закупочных цен равен или выше уровня прогнозируемого темпа роста закупочных цен на отчетный период, то резерв также может быть выявлен за счет снижения физического объема потребляемых материальных ресурсов, что может иметь место в случае форс-мажорных обстоятельств, например, таких как условия работы холдинга в период пандемии.

Например, на рисунке 9 представлены исходные данные, формирующие бюджеты прямых затрат организации.

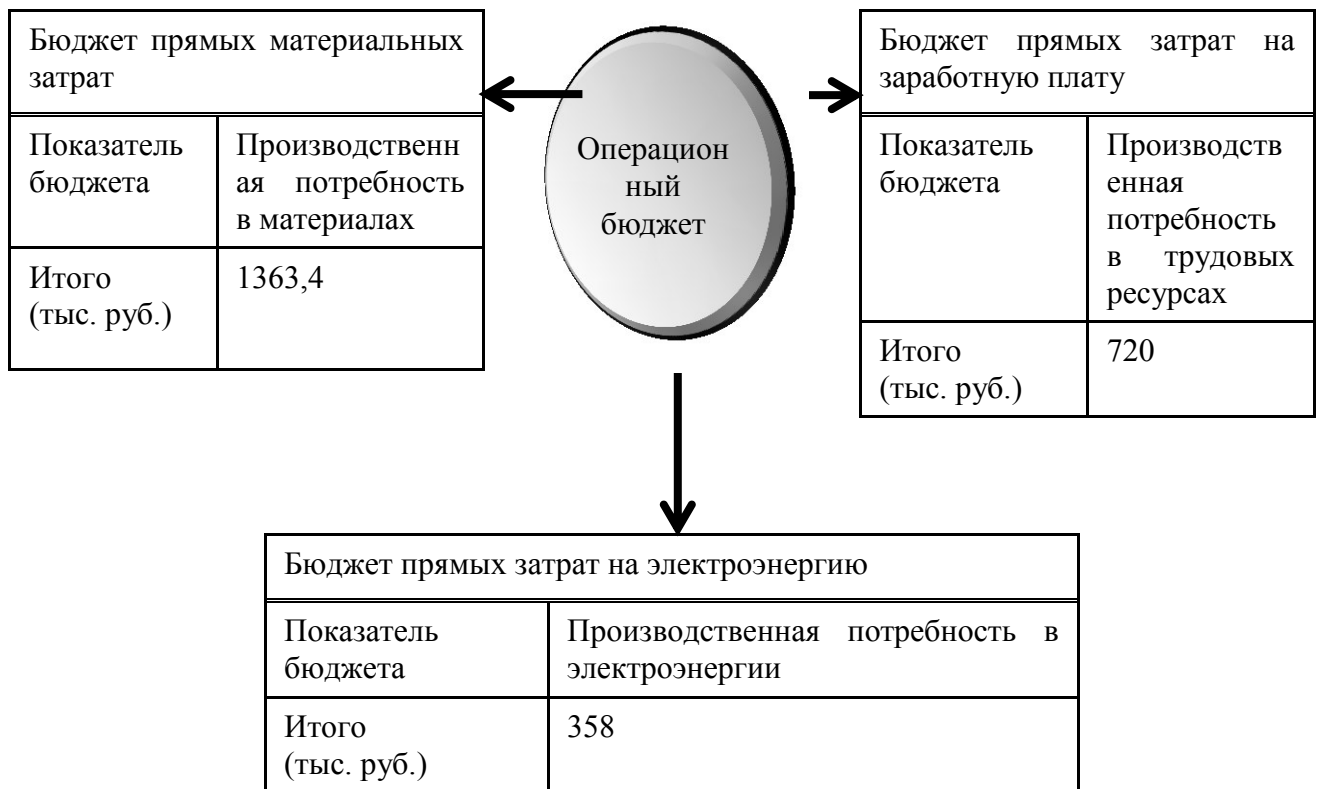


Рисунок 9 – Исходные данные бюджетов прямых затрат организации
Источник: разработано автором.

Формирование накопленного резерва финансовых ресурсов за счет экономии материальных затрат, например, по конкретным видам материалов, в нашем случае, будет отражаться на счетах управленческого учета следующей записью: Д-т32.00.991.000 «Накопленный резерв экономии финансовых ресурсов

за расчетный период» К-т32.03.999.000 «Динамические плановые затраты на материалы».

По окончании отчетного периода составляется управленческий отчет о плановых расходах, фактических расходах и выявленных суммах резервов экономии финансовых ресурсов по процессному сегменту (форма 7-ПСД, приложение Н).

В целях выявления, аккумуляирования и мобилизации резервов экономии затрат по элементу «Материалы», необходимо отразить на субсчетах к счету 32 «Затраты» следующие операции.

1. Запланированные на 2020 год затраты на материалы отражаются по дебету счёта 32.03.999.000 «Динамические плановые затраты на материалы» в сумме 1363,4 тыс. руб. (таблица 8). Расчёт величины затрат в сумме 1363,4 тыс. руб. на 2020 год осуществляется в конце 2019 года с применением показателей прогнозируемых темпов инфляции (6,3%), темпов роста закупочных цен (113%), фактической величины расходов по элементу «Материалы» в 2019 году (1135 тыс. руб.) следующим образом:

$$1135 * 1,063 * 1,13 = 1363,4 \text{ (тыс. руб.)}$$

Таблица 8 – Применение счёта 32.03.999.000 «Динамические плановые затраты на материалы» Этап 1

тыс. руб.

Дата	Счёт 32.03.999.000 «Динамические плановые затраты на материалы»	
	Дебет	Кредит
Сальдо на 31.12.2019	0	–
01.01.2020	1363,4	–

Источник: составлено автором.

2. По истечении 10 месяцев 2020 года фактический темп инфляции достигает 4%, а фактический темп роста закупочных цен - 109%, что ниже прогнозного уровня. В целях корректировки плановой величины затрат по элементу «Материалы» на 2020 год производятся следующие расчёты:

$$1135 * 1,04 * 1,09 = 1286,6 \text{ тыс. руб.}$$

$$1363,4 - 1286,6 = 76,8 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма уменьшения планового показателя по элементу «Материалы» в размере 76,8 тыс. руб. по итогам работы за 10 месяцев 2020 года отражается по кредиту счёта 32.03.999.000 «Динамические плановые затраты на материалы» (таблица 9).

Таблица 9 – Применение счёта 32.03.999.000 «Динамические плановые затраты на материалы» Этап 2

тыс. руб.

Дата	Счёт 32.03.999.000 «Динамические плановые затраты на материалы»	
	Дебет	Кредит
Сальдо на 31.12.2019	0	–
01.01.2020	1363,4	–
31.10.2020	–	76,8

Источник: составлено автором.

3. Скорректированную величину запланированных на 2020 год затрат по материалам показывает дебетовое сальдо по счёту 32.03.999.000 «Динамические плановые затраты на материалы» в размере 1286,6 тыс. руб. (таблица 10).

Таблица 10 – Применение счёта 32.03.999.000 «Динамические плановые затраты на материалы» Этап 3

тыс. руб.

Дата	Счёт 32.03.999.000 «Динамические плановые затраты на материалы»	
	Дебет	Кредит
Сальдо на 31.12.2019	0	–
01.01.2020	1363,4	–
31.10.2020	–	76,8
Сальдо на 31.10.2020	1286,6	–

Источник: составлено автором.

4. В целях накопления информации о мобилизации выявленного резерва открывается счёт 32.00.991.000 «Накопленный резерв экономии финансовых ресурсов за расчетный период». По дебету указанного счёта отражается сумма резерва в размере 76,8 тыс. руб. в корреспонденции с кредитом счёта 32.03.999.000 (таблица 11).

Таблица 11 – Применение счёта 32.00.991.000 «Накопленный резерв экономии финансовых ресурсов за расчетный период» (этап 2)

тыс. руб.

Дата	Счёт 32.00.991.000 «Накопленный резерв экономии финансовых ресурсов за расчетный период»	
	Дебет	Кредит
Сальдо на 31.12.2019	0	–
31.10.2020	76,8	–

Источник: составлено автором.

5. Выявленный резерв направляется, например, на экономическое стимулирование персонала по итогам работы за год. Данная операция отражается по дебету счета 32.01.999.000 «Динамические плановые затраты на оплату труда» в корреспонденции с кредитом счёта 32.00.991.000 «Накопленный резерв экономии финансовых ресурсов за расчетный период» (таблица 12, таблица 13).

Таблица 12 – Применение счёта 32.00.991.000 «Накопленный резерв экономии финансовых ресурсов за расчетный период» Этап 4

тыс. руб.

Дата	Счёт 32.00.991.000 «Накопленный резерв экономии финансовых ресурсов за расчетный период»	
	Дебет	Кредит
Сальдо на 31.12.2019	0	–
31.10.2020	76,8	76,8
Сальдо на 31.10.2020	0	–

Источник: составлено автором.

Таблица 13 – Применение счёта 32.01.999.000 «Динамические плановые затраты на оплату труда» (этап 4)

тыс. руб.

Дата	Счёт 32.01.999.000 «Динамические плановые затраты на оплату труда»	
	Дебет	Кредит
Сальдо на 31.12.2019	0	–
01.01.2020	720	–
31.10.2020	76,8	–
Сальдо на 31.10.2020	796,8	–

Источник: составлено автором.

Моделируя ситуацию, при которой фактический темп инфляции и фактический темп роста закупочных цен ниже прогнозных (4% против 6,3% и 109% против 113%), применительно к нашему примеру, фактические расходы за 10 месяцев 2020 года по элементу «Материалы» были осуществлены в рамках первоначального плана (1363,4 тыс. руб.) и составили 1136,2 тыс. руб., хотя в

условиях нового темпа роста закупочных цен стоимость материалов потенциально могла быть дешевле:

$$1363,4/12*10=1136,2 \text{ (тыс. руб.)}$$

Исходя из скорректированного плана по элементу «Материалы» (1286,6 тыс. руб.) расходы за 10 месяцев 2020 года должны были составить 1072,2 тыс. руб.:

$$1286,6/12*10=1072,2 \text{ (тыс. руб.)}$$

В ноябре и декабре 2020 года по элементу «Материалы» организация сможет потратить 150,4 тыс. руб. ($1286,6 - 1136,2=150,4$) вместо 214,4 тыс. руб. ($1286,6/12*2=214,4$) в ситуации закупки материалов по более низким ценам.

Представленная методика обеспечивает повышение качества планирования операционных бюджетов, так как позволяет формировать доказательную базу для корректировки планируемых показателей до окончания отчетного года. Применительно к нашему примеру, устанавливаются причины, по которым фактические расходы на материалы за 10 месяцев 2020 года оказались выше, несмотря на то, что фактический уровень инфляции и темп роста закупочных цен ниже прогнозируемых, а значит, материалы можно закупить дешевле.

Аналогично осуществляется выявление резервов экономии затрат и по другим элементам. Наряду с резервами расходов по материалам скрытые резервы выявляются по топливу и прочим материальным затратам, после чего они направляются не только на увеличение бюджета расходов по оплате труда, но и на другие виды расходов, например, на увеличение бюджета расходов по электроэнергии. Анализ структуры расходов по элементам затрат за 2018 год (из пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах), показал, что на электроэнергию транспортного холдинга приходится 27,7% всех материальных затрат (таблица 14).

Таблица 14 – Структура материальных расходов по обычным видам деятельности ОАО «РЖД» (2018)

Элементы затрат	Сумма (млрд. руб.)	%
Электроэнергия	170,7	27,7
Топливо	120,0	19,5
Материалы	87,9	14,2
Прочие материальные затраты	238,4	38,6
Всего материальные затраты	617,0	100,0

Источник: составлено автором на основе данных [29].

Отметим, что альтернативным вариантом увеличения бюджета расходов по оплате труда за счёт резервов, выявленных по элементу «Материалы», по решению менеджмента может быть увеличение бюджета расходов по электроэнергии. В таком случае сумма 76,8 тыс. руб. по мобилизации выявленного резерва будет отражена в управленческом учёте по дебету счёта 32.05.999.000 в корреспонденции с кредитом счёта 32.00.991.000 (таблица 15).

Таблица 15 – Применение счёта 32.05.999.000 «Динамические плановые затраты на электроэнергию»

тыс. руб.

Дата	Счёт 32.05.999.000 «Динамические плановые затраты на электроэнергию»	
	Дебет	Кредит
Сальдо на 31.12.2019	0	–
01.01.2020	358	–
31.10.2020	76,8	–
Сальдо на 31.10.2020	434,8	–

Источник: составлено автором.

Данная методика предоставляет возможность оперативно (до наступления отчетной даты окончания финансового года) обеспечить мобилизацию выявленных резервов экономии материальных ресурсов. Проведённое своевременно перераспределение выявленных резервов в качестве дополнительных источников финансирования предоставляет возможность достигнуть социально-экономического синергетического эффекта и ключевых показателей эффективности, что способствует достижению целевых показателей Комплексного плана модернизации [8].

Результаты исследования возможности внедрения новых субсчетов к счёту управленческого учёта 32 «Затраты» для учёта динамических плановых затрат и выявления скрытых резервов экономии ресурсов, опубликованы в рецензируемых

журналах [92, 97] и получили одобрение научного сообщества на международных научных и научно-практических конференциях [94, 95].

2.4 Разработка алгоритма организационных и методических процедур по формированию информационного обеспечения управления показателями эффективности потребления ресурсов, сопутствующими рисками холдинга и контроля внутрихолдинговых расчетов

Разработка методических процедур по формированию учетно-аналитического обеспечения и составлению управленческой отчетности транспортного холдинга должна осуществляться специалистами по управленческому учету и внутреннему контролю. Задачей руководства компании является определение потребности в кадровом обеспечении бизнес-единиц холдинга профессионалами в области управленческого учета и внутреннего контроля для реализации функции управления эффективностью бизнес-процессов и сопутствующими рисками в условиях ресурсных ограничений.

Представление отчетности по сегментам в настоящее время заключается в обеспечении заинтересованных пользователей соответствующей информацией определенного качества и в определенные сроки.

Структурная реформа на железнодорожном транспорте оказала влияние на организацию бухгалтерского учета на железнодорожных предприятиях. В процессе реформирования осуществлен переход от функционально-территориального принципа организации деятельности к функциональному принципу, под которым следует понимать классификацию по видам деятельности, что является первым уровнем сегментации в целях управленческого учета. Неотъемлемой частью системы управленческого учёта доходов, расходов и финансовых результатов ОАО «РЖД» является управленческая отчётность о расходах 7-у (приложение А) на уровне бизнес-единиц и управленческая

отчетность о доходах и расходах 2-у (приложение Б) на уровне холдинга [45, п. 1]. Однако информация действующих в настоящее время форм отчетности не позволяет решать задачи использования сопоставимой аналитической информации в целях управления показателями эффективности холдинга по отдельным направлениям деятельности, включая показатели рентабельности и производительности труда.

Решить данную проблему даёт возможность сегментарная отчётность холдинга, которая формируется в соответствии с принципами разработки управленческой отчетности — системность, адресность и уместность. По мнению автора Толкового бухгалтерского словаря Бакаева А.С., при составлении отчетности по сегментам необходимо выделять однородные группы товаров, услуг и работ, которые подвержены рискам, отличным от рисков по другим группам [60, с. 51].

Основной объем работы по формированию управленческой отчетности (от 75 процентов до 99 процентов) в транспортной отрасли выполняется вручную бухгалтерами бизнес-единиц и постоянно усложняется в условиях цифровизации бизнес-процессов. Для снижения трудоемкости и повышения информативности данных при формировании сегментарной отчётности потребуется доработка корпоративной учетной системы ЕК АСУФР холдинга «РЖД». Данная система используется в холдинге уже более 10 лет в целях автоматизации процесса формирования данных бухгалтерских и управленческих форм отчётности согласно требованиям менеджмента качества, однако она нуждается в доработке в целях формирования отчётности по территориальному признаку для дифференцирования экономических показателей по географическим сегментам. Точка зрения автора по данной проблеме составления отчетности была представлена на международной научно-практической конференции в г. Омске и опубликована в [155].

Отметим, что трудовые функции, обеспечивающие формирование сегментарной отчётности не свойственны специалистам по бухгалтерскому учёту. По нашему мнению, данные функции целесообразно возложить на специалистов

по управленческому учёту после принятия соответствующего профессионального стандарта.

Совместная работа бухгалтеров по разделам бухгалтерского учёта (в части подготовительной работы с первичными учётными документами), специалистов по внутреннему контролю (в части оперативного мониторинга документального оформления хозяйственных операций) и специалистов по управленческому учёту (в части формирования управленческой отчётности) создаёт информационную платформу для менеджеров различных уровней в части принятия управленческих решений. Пример такого подхода для решения задачи формирования информационной платформы в системе управления холдинговой компании представлен на рисунке 10.



Продолжение рисунка 10

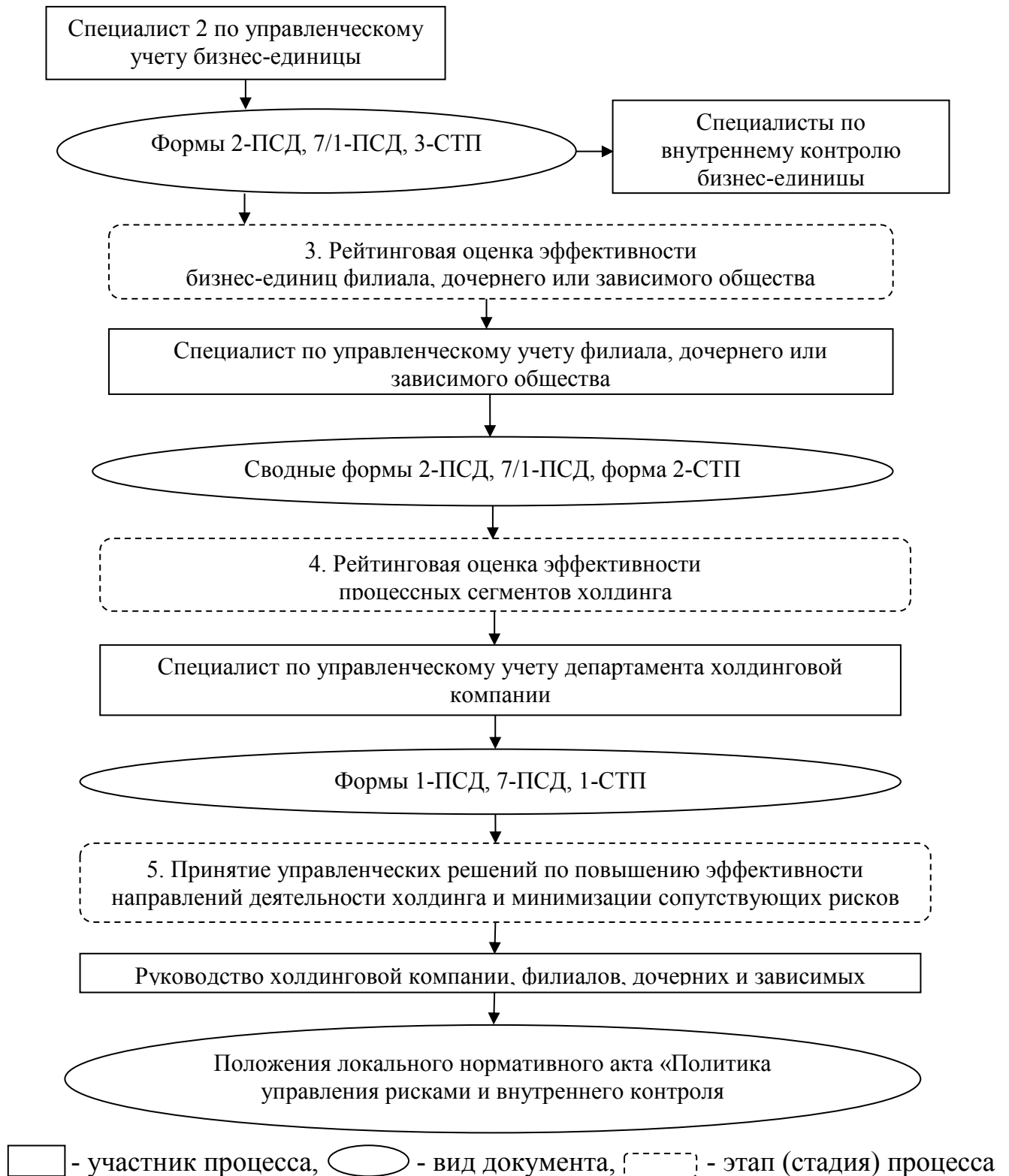


Рисунок 10 – Декомпозиция алгоритма организационных и методических процедур, обеспеченных трудовыми функциями специалистов по управленческому учету для формирования информационной платформы в системе управления холдинговой компании

Источник: разработано автором.

Используемая при этом методика предусматривает пошаговое выполнение алгоритма следующих действий и создаёт условия для реализации функции управления показателями эффективности потребления ресурсов, сопутствующими рисками холдинга и контроля внутрихолдинговых расчетов. При применении обозначенного алгоритма под процессными сегментами следует понимать филиалы, дочерние и зависимые общества холдинга «РЖД».

Шаг 1. «Приём первичных документов» предусматривает выполнение трудовых функций специалистами холдинга, филиалов, дочерних и зависимых обществ, бизнес-единиц. Бухгалтеры бизнес-единиц по направлениям «учёт основных средств», «учёт материально-производственных запасов», «учёт расчетов с контрагентами» осуществляют прием и проверку первичных учетных документов бизнес-единиц (ПУД).

Шаг 1.1 На основании проверенных первичных учетных документов составляются регистры учета расходов бизнес-единицы. Специалисты по внутреннему контролю бизнес-единицы анализируют сформированные регистры и представляют свои предложения по устранению рисков формирования недостоверной финансовой отчетности.

Шаг 1.2 Специалист по управленческому учету бизнес-единицы составляет Управленческий отчет о расходах за отчетный период, форма 7-у предприятие (Приложение А).

Шаг 1.3 Специалист по управленческому учету департамента холдинговой компании составляет Справку-расчет вмененного дохода по процессным сегментам холдинга «РЖД», форма 1-УД (Приложение Т) и доводит до специалистов по управленческому учету филиалов, дочерних и зависимых обществ, информацию о полученных ими доходах за отчетный период.

Шаг 1.4 Специалист по управленческому учету филиала, дочернего или зависимого общества составляет Справку-расчет вмененного дохода по бизнес-единицам процессного сегмента, форма 2-УД (Приложение У) и направляет её до специалистов по управленческому учету бизнес-единиц.

Шаг 2. Вторым специалистом по управленческому учету бизнес-единицы осуществляется обработка информации, анализ и оценка показателей эффективности бизнес-единицы, составляются Управленческие отчеты формы 2-ПСД (Приложение С), 7/1-ПСД (Приложение П), 3-СТП (Приложение Ц). Составленные формы направляются для свода специалисту по управленческому учету филиала, дочернего или зависимого общества, в подчинении которого находится бизнес-единица. Специалисты по внутреннему контролю бизнес-единицы анализируют составленные формы и представляют свои предложения по устранению рисков формирования недостоверной управленческой отчетности.

Шаг 3. Специалист по управленческому учету филиала, дочернего или зависимого общества проверяет и анализирует отчеты 2-ПСД, 7/1-ПСД, 3-СТП, полученные от бизнес-единиц, находящихся в подчинении филиала, дочернего или зависимого общества, и формирует сводные формы отчетов 2-ПСД, 7/1-ПСД и форму 2-СТП (Приложение Х) для направления их Специалисту по управленческому учету департамента холдинговой компании.

Шаг 4. Специалист по управленческому учету департамента холдинговой компании проверяет и анализирует сводные формы отчетов 2-ПСД, 7/1-ПСД и форму 2-СТП, полученные от филиалов, дочерних и зависимых обществ, и составляет на их основе консолидированные формы управленческой отчетности 1-ПСД (Приложение Р), 7-ПСД (Приложение Н), 1-СТП (Приложение Ф).

Шаг 5. Руководители холдинговой компании, филиалов, дочерних и зависимых обществ интерпретируют информацию консолидированных отчетов 1-ПСД, 7-ПСД, 1-СТП для оценки достигнутых результатов и формулировки перспективных целей развития транспортного холдинга. По решению руководства формируется Локальный нормативный акт «Политика управления рисками и внутреннего контроля холдинговой компании».

Формы управленческой сегментарной отчетности должны быть логически связаны между собой и отвечать требованиям менеджмента для оценки эффективности деятельности сегментов и оценки целесообразности действующей в холдинге системы трансфертного ценообразования.

Периодичность составления отчетности по сегментам деятельности варьирует в зависимости от потребностей руководства предприятий железнодорожного транспорта, но, на наш взгляд, должна составляться ежемесячно. Сравнительный анализ тенденций, выявленных по данным учета по сегментам деятельности, и тенденций, выявленных, по данным традиционного бухгалтерского учета, позволит принимать оперативные, тактические и стратегические решения.

Предложенный метод формирования сегментарной отчетности, на основании которой будет осуществляться выработка управленческих решений, по нашему мнению, является этапом на пути к стандартизации управленческого учета на уровне хозяйствующего субъекта. Внедрение предложенного метода на одном предприятии и апробация стандартизации на микроуровне будет способствовать распространению данного метода формирования отчетности в других заинтересованных хозяйствующих субъектах.

Ниже приводится авторская разработка основных положений, формирующих структуру Методических рекомендаций по сегментарному учету и отчетности в целях управленческого учета холдинговой компании ОАО «РЖД».

1. Общие положения

1.1 Методические рекомендации определяют порядок, регламентирующий организацию сегментарного учёта в рамках управленческого учёта ОАО «РЖД».

1.2 Методические рекомендации определяют порядок формирования и раскрытия информации по процессным сегментам в рамках управленческой отчетности холдинговой компании ОАО «РЖД».

1.3 На основе Методических рекомендаций филиалы, дочерние и зависимые общества холдинга «РЖД» утверждают отдельные внутренние положения, инструкции и другие организационно-распорядительные регламенты, которые необходимы для персонификации ответственности за контроль над операциями процессных сегментов.

2. Порядок определения процессных сегментов в холдинге «РЖД»

2.1 Процессный сегмент холдинга – это сформированный на базе центра затрат объект управленческого учета, наделённый функцией генерирования вменённого дохода по отдельным направлениям деятельности.

2.2 Вмененный доход процессного сегмента – условный показатель, характеризующий величину дохода, распределенного между процессными сегментами определенного уровня с учетом показателей ресурсоемкости.

2.3 В качестве центров затрат рассматриваются направления деятельности холдинга, филиалы, дочерние и зависимые общества, бизнес-единицы.

2.4 Варианты базы распределения вмененного дохода процессных сегментов холдинга «РЖД»:

- фактические затраты;
- численности персонала;
- заработная плата;
- объем основных средств стоимостью до 10 000 рублей за одну единицу, переданных в эксплуатацию (забалансовый счет 013);
- стоимость активов со сроком полезного использования более 12 месяцев, учитываемые в качестве материально-производственных запасов, переданных в производство (забалансовый счет 014).

2.5 Решение о выборе базы распределения для формирования процессных сегментов принимается руководством холдинга «РЖД».

2.6 Выбранная база распределения для формирования процессных сегментов закрепляется в Учётной политике по управленческому учёту холдинговой компании ОАО «РЖД».

2.7 В целях сопоставимости управленческой информации по процессным сегментам и возможности осуществления перспективного и оперативного анализа рекомендуется придерживаться выбранной базы распределения в течение пяти финансовых лет.

2.8 Изменение базы распределения для формирования процессных сегментов осуществляется по решению руководства холдинга «РЖД» в связи с корректировкой управленческих целей.

2.9 База распределения для формирования процессных сегментов на уровне филиалов, дочерних и зависимых обществ определяется аналогично базе распределения, принятой на уровне холдинга в соответствии с пунктом 2.4 настоящих Методических рекомендаций.

3. Ключевые показатели эффективности процессных сегментов

3.1 Динамика финансового результата процессных сегментов.

3.2 Результативность процессных сегментов, отражающая полноту выполнения планового объема работы процессным сегментом:

$$P_3 = P_n / \Phi \quad (8)$$

P_3 – результативность, относительная величина;

P_n – план или норма выполнения объема производства;

Φ – факт выполнения объема производства.

3.3 Показатель эффективности процессного сегмента, характеризующий величину прибыли или выручки на единицу потребленных затрат.

$$\mathcal{E} = \mathcal{E}_f / Z \quad (9)$$

\mathcal{E} – эффективность, относительная величина;

\mathcal{E}_f – эффект, абсолютная величина, характеризующая прибыль или выручку.

Выбор показателя прибыли или выручки зависит от поставленной задачи.

Z – потребленные затраты.

4. По решению руководства холдинга «РЖД» перечень ключевых показателей эффективности может быть дополнен показателями, необходимыми для персонификации ответственности за контроль над операциями процессных сегментов.

5. Раскрытие информации по процессным сегментам в управленческой отчетности холдинговой компании ОАО «РЖД»

В целях реализации положений п. 1.2 настоящих Методических рекомендаций формируются следующие формы сегментарной отчетности:

5.1 Справка-расчет вмененного дохода по процессным сегментам, форма 1-УД (Приложение Т), форма 2-УД (Приложение У).

5.2 Управленческая отчетность о доходах, расходах и финансовых результатах процессных сегментов, форма 1-ПСД (Приложение Р), форма 2-ПСД (Приложение С).

5.3 Управленческая отчетность о плановых расходах, фактических расходах и выявленных суммах резервов по процессному сегменту, форма 7-ПСД (Приложение Н), форма 7/1-ПСД (Приложение П).

5.4 Представление и раскрытие управленческой отчетности по процессным сегментам производится не позднее 10 числа месяца, следующего за отчетным месяцем.

5.5 Периодичность представления управленческой отчетности по процессным сегментам обусловлена оперативностью информации и может корректироваться.

6. Положения Учётной политики по управленческому учёту холдинговой компании ОАО «РЖД» в части сегментарного учёта (далее –УПУУ)

6.1 УПУУ предусматривает использование внутрикорпоративного стандарта «Классификатор субсчетов к счету 32 «Затраты» для учета внутрихолдинговых расчетов».

6.2 УПУУ включает формы отчетности, раскрывающие информацию по процессным сегментам холдинга.

6.3 УПУУ является единой для всех филиалов, дочерних и зависимых обществ холдинга «РЖД».

6.4 УПУУ обязательна для применения всеми филиалами, дочерними и зависимыми обществами холдинга «РЖД».

7. Заключительные положения

7.1 Филиалы, дочерние и зависимые общества холдинга «РЖД» применяют настоящий Стандарт с 01 января 2022 года.

7.2 Изменения в УПУУ ОАО «РЖД» вносятся до начала финансового года.

7.3 Изменения в УПУУ ОАО «РЖД» вступают в силу с 01 января

финансового года.

Выводы по главе 2

Таким образом, исследование организационных и методических аспектов развития управленческого учета транспортного холдинга, проведенное в настоящей главе, позволило ввести в научный оборот категории «процессный сегмент» и «вменённый доход процессного сегмента», что позволило 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.

В настоящей главе предложена и обоснована методика выявления резервов экономии финансовых ресурсов и корректировки затратных показателей операционных бюджетов бизнес-единиц для достижения целей ресурсосбережения и минимизации налоговых рисков холдинга.

В процессе исследования разработан алгоритм формирования 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. Новые формы-носители данных управленческой отчетности по процессным сегментам холдинга, разработанные в настоящей главе, позволяют реализовать функции внутреннего контроля и управления эффективностью процессов потребления ресурсов бизнес-единиц.

ГЛАВА 3. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК ИНСТРУМЕНТА УПРАВЛЕНИЯ СТОИМОСТЬЮ СКВОЗНЫХ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ ТРАНСПОРТНОГО ХОЛДИНГА

3.1 Обоснование необходимости управления внутрихолдинговыми расчетами в целях оптимизации показателей операционных бюджетов бизнес-единиц холдинга и минимизации налоговых рисков

Структурная трансформация, направленная на повышение конкурентоспособности предприятий транспортной отрасли, требует актуализации отраслевых методик управления внутрихолдинговыми расчетами, совершенствования процедуры формирования внутрикорпоративных цен с учетом отраслевой специфики оказания услуг по перевозкам. Снижение уровня расходов и оптимизация показателей операционных бюджетов бизнес-единиц холдинга возможны в случае альтернативного выбора внутрихолдингового перевозчика при обосновании затратного метода формирования трансфертной цены ресурсов, поставляемых внутри холдинга.

В процессе производственно-хозяйственной деятельности холдинга осуществляется передача стоимости имущества или обязательств между его бизнес-единицами, которая отражается на счете бухгалтерского учета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» бухгалтерского учета. Использование других счетов бухгалтерского учета при расчетах между бизнес-единицами не допускается. При перемещении активов должна быть соблюдена точная зеркальность проводок у передающей и принимающей бизнес-единицы. Например, при передаче материалов в бухгалтерском учете передающей стороны дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» корреспондирует с кредитом счета 10 «Материалы». В учете принимающей стороны дебет

счета 10 «Материалы» корреспондирует с кредитом счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Перемещение имущества внутри холдинга не должно увеличивать его стоимость, поэтому при составлении финансовой отчетности холдинга, как единого хозяйствующего субъекта, внутрихозяйственные обороты исключаются.

В целях разграничения внутрихозяйственных оборотов и упрощения сверки расчетов между бизнес-единицами аналитика по счету 79 была расширена до 10 знаков, где первые два знака обозначают номер синтетического счета бухгалтерского учета, а последующие знаки расшифровывают аналитические субсчета и балансовую единицу, например, 79.09.03.1900 – внутрихозяйственные расчеты по передаче материалов на Октябрьскую железную дорогу или 79.07.01.1900 – внутрихозяйственные расчеты по передаче работ по незавершенным капитальным вложениям на Октябрьскую железную дорогу из какой-либо другой дороги или дирекции.

Как показывает практика, передача продукции между бизнес-единицами холдинга осуществляется не только в рамках одного технологического цикла, когда процесс осуществляется поэтапно несколькими бизнес-единицами, но и как внутрихолдинговое снабжение ресурсами аналогичное закупке ресурсов бизнес-единицей или процессным сегментом (филиалом, дочерним или зависимым обществом) на внешнем рынке. Такой процесс внутрихолдингового обеспечения определяется как сквозной технологический процесс (СТП), требующий обособленного учета и отражения в операционном бюджете бизнес-единицы холдинга. Загруженность бухгалтерского счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в холдинге «РЖД» уже существующей аналитикой не предоставляет возможности введения дополнительных субсчетов для учета СТП. Кроме того, учет операций по осуществлению СТП должен организовываться в целях обобщения затрат, формирующих трансфертную цену реализации ресурсов. По нашему мнению, организовать учет операций по реализации СТП и оптимизировать трансфертные цены внутри холдинга возможно в рамках

сегментарного учета с применением межсегментарных и внутрисегментарных расчетов.

В рамках диссертационной работы автором представлена доказательная база обоснования выбора внутрихолдингового подрядчика с учётом различных вариантов формирования трансфертной цены при реализации СТП.

Трансфертное ценообразование как деятельность по определению внутрикорпоративных цен приобретает особую значимость в управлении бизнес-процессами сегментов холдинга. В экономической литературе представлены различные определения сущности данной деятельности. Среди таких определений, по нашему мнению, заслуживают внимания следующие.

По мнению Маховиковой Г.А. трансфертная цена определяется как цена, устанавливаемая на продукт, производимый транснациональной корпорацией или зависимыми по отношению к ней предприятиями, структурными подразделениями. При этом такая цена выполняет роль значимого фактора при проведении внутрифирменных товарообменных операций. Автор подчеркивает, что трансфертная цена отражает стоимость, по которой один центр ответственности передает свой продукт другому центру ответственности [151, с. 174].

Автор Данилин В.Ф. отмечает, что трансфертная цена является условным расчетным показателем стоимости продукции (услуг) продаваемой одним центром ответственности другому центру ответственности предприятия. При этом трансфертные цены устанавливаются таким образом, чтобы для каждого центра возникала возможность определять не только его расходы, но и потенциальную прибыль. Такой подход позволяет сформировать информацию, достаточную для объективной оценки эффективности и выявления «узких мест» в деятельности предприятия по центрам ответственности [85, с. 218].

Как отмечают Горячева Н.А., Мамаев Э.А. и Шагинян С.Г., в настоящее время выявлен ряд методологических, организационных и технических проблем на предприятиях железнодорожного транспорта, например:

- не имеется достаточной информации для проведения финансового анализа и прогнозирования будущего финансового состояния железнодорожных предприятий;

- отсутствует стимул повышения эффективности менеджмента руководителей предприятий и подразделений;

- не обеспечивается «прозрачность» финансовых и материальных потоков;

- не учтено влияние факторов и рисков неопределенности при принятии решений о направлении финансовых ресурсов;

- нет четких разграничений полномочий и ответственности между линейными и функциональными руководителями в процессе управления финансовыми потоками и их планирования;

- отсутствует единая информационная база процессов управления, планирования и контроля (недостаток инструментальной поддержки процесса управления финансами и ресурсами; устаревшие и необновляемые справочники норм и нормативов) [82, с. 12-13].

Важным аспектом в данном направлении развития является организация учета межсегментарных расчетов, в особенности для решения проблемы повышения стимула эффективности деятельности сегментных менеджеров. Активы, используемые совместно в нескольких процессных сегментах, а также обязательства, возникшие в целом по нескольким процессным сегментам, потребуют распределения между задействованными сегментами. Как отмечают авторы [195, с. 317]: «Методы распределения могут быть разными ... Они должны быть зафиксированы в Единой учетной политике сводной группы».

В Номенклатуре доходов и расходов выделено десять укрупненных видов работ (УВР) и десять соответствующих по наименованиям направлений деятельности. Себестоимость УВР формируют статьи затрат по отражению операций, относящихся к тому направлению деятельности (процессному сегменту), для осуществления которого выполняется данная укрупненная работа. Например, осуществление деятельности по направлению «Услуги локомотивной тяги» требует выполнения УВР по локомотивной тяге, по ремонту подвижного

состава, по услугам инфраструктуры. Отметим, что укрупненный вид работ «Предоставление услуг инфраструктуры» закрывает одновременно потребности в этом виде работы одновременно проводимой по трём направлениям: услуги локомотивной тяги, грузовые перевозки, пассажирские перевозки. Это объясняется тем, что объекты железнодорожной инфраструктуры являются неделимыми объектами, если речь идёт об использовании их в хозяйственной деятельности разных направлений. Таким образом, себестоимость укрупненного вида работ «Предоставление услуг инфраструктуры» в данном случае формируется за счет одноименных статей затрат Номенклатуры, предусмотренных по разным направлениям деятельности (процессным сегментам).

Вместе с тем, УВР «Ремонт подвижного состава» по направлению «Услуги локомотивной тяги» предусматривает только ремонт локомотивов. УВР «Ремонт подвижного состава» по направлению «Грузовые перевозки» предусматривает только ремонт грузовых вагонов. УВР «Ремонт подвижного состава» по направлению «Пассажирские перевозки» предусматривает только ремонт пассажирских вагонов. Таким образом, УВР по ремонту подвижного состава формируется за счет разных статей затрат Номенклатуры, предусмотренных по разным направлениям деятельности (процессным сегментам).

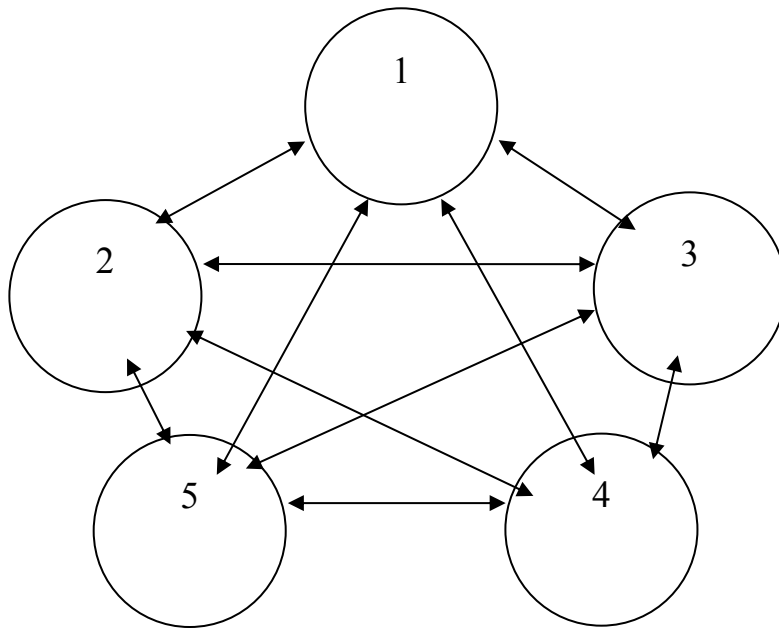
Товарообмен продукцией (услугами) между направлениями деятельности и между бизнес-единицами осуществляется на основе трансфертного ценообразования. По нашему мнению, представляет интерес международный опыт использования методических подходов к трансфертному ценообразованию. Так, например, в Методических рекомендациях ОЭСР предусмотрены три метода трансфертного ценообразования: метод «издержки плюс», методы цены последующей реализации и сопоставимой неконтролируемой цены [118].

В Германии применяются все вышеперечисленные методы, что предусмотрено немецким законодательством [65]. В ряде зарубежных стран используются иные методы трансфертного [120].

Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Колдуэлл отмечают, что установление продажной цены – это скорее искусство, чем наука. Один подход – назначать такую цену, которую могут позволить себе покупатели, другой – использовать цены конкурента, чтобы облегчить определение собственных цен. Третий подход заключается в том, чтобы использовать информацию о затратах, включаемых в себестоимость продукции. Как правило, компании применяют комбинацию из этих трех подходов. Авторы подчеркивают, что затратное ценообразование – это консервативный и мудрый путь установления цен [165, с. 477].

Известно, что трансфертное ценообразование является действенным инструментом перераспределения финансовых ресурсов в границах интегрированных структур и может применяться для минимизации налоговой нагрузки. В этой связи понятен интерес со стороны фискальных органов к контролю за обоснованностью формирования трансфертных цен. В настоящее время в ОАО «РЖД» внедрена система внутреннего контроля, призванная создать информационную платформу для налогового мониторинга, который должен осуществляется налоговым ведомством в постоянном режиме.

Отраслевая специфика холдинга «РЖД» заключается в том, что предоставляются услуги по перевозке пассажиров и грузов, а не производится продукт. Трансфертное ценообразование в холдинге «РЖД» отличается от трансфертного ценообразования в нефтегазовых корпорациях в силу отраслевой специфики и возникает в результате взаимодействия бизнес-единиц, принадлежащих как одному процессному сегменту (рисунок 11), так и разным процессным сегментам. При осуществлении СТП контролируемые сделки не возникают, так как проводимые операции не соответствуют требованиям статьи 105.14 раздела V.1. Налогового кодекса РФ [2, ст. 105.14], однако, минимизация трансфертной цены, например, в результате альтернативного выбора наиболее дешевого внутрихолдингового перевозчика поставляемых ресурсов, приведет к правильному расчету налога на прибыль и его уплате бюджет, предотвратит споры с налоговыми органами при проверке расходов, включаемых в расчет налога на прибыль, и, тем самым, позволит минимизировать налоговые риски.



↔ Операции по взаиморасчетам при формировании трансфертных цен.
 Процессные сегменты: по грузовым перевозкам (1); по услугам инфраструктуры (2); по услугам локомотивной тяги (3); по пассажирским перевозкам (4); по прочим видам деятельности (5).

Рисунок 11 – Декомпозиция механизма взаиморасчетов по операциям между процессными сегментами железнодорожного транспортного холдинга
 Источник: разработано автором.

Выбор вариантов организации учета операций процессного сегмента, межсегментарных и внутрисегментарных расчетов в рамках, является важным вопросом при формировании Учётной политики по управленческому учёту холдинга.

Садыкова Т.М. выделяет три точки зрения экономистов на организацию управленческого учета:

- расширение действующего плана счетов и его сближения с требованиями финансового и управленческого учета;
- решение вопроса о разработке новой версии Плана счетов, в которой синтетические счета будут подразделяться на счета финансового, управленческого и забалансового учёта;
- следование правилам традиционного плана счетов [177, с. 152].

При построении управленческого учета на предприятии, как правило, решается вопрос применения автономной или интегрированной системы учета затрат. Интегрированной системой считается наличие прямой корреспонденции управленческих счетов с соответствующими счетами бухгалтерского учета. По нашему мнению, для транспортного холдинга наиболее приемлемой является интегрированная система учета затрат.

Вышерассмотренные вопросы, обеспечивающие решение поставленных задач, отражены в публикациях автора в рецензируемых научных журналах [93, 154, 157, 162].

Таким образом, в целях управления внутрихолдинговыми расчетами наряду с действующей практикой использования счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» считаем целесообразным систематизировать и использовать в системе управленческого учета информацию о межсегментарных и внутрисегментарных расчетах.

Контроль внутрихолдинговых расчетов и обобщение затрат, формирующих трансфертную цену при осуществлении сквозного технологического процесса по обеспечению одной бизнес-единицей необходимыми ресурсами для производственной деятельности другой бизнес-единицы, должен осуществляться в рамках управленческого учета с использованием межсегментарных и внутрисегментарных расчетов. Разработка внутрихолдингового стандарта и методического обеспечения учета расчетов при выполнении внутрихолдинговых заказов между бизнес-единицами, относящимися к одному или разным процессным сегментам, будет способствовать оптимизации показателей операционных бюджетов бизнес-единиц в системе управленческого учета и осуществлению контроля внутрихолдинговых расчетов в целях минимизации налоговых рисков транспортного холдинга.

3.2 Разработка методического обеспечения учета межсегментарных расчетов для управления стоимостью сквозных технологических процессов и реализации функции внутреннего контроля

Совершенствование процедуры внутреннего контроля и необходимость накопления практического опыта в целях стандартизации управленческого учета в транспортном холдинге требуют разработки и внедрения методического обеспечения учета межсегментарных расчетов, применяемых при осуществлении СТП между бизнес-единицами разных процессных сегментов.

СТП представляет собой последовательность взаимосвязанных операций и расчетов между бизнес-единицами одного или различных процессных сегментов холдинга, которые обеспечивают выполнение внутрикорпоративного заказа для внутрихолдингового потребителя. Такое понимание сущности категории «сквозной технологический процесс» согласуется с позицией, представленной в работах известных зарубежных авторов, о межфункциональных связях бизнес-процессов [222, 223, 224].

Согласно действующим в бухгалтерском учёте правилам [46], операции между бизнес-единицами (внутрихолдинговые расчёты - далее ВХР) отражаются на счёте бухгалтерского учёта 79 «Внутрихозяйственные расчёты». При этом, счет 79 не предназначен для определения стоимости СТП независимо от его возможных вариантов. Такой подход существенно ограничивает возможности управленцев выбирать оптимальный, то есть более экономичный вариант расчётов и формировать соответствующую наименьшую трансфертную цену внутрихолдинговой поставки ресурса.

Необходимо подчеркнуть отсутствие в настоящее время субсчета к счету 32 «Затраты» управленческого учета холдинговой компании для формирования обособленной информации о затратах внутрихолдингового подрядчика, подлежащих включению в стоимость СТП. Это приводит к занижению реальной полной стоимости СТП у внутрихолдингового потребителя и завышению

основных расходов внутрихолдингового подрядчика, которые оказывают влияние на тарифы грузоперевозок для внешних потребителей. Таким образом, происходит искажение величины затрат, включаемой в себестоимость услуг внутрихолдингового перевозчика и потребителя. Кроме того, искажаются показатели потребляемых ресурсов на уровне разных процессных сегментов, к которым принадлежат внутрихолдинговые подрядчики и потребители, что приводит к искажению показателя вмененного дохода процессных сегментов и показателей эффективности их деятельности.

Восполнить этот недостаток позволяют новые возможности системы управленческого учета, в частности, субсчета к счету 32 «Затраты» управленческого учета для формирования обособленной информации о затратах внутрихолдингового подрядчика, подлежащих включению в стоимость СТП на его различных стадиях.

Предлагаемые субсчета в системе управленческого учета позволят сформировать объективную информацию о затратах внутрихолдинговых потребителей, включаемых в себестоимость работ (услуг,) для выполнения заказов в рамках федеральных проектов, предусмотренных Комплексным планом модернизации [8].

Для реализации СТП затраты, понесенные внутрихолдинговым подрядчиком, и сформированные на предложенных к счёту 32 новых субсчетах, передаются внутрихолдинговому потребителю по счету 79 для их дальнейшего включения в себестоимость его продукции (работ, услуг).

Обозначенные методические подходы, предусматривающие использование предлагаемых субсчетов к счёту 32 «Затраты», основываются на современных концепциях организации управленческого учёта, что предполагает его дальнейшее развитие, включая процессы стандартизации и институционализации [64, с. 14-18; 178, с. 380-382; 225; 226].

Самостоятельным внутрикорпоративным стандартом холдинговой компании, дочерних и зависимых обществ, является Учётная политика по управленческому учёту (далее – УПУУ). Положения УПУУ обеспечивают

достижение функциональных управленческих установок для хозяйствующего субъекта [97, с. 63-71]. При условии закрепления в УПУУ предлагаемых дополнительно субсчетов к счету 32 «Затраты» и соответствующих регламентов становится возможным управление трансфертным ценообразованием при реализации СТП и контроль ВХР.

Внутрихолдинговые расчеты - это расчеты, осуществляемые между внутрихолдинговыми поставщиками, подрядчиками и заказчиками (потребителями) бизнес-единиц холдинга и формируют стоимость ресурсов, потребляемых в процессе СТП. При осуществлении СТП между бизнес-единицами холдинга используется два вида расчётов: внутрисегментарные и межсегментарные. Однако в настоящее время в управленческом учете холдинга такая информация не находит отражения, что не позволяет выделять информацию о стоимости потребляемых ресурсов по каждому внутрихолдинговому заказчику, поставщику, подрядчику и применять её при выявлении резервов ресурсосбережения.

В этой связи, по нашему мнению, требуется предусмотреть в УПУУ соответствующие положения, раскрывающие информацию о:

- субсчетах к счету 32 «Затраты» для отражения межсегментарных расчетов при выполнении внутрикорпоративных заказов при реализации СТП;
- субсчетах к счету 32 «Затраты» для отражения внутрисегментарных расчетов при реализации внутрикорпоративных заказов при реализации СТП;
- порядке учёта на субсчетах к счёту 32 хозяйственных операций при выполнении внутрикорпоративного заказа при реализации СТП;
- методике расчета наименьшей (оптимальной) трансфертной цены при межсегментарных, а также внутрисегментарных расчётах в целях выбора оптимального варианта СТП.

Методический пример, предусматривающий использование предложенного подхода к выполнению внутрикорпоративного заказа по обеспечению топливными ресурсами с применением новых предложенных субсчетов к счёту управленческого учёта 32 (по межсегментарным расчетам) между бизнес-

единицами холдинга представлен ниже. Методический пример применения новых предложенных к счёту управленческого учёта 32 субсчетов по внутрисегментарным расчетам между бизнес-единицами холдинга представлен в параграфе 3.3.

Систематизированные на субсчетах затраты в системе управленческого учета используются для формирования трансфертных цен, как при затратном методе. Под трансфертной ценой мы рассматриваем показатель цены, который устанавливается на продукцию и услуги, производимые внутри холдинга. По мнению автора [151, с. 174], трансфертная цена - это предмет внутрифирменных товарообменных операций или операций между взаимозависимыми предприятиями, а также структурными единицами одного юридического лица.

Сложившаяся хозяйственная практика холдинга и отсутствие соответствующих необходимых положений Учетной политики управленческого учета, которые бы предусматривали, в том числе, и процедуры внутреннего контроля, ограничивают возможности эффективно управлять процессами ресурсосбережения и выбирать более экономичные трансфертные цены, оказывающие влияние на стоимость СТП, в том числе на этапе разработки операционных бюджетов.

Устранить указанный выше недостаток и одновременно внести уточнения в положения Учетной политики управленческого учета, позволяет методика формирования оптимального или наименее затратного варианта СТП. Данная методика предусматривает применение следующих методов исследования: операционализации понятий и структурной аналогии.

Метод операционализации понятий заключается в том, что исходная дефиниция «Сквозной технологический процесс» при разных вариантах его выполнения трансформируется в показатели внутривозрастных расчетов, формирующих элементы внутривозрастной цены.

Метод структурной аналогии предусматривает выбор наименее затратной цепочки внутривозрастных расчетов и закрепление его в регламентах

холдинга. Это необходимо для формирования операционных бюджетов бизнес-единиц холдинга и их последующего контроля.

Сущность методики формирования оптимальной или наименее затратной стоимости сквозного технологического процесса в системе управленческого учета покажем на примере взаимосвязанных действий и процедур, предусматривающих обоснование выбора оптимального вариантов сквозного технологического процесса по обеспечению Гатчинской дистанции пути (далее – Гатчинская ДП) дизельным топливом.

В настоящее время стоимость материалов, требующих хранения в особых условиях на складе, в частности дизтоплива и бензина, окончательно формируется в Дирекции материально-технического обеспечения (далее – Дирекция МТО). Снабжение Дирекцией МТО топливом структурных подразделений является сквозным технологическим процессом и осуществляется посредством внутривозрастных расчетов по счёту 79.09.03 «Передача материалов по внутривозрастным расчетам». Более подробной детализации передаваемых материалов в бухгалтерском и управленческом учете на настоящий момент не существует. Невозможно определить окончательную стоимость топлива у внутривозрастного потребителя, которому Дирекция МТО поставила топливо, так как не учитывается стоимость его перевозки, поглощаемая общими расходами внутривозрастного перевозчика. Формировать и систематизировать детализированную информацию о стоимости ресурсов, передаваемых по внутривозрастным расчетам, возможно с помощью дополнительных субсчетов к счёту управленческого учета 32 «Затраты».

Внутривозрастный заказчик (потребитель) дизтоплива - это Гатчинская ДП – бизнес-единица процессного сегмента по предоставлению услуг инфраструктуры. Необходимо определить стоимость топлива у конечного внутривозрастного потребителя для включения его в состав расходов при выполнении им работ, оказании услуг. Стоимость перевозки будет отражаться в расходах внутривозрастного перевозчика.

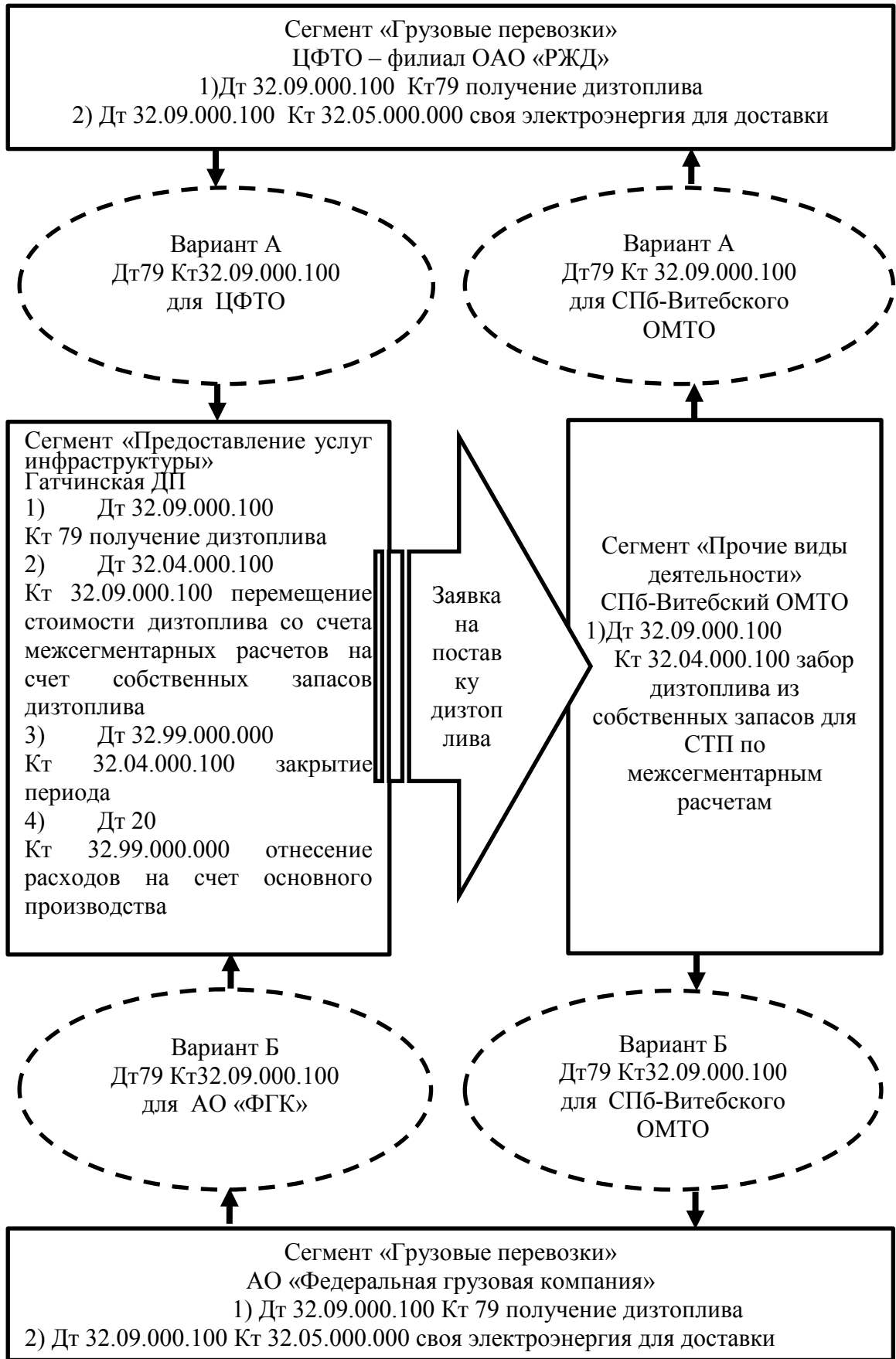


Рисунок 12 – Декомпозиция вариантов реализации СТП «Обеспечение дизельным топливом Гатчинской дистанции пути» с использованием новых субсчетов к счету 32 «Затраты» для межсегментарных расчетов
Источник: разработано автором.

Затраты внутрихолдингового перевозчика при реализации СТП будут отражаться в управленческом учете обособленно от других затрат на отдельном субсчете межсегментарных расчетов с внутренним поставщиком - Санкт-Петербург-Витебским отделом материально-технического обеспечения (далее - СПб-Витебский ОМТО), бизнес-единицей, принадлежащей к процессному сегменту «Прочие виды деятельности».

Продемонстрируем два варианта «А» и «Б» формирования сквозного технологического процесса (рисунок 12). В первом варианте перевозчиком топлива является Центр фирменного транспортного обслуживания (далее – ЦФТО), во втором – Федеральная грузовая компания (далее – АО «ФГК»).

Для реализации варианта «А» поставки топлива после получения заявки от Гатчинской ДП, принадлежащей к процессному сегменту «Предоставление услуг инфраструктуры», поставщик СПб-Витебский ОМТО, принадлежащий к процессному сегменту «Прочие виды деятельности», передает дизтопливо подрядчику-перевозчику ЦФТО, принадлежащему к процессному сегменту «Грузовые перевозки», для транспортировки заказчику. Реализовать выбранный вариант сквозного технологического процесса можно, используя внутрихолдинговые расчеты, в результате которых определяется трансфертная цена дизтоплива. В данном случае сквозной технологический процесс будет осуществляться посредством межсегментарных расчетов. Поэтапное отражение расчетов при таких операциях в системе управленческого учета бизнес-единиц с использованием новых субсчетов к счету управленческого учета 32 «Затраты» представлено ниже.

1. Внутрихолдинговый поставщик СПб-Витебский ОМТО 15.01.2020 г. забирает дизтопливо из собственных запасов Дт 32.09.000.100 Кт 32.04.000.100 на общую сумму 350 тыс. руб. для осуществления СТП. Затем передает дизельное

топливо на сумму 350 тыс. рублей внутрихолдинговому перевозчику ЦФТО для его транспортировки внутрихолдинговому потребителю - Гатчинской ДП. Расчеты отражаются на счетах управленческого учета СПб-Витебский ОМТО:

Дт 79 — Кт 32.09.000.100 «Дизтопливо, межсегментарные расчёты»

2. Подрядчик ЦФТО 15.01.2020 г. получает дизтопливо на общую сумму 350 тыс. руб. и отражает проводкой:

Дт32.09.000.100 - Кт79

При перевозке дизтоплива ЦФТО понесло дополнительные расходы на электрическую энергию в сумме 8 тыс. руб. В учёте ЦФТО делается проводка:

Дт32.09.000.100 - Кт32.05.000.000 «Стоимость покупной электроэнергии»

При осуществлении доставки Гатчинской ДП перевозчик ЦФТО отражает расходы в сумме 358 тыс. руб. проводкой:

Дт79 - Кт32.09.000.100

3. Гатчинская ДП 16.01.2020 г. получает заказ и направляет дизельное топливо на производственные нужды. Операция в сумме 358 тыс. руб. отражается в учете Гатчинской ДП следующими проводками: Дт32.09.000.100 Кт79 и Дт32.04.000.100 «Дизельное топливо» Кт32.09.000.100

4. По окончании отчетного периода 31.01.2020 г. счет 32.04.000.100 «Дизельное топливо» закрывается в корреспонденции со счётом 32.99.000.000 «Заккрытие периода» на сумму 358 тыс. руб.

Дт32.99.000.000 - Кт32.04.000.100

5. Согласно Инструкции по ведению 32-х счетов, счёт 32.99.000.000 «Заккрытие периода» закрывается на счёт 20 «Основное производство». Это обеспечивает перенесение затрат, в нашем примере на сумму 358 тыс. руб., по сквозному технологическому процессу со счёта управленческого учёта, используя двухкруговую дуалистическую систему, на счёт бухгалтерского (финансового) учёта:

Дт20 - Кт32.99.000.000

При реализации варианта «А» трансфертная цена дизельного топлива определена в сумме 358 тыс. руб.

Рассчитаем трансфертную цену дизтоплива для Гатчинской ДП варианта «Б» с внутрихолдинговым подрядчиком-перевозчиком АО «ФГК» (рисунок 12). ЦФТО и АО «ФГК» - бизнес-единицы одного процессного сегмента «Грузовые перевозки», однако, у них разный юридический статус - ЦФТО является бизнес-единицей, а АО «ФГК» - дочерним обществом ОАО «РЖД». Вместе с тем, затраты АО «ФГК» на электроэнергию в нашем примере составили 5 тыс. руб., что меньше, чем затраты по данному элементу у ЦФТО.

1. Внутрихолдинговый поставщик СПб-Витебский ОМТО 15.01.2020 г. передает дизтопливо на общую сумму 350 тыс. рублей внутрихолдинговому подрядчику (перевозчику) АО «ФГК» для транспортировки в Гатчинскую ДП (потребителю). В учете поставщика по данной хозяйственной операции делаются проводки:

Дт32.09.000.100 - Кт32.04.000.100 - забор дизтоплива из собственных запасов;

Дт79 - Кт32.09.000.100 - передача дизтоплива в АО «ФГК».

2. Перевозчик АО «ФГК» принимает дизтопливо на сумму 350 тыс. руб. и проводит его в своём учёте по межсегментарным расчётам в корреспонденции со счётом 79 «Внутрихозяйственные расчёты»:

Дт32.09.000.100 - Кт79.

Затраты на электроэнергию при перевозке дизельного топлива АО «ФГК» в объёме 5 тыс. руб. отражены проводкой:

Дт32.09.000.100 - Кт32.05.000.000 «Стоимость покупной электроэнергии»

Доставку дизтоплива на сумму 355 тыс. руб. АО «ФГК» отражает в учете проводкой: Дт79 - Кт32.09.000.100

3. Внутрихолдинговый заказчик Гатчинская ДП 16.01.2020 г. получает дизтопливо и проводит в учёте:

Дт32.09.000.100 - Кт79 – получение дизтоплива на сумму 355 тыс. руб.

Дт32.04.000.100 - Кт32.09.000.100 - использование дизтоплива 355 тыс. руб.

4. По окончании месяца (отчетного периода) 31.01.2020 г. счёт 32.04.000.100 «Дизельное топливо» закрывается в корреспонденции со счётом 32.99.000.000 «Закрытие периода»:

Дт32.99.000.000 - Кт32.04.000.100 - 355 тыс. руб.

5. Согласно Инструкции по ведению 32-х счетов, счёт 32.99.000.000 «Закрытие периода» закрывается на счёт 20 «Основное производство». Это обеспечивает перенесение затрат, в нашем примере на сумму 355 тыс. руб., по сквозному технологическому процессу со счёта управленческого учёта, используя двухкруговую дуалистическую систему, на счёт бухгалтерского учёта:

Дт20 - Кт32.99.000.000

По варианту «Б» (таблица 16) трансфертная цена дизтоплива для Гатчинской ДП составила 355 тыс. руб. Реализация СТП отразится в управленческом учете по варианту «Б».

Таблица 16 – Сводная таблица результатов расчета трансфертных цен сквозного технологического процесса «Обеспечение дизельным топливом Гатчинской дистанции пути»

Наименование сквозного технологического процесса (СТП)	Вариант реализации СТП	Внутрихолдинговый потребитель (заказчик)	Внутрихолдинговый поставщик	Трансфертная цена, руб.
1	2	3	4	5
Обеспечение дизельным топливом Гатчинской дистанции пути	«А» (ЦФТО)	Гатчинская ДП	СПб-Витебский ОМТО	358 000
	«Б» (АО «ФГК»)	Гатчинская ДП	СПб-Витебский ОМТО	355 000

Источник: разработано автором.

На заключительной стадии применения данной методики полученная аналитическая информация подлежит систематизации для её дальнейшего использования в форме 3-СТП (таблица 17), которая формируется за отчетный период.

Таблица 17 – Форма 3-СТП Справка о стоимости сквозных технологических процессов бизнес-единицы Гатчинская ДП холдинга «РЖД» за период с 01.01.2020 по 31.01.2020

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 расчёты	руб.	355 000	х
32.09.000.200	Мазут, межсегментарным расчёты	руб.	-	х
32.09.000.300	Нефть, межсегментарные расчёты	руб.	-	х
32.09.000.400	Бензин, межсегментарные расчёты	руб.	-	х
32.09.000.500	Уголь, межсегментарные расчёты	руб.	-	х
32.09.000.600	Газ, межсегментарные расчёты	руб.	-	х
32.09.000.700	Сланец, межсегментарные расчёты	руб.	-	х
32.09.000.800	Дрова, межсегментарные расчёты	руб.	-	х
32.09.000.900	Торф, межсегментарные расчёты	руб.	-	х
32.09.000.910	Прочее, межсегментарные расчёты	руб.	-	х
32.91.000.100	Дизтопливо, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	-
32.91.000.200	Мазут, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	-
32.91.000.300	Нефть, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	-
32.91.000.400	Бензин, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	-
32.91.000.500	Уголь, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	-
32.91.000.600	Газ, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	-
32.91.000.700	Сланец, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	-
32.91.000.800	Дрова, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	-
32.91.000.900	Торф, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	-
32.91.000.910	Прочее, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	-
Всего по видам расчётов в рамках СТП		руб.	355 000	
Итого по СТП		руб.	355 000	

Источник: составлено автором по форме Приложения Ц.

Вышеизложенная методика определения наименее затратного СТП позволяет при разработке годовых операционных бюджетов бизнес-единиц холдинга выбрать наиболее экономичный вариант трансфертного ценообразования и принять его за основу для достижения целевых установок ресурсосбережения.

Таким образом, предложенная методика раскрывает возможности реализации функции внутреннего контроля и управления стоимостью СТП, осуществляемого с использованием межсегментарных расчетов между бизнес-

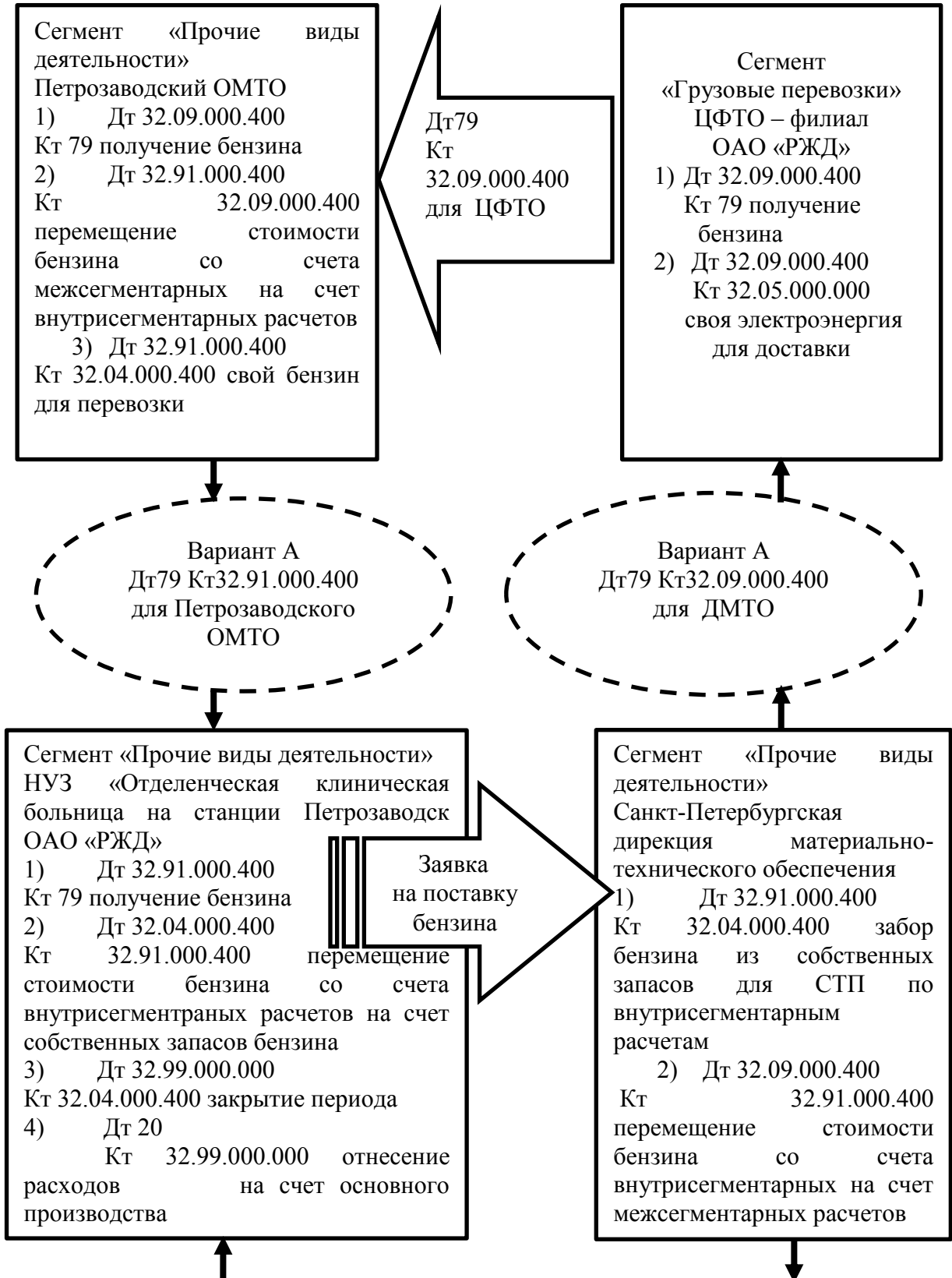
единицами различных процессных сегментов холдинга. Внедрение данной методики способствует накоплению практического опыта в целях стандартизации управленческого учета.

3.3 Разработка методического обеспечения учета внутрисегментарных расчетов для управления стоимостью сквозных технологических процессов и реализации функции внутреннего контроля

Организация внутреннего контроля и совершенствование стандартизации в транспортном холдинге требует разработки и внедрения новых методических подходов к учету внутрисегментарных расчетов, применяемых при осуществлении СТП. Рассмотренную в предыдущем параграфе методику применения в управленческом учете межсегментарных расчетов, используемых при внутрихолдинговых поставках ресурсов между бизнес-единицами разных процессных сегментов, необходимо расширить посредством внедрения внутрисегментарных расчетов при осуществлении СТП между бизнес-единицами одного процессного сегмента. Возможно применение смешанного варианта внутрихолдинговых расчетов, как, например, СТП «Обеспечение бензином Отделенческой клинической больницы» с применением, как межсегментарных, так и внутрисегментарных расчетов.

НУЗ «Отделенческая клиническая больница на станции Петрозаводск ОАО «РЖД» (далее – НУЗ Петрозаводск), относящемуся к процессному сегменту «Прочие виды деятельности», потребовался бензин для бесперебойной работы автотранспорта медицинского назначения. Обеспечение бензином НУЗ Петрозаводск – это СТП с формированием конечной стоимости бензина у конечного внутрихолдингового потребителя. Обеспечение НУЗ Петрозаводск бензином осуществляется через Петрозаводский отдел материально-технического обеспечения (далее – Петрозаводский ОМТО), также относящийся к процессному сегменту «Прочие виды деятельности». Петрозаводский ОМТО получает бензин

от Санкт-Петербургской дирекции материально-технического обеспечения (далее – ДМТО). Перевозку бензина из Санкт-Петербурга в Петрозаводск может осуществлять ЦФТО (вариант А) или АО «ФГК» (вариант Б) (рисунок 13).



Продолжение рисунка 13

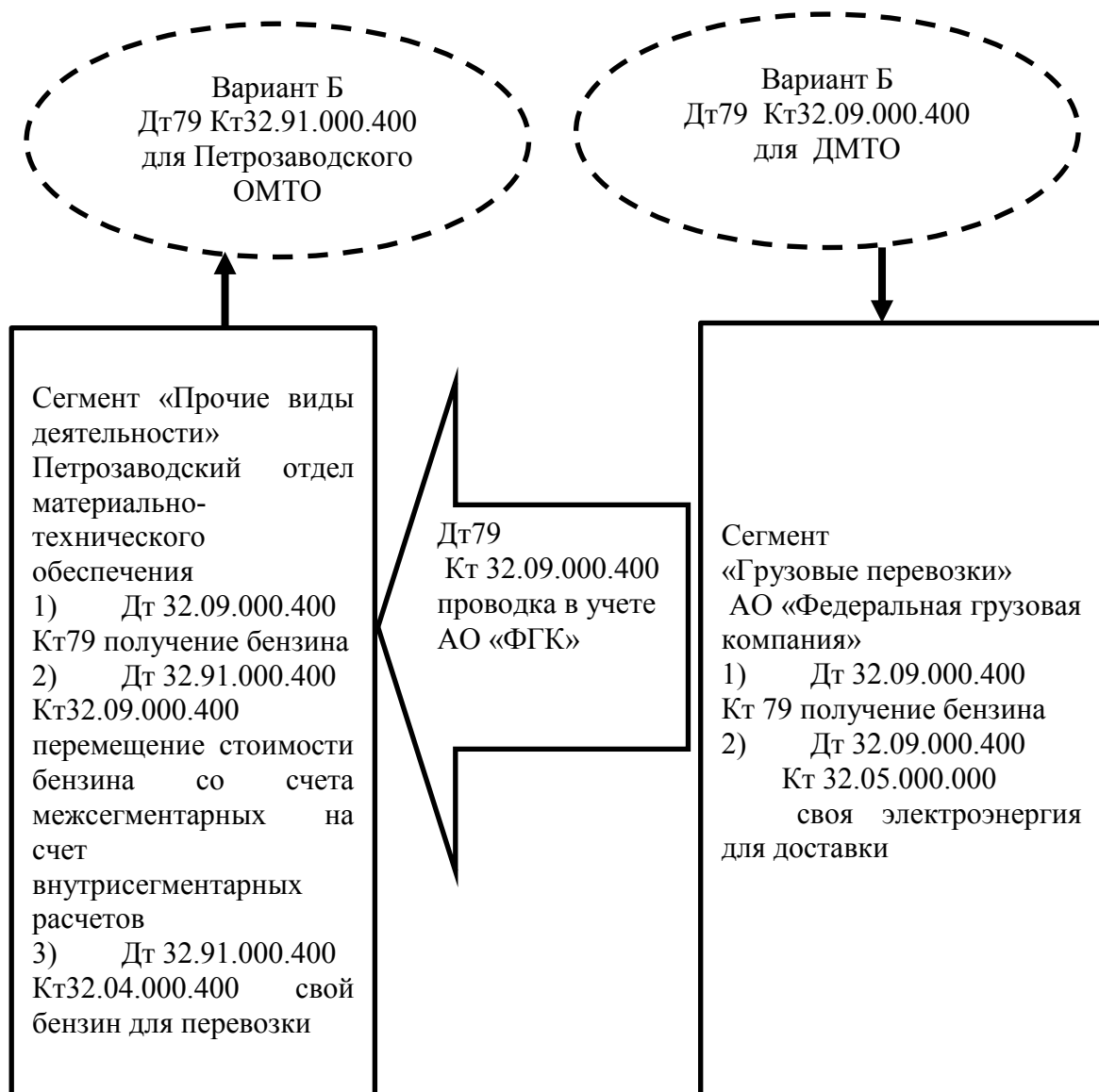


Рисунок 13 – Декомпозиция вариантов реализации СТП «Обеспечение бензином НУЗ «Отделенческая клиническая больница на ст. Петрозаводск ОАО «РЖД»» с использованием новых субсчетов к счету 32 «Затраты» для межсегментарных и внутрисегментарных расчетов

Источник: разработано автором.

Для осуществления сквозного технологического процесса могут быть задействованы не только межсегментарные, но и внутрисегментарные расчеты.

1. СТП «Обеспечение бензином НУЗ «Отделенческая клиническая больница на станции Петрозаводск ОАО «РЖД» осуществляется с использованием внутрисегментарных и межсегментарных расчетов.

Однако, учитывая, что внутрихолдинговый поставщик (ДМТО) и внутрихолдинговый потребитель (НУЗ Петрозаводск) относятся к одному процессному сегменту «Прочие виды деятельности», то первая проводка в учете ДМТО должна отражать внутрисегментарные расчеты:

Дт 32.91.000.400 – Кт 32.04.000.400 ДМТО 15.01.2020 г. забирает бензин из собственных запасов на сумму 200 тыс. руб. для осуществления СТП.

2. В связи с тем, что перевозка бензина осуществляется ЦФТО, который относится к процессному сегменту «Грузовые перевозки», то в учете ДМТО 15.01.2020 необходимо выполнить проводку по переводу стоимости бензина со счета внутрисегментарных на счет межсегментарных расчетов:

Дт 32.09.000.400 - Кт 32.91.000.400 на сумму 200 тыс. руб.

3. ДМТО 15.01.2020 передает бензин на сумму 200 тыс. руб. в ЦФТО для доставки в Петрозаводский ОМТО, который довезет бензин до НУЗ Петрозаводск.

В учете ДМТО операция отражается по счетам 32.09.000.400 «Бензин, межсегментарные расчеты», «Внутрихозяйственные расчеты» следующими проводками:

Дт 79 Кт 32.09.000.400 – 200 тыс. руб.

4. ЦФТО получил бензин 15.01.2020

Дт 32.09.000.400 Кт 79 – 200 тыс. руб.

При транспортировке бензина ЦФТО понес дополнительные затраты на электроэнергию – 4 тыс. руб., которые относятся в дебет счета 32.09.000.400 «Бензин, межсегментарные расчеты» и увеличивает затраты на бензин.

Дт 32.09.000.400 Кт 32.05.000.000

ЦФТО передает бензин в Петрозаводский ОМТО 16.01.2020 г. и делает проводку:

Дт79 Кт 32.09.000.400 – 204 тыс. руб.

5. Петрозаводский ОМТО получил бензин по межсегментарным расчетам 16.01.2020 г.

Д-т 32.09.000.400 К-т 79 на сумму 204 тыс. руб.

6. Дальнейшая передача бензина будет осуществляться бизнес-единице, относящейся также к процессному сегменту «Прочие виды деятельности», как и Петрозаводский ОМТО, поэтому Петрозаводскому ОМТО 16.01.2020 г. необходимо сделать проводку по переводу стоимости бензина со счета межсегментарных на счет внутрисегментарных расчетов на сумму 204 тыс. руб.

Дт 32.91.000.400 «Бензин, внутрисегментарные расчеты»

Кт 32.09.000.400 «Бензин, межсегментарные расчеты» на сумму 204 тыс. руб.

Затраты Петрозаводского ОМТО на собственный бензин для заправки машины при доставке требуемого бензина в НУЗ Петрозаводск составили 1 тыс. руб., что увеличило трансфертную цену бензина.

Операция отражена в учете Петрозаводского ОМТО на счетах управленческого учета 32.91.000.400 «Бензин, внутрисегментарные расчеты» и 32.04.000.400 «Бензин»:

Дт 32.91.000.400 Кт 32.04.000.400 – 1 тыс. руб.

7. Петрозаводский ОМТО 17.01.2020 г. передает бензин в НУЗ Петрозаводск.

Петрозаводский ОМТО отражает передачу бензина проводкой с использованием счетов 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и 32.91.000.400 «Бензин, внутрисегментарные расчеты» на сумму 205 тыс. руб.

Дт 79 Кт 32.91.000.400 - 205 тыс. руб.

8. НУЗ Петрозаводск 17.01.2020 г. отражает получение бензина проводкой с использованием счетов 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и 32.91.000.400 «Бензин, внутрисегментарные расчеты» на сумму 205 тыс. руб.

Дт 32.91.000.400 Кт 79 - 205 тыс. руб.

9. НУЗ Петрозаводск использует бензин для производственных нужд. В учете НУЗ Петрозаводск 17.01.2020 г. делает проводку по счетам 32.91.000.400 «Бензин, внутрисегментарные расчеты» и 32.04.000.400 «Бензин»:

Д-т 32.04.000.400 К-т 32.91.000.400 - 205 тыс. руб.

10. По окончании месяца (отчетного периода) 31.01.2020 г. сумма затрат на бензин списывается НУЗ Петрозаводск в дебет счёта 32.99.000.000 «Заккрытие периода» проводкой:

Дт32.99.000.000 – Кт32.04.000.400 на сумму 205 тыс. руб.

Затем 31.01.2020 г. данная сумма списывается в дебет счета 20 «Основное производство» НУЗ Петрозаводск проводкой:

Дт 20 - Кт 32.99.000.000 на сумму 205 тыс. руб.

Аналогично предыдущему примеру, для сравнения рассматривается пример с другим перевозчиком бензина. Вместо ЦФТО перевозку бензина от ДМТО до Петрозаводского ОМТО осуществляет АО «ФГК». ЦФТО и АО «ФГК» принадлежат одному и тому же процессному сегменту «Грузовые перевозки», но юридически ЦФТО является бизнес-единицей, а АО «ФГК» является дочерним обществом ОАО «РЖД».

1. ДМТО 15.01.2020 г. переносит стоимость бензина со счета собственных запасов на счет внутрисегментарных расчетов на сумму 200 тыс. руб. и передает его АО «ФГК» для транспортировки.

1.1 Дт 32.91.000.400 «Бензин, внутрисегментарные расчеты»

Кт 32.04.000.400 «Бензин» – ДМТО забирает бензин из собственных запасов на сумму 200 тыс. руб. для осуществления СТП с использованием внутрисегментарных расчетов.

1.2 Дт 32.09.000.400 «Бензин, межсегментарные расчеты»

Кт 32.91.000.400 «Бензин, внутрисегментарные расчеты» на сумму 200 тыс. руб.

1.3 Дт79 «Внутрихозяйственные расчеты» Кт32.09.000.400 «Бензин, межсегментарные расчеты» передача 15.01.2020 г. бензина на сумму 200 тыс. руб. от СПб-Витебского ОМТО в АО «ФГК» для транспортировки.

2. АО «ФГК» получило бензин 15.01.2020 г. на сумму 200 тыс. руб.

Дт32.09.000.400 «Бензин, межсегментарные расчеты»

Кт79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Перевозка бензина АО «ФГК» сопровождалась дополнительными расходами на электроэнергию в объеме 2 тыс. руб. Данная сумма списывается в дебет счета 32.09.000.400 «Бензин, межсегментарные расчеты» и увеличивает затраты на бензин.

Дт32.09.000.400 «Бензин, межсегментарные расчеты»

Кт32.05.000.000 «Стоимость покупной электроэнергии» на сумму 2 тыс. руб.

АО «ФГК» передает бензин Петрозаводскому ОМТО 16.01.2020 г. на сумму 202 тыс. руб.

Дт79 «Внутрихозяйственные расчеты» Кт32.09.000.400 «Бензин, межсегментарные расчеты» передача бензина.

3. Петрозаводский ОМТО получил бензин 16.01.2020 г. на сумму 202 тыс. рублей.

Дт32.09.000.400 «Бензин, межсегментарные расчеты»

Кт79 «Внутрихозяйственные расчеты»

4. Дальнейшая передача бензина будет осуществляться бизнес-единице, относящейся также к процессному сегменту «Прочие виды деятельности», поэтому Петрозаводский ОМТО 16.01.2020 г. выполняет в учете проводку на сумму 202 тыс. рублей:

Дт 32.91.000.400 «Бензин, внутрисегментарные расчеты»

Кт 32.09.000.400 «Бензин, межсегментарные расчеты»

Затраты Петрозаводского ОМТО на свой бензин для заправки машины, которая повезет заказ (требуемый бензин) в НУЗ Петрозаводск составили 1 тыс. руб., что увеличило трансфертную цену бензина.

Петрозаводским ОМТО выполнена проводка на сумму 1 тыс. руб.

Дт 32.91.000.400 «Бензин, внутрисегментарные расчеты»

Кт 32.04.000.400 «Бензин»

5. Петрозаводский ОМТО 17.01.2020 г. передает бензин в НУЗ Петрозаводск.

Петрозаводским ОМТО сделана проводка:

Дт 79 «Внутрихозяйственные расчеты» Кт 32.91.000.400 «Бензин, внутрисегментарные расчеты» передача бензина на сумму 203 тыс. руб.

6. НУЗ Петрозаводск получила бензин на сумму 203 тыс. рублей 17.01.2020 по внутрисегментарным расчетам.

НУЗ Петрозаводск выполнена проводка на сумму 203 тыс. руб.:

Дт 32.91.000.400 «Бензин, внутрисегментарные расчеты»

Кт 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

7. НУЗ Петрозаводск с момента получения (17.01.2020) использует полученный бензин для производственных нужд и делает проводку по счетам 32.04.000.400 «Бензин» и 32.91.000.400 «Бензин, внутрисегментарные расчеты»:

Дт 32.04.000.400 Кт 32.91.000.400 – 203 тыс. руб.

8. По окончании месяца (отчетного периода) 31.01.2020 г. сумма затрат на бензин списывается НУЗ Петрозаводск в дебет счёта 32.99.000.000 «Закрытие периода»:

Дт 32.99.000.000 Кт 32.04.000.400 на сумму 203 тыс. руб.

Затем 31.01.2020 г. данная сумма списывается в дебет счета 20 «Основное производство» НУЗ Петрозаводск проводкой

Дт 20 Кт 32.99.000.000 на сумму 203 тыс. руб.

9. Трансфертная цена бензина с внутрихолдинговым перевозчиком ЦФТО составила 205 тыс. руб.

Трансфертная цена бензина с внутрихолдинговым перевозчиком АО «ФГК» составила 203 тыс. руб.

Таким образом, затраты на бензин, которые по окончании отчетного периода будут отнесены на себестоимость работ и услуг НУЗ Петрозаводск, могут быть снижены на 2 тыс. руб. в результате принятия решения менеджментом о выборе в пользу поставщика АО «ФГК» (таблица 18).

$205 - 203 = 2$ (тыс. руб.).

Реализация СТП в управленческом учете отразится по варианту Б.

Таблица 18 – Сводная таблица результатов расчета трансфертных цен сквозного технологического процесса «Обеспечение бензином НУЗ «Отделенческая клиническая больница на ст. Петрозаводск ОАО «РЖД»»

Наименование сквозного технологического процесса (СТП)	Вариант реализации СТП	Внутрихолдинговый потребитель (заказчик)	Внутрихолдинговый поставщик	Трансфертная цена, руб.
1	2	3	4	5
Обеспечение бензином НУЗ «Отделенческая клиническая больница на станции Петрозаводск ОАО «РЖД»	«А» (ЦФТО)	НУЗ Петрозаводск	ДМТО	205 000
	«Б» (АО «ФГК»)	НУЗ Петрозаводск	ДМТО	203 000

Источник: разработано автором.

В проведенном исследовании представлена доказательная база целесообразности использования при формировании Учётной политики управленческого учёта:

- методики расчёта оптимального или наименее затратного варианта СТП, основанной на использовании специальных методов научного познания – операционализации понятий и структурной аналогии;

- дополнительного классификатора новых субсчетов к счету 32 «Затраты» в системе управленческого учета транспортного холдинга для подготовки внутрикорпоративных регламентов и систематизации информации о внутрихозяйственных расчетах и выявленных резервах ресурсосбережения;

- шаблона рабочего документа, обеспечивающего аналитическую информацию о внутрикорпоративных расчетах, дифференцированных по признаку принадлежности к различным сегментам, для её применения в целях управления трансфертными ценами и эффективностью процессных сегментов холдинга (таблица 19).

Таблица 19 – Форма 3-СТП Справка о стоимости сквозных технологических процессов бизнес-единицы НУЗ Петрозаводск за период с 01.01.2020 по 31.01.2020

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 расчёты	руб.	-	x
32.09.000.200	Мазут, межсегментарным расчёты	руб.	-	x
32.09.000.300	Нефть, межсегментарные расчёты	руб.	-	x
32.09.000.400	Бензин, межсегментарные расчёты	руб.	2 000	x
32.09.000.500	Уголь, межсегментарные расчёты	руб.	-	x
32.09.000.600	Газ, межсегментарные расчёты	руб.	-	x
32.09.000.700	Сланец, межсегментарные расчёты	руб.	-	x
32.09.000.800	Дрова, межсегментарные расчёты	руб.	-	x
32.09.000.900	Торф, межсегментарные расчёты	руб.	-	x
32.09.000.910	Прочее, межсегментарные расчёты	руб.	-	x
32.91.000.100	Дизтопливо, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	-
32.91.000.200	Мазут, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	-
32.91.000.300	Нефть, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	-
32.91.000.400	Бензин, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	201 000
32.91.000.500	Уголь, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	-
32.91.000.600	Газ, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	-
32.91.000.700	Сланец, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	-
32.91.000.800	Дрова, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	-
32.91.000.900	Торф, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	-
32.91.000.910	Прочее, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	-
Всего по видам расчётов в рамках СТП		руб.	2 000	201 000
Итого по СТП		руб.	203 000	

Источник: составлено автором по форме Приложения Ц.

Таким образом, следование методическим рекомендациям по организации внутрихолдинговых расчетов позволяет накопить необходимый практический опыт для разработки внутрихолдингового стандарта в целях управления стоимостью сквозных технологических процессов. Введение обозначенного стандарта позволит, во-первых, обеспечить необходимым методическим инструментарием внутренний контроль внутрикорпоративных хозяйственных операций, включая возможности выявлять и контролировать резервы ресурсосбережения. Во-вторых, избежать возможных нарушений финансовой

дисциплины на стадиях планирования и исполнения операционных бюджетов бизнес-единиц холдинга, что создает условия для минимизации налоговых рисков.

3.4 Разработка внутрихолдингового стандарта для управления стоимостью сквозных технологических процессов и реализации функции внутреннего контроля

Вопрос стандартизации как начального этапа институционального регулирования управленческого учета широко обсуждается на страницах научных изданий [67, 212]. Необходима разработка и внедрение отраслевых стандартов и внутрикорпоративных регламентов в целях формирования информационной платформы для эффективного управления бизнес-процессами и достижения целей в области устойчивого развития.

Счета управленческого учета являются объектом стандартизации в транспортном холдинге. О связи между управлением предприятием и счетами точно выразился представитель французской школы, экономист с мировым именем Жан Фурастье, который в середине XX века отмечал, что бухгалтерский учёт – это средство управления предприятием [186, с. 162]. С точки зрения Фурастье, учёт – это средство экономического наблюдения, которое реализуется с помощью счёта. В транспортном холдинге в связи с большим объемом фактов хозяйственной жизни, требующих оценки и учета, к счетам бухгалтерского и управленческого учета введены субсчета, позволяющие проводить детальную аналитику.

Предлагаемый настоящий стандарт с одной стороны носит рекомендательный характер, с другой стороны способствует развитию теоретических основ управленческого учета и повышению качества образовательного процесса.

Стандарт «Классификатор субсчетов к счету 32 «Затраты» для учета внутрихолдинговых расчетов»

I. Общие положения

1. Настоящий стандарт определяет порядок учета расчетов при осуществлении сквозных технологических процессов (далее – СТК) с использованием межсегментарных и внутрисегментарных расчетов между бизнес-единицами транспортного холдинга.

2. Настоящий стандарт разработан с учетом требований и рекомендаций действующего законодательства РФ.

3. Настоящий стандарт является дополнением к действующей Инструкции холдинга «РЖД» по применению 32-х счетов.

II. Управленческий учет межсегментарных расчетов

4. Управленческий учет межсегментарных расчетов ведется на счете 32 «Затраты» с использованием субсчетов в соответствии с Классификатором (таблица 22). Счета управленческого учета по межсегментарным расчетам являются активными и используются бизнес-единицами в целях сбора аналитической информации по видам продукции (работ, услуг) при расчетах с бизнес-единицами других процессных сегментов в рамках сквозного технологического процесса.

5. Движение по счетам межсегментарных расчетов осуществляется в корреспонденции со счетом бухгалтерского учета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и со счетами управленческого учета:

- фактических затрат собственных материальных ресурсов бизнес-единицы;
- внутрисегментарных расчетов.

6. В целях реализации СТП, осуществляемого с применением межсегментарных расчетов, внутрихолдинговой поставщик производит забор материального ресурса из собственных запасов. Осуществляется проводка: дебет счета межсегментарных расчетов требуемого материального ресурса в корреспонденции с кредитом счета фактических затрат собственного материального ресурса бизнес-единицы.

7. Фактическая передача материального ресурса осуществляется проводкой в учете поставщика: дебет счета бухгалтерского учета 79 «Внутрихозяйственные

расчеты», кредит счета межсегментарных расчетов;

в учете потребителя: дебет счета межсегментарных расчетов, кредит счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

8. Внутрихолдинговый потребитель переносит стоимость полученного материального ресурса на счет фактических собственных затрат по данному материальному ресурсу со счета межсегментарных расчетов.

9. По окончании отчетного периода внутрихолдинговым потребителем осуществляются две проводки:

9.1 Дебет счета управленческого учета «Закрытие периода» (32.99.000.000), кредит счета фактических затрат бизнес-единицы, на балансе которой числятся материальные ресурсы.

9.2 Дебет счета бухгалтерского учета «Основное производство» (20), кредит счета управленческого учета «Закрытие периода» (32.99.000.000).

III. Управленческий учет внутрисегментарных расчетов

10. Управленческий учет внутрисегментарных расчетов ведется на счете 32 «Затраты» с использованием субсчетов в соответствии с Классификатором (таблица 22). Счета управленческого учета по внутрисегментарным расчетам являются активными счетами и применяются при расчетах в рамках сквозного технологического процесса между бизнес-единицами одного процессного сегмента в целях сбора аналитической информации по видам продукции (работ, услуг).

11. Движение по счетам внутрисегментарных расчетов осуществляется в корреспонденции со счетом бухгалтерского учета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и счетами управленческого учета:

- фактических затрат собственных материальных ресурсов бизнес-единицы;
- межсегментарных расчетов.

12. В целях реализации СТП, осуществляемого с применением внутрисегментарных расчетов, внутрихолдинговый поставщик производит забор материального ресурса из собственных запасов. Осуществляется проводка: дебет счета внутрисегментарных расчетов требуемого материального ресурса в

корреспонденции с кредитом счета фактических затрат собственного материального ресурса бизнес-единицы.

13. Фактическая передача материального ресурса осуществляется проводкой в учете поставщика: дебет счета бухгалтерского учета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», кредит счета внутрисегментарных расчетов;

в учете потребителя: дебет счета внутрисегментарных расчетов, кредит счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

14. Внутрихолдинговый потребитель переносит стоимость полученного материального ресурса на счет фактических собственных затрат по данному материальному ресурсу.

15. По окончании отчетного периода внутрихолдинговым потребителем осуществляются две проводки:

15.1 Дебет счета управленческого учета «Заккрытие периода» (32.99.000.000), кредит счета фактических затрат бизнес-единицы, на балансе которой числятся материальные ресурсы.

15.2 Дебет счета бухгалтерского учета «Основное производство» (20), кредит счета управленческого учета «Заккрытие периода» (32.99.000.000).

IV. Управленческий учет сквозных технологических процессов смешанного типа, реализуемых с применением межсегментарных и внутрисегментарных расчетов

16. Реализация СТП смешанного типа, осуществляется с применением межсегментарных и внутрисегментарных расчетов.

17. Вариант СТП определяется по принадлежности внутрихолдингового поставщика и внутрихолдингового потребителя к процессному сегменту. Если поставщик и потребитель относятся к одному процессному сегменту, то СТП является внутрисегментарным.

18. Внутрихолдинговый поставщик производит забор материального ресурса из собственных запасов. Данная хозяйственная операция отражается в управленческом учете следующей проводкой: дебет счета внутрисегментарных расчетов требуемого материального ресурса в корреспонденции с кредитом счета

фактических затрат собственного материального ресурса бизнес-единицы.

19. В целях передачи материального ресурса внутрихолдинговому перевозчику, относящемуся к другому процессному сегменту, внутрихолдинговый поставщик переносит стоимость передаваемого материального ресурса со счета внутрисегментных расчетов на счет межсегментарных расчетов.

20. Фактическая передача материального ресурса осуществляется проводкой в учете перевозчика: дебет счета бухгалтерского учета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», кредит счета межсегментарных расчетов.

21. После осуществления перевозки внутрихолдинговый перевозчик передает материальный ресурс внутрихолдинговому потребителю, относящемуся к другому процессному сегменту, с применением счета межсегментарных расчетов.

22. Внутрихолдинговый потребитель переносит стоимость полученного материального ресурса на счет фактических собственных затрат по данному материальному ресурсу.

23. По окончании отчетного периода внутрихолдинговым потребителем осуществляются две проводки:

23.1 Дебет счета управленческого учета «Закрытие периода» (32.99.000.000) кредит счета фактических затрат бизнес-единицы, на балансе которой числятся материальные ресурсы.

23.2 Дебет счета бухгалтерского учета «Основное производство» (20) кредит счета управленческого учета «Закрытие периода» (32.99.000.000).

V. Управленческий учет использования выявленных резервов

24. Счета динамических плановых затрат по элементам являются активными счетами и применяются для накопления аналитической информации, предусмотренной операционными бюджетами.

25. Движение по счетам динамических плановых затрат по элементам осуществляется в корреспонденции с активным счетом 32.00.991.000 (накопленный резерв экономии финансовых ресурсов за период, таблица 20).

26. Сумма корректировки выявленного резерва по элементу затрат отражается по кредиту счета динамических плановых затрат по данному элементу в корреспонденции с дебетом счета 32.00.991.000 (таблица 20).

27. Сумма корректировки выявленного резерва, подлежащая использованию по второму элементу затрат, отражается по дебету счета динамических плановых затрат по второму элементу в корреспонденции с кредитом счета 32.00.991.000 (таблица 20).

VI. Заключительные положения

28. Бизнес-единицы транспортного холдинга применяют настоящий Стандарт с 01 января финансового года.

29. Изменения в Учётную политику по управленческому учёту холдинговой компании в связи с применением настоящего стандарта вносятся с 01 января финансового года.

VII. Глоссарий

Сквозной технологический процесс (СТП) – совокупность действий и порядок их следования, необходимые для достижения цели процесса поставки материальных ресурсов в холдинге, начиная с закупки у внешнего поставщика и заканчивая поставкой конечному внутрихолдинговому потребителю.

Процессный сегмент – это объект управленческого учета в холдинге, наделённый функцией генерирования вменённого дохода и сформированный на основе центра затрат. В целях практического применения настоящего стандарта под процессными сегментами понимаются филиалы, дочерние и зависимые общества холдинга «РЖД».

Вмененный доход процессного сегмента – это условный показатель, характеризующий доход холдинга, распределенный с учетом показателей ресурсоемкости процессных сегментов.

Межсегментарные расчеты – это расчеты между бизнес-единицами разных процессных сегментов холдинга.

Внутрисегментарные расчеты – это расчеты между бизнес-единицами одного процессного сегмента холдинга.

Резерв экономии финансовых ресурсов – перераспределяемый источник покрытия затрат по одним элементам за счет других элементов затрат.

Таблица 20 – Классификатор субсчетов к счету 32 «Затраты» для учета внутрихолдинговых расчетов

Счет	Субсчет	Наименование	Примечание
Счета управленческого учета по межсегментарным расчётам			
32	09.000.100	Дизтопливо, межсегментарные расчёты	Счета используются бизнес-единицами в целях сбора информации по видам продукции (работ, услуг) при расчетах с бизнес-единицами, относящимися к другому процессному сегменту в рамках сквозного технологического процесса.
	09.000.200	Мазут, межсегментарным расчёты	
	09.000.300	Нефть, межсегментарные расчёты	
	09.000.400	Бензин, межсегментарные расчёты	
	09.000.500	Уголь, межсегментарные расчёты	
	09.000.600	Газ, межсегментарные расчёты	
	09.000.700	Сланец, межсегментарные расчёты	
	09.000.800	Дрова, межсегментарные расчёты	
	09.000.900	Торф, межсегментарные расчёты	
	09.000.910	Прочее, межсегментарные расчёты	
Счета управленческого учета по внутрисегментарным расчётам			
32	91.000.100	Дизтопливо, внутрисегментарные расчёты	Счета используются при расчетах в рамках сквозного технологического процесса между бизнес-единицами, относящимися к одному процессному сегменту в целях сбора аналитической информации по видам продукции (работ, услуг).
	91.000.200	Мазут, внутрисегментарные расчёты	
	91.000.300	Нефть, внутрисегментарные расчёты	
	91.000.400	Бензин, внутрисегментарные расчёты	
	91.000.500	Уголь, внутрисегментарные расчёты	
	91.000.600	Газ, внутрисегментарные расчёты	
	91.000.700	Сланец, внутрисегментарные расчёты	
	91.000.800	Дрова, внутрисегментарные расчёты	
	91.000.900	Торф, внутрисегментарные расчёты	
	91.000.910	Прочее, внутрисегментарные расчёты	
Счета управленческого учета резервов			
32	01.999.000	Динамические плановые затраты на оплату труда	Счета используются для учета выявленных резервов.
	02.999.000	Динамические плановые затраты на отчисления на социальные нужды	
	03.999.000	Динамические плановые затраты на материалы	
	04.999.000	Динамические плановые затраты на топливо	
	05.999.000	Динамические плановые затраты на электроэнергию	
	06.999.000	Динамические плановые затраты на амортизацию	
	07.999.000	Динамические прочие плановые затраты	
	08.999.000	Динамические прочие плановые материальные затраты	
	00.991.000	Накопленный резерв экономии финансовых ресурсов за расчётный период	

Источник: разработано автором.

Самостоятельный стандарт в виде Учётной политики по управленческому учёту холдинговой компании ОАО «РЖД» может быть подготовлен на основе предложенного настоящего Стандарта «Классификатор субсчетов к счету 32 «Затраты» для учета внутрихолдинговых расчетов», Инструкции холдинга «РЖД» по применению 32-х счетов и новых форм отчётности по процессным сегментам.

Выводы по главе 3

Таким образом, исследование, проведенное в настоящей главе с применением соответствующей доказательной базы, позволило разработать методику определения оптимальной или наименее затратной стоимости сквозного технологического процесса в целях оптимизации показателей операционных бюджетов бизнес-единиц и минимизации налоговых рисков транспортного холдинга как участника налогового мониторинга.

Решению данной задачи способствовало введение новых понятий «межсегментарные расчеты» и «внутрисегментарные расчеты» в комплексе с разработанным в главе 3 отраслевым стандартом «Классификатор субсчетов к счету 32 «Затраты» для учета внутрихолдинговых расчетов», обеспечивающим систематизацию и детализацию информации, необходимой для реализации функции управления стоимостью и внутреннего контроля сквозных технологических процессов транспортного холдинга. Предлагаемый стандарт способствует развитию теоретических основ управленческого учета и необходим для составления образовательных программ бакалавров и магистров.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Структурная реформа транспортной отрасли выявила необходимость в новых подходах к организации управленческого учета в транспортном холдинге, поиску и разработке которых посвящено настоящее исследование. Цель диссертации заключалась в обосновании выстроенных в логической последовательности теоретических и организационно-методических положений, способствующих 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 в области устойчивого развития.

Заданный вектор развития транспортной отрасли в настоящее время требует переосмысления применяемых теоретических, методологических и прикладных подходов к организационно-методическому обеспечению управления транспортным холдингом как важнейшим системообразующим элементом национальной экономики. В процессе реформирования железнодорожного транспорта осуществлен переход от функционально-территориального принципа организации деятельности к функциональному принципу, под которым мы понимаем классификацию по направлениям деятельности, что можно считать верхним уровнем сегментирования в целях управленческого учета.

Учетно-аналитическая информация требуется для различных целей, как для внутреннего, так и для внешнего пользования. В настоящее время на железнодорожном транспорте действует централизованная форма организации бухгалтерского учета. Отчетность структурных подразделений содержит информацию о произведенных расходах, прочих доходах, активах, но является на наш взгляд недостаточной для целей менеджмента, так как не содержит информацию о выявленных финансовых результатах бизнес-единиц затратных направлений деятельности.

В развитие научных воззрений Соколова В.Я. о необходимости аналитических поправок финансовых показателей, особенно рентабельности, и

научных воззрений Паляя В.Ф. о персонификации ответственности при реализации функций контроля над операциями сегмента, в транспортном холдинге предложен новый объект управленческого учета и разработаны методики, формирующие информационную платформу для принятия управленческих решений по своевременному выявлению нерентабельных и низкорентабельных бизнес-единиц холдинга.

По нашему мнению, в структуре управленческого учёта железнодорожного холдинга необходимо обеспечить ведение сегментарного учёта как подсистемы управленческого учета. Международный опыт доказывает, что основной целью железнодорожных компаний мира является приращение добавленной стоимости, в то время, как выполнению государственных требований способствует целевое финансирование. Для поступательного развития отрасли необходим стимул для снижения затрат и снижения чувствительности к изменению грузооборота, что стало особенно актуально в период пандемического шока COVID-19. В холдинге складывается ситуация, при которой центры затрат не имеют положительного финансового результата, поэтому оценка эффективности деятельности каждого центра затрат является ключевой задачей управленческого учета. На основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности можно объективно оценить эффективность работы холдинга в целом, но невозможно объективно оценить экономическую эффективность неперевоочных направлений деятельности (предоставление услуг инфраструктуры), обеспечивающих необходимые условия для доходных направлений (грузовые перевозки). Восполнить обозначенный недостаток можно, условно наделив сбытовыми функциями процессные сегменты транспортного холдинга, применяя при этом представленные в диссертации методики формирования учётно-аналитической информационной платформы для принятия управленческих решений. «Внося в учёт элемент условности, любая оценка создает тем самым основу для научных изысканий» [186, с. 9].

Перечень функций управления на железнодорожном транспорте необходимо дополнить сегментированием, направленным на выделение процессных сегментов на железнодорожном транспорте, которые представляют

собой объекты управленческого учета, сформированные на базе центров затрат по направлениям деятельности. При этом каждый сегмент наделяется функцией генерирования вменённого дохода.

Вменённый доход процессного сегмента – условный показатель, характеризующий величину дохода, распределенного между процессными сегментами определенного уровня с учетом показателей ресурсоемкости.

Доказана необходимость определения эффективности деятельности затратных участков холдинга, по следующим причинам:

- затратные участки не имеют достаточных собственных доходов;
- снижение расходов должно происходить при соблюдении прочих условий, а именно, должен сохраняться определенный уровень качества предоставления услуг железнодорожного транспорта, комфорта и безопасности перевозок.

Оценка деятельности процессных сегментов связана с эффективностью деятельности сегментных менеджеров. Как подчеркивал Хиггинс Р.С., определение и оценка прибыли – задача весьма сложная, и при этом прибыльность сама по себе не гарантирует успеха и даже выживания предприятия [198, с. 19].

В целях контроля внутрикорпоративных расчётов разработано методическое обеспечение управления выбором внутрихолдинговых подрядчиков, принимая во внимание практику формирования трансфертных цен на различных стадиях реализации сквозных технологических процессов. Механизм осуществления сквозного технологического процесса предусматривает межсегментарные и внутрисегментарные расчеты между бизнес-единицами холдинга и применение наименьшей трансфертной цены выполнения внутрихолдингового заказа.

Методика определения оптимальной и при этом наименее затратной стоимости сквозного технологического процесса в системе управленческого учета предполагает использование таких методов научного познания, как операционализации понятий и структурной аналогии.

Метод операционализации понятий подразумевает процедуру трансформации исходной категории «сквозной технологический процесс» в показатели внутрихозяйственных расчетов при различных вариантах реализации процесса.

С помощью метода структурной аналогии становится возможным обоснование выбора оптимальной (наименее затратной) цепочки внутрихозяйственных расчетов, формирующих трансфертную цену, и использовать его в регламентах холдинга для формирования операционных бюджетов бизнес-единиц холдинга.

Предложенные направления развития управленческого учета транспортного холдинга обеспечивают достижение цели, поставленной в исследовании, и тем самым способствуют решению задач устойчивого развития российской экономики.

Таксономические соподчиненные связи между национальными проектами России и системой управленческого учета определяют логическую взаимосвязь между стратегическими задачами на общенациональном уровне и задачами на уровне отдельных экономических субъектов. Задачи, поставленные в Целях в области устойчивого развития РФ, решаются в рамках национальных проектов, реализации которых способствует совершенствование производственных технологий и достижение синергетического эффекта от использования скрытых внутренних резервов, включая резервы системы управления хозяйствующим субъектом.

Внутрихолдинговый стандарт «Классификатор субсчетов к счету 32 «Затраты» для учета внутрихолдинговых расчетов», предназначенный для систематизации информации по выявленным резервам, межсегментарным и внутрисегментарным расчетам, в совокупности с авторскими формами отчетности по процессным сегментам являются основой для стандартизации управленческого учета транспортной отрасли как начального этапа институционального регулирования управленческого учета.

Таким образом, в диссертационной работе реализовано построение системы организационно-методического обеспечения управленческого учета железнодорожного транспортного холдинга, что предоставляет возможность выявлять и концентрировать резервы повышения эффективности бизнес-процессов и финансовой устойчивости холдинговых структур, привлекать капитал инвесторов в целях реализации Комплексного плана модернизации [8]. Остается открытым вопрос о том, кто должен заниматься разработкой новых методик. Обращаясь к опыту бухгалтерского учета во Франции, можно найти мнение Жана Густава Курсель-Сенея (XIX век), исследовавшего вопросы учёта затрат и кулькуляции, о том, что методологические вопросы учёта решать должен не бухгалтер, а менеджер, так как учёт организован и ведётся в его интересах [186, с. 89]. Учитывая современные реалии и значение бухгалтера в жизни предприятия, считаем необходимым дополнить вполне справедливое мнение Ж.Г. Курсель-Сенея словами «с подачи бухгалтера» или «с учетом мнения бухгалтера».

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**Нормативные правовые акты**

1. О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года [Указ Президента РФ от 07.05.2018 № 204 (редакция от 21.07.2020) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_297432/ (дата обращения: 01.11.2020).

2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ [принят Государственной Думой 16 июля 1998]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения 20.05.2020).

3. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете : федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ [принят Государственной Думой 22 ноября 2011]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 25.06.2018).

4. О стандартизации в Российской Федерации : федеральный закон от 29.06.2015 № 162-ФЗ (редакция от 30.12.2020) [принят Государственной Думой 19 июня 2015]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_181810/ (дата обращения: 04.07.2021).

5. Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли : постановление Правительства РФ от 05.08.1992 № 552. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст :

электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_737/ (дата обращения: 17.03.2021).

6. О создании открытого акционерного общества «Российские железные дороги» : постановление Правительства Российской Федерации от 18.09.2003 № 585. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_44411/ (дата обращения: 19.03.2021).

7. О порядке ведения раздельного учета доходов и расходов субъектами естественных монополий : постановление Правительства РФ от 22.09.2008 № 707. – Справочно-правовая система «Гарант». – Текст : электронный. – URL : <https://base.garant.ru/12162497/> (дата обращения: 17.03.2021).

8. Об утверждении комплексного плана модернизации и расширения магистральной инфраструктуры на период до 2024 года : распоряжение Правительства РФ от 30.09.2018 № 2101-р : (в редакции распоряжений Правительства РФ от 17.08.2019 № 1844-р, от 13.03.2020 № 610-р, от 04.07.2020 № 1747-р, от 20.02.2021 № 430-р). – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_308743/ (дата обращения: 29.10.2019).

9. Методические рекомендации по применению ключевых показателей эффективности деятельности хозяйственных обществ, в уставных капиталах которых доля участия Российской Федерации или субъекта Российской Федерации превышает 50 процентов, и показателей деятельности государственных унитарных предприятий в целях определения размера вознаграждения их руководящего состава : распоряжение Правительства РФ от 27.06.2019 № 1388-р : (в редакции распоряжения Правительства РФ от 28.12.2020 № 3579-р). – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_328040/ (дата обращения: 07.11.2019).

10. Стратегия развития железнодорожного транспорта в РФ до 2030 года : распоряжение Правительства РФ от 17.06.2008 № 877-р. – Справочно-правовая

система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_92060/f62ee45faefd8e2a11d6d88941ac66824f848bc2/ (дата обращения: 25.06.2018).

11. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России/ одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/ (дата обращения: 25.06.2018).

12. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180. – Справочно-правовая система «Гарант». – Текст : электронный. – URL : <https://base.garant.ru/12136172/> (дата обращения: 25.06.2018).

13. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению : приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н : [редакция от 08.11.2010]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 07.07.2021).

14. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н [в ред. от 11.04.2018]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/ (дата обращения: 25.06.2018).

15. Положение по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика организации» : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/ (дата обращения: 25.06.2018).

16. Положение по бухгалтерскому учету 4/99 «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету

«Бухгалтерская отчетность организации» : приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/ (дата обращения: 25.06.2018).

17. Положение по бухгалтерскому учету 9/99 «Доходы организации» : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/ (дата обращения: 25.06.2018).

18. Положение по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации» : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения: 25.06.2018).

19. Положение по бухгалтерскому учету 12/2010 «Информация по сегментам» : приказ Минфина РФ от 08.11.2010 № 143н. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107913/ (дата обращения: 25.06.2018).

20. Об утверждении Порядка ведения отдельного учета доходов, расходов и финансовых результатов по видам деятельности, тарифным составляющим и укрупненным видам работ открытого акционерного общества "Российские железные дороги", Приложение № 1 Номенклатура доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД» : приказ Министерства транспорта РФ от 17.08.2007 № 124. – Текст : электронный. – URL : <http://docs.cntd.ru/document/902058110> (дата обращения: 17.03.2021).

21. Об утверждении Порядка ведения отдельного учета доходов, расходов и финансовых результатов по видам деятельности, тарифным составляющим и укрупненным видам работ открытого акционерного общества «Российские железные дороги», Приложение № 1 Номенклатура доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД» : приказ Министерства транспорта РФ от 31.12.2010 № 311. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». –

Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_73986/62897e64ddcdae67cde0e99ca2e91e77bc13e49f/ (дата обращения: 17.03.2021).

22. О порядке ведения отдельного учета доходов и расходов субъектами естественных монополий в сфере железнодорожных перевозок : приказ Министерства транспорта РФ от 26.12.2011 № 330. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124651/ (дата обращения: 17.03.2021).

23. Об утверждении Порядка ведения отдельного учета доходов и расходов субъектами естественных монополий в сфере железнодорожных перевозок Приложение №1 Номенклатура доходов и расходов субъектов естественных монополий в сфере железнодорожных перевозок : приказ Министерства транспорта РФ от 12.08.2014 № 225. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317330/ (дата обращения: 25.06.2018).

24. О признании утратившим силу приказа Министерства транспорта РФ от 31.12.2010 № 311 : приказ Министерства транспорта РФ от 15.09.2015 № 271. – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_187481/ (дата обращения: 17.03.2021).

25. Паспорт научной специальности. Шифр специальности: 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика. Официальный сайт Высшей Аттестационной Комиссии (ВАК) при Министерстве образования и науки Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL : <http://arhvak.minobrnauki.gov.ru/web/guest/316> (дата обращения: 29.01.2021).

26. Письмо Минфина РФ от 23.01.2017 № 03-12-11/1/3235. – Текст : электронный. – URL : <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71499614/> (дата обращения: 28.01.2018).

Документы ОАО «РЖД»

27. Аудиторское заключение о консолидированной финансовой отчетности ОАО «Российские железные дороги» и его дочерних компаний за 2013

год. – Текст : электронный. – URL : <https://company.rzd.ru/ru/9471> (дата обращения: 22.06.2019).

28. Аудиторское заключение независимого аудитора о консолидированной финансовой отчетности акционерного общества «Федеральная пассажирская компания» и его дочерних организаций за год, закончившийся 31.12.2017. – Текст : электронный. – URL : [/http://fpc.ru/static/public/ru?STRUCTURE_ID=254](http://fpc.ru/static/public/ru?STRUCTURE_ID=254) (дата обращения: 12.08.2019).

29. Аудиторское заключение независимого аудитора о бухгалтерской (финансовой) отчетности открытого акционерного общества «Российские железные дороги» за 2018 год. – Текст : электронный. – URL : http://ir.rzd.ru/static/public/ru?STRUCTURE_ID=32 (дата обращения: 04.09.2019).

30. Годовая бухгалтерская отчетность ОАО «РЖД» за 2015 год. – Текст : электронный. – URL : <https://www.edisclosure.ru/portal/FileLoad.ashx?Fileid=1190104> (дата обращения: 24.09.2019).

31. Годовая бухгалтерская отчетность ОАО «РЖД» за 2016 год. – Текст : электронный. – URL : <https://www.edisclosure.ru/portal/FileLoad.ashx?Fileid=1314458> (дата обращения: 19.07.2019).

32. Годовая бухгалтерская отчетность ОАО «РЖД» за 2017 год. – Текст : электронный. – URL : <https://www.edisclosure.ru/portal/FileLoad.ashx?Fileid=1404078> (дата обращения: 24.07.2019).

33. Годовой отчет АО «ФПК» за 2013 год. – Текст : электронный. – URL : <https://fpc.ru/api/media/resources/353686?action=download> (дата обращения: 30.03.2019).

34. Годовой отчет АО «ФПК» за 2016 год. – Текст : электронный. – URL : <https://fpc.ru/api/media/resources/363610?action=download> (дата обращения: 26.02.2019).

35. Годовой отчет АО «ФПК» за 2017 год. – Текст : электронный. – URL : <https://fpc.ru/api/media/resources/374657?action=download> (дата обращения: 10.12.2019).

36. Годовой отчет АО «ФПК» за 2018 год. – Текст : электронный. – URL : <https://fpc.ru/api/media/resources/1517421?action=download> (дата обращения: 17.05.2020).

37. Годовой отчет АО «ФПК» за 2019 год. – Текст : электронный. – URL : <https://fpc.ru/api/media/resources/1612617?action=download> (дата обращения: 17.05.2020).

38. Годовой отчет АО «ФПК» за 2020 год. – Текст : электронный. – URL : https://www.akm.ru/upload/akmrating/FPK_annual_report_2020.pdf (дата обращения: 23.05.2021).

39. Годовая бухгалтерская отчетность ОАО «РЖД» за 2018 год. – Текст : электронный. – URL : <https://www.e-disclosure.ru/portal/FileLoad.ashx?Fileid=1495316> (дата обращения: 17.05.2020).

40. Годовая бухгалтерская отчетность ОАО «РЖД» за 2019 год. – Текст : электронный. – URL : <https://www.e-disclosure.ru/portal/FileLoad.ashx?Fileid=1616953> (дата обращения: 17.05.2020).

41. Годовая бухгалтерская отчетность ОАО «РЖД» за 2020 год. – Текст : электронный. – URL : <https://www.e-disclosure.ru/portal/FileLoad.ashx?Fileid=1683348> (дата обращения: 23.05.2021).

42. Корпоративный социальный отчет ОАО «РЖД» за 2015 год. – Текст : электронный. – URL : <https://company.rzd.ru/ru/9386> (дата обращения: 15.05.2019).

43. О создании структурных подразделений Центра фирменного транспортного обслуживания : приказ ОАО «РЖД» от 09.07.2009 № 134. – Текст : электронный. – URL : <http://docs.cntd.ru/document/902184592> (дата обращения: 28.10.2019).

44. Об утверждении перечня услуг, связанных с перевозкой грузов, по сегментам реализации : распоряжение ОАО «РЖД» от 01.08.2014 № 1783р. –

Текст : электронный. – URL : <https://docs.cntd.ru/document/420229123> (дата обращения: 02.04.2019).

45. Об утверждении регламента взаимодействия подразделений ОАО "РЖД" в процессе ведения раздельного учета расходов по видам деятельности, тарифным составляющим и укрупненным видам работ ОАО "РЖД" : распоряжение ОАО «РЖД» от 04.02.2013 № 280р. – Текст : электронный. – URL : <https://jd-doc.ru/2013/fevral-2013/4132-rasporyazhenie-oao-rzhd-ot-04-02-2013-n-280r> (дата обращения: 13.03.2018).

46. План счетов бухгалтерского учета ОАО «РЖД» ; (дата официальной публикации 19.04.2010). – Текст : электронный. – URL : <https://company.rzd.ru/ru/9353/page/105104?id=156> (дата обращения: 11.01.2021).

47. Приложение № 6 к Порядку ведения раздельного учета доходов, расходов и финансовых результатов по видам деятельности, тарифным составляющим и укрупненным видам работ открытого акционерного общества «Российские железные дороги» : приказ Министерства транспорта РФ от 31.12.2010 № 311. – Текст : электронный. – URL : <http://textarchive.ru/c-2329424-rall.html> (дата обращения: 13.04.2019).

48. Стратегия развития холдинга «РЖД» на период до 2030 года [утверждена Советом директоров ОАО «РЖД» 23.12.2013]. – Текст : электронный. – URL : http://doc.rzd.ru/doc/public/ru?id=6396&layer_id=5104&STRUCTURE_ID=704 (дата обращения: 10.08.2019).

49. Формирование системы бухгалтерского и налогового учета ОАО «РЖД» на принципах организационной и функциональной централизации (Общие центры обслуживания) : Концепция ОАО «РЖД» от 04.04.2007 № 361. – Текст : электронный. – URL : <http://jd-doc.ru/2007/aprel-2007/9617-kontseptsiya-oao-rzhd-ot-04-04-2007-n-361>(дата обращения: 07.09.2019).

Книги, статьи в журналах

50. Адамова, Г.А. Совершенствование номенклатуры статей затрат в железнодорожном строительстве / Г.А. Адамова // Консультант бухгалтера. – 2006. – № 10. – С. 79-83. – ISSN 1027-4405.

51. Аксенов, Б.А. Концепция формирования бухгалтерской и налоговой отчетности ОАО "РЖД" / Б.А. Аксенов, Д.М. Литовченко, А.В. Чоботьюко // Экономика железных дорог. – 2007. – № 8. – С. 62-65. – ISSN 1727-6500.

52. Аксенов, Б.А. Особенности учетной политики ОАО "РЖД" для целей бухгалтерского учета в 2007 году / Б.А. Аксенов, А.В. Колокуцкий, Р.В. Овсянникова // Экономика железных дорог. – 2007. – № 5. – С. 36-41. – ISSN 1727-6500.

53. Аксенов, Б.А. Реализация системы внутреннего (бухгалтерского) контроля корпорации (ОАО "РЖД") в условиях российского законодательства / Б.А. Аксенов // Экономика железных дорог. – 2008. – № 11. – С. 24-30. – ISSN 1727-6500.

54. Алданиязов, К.Н. Стратегический управленческий учет : место, роль и эффективность / К.Н. Алданиязов // Управленческий учет. – 2016. – № 3. – С. 3-9. – ISSN 1814-8476.

55. Ансофф, И. Стратегический менеджмент : монография классическое издание / И. Ансофф. – под редакцией А.Н. Петрова. – Школа современного бизнеса. Библиотека Генерального Директора. Том 8. – Москва : БизнесКом, 2010. – 342 с. – ISBN 978-5-91663-054-1.

56. Апчёрч, А. Управленческий учет: принципы и практика – Management accounting : principles & practice / А. Апчёрч ; перевод с английского И.А. Смирновой [и др.]. – Москва : Финансы и статистика, 2002. – 950 с. – ISBN 5-279-02251-9.

57. Астахов, В.П. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие для вузов / В.П. Астахов ; 5-е издание, переработанное и дополненное. – Ростов-на-Дону : ИКЦ "МарТ", 2002. – 478 с. – С. 473-475. – ISBN 5-241-00007-0.

58. Астахов, В.П. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие для вузов / В.П. Астахов ; 9-е издание, переработанное и дополненное. – Ростов-на-Дону : МарТ, 2005. – 572 с. – ISBN 5-241-00341-X.

59. Базалей, Н.Ю. Корректировка организационной структуры фирмы на основе результатов сегментарного планирования, учета и отчетности /

Н.Ю. Базалей // Учет и статистика. – 2007. – № 8. – С. 64-70. – ISSN 1994-0874. – Текст : электронный. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/korrektirovka-organizatsionnoy-struktury-firmy-na-osnove-rezultatov-segmentarnogo-planirovaniya-ucheta-i-otchetnosti?ysclid=I3rewj5qaz> (дата обращения: 28.05.2017).

60. Бакаев, А.С. Толковый бухгалтерский словарь : монография / А.С. Бакаев. – Москва : Бухгалтерский учет, 2006. – 176 с. – ISBN 5-85428-165-1.

61. Бессонова, Е.А. Другие формы годовой бухгалтерской отчетности: порядок заполнения / Е.А. Бессонова // Главбух. – 2007. – № 1. – С. 66-77. – ISSN 1029-4511.

62. Бетге, Й. Балансоведение / Й. Бетге ; перевод с немецкого У.У. Оздемирова. – под редакцией В.Д. Новодворского. – Бухгалтерский учет, 2000. – 418 с. – ISBN 5-85428-078-7.

63. Бурцев, В.В. Об эффективности учетной системы предприятия железнодорожной / В.В. Бурцев // Экономика железных дорог. – 2007. – № 5. – С. 42-48. – ISSN 1727-6500.

64. Бредихин, А.В. Разработка методики формирования сквозного технологического процесса в цифровом производстве / А.В. Бредихин, М.В. Кузнецов, Ю.М. Школьникова // Вестник Воронежского государственного технического университета. – 2019. – № 4. – С. 14-18. – ISSN 1729-6501.

65. Буссе, Р. Трансфертное ценообразование: основные проблемы (опыт Германии) / Р. Буссе // Палата налоговых консультантов. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://palata-nk.ru/global/global-experience/transfertnoe-tsenoobrazovanie-osnovnye-problemy-opyt-germanii/> (дата обращения: 12.10.2020).

66. Бычкова, С.М. Бухгалтерский учет для руководителя / С.М. Бычкова, В.А. Быков, М.Л. Пятов [и др.]. – Москва : Издательство Проспект, 2000. – 288 с. – ISSN отсутствует.

67. Вахрушина, М.А. Стандартизация российского управленческого учета как условие его дальнейшего развития / М.А. Вахрушина // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – № 5 (3). – С. 72-81. – ISSN 2408-9303 – Текст : электронный. – DOI 10.26794/2408-9303-2018-5-3-72-81. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/>

standartizatsiya-rossiyskogo-upravlencheskogo-ucheta-kak-uslovie-ego-dalneyshego-razvitiya (дата обращения: 17.03.2021).

68. Вахрушина, М.А. Управленческий учет и менеджмент: синергия единения / М.А. Вахрушина // Менеджмент и бизнес-администрирование. – 2018. – № 1. – С. 86-93. – ISSN 2075-1826. – Текст : электронный. – DOI отсутствует.– URL : https://elibrary.ru/download/elibrary_32769161_66955544.pdf (дата обращения: 11.03.2021).

69. Вахрушина, М.А. Взаимосвязь процедур управленческого учета и внутреннего контроля / М.А. Вахрушина, М.А. Пруненко // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 5 (7). – С. 80-90. – ISSN 2408-9303. – Текст : электронный. – DOI 10.26794/2408-9303-2020-7-5-80-90. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/vzaimosvyaz-protsedur-upravlencheskogo-ucheta-i-vnutrennego-kontrolya> (дата обращения: 17.02.2021).

70. Вахрушина, М.А. Анализ финансовой отчетности : учебник / М.А. Вахрушина, Н.С. Пласкова. – Москва : Вузовский учебник, 2008. – 367 с. – ISBN 978-5-9558-0436-1.

71. Вахрушина, М.А. Управленческий учет-1 : учебное пособие по программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров. Базовый курс / М.А. Вахрушина, С.А. Рассказова-Николаева, М.И. Сидорова. – Москва : БИНФА, 2011. – 173 с. – ISBN 978-5-91430-017-0.

72. Вовк, А.А. Динамика физического объема товарной продукции по видам деятельности транспортной компании / А.А. Вовк // Экономика железных дорог. – 2008. – № 5. – С.30-35. – ISSN 1727-6500.

73. Вовк, А.А. Содержание бухгалтерского баланса и группировка его актива / А.А. Вовк // Экономика железных дорог. – 2006. – № 11. – С.71-76. – ISSN 1727-6500.

74. Воробьев, В.П. Эффект инновационных процессов – генерирование денежных потоков / В.П. Воробьев, В.Ф. Минаков, Т.Е. Минакова // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2012. – № 3 (75). – С. 27-32. – ISSN 2073-0802. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL :

<https://cyberleninka.ru/article/n/effekt-innovatsionnyh-protseessov-generirovanie-denezhnogo-potoka?ysclid=l3r7dg1ktn> (дата обращения: 06.06.2020).

75. Вошина, В.М. Особенности отражения в бухгалтерском учёте выручки (доходов) от пассажирских перевозок в дальнем следовании / В.М. Вошина // Экономика железных дорог. – 2007. – № 2. – С. 48-54. – ISSN 1727-6500.

76. Гетьман, В.Г. Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие / В.Г. Гетьман В.Г., В.А. Терехова ; 2-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : Дашков и К, 2010. – ISBN: 978-5-394-01016-3.

77. Глазкова, Т.И. Управление затратами и хозяйственной деятельностью заводов по ремонту подвижного состава : монография / Т.И. Глазкова. Москва : ВИНТИ РАН. – 2008. – 248 с. – ISBN: 978-5-902928-23-2.

78. Глущенко, А.В. Совершенствование управленческого учета на основе сегментации деятельности агрохолдинга / А.В. Глущенко, Л.С. Захарова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 35 (377). – С. 15-24. – ISSN 2073-5081. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-upravlencheskogo-ucheta-na-osnove-segmentatsii-deyatelnosti-agroholdinga?ysclid=l3r7j2qo64> (дата обращения: 03.02.2018).

79. Глущенко, И.Н. Бухгалтерский управленческий учет на железнодорожном транспорте : учебное пособие для вузов железнодорожного транспорта / И.Н. Глущенко. – Москва : Учебно-методический центр по образованию на железнодорожном транспорте, 2008. – 238 с. – ISBN 978-5-89035-476-1.

80. Гомола, А.И. Бухгалтерский учет : учебник для среднего профессионального образования / А.И. Гомола. – Москва : Академия, 2004. – 382 с. – ISBN 5-7695-1940-1.

81. Горбунов, А.Р. Дочерние компании, филиалы, холдинги. Организационные структуры. Консолидированный баланс. Налоговое планирование / А.Р. Горбунов. – Москва : АНКЛ, 1997. – 150 с. – ISBN 5-86476-093-5.

82. Горячева, Н.А. Логистикоориентированный риск-менеджмент корпоративных финансов железнодорожного транспорта : монография / Н.А. Горячева, Э.А. Мамаев, С.Г. Шагинян. – Ростов-на-Дону : Ростовский государственный университет путей сообщения. – 2007. – 155 с. – ISBN 978-5-88814-219-6.

83. Градобоев, В.В. Классификация затрат организации / В.В. Градобоев, В.А. Золотов, О.В. Тихомиров // Экономика железных дорог. – 2007. – № 7. – С.47-61. – ISSN 1727-6500.

84. Гуреева, М.А. Основы экономики транспорта : учебное пособие для студентов учреждений среднего профессионального образования ; 2-е издание. – Москва : Академия. – 2014. – 192 с. – ISBN 978-5-4468-1258-5.

85. Данилин, В.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий железнодорожного транспорта : учебник для вузов железнодорожного транспорта / В.Д. Данилин. – Москва : Учебно-методический центр по образованию на железнодорожном транспорте. – 2008. – 415 с. – ISBN 978-5-89-035-516-4.

86. Дедюхина, Н.В. Использование показателей продуктивности в мониторинге инвестиционных процессов: ограничения и новые возможности / Н.В. Дедюхина // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 4. – С. 362-366. – ISSN 2618-9828.

87. Дедюхина, Н.В. Цели и задачи учетной политики организации в условиях инновационно-инвестиционного развития экономики / Н.В. Дедюхина // Управленческий учет. – 2009. – № 5. – С.84-93. – ISSN 1814-8476.

88. Дедюхина, Н.В. Методологические аспекты анализа показателей рентабельности: новые решения / Н.В. Дедюхина // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 2. – С.181-186. – ISSN 2618-9828.

89. Дедюхина, Н.В. Факторный анализ рентабельности в системе управленческого учета как инструмент повышения эффективности инвестиционных процессов / Н.В. Дедюхина // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. – 2011. – № 4 (18). – С. 220-226. – ISSN 2073-

5073.

90. Дедюхина, Н.В. 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.

91. Дедюхина, Н.В. 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.

92. Дедюхина, Н.В. 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.

93. Дедюхина, Н.В. 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.

94. Дедюхина, Н.В. 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.

95. Дедюхина, Н.В. 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.

96. Дедюхина, Н.В. 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.

97. Дедюхина, Н.В. 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.

98. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри; перевод с английского под редакцией С.А. Табалиной. – Москва : Аудит, 1997. – 560 с. – ISSN отсутствует.

99. Елисеева, И.И. Общая теория статистики : учебник / И.И. Елисеева, М.М. Юзбашев ; под редакцией И.И. Елисеевой. – 5-е издание переработанное и дополненное. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 656 с. – ISBN 5-279-02414-7. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : https://techlibrary.ru/b/2m1m1j1s1f1f1c1a_2q.2q.,_3m1i1b1a1z1f1c_2u.2u._2w1b2a1a2g_1t1f1p1r1j2g_1s1t1a1t1j1s1t1j1l1j._2004.pdf (дата обращения: 18.09.2019).

100. Елисеева, И.И. Эконометрика : учебник для бакалавриата и

магистратуры / И.И. Елисеева [и др.] ; под редакцией И.И. Елисеевой. – Москва : Юрайт. – серия : Бакалавр и магистр. – Академический курс, 2018. – 449 с. – ISBN 978-5-534-00313-0. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://urait.ru/viewer/ekonometrika-412489#page/2> (дата обращения: 12.01.2020).

101. Елисеева, И.И. Экономика знаний : условия и факторы развития / И.И. Елисеева // Экономика и управление. – 2007. – № 6 (32). – С. 23-24. — ISSN 1998-1627. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/ekonomika-znaniy-usloviya-i-factory-razvitiya?ysclid=13r7yhsxhu> (дата обращения: 22.02.2020).

102. Ефимова, О.В. Формирование процессной модели картирования сквозных процессов ОАО «РЖД» / О.В. Ефимова, Е.Б. Бабошин, Б.В. Игольников, И.Г. Матвеева // Бюллетень объединенного ученого совета ОАО «РЖД». – 2018. – № 2. – С. 50-57. – ISSN 2304-9642.

103. Жуков, В.Н. Бухгалтерский баланс : на что нужно обратить внимание при его составлении / В.Н. Жуков // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 1. – С. 26-37. – ISSN 0321-0154.

104. Журавлева, Н.А. Бухгалтерский учет на железнодорожном транспорте. Теория и практика : монография / Н.А. Журавлева [и др.] ; под редакцией Г.В. Крафт. – Москва : Техинформ, 2012. – 429 с. – ISSN отсутствует.

105. Журавлева, Н.А. Учет и отчетность по МСФО. Теория и практика применения на железнодорожном транспорте : учебное пособие / Н.А. Журавлева, Б.А. Аксёнов, А.В. Давиденко [и др.] ; под редакцией Г.В. Крафт. – Москва : А-Дизайн, 2015. – 190 с. – ISBN 978-5-9907334-0-4.

106. Золотухина, А.Д. Управленческий учет затрат и калькулирование себестоимости на предприятиях сферы услуг / А.Д. Золотухина // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 2. – С. 50-58. – ISSN 0236-2988.

107. Зимакова, Л.А. Раскрытие многогранности предприятия в интегрированном отчете / Л.А. Зимакова, Л.К. Мусипова, И.В. Шеина // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2021. – № 3 (88). – С. 63-74. – ISSN 2223-5639. – Текст : электронный. – DOI: 10.21295/2223-5639-

2021-3-63-74. – URL : https://elibrary.ru/download/elibrary_45742159_41979501.pdf
(дата обращения: 16.01.2021).

108. Ибрагимова, Д.А. Развитие учета и отчетности по сегментам / Д.А. Ибрагимова // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 7. – С. 77-79. – ISSN 0321-0154.

109. Ивашкевич, В.Б. Профессиональная ценность бухгалтерского учета / В.Б. Ивашкевич // Вестник профессиональных бухгалтеров. – Москва : Дизайн Пресс. – 2014. – № 3. – С. 4-6. – ISSN 2308-9407.

110. Ивашкевич, В.Б. Эволюция управленческого учета / В.Б. Ивашкевич // Сибирская финансовая школа, 2007. – № 1 (62). – С. 24-25. – ISSN 1993-4386. — Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : https://elibrary.ru/download/elibrary_11603802_60818307.pdf (дата обращения: 08.03.2019).

111. Каверина, О.Д. Организация управленческого учета: проблемы и суждения / О.Д. Каверина // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 8. – С. 48-61. – ISSN 1727-8058. – Текст : электронный – DOI отсутствует. – URL : https://elibrary.ru/download/elibrary_23872960_37266366.pdf (дата обращения: 07.01.2019).

112. Каверина, О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры : монография / О.Д. Каверина // Финансы и статистика, 2003. – 352 с. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://chamaeleonbook.info/download/upravlencheskiy-uchet-sistemyi-metodyi-protseduryi#form> (дата обращения: 08.05.2019).

113. Каверина, О.Д. Проблемные вопросы стратегического управленческого учета / О.Д. Каверина, В.В. Патров // Экономика и управление. – 2012. – № 5 (79). – С. 64-69. – ISSN 1998-1627.

114. Калинина, А.П. Комплексный экономический анализ предприятия : монография / А.П. Калинина, В.П. Курносова, М.Л. Слуцкий [и др.] ; под редакцией Н.В. Войтоловского, А.П. Калининой, И.И. Мазуровой. – Санкт-Петербург : Питер, 2009. – 576 с. – ISBN 978-5-91180-464-0.

115. Каморджанова, Н.А. Бихевиоризм в бухгалтерском учете /

Н.А. Каморджанова, К.А. Жемчуева // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития : материалы XV международной научной конференции Санкт-Петербург, 21 октября 2020 года – Санкт-Петербургский государственный экономический университет. – С. 25-30. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : https://www.elibrary.ru/download/elibrary_44891464_44870278.pdf (дата обращения: 14.01.2021).

116. Каморджанова, Н.А. Цифровая экономика: изменение парадигмы бухгалтерского учета / Н.А. Каморджанова // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития: материалы XII международной научной конференции Санкт-Петербург, 11 октября 2017 года. – Санкт-Петербургский государственный экономический университет. – С. 31-36. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://elibrary.ru/item.asp?id=32465121> (дата обращения: 14.01.2021).

117. Карпова, Т.П. Концепция управленческого учета на основе движения продукта и нарастания затрат в среде контроллинга / Т.П. Карпова // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 1. – С. 90-98. – ISSN 2408-9303. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/kontsepsiya-upravlencheskogo-ucheta-na-osnove-dvizheniya-produkta-i-narastaniya-zatrat-v-srede-kontrollinga?ysclid=l3ro40phoj> (дата обращения: 10.12.2020).

118. Кафтанников, А.А. Трансфертное ценообразование: комментарий изменений Налогового кодекса РФ : методическое пособие / А.А. Кафтанников. – Челябинск. – 2011. – 51 с. – ISSN 2408-9303. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : http://www.zaoclassic.ru/media/i/othr/Methodicheskoe_posobie_TCO.pdf (дата обращения: 12.08.2019).

119. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / В.Э. Керимов. – Москва : Дашков и Ко. – 2006. – 458 с. ISBN 5-91131-068-6.

120. Кизимов, А.С. Об альтернативных методах трансфертного ценообразования / А.С. Кизимов, Н.А. Кузьмина // Налоговая политика и

практика. – 2012. – № 11. – С. 78-80. – ISSN 2071-5250. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : https://www.elibrary.ru/download/elibrary_18077767_92737710.pdf (дата обращения: 20.08.2019).

121. Киндрацкая, Л.М. Николай Григорьевич Чумаченко – автор внедрения идеи управленческого учета в Советском Союзе / Л.М. Киндрацкая, Е.А. Петрик, М.И. Кутер // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 22 (268). – С. 58-64. – ISSN 2073-5081. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/nikolay-grigorievich-chumachenko-avtor-idei-vnedreniya-upravlencheskogo-ucheta-v-sovetskom-soyuze/viewer> (дата обращения: 16.08.2019).

122. Киселева, И.А. Налог на прибыль: правила расчета себестоимости продукции с учетом отраслевых особенностей / И.А. Киселева // Консультант бухгалтера. – 2008. – № 3. – С. 115-127. – ISSN 1027-4405.

123. Киселева, И.А. Учет косвенных расходов организаций / И.А. Киселева // Консультант бухгалтера. – 2007. – № 10. – С. 22-35. – ISSN 1027-4405.

124. Ковалев, В.В., Ковалев, Вит.В. Анализ баланса, или как понимать баланс / В.В. Ковалев, Вит.В. Ковалев ; 3-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : Проспект. – 2015. – 784 с. – ISBN 978-5-392-15472-2.

125. Конопляник, Т.М. Влияние антикризисных мер Правительства на организацию бухгалтерского учета в условиях короновирусной инфекции / Т.М. Конопляник. // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития : материалы XV международной научной конференции, 21 октября 2020. – Санкт-Петербургский государственный экономический университет. – Санкт-Петербург. – 2020. – С. 54-58. – ISBN 978-5-7310-5261-0. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://elibrary.ru/item.asp?id=44891498> (дата обращения: 20.02.2021).

126. Конопляник, Т.М. Проблемы теории и практики регулирования себестоимости перевозочных услуг предприятий железнодорожного транспорта / Т.М. Конопляник, В.Г. Широбокова, Ю.В. Слияков // Вопросы региональной

экономики. – 2019. – № 4 (41).– С. 147-151. – ISSN 2078-4023. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://elibrary.ru/item.asp?id=42546753> (дата обращения: 20.02.2021).

127. Бухгалтерский учет основной деятельности железных дорог : учебник для студентов вузов железнодорожного транспорта / А.П. Красов [и др.] ; под редакцией А.П. Красова. – Москва : Транспорт, 1997. – 439 с. – ISBN 5-277-01830-1.

128. Крафт, Г.В. Новый порядок учета доходов: в интересах клиентов / Г.В. Крафт // РЖД-Партнер. – 2006. – № 3. – С. 38-40. – ISSN 1607-3290.

129. Крафт, Г.В. Развитие системы бухгалтерского учета ОАО "РЖД" / Г.В. Крафт // Экономика железных дорог. – 2008. – № 6. – С. 12-15. – ISSN 1727-6500.

130. Климова, М.А. Бухгалтерский и налоговый учет прочих расходов / М.А. Климова // Налоговый вестник. – 2006. – 319 с. – ISBN 5-93094-187-4.

131. Кутепов, А.С. Основные проблемы становления сегментарного учета в России / А.С. Кутепов // Учет и статистика. – 2008. – № 11. – С. 67-71. – ISSN 1994-0874.

132. Кутер, М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета: учебное пособие / М.И. Кутер. – Москва : Финансы и статистика. Экспертное бюро. – 2000. – 544 с. – ISSN отсутствует.

133. Кузнецов, К.И. Проблемы учета грузовых вагонов и пути их решения / К.И. Кузнецов, Е.Ю. Рулева, А.А. Махлай // Экономика железных дорог. – 2007. – № 6. – С. 27-33. – ISSN 1727-6500.

134. Кузубов, С.А. Некоторые проблемы оценки качества аудита: поведенческий аспект / С.А. Кузубов // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 23. – С. 71-75. – ISSN 0321-0154.

135. Лapidус, Б.М. Ренессанс железных дорог: фундаментальные научные исследования и прорывные инновации : монография / Б.М. Лapidус, В.Е. Фортов, В.И. Колесников [и др.] ; под редакцией Б.М. Лapidуса. – Ногинск : Аналитика Родис, 2015. – 252 с. – ISBN 978-5-905277-63-4.

136. Лapidус, Б.М. Методическое обеспечение рыночных механизмов экономического управления на железнодорожном транспорте : монография / Б.М. Лapidус, Д.А. Мачерет, А.В. Рышков ; под редакцией Б.М. Лapidуса, Д.А. Мачерета. – Москва : МЦФЭР, 2007. – 160 с. – ISBN 978-5-7709-0483-3.

137. Лапинскas, А.А. Организационно-управленческие проблемы реформирования Российских железных дорог / А.А. Лапинскas // Известия Петербургского университета путей сообщения. – 2004. – № 2. – С. 196-200. – ISBN 5-7641-0124-7.

138. Лапинскas, А.А. Теоретические аспекты разработки и внедрения эффективных управленческих моделей на железнодорожном транспорте / А.А. Лапинскas, Т.Г. Содномбалова // Известия Петербургского университета путей сообщения. – 2013. – № 4 (37). – С. 163-168. – ISSN 1815-588X.

139. Ларионов, А.Д. Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов : учебно-практическое пособие для вузов / А.Д. Ларионов. – Москва : Проспект, 2005. – 318 с. – ISBN 5-98032-732-0.

140. Липунова, С.А. О корректировке Номенклатуры прямых затрат, отнесенных к затратам путевого хозяйства / С.А. Липунова // Экономика железных дорог. – 2006. – № 4. – С. 51–67. – ISSN 1727-6500.

141. Львова, Д.А. Реформирование законодательства о бухгалтерском учете в России на рубеже XIX - XX вв. / Д.А. Львова // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 21. – С. 56-61. – ISSN 0321-0154.

142. Лысенко, Д.В. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / Д.В. Лысенко. – Москва : ИНФРА-М, 2016. – 477 с. – ISBN 978-5-16-101732-6.

143. Малиновская, Н.В. Интегрированная отчетность : учебник / Н.В. Малиновская. – Москва : Кнорус, 2021. – 224 с. – ISBN 978-5-406-06541-9.

144. Малиновская, Н.В. Управленческий учет и анализ в обеспечении устойчивого развития предприятий / Н.В. Малиновская. // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. — № 9 (138). – С. 38-40. – ISSN 2073-039X. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/upravlencheskiy-uchet-i-analiz-v-obespechenii->

ustoychivogo-razvitiya-predpriyatiy (дата обращения: 26.05.2020).

145. Малов, В.А. Классификация объектов основных средств железнодорожного транспорта / В.А. Малов, Л.А. Крищенко, Н.В. Храмченкова, А.О. Обрядчикова // Экономика железных дорог. – 2007. – № 8. – С. 66-70. – ISSN 1727-6500.

146. Малышева, Н.И. Развитие инновационной деятельности структурных подразделений железных дорог / Н.И. Малышева, Е.В. Самойлова // Экономика железных дорог. – 2006. – № 11. – С. 77-85. – ISSN 1727-6500.

147. Маренков, Н.Л. Бухгалтерская отчетность и международные стандарты : учебное пособие / Н.Л. Маренков. – Москва : Флинта : МПСИ, 2006. – 271 с. – ISBN 5-89349-941-7. – С. 134-135.

148. Маркова, В.Д. Стратегический менеджмент: курс лекций / В.Д. Маркова, С.А. Кузнецова. – Москва : ИНФРА-М, 2008. – 288 с. – ISBN 978-5-16-002298-7.

149. Массарыгина, В.Ф. О методах учета выручки перевозчика (Организация учетного процесса при ориентации перевозчика на формирование финансовой отчетности на основе таких учетных систем, как РСБУ, МСФО и US GAAP) / В.Ф. Массарыгина // Экономика железных дорог. – 2008. – № 5. – С. 48-56. – ISSN 1727-6500.

150. Маховикова, Г.А. Методы трансфертного ценообразования: условия и проблемы применения / Г.А. Маховикова. // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – № 1. – С. 36-43. – ISSN 1999-849X. — Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/metody-transfertnogo-tsenoobrazovaniya-usloviya-i-problemy-primeneniya?ysclid=13rp6vvhxa> (дата обращения: 20.11.2019).

151. Маховикова, Г.А. Ценообразование : учебник и практикум / Г.А. Маховикова. – 6-е издание, переработанное и дополненное. – под редакцией Г.А. Маховиковой. Москва : Юрайт, 2014. – 463 с. – ISBN 978-5-9916-3276-8.

152. Минаков, В.Ф. Феномен конвергенции информационных и материальных потоков в экономических процессах / В.Ф. Минаков, О.Ю. Шепелёва, П.Ю. Шепелёв // Правовая информатика. – 2018. – № 3. – С. 70-

74. – ISSN 1994-1404. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/fenomen-konvergentsii-informatsionnyh-i-materialnyh-potokov-v-ekonomicheskikh-protsekh?ysclid=13rp9s9x97> (дата обращения: 12.07.2020).

153. Муравицкая, Н.К. Бухгалтерский учет, финансовый учет, управленческий учет, финансовая отчетность : учебное пособие для вузов / Н.К. Муравицкая, Г.И. Лукьяненко. – Москва : КНОРУС, 2005. – 522 с. – ISBN 5-85971-149-2.

154. 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](https://doi.org/10.26794/2408-9303-2021-8-1-62-73).

155. 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.

156. 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.

157. 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.

158. 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.

159. 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.

160. 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.

161. 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.

162. Назарова, В.А. Трансфертное ценообразование и мотивация в управлении холдингом / В.А. Назарова // Экономические науки. – 2016. – № 1 (134). – С. 146-149. – ISSN 2072-0858.

163. Найт, Ф.Х. Риск, неопределенность и прибыль / Ф.Х. Найт. – Москва : Дело. – 2003. – 360 с. – ISBN 5-7749-0306-0.

164. Несветайлов, В.Ф. Стратегический управленческий учет на основе прогнозного баланса: монография / В.Ф. Несветайлов ; под редакцией В.В. Панкова. – Москва : Московские учебники, 2010. – ISBN 978-5-7853-1365-1.

165. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; перевод с английского под редакцией Я.В. Соколова. – 2-е издание. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 496 с. – ISBN 5-279-01851-1.

166. Новикова, И.Г. Основы управленческого учета. Определение управленческого учета / И.Г. Новикова // Консультант бухгалтера. – 2006. – № 11. – С. 124-136. – ISSN 1027-4405.

167. Орехов, А.М. Философия экономики в России: рождение традиции : монография / А.М. Орехов. – Москва : ИНФРА-М, 2014. – 140 с. – ISBN 978-5-16-005478-0.

168. Остаев, Г.Я. Управленческий учет: учебник / Г.Я. Остаев. – Москва : Дело и сервис, 2015. – 272 с. – ISBN 978-5-8018-0669-3.

169. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учебник / В.Ф. Палий. — 5-е издание, исправленное и дополненное.

— Москва : ИНФРА-М. – 2012. – 512 с. – ISBN 978-5-16-004859-8.

170. Раметов, А.Х. Модели построения управленческого учета в сельскохозяйственных организациях : монография / А.Х. Раметов. – Москва : Дашков и Ко, 2012. – 171 с. – ISBN 978-5-394-01788-9.

171. Раметов, А.Х. Модель управленческого учета в сельскохозяйственных организациях / А.Х. Раметов. // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 5. – С. 120-121. – ISSN 0321-0154. – Текст : электронный. – URL : https://www.elibrary.ru/download/elibrary_21530922_72083413.pdf (дата обращения: 08.05.2019).

172. Раметов, А.Х. Моделирование сегментов деятельности сельскохозяйственных организаций для целей управленческого учета / А.Х. Раметов, Ш.У. Салиева, Б.А. Раметова. // Вестник российского государственного аграрного заочного университета. – 2012. – № 13. – С. 169-173. – ISSN: 2075-3756. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : https://www.elibrary.ru/download/elibrary_20161945_45968911.pdf (дата обращения: 08.05.2019).

173. Резниченко, В.Г. Эффективность перехода на общие центры обслуживания бухгалтерий крупных корпораций (на примере ОАО «РЖД») / В.Г. Резниченко, Ф.Б. Риполь-Сарагоси. // Учет и статистика. Ростовский государственный экономический университет. – 2008. – № 11. – С. 105-110. – ISSN 1994-0874. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/effektivnost-perehoda-na-obshchie-tsentry-obsluzhivaniya-buhgalteriy-krupnyh-korporatsiy-na-primere-oao-rzhd> (дата обращения: 07.09.2018).

174. Рожнова, О.В. Гармонизация учета, аудита и анализа в условиях цифровой экономики / О.В. Рожнова. // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – № 5 (3). – С. 16-23. – ISSN 2408-9303. – Текст : электронный. – DOI 10.26794/2408-9303-2018-5-3-16-23. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/garmonizatsiya-ucheta-audita-i-analiza-v-usloviyah-tsifrovoy-ekonomiki?ysclid=l3rq07aahr> (дата обращения: 12.02.2021).

175. Рубежанский, П.Н. Управление издержками функциональных дирекций ОАО «РЖД» на завершающем этапе реформы / П.Н. Рубежанский. – Новосибирск : Препринт, 2013. – № 13. – 48 с. – ISSN отсутствует.

176. Савицкий, Д.В. Преимущества нормативного метода учёта затрат и калькулирования работ на ремонтных предприятиях железнодорожного транспорта / Д.В. Савицкий // Наука и техника транспорта. – 2007. – № 1. – С. 42-46. – ISSN 2074-9325.

177. Садыкова, Т.М. Методологические подходы к формированию учетной информации о деятельности центров ответственности / Т.М. Садыкова. // Вестник саратовского государственного социального-экономического университета. – 2011. – № 5. – С. 151-154. – ISSN: 1994-5094. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/metodologicheskie-podhody-k-formirovaniyu-uchetnoy-informatsii-o-deyatelnosti-tsentrov-otvetstvennosti?ysclid=l3rq2l4hc2> (дата обращения: 07.09.2019).

178. Саитбатталова, Л.Ф. Система сквозного складирования (кросс-докинг) / Л.Ф. Саитбатталова // Научный альманах. – 2015. – № 12. – С. 380-382. – eISSN 2411-7609.

179. Сидорова, М.И. Управленческий учет как элемент единого информационного пространства организации / М.И. Сидорова, А.А. Гуляева. // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 5. – С. 50-65. – ISSN 2408-9303. – Текст : электронный. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/upravlencheskiy-uchet-kak-element-edinogo-informatsionnogo-prostranstva-organizatsii?ysclid=l3rq51cao1> (дата обращения: 11.02.2021).

180. Семиколенова, М.Н. Организационно-методические аспекты управленческого учета по сегментам деятельности / М.Н. Семиколенова // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 5. – С. 41-52. – ISSN 1727-8058.

181. Ситникова, В.А. Реализация принципов бухгалтерского учёта и отчётности в отечественной и международной практике / В.А. Ситникова // Современный бухучет. – 2007. – № 11. – С. 16-23. – ISSN отсутствует.

182. Смирнова, С.А. Новое в учете основных средств / С.А. Смирнова //

Бухгалтерский учет, 2006. – 271 с. – ISBN 15161-4484.

183. Смирнова, Т.И. Какие изменения необходимо внести в учетную политику на 2008 год / Т.И. Смирнова // Консультант бухгалтера. – 2008. – № 1. – С. 25-34. – ISSN 1027-4405.

184. Соколов, А.А. Учет по сегментам деятельности коммерческой организации: формирование и анализ : монография/ А.А. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 288 с. – ISBN 5-279-02987-4.

185. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет и экономический кризис / Я.В. Соколов. // Вестник Санкт-Петербургского университета. – Экономика. – 2009. – № 2. – С. 12-19. – ISSN 1026-356X. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/buhgalterskiy-uchet-i-ekonomicheskij-krizis> (дата обращения: 06.03.2019).

186. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета : учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 272 с. – ISBN 5-279-02497-X.

187. Сотникова, Л.В. Бухгалтерская отчетность за 2005 год (особенности раскрытия информации об отдельных активах, обязательствах, хозяйственных операциях) / Л.В. Сотникова // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 24. – С. 5-18. – ISSN 0321-0154.

188. Сотникова, Л.В. Изменение учетной политики в 2008 году / Л.В. Сотникова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 4. – С. 5-10. – ISSN 0321-0154.

189. Сотникова, Л.В. Отчет о движении денежных средств и Приложение к бухгалтерскому балансу / Л.В. Сотникова // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 2. – С. 25-41. – ISSN 0321-0154.

190. Социальная хартия российского бизнеса / Российский союз промышленников и предпринимателей / Редакция 2007 года. – Москва. – 2008. – Текст : электронный. – URL : http://www.roscomsys.ru/upload/docs/socialnaja_khartija__rossijskogo_biznesa.pdf (дата обращения: 30.03.2018).

191. Структура управления перевозками. – Текст : электронный. – URL :

https://studwood.net/1691828/tehnika/struktura_upravleniya_perevozkami?ysclid=I3rrw7hvvu (дата обращения: 03.05.2019).

192. Татуева, Ф.Б. Формирование затрат по центрам ответственности в сельскохозяйственных предприятиях / Ф.Б. Татуева, М.К. Абрегова // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 1. – С. 23-25. – ISSN 0236-2988.

193. Ткач, В.И. Управленческий учет на предприятиях сферы услуг : учебное пособие для студентов экономических специальностей вузов / В.И. Ткач, О.Н. Гончаренко. – Москва : МарТ, 2004. – 160 с. – ISBN 5-241-00137-9.

194. Ткач, В.И. Управленческий учет : международный опыт / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – Москва : Финансы и статистика, 1994. – 144 с. – ISBN 5-279-01067-7.

195. Федоров, Е.А. Финансовая бухгалтерская отчетность организаций железнодорожного транспорта : учебное пособие для вузов железнодорожного транспорта / Е.А. Федоров, Л.Г. Баранова, В.С. Федорова [и др.] ; под редакцией Е.А. Федорова. – Москва : Учебно-методический центр по образованию на железнодорожном транспорте, 2008. – 422 с. – ISBN 978-5-89035-506-5.

196. Федорович, Т.В. Анализ консолидированной отчетности транспортной корпорации (в т. ч. ОАО "РЖД") / Т.В. Федорович // Экономика железных дорог. – 2009. – № 2. – С. 59-72. – ISSN 1727-6500.

197. Федорович, Т.В. Учетная политика на 2008 год / Т.В. Федорович // Практический бухгалтерский учет. – 2007. – № 12. – С. 9-19. – ISSN 1609-8579.

198. Хиггинс, Р.С. Финансовый менеджмент: управление капиталом и инвестициями / Р.С. Хиггинс ; перевод с английского А.Н. Свирид. – Москва : И.Д. Вильямс, 2013. – 464 с. – ISBN 978-5-8459-1828-4.

199. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; перевод с английского под редакцией Я.В. Соколова. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 416 с. – ISBN 5-279-01212-2.

200. Хоружий, Л.И. Анализ новелл законодательства о бухгалтерском учете и налогообложении в Российской Федерации / Л.И. Хоружий // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2017. – № 5. – С. 17-22. – ISSN 2308-9407. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL :

<https://www.ipbr.org/projects/vestnik/editions/2017/5/khoruzhiy/?ysclid=l3rqe1p7nj>
(дата обращения: 02.01.2018).

201. Управленческий учет в сельском хозяйстве: учебник / Л.И. Хоружий [и др.] ; под редакцией Л.И. Хоружий. – Москва : Инфра-М, 2018. – 207 с. – ISBN 978-5-16-006407-9.

202. Храмова, Е.А. Управленческий учет и анализ в агрохолдингах на основе сегментарного подхода : монография / Е.А. Храмова, Н.Ф. Колесник, Москва : Экономическая газета, 2013. – 252 с. – ISBN 978-5-905735-47-9.

203. Хэлворсон, Х.Г. Психология мотивации: как глубинные установки влияют на наши желания и поступки / Х.Г. Хэлворсон, Т. Хиггинс ; перевод с английского М. Мацковской. – Москва : Манн, Иванов и Фербер, 2014. – 272 с. – ISBN 978-5-91657-974-1.

204. Чайковский, Д.В. Основная модель управленческой отчетности в формате МСА / Д.В. Чайковский // Управленческий учет. – 2011. – № 1. – С. 98-104. – ISSN 1814-8476. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://dis.ru/library/510/27894/> (дата обращения: 21.01.2018).

205. Часовская, М.Н. Аудит консолидированной и сегментной отчетности / М.Н. Часовская // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 6. – С. 61-68. – ISSN 1727-8058.

206. Черных, И.Н. Экономическая природа, сущность и содержание учета по центрам ответственности, развитие его понятийного аппарата / И.Н. Черных // Вестник Воронежского государственного университета : серия экономика и управление. – 2007. – № 1. – С. 134-136. – ISSN 1814-2966. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/ekonomicheskaya-priroda-suschnost-i-soderzhanie-ucheta-po-tsentrarn-otvetstvennosti-razvitie-ego-ponyatiynogo-apparata> (дата обращения 11.06.2020).

207. Чуприкова, З.В. Аудит основных на предприятиях железнодорожного транспорта / З.В. Чуприкова // Железнодорожный транспорт. – 2007. – № 2. – С. 61-64. – ISSN 0044-4448.

208. Чуприкова, З.В. Особенности аудита на предприятиях

железнодорожного транспорта / З.В. Чуприкова, А.А. Вовк // Железнодорожный транспорт. – 2006. – № 10. – С. 60-63. – ISSN 0044-4448.

209. Шароватова, Е.А. Методика балансового обобщения в системе управленческого учета / Е.А. Шароватова // Вестник Донского государственного технического университета. – 2011. – № 8-2 (59). – С. 1463-1469. – ISSN 1992-5980. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/metodika-balansovogo-obobscheniya-v-sisteme-upravlencheskogo-uchyota> (дата обращения: 14.03.2020).

210. Шароватова, Е.А. Организация бюджетирования в модуле управленческого учета / Е.А. Шароватова // Вестник Донского государственного технического университета. – 2011. – № 7 (58). – С. 1097-1103. – ISSN 1992-5980. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/organizatsiya-byudzhetrovaniya-v-module-upravlencheskogo-ucheta> (дата обращения: 14.03.2020).

211. Шароватова, Е.А. Оценка экономических последствий управленческого учета / Е.А. Шароватова // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2011. – № 10 (34). – С. 31. – eISSN 1999-4516. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-ekonomicheskikh-posledstviy-upravlencheskogo-ucheta> (дата обращения: 14.03.2020).

212. Шароватова, Е.А. Приемы стандартизации управленческого учета на этапе заготовительной деятельности / Е.А. Шароватова // Учет и статистика. – 2011. – № 2 (22). – С. 5-11. – ISSN 1994-0874. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-ekonomicheskikh-posledstviy-upravlencheskogo-ucheta> (дата обращения 14.03.2020).

213. Шароватова, Е.А. Причинно-следственная связь в эволюции развития управленческого учета / Е.А. Шароватова // Учет и статистика. – 2011. – № 3 (23). – С. 34-40. – ISSN 1994-0874. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/prichinno-sledstvennaya-svyaz-v-evolyutsii-razvitiya-upravlencheskogo-ucheta?ysclid=l3rrdg3lko> (дата обращения: 14.03.2020).

214. Швецова, Ю.С. Нормативно-правовое регулирование учета затрат и

калькулирования себестоимости продукции предприятия / Ю.С. Швецова, О.В. Почекаева // Экономические исследования и разработки. – 2020. – № 6. – С. 7-14. – eISSN 2542-0208. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://elibrary.ru/item.asp?id=43784726> (дата обращения 12.03.2021).

215. Швецова, Ю.С. Понятие и сущность затрат и калькулирования себестоимости продукции предприятия / Ю.С. Швецова, О.В. Почекаева // Экономические исследования и разработки. – 2020. – № 6. – С. 15-21. – eISSN 2542-0208. – Текст : электронный. – DOI отсутствует – URL : <https://elibrary.ru/item.asp?id=43784727> (дата обращения: 12.03.2021).

216. Шеремет, А.Д. Управленческий учет : учебное пособие / А.Д. Шеремет, Е.Н. Курганова, М.Р. Эдгулов ; под редакцией А.Д. Шеремета. – 2-е издание, исправленное. – Москва : ФБК-ПРЕСС, 2001. – 512 с. – ISBN 5-89240-029-8.

217. Юсупова, С.Я. Контроллинг в системе управленческого учета/ С.Я. Юсупова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 10. – С. 64-66. – ISSN 0321-0154.

218. Якубова, О.Н. Бухгалтерский учет по новым стандартам / О.Н. Якубова // Консультант бухгалтера. – 2009. – № 2. – С. 24-28. – ISSN 1027-4405.

219. Янковский, К.П. Управленческий учет : учебное пособие. Стандарт третьего поколения / К.П. Янковский, И.Ф. Мухарь // Санкт-Петербург : Питер, 2011. – 368 с. – ISBN 978-5-459-00332-1.

220. Ярусев, Б.А. Без учета нет внедрения / Б.А. Ярусев // Октябрьская магистраль. – 2007. – № 44. – С. 4. – ISSN отсутствует.

Зарубежные источники

221. Ball, R., Kothari, S., Robin, A. The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings // Journal of Accounting and Economics. – 2000. – № 29. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://scholar.google.com/citations> (дата обращения: 15.12.2020).

222. Bouquin, H. Le contrôle de gestion. Editeur Presses Universitaires de France – PUF. – 1996.

223. De Bodt. La maîtrise des coûts et des marges dans l'entreprise: direct costing, profit planning. Editeur Dunod. – 1991.

224. Mazars, R. Calcul et contrôle des prix de revient. Editeur J. Delmas. – 1978.

225. Orlandi, A., Iervolino, R., Latino, M.C. Methodologies for Applying Transfer Pricing Adjustments to Comparable Companies Following the COVID-19 Economic Downturn. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2020_06_int_2.html (дата обращения: 12.09.2020).

226. Petruzzi, R., Myzithra, A. Substance in Transfer Pricing in a Post-BEPS World and Beyond. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2020_06_o2_1.html (дата обращения: 12.09.2020).

227. Phelizon, J.-F. Gestion stratégique des coûts et des prix dans l'entreprise. Editeur Elsevier Masson. – 1997.

Диссертации

228. Базалей, Н.Ю. Развитие концепции сегментарного учета, отчетности и анализа в системе управления коммерческими организациями : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Наталья Юрьевна Базалей ; Ростовский государственный экономический университет. – Текст : электронный. – URL : <http://dlib.rsl.ru/viewer/01003167982#?page=1> (дата обращения: 28.05.2018).

229. Белоглазова, Л.П. Сегментный учет, отчетность и анализ в системе внутренних экономических отношений организации : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Людмила Петровна Белоглазова ; Казанский финансово-экономический институт, Казань. – 2003. – 197 с.

230. Вербов, Д.М. Совершенствование управления производственно-финансовой деятельностью железнодорожной компании : 08.00.05 «Экономика и

управление народным хозяйством» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Дмитрий Михайлович Вербов ; Петербургский государственный университет путей сообщения МПС РФ. – 2003. – 197 с.

231. Воробьев, Н.Н. Развитие сегментарного учета и отчетности в условиях корпоративного управления : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Николай Николаевич Воробьев ; Ростовский государственный экономический университет. – 2009. – 145 с. – Текст : электронный. – URL : <http://sigla.rsl.ru/table.jsp?f=1016&t=3&v0>, (дата обращения: 19.10.2019).

232. Коляго, М.Д. Сегментарная отчетность в системе управления предприятием : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Коляго Мария Дмитриевна ; МГУ им. М.В. Ломоносова. – Москва. – 1997. – 210 с. – Текст : электронный. – URL : <https://dvs.rsl.ru/nlr/Vrr/SelectedDocs?docid.pdf> (дата обращения: 12.01.2018).

233. Монакова, Л.С. Методика формирования и анализа сегментарной отчетности группы компаний : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Монакова Лариса Сергеевна ; Воронежский государственный университет. – 2010. – 23 с.

234. Соколов, А.А. Методология и практика сегментарного учета и отчетности коммерческих организаций : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук / Соколов Александр Алексеевич ; Всероссийский заочный финансово-экономический институт. – 2005. – 54 с.

235. Тургаева, А.А. Управленческий учет по сегментам деятельности рисоводческих предприятий (на примере Астраханской области) : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Аксана Альбековна Тургаева ; Астрахань. – 2002. – 23 с.

236. Хасиев, С.А. Развитие учетно-аналитического обеспечения сегментов агропромышленного холдинга : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Хасиев Сайд-Ахмет Якубович ; Марийский государственный технический университет. – 2012. – 154 с. – Текст : электронный. – URL : <http://dlib.rsl.ru/viewer/01005044751#?page=1> (дата обращения: 28.05.2019).

237. Чикишева, А.Н. Развитие бухгалтерского учета и отчетности по сегментам деятельности лесопромышленных организаций : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Чикишева Анна Николаевна ; Российский государственный аграрный университет. – 2010. – 193 с. – Текст : электронный. – URL : <http://sigla.rsl.ru/table.jsp?f=1016&t=3&v> (дата обращения: 12.06.2019).

238. Шпакова, Л.В. Формирование и анализ сегментарной отчетности организаций потребительской кооперации : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Шпакова Лидия Владимировна ; Саратовский государственный социально-экономический университет. Саратов. – 2009. – 20 с. – Текст : электронный. – URL : <https://www.dissercat.com/content/formirovanie-i-analiz-segmentarnoi-otchetnosti-organizatsii-potrebitelskoi-kooperatsii/read> (дата обращения: 12.04.2019).

239. Эдгулов, М.Р. Сегментарный управленческий учет доходов и расходов : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Эдгулов Мурат Русланович ; Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов. Санкт-Петербург. – 2008. – 17 с. – Текст : электронный. – URL : <https://dspace.kpfu.ru/xmlui/viewer?file=107506;0793649.pdf&sequence=1&isAllowed=y> (дата обращения: 11.05.2020).

Стандарты МСФО

240. МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» / введен в действие для

применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. – Текст : электронный. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193570/fd95875ff22adfce475969f5a9418e69bb0f1fc5/ (дата обращения: 08.02.2019).

241. Международный стандарт финансовой отчетности IAS 14 «Сегментная отчетность» (заменен МСФО IFRS 8). – Текст : электронный. – URL : https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=2377-msfo_ias_14_segmentnaya_otchetnost_uchebnoe_posobie (дата обращения: 02.02.2019).

242. Стандарт финансового учета США «Раскрытие информации о сегментах компании и связанной информации» (SFAS 131). – Текст : электронный. – URL : http://www.kpmg.com/RU/ru/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/ifrs-publications/Documents/First_Impressions_FRS8_rus.pdf (дата обращения: 15.02.2019).

Бюллетени

243. Информационно-статистический бюллетень Транспорт России январь-декабрь 2020 года / Министерство транспорта Российской Федерации. – Москва. – 2021. – Текст : электронный. – URL : <https://mintrans.gov.ru> (дата обращения: 15.03.2021).

244. Статистический сборник Транспорт в России 2020 / Федеральная служба государственной статистики. – Москва. – 2020. – Текст : электронный. – URL : <https://rosstat.gov.ru> (дата обращения: 15.03.2021).

Электронные ресурсы

245. Электронный ресурс. – URL : <http://www.rzd.ru> (дата обращения: 02.06.2017).

246. Электронный ресурс. – URL : <https://company.rzd.ru> (дата обращения: 02.02.2021).

Приложение А

(информационное)

Форма управленческой отчетности 7-у предприятие

Управленческая отчетность
 ОАО «Российские железные дороги»
 о расходах
 за ____ 202__ года

руб.

Номер строки	Номер статьи	Наименование статьи	Расходы								
			Затраты на оплату труда	Отчисления на социальные нужды	Материальные затраты				Амортизация	Прочие затраты	Всего затрат
					Материалы	Топливо	Электроэнергия	Прочие материальные затраты			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Источник [45].

Приложение Б

(информационное)

Форма управленческой отчетности 2-у

Управленческая отчетность ОАО «Российские железные дороги»

по видам деятельности

за _____ 20__ года

тыс. руб.

Вид деятельно сти	Код стро ки	Дохо ды	Расхо ды	Резуль тат от обычн ых видов деятел ьности	Прочие		С учетом прочих		Результат финансово- хозяйственн ой деятельност и
					Дохо ды	Расхо ды	Дохо ды	Расхо ды	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Источник [47].

Приложение В

(информационное)

Структура процессного сегмента «Грузовые перевозки»

по видам деятельности



Источник: разработано автором.

Приложение Г

(информационное)

Структура процессного сегмента «Пассажирские перевозки»

по видам деятельности



Источник: разработано автором.

Приложение Д
(информационное)

Структура процессного сегмента «Предоставление услуг инфраструктуры»
по видам деятельности



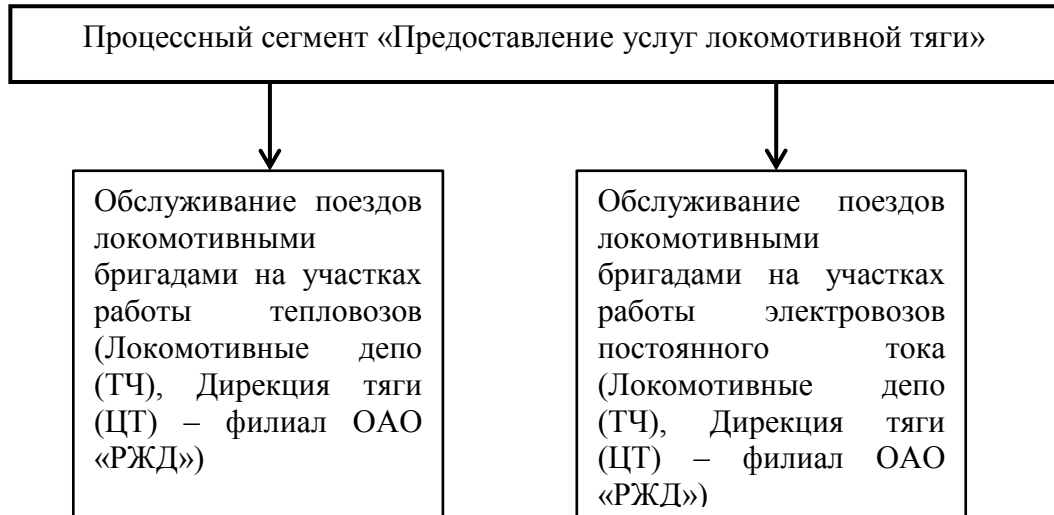
*Управления находятся в составе Центральной Дирекции инфраструктуры – филиала ОАО «РЖД»

**Службы находятся в составе Региональных Дирекций инфраструктуры и функционально подчиняются Управлениям

Источник: разработано автором.

Приложение Е
(информационное)

Структура процессного сегмента «Предоставление услуг
локомотивной тяги» по видам деятельности



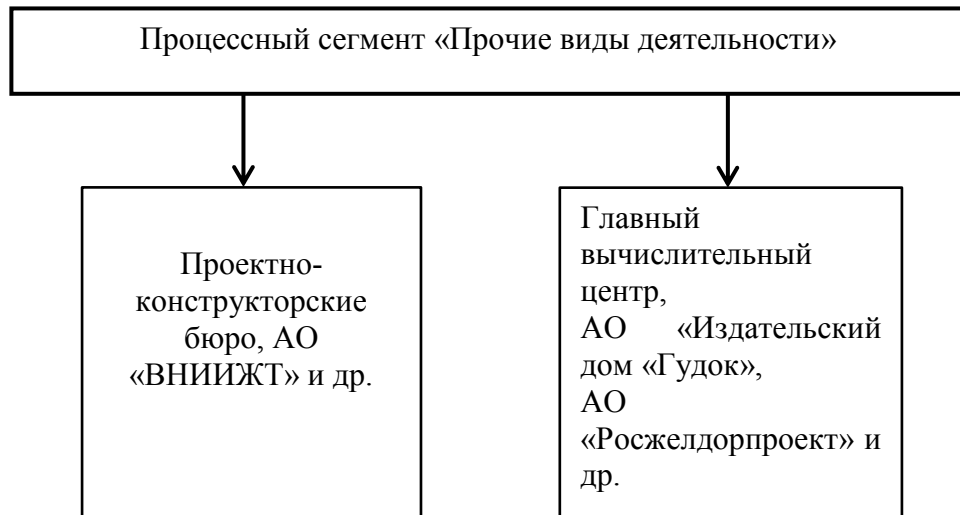
Источник: разработано автором.

Приложение Ж

(информационное)

Структура процессного сегмента «Прочие виды деятельности»

по отдельным видам деятельности



Источник: разработано автором.

Приложение И

(информационное)

Характеристика различных подходов к определению категории «сегмент»

Таблица И.1 – Различные подходы к определению категории «сегмент»

Источник информации	Определение категории «сегмент»
1	2
ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» [19]	Выделение сегментов заключается в обособлении информации о части деятельности организации: а) которая способна приносить экономические выгоды и предполагает соответствующие расходы (включая подразумеваемые выгоды и расходы от операций с другими сегментами); б) результаты которой систематически анализируются лицами, наделенными в организации полномочиями по принятию решений в распределении ресурсов внутри организации и оценке этих результатов; в) по которой могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации.
МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» [240]	Операционный сегмент – это компонент предприятия: а) который задействован в деятельности, от которой оно может генерировать доходы и нести расходы (включая доходы и расходы, связанные с операциями с другими компонентами того же предприятия), б) операционные результаты которого регулярно рассматриваются руководителем предприятия, отвечающим за операционные решения, чтобы принять решения о ресурсах, которые должны быть распределены на сегмент, и оценить результаты его деятельности, с) в отношении которого имеется дискретная финансовая информация.
МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность» [241]	Стандарт требовал выделения двух категорий сегментов: первичных и вторичных. Первичные сегменты выделялись на основе связанной продукции и услуг, вторичные сегменты выделялись по географическим регионам.
Чикишева А.Н. [237]	Сегмент – это экономическая и информационная единица, выступающая комплексным объектом бухгалтерского учета и отчетности по сегментам деятельности организаций.
Соколов А.А. [234]	Сегменты деятельности (сегменты бизнеса) – виды деятельности (продукции, работ, услуг) организации, структурные подразделения, центры ответственности или части внешней среды (регион, рынок сбыта, группа потребителей), выделенные для целей сегментарного учета.

Продолжение Таблицы И.1

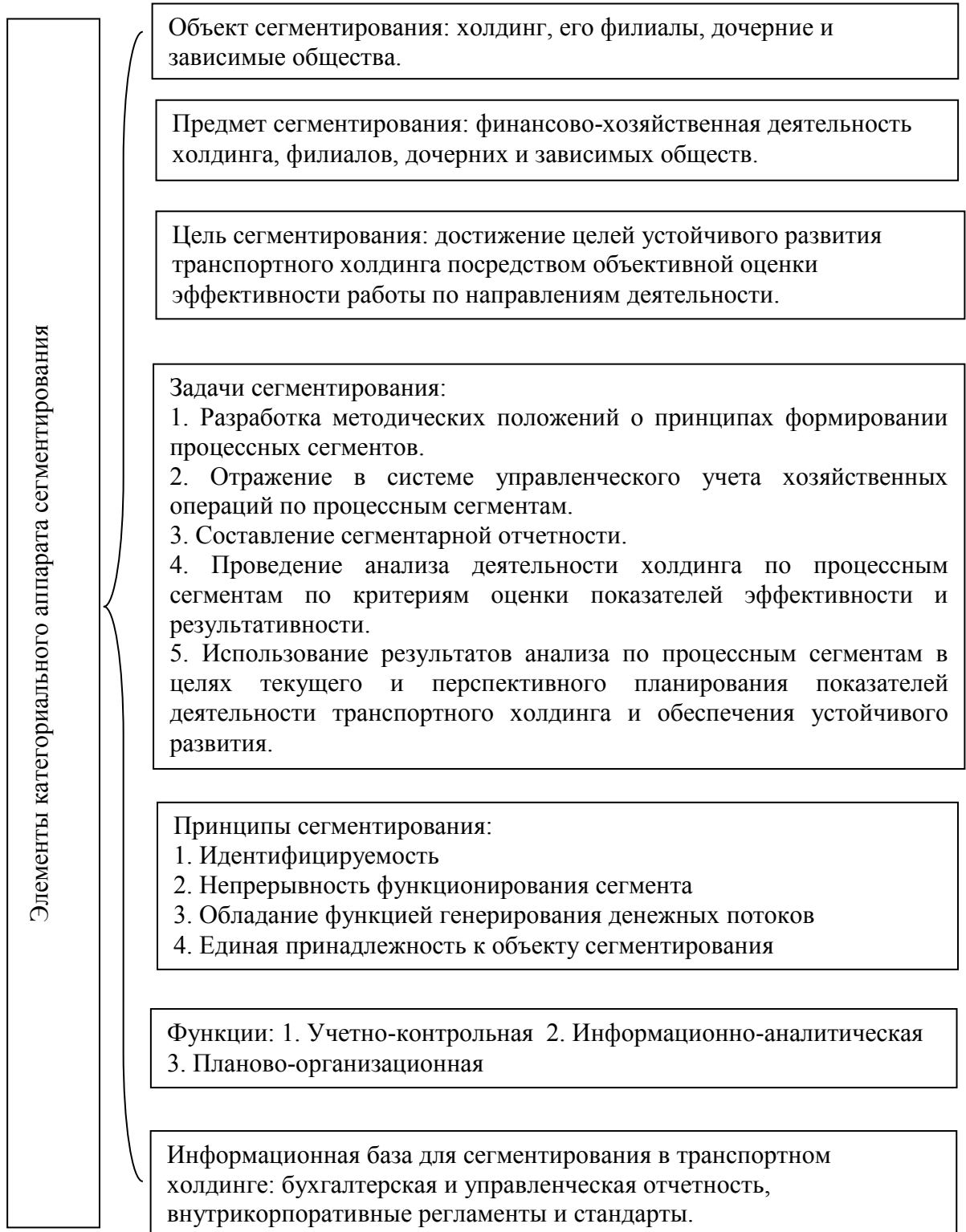
1	2
Коляго М.Д. [232]	Сегмент бизнеса – единица учета, характеризующая природу товара (услуги), природу производственных процессов, основные группы покупателей, каналы реализации товаров (услуг), методы и формы организации деятельности на предприятии.
Семиколонова М.Н. [180]	Центр ответственности – сегмент деятельности организации, выделенный с целью контроля за результатами его деятельности.
	Сегмент деятельности в управленческом учете – единица аналитического учета, представляющая собой определенную ступень классификации объектов управленческого учета, детализирующая необходимую учетную информацию для целей менеджмента.
Раметов А.Х. [170, с.172]	Сегмент деятельности организации как самостоятельные учетно-отчетные единицы.
Глущенко А.В., Захарова Л.С. [78, с. 17]	Сегмент – основная информационная единица управленческого учета, выделяемая для получения отчетной и прогнозной информации. Сегмент – составная часть сферы деятельности организации. Сегмент выступает объектом управления, то есть объектом учета, анализа, планирования и контроля.
Воробьев Н.Н. [231]	Сегменты как учетно-отчетные единицы.
Шеремет А.Д. [216]	Сегмент – часть предприятия, работающая на внешнего потребителя или представляющая относительно самостоятельное структурное подразделение.
Друри К. [98]	Центр ответственности может быть определен как сегмент фирмы (организации), где управляющий несет ответственность за работу сегмента.
Ги Мотэ де Нарбонн (Ткач В.И., Ткач М.В. цитируют в своей работе) [194]	Экономическая и информационная единица, в рамках которой регулярно соизмеряются возможности и фактическая их реализация по доходам, расходам и результатам.
Ткач В.И., Ткач М.В. [194]	Внутренние (традиционные) сегменты деятельности - готовые изделия, центры ответственности, заказы. Внешние сегменты деятельности – типы и классы покупателей, каналы распределения, географические зоны реализации, потребность в продукте и другие. Сегмент «Готовая продукция» имеет двойственный характер, то есть одновременно внутренний и внешний. Этот сегмент позволяет перейти в калькулировании от внутренних элементов к внешним.

Источник: составлено автором.

Приложение К

(информационное)

Элементы категориального аппарата методического обеспечения сегментирования в системе управленческого учета транспортного холдинга



Источник: разработано автором.

Приложение Л
(информационное)

Показатели официальной отчетности ОАО «РЖД»

Таблица Л.1 – Официальная информация о доходах, расходах и финансовых результатах ОАО «РЖД» по направлениям деятельности за 2014 - 2020 годы

млрд. руб.

Направление деятельности	2014 год	2015 год	Темп прироста 2015 /2014, %	2016 год	Темп прироста 2016/2015, %	2017 год	Темп прироста 2017/2016, %	2018 год	Темп прироста 2018/2017, %	2019 год	Темп прироста 2019 /2018, %	2020 год	Темп прироста 2020 /2019, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Доходы, всего	1 401,7	1 510,8	7,8	1 577,5	4,4	1 697,6	7,6	1 798,4	5,9	1 848,1	2,8	1 813,1	-1,9
грузовые перевозки	1 105,6	1 203,9	8,9	1 254,5	4,2	1 352,8	7,8	1 454,5	7,1	1 503,4	3,3	1 495,3	-0,5
предоставление услуг инфраструктуры	99,0	99,8	0,8	104,6	4,8	107,8	3,1	105,7	-1,9	110,6	4,6	96,5	-12,7
предоставление услуг локомотивной тяги	10,3	10,5	1,9	10,9	3,8	11,2	2,8	12,6	12,5	12,9	2,4	12,7	-1,6
пассажирские перевозки	10,0	11,8	18,0	17,0	44,1	21,8	28,2	24,9	14,2	27,9	12,0	23,5	-15,8
доходы от прочих видов деятельности	176,8	184,8	4,5	190,5	3,1	204,0	7,1	200,7	-1,6	193,3	-3,7	185,1	-4,2
Расходы, всего	1 343,2	1 427,2	6,25	1 460,3	2,32	1 557,6	6,66	1 657,6	6,42	1 681,8	1,5	1 695,8	0,8
грузовые перевозки	1 048,1	1 137,4	8,52	1 160,8	2,10	1 246,0	7,34	1 332,2	6,92	1 350,1	1,3	1 364,7	1,1
предоставление услуг инфраструктуры	119,4	109,0	-8,71	112,4	3,12	108,8	-3,20	114,6	5,33	122,3	6,7	123,5	1,0
предоставление услуг локомотивной тяги	7,6	7,8	2,63	8,1	3,85	8,3	2,47	8,3	0,00	8,4	1,2	8,5	1,2
пассажирские перевозки	10,5	11,9	13,33	14,9	25,21	18,7	25,50	22,7	21,39	26,0	14,5	27,7	6,5

Продолжение Таблицы Л.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
расходы от прочих видов деятельности	157,6	161,1	2,22	164,1	1,86	175,8	7,13	179,8	2,28	175,0	-2,7	171,4	-2,1
Финансовый результат, всего	58,5	83,6	42,9	117,2	40,2	140,0	19,5	140,8	0,57	166,3	18,1	117,3	-29,5
грузовые перевозки	57,5	66,5	15,7	93,7	40,9	106,8	14,0	122,3	14,51	153,3	25,3	130,6	-14,8
предоставление услуг инфраструктуры	-20,4	-9,2	54,9	-7,8	15,2	-1,0	87,2	-8,9	-790	-11,7	-23,9	-27,0	130,8
предоставление услуг локомотивной тяги	2,7	2,7	0,0	2,8	3,7	2,9	3,6	4,3	48,28	4,5	4,7	4,2	-6,7
пассажирские перевозки	-0,5	-0,1	80,0	2,1	2200	3,1	47,6	2,2	-29,03	1,9	-13,6	-4,2	-221,1
результат от прочих видов деятельности	19,2	23,7	23,4	26,4	11,4	28,2	6,8	20,9	-25,89	18,3	-12,4	13,7	-25,1

Источник: составлено автором на основе данных [30, 31, 32, 39, 40, 41].

Таблица Л.2 – Оценка динамики показателей рентабельности направлений деятельности по данным финансовой отчетности ОАО «РЖД» за 2014-2020 годы

%

Направление деятельности	2014 год	2015 год	Абсол. изм-е (гр.3 – гр.2)	2016 год	Абсол. изм-е (гр.5 – гр.3)	2017 год	Абсол. изм-е (гр.7 – гр.5)	2018 год	Абсол. изм-е (гр.9 – гр.7)	2019 год	Абсол. изм-е (гр.11 – гр.9)	2020 год	Абсол. изм-е (гр.13 – гр.11)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Рентабельность грузовых перевозок, %	5,5	5,8	0,3	8,1	2,3	8,6	0,5	9,2	0,6	11,4	2,2	9,6	-1,8
Рентабельность услуг инфраструктуры, %	-17,1	-8,4	8,7	-6,9	1,5	-0,9	6,0	-7,8	-6,9	-9,6	-1,8	-21,9	-12,3
Рентабельность услуг локомотивной тяги, %	35,5	34,6	-0,9	34,6	0,0	34,9	0,3	51,8	16,9	53,6	1,8	49,4	-4,2
Рентабельность пассажирских перевозок, %	-4,8	-0,8	4,0	14,1	14,9	16,6	2,5	9,7	-6,9	7,3	-2,4	-15,2	-22,5
Рентабельность прочих видов деятельности, %	12,2	14,7	2,5	16,1	1,4	16,0	-0,1	11,6	-4,4	10,5	-1,1	8,0	-2,5
Рентабельность деятельности общества, %	4,4	5,9	1,5	8,0	2,1	9,0	1,0	8,5	-0,5	9,9	1,4	6,9	-3,0

Источник: составлено автором на основе данных таблицы Л.1.

Таблица Л.3 – Ресурсоотдача по направлениям деятельности ОАО «РЖД» за 2014-2020 годы по информации официальной отчетности

млрд. руб.

Показатель	2014 год	2015 год	Тем п при рост а 2015 /201 4*10 0- 100, %	2016 год	Тем п при рост а 2016 /201 5*10 0- 100, %	2017 год	Тем п при рост а 2017 /201 6*10 0- 100, %	2018 год	Тем п при рост а 2018 /201 7*10 0- 100, %	2019 год	Тем п при рост а 2019 /201 8*10 0- 100, %	2020 год	Темп прирос та 2020/2 019*10 0-100, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Доходы, всего	1 401,7	1 510,8	7,8	1577,5	4,4	1697,6	7,6	1 798,4	5,9	1 848,1	2,8	1 813,1	-1,9
грузовые перевозки	1 105,6	1 203,9	8,9	1254,5	4,2	1352,8	7,8	1 454,5	7,1	1 503,4	3,3	1 495,3	-0,5
предоставление услуг инфраструктуры	99,0	99,8	0,8	104,6	4,8	107,8	3,1	105,7	-1,9	110,6	4,6	96,5	-12,7
предоставление услуг локомотивной тяги	10,3	10,5	1,9	10,9	3,8	11,2	2,8	12,6	12,5	12,9	2,4	12,7	-1,6
пассажирские перевозки	10,0	11,8	18,0	17,0	44,1	21,8	28,2	24,9	14,2	27,9	12,0	23,5	-15,8
доходы от прочих видов деятельности	176,8	184,8	4,5	190,5	3,1	204,0	7,1	200,7	-1,6	193,3	-3,7	185,1	-4,2
Расходы, всего	1 343,2	1 427,2	6,3	1460,3	2,3	1557,6	6,7	1 657,6	6,42	1 681,8	1,5	1 695,8	0,8
грузовые перевозки	1 048,1	1 137,4	8,5	1160,8	2,1	1246,0	7,3	1 332,2	6,92	1 350,1	1,3	1 364,7	1,1
предоставление услуг инфраструктуры	119,4	109,0	-8,7	112,4	3,1	108,8	-3,2	114,6	5,33	122,3	6,7	123,5	1,0

Продолжение Таблицы Л.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
предоставление услуг локомотивной тяги	7,6	7,8	2,6	8,1	3,8	8,3	2,5	8,3	0,00	8,4	1,2	8,5	1,2
пассажирские перевозки	10,5	11,9	13,3	14,9	25,2	18,7	25,5	22,7	21,39	26,0	14,5	27,7	6,5
расходы от прочих видов деятельности	157,6	161,1	2,2	164,1	1,9	175,8	7,1	179,8	2,28	175,0	-2,7	171,4	-2,1
Ресурсоотдача (доходы/расходы), всего	1,044	1,059	1,4	1,080	2,0	1,090	0,9	1,085	0,9	1,099	1,01	1,069	0,9
грузовые перевозки	1,055	1,058	0,3	1,081	2,2	1,086	0,5	1,092	1,01	1,114	1,02	1,096	0,9
предоставление услуг инфраструктуры	0,829	0,916	10,5	0,931	1,6	0,991	6,4	0,922	0,9	0,904	0,9	0,781	0,8
предоставление услуг локомотивной тяги	1,355	1,346	-0,7	1,346	0,0	1,349	0,2	1,518	1,1	1,536	1,01	1,494	0,9
пассажирские перевозки	0,952	0,992	4,2	1,141	15,0	1,166	2,2	1,097	0,9	1,073	0,9	0,848	0,8
результат от прочих видов деятельности	1,122	1,147	2,2	1,161	1,2	1,160	-0,1	1,116	0,9	1,105	0,99	1,079	0,9

Источник: составлено автором на основе данных таблицы Л.1.

Таблица Л.4 – Динамика производительности труда, рассчитанная по данным официальной отчетности ОАО «РЖД» за 2014-2020 годы

руб./чел.

Направление деятельности	Производительность труда (фактический доход/списочная численность персонала)												
	2014 год	2015 год	Темп прироста 2015/2014, %	2016 год	Темп прироста 2016/2015, %	2017 год	Темп прироста 2017/2016, %	2018 год	Темп прироста 2018/2017, %	2019 год	Темп прироста 2019/2018, %	2020 год	Темп прироста 2020/2019, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
ОАО «РЖД»	1 677 075,9	1 867 721,6	11,4	2 038 113,7	9,1	2 248 476,8	10,3	2 508 228,7	11,6	2 599 296,8	3,6	2 627 681,2	1,1
грузовые перевозки	24 087 146,0	27 053 932,6	12,3	29 448 356,8	8,9	32 597 590,4	10,7	36 916 243,7	13,2	38 450 127,9	4,2	39 350 000,0	2,3
предоставление услуг инфраструктуры	199 395,8	207 700,3	4,2	227 490,2	9,5	240 356,7	5,7	248 180,3	3,3	261 899,1	5,5	235 423,8	-10,1
предоставление услуг локомотивной тяги	45 635,8	48 076,9	5,3	52 178,1	8,5	54 955,8	5,3	65 082,6	18,4	67 187,5	3,2	68 169,7	1,5
пассажирские перевозки	746 268,6	914 728,7	22,6	1 370 967,7	49,9	1 801 652,9	31,4	2 165 217,4	20,2	2 447 368,4	13,0	2 136 363,6	-12,7
прочие виды деятельности	3 255 985,3	3 513 308,0	7,9	3 787 276,3	7,8	4 154 786,2	9,7	4 306 867,0	3,7	4 183 982,7	-2,9	4 122 494,4	-1,5

Источник: составлено автором на основе данных таблицы Л.1 и таблицы М.1.

Приложение М
(информационное)

Расчетные показатели процессных сегментов

Таблица М.1 – Расчетные значения показателя «списочная численность персонала» по процессным сегментам холдинга «РЖД» за 2014-2020 годы

Процессный сегмент	Списочная численность персонала филиала ОАО «РЖД», чел.	Структура списочной численности персонала по сегментам деятельности филиала ОАО «РЖД», %	Расчетная списочная численность персонала ОАО «РЖД» по направлениям деятельности, исходя из заданной структуры численности персонала филиала, тыс. чел.						
			2014 год	2015 год	2016 год	2017 год	2018 год	2019 год	2020 год
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
грузовые перевозки	558	5,5	45,9	44,5	42,6	41,5	39,4	39,1	38,0
предоставление услуг инфраструктуры	6040	59,4	496,5	480,5	459,8	448,5	425,9	422,3	409,9
предоставление услуг локомотивной тяги	2749	27,0	225,7	218,4	208,9	203,8	193,6	192,0	186,3
пассажирские перевозки	159	1,6	13,4	12,9	12,4	12,1	11,5	11,4	11,0
прочие виды деятельности	664	6,5	54,3	52,6	50,3	49,1	46,6	46,2	44,8
ВСЕГО	10170	100	835,8	808,9	774,0	755,0	717,0	711,0	690,0

Источник: составлено автором на основе данных [30, 31, 32, 39, 40, 41, 175].

Таблица М.1.1 – Сводные итоги обеспеченности трудовыми ресурсами по направлениям деятельности Новосибирского региона Западно-Сибирской железной дороги за 2012 год

Направление деятельности	Списочная численность, чел.	Фонд оплаты труда, руб. (расчёт)
1	2	3
Грузовые перевозки	558	9 305 846
Предоставление услуг инфраструктуры	6040	99 488 708
Предоставление услуг локомотивной тяги	2749	68 993 587
Пассажирские перевозки	159	2 471 178
Прочие направления (виды) деятельности	664	7 678 496
Всего	10170	187 937 815

Источник: составлено автором на основе данных таблицы 7.

Таблица М.2 – Расчетные значения показателя «вменённый доход», приведенного к объемам потребляемых трудовых ресурсов процессных сегментов холдинга «РЖД» за 2014-2020 годы

млрд. руб.

Процессный сегмент	Вменённый доход						
	2014 год	2015 год	2016 год	2017 год	2018 год	2019 год	2020 год
1	2	3	4	5	6	7	8
грузовые перевозки	77,0	83,1	86,8	93,4	98,9	101,6	99,7
предоставление услуг инфраструктуры	832,6	897,4	937,1	1008,4	1068,2	1097,8	1077,0
предоставление услуг локомотивной тяги	378,5	408,0	425,8	458,3	485,6	499,0	489,5
пассажирские перевозки	22,5	24,1	25,3	27,2	28,8	29,6	29,0
прочие виды деятельности	91,1	98,2	102,5	110,3	116,9	120,1	117,9
Всего	1401,7	1510,8	1577,5	1697,6	1 798,4	1 848,1	1 813,1

Источник: составлено автором на основе данных таблицы Л.1 и таблицы М.1.

Таблица М.2.1 – Аналитическая информация о доходах, расходах и финансовых результатах холдинга «РЖД» по процессным сегментам за 2014-2020 годы (база распределения – списочная численность персонала

млрд. руб.

Показатель	2014 год	2015 год	2016 год	2017 год	2018 год	2019 год	2020 год
1	2	3	4	5	6	7	8
Вменённый доход, всего	1 401,7	1 510,8	1577,5	1697,6	1 798,4	1 848,1	1 813,1
в том числе:	77,0	83,1	86,8	93,4	98,9	101,6	99,7
грузовые перевозки							
предоставление услуг инфраструктуры	832,6	897,4	937,1	1008,4	1068,2	1097,8	1077,0
предоставление услуг локомотивной тяги	378,5	408,0	425,8	458,3	485,6	499,0	489,5
пассажирские перевозки	22,5	24,1	25,3	27,2	28,8	29,6	29,0
доходы от прочих видов деятельности	91,1	98,2	102,5	110,3	116,9	120,1	117,9
Расходы, всего	1 343,2	1 427,2	1460,3	1557,6	1 657,6	1 681,8	1 695,8
грузовые перевозки	1 048,1	1 137,4	1160,8	1246,0	1 332,2	1 350,1	1 364,7
предоставление услуг инфраструктуры	119,4	109,0	112,4	108,8	114,6	122,3	123,5
предоставление услуг локомотивной тяги	7,6	7,8	8,1	8,3	8,3	8,4	8,5
пассажирские перевозки	10,5	11,9	14,9	18,7	22,7	26,0	27,7
расходы от прочих видов деятельности	157,6	161,1	164,1	175,8	179,8	175,0	171,4
Финансовый результат, всего	58,5	83,6	117,2	140,0	140,8	166,3	117,3
грузовые перевозки	-971,1	-1054,3	-1074,0	-1152,6	-1233,3	-1248,5	-1265,0
предоставление услуг инфраструктуры	713,2	788,4	824,7	899,6	953,6	975,5	953,5
предоставление услуг локомотивной тяги	370,9	400,2	417,7	450,0	477,3	490,6	481,0
пассажирские перевозки	12,0	12,2	10,4	8,5	6,1	3,6	1,3
результат от прочих видов деятельности	-66,5	-62,9	-61,6	-65,5	-62,9	-54,9	-53,5

Источник: составлено автором на основе данных таблицы Л.1 и таблицы М.2 приложения

Таблица М.3 – Оценка динамики показателей рентабельности процессных сегментов холдинга «РЖД», приведенных к показателям вмененного дохода (база распределения – списочная численность персонала) за 2014-2020 годы

%

Процесный сегмент	2014 год	2015 год	Абсол. изм-е (гр.3 – гр.2)	2016 год	Абсол. изм-е (гр.5 – гр.3)	2017 год	Абсол. изм-е (гр.7 – гр.5)	2018 год	Абсол. изм-е (гр.9 – гр.7)	2019 год	Абсол. изм-е (гр.11 – гр.9)	2020 год	Абсол. изм-е (гр.13 – гр.11)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Рентабельность грузовых перевозок	-92,7	-92,7	0,0	-92,5	0,2	-92,5	0,0	-92,6	-0,1	-92,5	0,1	-92,7	-0,2
Рентабельность услуг инфраструктуры	597,3	723,3	126,0	733,7	10,4	826,8	93,1	832,1	5,3	797,6	-34,5	772,1	-25,5
Рентабельность услуг локомотивной тяги	4880,3	5130,8	250,5	5156,8	26,0	5421,7	264,9	5750,6	328,9	5840,5	89,9	5658,8	-181,7
Рентабельность пассажирских перевозок	114,3	102,5	-11,8	69,8	-32,7	45,5	-24,3	26,9	-18,6	13,9	-13,0	4,7	-9,2
Рентабельность прочих видов деятельности	-42,2	-39,0	3,2	-37,5	1,5	-37,3	0,2	-35,0	2,3	-31,4	3,6	-31,2	0,2
Рентабельность деятельности общества	4,4	5,9	1,5	8,0	2,1	9,0	1,0	8,5	-0,5	9,9	1,4	6,9	-3,0

Источник: составлено автором на основе данных таблицы М.2.1 приложения.

Таблица М.4 – Динамика производительности труда по процессным сегментам холдинга «РЖД» за 2014-2020 годы
(база распределения вмененного дохода – списочная численность персонала)

руб./чел.

Процессный сегмент	Производительность труда (вмененный доход рассчитан на базе списочной численности персонала)												
	2014 год	2015 год	Темп прироста 2015/2014, %	2016 год	Темп прироста 2016/2015, %	2017 год	Темп прироста 2017/2016, %	2018 год	Темп прироста 2018/2017, %	2019 год	Темп прироста 2019/2018, %	2020 год	Темп прироста 2020/2019, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Холдинг «РЖД»	1 677 075,9	1 867 721,6	11,4	2 038 113,7	9,1	2 248 476,8	10,3	2 508 228,7	11,6	2 599 296,8	3,6	2 627 681,2	1,1
грузовые перевозки	1 677 559,9	1 867 415,7	11,3	2 037 558,7	9,1	2 250 602,4	10,5	2 510 152,3	11,5	2 598 465,5	3,5	2 623 684,2	1,0
предоставление услуг инфраструктуры	1 676 938,6	1 867 637,9	11,4	2 038 060,0	9,1	2 248 383,5	10,3	2 508 100,5	11,6	2 599 573,8	3,6	2 627 470,1	1,1
предоставление услуг локомотивной тяги	1 677 004,9	1 868 131,9	11,4	2 038 295,8	9,1	2 248 773,3	10,3	2 508 264,5	11,5	2 598 958,3	3,6	2 627 482,6	1,1
пассажирские перевозки	1 679 104,5	1 868 217,1	11,3	2 040 322,6	9,2	2 247 933,9	10,2	2 504 347,8	11,4	2 596 491,2	3,7	2 636 363,6	1,5
прочие виды деятельности	1 677 716,4	1 866 920,2	11,3	2 037 773,4	9,2	2 246 435,8	10,2	2 508 583,7	11,7	2 599 567,1	3,6	2 625 835,2	1,0

Источник: составлено автором на основе данных таблицы М.1 и таблицы М.2 приложения

Таблица М.5 – Аналитическая информация о показателях вмененного дохода, расходах и финансовых результатах процессных сегментов холдинга «РЖД» за 2014-2020 годы (вмененный доход рассчитан на базе расходов)

млрд. руб.

Показатель	2014 год	2015 год	Тем п при рост а 2015 /201 4*10 0- 100, %	2016 год	Тем п при рост а 2016 /201 5*10 0- 100, %	2017 год	Тем п при рост а 2017 /201 6*10 0- 100, %	2018 год	Тем п при рост а 2018 /201 7*10 0- 100, %	2019 год	Тем п при рост а 2019 /201 8*10 0- 100, %	2020 год	Темп прирост а 2020/201 9*100- 100, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Вменённый доход, всего	1 401,7	1 510,8	7,8	1577,5	4,4	1697,6	7,6	1798,4	5,9	1848,1	2,8	1813,1	-1,9
грузовые перевозки	1 093,8	1 204,0	10,1	1 253,9	4,1	1358,1	8,3	1445,4	6,4	1483,6	2,6	1459,1	-1,6
предоставление услуг инфраструктуры	124,6	115,4	-7,4	121,4	5,2	118,8	-2,1	124,3	4,6	134,4	8,1	132,0	-1,8
предоставление услуг локомотивной тяги	7,9	8,3	5,1	8,8	6,0	8,5	-3,4	9,0	5,9	9,2	2,2	9,1	-1,1
пассажирские перевозки	10,9	12,6	15,6	16,1	27,8	20,4	26,7	24,6	20,6	28,6	16,3	29,6	3,5
доходы от прочих видов деятельности	164,5	170,5	3,6	177,3	4,0	191,8	8,2	195,1	1,7	192,3	-1,4	183,3	-4,7
Расходы, всего	1 343,2	1 427,2	6,25	1460,3	2,32	1557,6	6,66	1 657,6	6,4	1 681,8	1,5	1 695,8	0,8
грузовые перевозки	1 048,1	1 137,4	8,52	1160,8	2,10	1246,0	7,34	1 332,2	6,9	1 350,1	1,3	1 364,7	1,1

Продолжение Таблицы М.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
предоставление услуг инфраструктуры	119,4	109,0	-8,71	112,4	3,12	108,8	-3,20	114,6	5,3	122,3	6,7	123,5	1,0
предоставление услуг локомотивной тяги	7,6	7,8	2,63	8,1	3,85	8,3	2,47	8,3	0,0	8,4	1,2	8,5	1,2
пассажирские перевозки	10,5	11,9	13,33	14,9	25,21	18,7	25,50	22,7	21,4	26,0	14,5	27,7	6,5
расходы от прочих видов деятельности	157,6	161,1	2,22	164,1	1,86	175,8	7,13	179,8	2,3	175,0	-2,7	171,4	-2,1
Финансовый результат, всего	58,5	83,6	42,9	117,2	40,2	140,0	19,5	140,8	0,6	166,3	18,1	117,3	-29,5
грузовые перевозки	45,7	66,6	45,7	93,1	39,8	112,1	20,4	113,2	1,0	133,5	17,9	94,4	-29,3
предоставление услуг инфраструктуры	5,2	6,4	23,1	9,0	40,6	10,0	11,1	9,7	-3,0	12,1	24,7	8,5	-29,8
предоставление услуг локомотивной тяги	0,3	0,5	66,7	0,7	40,0	0,2	-71,4	0,7	-250,0	0,8	14,3	0,6	-25,0
пассажирские перевозки	0,4	0,7	75,0	1,2	71,4	1,7	41,7	1,9	11,8	2,6	36,8	1,9	-27,0
результат от прочих видов деятельности	6,9	9,4	36,2	13,2	40,4	16,0	21,2	15,3	-4,4	17,3	13,1	11,9	-31,2

Источник: составлено автором на основе данных таблицы Л.1 приложения (в части расходов) и произведенных расчетов вмененного дохода.

Таблица М.6 – Ресурсоотдача по процессным сегментам холдинга «РЖД» за 2014-2020 годы (вмененный доход рассчитан на базе расходов)

млрд. руб.

Показатель	2014 год	2015 год	Тем п при рост а 2015 /201 4*10 0- 100, %	2016 год	Тем п при рост а 2016 /201 5*10 0- 100, %	2017 год	Темп приро ста 2017/ 2016* 100- 100, %	2018 год	Темп приро ста 2018/ 2017* 100- 100, %	2019 год	Тем п при рост а 2019 /201 8*10 0- 100, %	2020 год	Темп приро ста 2020/ 2019* 100- 100, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Вменённый доход, всего	1 401,7	1 510,8	7,8	1577,5	4,4	1697,6	7,6	1798,4	5,9	1848,1	2,8	1813,1	-1,9
грузовые перевозки	1 093,8	1 204,0	10,1	1 253,9	4,1	1358,1	8,3	1445,4	6,4	1483,6	2,6	1459,1	-1,6
предоставление услуг инфраструктуры	124,6	115,4	-7,4	121,4	5,2	118,8	-2,1	124,3	4,6	134,4	8,1	132,0	-1,8
предоставление услуг локомотивной тяги	7,9	8,3	5,1	8,8	6,0	8,5	-3,4	9,0	5,9	9,2	2,2	9,1	-1,1
пассажирские перевозки	10,9	12,6	15,6	16,1	27,8	20,4	26,7	24,6	20,6	28,6	16,3	29,6	3,5
доходы от прочих видов деятельности	164,5	170,5	3,6	177,3	4,0	191,8	8,2	195,1	1,7	192,3	-1,4	183,3	-4,7
Расходы, всего	1 343,2	1 427,2	6,25	1460,3	2,32	1557,6	6,66	1 657,6	6,4	1 681,8	1,5	1 695,8	0,8
грузовые перевозки	1 048,1	1 137,4	8,52	1160,8	2,10	1246,0	7,34	1 332,2	6,9	1 350,1	1,3	1 364,7	1,1
предоставление услуг инфраструктуры	119,4	109,0	- 8,71	112,4	3,12	108,8	-3,20	114,6	5,3	122,3	6,7	123,5	1,0

Продолжение Таблицы М.6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
предоставление услуг локомотивной тяги	7,6	7,8	2,63	8,1	3,85	8,3	2,47	8,3	0,0	8,4	1,2	8,5	1,2
пассажирские перевозки	10,5	11,9	13,33	14,9	25,21	18,7	25,50	22,7	21,4	26,0	14,5	27,7	6,5
расходы от прочих видов деятельности	157,6	161,1	2,22	164,1	1,86	175,8	7,13	179,8	2,3	175,0	-2,7	171,4	-2,1
Ресурсоотдача, всего (вмененный доход/расходы)	1,04	1,06	1,44	1,08	1,98	1,09	0,93	1,08	0,99	1,09	1,01	1,07	0,98
грузовые перевозки	1,04	1,06	1,44	1,08	1,98	1,09	0,93	1,08	0,99	1,09	1,01	1,07	0,98
предоставление услуг инфраструктуры	1,04	1,06	1,44	1,08	1,98	1,09	1,11	1,08	0,99	1,09	1,01	1,07	0,98
предоставление услуг локомотивной тяги	1,04	1,06	2,41	1,09	2,07	1,02	-5,71	1,08	1,06	1,09	1,01	1,07	0,98
пассажирские перевозки	1,04	1,06	2,02	1,08	2,08	1,09	0,93	1,08	0,99	1,10	1,02	1,07	0,97
расходы от прочих видов деятельности	1,04	1,06	1,34	1,08	2,08	1,09	1,02	1,09	1,00	1,09	1,00	1,07	0,98

Источник: составлено автором на основе данных таблицы М.5 приложения.

Таблица М.7 – Оценка динамики показателей рентабельности процессных сегментов холдинга «РЖД» за 2014-2020 годы (вмененный доход рассчитан на базе расходов)

%

Процессный сегмент	2014 год	2015 год	Абсо л. изм-е (гр.3 – гр.2)	2016 год	Абсо л. изм-е (гр.5 – гр.3)	2017 год	Абсо л. изм-е (гр.7 – гр.5)	2018 год	Абсо л. изм-е (гр.9 – гр.7)	2019 год	Абсо л. изм-е (гр.11 – гр.9)	2020 год	Абсол. изм-е (гр.13 – гр.11)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Рентабельность грузовых перевозок	4,4	5,9	1,5	8,0	2,1	9,0	1,0	8,5	-0,5	9,9	1,4	6,9	-3,0
Рентабельность услуг инфраструктуры	4,4	5,9	1,5	8,0	2,1	9,2	1,2	8,5	-0,7	9,9	1,4	6,9	-3,0
Рентабельность услуг локомотивной тяги	3,9	6,4	2,5	8,6	2,2	2,4	-6,2	8,4	6,0	9,5	1,1	7,1	-2,4
Рентабельность пассажирских перевозок	3,8	5,9	2,1	8,1	2,2	9,1	1,0	8,4	-0,7	10,0	1,6	6,9	-3,1
Рентабельность прочих видов деятельности	4,4	5,8	1,4	8,0	2,2	9,1	1,1	8,5	-0,6	9,9	1,4	6,9	-3,0
Рентабельность деятельности общества	4,4	5,9	1,5	8,0	2,1	9,0	1,0	8,5	-0,5	9,9	1,4	6,9	-3,0

Источник: составлено автором на основе данных таблицы М.5 приложения.

Таблица М.8 – Определение вменённого дохода и ресурсоотдачи по процессным сегментам холдинга «РЖД» за 2008-2020 годы (вмененный доход рассчитан на базе расходов)

Год	Процессные сегменты					Всего
	грузовые перевозки	предоставление услуг инфраструктуры	предоставление услуг локомотивной тяги	пассажирские перевозки	прочие виды деятельности	
1	2	3	4	5	6	7
Расходы по периодам наблюдения, млрд. руб.						
2008	722,7	4,7	7,8	216,9	83,1	1035,2
2009	691,1	11,1	8,3	203,3	86,1	999,9
2010	793,4	85,9	8,8	94,9	97,5	1080,5
2011	933,3	102,2	8,4	7,0	164,5	1215,4
2012	1017,4	118,8	9,2	6,2	146,9	1298,5
2013	1027,6	122,3	8,2	7,8	151,9	1317,8
2014	1 048,1	119,4	7,6	10,5	157,6	1 343,2
2015	1 137,4	109,0	7,8	11,9	161,1	1 427,2
2016	1160,8	112,4	8,1	14,9	164,1	1460,3
2017	1246,0	108,8	8,3	18,7	175,8	1557,6
2018	1332,2	114,6	8,3	22,7	179,8	1657,6
2019	1350,1	122,3	8,4	26,0	175,0	1681,8
2020	1364,7	123,5	8,5	27,7	171,4	1695,8
Вмененный доход по периодам наблюдения, млрд. руб.						
2008	769,0	5,0	8,3	231,3	88,1	1101,7
2009	725,9	11,7	8,7	213,5	90,4	1050,2
2010	877,2	95,6	9,6	104,9	107,8	1195,1
2011	989,5	108,2	8,9	7,5	174,3	1288,4
2012	1070,3	125,0	9,7	6,6	154,4	1366,0

Продолжение Таблицы М.8

1	2	3	4	5	6	7
2013	1073,7	128,0	8,5	8,1	158,3	1376,6
2014	1 093,8	124,6	7,9	10,9	164,5	1 401,7
2015	1 204,0	115,4	8,3	12,6	170,5	1 510,8
2016	1 253,9	121,4	8,8	16,1	177,3	1577,5
2017	1358,1	118,8	8,5	20,4	191,8	1697,6
2018	1445,4	124,3	9,0	24,6	195,1	1798,4
2019	1483,6	134,4	9,2	28,6	192,3	1848,1
2020	1459,1	132,0	9,1	29,6	183,3	1813,1
Ресурсоотдача, руб/руб. (вмененный доход/расходы)						
2008	1,064	1,064	1,064	1,066	1,060	1,064
2009	1,050	1,054	1,048	1,050	1,050	1,050
2010	1,106	1,113	1,091	1,105	1,106	1,106
2011	1,060	1,059	1,060	1,071	1,060	1,060
2012	1,052	1,052	1,054	1,065	1,051	1,052
2013	1,045	1,047	1,037	1,038	1,042	1,045
2014	1,044	1,044	1,039	1,038	1,044	1,044
2015	1,059	1,059	1,064	1,059	1,058	1,059
2016	1,080	1,080	1,086	1,081	1,080	1,080
2017	1,090	1,092	1,024	1,091	1,091	1,090
2018	1,085	1,085	1,084	1,084	1,085	1,085
2019	1,099	1,099	1,095	1,100	1,099	1,099
2020	1,069	1,069	1,071	1,069	1,069	1,069

Источник: составлено автором на основе данных [30, 31, 32, 38].

Приложение Н
(информационное)

Форма управленческой отчетности 7-ПСД

Управленческая отчетность о плановых расходах, фактических расходах и выявленных суммах резервов мобилизации
финансовых ресурсов по процессным сегментам холдинга «РЖД»

за _____ 202__ года

руб.

Процессный сегмент	Но мер стр оки	Но мер ста тьи	Наименов ание статьи	Расходы																										
				Затраты на оплату труда			Отчислен ия на социальн ые нужды			Материалы			Топливо			Электроэ нергия			Прочие материаль ные затраты			Амортиза ция			Прочие затраты			Всего затрат		
				Ф	П	КР	Ф	П	КР	Ф	П	КР	Ф	П	КР	Ф	П	КР	Ф	П	КР	Ф	П	КР	Ф	П	КР			

Ф – факт, П – план, КР – корректировка плана за счет резерва

Источник: разработано автором.

Приложение П

(информационное)

Форма управленческой отчетности 7/1-ПСД

Управленческая отчетность о плановых расходах, фактических расходах и выявленных суммах резервов мобилизации
финансовых ресурсов по бизнес-единицам процессного сегмента _____холдинга «РЖД»
за _____202__года

руб.

Бизнес-единица	Номер строки	Номер статьи	Наименование статьи	Расходы																										
				Затраты на оплату труда			Отчисления на социальные нужды			Материалы			Топливо			Электроэнергия			Прочие материальные затраты			Амортизация			Прочие затраты			Всего затрат		
				Ф	П	КР	Ф	П	КР	Ф	П	КР	Ф	П	КР	Ф	П	КР	Ф	П	КР	Ф	П	КР	Ф	П	КР			

Ф – факт, П – план, КР – корректировка плана за счет резерва

Источник: разработано автором.

Приложение Р

(информационное)

Форма управленческой отчетности 1-ПСД

Управленческая отчетность о доходах, расходах и финансовых результатах
 процессных сегментов холдинга
 за _____ 202__ года

руб.

Процес сный сегмен т	Код стро ки	Вмене нный доход	Расхо ды	Резуль тат от обычн ых видов деятел ьности	Прочие		С учетом прочих		Результат финансово- хозяйственно й деятельности
					Дохо ды	Расхо ды	Дохо ды	Расхо ды	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Источник: разработано автором.

Приложение С

(информационное)

Форма управленческой отчетности 2-ПСД

Управленческая отчетность о доходах, расходах и финансовых результатах
 бизнес-единиц процессного сегмента _____ холдинга «РЖД»
 за _____ 202__ года

руб.

Бизнес-единицы	Код строки	Вмененный доход	Расходы	Результат от обычных видов деятельности	Прочие		С учетом прочих		Результат финансово-хозяйственной деятельности
					Доходы	Расходы	Доходы	Расходы	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Источник: разработано автором.

Приложение Т

(информационное)

Форма управленческой отчетности 1-УД

Справка-расчет вмененного дохода
по процессным сегментам холдинга «РЖД»
за _____202__года

Показатель	Код статьи	Всего по холдингу	в том числе по процессным сегментам				
			Грузовые перевозки	Пассажирские перевозки	Предоставление услуг инфраструктуры	Предоставление услуг локомотивной тяги	Прочие виды деятельности
1	2	3	4	5	6	7	8
Доходы (руб.)	1		-	-	-	-	-
Расходы (руб.)	2						
Удельный вес	3	1,00	=стр.2гр.4/ стр.2гр.3	=стр.2гр. 5/стр.2гр. .3	=стр.2гр.6 /стр.2гр.3	=стр.2гр. 7/стр.2гр. .3	=стр.2гр.8/ст р.2гр.3
Вмененный доход (руб.)	4	= стр.1 гр.3	=стр.1гр.3* стр.3гр.4	=стр.1гр. 3*стр.3г р.5	=стр.1гр.3 *стр.3гр.6	=стр.1гр. 3*стр.3г р.7	=стр.1гр.3*ст р.3гр.8

Источник: разработано автором.

Приложение У

(информационное)

Форма управленческой отчетности 2-УД

Справка-расчет вмененного дохода
по бизнес-единицам процессного сегмента _____ холдинга «РЖД»
за _____ 202__ года

Показатель	К о д ст р о к и	Всего по процессно му сегменту	в том числе по бизнес-единицам				
			Бизнес- единица 1	Бизнес- единица 2	Бизнес- единица 3	Бизнес- единица 4	Бизнес- единица 5
1	2	3	4	5	6	7	8
Доходы (руб.)	1		-	-	-	-	-
Расходы (руб.)	2						
Удельный вес	3	1,00	=стр.2гр.4 /стр.2гр.3	=стр.2гр.5 /стр.2гр.3	=стр.2гр.6 /стр.2гр.3	=стр.2гр. 7/стр.2гр. .3	=стр.2гр. 8/стр.2гр. .3
Вмененный доход (руб.)	4	= стр.1 гр.3	=стр.1гр.3 *стр.3гр.4	=стр.1гр.3 *стр.3гр.5	=стр.1гр.3 *стр.3гр.6	=стр.1гр. 3*стр.3г р.7	=стр.1гр. 3*стр.3г р.8

Источник: разработано автором.

Приложение Ф
(информационное)

Форма управленческой отчетности 1-СТП

Справка о стоимости сквозных технологических процессов холдинга «РЖД»
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 расчёты	руб.		х
32.09.000.200	Мазут, межсегментарным расчёты	руб.		х
32.09.000.300	Нефть, межсегментарные расчёты	руб.		х
32.09.000.400	Бензин, межсегментарные расчёты	руб.		х
32.09.000.500	Уголь, межсегментарные расчёты	руб.		х
32.09.000.600	Газ, межсегментарные расчёты	руб.		х
32.09.000.700	Сланец, межсегментарные расчёты	руб.		х
32.09.000.800	Дрова, межсегментарные расчёты	руб.		х
32.09.000.900	Торф, межсегментарные расчёты	руб.		х
32.09.000.910	Прочее, межсегментарные расчёты	руб.		х
32.91.000.100	Дизтопливо, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	
32.91.000.200	Мазут, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	
32.91.000.300	Нефть, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	
32.91.000.400	Бензин, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	
32.91.000.500	Уголь, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	
32.91.000.600	Газ, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	
32.91.000.700	Сланец, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	
32.91.000.800	Дрова, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	
32.91.000.900	Торф, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	
32.91.000.910	Прочее, внутрисегментарные расчёты	руб.	х	
Всего по видам расчётов в рамках СТП		руб.		
Итого по СТП		руб.		

Источник: разработано автором.

Приложение X

(информационное)

Форма управленческой отчетности 2-СТП

Справка о стоимости сквозных технологических процессов процессного сегмента _____ холдинга «РЖД»
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 расчёты	руб.		x
32.09.000.200	Мазут, межсегментарным расчёты	руб.		x
32.09.000.300	Нефть, межсегментарные расчёты	руб.		x
32.09.000.400	Бензин, межсегментарные расчёты	руб.		x
32.09.000.500	Уголь, межсегментарные расчёты	руб.		x
32.09.000.600	Газ, межсегментарные расчёты	руб.		x
32.09.000.700	Сланец, межсегментарные расчёты	руб.		x
32.09.000.800	Дрова, межсегментарные расчёты	руб.		x
32.09.000.900	Торф, межсегментарные расчёты	руб.		x
32.09.000.910	Прочее, межсегментарные расчёты	руб.		x
32.91.000.100	Дизтопливо, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.200	Мазут, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.300	Нефть, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.400	Бензин, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.500	Уголь, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.600	Газ, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.700	Сланец, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.800	Дрова, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.900	Торф, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.910	Прочее, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
Всего по видам расчётов в рамках СТП		руб.		
Итого по СТП		руб.		

Источник: разработано автором.

Приложение Ц

(информационное)

Форма управленческой отчетности 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 расчёты	руб.		x
32.09.000.200	Мазут, межсегментарным расчёты	руб.		x
32.09.000.300	Нефть, межсегментарные расчёты	руб.		x
32.09.000.400	Бензин, межсегментарные расчёты	руб.		x
32.09.000.500	Уголь, межсегментарные расчёты	руб.		x
32.09.000.600	Газ, межсегментарные расчёты	руб.		x
32.09.000.700	Сланец, межсегментарные расчёты	руб.		x
32.09.000.800	Дрова, межсегментарные расчёты	руб.		x
32.09.000.900	Торф, межсегментарные расчёты	руб.		x
32.09.000.910	Прочее, межсегментарные расчёты	руб.		x
32.91.000.100	Дизтопливо, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.200	Мазут, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.300	Нефть, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.400	Бензин, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.500	Уголь, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.600	Газ, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.700	Сланец, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.800	Дрова, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.900	Торф, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
32.91.000.910	Прочее, внутрисегментарные расчёты	руб.	x	
Всего по видам расчётов в рамках СТП		руб.		
Итого по СТП		руб.		

Источник: разработано автором.