ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

CC BY 4.0

DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-1-62-73
УДК 338.47,338.47(045)
JEL M11, M21, M41

Методическое обеспечение управления трансфертным ценообразованием и контроля внутрихолдинговых расчетов в системе управленческого учета транспортного холдинга

В.А. Назарова
Северо-Западный региональный общий центр обслуживания Центра корпоративного учета и отчетности «Желдоручет» — филиал ОАО «РЖД» Санкт-Петербург, Россия
https://orcid.org/0000-0001-7865-5371

АННОТАЦИЯ

Одним из факторов достижения национальных целей развития Российской Федерации является решение общекорпоративных задач системообразующей холдинговой компании ОАО «РЖД». Среди таких задач — повышение эффективности процессов потребления ресурсов и управления цепочкой создаваемых ценностей. Цель исследования состоит в разработке методического обеспечения управления трансфертным ценообразованием и контроля внутрикорпоративных расчетов для решения обозначенных задач. Методологический каркас исследования формируют концепции управленческого учета и руководящие документы правового обеспечения стратегического отраслевого развития Российской Федерации. Методика исследования, базирующаяся на использовании методов операционализации понятий, структурной аналогии, индукции, дедукции, детализации, группировки, обеспечивает формирование доказательной базы полученных результатов исследования — разработанного автором методического обеспечения управления трансфертным ценообразованием для обоснования наименее затратной стоимости сквозного технологического процесса; классификатора дополнительных счетов управленческого учета для подготовки актуальных внутрикорпоративных регламентов и систематизации данных. Сделан вывод о том, что полученные результаты исследования могут служить действенным инструментом принятия стратегических решений по определению стоимостного потенциала перспектив создания ценности системообразующих транспортных компаний.

Ключевые слова: управленческий учет; внутрихолдинговые расчеты; внутренний контроль; трансфертное ценообразование; сквозной технологический процесс

Для цитирования: **Назарова В.А. Методическое обеспечение управления трансфертным ценообразованием и контроля внутрихолдинговых расчетов в системе управленческого учета транспортного холдинга. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(1):62-73. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-1-62-73**

ORIGINAL PAPER

Methodological Support for the Transfer Pricing Management and Intercompany Payments Control in the Management Accounting System of the Transport Holding Company

V.A. Nazarova
North-West Regional Shared Service Center, a Structural Unit of Zheldoruchet Center for Corporate Accounting and Reporting, Russian Railways Branch, St. Petersburg, Russia
https://orcid.org/0000-0001-7865-5371

ABSTRACT

One of the factors in achieving national development goals of the Russian Federation is to address corporate-wide issues of the systemically important holding company OJSC "Russian Railways". These issues include improving efficiency of resource consumption processes and managing the value chain. The purpose of the study is to develop methodological

© Назарова В.А., 2021

support for transfer pricing management and control of internal corporate settlements to address the specified issues. The methodological framework of the study is formed by management accounting concepts and legal support guidelines on strategic industry development of the Russian Federation. The study methodology based on the use of the methods of concept operationalization, structural analogy, induction, deduction, detailing, grouping ensures formation of the evidence base of obtained results of the study: the author-developed methodical support for transfer pricing management to justify the least expensive cost of the end-to-end technological process; classifier of additional accounts of the management accounting to prepare currently applicable internal regulations and organize the data. It is concluded that the obtained results of the study can serve as an effective tool for making strategic decisions to determine potential cost for the prospective value creation of systemically important transport companies.
Keywords: management accounting; internal holding company settlements; internal control; transfer pricing; end-to-end technological process

For citation: **Nazarova V.A. Methodological support for the transfer pricing management and intercompany payments control in the management accounting system of the transport holding company. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(1):62-73. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-1-62-73**

ВВЕДЕНИЕ

Структурная перестройка мирового хозяйства и изменение баланса между экономическими центрами ставят перед Россией задачу рационального использования потенциала своего уникального экономико-географического положения и транзитного потенциала страны. В этой связи распоряжением Правительства Российской Федерации[1] была утверждена Стратегия развития железнодорожного транспорта в Российской Федерации до 2030 года (далее — Стратегия развития), предусматривающая поэтапную структурную реформу отрасли для решения таких важных стратегических задач, как уменьшение диспропорций между регионами с избытком и дефицитом трудовых ресурсов, повышение качества жизни населения, рост объемов торгового обмена ресурсами и товарами между регионами на внутреннем рынке страны. Бесперебойная работа транспортных и логистических компаний для обеспечения надежного сообщения российских регионов выступает одной из приоритетных стратегических задач в период пандемии.

Системообразующее значение холдинга «РЖД» для отечественной экономики и железнодорожной транспортной отрасли определяется Стратегией развития холдинга «РЖД» на период до 2030 года и Долгосрочной программой развития открытого акционерного общества «Российские железные дороги» до 2025 года, которая предполагает решение задач, предусмотренных Указом Президента Российской Федерации от 07.05.2018 № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года».

Холдинг «РЖД» является одним из крупнейших инвесторов в экономику России, запланированный объем инвестиций холдинга на период 2019–2025 гг. превышает 8658,1 млрд руб. по базовому сценарию и 9773,2 млрд руб. — по оптимистичному варианту. При этом планируется обеспечить существенный рост налоговых платежей в бюджет и чистой прибыли холдинга, которая в 2025 г. ожидается в размере 186,2 и 311,5 млрд руб. по базовому и оптимистичному сценариям соответственно.

Перед руководством холдинговой компании ОАО «РЖД» до 2025 г. поставлен ряд общекорпоративных задач, включая изыскание резервов повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности и привлечение дополнительных объемов финансовых ресурсов. В качестве инструментов реализации обозначенных задач предусмотрена тесная интеграция систем стратегического и оперативного корпоративного управления. Достижение желаемых значений показателей эффективности деятельности вертикально интегрированных компаний предопределяется результатами управления процессом потребления различных видов ресурсов — материальных, трудовых, финансовых, и жизнеспособность такого управления обеспечивает система управленческого учета, включая ценообразование, бюджетирование, внутренний контроль [1–4].

Проблема выстраивания эффективного механизма ценообразования является одной из ключевых в системе управления воспроизводственными процессами различных отраслей национальной экономики. Методические подходы к решению обозначенной проблемы в капиталистической экономике, представленные в трудах [5–8], сегодня находят свое дальнейшее

[1] Распоряжение Правительства Российской Федерации от 17.06.2008 № 877-р «О стратегии развития железнодорожного транспорта в Российской Федерации до 2030 года».

развитие в научных и практических исследованиях, посвященных актуальным вопросам трансфертного ценообразования между взаимозависимыми корпоративными структурами [9, 10].

В настоящей публикации отражены результаты разработки и практической апробации методического обеспечения управления трансфертным ценообразованием и контроля внутрихолдинговых расчетов в системе управленческого учета холдинга «РЖД».

Высокая востребованность в разработке такого обеспечения объясняется большими объемами внутрикорпоративных расчетов при реализации сквозных технологических процессов холдинга, который в настоящее время включает 205 хозяйственных единиц, в том числе 88 филиалов, 11 представительств, 106 дочерних и зависимых обществ.

Сквозной технологический процесс (далее — СТП) — это последовательность взаимосвязанных в пространстве и времени действий и расчетов между хозяйственными единицами холдинга и структурными подразделениями одного или нескольких процессных сегментов, обеспечивающих выполнение и поставку внутрикорпоративного заказа на продукцию или услугу для внутрикорпоративного потребителя. Аналогичные подходы к определению сущности сложной категории «сквозной технологический процесс» как основы проектирования бизнес-процессов представлены в работах авторов [11–13].

Традиционно хозяйственные операции по внутрихолдинговым расчетам (далее — ВХР) отражают сумму окончательных фактически понесенных расходов хозяйственными единицами холдинга на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты», предусмотренном рабочим планом счетов, который не предназначен для его использования системе бюджетирования и определения предварительной стоимости СТП при различных вариантах его реализации. Такая практика делает невозможным обоснование выбора наименее затратной цепочки расчетов и формирование минимальной трансфертной цены внутрихолдингового заказа.

Кроме того, информация по ВХР не систематизируется на счетах управленческого учета таким образом, чтобы ее можно было использовать в целях управления изменениями на уровне процессных сегментов ОАО «РЖД», обоснование которых представлено авторами [14].

Восполнить этот недостаток позволяет использование возможностей системы управленческого учета в качестве источника получения аналитической информации для обоснования оптимальной структуры трансфертных цен и организации контроля ВХР на различных стадиях реализации СТП.

МЕТОДИКА ИССЛЕДОВАНИЯ

Выстраивание методики настоящего исследования опирается на современные концепции управленческого учета, предполагающие его гармонизацию с другими областями научных исследований и дальнейшее развитие, в том числе в направлении стандартизации. Такой подход принят за основу в научных исследованиях и публикациях известных отечественных и зарубежных авторов [15–19].

Основным документом, регламентирующим порядок организации управленческого учета хозяйственных единиц холдинга «РЖД», является учетная политика для целей управленческого учета (далее — УПУУ), целевые установки и задачи которой адаптируются для выполнения управленческих функций хозяйствующего субъекта [20]. В этой связи реализация функции управления трансфертным ценообразованием и контроля ВХР становится возможной при условии закрепления в УПУУ соответствующих регламентов.

Внутрихолдинговые расчеты — это расчеты, которые возникают вследствие выполнения хозяйственными единицами холдинга внутрикорпоративных заказов и формируют в системе управленческого учета стоимость СТП. При реализации СТП между структурными подразделениями хозяйственных единиц холдинга могут использоваться расчеты двух видов — межсегментарные и внутрисегментарные. Такая дифференциация расчетов позволяет систематизировать информацию о величине потребляемых ресурсов на уровне заказчиков, поставщиков, а также по сегментам деятельности и учитывать ее при изыскании скрытых резервов ресурсосбережения и роста показателей операционной эффективности процессных сегментов. В этой связи в УПУУ целесообразно закрепить соответствующие положения, включая:

- перечень субсчетов для отражения межсегментарных и внутрисегментарных расчетов, возникающих при выполнении внутрикорпоративного заказа в цепочке СТП;
- порядок отражения хозяйственных операций на субсчетах счета 32 «Затраты» по расчетам, возникающим при выполнении внутрикорпоративного заказа в цепочке СТП;
- порядок определения наименьшей трансфертной цены по межсегментарным и внутрисегментарным расчетам при реализации СТП;
- порядок определения внутрикорпоративного поставщика для формирования наименее затратного

Таблица 1 / Table 1

Проект перечня субсчетов для систематизации информации о межсегментарных и внутрисегментарных расчетах / Draft list of sub-accounts for the systematization of information for intersegment and intrasegment settlements

Субсчета к счету 32 «Затраты» для межсегментарных расчетов / Subaccounts to the account 32 "Costs" for intersegment settlements		Субсчета к счету 32 «Затраты» для внутрисегментарных расчетов / Subaccounts to the account 32 "Costs" for intrasegment settlements	
Номер субсчета / Subaccount number	**Наименование субсчета / Name of the subaccount**	**Номер субсчета / Subaccount number**	**Наименование субсчета / Name of the subaccount**
09.000.100	Дизтопливо, межсегментарные расчеты / Diesel fuel, intersegment settlements	91.000.100	Дизтопливо, внутрисегментарные расчеты / Diesel fuel, intrasegment settlements
09.000.200	Мазут, межсегментарные расчеты / Fuel oil, intersegment settlements	91.000.200	Мазут, внутрисегментарные расчеты / Fuel oil, intrasegment settlements
09.000.300	Нефть, межсегментарные расчеты / Crude oil, intersegment settlements	91.000.300	Нефть, внутрисегментарные расчеты / Crude oil, intrasegment settlements
09.000.400	Бензин, межсегментарные расчеты / Petrol, intersegment settlements	91.000.400	Бензин, внутрисегментарные расчеты / Petrol, intrasegment settlements
09.000.500	Уголь, межсегментарные расчеты / Coal, intersegment settlements	91.000.500	Уголь, внутрисегментарные расчеты / Coal, intrasegment settlements
09.000.600	Газ, межсегментарные расчеты / Gas, intersegment settlements	91.000.600	Газ, внутрисегментарные расчеты / Gas, intrasegment settlements
09.000.700	Сланец, межсегментарные расчеты / Oil shale, intersegment settlements	91.000.700	Сланец, внутрисегментарные расчеты / Oil shale, intrasegment settlements
09.000.800	Дрова, межсегментарные расчеты / Firewood, intersegment settlements	91.000.800	Дрова, внутрисегментарные расчеты / Firewood, intrasegment settlements
09.000.900	Торф, межсегментарные расчеты / Peat, intersegment settlements	91.000.900	Торф, внутрисегментарные расчеты / Peat, intrasegment settlements
09.000.910	Прочее, межсегментарные расчеты / Other, intersegment settlements	91.000.910	Прочее, внутрисегментарные расчеты / Other, intrasegment settlements

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

варианта заказа от внутрихолдингового потребителя.

Например, применительно к выполнению внутрикорпоративных заказов по передаче различных видов топливных ресурсов для отражения межсегментарных и внутрисегментарных расчетов СТП в УПУУ могут быть предусмотрены новые субсчета к счету 32 «Затраты», предназначенные для использования хозяйственными единицами холдинга (*табл. 1*).

В настоящее время межсегментарные и внутрисегментарные расчеты в холдинге при реализации СТП осуществляются по трансфертным ценам, которые формирует поставщик на основе затратного метода, руководствуясь Инструкцией по ведению управленческого учета, субсчетами к счету 32 «Затраты» и принимая во внимание фактическое потребление затрат по местам их возникновения. Под трансфертной ценой понимают цену, которая устанавливается на продукты и услуги, производимые внутри корпорации или между зависимыми предприятиями, или структурными подразделениями предприятия (одного юридического лица), и является предметом внутрифирменных товарообменных операций [21].

Сложившаяся практика холдинга, в том числе отсутствие соответствующих положений УПУУ и регламентов, включая процедуры внутреннего контроля, не позволяет эффективно управлять процессом ресурсосбережения и при разработке операционных бюджетов делать выбор наиболее экономичной цепочки трансфертного ценообразования, определяющего стоимость СТП.

Восполнить этот недостаток, наряду с уточнениями положений УПУУ, позволяет методика определения наименее затратной стоимости СТП, которая предполагает использование двух основных методов исследования — метода операционализации понятий и метода структурной аналогии.

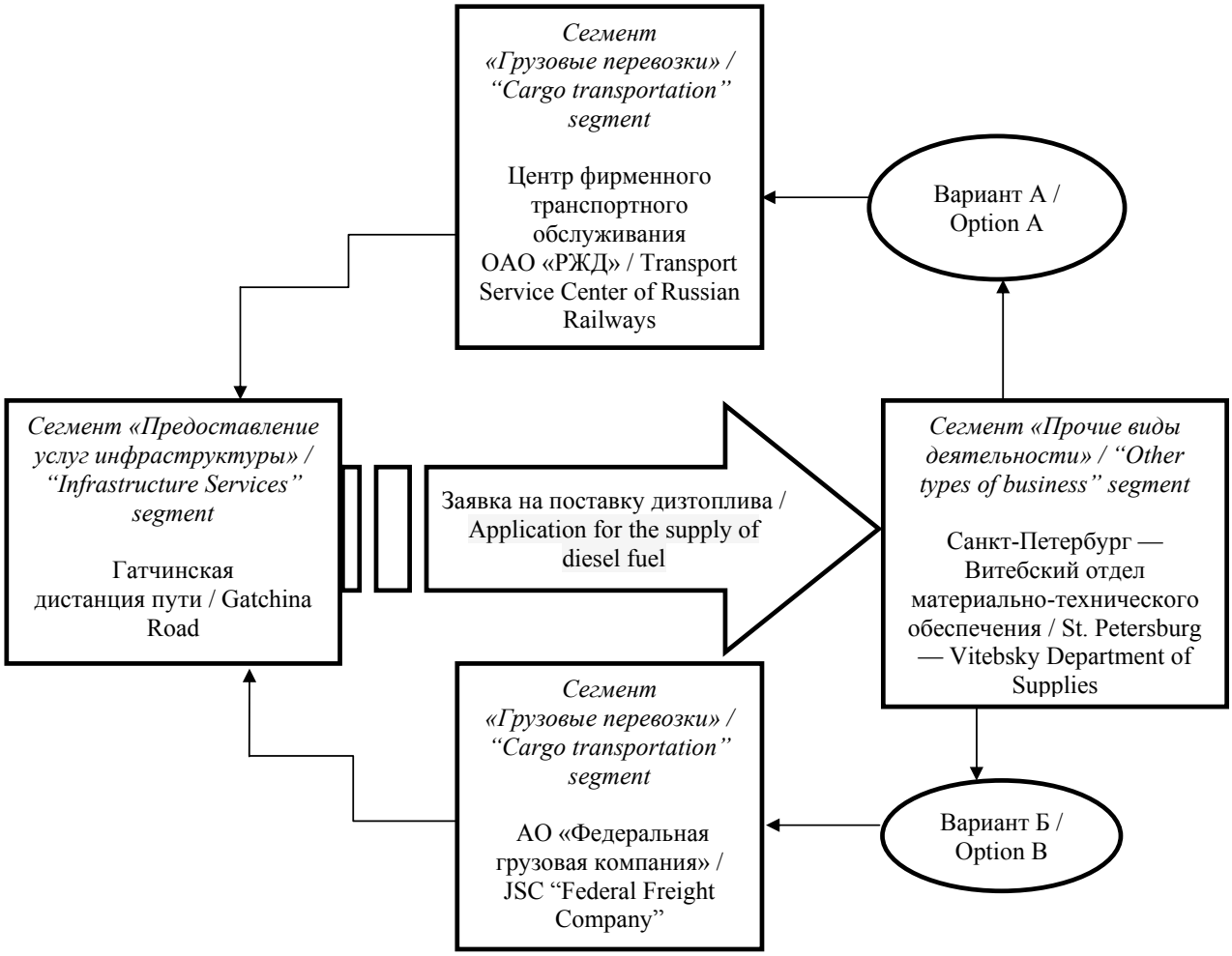

Рис. 1 / Fig. 1. **Декомпозиция вариантов реализации сквозного технологического процесса «Обеспечение дизельным топливом Гатчинской дистанции пути» с использованием внутрихолдинговых межсегментарных расчетов / The decomposition of the options for the delivery of the end-to-end process of "Diesel Fuel Supply to the Gatchina Road" using corporate intersegment settlements**

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Метод операционализации понятий предусматривает процедуру перевода исходного понятия «сквозной технологический процесс» при различных вариантах его реализации в показатели ВХР, формирующих структуру трансфертной цены.

Метод структурной аналогии позволяет на завершающем этапе исследования обосновать выбор наименее затратной цепочки ВХР и закрепить его в регламентах холдинга, обеспечивающих формирование и контроль операционных бюджетов хозяйственных единиц холдинга.

Сущность методики определения и выбора наименее затратной стоимости СТП в системе управленческого учета продемонстрируем на примере алгоритма взаимосвязанных действий и процедур, предусматривающих реализацию различных вариантов СТП «Обеспечение дизельным топливом Гатчинской дистанции пути». В качестве заказчика дизельного топлива выступает Гатчинская дистанция пути, структурное подразделение сегмента деятельности «Предоставление услуг инфраструктуры», внутрихолдинговый поставщик — Санкт-Петербург — Витебский отдел материально-технического обеспечения (ОМТО), структурное подразделения сегмента «Прочие виды деятельности».

Принимая во внимание необходимость транспортировки топлива и возможность использования услуг различных перевозчиков сегмента деятельности «Грузовые перевозки» продемонстрируем два варианта «А» и «Б» формирования ВХР СТП (*рис. 1*). В первом

Таблица 2 / Table 2

Сводная таблица результатов расчета трансфертных цен при использовании вариантов реализации СТП «А» и «Б» / Summary table of the results from the calculation of transfer prices generated using "A" and "B" options of the end-to-end process

Наименование СТП / Name of the end-to-end process	Вариант реализации СТП / Option of the end-to-end process	Внутрихолдинговый потребитель (заказчик) / Intercompany consumer (customer)	Внутрихолдинговый поставщик / Intercompany supplier	Результат расчета трансфертной цены / The result of transfer price calculation
Обеспечение дизтопливом Гатчинской дистанции пути / Diesel fuel supplies to Gatchina Road	«А» / "A"	Гатчинская дистанция пути / Gatchina Road	Санкт-Петербург — Витебский отдел материально-технического обеспечения / St. Petersburg — Vitebsky Department of Supplies	358
	«Б» / "B"	Гатчинская дистанция пути / Gatchina Road	Санкт-Петербург — Витебский отдел материально-технического обеспечения / St. Petersburg — Vitebsky Department of Supplies	355

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

случае в качестве перевозчика топлива используем Центр фирменного транспортного обслуживания (далее — ЦФТО), во втором случае — АО «Федеральная грузовая компания» (далее — АО «ФГК»).

При использовании варианта «А» согласно внутрикорпоративным регламентам после получения соответствующей заявки от внутрихолдингового потребителя внутрихолдинговому поставщику Санкт-Петербург — Витебский ОМТО передает дизтопливо посреднику ЦФТО для дальнейшей транспортировки в Гатчинскую дистанцию пути. Условием реализации выбранного варианта СТП становится цепочка внутрихолдинговых расчетов, в результате которых формируется трансфертная цена дизельного топлива. Поэтапное отражение таких расчетов в системе управленческого учета обособленных хозяйственных единиц холдинговой компании с использованием предложенных субсчетов к счету 32 «Затраты» представлено далее.

1. Внутрихолдинговый поставщик Санкт-Петербург — Витебский ОМТО передает дизтопливо на сумму 350 тыс. руб. внутрихолдинговому перевозчику — посреднику ЦФТО для его транспортировки потребителю — Гатчинской дистанции пути, используя счета 32.09.000.100 «Дизтопливо, межсегментарные расчеты», 32.04.000.100 «Дизельное топливо», 79 «Внутрихозяйственные расчеты»:

Д-т 32.09.000.100 К-т 32.04.000.100 — 350 тыс. руб.

Д-т 79 К-т 32.09.000.100 — 350 тыс. руб.

2. Перевозчик получает дизтопливо на сумму 350 тыс. руб., используя счета 32.09.000.100 «Дизтопливо, межсегментарные расчеты», 79 Внутрихозяйственные расчеты»:

Д-т 32.09.000.100 К-т 79 — 350 тыс. руб.

При транспортировке дизтоплива перевозчику потребовались дополнительные затраты на электроэнергию в размере 8 тыс. руб., которые отражаются в учете на счетах 32.09.000.100 «Дизтопливо, межсегментарные расчеты», 32.05.000.000 «Стоимость покупной электроэнергии»:

Д-т 32.09.000.100 К-т 32.05.000.000 — 8 тыс. руб.

По завершении доставки заказчику перевозчик использует счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и субсчет 32.09.000.100 «Дизтопливо, межсегментарные расчеты»:

Д-т 79 К-т 32.09.000.100 — 358 тыс. руб.

3. Потребитель получает заказ и использует дизтопливо для производственных нужд, отражая хозяйственные операции на счетах 32.09.000.100 «Дизтопливо, межсегментарные расчеты», 79 «Внутрихозяйственные расчеты»:

Д-т 32.09.000.100 К-т 79 — 358 тыс. руб.

4. В соответствии с инструкцией ОАО «РЖД» по ведению управленческого учета заказчик, в данном случае Гатчинская дистанция пути, после получения дизтоплива закрывает счет 32.09.000.100 «Дизтопливо, межсегментарные расчеты», используя счет 32.04.000.100 «Дизельное топливо»:

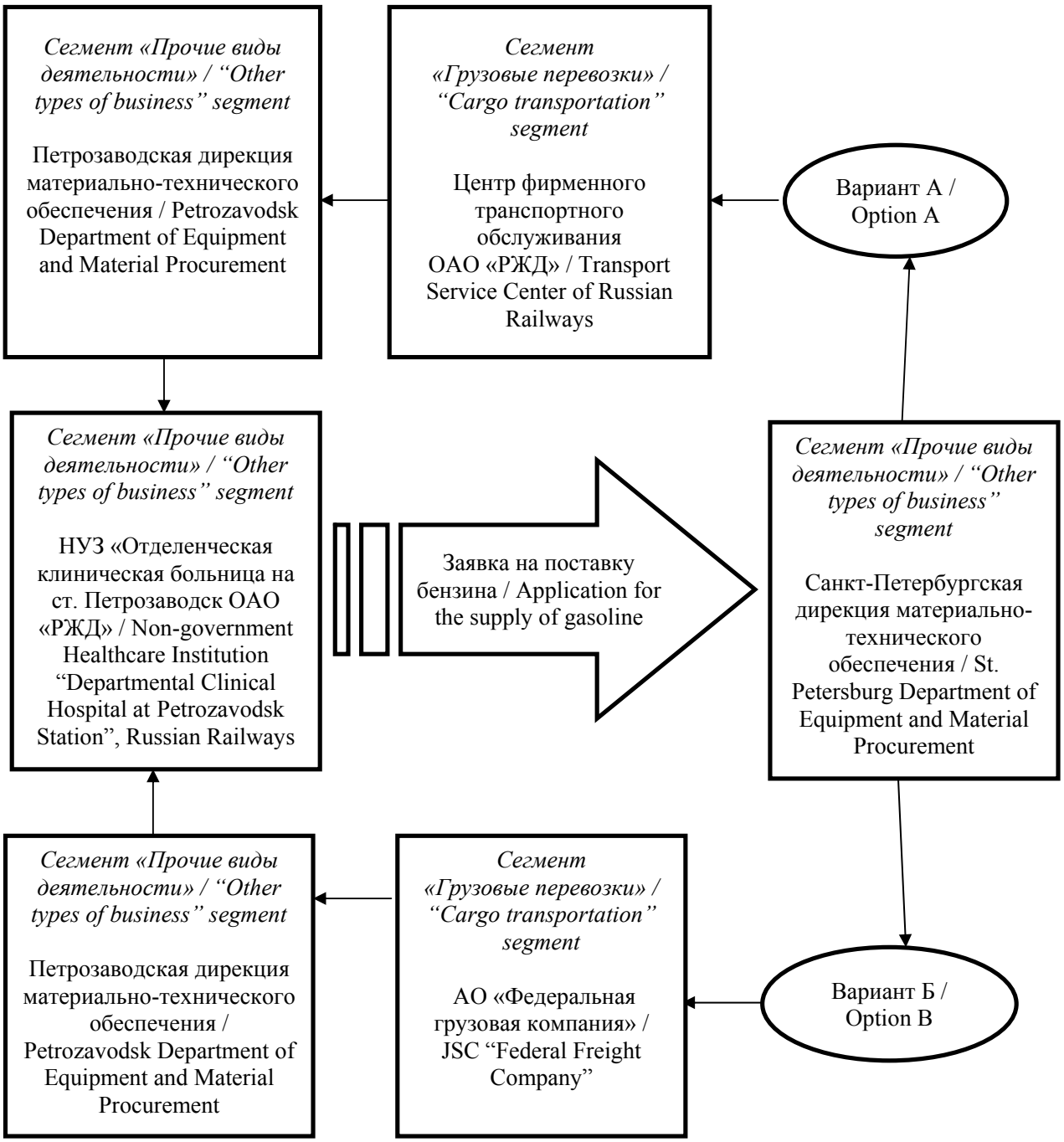

Рис. 2 / Fig. 2. **Декомпозиция вариантов реализации СТП «Обеспечение бензином Отделенческой клинической больницы» с использованием внутрихолдинговых межсегментарных и внутрисегментарных расчетов / The decomposition of delivery options for the end-to-end process of "Supply of petrol to the Departmental Clinical Hospital" using internal corporate intersegment and intrasegment settlements**

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Д-т 32.04.000.100 К-т 32.09.000.100 — 358 тыс. руб.

5. По окончании месячного отчетного периода счет 32.04.000.100 «Дизельное топливо» подлежит закрытию с использованием счета 32.99.000.000 «Закрытие периода»:

Д-т 32.99.000.000 К-т 32.04.000.100 — 358 тыс. руб.

6. В соответствии с рабочим планом счетов ОАО «РЖД» счет 32.99.000.000 «Закрытие периода» корреспондирует со счетом 20 «Основное производство», что обеспечивает ретрансляцию информации

Таблица 3 / Table 3

Классификатор дополнительных счетов для учета внутрикорпоративных расчетов холдинга «РЖД» / Classifier of additional accounts for the accounting of internal corporate settlements of the "Russian Railways holding" company

Счет / Account	Наименование / Name	Примечание / Note
Счета управленческого учета по межсегментарным расчетам / Management accounting accounts for intersegment settlements		
32.09.000.100	Ресурс 1, межсегментарные расчеты / Resource 1, intersegment settlements	Счета используются хозяйственными единицами холдинга в целях накопления информации о межсегментарных расчетах / The accounts are used by the holding company entities to accumulate information about intersegment settlements
32.09.000.200	Ресурс 2, межсегментарные расчеты / Resource 2, intersegment settlements	
32.09.000.300	Ресурс 3, межсегментарные расчеты / Resource 3, intersegment settlements	
… … …	… … … и т.д. / … … … etc.	
32.09.000.910	Прочее (межсегментарные расчеты) / Other (intersegment settlements)	
Счета управленческого учета по внутрисегментарным расчетам / Management accounting accounts for intrasegment settlements		
32.91.000.100	Ресурс 1, внутрисегментарные расчеты / Resource 1, intrasegment settlements	Счета используются хозяйственными единицами холдинга в целях накопления информации о внутрисегментарных расчетах / The accounts are used by the holding company entities to accumulate information about intrasegment settlements
32.91.000.200	Ресурс 2, внутрисегментарные расчеты / Resource 2, intrasegment settlements	
32.91.000.300	Ресурс 3, внутрисегментарные расчеты / Resource 3, intrasegment settlements	
… … …	… … … и т.д. / … … … etc.	
32.91.000.910	Прочее (внутрисегментарные расчеты) / Other (intrasegment settlements)	

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

о затратах СТП из системы управленческого учета в систему финансового учета:

Д-т 20 К-т 32.99.000.000 — 358 тыс. руб.

Сформировавшаяся трансфертная цена дизельного топлива при использовании варианта «А» реализации СТП составила 358 тыс. руб.

Определим трансфертную цену топлива при использовании варианта «Б» реализации СТП с другим перевозчиком АО «ФГК» (*рис. 1*). Несмотря на то что ЦФТО и АО «ФГК» относятся к одному процессному сегменту — «Грузовые перевозки», они имеют различный юридический статус — ЦФТО является структурным подразделением ОАО «РЖД», АО «ФГК» — дочерним обществом ОАО «РЖД». Кроме того, АО «ФГК» отличается затратами на покупную электроэнергию, которые составляют в данном примере 5 тыс. руб.

Формирование стоимости СТП по варианту «Б» отразится в системе управленческого учета в аналогичной последовательности, и в конечном итоге трансфертная цена дизтоплива составит 355 тыс. руб., которая является более дешевой по сравнению с ценой СТП по варианту «А» (*табл. 2*).

Таким образом, для реализации политики ресурсосбережения предложенная методика определения наименее затратной стоимости СТП позволяет обосновать наиболее экономичную цепочку трансфертного ценообразования и принять ее за основу на стадии разработки операционных бюджетов хозяйственных единиц и структурных подразделений холдинга.

Отметим, что предложенная методика отражает процесс формирования затрат при использовании механизма реализации СТП, предусматривающего только межсегментарные расчеты между хозяйственными единицами холдинга различных процессных сегментов.

Таблица 4 / Table 4

Справка о расчетах при реализации сквозных технологических процессов за период с ___ 202 _ по ____202_ Структурное подразделение _____ / Statement of settlements generated by the end-to-end processes for the period from _____ 202_ to _____ 202_ Structural Unit _____

Номер счета / Account code	Наименование счета / Account name	Единица измерения / Unit	Оборот по дебету (кредиту) при межсегментарных расчетах / Total debits (credits) using intersegment settlements	Оборот по дебету (кредиту) при внутрисегментарных расчетах / Total debits (credits) using intrasegment settlements
32.09.000.100	Ресурс 1, межсегментарные расчеты / Resource 1, intersegment settlements	руб. / RUB		x
32.09.000.200	Ресурс 2, межсегментарные расчеты / Resource 2, intersegment settlements	руб. / RUB		x
32.09.000.300	Ресурс 3, межсегментарные расчеты / Resource 3, intersegment settlements	руб. / RUB		x
… … …	… … … и т.д. / … … … etc.	руб. / RUB		x
32.09.000.910	Прочее (межсегментарные расчеты) / Other (intersegment settlements)	руб. / RUB		x
32.91.000.100	Ресурс 1, внутрисегментарные расчеты / Resource 1, intrasegment settlements	руб. / RUB	x	
32.91.000.200	Ресурс 2, внутрисегментарные расчеты / Resource 2, intrasegment settlements	руб. / RUB	x	
32.91.000.300	Ресурс 3, внутрисегментарные расчеты / Resource 3, intrasegment settlements	руб. / RUB	x	
… … …	… … … и т.д. / … … … etc.	руб./ RUB	x	
32.91.000.910	Прочее (внутрисегментарные расчеты) / Other (intrasegment settlements)	руб. / RUB	x	
Всего по видам расчетов в рамках СТП / Total by types of settlements generated through end-to-end processes				
Итого по СТП / Total for the end-to-end processes				

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Возможные варианты решения «А» и «Б» аналогичной задачи, предусматривающей цепочку межсегментарных и внутрисегментарных расчетов между хозяйственными единицами холдинга, представлены на *рис. 2*.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Проведенное исследование позволяет обосновать целесообразность использования при формировании УПУУ холдинговой компании ОАО «РЖД»:

- методики определения оптимальной (наименее затратной) стоимости СТП, базирующейся на использовании методов операционализации понятий и структурной аналогии;
- классификатора дополнительных счетов управленческого учета для подготовки соответствующих регламентов и систематизации информации о ВХР, формирующих стоимость СТП (*табл. 3*);
- шаблона рабочего документа, обеспечивающего получение аналитической информации о дифференцированных внутрикорпоративных расчетах для ее дальнейшего использования в целях управления трансфертным ценообразованием и операционной эффективностью по сегментам деятельности холдинга (*табл. 4*).

ВЫВОДЫ

Таким образом, методическое обеспечение управления внутрихолдинговыми расчетами позволяет сформировать соответствующие регламенты и положения УПУУ для определения наименее затратных цепочек ВХР, формирующих структуру трансфертной цены, и использовать при разработке и в целях контроля операционных бюджетов хозяйственных единиц холдинга. Применение в управленческом учете предложенной классификации субсчетов к счету 32 «Затраты» холдинговой компании ОАО «РЖД» позволяет накапливать и систематизировать управленческую информацию о межсегментарных и внутрисегментарных расчетах при реализации СТП и, тем самым, формировать доказательную базу для изыскания и мобилизации скрытых резервов ресурсосбережения и повышения операционной эффективности холдинга по сегментам деятельности, внутрихолдинговым заказчикам и поставщикам. Предложенные методические подходы, основанные на интеграции системы управленческого учета с бизнес-моделью ОАО «РЖД», позволяют выявить стоимостной потенциал перспектив создания ценности стратегического акционерного общества и крупнейшего эмитента зеленых еврооблигаций на финансовых рынках России и стран СНГ. В перспективе полученные результаты могут быть приняты за основу при разработке методик анализа цепочки ценностей в системе стратегического управленческого учета системообразующих транспортных компаний.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Davidyuk T. V. Management accounting organization: Basic steps towards increasing the company efficiency. *ECONOMICS: Time Realities*. 2017;1(29):41–47.
2. Дедюхина Н. В., Назарова В. А. Генезис управленческого учета как фактор реализации комплексного плана модернизации и расширения магистральной инфраструктуры. *Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета*. 2019;119(5–1):24–32.
3. Трифонов Ю. В., Визгунов А. Н. Ключевые факторы эффективности построения системы процессно-ориентированного учета и анализа затрат на предприятии. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(4):24–31. DOI: 10.26794/2408–9303–2019–6–4–24–31
4. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж., Датар Ш. М. Управленческий учет. Пер. с англ. СПб.: Питер; 2005. 1008 с.
5. Bouquin H. Le contrôle de gestion. Paris: Presses Universitaires de France; 1996. 536 p.
6. De Bodt. La maîtrise des coûts et des marges dans l'entreprise: Direct costing, profit planning. Paris: Dunod; 1991. 314 p.
7. Mazars R. Calcul et contrôle des prix de revient. Paris: J. Delmas et Cie; 1978. 176 p.
8. Phelizon J.-F. Gestion stratégique des coûts et des prix dans l'entreprise. Paris: Elsevier Masson; 1997. 130 p.
9. Orlandi A., Iervolino R., Latino M. C. Methodologies for applying transfer pricing adjustments to comparable companies following the COVID-19 economic downturn. *International Transfer Pricing Journal.* 2020;27(6). 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).
10. Petruzzi R., Myzithra A. Substance in transfer pricing in a post-BEPS world and beyond. *International Transfer Pricing Journal.* 2020;27(6). 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).
11. Бредихин А. В., Кузнецов М. В., Школьникова Ю. М. Разработка методики формирования сквозного технологического процесса в цифровом производстве. *Вестник Воронежского государственного технического университета*. 2019;(4):14–18. DOI: 10.25987/VSTU.2019.15.4.002
12. Ефимова О. В., Бабошин Е. Б., Игольников Б. В., Матвеева И. Г. Формирование процессной модели картирования сквозных процессов ОАО «РЖД». *Бюллетень объединенного ученого совета ОАО «РЖД»*. 2018;(2):50–57.
13. Саитбатталова Л. Ф. Система сквозного складирования (кросс-докинг). *Научный альманах*. 2015;12(10–1):380–382. DOI: 10.17117/na.2015.10.01.380
14. Дедюхина Н. В., Назарова В. А. Управленческий анализ деятельности бизнес-структур железнодорожного транспорта как инструмент реализации стратегии устойчивого развития транспортной отрасли. *Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета*. 2017;107(5):63–71.

15. Вахрушина М.А. Стандартизация российского управленческого учета как условие его дальнейшего развития. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):72–81. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–72–81
16. Карпова Т.П. Концепция управленческого учета на основе движения продукта и нарастания затрат в среде контроллинга. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2016;3(1):90–98. DOI: 10.26794/2408–9303–2016–1–90–98
17. Рожнова О.В. Гармонизация учета, аудита и анализа в условиях цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2018;5(3):16–23. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–16–23
18. Сидорова М.И., Гуляева А.А. Управленческий учет как элемент единого информационного пространства организации. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2016;(5):50–65. DOI: 10.26794/2408–9303–2016–5–50–65
19. Ball R., Robin A., Sadka G. The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. *Journal of Accounting and Economics.* 2006;29(1):417–434.
20. Дедюхина Н.В. Цели и задачи учетной политики организации в условиях инновационно-инвестиционного развития экономики. *Управленческий учет*. 2009;(5):84–93.
21. Маховикова Г.А. Ценообразование. М.: Юрайт; 2014. 463 с.

REFERENCES

1. Davidyuk T.V. Management accounting organization: Basic steps towards increasing the company efficiency. *ECONOMICS: Time Realities*. 2017;1(29):41–47.
2. Dedyukhina N.V., Nazarova V.A. The genesis of management accounting as a factor in the implementation of a comprehensive plan for the modernization and expansion of the main infrastructure. *Izvestiya Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta = Proceedings of the Saint Petersburg State University of Economics.* 2019;119(5–1):24–32. (In Russ.).
3. Trifonov Yu.V., Vizgunov A.N. Key factors of effectiveness of developing an activity based cost accounting and analysis system at an enterprise. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(4):24–31. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2019–6–4–24–31
4. Horngren C.T., Foster G., Datar S.M. Managerial accounting. Trans. from Eng. St. Petersburg: Peter; 2005. 1008 p. (In Russ.).
5. Bouquin H. Management control. Paris: Presses Universitaires de France; 1996. 536 p. (In French).
6. De Bodt. Controlling costs and margins in the company: Direct costing, profit planning. Paris: Dunod; 1991. 314 p. (In French).
7. Mazars R. Calculation and control of cost prices. Paris: J. Delmas et Cie; 1978. 176 p. (In French).
8. Phelizon J.-F. Strategic cost and price management in the company. Paris: Elsevier Masson; 1997. 130 p. (In French).
9. Orlandi A., Iervolino R., Latino M.C. Methodologies for applying transfer pricing adjustments to comparable companies following the COVID-19 economic downturn. *International Transfer Pricing Journal.* 2020;27(6). 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).
10. Petruzzi R., Myzithra A. Substance in transfer pricing in a post-BEPS world and beyond. *International Transfer Pricing Journal.* 2020;27(6). 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).
11. Bredikhin A.V., Kuznetsov M.V., Shkolnikova Yu.M. Development of a method for forming an end-to-end technological process in digital production. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta = Bulletin of the Voronezh State Technical University.* 2019;(4):14–18. (In Russ.). DOI: 10.25987/VSTU.2019.15.4.002
12. Efimova O.V., Baboshin E.B., Igolnikov B.V., Matveeva I.G. Formation of a process model for mapping through processes of JSC "Russian Railways". *Byulleten' ob'edinennogo uchenogo soveta OAO "RZhD" = Bulletin of the Joint Academic Council of Open Joint Stock Company "Russian Railways".* 2018;(2):50–57. (In Russ.).

13. Seitbattalova L. F. System cross docking (cross-docking). *Nauchnyi al'manakh = Scientific Almanac*. 2015;12(10–1):380–382. (In Russ.). DOI: 10.17117/na.2015.10.01.380
14. Dedyukhina N.V., Nazarova V.A. Management analysis of railway transport business structures as a tool for implementing the strategy for sustainable development of the transport industry. *Izvestiya Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta = Proceedings of the Saint Petersburg State University of Economics*. 2017;107(5):63–71. (In Russ.).
15. Vakhrushina M. A. Standardization of Russian management accounting as a condition for its further development. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):72–81. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–72–81
16. Karpova T. P. The concept of management accounting based on product movement and cost increase in controlling system. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;3(1):90–98. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2016–1–90–98
17. Rozhnova O. V. Harmonization of accounting, auditing and analysis in a digital economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):16–23. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–16–23
18. Sidorova M. I., Gulyaeva A. A. Management accounting system as an element of an entity's common information space. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;(5):50–65. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2016–5–50–65
19. Ball R., Robin A., Sadka G. The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. *Journal of Accounting and Economics*. 2006;29(1):417–434.
20. Dedyukhina N.V. Goals and objectives of the organization's accounting policy in the context of innovation and investment development of the economy. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*. 2009;(5):84–93. (In Russ.).
21. Makhovikova G. A. Price formation. Moscow, Yurayt; 2014. 463 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Валентина Александровна Назарова — ведущий бухгалтер сводного отдела отчетности инфраструктуры Северо-Западного регионального общего центра обслуживания, структурного подразделения Центра корпоративного учета и отчетности «Желдоручет», филиала ОАО «РЖД», Санкт-Петербург, Россия
vnazarova@yandex.ru

ABOUT THE AUTHOR

Valentina A. Nazarova — Lead Accountant of the General Department for Infrastructure Reporting, North-West Regional Shared Service Center, a structural unit of "Zheldoruchet" Center for Corporate Accounting and Reporting, Russian Railways Branch, St. Petersburg, Russia
vnazarova@yandex.ru

Статья поступила в редакцию 03.10.2020; после рецензирования 17.11.2020; принята к публикации 23.12.2020. Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 03.10.2020; revised on 17.11.2020 and accepted for publication on 23.12.2020. The author read and approved the final version of the manuscript.