

УДК 657.1

СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К СЕГМЕНТИРОВАНИЮ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Е.А. ШАРОВАТОВА

(Ростовский государственный экономический университет)

Предлагается расширение объектов управленческого учета. Обоснована необходимость выделения шести сегментов управления, учетная информация по которым позволит построить стратегию развития отраслевого бизнеса.

Ключевые слова: управленческий учет, экономический сегмент, инновационное развитие управленческого учета, экономическая модель сегментарного учета, цели управления.

Введение. В фундаментальных исследованиях в области развития менеджмента и управленческого учета используются прикладные приемы реализации конкретных новаций. Управленческий учет, как и управленческий процесс, не определяется единственным приемом, а связан с целым комплексом действий. Исследуя конкретные пути расширения его возможностей, нельзя ограничиться лишь учетными знаниями. Одно из условий применения управленческого учета в инновационном процессе – это расширение количества совместно действующих инструментов представления знаний об управляемом объекте. Инструменты управленческого учета применимы в различных структурах информационных потоков, каждый из которых соответствует тому или иному сегменту хозяйственной деятельности. В связи с этим сегменты деятельности становятся актуальными в качестве учетно-управленческих объектов для инновационно-ориентированных предприятий.

Уровни сегментирования в управленческом учете. С точки зрения управленческого интереса сегмент деятельности организации воспринимается как экономическая категория бизнеса, выделенный в информационной системе предприятия отдельным информационным учетным ресурсом. Для того чтобы механизм сегментирования на основе приемов управленческого учета сделал информационный поток востребованным для целей управления в любой коммерческой деятельности, необходимо наличие определенной структуры сегментов в качестве объектов управленческого учета. Сегменты как экономические категории сопоставимы с сегментированием коммерческого интереса: вид деятельности, география сбыта, группа покупателей, вид продукции или иной признак. В этом заключается смысл «конструкции» модели управленческого учета, когда информационные знания группируются по «учетным полочкам» в виде сегментов с целью систематического анализа их влияния на финансовые результаты.

Рыночная экономика сделала необходимым ранжирование учетной информации в зависимости от прибыльности объектов учета. Государственное регламентирование нормативно-правового режима сегментирования деятельности на законодательном уровне нашел отражение в утвержденном стандарте ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», регулирующем приемы официального бухгалтерского учета и отчетности в отношении обязательных сегментов. Однако составление сегментарной отчетности по ПБУ 12/2000 для российских предприятий связано с рядом проблем. Первая проблема вызвана отсутствием критериев применения принципов международных стандартов отчетности в рамках отечественного сегментирования, вторая — отсутствием методики сегментирования учета и отчетности как таковой. Еще в меньшей степени сегментирование ограничено рамками управленческого учета, поэтому не способно оперативно реагировать на появление новых сегментов для внутреннего управления бизнесом.

В мировой практике известно три стандарта по составлению сегментарной отчетности: SSAP-25 (Великобритания), FAS-131 (США) и МСФО 14 (международный стандарт). Указанные стандарты направлены на раскрытие информации по географическим и операционным сегментам финансовой отчетности. Например, стандарт FAS-131 применяется к коммерческим предприятиям

открытого типа и предусматривает раскрытие информации по сегментам лишь о самых крупных клиентах компании, т. е. клиентах, приносящих 10% выручки от общей выручки предприятия.

МСФО 14 обязывает раскрывать принципы и подходы к определению отчетных сегментов, а также сегментарную учетную политику в отношении этих объектов. Привлекательным в данном стандарте является то, что он содержит приложения в виде схем определения сегментов, демонстрационные сегментарные раскрытия и перечень необходимых раскрытий в отношении сегментов.

Одним из самых известных в мировой практике стандартов по предоставлению информации о сегментах является стандарт Великобритании SSAP-25 «Сегментарная отчетность» (Statements of Standard Accounting Practice-25). Данный стандарт предусматривает абсолютные критерии для предприятий, предоставляющих информацию по сегментам, а также определяет требования по оценке отчетных показателей, которые формируют информацию по сегментам.

Несмотря на необходимость прозрачного представления в отчетности информации по сегментам, международные стандарты и отечественный вариант сегментирования не предполагают гибкости при избрании сегментов управления, поскольку они регламентируют ведение учета в рамках официально утвержденной учетной политики, поэтому они менее всего приспособлены для гибкого управления, тем более что соблюдение коммерческой тайны в отношении информации об аналитических сегментах данные стандарты не предполагают.

Для решения данной проблемы предложено несколько структурных уровней учетных сегментов, применение которых целесообразно в управленческой бухгалтерии. Первые уровни сегментарного управленческого учета – географические и операционные сегменты, это условие официальных регламентов бухгалтерского учета. Учетная информация по ним может быть востребована при формировании пояснительной записки, являющейся обязательным приложением к бухгалтерской отчетности, что делает их исключительными. В качестве географических сегментов целесообразно использовать территориальные признаки для разделения информации по объектам управленческого учета, например, внешний рынок, внутренний рынок и иные территориальные субъекты. В качестве операционных сегментов как в международной, так и в отечественной учетной практике используются виды основной и прочей деятельности. Учетное сегментирование в операционном сегменте особо актуально при избрании востребованных видов деятельности и формировании ее прибылеобразующей структуры.

Третий уровень аналитических сегментов в виде товарных групп расширяет информацию операционных сегментов. Например, если к одному из основных видов операционной деятельности относится строительство, то в качестве подсегментов целесообразно выделить строительно-монтажные работы, связанные с первичным строительством, строительно-монтажные работы по возведению газо-, водораспределительных объектов, ремонтно-монтажные работы и т. д. Транспортные услуги логично разделить на грузоперевозки и пассажирские перевозки. Торговая деятельность объективно делится на торговлю продуктовыми и промышленными товарами и т. д. При этом нет ограничений в детализации каждого подсегмента. Вид товарной группы можно информационно детализировать вплоть до конкретной единицы продукции (услуги), что в учетной практике получило название «носитель затрат». Единственным критерием расширения учетных возможностей может быть принцип, при котором результативность учета не должна превышать расходов на ведение такого учета.

В результате информация сегментарного учета по указанным товарным группам достаточно для формирования стратегии продаж, но недостаточна для принятия текущих управленческих решений в рамках каждой составляющей бизнеса. Для этих целей могут быть востребованы информационные сегменты следующих уровней.

Так, в качестве четвертого уровня управленческого учета целесообразно избрать сегмент покупателей и заказчиков. Это обусловлено тем, что естественным путем формируются группы покупателей по отношению к однородным продуктовым группам. Их объединяют однотипные

схемы потребления по отношению к этим группам. Сущность сегментирования рынка в учете состоит в детализации информации о доходах, расходах и финансовых показателях групп покупателей со схожими потребительскими возможностями. В качестве таковых можно выделить группы покупателей по периодичности заказов, например, покупатели с разовой и постоянной потребностью приобретения продукции. Такая дифференциация заказчиков позволит применять гибкие цены в отношении продуктовых групп. Ценообразование по разовым договорам может ориентироваться на более высокий уровень рентабельности в цене товара, нежели по рамочным договорам, действующим длительное время.

Не менее важным является критерий выделения покупателей и заказчиков с надежной и, наоборот, сомнительной платежеспособностью. Качественная характеристика этого критерия возможна на основе экспресс-анализа фискальной бухгалтерской отчетности таких покупателей, что позволит предпочесть отдавать покупателям с более надежной платежеспособностью. Заключение контрактов с заказчиками, имеющими ограниченные платежные возможности, производится по остаточному признаку, под которым понимаются свободные производственные ресурсы в виде остатка материалов на складах для исполнения таких договоров, наличие свободных мощностей имеющегося оборудования, наличие трудовых ресурсов и пр. Кроме того, исполнение таких договоров не должно привлекать дополнительные расходы (дополнительный штат управленческих кадров, дополнительное оборудование и пр.). При этом наличие покупателей с менее устойчивым финансовым положением обязывает более предусмотрительно относиться к формированию цены продажи, по возможности включая в нее риски от невозврата дебиторской задолженности.

Таким образом, ценность сегментарного учета различных групп покупателей позволит ранжировать их по степени надежности, платежеспособности и постоянству покупательных потребностей. А это, в свою очередь, обеспечит более надежную информационную базу при формировании бюджета движения денежных средств.

Не менее значимой является пятая группа учетных сегментов в виде центров затрат. Главную идею управленческого учета можно представить как совокупность методологических процедур по исчислению финансовых результатов, в связи с этим каждый объект учета рассматривается с позиции его влияния на прибыль. При этом решающим является действие фактора конкурентной динамичной рыночной среды, когда меняются источники сырья и материалов, технология производства, рынки сбыта, тип продукции, география ее производства и реализации. Появляется необходимость децентрализации при распределении полномочий по принятию решений между различными уровнями управления. Исходя из этого в качестве учетных сегментов можно выделить центры затрат в виде производственных и непроизводственных подразделений в соответствии со структурой управления организацией. Каждый вид затрат должен быть исчислен по тому центру, в котором он возникает. Это положение вытекает из принципа «причинности» или сопоставления затрат и доходов. Организация такого учета центров затрат делает возможным унифицированный контроль формирования затрат во всех субъектах корпорации, повышение ответственности за их целесообразность и, что не менее важно, контроль уровня косвенных затрат по каждому предприятию.

Для управления бизнесом самым важным являются сегменты шестой группы в виде центров ответственности. Признание в организационной структуре предприятия зон индивидуальной ответственности привело к появлению центра ответственности. Классификация затрат по степени регулируемости дает возможность выделить объекты учета (и, соответственно, объекты управления) в виде центров ответственности, когда сгруппированная информация позволяет понять, кто и насколько своими действиями может влиять на затраты. Такие объекты не вызывают изменений первичного учета, сохраняют общие принципы его построения и формы бухгалтерских регистров.

Данные сегменты более всего соответствуют отдельным функциям бизнес-процесса конкретной организации. Например, в качестве центра ответственности может выступать функция

поддержания в рабочем состоянии оборудования и прочей активной части основных средств. Ответственность за выполнение данной задачи обычно в организации несет главный инженер. Информация о результативных показателях по ее исполнению станет объектом сегментарного учета. Таким же объектом учета станет зона ответственности по функции логистики, организации производства, маркетинга, учета и управления. Каждая функция связана с расходом определенной части финансовых средств, в отношении каждой можно определить долю ее участия в создании прибыли предприятия, каждая закреплена за конкретным руководителем. Этим объясняется ее значимость в качестве сегмента в управленческом учете.

На промышленных предприятиях в качестве центров ответственности могут быть выделены конкретные зоны ответственности, сопоставимые с бизнес-процессами отрасли: непосредственно производство, управление качеством продукции, логистика, маркетинг и услуги, сопутствующие продажам, управление денежными потоками; информационная поддержка воспроизводственной деятельности, управление персоналом, обеспечение безопасности и защита информации, управление интеллектуальной собственностью, правовое обеспечение.

Деление управленческого учета на сегменты можно продолжать в зависимости от потребностей управления, для каждого предприятия оно индивидуально. Например, предприятия, работающие с привлечением государственных заказов, могут использовать сегменты в зависимости от вида финансирования: бюджетного или коммерческого. Оптимальный вариант применения инструментария управленческого учета может быть найден только после анализа конкретных условий деятельности и потребностей каждого предприятия.

Децентрализация структуры информационного поля предполагает необходимость применения конкретных учетных приемов. Во-первых, в каждом сегменте управления необходимо учитывать не только расходы, но и соответствующие этому сегменту доходы, что позволит определить долю вклада каждого сегмента в общую прибыль предприятия. Приемы трансфертного ценообразования в отношении сегментов управления позволят сформировать основные оценочные показатели (финансовые результаты) функционирования избранных сегментов.

Во-вторых, информация о сегментах должна формироваться системно, а не ручной выборкой соответствующей учетной информации. Это потребует расширения программного обеспечения и использования дополнительных аналитических уровней для каждого сегмента при формировании бухгалтерских проводок. Возможность реализации такого приема обеспечивается введением рабочего плана счетов в учетную политику организации.

В-третьих, дополнительная нагрузка в виде расширенных уровней аналитического учета делает целесообразным дифференциацию финансовых и управленческих приемов, с применением различных методов исчисления финансового результата, различной структуры доходов и расходов в отношении объектов финансового и управленческого учета, а также различного количества самих объектов учета.

В-четвертых, настройка элементов управленческой системы должна происходить во взаимосвязи с другими подсистемами, например, в структуру бюджетов включают бюджеты основных показателей в отношении тех объектов, которые одновременно являются объектами управленческого учета. При этом соответствующая настройка программного обеспечения на функцию бюджетирования позволит в системном режиме оперативно формировать план-фактные отклонения. Кроме того, в системе контроля потребуется разработка соответствующих оценочных показателей для каждого из объектов, что позволит запустить в действие подсистему мотивации для участников управленческого механизма предприятия в целом. В результате настройка учетного сегментирования позволит расширить контроль активности сегментов применительно к различным единицам бизнеса. В таблице систематизированы возможности применения на предприятии многоуровневого сегментирования в управленческом учете в сфере управления субъектом.

Возможности применения многоуровневого сегментирования в управленческом учете
для управления субъектом

№ п/п	Наименование учетного сегмента	Примеры сегментов	Расширение возможностей управления на основе учетного сегментирования
1	Географические сегменты	Внутренний рынок (области, края и пр.) Внешний рынок (страны-экспортеры)	Оценка структуры территориального размещения объемов продаж
			Оценка структуры территориального размещения затрат
			Применение показателя динамики территориальных продаж для оценки доли продаж субъекта в территориально-отраслевом бизнесе
2	Операционные сегменты	Серийное производство Единичное производство Ремонт Транспортные услуги Торговая деятельность	Оценка структуры размещения объемов продаж
			Оценка структуры размещения затрат
			Применение показателя динамики продаж для оценки доли продаж субъекта в отраслевом бизнесе
3	Товарные группы продаж	Виды продукции с однотипным технологическим циклом	Оценка структуры размещения объемов продаж
			Оценка структуры размещения затрат
			Применение показателя динамики продаж для оценки доли продаж субъекта в отраслевом бизнесе
4	Покупатели и заказчики	Государственные заказчики Коммерческие структуры Внешнеэкономические контрагенты Покупатели по частоте размещения заказов Покупатели по форме оплаты	Оценка продаж в рамках госзаказа в общем объеме выручки
			Оценка продаж коммерческим структурам в общем объеме выручки
			Оценка продаж на экспорт в общем объеме выручки
			Оценка доходности групп покупателей на основе ранжирования по прибыльности
			Оценка потребительской способности сегментов
5	Центры ответственности	Бизнес-процессы	Оценка возможностей руководителей каждого сегмента исполнять функциональные обязанности
			Оценка структуры затрат
			На основе приемов трансфертного ценообразования оценка издержкоемкости бизнес-процессов путем ранжирования сегментов по прибыльности
6	Центры затрат	Цеха Отделы Службы	Оценка структуры расходов
			Оценка доли управляющих в общей сумме затрат
			Оценка доли управляемых в общей сумме затрат
			На основе приемов трансфертного ценообразования оценка издержкоемкости подразделений путем ранжирования сегментов по прибыльности

Необходимо добавить, что чем более подвижна внешняя среда, тем более разнообразными будут уровни аналитического сегментарного учета для инновационных предприятий. Предлагаемый в рамках этого многоуровневый подход к сегментированию результативной информации ориентирован на структурирование системы управленческого учета как единственного поставщика учетно-аналитической информации для целей оперативного управления.

Заключение. Таким образом, чем более полный набор качественных факторов будет привлечен при выборе количественных параметров (сегменты аналитического учета), тем более объективным будет сегментарного учета, что в целом повлияет на обоснованность управленческих решений. При этом сложность внешней среды требует такой реакции со стороны управленческого учета, которая для каждой организации индивидуальна. В более сложных условиях окажется организация, которая использует многочисленные и сложные технологии и претерпевает техническое перевооружение или модернизацию производства. В результате становится очевидным, что адаптация приемов сегментирования в управленческом учете отдельного предприятия или корпорации в целом увеличивает аналитические уровни учетной системы, а, следовательно, издержки на ведение учетных функций. Однако результатом такого процесса станет получение ценной информации для управления рыночным соотношением «затраты – выпуск».

Библиографический список

1. Концепция инновационной политики Российской Федерации на 1998–2000 годы: постановление Правительства РФ № 832 от 24 июля 1998 г.
2. Берлин А.Д. Диалектика корпоративного управления: что изменилось в связи с кризисом? / А.Д. Берлин, В.К. Вербицкий, К.А. Гуляев // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. – 2010. – № 10 (77).
3. Пинтус Д. Репозиционирование управленческого учета / Д. Пинтус // Консультант. – 2005. – № 3.
4. Шеремет А.Д. Управленческий учет / А.Д. Шеремет. – М.: ФБК ПРЕСС, 2001. – 510 с.
5. Яругова А. Управленческий учет (management accounting): опыт экономики развитых стран: пер. с польск. / А. Яругова; предисл. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001.
6. МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.accountingreform.ru.

Материал поступил в редакцию 01.09.11.

References

1. Konceptiya innovacionnoj politiki Rossijskoj Federacii na 1998–2000 gody: postanovlenie Pravitel'stva RF # 832 ot 24 iyulya 1998 g. – In Russian.
2. Berlin A.D. Dialektika korporativnogo upravleniya: chto izmenilos' v svyazi s krizisom? / A.D. Berlin, V.K. Verbiczkiy, K.A. Gulyaev // Akcionernoe obshchestvo: voprosy korporativnogo upravleniya. – 2010. – # 10 (77). – In Russian.
3. Pintus D. Repozicionirovanie upravlencheskogo uchyota / D. Pintus // Konsul'tant. – 2005. – # 3. – In Russian.
4. Sheremet A.D. Upravlencheskiy uchyot / A.D. Sheremet. – M.: FBK PRESS, 2001. – 510 s. – In Russian.
5. Yarugova A. Upravlencheskiy uchyot (management accounting): opyt ekonomiki razvityx stran: per. s pol'sk. / A. Yarugova; predisl. Ya.V. Sokolova. – M.: Finansy i statistika, 2001. – In Russian.
6. MSFO (IFRS) 8 «Operacionny'e segmenty» [Elektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: www.accountingreform.ru. – In Russian.

MODERN APPROACHES TO SEGMENTATION OF MANAGEMENT ACCOUNT

E.A. SHAROVATOVA

(Rostov State University of Economics)

The accounting entities expansion is offered. The necessity of the allocation of six management segments whose accounting information will permit to form the development strategy of the branch business is proved.

Keywords: management account, economic segment, innovative development of management account, economic model of segmental accounting, administrative objectives.