

УДК 657.37

**ПОСТРОЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПО СЕГМЕНТАМ:
ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ И ПРАКТИЧЕСКИЙ АСПЕКТЫ****Кондрашова О.Р.***АНО ВПО ЦС РФ «Российский университет кооперации» Чебоксарский кооперативный институт (филиал), Чебоксары, e-mail: olga_kondrashova_74@mail.ru*

Предложена концептуальная модель управленческого учета по сегментам, позволяющая реализовать цели, стоящие перед управленческим учетом. На основе обзора экономической литературы определено место управленческого учета по сегментам в системе информационного обеспечения менеджмента, его методологические основы, составные части, их взаимосвязь. Обоснована экономическая сущность сегмента и центра ответственности, введено понятие центра сегментирования для целей построения сегментного учета, определены их сходства и различия. Разработаны рекомендации по организации управленческого учета по сегментам на основе рабочего плана счетов, позволяющего обобщить информацию о работе центров ответственности в разрезе отчетных сегментов многосегментной организации, интегрировать управленческий и финансовый учет и сформировать в бухгалтерской отчетности информацию по сегментам.

Ключевые слова: управленческий учет, сегмент, сегментный учет, центр ответственности, бюджетирование**BUILDING MANAGEMENT ACCOUNTING BY SEGMENT: THEORETICAL
AND PRACTICAL ASPECTS****Kondrashova O.R.***Russian University of Cooperation, Cheboksary Cooperative Institute (branch),
Cheboksary, e-mail: olga_kondrashova_74@mail.ru*

Conceptual model of managerial accounting segment, allowing to realize the goals facing management accounting. Based on a review of the economic literature defines the place of management accounting in the segment information support system management, its methodological foundations and components and their interrelation. Sound economic entity segment and responsibility center, the concept of segmentation center for the purposes of excluding segment, defined their similarities and differences. The recommendations on the organization of management accounting by segments based on the working chart of accounts, which allows to compile information on the centers' responsibility to reportable segments multisegment organizations integrate managerial and financial accounting and financial statements in the form segment information.

Keywords: management accounting, segment, segment accounting, responsibility center, budgeting

В многоотраслевых организациях важнейшую роль играет информация о работе сегментов бизнеса, их вкладе в общую прибыль организации, возникающих рисках коммерческой деятельности и возможностях мотивации персонала. Такая информация может быть полезна не только для внутренних, но и для внешних пользователей. Как правило, информация по сегментам носит детализированный характер и формируется в системе управленческого учета. В связи с этим актуальными становятся вопросы организации управленческого учета основных параметров деятельности организации по сегментам.

Анализ научных и учебно-методических работ позволил выделить несколько вариантов содержания и структуры управленческого учета. По мнению Кавериной О.Д. [2], структура управленческого учета включает следующие основные блоки: бюджетирование и анализ гибких бюджетов; учет затрат и калькулирование; подготовка информации для принятия проблемных управленческих решений, внутренний аудит и др.

В трудах Вахрушиной М.А. [1] приводится мысль, что важнейшими составляющими управленческого учета являются:

сегментный учет; сегментное планирование (бюджетирование); сегментная (внутренняя) отчетность. Соколов Я.В. утверждает [6], что управленческий учет имеет модульную структуру и состоит из следующих модулей: бюджетирование и мониторинг исполнения бюджетов; калькулирование себестоимости продукции и процессов; подготовка информации для специальных управленческих решений.

Информация по сегментам играет важную роль при принятии тактических и оперативных управленческих решений. Тем не менее не следует забывать о необходимости принимать управленческие решения на долгосрочную перспективу и соблюдении стратегий развития бизнеса. Традиционный управленческий учет, нацеленный в основном на внутренние процессы, протекающие в организации и не уделяющий внимание факторам внешней среды, не может предоставить информацию менеджменту о путях усиления конкурентных преимуществ фирмы и выпускаемых продуктов, возможностях удовлетворения интересов всех групп заинтересованных лиц, эффективности применяемой структуры управления.

В связи с этим концептуальная модель управленческого учета многосегментной организации должна состоять из двух модулей (рис. 1):

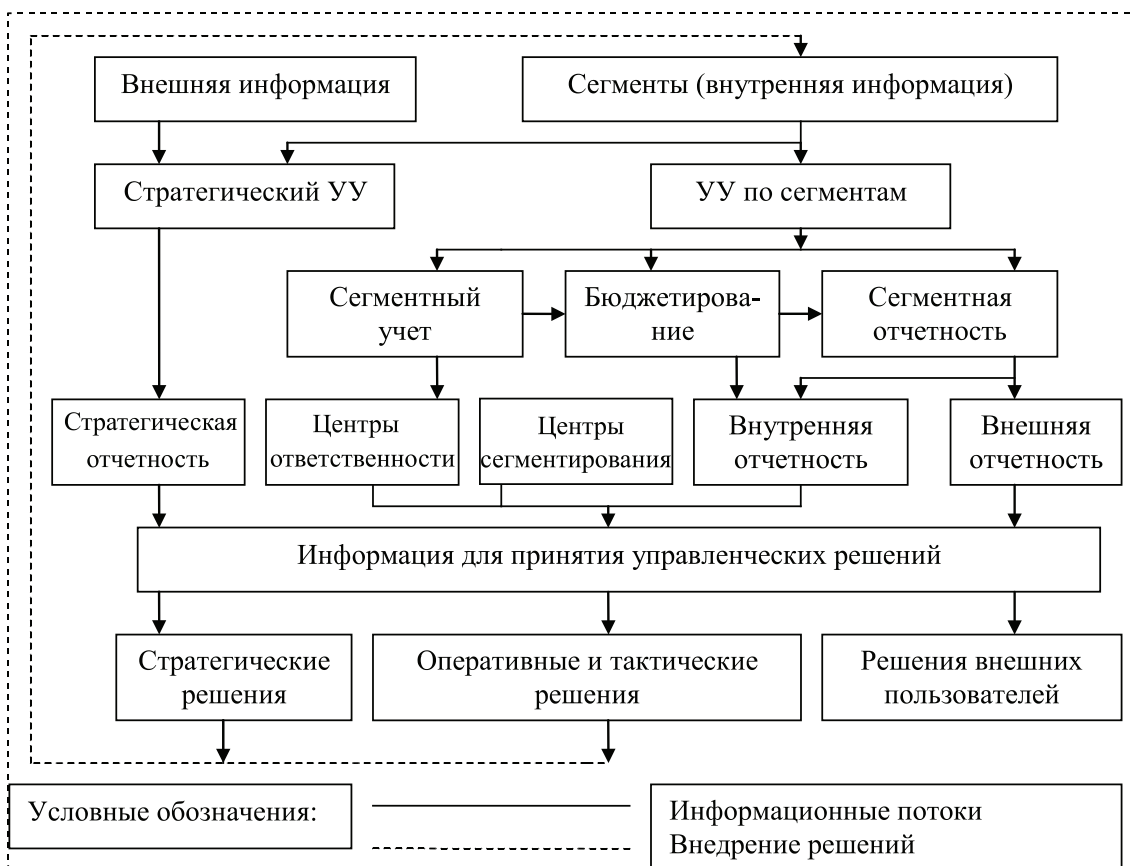
- 1) управленческий учет по сегментам;
- 2) стратегический управленческий учет.

В свою очередь управленческий учет по сегментам включает следующие элементы: сегментное бюджетирование; сегментный учет; сегментная отчетность.

Бюджетирование является важным элементом управленческого учета, в рамках которого осуществляется разработка бюджетов, формируется внутривозвратная отчетность с целью контроля (мониторинга) исполнения бюджетов и оценки работы подразделений, проводится план-факт анализ для устранения недостатков бюджетного процесса на будущие периоды.

Бюджетирование тесно связано с сегментным учетом, так как в его основе ле-

жит финансовая структура управления, и в большинстве случаев бюджеты составляются в разрезе центров ответственности, которые, в свою очередь, являются центральным звеном сегментного учета. Кроме того, информация об исполнении бюджетов, необходимая для составления внутренней отчетности, также формируется в рамках сегментного учета. В такой ситуации, на наш взгляд, нет необходимости выделять в отдельный элемент систему учета затрат и калькулирования себестоимости. Область сегментного учета значительно шире, чем система учета затрат, в ней могут формироваться данные не только о доходах, затратах и результатах по сегментам, но и о затратах, прибыли по видам продукции, процессам, а также прочие показатели по сегментам, необходимые для формирования внешней и внутренней отчетности.



Концептуальная модель управленческого учета в многосегментной организации

В современных экономических условиях невозможно представить систему управленческого учета, эффективно функционирующую и отвечающую всем запросам менеджмента без стратегического управленческого учета. Стратегический

управленческий учет является сравнительно новым направлением развития управленческого учета, перед которым ставятся собственные цели и задачи, которому присущи собственные методы и инструментарий. Стратегический учет, с одной стороны,

обособлен от управленческого учета по сегментам (традиционного управленческого учета), с другой стороны, они оба являются составными элементами единой информационной системы менеджмента, могут осуществлять обмен информацией и использовать общие методы. С учетом сказанного выше можно определить управленческий учет по сегментам следующим образом: «Управленческий учет по сегментам – это система сбора, обобщения и оценки информации о деятельности организации в разрезе центров сегментирования, а внутри них – по статьям формирования бюджетов и внутренней отчетности».

Управленческий учет по сегментам оперирует разнообразными приемами и способами сбора и обобщения информации, которые определяют метод управленческого сегментного учета. В учебной и научной литературе предлагается различный состав элементов метода управленческого учета. Среди них выделяются: документация; инвентаризация; оценка и калькуляция; группировка и обобщение; двойная запись; составление балансов; использование контрольных счетов; планирование (бюджетирование); нормирование и лимитирование; анализ и контроль.

Большинство ученых делят все приемы и способы на принятые в финансовом учете и свойственные только управленческому учету. Традиционные элементы метода бухгалтерского учета при их использовании в управленческом учете приобретают вариативность применения, наполняются новым смыслом.

Мы не разделяем точку зрения о том, что анализ и контроль являются методами управленческого учета. Контроль является самостоятельной функцией управления, а анализ – это функция контроля, без которого контроль невозможно завершить как действие [6], при этом по времени они выполняются на завершающих этапах управления. Управленческий учет предназначен для подготовки информации для контроля и принятия управленческих решений.

Излишним, по нашему мнению, является выделение методов «лимитирование» и «контрольные счета». Разработка лимитов отпуска материалов служит основой контроля материальных затрат и оперативного управления их уровнем и не является способом учета и обобщения информации. Ведение контрольных счетов, на которых будет обобщаться информация по итоговому суммам операций отчетного периода, может увеличить объем учетной информации и учетной работы, привести к дублированию показателей. Достаточно на основе действующего плана счетов финансового

учета ввести систему аналитических счетов в целях управленческого учета.

Таким образом, при управленческом учете по сегментам используются следующие методы:

- 1) элементы метода бухгалтерского учета;
- 2) приемы и способы управленческого учета;

3) собственные специфические приемы и способы. Нами приведены элементы метода управленческого учета по сегментам и их соотношение с составными частями самой учетной подсистемы (табл. 1).

Обязательным условием ведения управленческого учета по сегментам является организация учета существенных показателей по центрам ответственности и центрам сегментирования как принципиальной схемы формирования информации. Учет по центрам ответственности является одним из приемов группировки информации, активно используемым в управленческом учете. Однако обобщение и перераспределение информации, собранной по центрам ответственности, в разрезе центров сегментирования с целью ее интерпретации во внешней отчетности является специфическими приемами управленческого учета по сегментам.

При разработке терминологического аппарата управленческого учета по сегментам нами разделены понятия «сегмент», «центр ответственности» и «центр сегментирования».

Обращаясь к определению понятия «сегмент», можно установить, что буквально это часть чего-либо (от лат. *segmentum* – отрезок, полоса). Сегмент бизнеса – какая-либо его часть, выделенная по определенным признакам [1]. Основываясь на признаках выделения сегментов, предложенных в российском стандарте ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» [3] и в МСФО (IFRS 8) «Операционные сегменты» [4], нами сформулировано определение сегмента следующим образом.

Сегмент – отдельная часть деятельности (компонент) организации, по которой имеется возможность идентификации доходов и расходов, других финансовых показателей, результаты которой оцениваются управленческим аппаратом организации с целью принятия решений по распределению ресурсов. Понятие сегмента соотносится с хозяйственной деятельностью организации и трактуется как часть бизнеса. Для сегмента решающее значение имеет способность приносить доходы и вызывать расходы, формировать финансовые показатели, он выделяется с целью детализированного и наиболее полного

представления деятельности организации для внешних пользователей. Однако обобщение информации происходит в учетных системах с использованием определенных приемов и способов, которые характеризуют

метод управленческого учета. Информация по сегментам формируется в два этапа, т.е. с использованием двух методов: группировки информации по центрам ответственности и по центрам сегментирования.

Таблица 1

Реализация элементов метода управленческого учета при управленческом учете по сегментам в разрезе его блоков

Применяемые приемы и способы	Сегментный учет	Бюджетирование	Сегментная отчетность
1. Элементы метода бухгалтерского учета	Счета	Балансовое обобщение	Балансовое обобщение
	Двойная запись		
	Калькуляция	Калькуляция	Бухгалтерская отчетность
	Документация		
	Оценка	Оценка	
	Инвентаризация		
2. Элементы метода управленческого учета	Центры ответственности	Планирование	Планирование
	Нормирование	Нормирование	
3. Собственные специфические приемы и способы	Центры сегментирования		
	Интерпретация сегментной информации		

Понятие центра ответственности связано с организационной структурой предприятия. Определяющими критериями центра ответственности являются: территориальная обособленность подразделения, однородная функциональная деятельность, наличие менеджера, наделенного полномочиями в принятии решений и несущего ответственность за результаты деятельности этого подразделения. Центры ответственности выделяются с целью подготовки информации для внутреннего управления и являются начальным этапом сегментарного учета, нами они трактуются как метод управленческого учета.

Центры ответственности – способ обобщения и группировки информации в управленческом учете, основанный на сборе и отражении на специальных аналитических счетах, открытых в разрезе установленных центров ответственности, сумм доходов, расходов, финансовых результатов, активов, обязательств и других показателей деятельности.

Термин «центр сегментирования» идентичен понятию сегмента, но представляет взгляд на сегмент с точки зрения организации учета. Он трактуется нами как способ получения информации по сегментам, при котором обобщается информация, собранная в разрезе центров ответственности по сегментам для ее представления во внешней отчетности.

Центры сегментирования – способ группировки информации в управленческом учете, основанный на обобщении данных по центрам ответственности в разрезе от-

четных сегментов, составной частью которых они являются, с целью формирования информации по сегментам как для внешних, так и для внутренних пользователей бухгалтерской отчетности. Для понимания сущности рассматриваемых категорий приведем их сравнительную характеристику (табл. 2).

Таким образом, на основе приведенного сравнения рассматриваемых категорий можно сделать вывод, что без поэтапной группировки управленческой информации сначала по центрам ответственности, затем ее обобщения по центрам сегментирования невозможно удовлетворить требованиям ПБУ 12/2010. Разработанная модель управленческого учета по сегментам требует использования разветвленной и детализированной системы субсчетов, предназначенных для учета доходов, расходов, активов и обязательств.

Наиболее рациональной, на наш взгляд, является интегрированная система финансового и управленческого учета, при которой вся информация о необходимых показателях для формирования как внутренней, так и внешней отчетности регистрируется и обобщается в единой системе счетов бухгалтерского учета. Единая система счетов также может облегчить сопоставление суммарной величины существенных показателей отчетных сегментов с величиной соответствующих статей бухгалтерской отчетности организации, которое является одним из требований ПБУ 12/2010.

Рабочий план счетов многосегментной организации должен быть сформирован таким образом, чтобы обеспечить: принцип

разграничения ответственности за показатели работы каждого центра ответственности; обособление прямых и косвенных затрат; организацию аналитического учета по статьям доходов и затрат; возможность обобщения итоговой информации центров ответственности по сегментам; возмож-

ность сопоставления доходов и расходов и выявления финансовых результатов по каждому центру ответственности и центру сегментирования; возможность отражения на счетах внутренних операций между центрами ответственности и центрами сегментирования.

Таблица 2

Сравнительная характеристика центров ответственности, сегментов и центров сегментирования

Признак сравнения	Характеристика		
	Центров ответственности	Сегментов	Центров сегментирования
1. Сущность	Структурное подразделение организации, соответствующее определенным критериям и выделенное для внутрифирменного управления	Часть (компонент) деятельности организации, соответствующая определенным критериям	Часть деятельности организации, соответствующая определенным критериям и выделенная для подготовки информации в бухгалтерской отчетности
2. Критерии выделения	1) Территориальная обособленность подразделения и возможность идентификации его доходов, расходов и др. показателей 2) Функциональная однородность осуществляемой деятельности 3) Возможность установления персональной ответственности за размер основных показателей подразделения	1) Способность приносить доходы и нести расходы 2) Результаты деятельности анализируются менеджерами, принимающими решения 3) Возможность формирования финансовых показателей отдельно от показателей других частей деятельности организации	1) Выручка составляет не менее 10% общей суммарной выручки всех сегментов; 2) Финансовый результат составляет не менее 10% от финансовых результатов всех сегментов; 3) Активы составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов
3. Факторы, влияющие на состав ЦО и сегментов	Структурные подразделения организации	1) Производимая продукция, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги; 2) Основные покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг; 3) Географические регионы, в которых осуществляется деятельность; 4) Структурные подразделения организации	Идентично сегментам
4. Наличие ответственных лиц	Обязательно возглавляется менеджером, который наделен полномочиями в принятии текущих решений и несет ответственность за результаты этих решений	Может возглавляться менеджером, который: а) лично принимает операционные решения; б) подотчетен менеджеру, который принимает операционные решения. Один сегмент может иметь несколько менеджеров (в случае их объединения) или один менеджер может руководить несколькими сегментами. (в случае их разделения)	Идентично сегментам
5. Степень соотнесения	Выделяются на начальном этапе сегментирования, относятся к внутренним (управленческим) сегментам. Являются основной структурной единицей учета по центрам сегментирования	Делятся на внутренние (управленческие) и внешние (отчетные), т.е. включают центры ответственности и центры сегментирования	Формируются на заключительном этапе сегментирования, соответствуют отчетным сегментам, обобщают результаты учета по центрам ответственности

Соблюдение указанных принципов построения рабочего плана счетов управленческого учета по сегментам может быть обеспечено на основе дополнительно введенных субсчетов и перечня аналитических счетов. При построении многомерного плана счетов каждому счету присваивается несколько аналитических признаков. Под аналитическим признаком понимается совокупность однородных объектов аналити-

ческого учета, применяемая в финансовом и управленческом учете.

Рассмотрим пример построения рабочего плана счетов организации, имеющей на балансе розничную торговлю и общественное питание (табл. 3). С целью обобщения и сопоставления информации, полученной в финансовом и управленческом учете, целесообразно использовать названия счетов и традиционных субсчетов, принятые в финансовом учете.

Таблица 3

Структура аналитических счетов для ведения управленческого учета по сегментам (фрагмент)

Счета финансового учета		Аналитические счета управленческого учета					
Номер счета	Название	первого порядка		второго порядка		третьего порядка	
		Номер счета	Название	Номер счета	Название	Номер счета	Название
44.1	Расходы розничной торговли	1	Косвенные расходы по торговле	00	–	01	Зарплата товароведов
				02	Амортизация общих ОС		
		2	Прямые расходы ЦО	01	Магазин Центральный	01	Зарплата продавцов
						02...	Амортизация ОС магазина
				02...	Магазин Продукты	01	Зарплата продавцов
						02...	Амортизация ОС магазина
44.2	Расходы общественно-го питания	1	Косвенные расходы общепита	00	–	01	Зарплата технологов
				02	Амортизация общих ОС		
		2	Прямые расходы ЦО	01	Ресторан Центральный	01	Стоимость сырья
						02...	Зарплата поваров и проч. персон
				02	Кафе «Ландыш»	01	Стоимость сырья
						02...	Зарплата поваров
90.1	Выручка от продаж	1	Выручка розничной торговли	01	Магазин Центральный	00	–
				02...	Магазин Продукты	00	–
		2	Выручка общепита	01	Ресторан Центральный	00	–
				02...	Кафе «Ландыш»	00	–
90.2	Себестоимость продаж	1	Себестоимость продаж по розничной торговле	01	Магазин Центральный	00	–
				02...	Магазин Продукты	00	–
		2	Себестоимость продаж по общепиту	01	Ресторан Центральный	00	–
				02...	Кафе «Ландыш»	00	–
26	Общехозяйственные расходы	1	Косвенные расходы на управление	00	–	01	Зарплата директора и секретаря
				02...	Командировочные расходы		
		2	Прямые расходы ЦО	01	Бухгалтерия	01	Зарплата работников отдела
						02...	Канцелярские расходы, бланки
				02	Юридический отдел	01	Зарплата работников отдела
						02...	Канцелярские расходы, бланки
				03	Отдел труда и зарплаты	01	Зарплата работников отдела
						02...	Канцелярские расходы, бланки

Для счета 90 «Продажи» предусмотрены стандартные субсчета и введены аналитические счета:

- 1) первого порядка «Центры сегментирования»;
- 2) второго порядка «Центры ответственности».

Для счета 44 «Расходы на продажу» предусмотрены применяемые в потребительской кооперации субсчета по центрам сегментирования и введены аналитические счета:

1) первого порядка «Прямые и косвенные расходы»;

2) второго порядка «Центры ответственности»; 3) третьего порядка «Статьи расходов».

На затраты каждого сегмента по окончании отчетного месяца подлежит списанию доля управленческих расходов, которая предварительно распределяется между сегментами.

Учет расходов на управление осуществляется на счете 26 «Общехозяйственные

расходы, к которому могут быть введены аналитические счета:

- 1) первого порядка «Прямые и косвенные расходы»;
- 2) второго порядка «Центры ответственности»;
- 3) третьего порядка «Статьи расходов».

Таким образом, задача управленческого учета в многоотраслевых организациях, анализирующих деятельность структурных подразделений, или других объектов, подлежащих сегментированию в соответствии с ПБУ 12/2010, состоит в интеграции основных принципов сегментного учета и управленческого учета. Сведенные в единое целое системы управленческого и сегментного учета посредством дополнительно созданных аналитических счетов значительно оптимизируют деятельность учетных работников.

Список литературы

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. – 7-е изд., стер. – М.: Омега-Л, 2008. – 570 с.
2. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 123/2010): приказ Минфина РФ от 08.11.2010 № 143н.
4. «Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8 «Операционные сегменты»: приказ Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н.

5. Серебрякова Т.Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля : монография. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 328 с.

6. Управленческий учет: учеб. пособие (бакалавриат) / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2010. – 428 с.

References

1. Vahrushina M.A. *Managerial Accounting: Textbook. for students enrolled in economic specialties*. Moscow, Omega-L Publ., 2008. 570 p.
2. Kaverina O.D. *Managerial Accounting: Systems, methods, procedures*. Moscow, Finance and statistics Publ., 2003. 352 p.
3. Order of the Ministry of Finance dated 08.11.2010 no. 143n «On Approval of the Regulations on Accounting» Segment Information» (AR 123/2010)».
4. Order of the Ministry of Finance dated 25.11.2011 no. 160N «International Financial Reporting Standard (IFRS) 8» Operating Segments».
5. Serebriakova T.U. *Theory and Methodology of through internal control : monograph*. – Moscow, INFRA-M Publ., 2012. 328 p.
6. *Management Accounting: Textbook. allowance (Undergraduate) / ed. Prof. Y.V. Sokolov*. Moscow, Masters Publ., 2010. 428 p.

Рецензенты:

Серебрякова Т.Ю., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита АНО ВПО ЦС РФ РУК «Чебоксарский кооперативный институт» (филиал), г. Чебоксары;

Федорова Л.П., д.э.н., профессор, зав. кафедрой экономики, управления и кооперации АНО ВПО ЦС РФ РУК «Чебоксарский кооперативный институт» (филиал), г. Чебоксары.

Работа поступила в редакцию 17.01.2014.