

УДК 657.1

А.Л.Романчук, к.е.н., **С.В. Рилєєв**, к.е.н.,
Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

СЕГМЕНТУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ: СУТНІСТЬ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ЙОГО ВПРОВАДЖЕННЯ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті автор розглядає сутність сегментарного обліку, його роль та призначення в системі управління сучасного вітчизняного підприємства. Розкрито основні організаційні та методичні аспекти сегментування управлінського обліку, виділено та обґрунтовано можливі рівні сегментації обліку.

В статье автор рассматривает сущность сегментарного учета, его роль и назначение в системе управления современного отечественного предприятия. Раскрыты основные организационные и методические аспекты сегментации управленческого учета, выделены и обоснованы возможные уровни сегментации учета.

In the article an author examines essence of segment account, his role and setting in the system of management of modern domestic enterprise. Basic organizational and methodical aspects are exposed segmentations of administrative account, selected and grounded even segmentations of account are possible.

Ключові слова: сегмент, управлінський облік, центр (сфера) відповідальності, центр витрат, сегментна звітність, інформаційне забезпечення.

Умови функціонування сучасного підприємства потребують побудови високоефективної та орієнтованої на потреби управління систему обліку. Адже бухгалтерська управлінська інформація повинна забезпечувати не тільки високий рівень господарської діяльності на будь-якому підприємстві, але й ефективний контроль й управління результатами окремих процесів і операцій.

Досягнення даного завдання стає можливим зі створенням сегментарного управлінського обліку. Так, на думку О.А.Соколова, «виділення сегментарного обліку як нової самостійної підсистеми управлінського обліку дозволяє реалізувати системний і комплексний підхід щодо формування й аналізу необхідної інформації про сегменти діяльності організації» [4, с.18].

М.Р.Едгулов вважає, що сегментарний управлінський облік забезпечує зв'язок сегментів бізнесу з фінансово-економічними показниками підприємства в цілому. Такий зв'язок є можливим, якщо надати виконавцю статус внутрішнього підприємства, відповідального за доходи і витрати [7, с.3].

На даний час питанням обліку і формування звітності за сегментами присвячено немало досліджень та статей, які обґрунтовують актуальність і значущість даної проблеми. Вагомий дослідницький вклад у формування обліку та звітності за сегментами зробили А.Апчерч, А.Бакаєв, П.Безруких, Р.Вандер Вил, М.Вахрушина, К.Друрі, Н.Кондраков, Б.Нидлза, В.Івашкевич, В.Палій, А.Шеремет, Т.Карпова, О.Каверіна, О.Соколов, В.Ковальов, Г.Касьянова, В.Ткач, О.Гончаренко, Я.Соколов, Л.Шнейдман та ін.

Проте існуючі дослідження містять аспекти формування сегментарної фінансової інформації, а питання розробки системного обліку результатів діяльності внутрішніх сегментів бізнесу залишаються недостатньо представленими у сучасних публікаціях.

Тому метою даного дослідження є обґрунтування теоретичних та окремих

методичних положень формування сегментарної управлінської інформації про результати діяльності сегментів бізнесу за допомогою облікової системи.

Слід зазначити, що відсутність єдності думок серед науковців стосовно поняття «сегментарний облік» поки що немає.

Група авторів, таких як О.А.Соколов, Д.А.Ібрагімов та ін., вважає так: «Сегментарний облік – це підсистема управлінського обліку, що забезпечує процес ідентифікації, вимірювання і накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та представлення різних видів інформації про сегменти діяльності організації, на основі якої формується сегментарна звітність» [4, с.21]. У такому визначенні акцент ставиться на тому, що сегментарний облік є все ж таки складовою управлінського, а не загального фінансового обліку.

Т.В.Мірошниченко дотримується протилежної думки. За її словами, сегментарний облік – це сукупність способів та прийомів бухгалтерського фінансового обліку, направлених на збір, вимірювання, оцінку, узагальнення та відображення у звітності інформації про діяльність окремих сегментів бізнесу [3].

Сегментарний облік як система в найширшому значенні включає в себе:

1) підсистему «Облік за сегментами», що забезпечує збір та обробку зовнішньої інформації про різні частини діяльності підприємства;

2) підсистему «Звітність за сегментами», функції якої полягають у представленні обробленої інформації про різні частини діяльності зацікавленим користувачам; залежно від групи користувачів вона поділяється на внутрішню та зовнішню звітність.

Для кращого розуміння змісту сегментарного обліку перш за все слід чітко усвідомлювати сутність та критерії визнання сегменту бізнесу на сучасних вітчизняних підприємствах.

Під сегментом бізнесу доцільно розуміти організаційну одиницю, яка виділена за певною ознакою і є центром облікової інформації, призначеної для управління. Доречним є зауваження М. Р. Едгулова, що сегмент бізнесу не ототожнюється із центром (сферою) відповідальності. Відмінністю, за його словами, між ними є те, що сегмент складається з декількох центрів відповідальності і є більш широким поняттям [7, с.4].

О.А.Соколов під сегментом діяльності розуміє види діяльності (продукції, робіт, послуг) організації, структурні підрозділи, центри відповідальності або частини зовнішнього середовища (регіон, ринок збуту, група споживачів), виділені для цілей сегментарного обліку [4, с.21].

За словами А.Д.Шеремета, сегмент – це частина підприємства, яка працює на зовнішнього споживача або є відносно самостійним структурним підрозділом [6, с.434].

Деяко інший ракурс сегменту характеризують М.А.Вахрушина та Д.А.Ібрагімов. Вони стверджують, що сегмент – основна інформаційна одиниця управлінського обліку, яку виділяють для отримання звітної і прогнозної інформації [1, с.30].

І тільки В.І.Ткач намагається поєднати їхні погляди, вказуючи, що «сегмент

– економічна та інформаційна одиниця, в межах якої регулярно вимірюються можливості і фактична їх реалізація за доходами, витратами і результатами [5, с.19].

Узагальнюючи дослідження провідних науковців, можна виділити перелік ознак сегментів бізнесу з точки зору організаційного аспекту, а саме:

1) рішення самостійних ринкових завдань за допомогою власних продуктів у межах чітко сформульованих цілей;

2) наявність певних зовнішніх конкурентів, з якими сегмент бізнесу конкурує на ринку;

3) відносна господарська самостійність під час реалізації ключових функцій (постачання (видобуток), виробництво, збут тощо) і відповідальність за результати господарської діяльності;

4) наявність власної системи обліку, планування, контролю [7].

Отже, сегмент бізнесу – це певним чином структурована інтеграція технологій бізнесу (рис. 1).

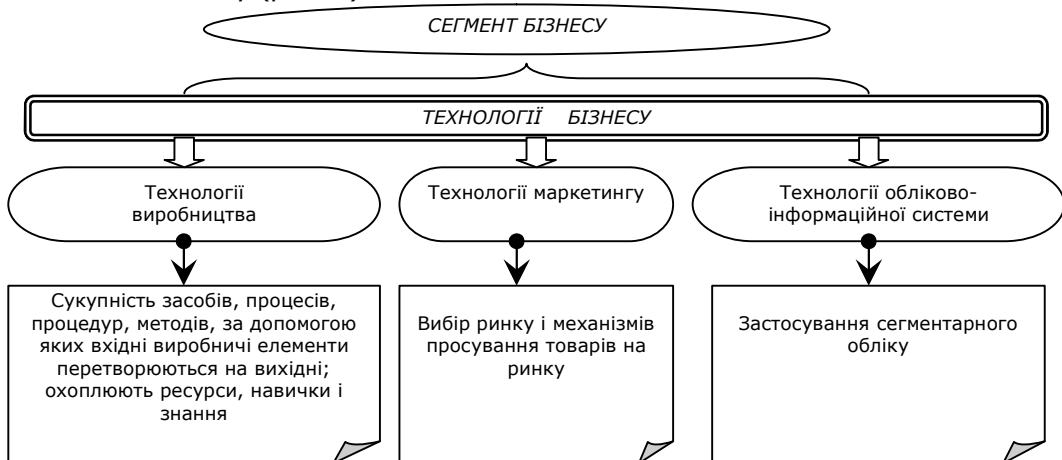


Рис. 1. Організаційний аспект сегменту бізнесу

Під сегментарним обліком М.Р.Едгулов розглядає автономне описання діяльності компанії, що об'єднує у підсумку внутрішню та зовнішню сегментарну інформацію. У статусі внутрішньої вона відображає децентралізацію управління і дозволяє здійснювати управлінський облік і контроль в компанії за сегментами, в статусі зовнішньої – розкриває вигоди і ризики напрямів діяльності [7, с.8]. Справедливо М.Д.Коляго зауважує, що «сегментарна звітність є проміжною...свого роду базою, яка зв'язує дві форми звітності (внутрішню та зовнішню), оскільки включає дані управлінського...і фінансового обліку» [2, с.19].

Організація сегментного обліку передбачає виконання наступних організаційних та методичних процедур: 1) сегментація бізнесу; 2) формування організаційної структури компанії; 3) класифікація прямих витрат сегментів, вибір баз розподілу непрямих витрат; 4) облікова політика, робочий план і кореспонденція рахунків (рис. 2).

Поділ підприємства на підприємницькі та звітні сегменти дозволяє реалізувати дві найважливіші функції бухгалтерського обліку – аналітичну та контрольну. Так, виділення підприємницьких сегментів дозволить організувати процес обліку і контролю виконання плану, проаналізувати відхилення, що є аналітичною функцією, а складання сегментарної звітності – контрольну функцію обліку.

Проведені дослідження нормативної бази показали, що існуючі світові стандарти SSAP-25 (Великобританія), FAS-131 (США), МСФЗ 8 (міжнародний стандарт) та вітчизняний П(С)БО 29 не пропонують гнучкості під час вибору сегментів управління, оскільки регламентують ведення обліку в межах офіційно затвердженої облікової політики. На нашу думку, доцільно виділяти в управлінській бухгалтерії п'ять структурних рівнів облікових сегментів (табл. 1).

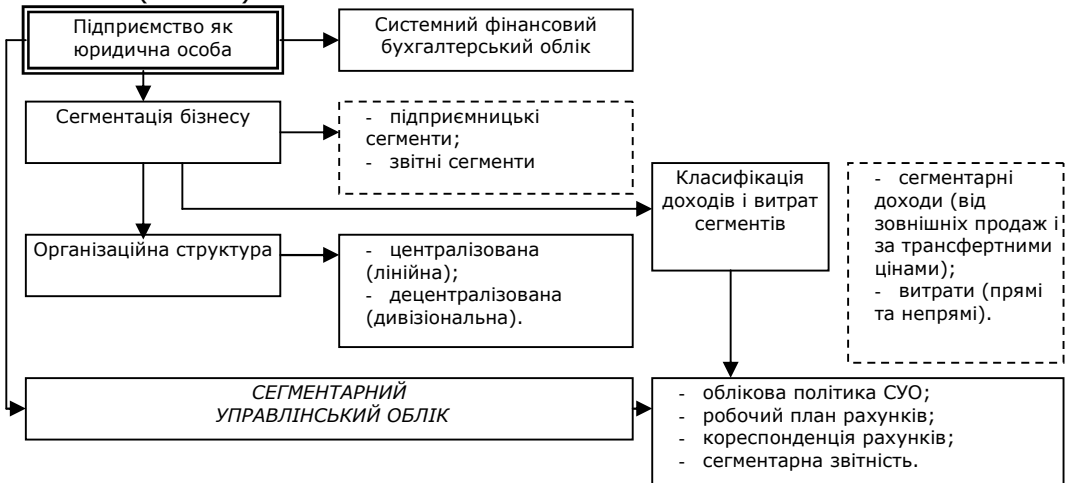


Рис. 2. Організація сегментарного управлінського обліку

Перші два рівні сегментарного управлінського обліку – географічні і операційні сегменти, це умова офіційних регламентів бухгалтерського обліку. Облікова інформація в їхньому розрізі використовується під час формування пояснювальної записки.

Таблиця 1

Застосування багаторівневої сегментації в управлінському обліку

Обліковий сегмент	Приклади сегментів	Управлінські можливості із застосуванням облікового сегменту
1 рівень. Географічні сегменти	<ul style="list-style-type: none"> • Внутрішній ринок (область, район). • Зовнішній ринок (країни-експортери). 	Оцінка структури територіального розміщення об'єктів продажу
		Оцінка структури територіального розміщення витрат
		Вивчення структурних зрушень продажів суб'єкта у територіально-галузевому бізнесі
2 рівень. Операційні сегменти	<ul style="list-style-type: none"> • Серійне виробництво. • Індивідуальне виробництво. • Ремонт. • Транспортні послуги. • Торговельна діяльність тощо. 	Оцінка структури розміщення обсягів продажу
		Вивчення структури витрат за видами діяльності
		Оцінка структурних зрушень продажів суб'єкта в галузевому бізнесі
3 рівень. Товарні групи	Види продукції з однотипним технологічним циклом.	Оцінка структури продажів за товарними групами
		Оцінка структури витрат; аналіз матеріаломісткості

ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ

продажів		Оцінка конкурентоспроможності певної товарної групи
4 рівень. Покупці та замовники	<ul style="list-style-type: none"> • Державні замовники. • Комерційні структури. • Зовнішньоекономічні контрагенти. • Покупці за частотою розміщення замовлень. • Покупці за формою оплати. 	Оцінка частки продажів у межах держзамовлення в загальному обсязі виручки
		Оцінка частки продажів комерційним структурам у загальному обсязі виручки
		Оцінка частки продажів на експорт в загальному обсязі виручки
		Оцінка доходності груп покупців на основі ранжування за прибутковістю
		Оцінка споживчої спроможності сегментів
		Оцінка платіжної спроможності сегментів, виявлення покупців із сумнівною спроможністю
5 рівень. Центри (сфери) відповідальності	<ul style="list-style-type: none"> • Цеха. • Відділи. • Служби . 	Оцінка структури витрат за цехами, відділами
		Оцінка можливостей керівників кожного сегменту виконувати функціональні обов'язки
		Оцінка частки керуючих у загальній сумі витрат
		Оцінка частки керованих у загальній сумі витрат
		На основі трансфертного ціноутворення оцінка витратоємкості бізнес-процесів шляхом ранжування сегментів за прибутковістю

Географічними сегментами доцільно обирати територіальні ознаки для поділу інформації за об'єктами обліку (зовнішній ринок, внутрішній ринок і т.д.).

Як операційні сегменти прийнято вважати види основної та іншої діяльності. Облікова сегментація в операційному сегменті особливо актуальна під час обрання істотних видів діяльності та формування її прибуткової структури.

Третій рівень аналітичних сегментів у вигляді товарних груп розширює інформацію операційних сегментів. Вид товарної групи можна інформаційно деталізувати навіть до конкретної одиниці продукції (послуги) – «носія витрат». Основний критерій такої деталізації – результативність обліку не повинна перевищувати витрат на ведення такого обліку.

Як четвертий рівень управлінського обліку доцільно обрати сегмент покупців та замовників. Цінність такої сегментації в обліку полягає у можливості ранжувати покупців за їхнім рівнем надійності, платоспроможності та постійності споживчих потреб. А це, в свою чергу, забезпечить більш надійну інформаційну базу щодо формування бюджету руху грошових коштів.

Для управління бізнесом найбільш значущим є сегменти п'ятої групи у вигляді центрів (сфер) відповідальності.

Такі об'єкти не викликають змін первинного обліку, зберігають загальні принципи його побудови і форми бухгалтерських регістрів і одночасно дозволяють зрозуміти, хто і якою мірою своїми діями може впливати на витрати. Поділ обліку на сегменти можна продовжити залежно від потреб управління.

Децентралізація інформаційного поля передбачає необхідність виконання конкретних облікових прийомів:

1) в кожному сегменті необхідно обліковувати не тільки витрати, але й відповідні цьому сегменту доходи, що дозволить визначити розмір вкладу сегмента в загальний прибуток підприємства та сформувати завдяки прийомам трансфертного ціноутворення оціночні показники його функціонування;

2) інформація про сегменти повинна формуватися системно, а не ручною

вибіркою відповідної облікової інформації;

3) диференціювання фінансових та управлінських прийомів, з використанням різних методів обчислення результатів, різної структури доходів і витрат;

4) налаштування елементів управлінської системи повинне відбуватися у взаємозв'язку з іншими підсистемами [4].

Запропонований багаторівневий підхід до сегментування результативної інформації орієнтований на структурування системи управлінського обліку як єдиного постачальника обліково-аналітичної інформації для цілей оперативного управління. Безумовно, викладений альтернативний підхід до сутності сегментного обліку потребує коректування його цільових установок, організаційно-методичного та нормативно-правового забезпечення, що відображає основні напрямки подальшого розвитку розглянутої системи в сучасних умовах.

Список використаних джерел:

1. Вахрушина М. А. Управленческий анализ / М. А. Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2004. – 432с.
2. Коляго М.Д. Сегментарная отчетность в системе управления предприятием: автореф.дис. ...канд.экон.наук. / М.Д. Коляго. – М., 1997. – 20с.
3. Мирошниченко Т. В. Организация и методика сегментарного учета в промышленности: автореф. дис. ... канд.экон.наук / Т. В. Мирошниченко. – М, 2003. – 20с.
4. Соколов А. А. Учет по сегментам деятельности коммерческой организации: формирование и анализ. / А. А. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 288с.
5. Ткач В.И. Управленческий учет: международный опыт / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144с.
6. Шеремет А. Д. Управленческий учет / А. Д. Шеремет. – М.: ФБК ПРЕСС, 2001. – 510с.
7. Эдгулов М. Р. Сегментарный управлынский учет доходов и расходов: автореф. дис. ... канд.экон.наук / М. Р. Эдгулов. – Санкт-Петербург, 2008. – 21с.