

УДК 657.4.012.2

Шумилина В.Е. – кандидат экономических наук, доцент

*ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный строительный университет»,
Ростов-на-Дону, Россия (344022, г. Ростов-на-Дону, ул. Социалистическая,
д.162), e-mail: vera333@mail.ru.*

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ПО СЕГМЕНТАМ И ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Аннотация

Разработана методика организации учета по сегментам и видам деятельности на основе структурированного рабочего плана счетов. Модель организации учета по сегментам и видам деятельности сформирована на использовании внешних и внутренних сегментов, сегментов стратегической активности, видов деятельности в целях создания эффективной системы учета и анализа использования ресурсов в разрезе видов деятельности.

Ключевые слова: сегмент; вид деятельности; методика организации учета по сегментам и видам деятельности; себестоимость; финансовый результат.

UDK 657.4.012.2

Shumilina V.E. - Candidate of Economics, Associate Professor

Rostov State Construction University, Rostov-on-Don, Russia (344022, Rostov-on-Don, Socialisticheskaya street, 162), e-mail: vera333@mail.ru,

METHODICAL-THEORETIC APPROACH TO THE SEGMENT- BASED AND ACTIVITY-BASED ACCOUNTING

Abstract:

The methods of management accounts on application of segments and kinds of economic activity were worked out. They are based on structured working card of accounts.

The model of management accounts on application of segments and kinds of economic activity is formed by using external and internal segments, segments of strategical activities, kinds of economic activity. It is aimed for creation an effective system of accounting and analysis of resources using kinds of economic activity.

Key words: segment; kind of economic activity; the methods of management accounts on application of segments and kinds of economic activity; cost; profits and losses.

Категории сегмента и самостоятельного вида деятельности возникли в условиях рыночной экономики, когда институциональные отношения требовали подведения итогов функционирования в части финансовых результатов и собственности в целях обеспечения контроля и стимулирования. Кроме того, в основу понятия виды деятельности положены теоретические аспекты деловой операции и соизмерения ее себестоимости с рыночной ценой, разработанные Р. Коузом, обосновавшим теоретическую основу возникновения и успешного функционирования фирм, исходя их транзакционных издержек.

Существует целый ряд технологий, основанных на выделении видов деятельности. Учет затрат по видам деятельности начал широко развиваться во второй половине 80-х гг. XX в. Затем из учета затрат по видам деятельности выделились управление по видам деятельности и бюджетирование по видам деятельности.

Виды деятельности в системе бухгалтерского учета всегда играли важную роль и решали определенные задачи на уровне микро-, мезо- и макроэкономики.

В мировой экономике количество видов деятельности, признаваемое национальным законодательством, не одинаково (в США – 6, в Германии – 8, в Японии – 12), что определяется национальными задачами. Интернациональная модель финансового учета признает следующие виды деятельности: основная, инвестиционная, реорганизационная, внешнее управление, доверительное управление собственностью, спонсорская деятельность, совместная деятельность.

В настоящее время в отечественной практике намечен возврат к регулированию составления бухгалтерской отчетности по видам деятельности, то есть к стандарту по сегментам. Ранее составление такой отчетности было обязательным (расшифровывалось до 20 видов деятельности) [1, с. 41].

С момента разделения в России учета на финансовый и производственный возникло несколько десятков видов деятельности. Но на многих предприятиях фактические затраты в бывшем СССР не учитывались по изделиям, а распределялись пропорционально плановым затратам. Поэтому профессор А. А. Додонов, справедливо критикуя тогдашнюю практику нормативного учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, ввел термин «котловой учет», когда не обеспечивались четкие границы между синтетическим и аналитическим учетом затрат на производство.

С переходом России на рыночные отношения в финансовом учете появилось 3 вида деятельности (основная, прочая, капитальные вложения, хотя капитальные вложения на собственные нужды трудно признать за вид деятельности, т. к. они приходятся по фактической себестоимости и без определения рыночной цены и финансового результата). А. Энтховен пишет, что в России оценка себестоимости по видам деятельности практически не производится [2, с. 6]. С признанием международного стандарта учета по сегментам (МСФО 14) и введением соответствующего российского стандарта (ПБУ 12) предприятия обязаны вести учет затрат, доходов и результатов по видам деятельности.

Целью данной работы является разработка методики организации учета по сегментам и видам деятельности с целью создания эффективной системы учета и анализа использования ресурсов.

Разработанная автором методика организации учета по сегментам и видам деятельности на основе структурированного рабочего плана счетов представлена следующими видами деятельности:

- Субсчета 1-го порядка «Внешние сегменты» (географические, потребительские и др.);
- Субсчета 2-го порядка «Сегменты стратегической активности» (новые рынки; инновационные изделия и услуги);
- Субсчета 3-го порядка «Внутренние сегменты» (центры возникновения затрат, центры ответственности, бизнес-сегменты).

- Субсчета 4-го порядка «Виды деятельности» (основная; инновационная; реорганизационная; внешнее управление; доверительное управление собственностью; совместная деятельность; спонсорская деятельность и др.).

Методика организации учета по сегментам и видам деятельности характеризуется 8 разделами:

- основополагающий принцип;
- бухгалтерские принципы;
- система учитываемых финансовых показателей и показателей собственности;
- рекомендуемые к использованию учетные механизмы;
- сегментарная отчетность;
- сегментарный анализ;
- сегментарный контроль;
- принятие решений.

Доходы и расходы учитываются в разрезе субсчетов и аналитических позиций.

Остатки производственных ресурсов отражаются на начало и конец периода одним из двух методов:

- перманентным (система непрерывного учета запасов);
- дискретным (система прерывного учета запасов).

При этом учитываются три категории запасов: запасы материалов; запасы незавершенной продукции; запасы готовой продукции, что позволяет обеспечить трехкратное определение себестоимости продукции: произведенной, отгруженной, реализованной.

Для учета запасов используется счет 39 и соответствующие субсчета:

- 39-1 «Материалы» с аналитическими счетами по их видам;
- 39-2 «Незавершенное производство» с аналитическим учетом по видам;
- 39-3 «Товары отгруженные»;
- 39-4 «Готовые изделия».

Для оценки остатков производственных ресурсов рекомендуется использовать метод наименьшей оценки из двух: себестоимость и рыночная стоимость.

Финансовый результат по каждому виду деятельности определяется двумя основными способами в зависимости от решаемых проблем:

I способ: Доходы – Расходы \pm Изменение производственных запасов = Финансовый результат;

II способ: Активные счета – Пассивные счета = Финансовый результат.

Первый способ при использовании производственной оптики требует трехкратного определения себестоимости продукции:

- производственной = Затраты \pm Изменение остатков незавершенного производства за период;

- отгруженной = Готовая продукция \pm Изменение остатков готовой продукции за период;

- реализованной = Отгруженная продукция \pm Изменение остатков отгруженной продукции за период.

Финансовый результат по виду деятельности определяется по формуле:

Доходы – фактическая себестоимость проданной или отгруженной продукции = Финансовый результат.

Показателями собственности выступают чистые активы и чистые пассивы.

Чистые активы, являясь агрегированным показателем собственности, определяются вычитанием из активов обязательств в балансовой оценке. Чистые пассивы, дезагрегированный показатель собственности, определяются гипотетической реализацией активов и удовлетворением обязательств в балансовой, рыночной или справедливой оценке.

Методика организации учета по сегментам и видам деятельности рекомендует комплекс учетных механизмов финансового, управленческого и стратегического учета.

Зарубежные компании в настоящее время используют специализированное программное обеспечение для учета затрат по видам деятельности. Лидер в

разработке такого программного обеспечения – компания ABC technologies из Бевертона, штат Орегон. Они создали три версии программы для учета по видам деятельности. Одна из версий предназначена для малых фирм и отличается лишь наличием некоторых дополнительных функций для определения реальных издержек по отдельным видам продукции и установления цен [3, с. 120].

В России созданы компьютерные программы, а в некоторых случаях и приобретены за границей, обеспечивающие организацию учета по сегментам и видам деятельности с высокой степенью аналитичности: ОАО «Балтика» по 600 центрам ответственности, РАО «ЕС Россия» - 250 и др.

Автоматизированные системы бухгалтерского учета значительно расширили возможности обобщения и детализации информации. Отсюда следует необходимость приведения системы бухгалтерских счетов в соответствие с требованиями именно внутренней финансовой информации, в первую очередь, касающейся издержек и персональной ответственности менеджеров [3, с. 123]. В результате был создан управленческий финансовый учет на базе использования комплекса инструментов бухгалтерского инжиниринга: фрактальных, стратегических, иммунизационных и других производных балансовых отчетов в виде компьютерных программ.

Сегментарная отчетность получила широкое распространение и позволяет получить сегментарную информацию по географическому расположению, основным направлениям деятельности, изделиям, потребителям и т. д.

Сегментарный анализ позволяет определить возможности и уязвимости в производстве, реализации и финансовых результатах по комплексу показателей (производство, реализация, финансовые результаты) путем определения отклонений от нормативной полосы (рис. 1).

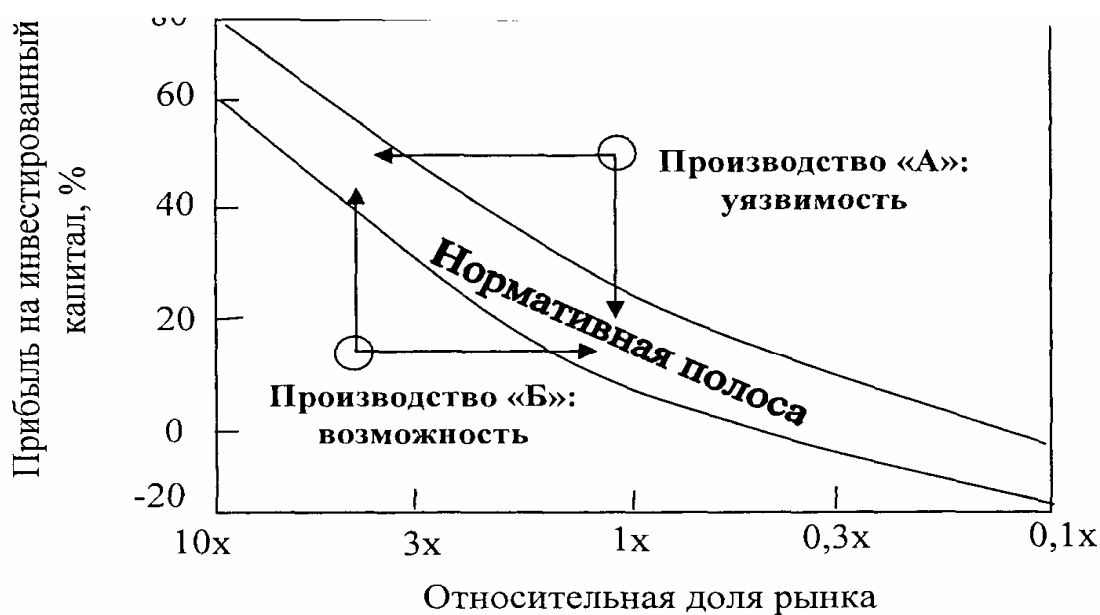


Рис. 1. Матрица «Возможность/Уязвимость». Возможные рыночные позиции за пределами «банана» [4, с. 178].

При этом такой анализ организуется на базе автоматизированных вариантов производных балансовых отчетов (фрактальных, стратегических и др.). Профессор Ж. Ришар считает, что многочисленность балансов позволяет «узаконить» непримиримые противоречия во взглядах на основные факторы богатства и методы экономического и финансового анализа [5, с. 146].

Сегментарный контроль рекомендуется организовать на базе нулевого баланса, который функционирует по следующему алгоритму: начальный оператор: бухгалтерский баланс; корректировочные проводки; скорректированный баланс; гипотетический баланс; нулевой баланс. Этот алгоритм функционирует в разрезе сегментов, с определением чистых активов и чистых пассивов на начало и конец периода, с определением разницы и установлением по данным главной книги санкционированных и несанкционированных операций, приводящих к изменению чистых активов и чистых пассивов.

Принятие решений по видам деятельности и сегментам целесообразно проводить на базе использования бенчмаркинга. Бенчмаркинг — эталонное

оценивание (benchmarking), процесс изучения и адаптации наилучших методов (наилучших практик) других организаций для совершенствования собственных результатов фирмы и для учреждения эталона оценки других внутренних показателей исполнения [6, с. 838].

Таким образом, разработанная методика организации учета по сегментам и видам деятельности сформирована на использовании внешних и внутренних сегментов, сегментов стратегической активности, видов деятельности, характеризуемых 8 разделами (основополагающий принцип, бухгалтерские принципы, система учитываемых показателей, рекомендуемые учетные механизмы, сегментарная отчетность, анализ, контроль и принятие решений) в целях создания эффективной системы учета и анализа использования ресурсов в разрезе видов деятельности.

Пристатейный список литературы:

1. Терехова В. А. Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности: Практическое пособие. – М: Перспектива, 1999. – 214 с.
2. Энтховен А. Учет, аудит и налогообложение в Российской Федерации // Аудит и финансовый анализ - № 3, 2000 г.– с. 5-8.
3. Дейли Дж. Эффективное ценообразование – основа конкурентного преимущества. – М.: Вильямс, 2004. – 304 с.
4. Кох Р. Менеджмент и финансы от А до Я. – СПб.: Издательство «Питер», 1999. – 487 с.
5. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия / Пер. с франц. / Под ред. Л. П. Белых. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 375 с.
6. Аткинсон Э, Банкер Р., Каплан Р., Янг М. Управленческий учет, 3 изд.: Пер. с англ. – М.: Вильямс, 2005.- 280 с.

References:

1. Terekhova V.A. International and native standards of accounting: manual. – M.: Perspektiva, 1999. – 214 p.
2. Antkhoven A. Accounting, auditing and taxation in Russian Federation \ \ Audit and financial analyses - №3, 2000. – p.5-8.
3. Dayly G. Effective price formation as a base of a competitive advantage. – M.: Viliams, 2004. – 304 p.
4. Koh R. Management and finance from A to Z. – SPb.: “Piter”, 1999. – 487 p.
5. Rishar J. Audit and analysis of economic activity \ trans. from French \ ed. by Belikh L.P.- M.: Audit, Uniti, 1997. – 375 p.
6. Atkinson A., Banker R., Kaplan R., Yang M. Management accounting. 3 ed.: trans. from English. – M.: Viliams, 2005. – 280 p.