

2.9. АЛЬТЕРНАТИВНЫЙ ПОДХОД К ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СУЩНОСТИ СЕГМЕНТАРНОГО УЧЕТА

Чикишева А.Н., аспирант, ассистент
кафедры бухгалтерского учета, экономического
анализа и аудита

*Вятский государственный
гуманитарный университет*

Возрастание роли учета по сегментам в информационном обеспечении управления предприятием предполагает адекватное развитие его теории. В статье изложен сформулированный автором альтернативный подход к экономической сущности явления, определяющий новое направление в науке и практике бухгалтерского сегментарного учета.

Сегментарный учет в бухгалтерской науке – явление не новое. Возникновение его было связано с объективными условиями внешней и внутренней среды предпринимательства эпохи массового сбыта (1930-1960-х гг.) [7, с. 11].

На протяжении первой трети XX в. концентрация капитала породила первые крупные корпорации, способные монополизировать производство и отраслевые рынки. Это внесло в экономическую систему элементы организации и планирования, но исключило конкуренцию и свободу ценообразования. Капиталистические предприятия столкнулись с серьезными трудностями сбыта своей продукции. Результатом стал глубочайший кризис 1929-1933 гг. и последовавший за ним период Великой депрессии. Внешние условия хозяйствования в это время характеризовались насыщением спроса на основные потребительские товары, расслоением рынков, которые сместили приоритеты в сторону сбытовой ориентации производства, повлекли активное внедрение дифференцированного маркетинга и метода сегментирования.

Данный метод основан на изучении разнообразия спроса с последующим объединением присутствующих на рынке или вновь выводимых на него покупателей по сегментам – группам со схожими мотивационными особенностями и реакцией на конкретные маркетинговые усилия. Благодаря его применению стал возможным выбор специализированных продуктовых линий и обоснование целесообразности их выпуска, т.е. стратегическое планирование структуры предложения. Укрупнение предприятий и усиление различий в осуществляемых видах деятельности привели к необходимости децентрализации управления и определения каждого структурного подразделения с точки зрения делегирования ему определенных полномочий. Такие подразделения именовались «сегментами бизнеса» [9, с. 434], а при соотнесении с набором полномочий – «центрами ответственности». К началу 1970-х гг. манипулирование портфелем производственно-коммерческой деятельности приобрело новые черты: отдельные центры могли обслуживать группу рынков с разными перспективами либо одновременно функционировать в одной и той же области сбыта [7, с. 19]. В этой связи возникла концепция стратегической бизнес-единицы (СБЕ). Это внутрифирменная организационная единица, отвечающая за выработку стратегии фирмы в одном или нескольких сегментах целевого рынка, на которые предприятие имеет или желает по-

лучить выход [5]; в них производственные цепочки опосредованы маркетинговой сегментацией.

Состояние внешней среды хозяйствования второй трети XX в. привело к появлению категории «сегмент» (в пер. с лат. *segmentum* – «отрезок») и связанных с ним теорий во многих областях знаний и практики. Единство истоков их зарождения позволяет нам говорить о возникновении принципа сегментации в экономике предприятий: эффективное управление хозяйствующим субъектом имеет объективную необходимость выявления и формализации структуры сегментов деятельности, сбора и анализа информации в этом разрезе. Данный принцип нашел отражение в информационном обеспечении управления и прежде всего в бухгалтерской учетной системе, положив начало сегментарному учету.

Усиление внимания общества к деятельности компаний во время Великой депрессии обусловило смещение акцентов на внешних пользователей информации [7, с. 11]. Поэтому в 1940-1960-е гг. наибольшее развитие получила публичная бухгалтерская отчетность по сегментам и ее нормативно-правовое регулирование. Так, в 1953 г. Американским обществом дипломированных бухгалтеров был разработан документ, который отвергал консолидацию национальных и иностранных операций и предполагал раскрытие сведений по вторым как об отдельном сегменте деятельности при условии их «достаточной значительности» (существенности) [4, 7]. Истоки сегментарного учета находят во второй половине XX в. и связывают с выделением в практике зарубежных компаний *management accounting*, расширением сферы его применения до предоставления сведений в целях планирования и контроля на базе таких методов, как концепция центров ответственности.

Яругова А.В. указывает на возникновение в этот период многоступенчатого (многосегментного) учета затрат, при котором постоянные расходы распределялись по ряду методологических сегментов [10, с. 101]. Это позволяло устранить ряд недостатков систем учета полных и частичных затрат и имело преимущество в лучшей структуризации расходов (в том числе по центрам ответственности). Ткач В.И. и Ткач М.В. отмечают, что выделение сегментов деятельности способствовало развитию маргинальной бухгалтерии и стало основой организации учета по методу развитого директ-костинга, где используется пирамидальная система расчета общего результата, воспроизводящая иерархию сегментов [8, с. 98].

Относительную самостоятельность сегментарный учет и отчетность стали приобретать в постиндустриальный период (с 1970-х гг.). Повышенный интерес к ним обусловлен тем, что современные подходы к управлению предприятием в условиях рыночных отношений и направленности национальной экономики на развитие международных связей основаны на диверсификации бизнеса и организационно-функциональной децентрализации, предполагающих регулярное получение всеми заинтересованными лицами информации в разрезе различных сегментов. Поэтому сегодня сегмент выступает объектом управления, т.е. объектом учета, анализа, планирования и контроля.

Исторические аспекты обусловили понимание сущности рассматриваемого явления. Несмотря на то, что предпосылки его обнаруживаются за рубежом, в иностранной литературе термин «сегментарный учет» упо-

минается редко и, как правило, полностью соответствует термину «учет по центрам ответственности» [7, с. 20]. При этом сегментарная отчетность рассматривается как отдельный вид финансовой отчетности [4, с. 19]. Для работ отечественных авторов конца XX в. (например, Вахрушиной М.А. [2], Коляго М.Д. [4]) характерно обозначение различий между категориями «сегмент» и «центр ответственности», хотя при раскрытии содержания учета по сегментам внимание продолжает концентрироваться на последнем. Причина этого заключается в том, что организационный принцип сегментации практиковался еще при социализме, когда он был призван реализовать контрольную функцию управления государственной собственностью. С этой же целью в 1980-е гг. проводился переход на систему внутреннего хозрасчета и введение комплексных лицевых счетов для оценки вклада каждого подразделения в общий результат [2, с. 5]. Изменения хозяйственного механизма общества в 1990-х гг. сопровождались новациями во всех сферах деятельности. Но-

вая модель управления вывела на первый план задачи стратегического планирования и анализа, достижение которых требовало использования иных механизмов сегментации. В современных литературных источниках отождествление центров ответственности и сегментов деятельности практически не встречается.

В условиях рыночной экономики XXI в. сегментарный подход к управлению становится основополагающим, что влечет новые исследования в области сегментарного учета. Современные представления о нем отобразены в содержании базовых понятий и связей явления с окружающей средой (см. табл. 1 и 2).

Их анализ позволил определить традиционное понимание экономической сущности сегментарного учета. На протяжении последнего десятилетия он рассматривается с позиции системного подхода в бесконечной иерархической цепочке «...подсистема – система – надсистема...».

Таблица 1

ТРАКТОВКА ПОНЯТИЯ «СЕГМЕНТАРНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ»

Авторы	Трактовка	Понятия
	Сегментарная отчетность – это часть бухгалтерской отчетности, раскрывающая информацию по сегментам; она подразделяется на внешнюю и внутреннюю	Сегментарная отчетность – это отчетность, раскрывающая информацию по сегментам; в отношениях внешней и внутренней бухгалтерской отчетности является промежуточной
Соколов А. А.; Ибрагимов Д.А.; Вахрушина М.А.; Пожидаева Т.А.; др.	«Внешняя сегментарная отчетность – это часть финансовой отчетности организации, составляемая по отчетным сегментам и раскрывающая о них финансовую информацию с целью обеспечения заинтересованных пользователей необходимыми данными для принятия оптимальных решений в отношении рассматриваемой организации, а также для осуществления прогнозного анализа ее будущих результатов, изменения активов и обязательств» [7, с. 22]. «Внутренняя сегментарная отчетность – это часть внутренней (управленческой) отчетности или самостоятельный вид отчетности об отдельных сегментах с целью обеспечения внутренних пользователей необходимой информацией о них для принятия оптимальных управленческих решений» [7, с. 22]	-
Коляго М.Д.; Раметов А.Х.	-	«Внешняя сегментарная отчетность – это часть внешней отчетности, которая составляется по сегментам бизнеса или направлениям деятельности» [4, с. 18]. «Внутренняя сегментарная отчетность – это часть внутренней отчетности, которая составляется по сегментам бизнеса или основным направлениям деятельности» [4, с. 18]. «Сегментарная отчетность ... является промежуточной ... своего рода базой, связывающей две формы отчетности [внутреннюю и внешнюю], поскольку включает данные управленческого учета ... и финансового ...» [4, с. 19]

Таблица 2

ТРАКТОВКА ПОНЯТИЯ «СЕГМЕНТАРНЫЙ УЧЕТ»

Авторы	Трактовка	Понятия
	Сегментарный учет – это системная часть управленческого учета	Сегментарный учет – это составляющая бухгалтерского учета
Соколов А.А.; Ибрагимов Д.А.; Воробьев Н.Н.; др.	«Сегментарный учет - подсистема управленческого учета, обеспечивающая процесс идентификации, измерения и накопления, анализа, подготовки, интерпретации и представления различных видов информации о сегментах деятельности организации, на основе которой формируется сегментарная отчетность» [7, с. 21]	-
Мирошниченко Т.В.	-	«Сегментарный учет - совокупность способов и приемов бухгалтерского учета, направленных на сбор, измерение, оценку, обобщение и отражение в отчетности информации о деятельности отдельных сегментов бизнеса» [6]

Сегментарный учет как система (в пер. с греч. systēma – «целое, составленное из частей») в самом общем виде включает:

- подсистему «Учет по сегментам», обеспечивающую сбор и обработку поступающей извне информации о различных частях деятельности предприятия;
- подсистему «Отчетность по сегментам», чьи функции заключаются в представлении обработанной информации о различных частях деятельности заинтересованным пользователям; в зависимости от группы пользователей она подразделяется соответственно на внешнюю и внутреннюю отчетность.

Основываясь на исторических факторах возникновения сегментарного учета, ему отводят место подсистемы управленческого учета (БУУ), при этом внешняя отчетность по сегментам обособляется и признается формируемым во взаимодействии с финансовым учетом (БФУ) элементом финансовой отчетности (рис. 1). Более того, учет затрат, реализации (выпуска) и результата по сегментам деятельности, как указывают Ткач В.И. и Ткач М.В. [8, с. 19], представляет собой основу управленческого учета.

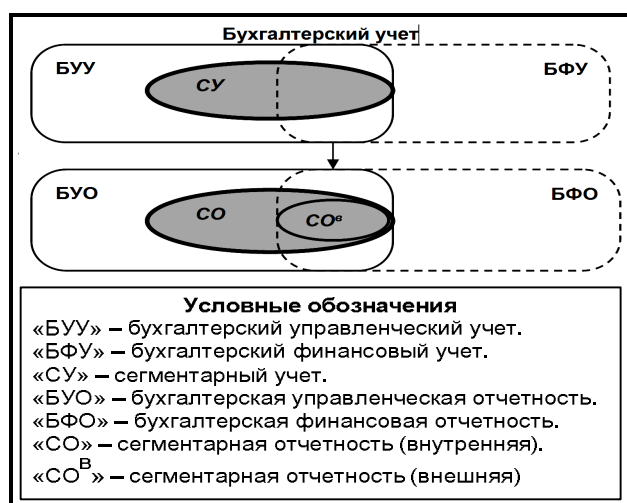


Рис. 1. Сегментарный учет в системе бухгалтерского учета (традиционный подход)

Бухгалтерский учет по отношению к сегментарному учету выступает системой более высокого уровня, поэтому характер связей его структурных компонентов накладывает существенный отпечаток на толкование изучаемого явления. Становление сегментарного учета происходило в период, когда разделение целевых ориентиров учетной системы на внешние и внутренние предопределили выделение БФУ и БУУ в две самостоятельные подсистемы. Более того, истоки его связывают именно с активным развитием науки и практики management accounting. На этом основывается изложенный традиционный подход к сегментарному учету (рис. 1). В настоящее время мы наблюдаем формирование социального запроса на создание в рамках конкретного предприятия единой системы учета, но гораздо более объемной по объектам, задачам, способам и т.д. Огромное количество публикаций раскрывает практические аспекты объединения БУУ и БФУ, содержит рекомендации по автоматизации процедур. Во всех случаях, независимо от уровня самоорганизации, поведение систем определяется именно внешние условия – практика. Она же выступает средством получения новых знаний, целью познания и единственным критерием

истины. В этой связи интеграция (в пер. с лат. integratio – «восстановление», «восполнение») – это реакция системы бухгалтерского учета, ее способ разрешения противоречий, способ адаптации и развития, благодаря которым она не разрушается, а существует и переходит из одного качественного состояния в другое. Тогда вновь возникает вопрос о месте сегментарного учета в структуре взаимоотношений финансового и управленческого. И здесь традиционный подход обнаруживает существенное противоречие: организационные и методические разработки, практика ведения учета предполагают рассмотрение его в качестве системного компонента не только БУУ, но и БФУ. Поэтому правомерен альтернативный подход к сегментарному учету, где он представлен специфической подсистемой бухгалтерского учета в целом.

В пользу данного подхода свидетельствует ряд обстоятельств.

- Во-первых, необходимость применения ранее сформулированного принципа сегментации к информационному обеспечению обусловлена потребностями как внешних, так внутренних пользователей. Следовательно, он действует в области БУУ и БФУ, опосредуя содержание их элементов (объектов, методов, принципов и т.д.).
- Во-вторых, о принадлежности сегментарного учета к сфере бухгалтерского учета в целом свидетельствуют эмпирические факты проявления принципа сегментации. В управленческом учете и отчетности он находит большее применение, так как производственные подразделения, центры ответственности и прочие обособленные компоненты деятельности признаются одним из его центральных объектов. В подсистеме финансовой отчетности принцип реализовался в виде публичной сегментарной информации (отчетности). В части БФУ примером его следует считать аналитический учет, который ведется с целью получения детализированных сведений синтетического учета на основе информации первичных документов.
- В-третьих, неоправданным представляется рассмотрение сегментарной информации как компонента финансовой отчетности, но не финансового учета. Это разрушает целостность системы, так как сегмент – объект учета и отчетности одновременно. И даже правильнее интерпретировать сегмент как объект учета, поскольку всякая бухгалтерская отчетность является производной учета и элементом его метода. На практике же составление отчетов по сегментам при отсутствии соответствующего учета не отвечает требованию рациональности.

Суть альтернативного подхода наглядно позволяет передать иллюстрация места сегментарного учета в системе бухгалтерского учета (рис. 2).

С этой позиции сегментарный учет – специфическая подсистема бухгалтерского учета, обеспечивающая процесс идентификации, измерения и накопления, подготовки, интерпретации и представления различных видов информации о сегментах деятельности предприятия в целях управления. На входе – множество потоков качественных и количественных сведений о сегментах, на выходе – информация обработанная, преобразованная и оформленная в виде сегментарной отчетности. Сегментарная отчетность – это та бухгалтерская отчетность, которая формируется на основе информации сегментарного учета и раскрывает сведения по сегментам деятельности предприятия.

Важнейшая особенность системы сегментарного учета и отчетности заключается в том, что ее структура, связи между входящими компонентами, точки соприкосновения и расхождения определены на уровне бухгалтерского учета. Так выделены подсистемы учета –

БСУ и отчетности – БСО, которые включают элементы интегрированных управленческого и финансового учета (отчетности). Каждая из них привносит что-то конкретное в уникальные характеристики всей системы, но не нарушает ее целостность. Поэтому альтернативный подход предполагает наличие общей для сегментарного учета и отчетности цели, задач, принципов, методов, предмета, в той или иной мере отражающих цели, задачи и т.п. его надсистемы – бухгалтерского учета. На этом основании нецелесообразно разграничение предметной области, фигурирующее в рамках описанного выше традиционного подхода: под предметом сегментарного учета и внутренней сегментарной отчетности понимается финансовая, производственно - хозяйственная деятельность всех сегментов, а под предметом внешней сегментарной отчетности – только отчетных сегментов [7, с. 31]. Предметом бухгалтерского сегментарного учета и отчетности следует считать финансово-хозяйственную деятельность сегментов.

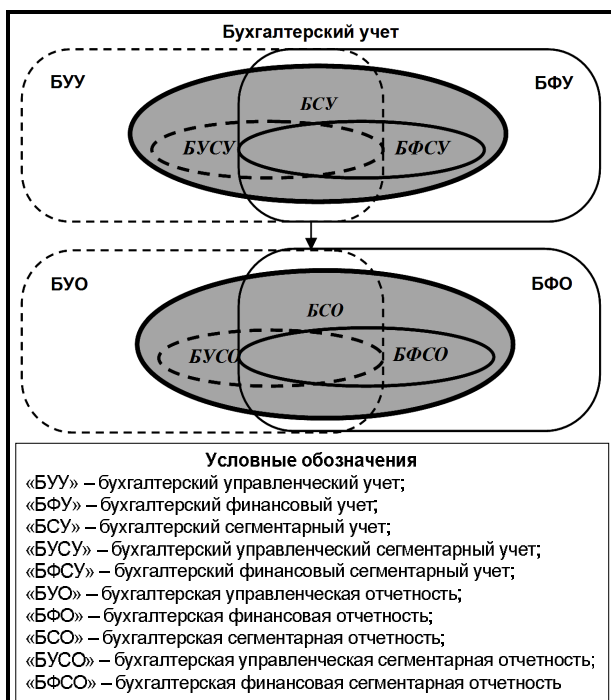


Рис. 2. Сегментарный учет в системе бухгалтерского учета (альтернативный подход)

В строгом ограничении предмета границами объекта состоит принципиальное отличие учета и отчетности по сегментам, что позволяет установить пределы изучаемого явления в учетной системе. Как было сказано выше, понятие «сегмент» используется во многих сферах управления и подразумевает единицы предпринимательства, которые характеризуют различные стороны диверсификации бизнеса – структурные подразделения, центры ответственности, виды деятельности, виды продукции, заказы, регионы продаж и т.п. Конкретное его содержание всегда опосредовано внешними и внутренними факторами деятельности (состоянием спроса на рынке, уровнем рисков, решениями менеджеров, производственными процессами и т.д.). Бухгалтерский учет, выступая центром информационной системы любой компании, призван отображать это содержание, что требует рассмотрения сегмента как единицы информации. Предлагаемые различными специалистами определения данной категории раскрывают обе его стороны (табл. 3).

гаемые различными специалистами определения данной категории раскрывают обе его стороны (табл. 3).

Таблица 3

ТРАКТОВКА ПОНЯТИЯ «СЕГМЕНТ»

Авторы	Трактовка	Понятия
	Сегмент – это часть деятельности хозяйствующего субъекта (единица предпринимательства)	Сегмент – это информация о части деятельности хозяйствующего субъекта (единица информации)
Соколов А.А.; Базалей Н.Ю.; Воробьев Н.Н.; др.	«Сегмент – вид деятельности, продукции, работ, услуг, структурное подразделение, центр ответственности, часть внешней среды (регион, рынок сбыта, группа покупателей), который выделен для целей сегментарного учета» [7, с. 21]	-
ПБУ 12/2000; Касьянова Г.Ю.; Рожнова О.В.; Орлова Е.В.; Патров В.В.; Белоглазова Л.П.; Мирошниченко Т.В.; др.	«Сегмент – часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях» [1]	-
Шеремет А.Д.; Курганова Е.Н.; Эдгулов М.Р.; др.	«Сегмент – часть предприятия, работающая на внешнего потребителя или представляющая относительно самостоятельное структурное подразделение» [9, с. 434]	-
Вахрушина М.А.; Ибрагимова Д.А.; Николаева С.А.; др.	-	«Сегмент...основная информационная единица управленческого учета, выделяемая для получения отчетной и прогнозной информации» [3, с. 30]
Коляго М.Д.; Раметов А.Х.; др.	-	«Сегмент – единица учета» [4, с. 152]
Ткач В.И.; Ткач М.В.; др.	«Сегмент – экономическая и информационная единица, в рамках которой регулярно соизмеряются возможности и фактическая их реализация по доходам, расходам и результатам» [8, с. 19]	-

Следовательно, сегмент есть экономическая и информационная единица, выступающая базовым объектом бухгалтерского сегментарного учета и отчетности. При этом иные объекты финансовой и управленческой сферы – имущество, обязательства, издержки, результаты, ресурсы, бизнес-процессы, себестоимость и др. также могут иметь место, но только в рамках сегмента. Для системы БСУ и БСО сегмент выступает первичным и комплексным объектом.

Изложенный альтернативный подход к сущности сегментарного учета требует корректировки его целевых установок, организационно-методического и нормативно-правового обеспечения, что отражает основные направления дальнейшего развития рассмотренной системы в современных условиях.

Чижишева Анна Николаевна

Литература

1. Информация по сегментам [Электронный ресурс] : ПБУ 12/2000 ; утв. приказом М-ва финансов РФ от 27 янв. 2000 г. №11н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы [Текст] / М. А. Вахрушина. – М. : АКДИ «Экономика и жизнь», 2000. – 193 с.
3. Вахрушина М.А. Управленческий анализ [Текст] / М.А. Вахрушина. – М. : Омега-Л, 2004. – 432 с.
4. Коляго М.Д. Сегментарная отчетность в системе управления предприятием [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / М.Д. Коляго. – М., 1997.
5. Маркова В.Д. Стратегический менеджмент [Текст] : курс лекций / В.Д. Маркова, С.А. Кузнецова. – М. : ИНФРА-М ; Новосибирск : Сибирское соглашение, 2008. – 288 с.
6. Мирошниченко Т.В. Организация и методика сегментарного учета в промышленности [Текст] : автореф. дис. ...канд. экон. наук / Т.В. Мирошниченко. – М., 2003.
7. Соколов А.А. Учет по сегментам деятельности коммерческой организации: формирование и анализ [Текст] / А.А. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 288 с.
8. Ткач В.И. Управленческий учет: международный опыт [Текст] / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
9. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / под ред. А.Д. Шеремета. – 2-е изд., испр. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2001. – 512 с.
10. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран [Текст] / А. Яругова ; пер. с польск. ; предисловие Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 240 с.

Ключевые слова

Бухгалтерский учет; управленческий учет; сегментарный учет; сегментарная отчетность; сегмент.

РЕЦЕНЗИЯ

В XXI в. сегментарный подход к ведению учета становится основополагающим, так как использование его создает необходимую информационную платформу для управления диверсифицированным бизнесом на основе анализа модели «продукт-рынок».

Подавляющее большинство специалистов связывают природу и сущность учета по сегментам с управленческим учетом, а отчетность по сегментам – с финансовым, что обуславливает интерпретацию места, базовых понятий, предметно-целевой области и других теоретико-методологических аспектов. На основе анализа экономических предпосылок возникновения современного состояния и направлений развития сегментарного учета автором предложен альтернативный подход к сущности явления. Оригинальность заключается в определении сегментарного учета как специфической подсистемы бухгалтерского учета, объединяющей в себе элементы управленческой и финансовой составляющих. В рамках указанного подхода уточнены понятия «сегмент», «сегментарный учет»; обоснована классификация видов учета и отчетности по сегментам, характеристика места в системе бухгалтерского учета.

Изложенные в статье выводы обладают научной новизной, соответствуют теоретико-методологическому, организационно-методическому и нормативно-правовому направлениям развития бухгалтерского учета в настоящее время.

Все вышесказанное позволяет считать представленную работу Чикишевой А.Н. достойной к публикации в научном издании.

Зюнова А.В., д-р экон. наук, профессор, Вятский государственный гуманитарный университет

2.9. ALTERNATIVE APPROACH TO THE ECONOMICAL ESSENCE OF SEGMENTAL ACCOUNTING

A.N. Chikisheva, Graduate Student, Assistant at the Department of Accounting, Economic Analysis and Audit

Vyatka State University of Humanities

The growing role of segmental accounting in an enterprise's management dataware implies adequate development of its theoretical part. The article contains an alternative approach to the economical essence of the studied subject. The approach determines a new area in theoretical and practical aspects of segmental accounting.

Literature

1. Information on Segments (PBC 12/2000 [Electronic resource]: Ministry of Finance precept of 01.27.2000. № 11n. - Available on «ConsultantPlus».
2. M.A. Vakhrushina. Intraindustrial accounting and accountability. Segmental accounting and accountability. Russian Practice: problems and prospects. [Text] – M. : AKDI «Economy and life», 2000. – 193 p.
3. M.A. Vakhrushina. Administrative analysis. [Text] – M. : Omega-L, 2004. 432 p.
4. M.D. Kolyago. Segmental accountability of the enterprise control system [Text] : Candidate thesis. – M. : 1997. – 210 p.
5. V.D. Markova, S.A. Kuznetsova. Strategic Management: the course of lectures. [Text] – M.: INFRA-M; Novosibirsk: Sibirskoe Soglashenie, 2008 – 288 p.
6. T.V. Miroshnichenko. Organization and methodology of industrial segmental accounting [Text] : Candidate thesis. – M. : 2003. – 330 p.
7. A.A. Sokolov. Accounting by the segments of a business enterprise: the formation and analysis. [Text] – M.: Finances and Statistics, 2004 – 288 p.
8. V.I. Tkach, M.V. Tkach. Management accounts: international experience. [Text] - M.: Finances and Statistics, 1994. – 144 p.
9. Management accounts [Text] / tutorial. ed. A.D. Sheremet – M. : ID the FBK- PRESS, 2001. 512 p.
10. A. Yarugova. Management accounts: the experience of economically developed countries. [Text] / Trans. with the Pol. ; preface Y.V. Sokolov. – M.: Finances and Statistics, 1991. – 240 p.

Keywords

Accounting; management accounting; segmental accounting; financial reporting for segments of a business enterprise; segment.