

2.9. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ФИНАНСОВЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ СЕГМЕНТОВ ПРОДАЖ

Ульянова Н.В., к.э.н., преподаватель, кафедра учета, анализа и аудита

Экономический факультет Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова
[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В представленной публикации рассматриваются причины и последствия взаимного сближения финансовой и управленческой отчетности в области продаж. Автор предлагает унифицированные принципы и приемы сегментирования продаж, за счет применения которых формируется целостная система показателей, характеризующих эффективность продаж на разных уровнях управления и принятия решений.

ВВЕДЕНИЕ

Современная философия менеджмента ориентирована на систематическое выполнение действий по достижению целей, направленных на выживание и рост субъекта предпринимательства в условиях постоянно меняющейся экономической среды и жесткой конкуренции. Оценка деятельности субъекта относительно заданных целевых перспектив гораздо более информативна для инвестора, чем оценка показателей финансовой отчетности без понимания их значения для развития бизнеса. Стабильное движение к реализации поставленных целей рассматривается как гарант будущей окупаемости денежных, трудовых и временных вложений.

В этой связи полезность бухгалтерской (финансовой) отчетности, по нашему мнению, должна интерпретироваться сегодня несколько иначе, чем это принято российскими и международными нормами [1, 14]. Бухгалтерская (финансовая) отчетность полезна, если она адекватно и инвариантно раскрывает информацию о движении субъекта к заданным целевым показателям.

Предложенная трактовка полезности делит отчетность на управленческую и финансовую очень условно. Полезность требует применения общих принципов учета, которые логически вытекают из единства целеполагания. Управление бизнесом работает на инвесторов; результат принятия эффективных управленческих решений – достижение заданных показателей в финансовой отчетности. Следовательно, требуется унификация принципов учета, которые обеспечат соотношение показателей управленческой и финансовой отчетности как частного и общего.

Следует отметить, что выдвинутый выше тезис отчасти согласуется с нормативными документами. Мы имеем в виду Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 12/2010 «Информация по сегментам» и «Операционные сегменты» (IFRS 8). В соответствии с положениями этих документов порядок сегментирования внешней (финансовой) отчетной информации формируется на базе управленческой структуры бизнеса и оценках, которые используются бизнесом для принятия оперативных (управленческих) решений [2, п. 6, 18; 6, п. 5-10, 25]. На некоторое сближение принципов формирования финансовой и управленческой отчетности указывают и другие публикации [10, 12].

Вместе с тем, указанные нормативные документы разрешают формирование показателей сегментной отчетности путем деления целостной информации: «Выручка,

расходы, активы и обязательства, относящиеся к двум и более отчетным сегментам, подлежат обоснованному распределению между данными сегментами. Способ распределения определяется организацией в зависимости от характера объектов учета, видов деятельности организации, степени обособленности отчетных сегментов» [4, п. 19].

Как следует из приведенных норм, выделять сегменты необходимо в соответствии с управленческой структурой учетных данных, а оценивать их отдельные показатели разрешается с помощью приема распределения целостной информации, который по своему содержанию может противоречить принципам учета в соответствии с управленческой структурой. Это положение нарушает стройную логику агрегирования управленческой информации в сегменты отчетности. Более того, оно позволяет маскировать реальную оценку сегментов, в том числе сегментов продаж, и отображать получение желаемых финансовых показателей.

Поэтому цель данной публикации – предложить унифицированные подходы и технические приемы обработки первичной информации, которые позволяют инвариантно агрегировать индивидуальные учетные данные, тем самым формируя полезную сегментную отчетность, раскрывающую тенденции развития бизнеса в области продаж.

Поставленная цель предопределила необходимость решения следующих задач:

- усовершенствование принципов формирования прибыли (убытка) от продаж и сегментов продаж;
- решение проблем по взаимосвязанному применению принципов, предъявляемых к управленческой и сегментной отчетности в сфере продаж;
- формирование требований к учету дебиторской задолженности и резервов сомнительных долгов с целью эффективного управления долгами;
- разработка рекомендаций по сегментированию дебиторской задолженности;
- формирование показателей мотивации сбытовиков – как инструмента практического воплощения выбранной стратегии продаж.

В рамках настоящей публикации методологические вопросы сегментирования продаж рассматриваются последовательно, по мере осуществления цикла продаж: формирование себестоимости продаж, реализация, признание дебиторской задолженности, ее погашение, принятие финансовых мер по страхованию убытков по неоплаченным продажам.

Управление продажами и сегментация продаж на основе принципа соответствия доходов и расходов

Современное управление продажами ориентировано на удовлетворение клиентских запросов и предполагает постоянный мониторинг расходов, доходов и прибыли в разрезе отдельных номенклатур готовой продукции, товаров и покупателей [14, с. 441-451; 8, с. 104].

Применительно к продажам это означает, что расходы, которые имеют прямой характер по отношению к реализации партии определенной номенклатуры, уменьшают доход, полученный от продаж. К таким расходам относятся:

- транспортные расходы на доставку товаров покупателю;
- страхование во время хранения и перевозки;
- хранение товаров на складе и в пути;
- командировочные;
- представительские расходы;

- продвижение товаров (мерчендайзинг) и другие расходы. Эти расходы могут быть идентифицированы сбытовиками относительно отдельной партии номенклатуры и / или покупателя.

Ранее указанные расходы включались в полную коммерческую себестоимость готовой продукции. Коэффициенты распределения рассчитывались, как правило, пропорционально натуральным (стоимостным) показателям проданной и оставшейся готовой продукции. Сегодня указанные расходы обычно признаются одновременно в отчете о прибылях и убытках, так как это значительно упрощает ведение учета. Очевидно, что распределение перечисленных расходов по коэффициентам, не отражающим фактическую потребность в произведенных коммерческих расходах, равно как и их единовременное списание, делает невозможным формирование прибыли (убытка) по определенной номенклатуре и/или покупателю. В результате сокращаются возможности управления продажами:

- определение оптимального соотношения и себестоимости номенклатуры;
- анализ оборачиваемости и прибыльности номенклатуры;
- разработка ассортиментных рядов и линеек;
- определение рентабельности покупателей и т.п.

Эта проблема неоднократно описывалась в научно-практической литературе. Так, профессор Я.В. Соколов пишет: «Обзор практики промышленных и торговых предприятий позволяет сделать вывод, что если выручка учитывается по клиентам, то учет затрат, связанных с работой с клиентами, на подавляющем их большинстве предприятий ведется «в котле» [14, с. 442].

П. Друкер, характеризуя типичные центры сосредоточения неконтролируемых затрат, отмечает: «В пределах фабрики возникают затраты между двумя этапами работ с готовой продукцией, т.е. на этапе когда продукт выходит с конвейера и до его поставки потребителю. Эти затраты включают фасовку, наклеивание этикеток, упаковку, хранение, передвижение. Это обычно считается «производственными накладными расходами», но в действительности никто не отвечает за них» [8, с. 104]. Описанные проблемы являются следствием применения принципа соответствия доходов и расходов на уровне всей организации в течение временного отрезка, ограниченного отчетным периодом. Взаимосвязь доходов и расходов при реализации этого принципа в финансовой отчетности описывается очень поверхностно: расходы признаются в отчете о прибылях и убытках с учетом прямой связи между произведенными затратами и поступлениями [1, 14].

Между тем управление продажами настоятельно требует конкретизации этого принципа на уровне единицы номенклатуры готовой продукции и товаров. Следует заметить, что такой подход обеспечивает возможность перехода от частной (индивидуальной) продажи единицы номенклатуры к любым обобщениям продаж в финансовой отчетности. Принцип идентификации доходов и расходов относительно единицы номенклатуры априори содержит в себе требование соотношения доходов и расходов на уровне организации в одном временном периоде. Следовательно, конкретизированный принцип соответствия доходов и расходов актуален для управления и не нарушает по-

студатов финансовой отчетности, в том числе сегментной отчетности по продажам.

Техническим инструментом реализации предложенного подхода является методология **ABC**-калькулирования. Кратко ее суть сводится к оценке прямых затрат на выполнение операций, в результате которых признается продажа.

Внедрение **ABC**-калькулирования для формирования производственной себестоимости является длительным, трудоемким и затратным проектом. Основные проблемы состоят в переосмыслении производства как постоянно совершенствующегося процесса, в переоценке кадровой субординации, преобразовании вертикально-функциональной структуры затрат в горизонтально-процессную.

Однако опробование процессного управления и **ABC**-калькулирования можно начать с бизнес-процессов логистики и продаж. В них участвует гораздо меньше сотрудников, чем в основном производстве; именно эти процессы являются сосредоточением тех самых неконтролируемых затрат, которые возникают после завершения производственной обработки готовой продукции (закупки товаров) до ее реализации. Наконец, именно затраты на логистику и продажу во многом определяют гибкую себестоимость, т.е. себестоимость партии номенклатуры, рассчитанную на конкретного покупателя или сегмент покупателей.

Калькулирование прямых затрат, связанных с содержанием и продажей единицы номенклатуры, как бы продолжает формирование ее полной коммерческой себестоимости. Но в отличие от ранее принятой методологии, **ABC**-калькулирование:

- предполагает калькулирование себестоимости продаж не на уровне всего объема выпущенного продукта, а на уровне единицы и / или партии номенклатуры;
- не включает в расчет себестоимости косвенные расходы;
- для формирования себестоимости единицы номенклатуры использует четырехуровневую иерархию прямых затрат:
 - на единицу выпуска номенклатуры (уровень 1);
 - на партию (уровень 2);
 - на развитие и поддержание продукта или услуги (уровень 3);
 - на управление и содержание организации (уровень 4);
- в случае распределения затрат верхних уровней иерархии используются натуральные драйверы затрат.

Проиллюстрируем преимущества применения принципа соответствия доходов и расходов на уровне партии номенклатуры и **ABC**-калькулирования на следующем примере (табл. 1).

Таблица 1

ИСХОДНЫЕ ДАННЫЕ О ПРОИЗВОДСТВЕ И РЕАЛИЗАЦИИ НОМЕНКЛАТУР

Показатель	Лекарственный сироп	Лекарственные капсулы	Лекарственный спрей
Единиц в партии, шт.	5 000	2 000	1 000
Количество партий	11	18	20
Количество единиц выпуска, шт.	55 000	36 000	20 000
Объем одной партии, куб. м	10	1	2
Производственная себестоимость, руб. / шт.	100	120	60

Показатель	Лекарственный сироп	Лекарственные капсулы	Лекарственный спрей
Цена продаж, руб. / шт.	200	250	180
Продано покупателю «Столица», партий	7	12	5
Продано покупателю «Юг», партий	4	4	11
Продано покупателю «Восток», партий	–	1	1
Срок хранения	11 партий 10 дней	17 партий 6 дней	17 партий 1 день
		1 партия 26 дней	3 партии 20 дней

Пример 1. Организация – производитель фармацевтической продукции выпустила в отчетном периоде номенклатуры: лекарственный сироп, лекарственные капсулы, лекарственный спрей.

Исходная информация о выпуске, хранении и про-

дажи указанных номенклатур представлена в табл. 1. Расчет затрат, подлежащих распределению, осуществляется методом **ABC**-калькулирования (табл. 2).

Указанные затраты первоначально накапливались на синтетическом счете «Расходы на продажу» (44). По окончании отчетного периода затраты распределяются на счет «Готовая продукция» (43) или на счет «Товары отгруженные» (45) в зависимости от места нахождения продукции, тем самым формируя накопленную стоимость товарных запасов.

Если бы организация применяла методику распределения расходов на продажу пропорционально количеству проданных и оставшихся номенклатур (например, пропорционально объему), разрешенную российскими стандартами бухгалтерского учета, то ставка расходов на продажу на единицу готовой продукции составила бы $6\,523,24 \text{ руб. / куб. м } [(331\,680 + 13\,024 + 751\,200) / (11 * 10 + 18 * 1 + 20 * 2)]$. Расходы, приходящиеся на реализованную продукцию по указанной ставке, списывались бы с кредита счета «Расходы на продажу» (44) в дебет счета «Продажи» (90).

Таблица 2

ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДАЖ МЕТОДОМ ABC-КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

Наименование затрат/ иерархия затрат	Драйвер затрат	Оценка за единицу драйвера затрат	Лекарственный сироп	Лекарственные капсулы	Лекарственный спрей
Содержание складского помещения (амортизация и коммунальные платежи) / на партию	Куб. м. / день	240 руб. /1 куб. м в день	264 000 [11 партий * 10 куб. м / партия * 10 дней * 240 руб. / день]	24 480 [17 партий * 1 куб. м / партия * 6 дней * 240 руб. / день]	8 160 [17 партий * 2 куб. м / партия * 1 день * 240 руб. / день]
				6 240 [1 партия * 1 куб. м. / партия * 26 дней * 240 руб. / день]	28 800 [3 партии * 2 куб. м. / партия * 20 дней * 240 руб. / день]
Итого			331 680 [264 000 + 24 480 + 8 160 + 6 240 + 28 800]		
Заработная плата кладовщиков / на единицу	Часы	220 руб. / час	6 600 [30 часов * 220 руб. / час] – отгрузка на склад и со склада	1 364 [6,2 часа * 220 руб. / час] – отгрузка на склад	1 980 [9 часов * 220 руб. / час] – отгрузка на склад
				1 320 [6 часов * 220 руб. / час] – отгрузка со склада	1 760 [8 часов * 220 руб. / час] – отгрузка со склада
Итого			13 024 [6 600 + 1 364 + 1 320 + 1 980 + 1 760]		
Транспортировка до покупателя / на партию	Куб. м/км	6 руб. / 1 куб. м за 1 км [«Столица»]	126 000 [7 партий * 10 куб. м / партия * 300 км * 6 руб. / км]	21 600 [12 партий * 1 куб. м / партия * 300 км * 6 руб. / км]	18 000 [5 партий * 2 куб. м / партия * 300 * 6 руб. / км]
		10 руб. / 1 куб. м за 1 км [«Юг»]	320 000 [4 партии * 10 куб. м / партия * 800 км * 10 руб. / км]	32 000 [4 партии * 1 куб. м / партия * 800 км * 10 руб. / км]	176 000 [11 партий * 2 куб. м / партия * 800 * 10 руб. / км]
		12 руб. / 1 куб. м за 1 км [«Восток»]	-	28 800 [1 партия * 2 куб. м / партия * 1200 км * 12 руб. / км]	28 800 [1 партия * 2 куб. м / партия * 1200 * 12 руб. / км]
Итого			751 200 [126 000 + 21 600 + 18 000 + 320 000 + 32 000 + 176 000 + 28 800 + 28 800]		

В табл. 3 представлены результаты сравнения себестоимости, рассчитанной традиционным для российской практики способом и методом **ABC**-калькулирования. Из табл. 3 видно, что итоговая себестоимость продаж отличается совсем незначительно (10 245 = 11 650 240 – 11 660 485); однако себестоимость по каждой позиции имеет существенные отклонения, причем в разные стороны. Например, разница в себестоимости продаж лекарственного сиропа покупателю «Юг» составила 157 470 руб. (2 418 400 – 2 260 930).

Следовательно, торговую политику необходимо разрабатывать в отношении каждой партии номенклатуры и покупателя. В данном примере ее условия будут зависеть от времени хранения партий номенклатур и условий транспортировки (объема продаж, соответствующего полной укомплектованности транспортных средств, и дальности перевозки).

Следует также отметить, что при традиционном способе калькулирования для всей готовой продукции независимо от времени хранения действует единая

ставка затрат на хранение 1 974,29 руб. / 1 куб. м [331 680 / (11 * 10 + 18 * 1 + 20 * 2)]. При **ABC**-калькулировании затраты на хранение партий, которые не были проданы, возрастают в течение времени хранения. Так, расходы на хранение 17 партий лекарственного спрея в течение 1 дня составили лишь 8 160 руб.; на хранение трех партий этой номенклатуры в течение 20 дней приходится 28 800 руб. Эта информация полезна сбытовикам для обоснования скидок, за счет которых балансируют цены и рост затрат на хранение.

Таблица 3

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ТАБЛИЦА СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДАЖ

Наименование номенклатуры	Себестоимость, при распределении расходов на продажу по единой ставке	Гибкая себестоимость, рассчитанная методом ABC -калькулирования
Лекарственный сироп	6 217 556 [3 956 626 + + 2 260 930]	6 216 600 [3 798 200 + 2 418 400]
«Столица»	3 956 626 [35 000 * 100 + + 6 523,24 * 7 * * 10]	3 798 200 [5 000 * 7 * 100 + + 264 000 / 11 * 7 + 6 600 / / 55 000 * 35 000 + 126 000]
«Юг»	2 260 930 [20 000 * 100 + + 6 523,24 * 4 * * 10]	2 418 400 [5 000 * 4 * 100 + 264 000 / 11 * * 4 + 6 600 / 55 000 * 20 000 + + 320 000]
Лекарственные капсулы	4 190 895 [2 958 279 + + 986 093 + + 246 523]	4 189 410 [2 920 720 + 998 373 + + 270 317]
«Столица»	2 958 279 [24 000 * 120 + + 6 523,24 * * 12 * 1]	2 920 720 [2 000 * 12 * 120 + 24 480 / 17 * * 12 + 1 364 / 36 000 * 24 000 + + 1 320 / 34 000 * 24 000 + + 21 600]
«Юг»	986 093 [8 000 * 120 + + 6 523,24 * 4 * * 1]	998 373 [2 000 * 4 * 120 + 24 480 / 17 * * 4 + 1 364 / 36 000 * 8 000 + + 1 320 / 34 000 * 8 000 + + 32 000]
«Восток»	246 523 [2 000 * 120 + + 6 523,24 * 1 * 1]	270 317 [2 000 * 1 * 120 + 24 480 / 17 * 1 + 364 / 36 000 * 1 000 + 1 320 / 34 000 * 1 000 + 28 800]
Лекарственный спрей	1 241 789 [365 232 + + 803 511 + + 73 046]	1 254 475 [321 412 + 843 580 + 89 483]
«Столица»	365 232 [5 000 * 60 + + 6 523,24 * 5 * * 2]	321 412 [1 000 * 5 * 60 + 8 160 / 17 * * 5 + 1 980 / 20 000 * 5 000 + + 1 760 / 17 000 * 5 000 + + 18 000]
«Юг»	803 511 [11 000 * 60 + + 6 523,24 * 11 * * 2]	843 580 [1 000 * 11 * 60 + 8 160 / 17 * * 11 + 1 980 / 20 000 * * 11 000 + 1 760 / 17 000 * * 11 000 + 176 000]
«Восток»	73 046 [1 000 * 60 + + 6 523,24 * 1 * * 2]	89 483 [1 000 * 1 * 60 + 8 160 / 17 * * 1 + 1 980 / 20 000 * 1 000 + + 1 760 / 17 000 * 1 000 + + 28 800]

Наименование номенклатуры	Себестоимость, при распределении расходов на продажу по единой ставке	Гибкая себестоимость, рассчитанная методом ABC -калькулирования
Итого	11 650 240 [6 217 556 + + 4 190 895 + + 1 241 789]	11 660 485 [6 216 600 + 4 189 410 + + 1 254 475]

Приведенный пример демонстрирует, что применение принципа соответствия доходов и расходов на уровне единицы и / или партии номенклатуры позволяет обосновывать торговую политику, управлять продажами и одновременно формировать показатели сегментной отчетности путем агрегирования индивидуальных учетных данных. Иными словами, формирование финансовых показателей сегментов продаж логически вытекает из управленческой отчетности и не требует дополнительных расчетов и корректировок.

Сегментация продаж в данном примере проведена классическим способом: по покупателям (или более укрупненно по географическим регионам) и номенклатурам (или, более укрупненно, по видам продуктов). Очевидно, что при более детальном исследовании продаж можно выделять сегменты в соответствии с заданными целями:

- по оборачиваемости и прибыльности номенклатур, по группам номенклатур;
- объединенных по стадиям жизненного цикла;
- по группам покупателей;
- объединенных по стабильности закупок и т.д.

Показатели разновекторной управленческой сегментной отчетности при обобщении итогов по одному вектору будут равны финансовым показателям продаж, что и обеспечивает полезность и достоверность внешней отчетности.

Проблемы применения принципа соответствия доходов и расходов на уровне номенклатуры и принципа осмотрительности

Как видно из примера 1, применение **ABC**-калькулирования ведет к формированию новой, так называемой, накопленной стоимости запасов готовой продукции и товаров. Накопленная стоимость представляет собой первоначальную стоимость, по которой готовая продукция или товары были признаны в учете, увеличенную на затраты по содержанию и продаже запасов до момента их выбытия.

Прием накопления затрат и распределения на единицы и / или партии номенклатур позволяет следить за изменением стоимости товарных запасов в динамике. Возможности такого анализа значительно расширяются, если одновременно на корректирующем счете «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» (14) отражается разница в оценке товарных запасов по накопленной стоимости и их рыночной цене. Фактически система счетов синтетического и аналитического учета позволяет получать данные о мультиоценке товарных запасов:

- первоначальной стоимости на дату признания товарных запасов (производственной себестоимости или себестоимости закупки);
- накопленной стоимости на дату составления отчетности (совокупные дополнительные средства, вложенные в товарные запасы на момент составления отчетности);
- рыночной стоимости на дату составления отчетности.

Как видно, оценка товарных запасов меняется во времени и позволяет сравнивать фактически вложенные средства в товарные запасы с их рыночной ценой. Учет становится инструментом управления, с помощью которого можно контролировать изменение себестоимости, поддерживать конкурентную цену, разрабатывать ассортиментную политику, обосновывать систему скидок, а в конечном счете, управлять прибылью и стоимостью компании.

Однако предложенный нами подход к принципу соответствия доходов и расходов на уровне единицы номенклатуры с одновременным накоплением затрат методом **ABC**-калькулирования вступает в некоторое противоречие с принципом осмотрительности, в силу которого обязательства и расходы не должны быть занижены [1, 14]. Любая капитализация затрат, кроме той которая разрешена нормативными документами по учету и отчетности, является нарушением принципа осмотрительности.

Организации, составляющие финансовую отчетность в соответствии с российскими стандартами бухгалтерской отчетности (РСБУ), рассчитывают себестоимость готовой продукции, руководствуясь отраслевыми методическими указаниями и нормами ПБУ. В свою очередь ПБУ не содержат обязательные требования к порядку калькулирования. Поэтому российские организации имеют возможность применять принцип соответствия доходов и расходов на уровне единицы номенклатуры, в том числе при составлении финансовой отчетности, при условии, что порядок калькулирования себестоимости будет раскрыт в учетной политике субъекта. Организации, применяющие при составлении финансовой отчетности международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), руководствуются регламентированным порядком определения себестоимости. При этом в МСФО «Запасы» (IAS 2)

указано: прочие затраты включаются в себестоимость запасов в той мере, в которой они были понесены для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов; расходы на продажу не включаются в себестоимость запасов [3, п. 15, 16].

По нашему мнению, приведенные положения звучат несколько противоречиво, а главное, являются препятствием для использования в финансовом учете принципа соответствия доходов и расходов на уровне единицы номенклатуры, применения приемов **ABC**-калькулирования и мультиоценки запасов.

Затронет ли это интересы внешних инвесторов? По нашему мнению, однозначно да.

Во-первых, формируется информационный разрыв между показателями продаж, сформированными с применением **ABC**-калькулирования в управленческой отчетности, и показателями продаж, рассчитанными при единовременном признании расходов на продажу.

Во-вторых, раскрытие любых показателей финансовой отчетности в динамике позволяет более аргументированно судить о политике компании в достижении поставленных целей, реальной стоимости компании, и, следовательно, о ее инвестиционной привлекательности. Вышесказанное легко продемонстрировать на примере.

Пример 2. В отчетном периоде производитель объявил о необходимости повышения прибыли от продаж. Величина управленческих расходов в отчетном периоде составила 4 800 000 руб.

Рассмотрим порядок расчета рентабельности запасов (соотношение прибыли к себестоимости реализованной продукции) для следующих случаев (табл. 4):

- организация признает расходы на хранение и доставку единовременно в отчете о прибылях и убытках (в соответствии с МСФО);
- организация признает расходы на хранение и доставку в отчете о прибылях и убытках пропорционально объему проданных партий номенклатур (разрешено в РСБУ);
- организация применяет **ABC**-калькулирование расходов на хранение и продажу и последовательно отражает первоначальную и накопленную стоимость товарных запасов.

Таблица 4

СРАВНЕНИЕ РАСЧЕТА РЕНТАБЕЛЬНОСТИ ПРОДУКЦИИ ПРИ РАЗЛИЧНЫХ СПОСОБАХ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДАЖ

Способ признания расходов \ финансовый показатель	Единовременное списание расходов	Списание расходов пропорционально проданным номенклатурам	Списание расходов согласно принципу соответствия доходов и расходов на уровне номенклатуры
Доход	$55\ 000 * 200 + 34\ 000 * 250 + 17\ 000 * 180 = 22\ 560\ 000$		
Себестоимость реализованной продукции	$55\ 000 * 100 + 34\ 000 * 120 + 17\ 000 * 60 = 10\ 600\ 000$	11 650 240	10 600 000 – первоначальная стоимость
			$[11\ 660\ 485 - 10\ 600\ 000 = 1\ 060\ 485 - \text{накопленная стоимость}]$
Расходы на содержание и продажу товарных запасов	$331\ 680 + 13\ 024 + 751\ 200 = 1\ 095\ 904$	–	–
Управленческие расходы	4 800 000		

Способ признания расходов \ финансовый показатель	Единовременное списание расходов	Списание расходов пропорционально проданным номенклатурам	Списание расходов согласно принципу соответствия доходов и расходов на уровне номенклатуры
Прибыль от продаж	22 560 000 – 10 600 000 – – 1 095 904 – 4 800 000 = = 6 064 096	[22 560 000 – 11 650 240 – – 4 800 000 = 6 109 760]	22 560 000 – 10 600 000 – – 4 800 000 = 7 160 000 – по первоначальной стоимости 22 560 000 – 10 600 000 – – 1 060 485 – 4 800 000 = = 6 099 515 – по накопленной стоимости
Рентабельность проданной готовой продукции	6 064 096 / 10 600 000 = 57%	6 109 760 / 11 650 240 = 52%	7 160 000 / 10 600 000 = 68% 6 099 515 / 11 660 485 = 52%

Как видно из табл. 3, в последнем случае аналитикам представляется возможность рассчитать рентабельность по первоначальной (68%) и накопленной (52%) стоимости проданной готовой продукции. Изменение этих двух показателей во времени и проведение их факторного анализа сформировало бы некоторое представление о политике компании в области управления прибылью от продаж:

- увеличение доходов при сохранении первоначальной и накопленной стоимости на прежнем уровне – следствие роста цен или увеличения объема продаж при одновременно действии эффекта масштаба;
- сохранение доходов от продаж при сокращении производственной себестоимости указывает на внедрение новой технологии, что обычно сопровождается ростом инвестиционных вложений и долгосрочных обязательств;
- сохранение доходов от продаж и снижение накопленной стоимости свидетельствует об оптимизации внутренних бизнес-процессов и т.д.

В первых двух случаях мы получили рентабельность продукции на отчетную дату в размере 57% или 52% и могли бы сравнить ее с аналогичным показателем по отрасли или с показателями рентабельности продукции в предыдущих отчетных периодах. Однако судить о фактических действиях компании в достижении поставленной цели можно в основном с ее слов.

Прием накопления затрат выводит бухгалтерскую отчетность за рамки временной статичности или, другими словами, сглаживает противоречие между исторической первоначальной стоимостью, используемой, как правило, для управления, и рыночной ценой, используемой для оценки стоимости компании и ее инвестиционной привлекательности. Между всеми оценками устанавливается взаимосвязь; эффективность управления (в данном примере эффективность управления рентабельностью запасов) показывает свое влияние на стоимость компании.

Исходя из вышеизложенного и руководствуясь требованиями понятности и существенности, предъявляемыми к отчетности, мы считаем, что организация вправе применять принцип соответствия доходов и расходов на уровне единицы номенклатуры и прием **ABC**-калькулирования (хотя бы в части учета прочих производственных затрат) в международной финансовой отчетности, при условии изложения предложенных подходов в пояснениях к отчетности. При этом вопрос последовательного раскрытия накопленной стоимости в финансовой отчетности и, тем более, конкретизация этой стоимости по сегментам продаж, остается в ведении компании.

Порядок учета дебиторской задолженности и резервов сомнительных долгов

Оплата продаж является заключительным и обязательным этапом управления продажами. Условия оплаты (в частности, представление отсрочки и рассрочки платежа), изначально являясь инструментом продвижения товаров на рынке, на самом деле в значительной мере влияют на платежеспособность и прибыль организации.

Оплаченная в срок дебиторская задолженность обеспечивает начисленную выручку наличными денежными средствами, а следовательно, способствует фактическому получению признанной в учете прибыли. Неоплаченная в срок дебиторская задолженность является основанием для расчета суммы резерва сомнительных долгов, которая нивелирует начисленную прибыль от продаж.

Постоянный контроль оплаты дебиторской задолженности имеет следующие цели:

- формирование кредитного рейтинга покупателей;
- обоснование положений кредитной политики в отношении различных групп покупателей;
- разработку мер по стимулированию погашения или взыскания дебиторской задолженности.

В итоге формируется систематизированный процесс управления дебиторской задолженностью, результатом которого является снижение убытков вследствие невыполнения покупателями обязательств по оплате продаж.

Очевидно, что эффективное управление дебиторской задолженностью возможно только в случае, если учет самой задолженности и резервов сомнительных долгов ведется по каждому покупателю. Указанный порядок учета обеспечивает единство подходов к управлению дебиторской задолженности и ее реальной финансовой оценке.

Между тем в научной литературе однозначного мнения по вопросу учета резервов не сложилось. Так, Соколов Я.В., Патров В.В., Карзаева Н.Н. указывают, что оценка вероятности погашения дебиторской задолженности каждым должником носит субъективный характер [10, с. 373].

Профессор Туякова З.С. в развитие этой темы отмечает, что «попытка создания резерва по каждой отдельно взятой сумме приводит еще к одной проблеме – к необходимости оформления этой суммы специальной записью в аналитическом учете, а затем ее использования для списания конкретного долга. В ре-

зультате сумма этого резерва может оказаться недостаточной при списании той или иной задолженности и в этом случае необходимо оформлять записи по доначислению определенной суммы резерва и одновременному ее списанию» [11].

Не отрицая проблемы субъективности приема резервирования, мы, тем не менее, считаем, что количество аналитических записей по каждой сумме дебиторской задолженности является своего рода индикатором эффективного управления дебиторской задолженностью. Поэтому трудоемкость этого процесса должна снижаться по мере формирования адекватной кредитной политики.

Практические вопросы сегментирования дебиторской задолженности

Из вышеизложенного очевидно, что управление прибылью по клиентам по мере осуществления продаж перерастает в управление дебиторской задолженностью. При этом сегментная отчетность о продажах обычно ограничивается показателями доходов, расходов и прибыли по сегментам продаж, выделенными по покупателям (регионам) или номенклатурам (видам деятельности и / или группам номенклатур).

Руководствуясь принципами существенности и полноты финансовой отчетности, следовало бы продолжить сегментирование по дебиторской задолженности от продаж. Раскрытию подлежат обороты по движению дебиторской задолженности, так как именно сопоставление доходов по сегментам продаж с оборотами денежных средств по этим же сегментам свидетельствует о жизнестойкости выбранной политики продаж.

Пример 3. Для мониторинга прибыли клиентов отчет о прибылях и убытках сегментируется по покупателям (табл. 5).

Таблица 5

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ПО СЕГМЕНТУ ПОКУПАТЕЛИ (ПО АНАЛИТИЧЕСКОМУ СЧЕТУ «ПОКУПАТЕЛИ»)

Показатели	Сумма
Продажи	22 560 000
«Столица»	13 900 000 [7 * 5 000 * 200 + 12 * 2 000 * 250 + 5 * 1 000 * 180]
«Юг»	7 980 000 [4 * 5 000 * 200 + 4 * 2 000 * 250 + 11 * 1 000 * 180]
«Восток»	680 000 [1 * 2 000 * 250 + 1 * 1 000 * 180]
Себестоимость продаж	(11 660 485)
«Столица»	7 040 332 [3 798 200 + 2 920 720 + 321 412]
«Юг»	4 260 353 [2 418 400 + 998 373 + 843 580]
«Восток»	359 800 [270 317 + 89 483]
Прибыль от продаж	10 899 515
«Столица»	6 859 668
«Юг»	3 719 647
«Восток»	320 200
Общехозяйственные расходы	(4 800 000)
Прибыль от продаж	6 099 515

В соответствии с условиями договоров продукция должна быть оплачена в течение 10 рабочих дней с даты отгрузки (продажи). Покупатель «Столица» нарушил условия договора и оплатил в течение установленного срока 7 000 000 руб. На конец отчетного периода дебиторская задолженность не погашена. Создан резерв сомнительных долгов на сумму 700 000 руб.

Для раскрытия информации по движению дебиторской задолженности по сегментам покупателей формируется следующий отчет (табл. 6).

Если сегментирование продаж осуществляется по клиентам, то на практике нередко возникают вопросы: как определить дебиторскую задолженность по грузополучателям (торговым подразделениям), объединенным в одно юридическое лицо, которое и является одним плательщиком. В этом случае продажи контролируются по каждому подразделению, а условия оплаты и скидки представляется одному покупателю-плательщику.

Для идентификации оплат необходимо выполнение одного из условий.

1. Оплата производится исключительно в соответствии с документами продаж.
2. Оплата производится по принципу «первый продан – первый оплачен», если такой порядок погашения дебиторской задолженности предусмотрен в договоре с покупателем-плательщиком.

Таблица 6

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО СЕГМЕНТУ ПОКУПАТЕЛИ (ФРАГМЕНТ ОБОРОТНО-САЛЬДОВОЙ ВЕДОМОСТИ ПО СЧЕТАМ 62, 63 ПО АНАЛИТИЧЕСКОМУ СЧЕТУ «ПОКУПАТЕЛИ»)

Наименование покупателя	Сальдо расчетов на начало периода	Продано	Оплачено	Корректировка на сумму резерва	Сальдо расчетов а конец периода
Итого	0	22 560 000	15 660 000	-	6 200 000
«Столица»	0	13 900 000	7 000 000	700 000	6 200 000
«Юг»	0	7 980 000	7 980 000	-	-
«Восток»	0	680 000	680 000	-	-

Для практической реализации указанных условий на счете «Расчеты с покупателями и заказчиками» (62) справочник «Покупатели» должен иметь двухуровневую систему (покупатель и подразделения покупателя), а единицей учета этого аналитического счета должен быть документ продажи. Соответственно каждая поступившая оплата идентифицируется относительно документа на продажу и подразделения покупателя.

Если сегментация продаж осуществляется по номенклатурам, то нередко руководство требует информацию об оплате отдельных номенклатур. Однако в силу сложившегося порядка документообо-

рота достоверный ответ этот вопрос могут получить только организации розничной торговли.

Учет расчетов они ведут строго в соответствии с одним документом продаж – чеком. При этом одна покупка может быть оплачена либо наличными, либо с применением платежных карт. Одна покупка не может быть оплачена разными платежными средствами. В этом случае, какие-то номенклатуры товаров будут оплачены частично, и магазин не сможет определить, какие из них действительно проданы и оплачены.

Остальные организации могут определить оплаченные номенклатуры только в случае оформления одного расчетного документа на одну номенклатуру товаров. Такая практика расчетов возможна в тех исключительных случаях, когда ассортимент продаж не превышает нескольких номенклатур. Если один счет выписывается на продажу нескольких номенклатур, то требовать от покупателя единовременной оплаты счета или оплаты счета строго в соответствии со стоимостью каждой номенклатуры чревато разрывом отношений с покупателем.

Поэтому сегментация дебиторской задолженности по оплаченным номенклатурам обычно не осуществляется.

Технические приемы сегментации продаж с целью контроля деятельности отдела продаж

Если в современных изданиях по менеджменту [6, с. 271-279; 5, с. 55-188,] целые разделы посвящены вопросам взаимосвязи стратегии компании и политики персонала, внутрифирменной информационной коммуникации, разработке ключевых показателей эффективности труда (key performance indicator, **KPI**), их соответствия целям бизнеса и операционной модели, то в научной литературе по бухгалтерскому учету эти вопросы пока не рассматриваются.

Причина этого явления, по нашему мнению, состоит в том, что бизнес все большее значение придает человеческому капиталу (команде) и даже отдельным сотрудникам, в то время как регламентированный бухгалтерский учет ориентируется на внешних пользователей: налоговых инспекторов, инвесторов, банки и т.п. Осознание, что учет является главным инструментом управления, внутри его существует неразрывная связь между управленческой и финансовой информацией и оценкой, не сложилось пока ни в научной, ни в практической среде. Между тем явная взаимосвязь между показателями мотивации сотрудников и финансовыми итогами, характеризующими стратегические и оперативные цели, является еще одним доказательством необходимости унифицированных подходов к составлению полезной отчетной информации и возможности ее трансформации путем перехода от частного к общему.

Все вышесказанное относится и к мотивации деятельности сбытовиков. Для мотивации сотрудников отдела продаж используют те же показатели, что и для управления продажами, с той лишь разницей, что мотивируется изменение какого-либо показателя в привязке к более узкому сегменту. Например, повышение выручки от продаж за счет номенклатур но-

вого ассортимента или повышение прибыли за счет привлечения новых клиентов и т.п. [5, с. 200-206; 7, с. 103-124; 13, с. 93-96]. Фактически определение финансовых показателей для мотивации – это сегментация продаж, которая осуществляется путем детализации, а не агрегирования информации.

Современные программные продукты, используемые сегодня в практике продаж (customer relationship management, **CRM**, управление взаимоотношениями с клиентами), позволяют накапливать любую информацию о деятельности сбытовиков: осуществленные звонки, визиты, выставленные счета, оплаченные счета и т.п. Однако основная проблема этих программных продуктов состоит, в том, что они либо не связаны с учетно-аналитической системой, либо выгружаемая из них информация значительно сужается из-за ограниченности аналитических счетов учетной системы.

В этой связи расчет и контроль показателей мотивации обычно не вписывается в компетенции бухгалтерии. Как следствие, показатели мотивации, рассчитанные на основе информации прикладных программных продуктов, не соответствуют фактическим финансовым показателям, а значит, и не могут признаваться надежными.

Практическим решением описанной проблемы является расширение инструментов аналитического учета, используемых в бухгалтерском учете. В частности, для формирования показателей мотивации сбытовиков предлагается использовать аналитический композит – аналитическую группу, формируемую внутри аналитического счета.

Основные отличия аналитического композита от аналитического счета состоят в следующем:

- аналитический композит детализирует информацию внутри одного аналитического счета;
- детализация информации осуществляется по признаку, отличному от признака аналитического счета, но на основании единицы учета, принятой для аналитического счета;
- аналитический композит не вводится в рабочий план счетов и может быть доступен при формировании сегментной отчетности только для ограниченного круга пользователей.

Поскольку единицей учета для аналитической группы является та же единица, которая принимается для аналитического счета, то сумма оборотов по аналитическим композитам должна равняться обороту по аналитическому счету и синтетическому счету.

Например, в отделе сбыта продажи структурируются по номенклатурам. Значит, каждая номенклатура входит в аналитический композит, за продажу которой отвечает один сотрудник. В этом случае аналитический композит – это дополнительный аналитический признак аналитического счета «Номенклатура». Если сотрудники отдела сбыта отвечают за взаимодействия с покупателями, то аналитический композит – это аналитический признак аналитического счета «Покупатели».

Структурирование сотрудников отдела продаж по номенклатурам предпочтительно с целью управления прибылью от продаж. Однако в этом случае, как мы говорили выше, отсутствует возможность мотивации

вировать сбытовиков за своевременное погашение дебиторской задолженности.

Формирование отдела продаж по клиентам позволяет отслеживать не только выручку и прибыль от продаж, но и оплату дебиторской задолженности. Однако, управляя клиентской базой, сбытовики должны контролировать продажи на уровне номенклатуры, так как заданная клиентская прибыль может быть достигнута за счет разной ассортиментной политики и оборачиваемости отдельных номенклатур.

Далее рассмотрим пример по сегментированию продаж и показателей мотивации сбытовиков.

Пример 4. В отчетном периоде организация объявила о необходимости повышения прибыли от продаж за счет гибкого (**ABC**) калькулирования себестоимости накопленных расходов.

В соответствии с поставленной задачей для сотрудников отдела продаж (Иванов И.И., Сидоров С.С.) введен показатель мотивации: соотношение накопленных расходов к доходам от продаж должно составлять не более 5%. В расчете показателя мотивации не участвует производственная себестоимость и управленческие расходы, так как сбытовики не могут контролировать величину указанных расходов. Расчет указанного показателя производится на основании сегментирования отчета о прибылях и убытках по покупателям и сотрудникам отдела продаж (табл. 7, 8).

Таблица 7

ФРАГМЕНТ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ПО СЕГМЕНТУ ПОКУПАТЕЛИ (ПО АНАЛИТИЧЕСКОМУ СЧЕТУ «ПОКУПАТЕЛИ») С ДЕТАЛИЗАЦИЕЙ ПО СОТРУДНИКАМ ОТДЕЛА ПРОДАЖ (ПО КОМПОЗИТУ – «СОТРУДНИКИ ОТДЕЛА ПРОДАЖ»)

Показатель	Сумма
Продажи	22 560 000
Иванов И.И.	13 900 000
«Столица»	13 900 000 [7 * 5000 * 200 + 12 * 2 000 * 250 + 5 * 1 000 * 180]
Сидоров С.С.	8 660 000
«Юг»	7 980 000 [4 * 5 000 * 200 + 4 * 2 000 * 250 + 11 * 1 000 * 180]
«Восток»	680 000 [1 * 2 000 * 250 + 1 * 1 000 * 180]
Себестоимость продаж	(11 660 485)
Иванов И.И.	(7 040 332)
«Столица»	(7 040 332) [3 798 200 + 2 920 720 + 321 412]
В т.ч. накопленные расходы	360 332 [(264 000 / 11 * 7 + 6 600 / 55 000 * 35 000 + 126 000) + [(24 480 / 17 * 12 + 1 364 / 36 000 * 24 000 + 1 320 / 34 000 * 24 000 + 21 600) + (8 160 / 17 * 5 + 1 980 / 20 000 * 5 000 + 1 760 / 17 000 * 5 000 + 18 000)]
Сидоров С.С.	(4 620 153)
«Юг»,	(4 260 353) [2 418 400 + 998 373 + 843 580]
В т.ч. накопленные расходы	639 153 [(264 000 / 11 * 4 + 6 600 / 55 000 * 20 000 + 320 000) + (24 480 / 17 * 4 + 1 364 / 36 000 * 8 000 + 1 320 / 34 000 * 8 000)]

Показатель	Сумма
	000+32 000)+ +(8 160/17*11+1 980/20 000*11 000+ +1 760/17 000*11 000+176 000)]
«Восток»,	(359 800) [270 317+89 483]
В т.ч. накопленные расходы	59 800 [(24 480 / 17 * 1 + 1364 / 36 000 * + 1 000 + 1 320 / 34 000 * 1 000 + + 28 800) + (8 160 / 17 * 1 + 1 980 / / 20 000 * 1 000 + 1 760 / 17 000 * * 1 000 + 28 800)]

Как видно из примера, применение принципа соответствия доходов и расходов на уровне единицы номенклатуры позволяет не только агрегировать финансовую отчетную информацию, но и углублять детализацию управленческой отчетности, что обеспечивает достижение поставленных целевых перспектив через инструменты оперативного управления и, в частности, мотивации сотрудников.

Таблица 8

РАСЧЕТ ПОКАЗАТЕЛЯ СООТНОШЕНИЯ НАКОПЛЕННЫХ РАСХОДОВ К ДОХОДАМ ОТ ПРОДАЖ ПО СЕГМЕНТАМ ПОКУПАТЕЛЕЙ И СОТРУДНИКОВ ОТДЕЛА ПРОДАЖ

Покупатель / сотрудник	Соотношение накопленных расходов к доходам по покупателям, %
«Столица» / Иванов И.И.	2,6% [360 332 / 13 900 000 * 100]
«Юг» / Сидоров С.С.	8% [639 153 / 7 980 000 * 100]
«Восток» / Сидоров С.С.	8,8% [59 800 / 680 000 * 100]

Выводы

Трактовка полезности информации с точки зрения тенденций развития бизнеса в заданном направлении предполагает единство методологических подходов к формированию управленческой и финансовой и отчетности, показатели которой соотносятся друг с другом как частное с общим.

В области управления продажами формирование такой отчетности требует применения принципа соответствия доходов и расходов на уровне единицы номенклатуры. Практически воплощением указанного принципа является применение метода **ABC**-калькулирования (хотя бы в части коммерческих расходов) и, как следствие, формирование на синтетических счетах учета накопленной стоимости товарных запасов.

В свою очередь формирование накопленной стоимости расширяет рамки исторической цены. Контроль накопленной стоимости относительно сложившейся рыночной цены позволяет проводить эффективную политику управления и обеспечивает поддержание стоимости товарных активов на уровне их рыночной цены. Таким образом, результаты эффективного управления отражаются непосредственно в показателях финансовой отчетности; управленческий учет является базой для формирования инвариантной отчетной информации.

Предложенные нововведения позволяют формировать любую сегментную отчетность по продажам в соответствии с критериями продаж, заданными бизнесом. При этом сегменты продаж, подлежащие раскрытию в соответствии с нормами составления финансовой отчетности, могут быть сформированы путем простого агрегирования индивидуальных продаж по одному из направлений сегментирования информации.

Таблица 9

**ПРИМЕРНЫЙ ПЕРЕЧЕНЬ АНАЛИТИЧЕСКИХ СЧЕТОВ (СПРАВОЧНИКОВ)
НА СЧЕТАХ УПРАВЛЕНИЯ ПРОДАЖАМИ**

Счет	Субсчет	Аналитический счет	Вид справочника	Аналитический композит	
43	-	Номенклатура	Вид номенклатуры (продукция или услуги); Номенклатура; Партии;	-	
45	-	Номенклатура	Вид номенклатуры (продукция или услуги); Номенклатура; Партии;	-	
		Покупатели	Регион; Покупатель; Договор; Документ продаж;		
90	«Продажи» «Себестоимость продаж»	Номенклатура	Вид номенклатуры (продукция или услуги); Номенклатура; Партии;		Сотрудники отдела продаж, если структура отдела определяется продажами номенклатур
		Покупатели	Регион; Покупатель; Договор; Документ продаж;		
62,63		-	Покупатели	Регион; Покупатель; Договор; Документ продаж;	Сотрудники отдела продаж, если структура отдела определяется продажами покупателям

Направлением, противоположным агрегированию, является детализация управленческой информации по аналитическим композитам. Этот прием предлагается использовать для мотивации сбытовиков. Поддержание взаимосвязи между показателями отчетности на разных уровнях обеспечивает практическое воплощение принятой стратегии продаж и достижения целевых финансовых показателей. Наши предложения по формированию аналитических счетов и композитов с целью формирования отчетной информации по сегментам продаж мы обобщили в табл. 9. В итоге формируется целостная система показателей, отвечающих требованиям полезности, полноты, существенности, надежности, которые могут использоваться для управления, оценки управления и формирования финансовой отчетности.

Литература

1. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс] : одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при М-ве финансов РФ и Президентским советом Ин-та профессиональных бухгалтеров 29 дек. 1997 г. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Информация по сегментам [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 12/2010 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 8 нояб. 2010 г. №143н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Запасы [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 2 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
4. Операционные сегменты [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 8 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
5. Баркан Д.И. Управление продажами [Текст] : учеб. / Д.И. Баркан ; Высшая школа менеджмента СПбГУ. – СПб. : Издат. Дом С.-Петерб. гос. ун-та, 2007. – 908 с.
6. Друкер П. Эффективное управление. Экономические задачи и оптимальные решения [Текст] / Питер Друкер ; пер. с англ. М. Котельниковой. – М. : ФАИР-ПРЕСС, 2003. – 288 с.
7. Лукич Р.М. Управление продажами [Текст] / Радмило М. Лукич. – М. : Манн, Иванов и Фербер, 2010. – 256 с.
8. Потехин В.В. Применение МСФО для целей управленческой отчетности [Электронный ресурс] // МСФО и МСА в кредитной организации. – 2010. – №4. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Соколов Я.В. и др. Счета бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов, В.В. Патров, Н.Н. Карзаева. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 576 с.

10. Сороченко С.В. Реализация в МСФО (IFRS) 8 управленческого подхода к раскрытию финансовой отчетности [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №18. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Туякова З.С. Учет финансовых резервов постоянно действующего предприятия [Электронный ресурс] / З.С. Туякова // Все для бухгалтера. – 2010. – №1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. Управленческий учет [Текст] : учеб. / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2011. – 720 с.
13. Шпитонков С.В. Эффективное управление продажами. FMCG. Проверено опытом [Текст] / С.В. Шпитонков. – СПб. : Питер, 2006. – 224 с.
14. Framework for the preparation and presentation of financial statements. <http://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>.

Ключевые слова

Управление продажами; эффективность продаж; операционные сегменты; сегменты продаж; отчет о прибылях и убытках; дебиторская задолженность; резерв сомнительных долгов; АВС-калькулирование; аналитические счета; аналитические признаки; показатели мотивации.

Ульянова Наталья Васильевна

РЕЦЕНЗИЯ

Введение в практику российского бизнеса управленческого учета и отчетности не всегда находит должное понимание не только у менеджеров, но и профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Трактовка полезности отчетности, предложенная автором, вытекающая из раскрытия информации о целенаправленной экономической политике субъекта, значительно сближает финансовый и управленческий учет и повышает значение учета в целом. В этой связи настоящая публикация является необходимой и актуальной.

Формирование единой полезной отчетной информации требует понимания основ управления, анализа и методологии построения учетно-аналитической системы. Основываясь на этих знаниях, автор последовательно разрабатывает принципы учета и технические инструменты их воплощения на примере формирования отчетности по сегментам продаж. Теоретические доводы и практический пример демонстрируют процесс построения учетно-аналитической системы, отвечающей требованиям управленческой и финансовой отчетности.

Методологический подход автора к разработке учетной системы имеет научное значение и, несомненно, будет востребован на практике.

Рассказова-Николаева С.А., д.э.н., профессор кафедры учета, анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова.