

Цыганова И.Ю.

Оренбургский государственный университет

E-mail: iren23_83@mail.ru

ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПО СЕГМЕНТАМ БИЗНЕСА ОРГАНИЗАЦИИ

В статье рассмотрена проблема формирования учетной политики по сегментам бизнеса для удовлетворения информационных запросов менеджмента и принятия ими эффективных управленческих решений. Разработаны методические положения по формированию учетной политики для целей управленческого учета по сегментам бизнеса организации. Раскрыто содержание вводного, организационно-технического и методического разделов учетной политики, определяющих методику ведения сегментного учета и формирования сегментной отчетности.

Ключевые слова: учетная политика для целей управленческого учета, сегмент бизнеса, сегментный учет, сегментная отчетность.

Представление информации по сегментам бизнеса в отчетности организации вызвано потребностью максимального удовлетворения интересов различных групп пользователей, что, определяет особенности учетной политики для целей управленческого учета по сегментам бизнеса.

В ней раскрываются методы оценки активов и обязательств, система учета затрат, база распределения косвенных расходов, содержание сегментной отчетности и другое. Альтернативность вариантов практического применения учетной политики для целей управленческого учета по сегментам бизнеса расширяется, особенно в части представления данных стратегического учета, в связи с применением управленческого подхода к формированию и раскрытию информации по сегментам.

В современной системе нормативного регулирования бухгалтерского учета России учетная политика является базовым актом четвертого уровня. Разработка учетной политики для целей управленческого учета по сегментам бизнеса, основывается на принципах, устанавливаемых организацией самостоятельно.

Учетная политика – это часть экономической финансовой политики организации, проявляющаяся в добровольном выборе одного из нескольких возможных вариантов ведения учета и составления отчетности [6].

В соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» [8], учетная политика организации – это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, применяемые организацией для подготовки и представления отчетности.

В российском учете понятие «учетная политика» появилось в 1992 г. после утверждения государственной программы перехода России на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики [5].

В Федеральном законе № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. [2] не определялось понятие «учетная политика». Положения по учетной политике не выделялись в отдельную статью, а входили в состав норм, определяющих порядок организации бухгалтерского учета в организациях. Многолетняя практика ведения бухгалтерского учета в России позволила внести в текст Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (статья 8 «Учетная политика») от 06.12.2011 г. [3] уже сложившиеся и апробированные нормы о методологических аспектах учетной политики.

По сравнению с законом № 129-ФЗ, выделяя статью 8, закон № 402-ФЗ уделяет больше внимания учетной политике организации, которая представляет совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета [3] и должна отражать способы его ведения.

Закон № 129-ФЗ и ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [4], содержали небольшое противоречие относительно круга лиц, которые вправе формировать учетную политику. Закон № 129-ФЗ определял, что формировать и нести ответственность за учетную политику организации может лишь главный бухгалтер, а при отсутствии такой должности в организации – просто бухгалтер. В то же время ПБУ 1/2008 говорит, что это также может сделать сам руководитель или стороннее лицо, с которым органи-

зация заключила договор на ведение бухгалтерского учета (централизованная бухгалтерия, специализированная организация или бухгалтер-специалист). Введение закона № 402-ФЗ фактически дублирует ПБУ 1/2008 в части формирования учетной политики организации, чем снимет существующие противоречия.

С 01.01.2009 г. по настоящее время действует ПБУ 1/2008. В положении изложены принципы формирования учетной политики, правила внесения изменений и дополнений, особенности раскрытия в отчетности. В документе под учетной политикой организации понимается принятая совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности [4].

Руководство российских организаций ограничивается лишь формальным выполнением требований ПБУ 1/2008. Специалисты бухгалтерской службы либо не придерживаются закрепленных положений в учетной политике, либо она не оформлена как документ. Такое поверхностное отношение к формированию основного нормативного документа локального уровня, регулирующего бухгалтерский учет, свидетельствует о том, что руководство не видит пользы от использования данных бухгалтерского учета для целей управления.

Исследование ПБУ 1/2008 позволило сделать вывод, что сам стандарт не ориентирует руководство и бухгалтерскую службу организации на формирование учетной политики для целей управления. Как представляется, подобная ситуация нуждается в изменении. Считаем целесообразным ввести в содержание стандарта разделы, связанные с формированием управленческой учетной политики организации.

Основной задачей учетной политики признается выбор способов ведения бухгалтерского учета и последовательное применение их на практике. Ни в определении, ни в тексте стандарта не указана цель разработки учетной политики – обеспечение достоверности отчетности.

Существование трех видов бухгалтерского учета (финансового, управленческого, налогового) призвано в максимальной степени удовлетворять интересы различных групп пользователей учетной информации. Принципы их ведения существенно отличаются друг от дру-

га, что определяет необходимость формирования самостоятельной учетной политики применительно к каждому виду учета.

Учетная политика для целей управленческого учета допускает максимальное количество альтернатив, так как применение управленческого подхода предполагает, что бухгалтер может выбирать неограниченное количество элементов. В части оформления и раскрытия такой учетной политики не существует никаких предписаний.

Формирование управленческой учетной политики по сегментам бизнеса организации представляет собой многоэтапный процесс (рисунок 1).

В организации учетная политика для целей управленческого учета по сегментам бизнеса обеспечит стандартизацию сегментного учета и отчетности как целостной системы, выступит основным документом нормативного регулирования сегментного учета внутри организации, будет являться механизмом управления деятельностью сегментов бизнеса через методы формирования доходов и расходов.

Управленческую учетную политику по сегментам бизнеса можно определить как совокупность способов ведения сегментного учета, основанных на управленческом подходе и позволяющих формировать отчетность по сегментам бизнеса.

Элементы первичного наблюдения, стоимостного измерения, группировки и обобщения учетной информации по сегментам бизнеса должны быть отражены в трех разделах учетной политики: в вводном, организационно-техническом и методическом. В управленческой учетной политике по сегментам бизнеса следует отразить:

1) во вводном разделе: положения локальной нормативной документации организации (устава и других учредительных документов), касающиеся вопросов финансово-хозяйственной деятельности сегментов бизнеса, в том числе критерии и условия их выделения;

2) в организационно-техническом разделе: характеристику условий, позволяющих реализовать требования и правила сегментного учета и способствующих применению способов оценки и методик учета хозяйственных операций;

3) в методическом разделе: методы учета доходов, расходов, оценки активов, обязательств и хозяйственных операций сегментов бизнеса.

Приведенные возможные элементы/варианты не являются исчерпывающими. Организации вправе расширять их, дополняя другими подразделами.

Во вводном разделе (таблица 1) необходимо представить основные положения локальной нормативной документации организации – устава и других учредительных документов с отражением сегментной направленности.

Указать цель, виды деятельности, основу выделения сегментов бизнеса с представлением количественных ограничений. Если в качестве сегментов бизнеса определены центры ответственности, то необходимо отразить, как будет осуществляться реализация функции управления, вестись учет, осуществляться ревизия и другое. Особо следует представить выделенные на отдельный баланс сегменты бизнеса и управление ими.

В организационно-техническом разделе (таблица 2) приводятся данные о программном продукте используемом организацией:

- 1) специализированные профессиональные учетно-аналитические информационные прикладные системы;
- 2) неспециализированные программные пакеты, имеющие аналитические возможности, каковы особенности конфигурации выбранной программы для целей сегментного учета.

Одним из важнейших элементов организационно-технического раздела выступает ра-

бочий план счетов. Возможны два варианта формирования рабочего плана счетов по сегментам бизнеса:

- 1) развитие аналитики имеющихся синтетических счетов;
- 2) дополнение счетов к действующему рабочему плану для сегментного учета.

В учетной политике должен быть представлен график документооборота и формирования отчетности по сегментам бизнеса, регламентирующий работу по созданию и использованию первичных учетных документов, своевременности формирования данных и предоставления отчетности. В нем утверждаются сроки, носители и адреса предоставления первичной сегментной информации, сроки и период обработки документов с указанием сегментов бизнеса и должностных лиц, также оговариваются сроки и адресаты получения отчетности по сегментам бизнеса. В приложении к учетной политике целесообразно вынести общий перечень и формы первичных документов по сегментному учету и инструкцию по их заполнению.

Формат и содержание отчетности по сегментам бизнеса должны отвечать потребностям управления организацией. Утвержденные формы можно объединить в две группы: отчетность сегмента и сводная/консолидированная отчетность по сегментам бизнеса.

В методическом разделе (таблица 3) должны быть оговорены конкретные способы веде-

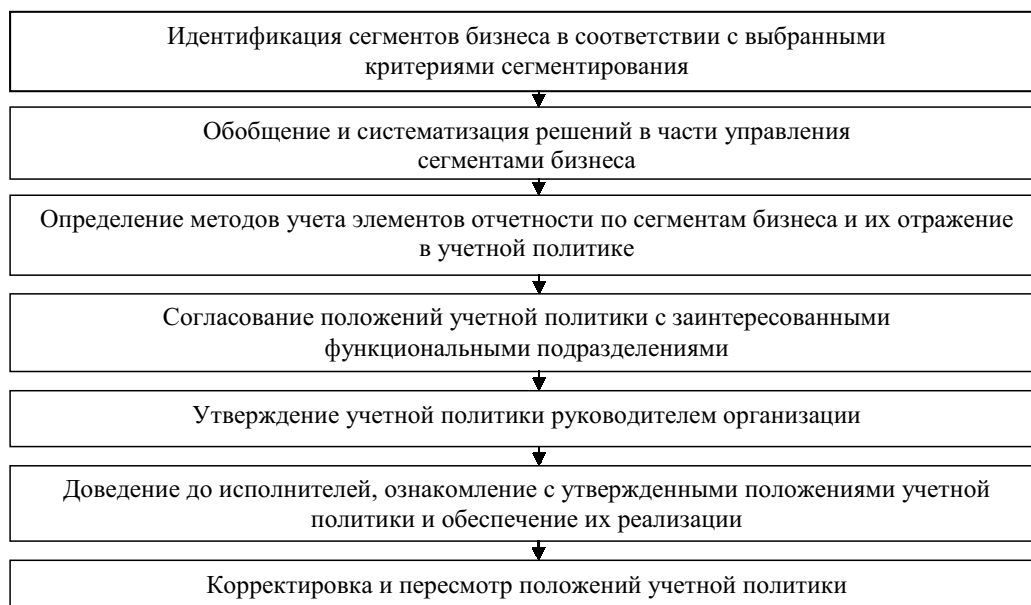


Рисунок 1. Последовательность формирования управленческой учетной политики по сегментам бизнеса организации

Таблица 1. Положения вводного раздела управленческой учетной политики по сегментам бизнеса организации

Положения	Возможные элементы/варианты
Основные разделы локальной нормативной документации	цель и виды деятельности организации с отражением сегментной направленности; реализация функции управления в локальных нормативных актах; учет, отчетность, ревизия и другое
Основа выделения сегментов бизнеса	1) продукт или группа продуктов (продукция, работы, услуги); 2) центры ответственности; 3) части внешней среды организации (географический регион, рынок сбыта, группа потребителей)
Условия выделения отчетных сегментов	1) определенные ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»; 2) самостоятельно разработанные организацией

Таблица 2. Положения организационно-технического раздела управленческой учетной политики по сегментам бизнеса организации

Положения	Возможные элементы/варианты
Специалисты, ведущие сегментный учет	1) дополнительная штатная единица специалиста по управленческому учету; 2) специалист бухгалтерской службы после специальной подготовки, в обязанности которого включается ведение сегментного учета и формирования отчетности
Технология ведения сегментного учета	1) специализированные профессиональные учетно-аналитические информационные прикладные системы (1С: Предприятие, Галактика, Парус, Флагман и т.д.); 2) неспециализированные программные пакеты, имеющие аналитические возможности (Excel, система инженерных вычислений MATLAB для аналитических финансовых расчетов)
Адаптация рабочего плана счетов	1) развитие аналитики действующего рабочего плана счетов; 2) дополнение счетов к действующему рабочему плану счетов для сегментного учета
График документооборота и формирования отчетности	описывает порядок и сроки предоставления первичных документов и отчетности с распределением по сегментам бизнеса
Формы первичных документов	разработка форм, учитывающих потребности и специфику организации, утверждаемых в виде приложения к учетной политике
Формы и содержание сегментной отчетности	отчетность сегмента бизнеса; сводная/консолидированная отчетность по сегментам бизнеса

Таблица 3. Положения методического раздела управленческой учетной политики по сегментам бизнеса организации

Положения	Возможные элементы/варианты
Система учета затрат	1) система учета фактических затрат; 2) директ-костинг; 3) стандарт-кост; 4) другой вариант
Система трансфертного ценообразования	1) по рыночным ценам; 2) по себестоимости; 3) по договорным ценам; 4) отсутствие трансфертного ценообразования
База распределения косвенных расходов	1) амортизация основных средств; 2) затраты на оплату труда; 3) прямые расходы; 4) другие нормативы устанавливаемые организацией, в зависимости от вида косвенных затрат
Порядок учетных записей	правила записей в автономной/интегрированной системе учета (порядок учетных записей по счетам 30-39, 47-49, 92, 93 и другие)

ния сегментного учета, приводящие к формированию отчетности по сегментам бизнеса.

Одним из важнейших условий функционирования сегментного учета является наличие установленных трансфертных цен [7]. Трансфертной ценой называют внутренние цены на продукцию (работы, услуги), передаваемые от одного сегмента бизнеса другому. В учетной политике следует указать, какой способ трансфертного ценообразования избрала организация: по рыночным ценам, по себестоимости, по договорным ценам или отметить отсутствие трансфертного ценообразования.

В связи с ростом косвенных расходов, как в абсолютном, так и в относительном выражении, для организаций особую актуальность приобретают вопросы их распределения по сегментам бизнеса. От того, насколько правильно подобрана база распределения, зависит точность определения себестоимости продукции (работ, услуг) сегментов бизнеса.

Порядок бухгалтерских записей по сегментам бизнеса представляет собой принятие решения о применении метода двойной записи, внедрении самостоятельной системы управленческого учета либо интеграции счетов управленческого и финансового учетов для целей отображения информации по сегментам бизнеса.

Разработка типовых корреспонденций будет необходима при введении дополнительных счетов или дополнительных субсчетов, позволяющих идентифицировать сведения по сегментам бизнеса. Это значительно облегчает и стандартизирует текущую учетную работу.

Учетная политика по сегментам оформляется соответствующей организационно-распорядительной документацией (распоряжениями, приказами и т.д.) организации и применяется с 01 января года следующего за годом утверждения [9].

Для целей стратегического учета в управленческой учетной политике по сегментам бизнеса могут быть представлены положения, включенные в текст или выделенные в отдельный раздел. При этом в данном разделе необходимо отразить следующее: назначение раздела учетной политики; определение ответственного за разработку; элементы раздела.

Предлагаемые положения управленческой учетной политики по сегментам бизнеса позволят организациям унифицировать элементы сегментного учета и отчетности, предоставят возможность при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности по сегментам бизнеса и сегментной отчетности выбрать тот вариант, который будет способствовать более полному раскрытию информации с учетом специфики деятельности.

21.02.2014

Список литературы:

1. Информация по сегментам : положение по бухгалтерскому учету : ПБУ 12/10 : утверждено приказом Минфина России от 08.11.2010 г. № 143н. [Электронный ресурс] – Режим доступа : http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2010/PBU_12.pdf. – 2014. – март.
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федеральный закон : принят Государственной думой РФ от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/popular/buch/>. – 2014. – ноябрь.
3. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федеральный закон : принят Государственной думой РФ от 22.11.2011 г. № 402-ФЗ. – Режим доступа : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156037/. – 2014. – март.
4. Учетная политика организации [Электронный ресурс]: положение по бухгалтерскому учету : ПБУ 1/08 : утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н, с изменениями от 11.03.2009 г. № 22н, от 25.10.2010 г. № 132н, от 08.11.2010 г. № 144н, от 27.04.2012 г. № 55н. – Режим доступа : <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions>. – 2014. – март.
5. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс]: постановление Правительства Российской Федерации от 06.03.1998 г. № 283. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=18125>. – 2014. – март.
6. Гомбоева, А. Н. Теоретические вопросы по формированию учетной политики для целей управленческого учета / А. Н. Гомбоева, Н. Г. Гомбоева // Экономика и управление, 2011. – № 3 (24). – С. 101–106.
7. Неизвестная, Д. В. Формирование учетной политики для целей сегментарного учета / Д. В. Неизвестная // Вестник экономики, права и социологии, 2013. – № 1. – С. 84–87.
8. Палий, В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учебник для ВУЗов / В. Ф. Палий. – 4-е изд., доп. и испр. – М. : ИНФРА-М, 2011. – 512 с.
9. Чикишева, А. Н. Учетная политика по сегментам деятельности коммерческих предприятий : понятие и содержание / А. Н. Чикишева // Все для бухгалтера. – 2010. – № 3 (243). – С. 17–21.

Сведения об авторе:

Цыганова Ирина Юрьевна, старший преподаватель кафедры управленческого учета и контроля
Оренбургского государственного университета
460018, г. Оренбург, пр-т Победы, 13, e-mail: iren23_83@mail.ru