

Разделяй и управляй! Управленческая отчетность по операционным сегментам
Кубышкин Игорь
Чередников Михаил

-
директор по комплексным проектам, Департамент управленческого консалтинга, IBS
ведущий консультант, IBS

Как оценить эффективность компании либо ее сегмента, имея данные управленческого учета? В этой обширной и, несомненно, актуальной теме интересен подход, в соответствии с которым производство и реализация определенного вида продукции компании описывается теми же финансовыми показателями, что и компания в целом. Но насколько правомерен и обоснован этот метод? Стоит ли игра свеч, и будет ли экономический эффект от его применения?

В статье анализируются целесообразность, особенности применения, <плюсы> и <минусы> составления внутренней финансовой отчетности по операционным сегментам компании¹. Следуя этому методу, для отдельного продукта формируется не только отчет о прибыли, но и бюджет движения денежных средств, а также управленческий баланс.

НЕОБХОДИМОСТЬ ВЫДЕЛЕНИЯ СЕГМЕНТОВ

Сегментация хозяйственной деятельности в той или иной форме применяется в российских компаниях. Менеджеры выделяют в структуре компании различные сегменты, в том числе и операционные, и требуют от экономистов сгруппированных по этим сегментам отчетов, руководствуясь рядом причин:

- Стремлением разграничить направления бизнеса, требующие различных подходов к управлению.

Так, руководство торгово-производственной компании стремится в управленческом учете отделить торговую деятельность от производства продукции.

- Желанием использовать элементы предпринимательства внутри самой компании (интрапренерства).

В случае организации интрапренерства в компании ее сегменты рассматриваются как псевдосамостоятельные субъекты бизнеса, наделенные активами и несущие обязательства, в том числе перед аппаратом управления (корпоративный налог, процент по внутрикорпоративным займам).

- Пристальным вниманием собственников и менеджеров к определенному направлению бизнеса компании.

Например, компания, реализующая инвестиционный проект (ввод в строй новой производственной линии), для контроля исполнения бизнес-плана предоставляет инвестору финансовые показатели сегмента бизнеса.

По этим и некоторым другим причинам в структуре компании выделяются сквозные сегменты (рис. 1), в отношении которых организуется планирование, учет и контроль

выручки и затрат, активов и обязательств, поступлений и платежей. По каждому сегменту формируются три формы финансовой отчетности: отчет о прибылях и убытках, бюджет движения денежных средств и управленческий баланс. Далее, проводится финансовый анализ сегментов как псевдосамостоятельных субъектов хозяйствования.

На первый взгляд, выделение сегментов продукции в структуре компании представляет определенный управленческий интерес. Но так ли это в действительности? Не являются ли планирование и контроль запасов, платежей и кредиторской задолженности по части продукции лишь трудоемкой работой, не приносящей управленческой ценности менеджменту компании?

Чтобы ответить на этот вопрос, предлагается ознакомиться с методическими аспектами построения в компании отчетности по операционным сегментам, рассмотреть практический пример, после чего обратиться непосредственно к вопросу о целесообразности и границах применения этого подхода.

КАК ВЫДЕЛИТЬ ОПЕРАЦИОННЫЕ СЕГМЕНТЫ

Традиционно формируемые в компании отчеты не содержат детализации по операционным сегментам. Менеджер, пожелавший сформировать отчетность по сегментам, наверняка столкнется со следующей структурой отчетов:

- отчеты о затратах, выручке и прибыли содержат необходимую менеджеру информацию в разрезе продуктов;
- отчеты о поступлениях средств от реализации и дебиторской задолженности составляются в детализации по покупателям, договорам, поставкам и формам оплаты;
- отчеты о запасах содержат детальные сведения по номенклатуре материалов, местам хранения и материально ответственным лицам;
- отчеты о платежах и кредиторской задолженности представлены вместе с информацией по поставщикам, договорам, поставкам и формам оплаты.

Таким образом, для ответа на вопросы <сколько материалов закуплено для производства продукта N?>, либо <каков денежный поток по сегменту "производство продукта N"?>, необходимо провести дополнительную аналитическую работу, организовав управленческий учет по операционным сегментам.

Эта задача действительно непростая, и не столько в организационном, сколько в информационно-методическом плане. Действительно, проблема состоит не в том, чтобы идентифицировать сегменты или организовать работу сотрудников по вводу дополнительной информации в учетную систему компании. Проблема заключается в том, чтобы адекватно <поделить компанию между сегментами>, т.е. представить по сегментам выручку и затраты, активы и обязательства, поступления и платежи. В противном случае эти вопросы не замедлят проявиться в повседневной деятельности. Ниже приведены несколько проблемных ситуаций:

- На склад приходится X тонн швеллеров, которые планируется использовать при производстве продуктов А и Б, а также для ремонта кровли здания управления завода. Как распределить приходящие материалы между продуктами?
- За отгруженную продукцию от покупателя поступили денежные средства, но не в полном объеме. К какому сегменту продукции отнести возникшую дебиторскую задолженность?

При разделении активов и обязательств, поступлений и платежей между сегментами продукции целесообразно применять их прямое отнесение и экономически обоснованное распределение:

- активы и обязательства, поступления и платежи, непосредственно относящиеся к одному конкретному сегменту, в управленческом учете привязываются к этому сегменту;

- активы и обязательства, поступления и платежи, относящиеся к двум или более сегментам, распределяются между ними.

Распределяя активы и обязательства, поступления и платежи между сегментами, целесообразно руководствоваться:

- выбранными базами распределения;
- приоритетностью финансирования сегментов компании.

Рассмотрим применение перечисленных методов на практике.

ПРИМЕР: ДВЕ ДЕТАЛИ - ДВА СЕГМЕНТА

Компания производит два вида деталей, каждое производство выделено в отдельный сегмент - <А> и <Б>.

Производство детали <А> представляет собой группу технологических операций (резка, сверление и др.), выполняемых на станке № 1 рабочим № 1. На этом же станке № 1 производятся заготовки для детали <Б>, которые потом свариваются на станке № 2 рабочим № 2. Закупку сырья и продажу готовых изделий выполняют два менеджера, третий руководит производством и выполняет все организационные функции. Исходные данные для расчетов представлены на рис. 2.

Для рассматриваемого примера составлена традиционная финансовая отчетность (рис. 3, столбцы синего цвета):

- отчет о прибылях и убытках составлен по продуктам по прямым затратам;
- прогнозный баланс характеризует состояние активов и пассивов на конец периода для компании в целом;
- бюджет движения денежных средств составлен прямым методом, также характеризует деятельность компании в целом, без детализации по продуктам.

В столбцах коричневого цвета на рис. 3 представлены финансовые отчеты для сегментов <производство детали "А"> и <производство детали "Б">. В уточнениях кратко описаны особенности распределения активов и обязательств, поступлений и платежей по сегментам. Среди баз распределения преобладают объем производства деталей и сумма прямых затрат. Кроме того, при распределении поступлений от реализации между сегментами используется принцип приоритетности финансирования сегмента <А>, предусматривающий отнесение возникшей задолженности на сегмент <Б>.

ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ МЕТОДА

Несомненное преимущество управленческого учета по операционным сегментам состоит в том, что с его помощью можно увязать деятельность по производству конкретного продукта с финансово-экономическими показателями. Это позволяет придать действиям руководителя сегмента статус субъекта предпринимательства, наделенного активами и обязательствами.

Другим преимуществом метода является возможность оценки деятельности в рамках отдельного сегмента с использованием формальных финансовых критериев (ликвидность, оборачиваемость, обеспеченность собственными оборотными средствами и т.д.). Кроме того, важным преимуществом управленческого учета по сегментам является его <сквозной характер> - объектом оценки выступает не конкретное подразделение, а бизнес-процесс, результат которого имеет ценность для потребителя. Эта особенность управленческого учета по сегментам приближает его к современным концепциям процессного управления (например, activity based budgeting (<процессно-ориентированное бюджетирование> (англ.)).

Недостатки управленческого учета являются оборотной стороной его преимуществ.

Во-первых, отнесение на конкретный продукт активов и обязательств компании в ряде случаев очень условно. Если базой для распределения запасов между продуктами может выступить производственная потребность или заявка на закупку, то в отношении платежей и кредиторской задолженности столь же очевидной базы распределения не выявлено. Использование же в качестве базы объема производства или объема реализации приводит к неадекватному перераспределению активов компании.

Во-вторых, факт перераспределения активов и обязательств не стимулирует менеджера, принимающего решение об увеличении объемов деловой активности. Иными словами, чем больше будет объем производства и реализации продукции, тем большая доля активов и обязательств будет распределена на этот сегмент продукции. Зависимость между структурой реализации и производственной программой, с одной стороны, и валютой баланса сегментов <А> и <Б>, с другой стороны, приведена в таблице.

Объемы производства "деталь А/деталь Б", шт./шт.	Объемы реализации "деталь А/деталь Б", руб./руб.	Соотношение валют балансов: "баланс А/ баланс Б", %/%%
10/4	1500/1200	66/34
20/8	3000/2400	65/ 35
5/5	750/1500	47/ 53
4/10	600/3000	26/74
8/20	1200/6000	24/76

Таким образом, рассмотренный метод подготовки отчетности компании по сегментам продукции, включая формирование бюджета движения денежных средств и управленческого баланса, хотя и выглядит привлекательным, тем не менее оказывается по меньшей мере спорным.

Этот метод применим лишь в условиях имущественно обособленных сегментов. В отношении же сильно зависимых друг от друга видов бизнеса этот метод приводит к экономически необоснованному перераспределению активов и пассивов между сегментами продукции и, следовательно, не применим.

В сложившейся ситуации естественной альтернативой рассмотренному методу является традиционный подход, предусматривающий формирование различных отчетов о прибылях для каждого сегмента продукции (по прямым, переменным либо полным затратам). Но бюджет движения денежных средств и управленческий баланс формируются только для компании в целом.