

УДК 657: 631. 162

Л. В. Шалаева

Пермский государственный аграрно-технологический университет имени академика Д. Н. Прянишникова, г. Пермь, email: shalaewa2013@yandex.ru

ДОХОДЫ КАК ОБЪЕКТ УЧЁТА И КОНТРОЛЯ В УСЛОВИЯХ СТРАТЕГИЧЕСКОЙ ДЕЦЕНТРАЛИЗАЦИИ

Ключевые слова: доходы, центр доходов, стратегический учёт, стратегическая отчётность, стратегическая децентрализация.

Доходы, являясь фактором роста эффективности деятельности компании, укрепления её конкурентоспособности и финансовой устойчивости, рассмотрены в качестве ключевого объекта стратегического учёта и контроля. Представлена модель стратегического управленческого учёта доходов, ориентированная на принципы децентрализации системы стратегического менеджмента по центрам финансовой ответственности, в частности обозначены направления структуризации подконтрольной среды центра доходов, определяющие цель, задачи, функции и направления его деятельности. Разработан стратегический отчёт о доходах, позволяющий акцентировать внимание на существенных факторах и тенденциях формирования доходов компании, вести контроль за процессом реализации стратегических установок и качеством самой стратегии. Модель формирования стратегической управленческой отчётности по центру доходов способствует развитию методологии стратегического управленческого учёта и отчётности, повышает качество информационного сопровождения системы стратегического управления и способствует росту эффективности управленческих решений.

L. V. Shalaeva

Perm state agrarian and technological university named after the academician D. N. Pryanishnikov, Perm, email: shalaewa2013@yandex.ru

INCOME AS AN OBJECT OF ACCOUNTING AND CONTROL IN THE CONTEXT OF STRATEGIC DECENTRALIZATION

Keywords: revenue, revenue center, strategic accounting, strategic reporting, strategic decentralization.

Revenue, as a factor in increasing the efficiency of the company, strengthening its competitiveness and financial stability, is considered as a key object of strategic accounting and control. The model of strategic management accounting income, focused on the principles of decentralization of the system of strategic management at the centers of financial responsibility, in particular the ways of structuring the controlled environment of the revenue center that define the purpose, objectives, functions and areas of its activities. A strategic income report has been developed that allows you to focus on the significant factors and trends in the company's revenue generation, to monitor the process of implementing strategic objectives and the quality of the strategy itself. The model of forming strategic management reports on the revenue center contributes to the development of the methodology of strategic management accounting and reporting, improves the quality of information support for the strategic management system and contributes to the increase in the effectiveness of management decisions.

Развитие методологии стратегического управления по центрам финансовой ответственности создаёт условия для оптимизации системы стратегической управленческой отчётности, что, в свою очередь, ведёт к повышению качества информационного сопровождения процесса выработки и экономического обоснования стратегических управленческих решений, направленных в том числе на рост доходов организации, в частности выручки как стратегического ресурса роста её финансовой устойчивости.

В качестве основного центра финансовой ответственности учёные предлагают чаще всего центр доходов (центр продаж или центр выручки). Выручка как вид основного дохода обозначена в качестве стратегического показателя результативности деятельности компании.

По мнению автора, децентрализация стратегического управления наделяет центр доходов более широкими полномочиями, а основной подконтрольный процесс формирования доходов сводится не только к формированию выручки.

Не смотря на многообразие моделей стратегического учёта и отчётности, отсутствует комплексный подход к разработке методологии отражения доходов как объекта стратегического управления.

Цель исследования

Разработка модели стратегического управленческого учёта доходов, ориентированной на принципы децентрализации системы стратегического менеджмента по центрам финансовой ответственности, в частности обозначение направлений структуризации подконтрольной среды центра доходов, определяющих цель, задачи, функции и направления его деятельности, а также структуру и содержание стратегической управленческой отчётности центра доходов.

Материал и методы исследования

В трудах отечественных учёных имеет место активная дискуссия о сущности и методологии управленческого, в том числе стратегического учёта. Т. Ю. Серебрякова, О. А. Бирюкова, О. Р. Кондрашова [5] поднимают проблему формирования интегрированной информационной системы и интегрированной отчётности в условиях цифровизации экономики. С. А. Ситникова [6] рассматривает вопросы постановки риск-ориентированного управленческого учёта.

А. Н. Бобрышев, исследуя перспективы развития управленческого учёта в России, обозначил наиболее ценные элементы инструментария управленческого учёта, факторы, определяющие их развитие и востребованность в современной экономике [1,2]. Автор считает, что принятие управленческих решений, в том числе стратегических должно происходить непосредственно в системе управленческого учёта, предлагает выделить подсистему антикризисного управленческого учёта. В данной позиции автора прослеживается видение управленческого учёта как информационной технологии выработки и обоснования управленческих стратегических решений.

В. В. Сорокина говорит о необходимости реформирования инструментария управленческого учёта. Старые классические способы и приёмы неэффективны в современных условиях неопределённости и риска, требуют совершенствования [9].

Проблемы развития методологии стратегического управленческого учёта и отчётности имеют место в трудах В. Э. Керимова [3], И. А. Слободняка [7] и др. Е. В. Смирнова, И. Ю. Цыганова предложили модель формирования стратегической отчётности «по географическим сегментам бизнеса, группам потребителей, рынкам сбыта, центрам ответственности, а также по продуктам или группам продуктов» [8]. Н. Б. Левичева считает эффективной систему сегментарной отчётности по центрам ответственности, предлагает форму управленческого отчёта для центров доходов, где основными показателями являются: выручка, количество продаж, сопутствующие затраты [4].

В качестве доходов признают увеличение экономических выгод компании в результате увеличения ресурсов, содержащих полезный потенциал, и(или) уменьшения финансовых обязательств, приводящее к увеличению собственного капитала компании, за исключением событий, вызванных движением акций (долей участия). Данное определение экономической сущности доходов соответствует положениям законодательства РФ и международных стандартов финансовой отчётности.

В составе доходов экономического субъекта в качестве объектов стратегического учёта и контроля можно выделить:

- стратегические доходы;
- прочие доходы.

В составе стратегических доходов могут быть представлены доходы по основным бизнес-процессам компании. Прочими будут доходы, полученные в результате событий, сопутствующих основной деятельности, реализации положений законодательства, обычаев делового оборота.

Основным стратегическим видом дохода компании является выручка, размер которой зависит от следующих факторов:

- стратегии формирования клиентской базы;
- стратегии ценообразования и кредитования;
- стратегии продаж на внутреннем и (или) внешнем рынках.

Перечень данных факторов определяет структуру центра доходов в системе финансовой децентрализации (табл. 1).

Таблица 1

**Полномочия и функции центров финансовой ответственности
в составе центра доходов**

Центр	Объект управления	Стратегические цели и задачи	Вышестоящая структура	Подчинённые структуры
Центр доходов				
Центр стратегического контроля ключевых показателей качества отношений с покупателями и заказчиками	Ключевые показатели качества отношений с покупателями и заказчиками	Повышение уровня конкурентоспособности продукта на внутреннем и внешнем рынках, привлечение новых клиентов, предвосхищение новых потребностей клиента	Центры прибыли, центры инвестиций	Центры продаж, центры расчётов, центры затрат в сфере сбыта
Центр стратегического ценообразования и кредитования	Цены внутреннего и внешнего рынка, трансфертные цены, система скидок	Прибыльность (рентабельность) бизнеса. Привлечение новых клиентов. Стимулирование роста объёмов продаж	Центры прибыли, центры инвестиций	Центры продаж, центры расчётов
Центр стратегического контроля прочих доходов	Прочие доходы	Прибыльность (рентабельность) бизнеса	Центры прибыли, центры инвестиций	
Центр продаж				
Центр стратегии продаж на внешнем рынке	Стратегическая позиция на внешнем рынке	Рост доли целевого сегмента рынка	Центры доходов, центры прибыли, центры инвестиций	Центры расчётов
Центр стратегии продаж на внутреннем рынке	Стратегическая позиция на внутреннем рынке	Рост доли целевого сегмента рынка	Центры доходов, центры прибыли, центры инвестиций	Центры расчётов
Центр расчётов				
Центр расчётов с покупателями и заказчиками	Дебиторская задолженность покупателей, заказчиков	Своевременность платежей. Предупреждение возникновения сомнительных долгов	Центры продаж, центры доходов, центры прибыли	Центр претензионной работы
Центр претензионной работы	Просроченная, сомнительная задолженность покупателей, заказчиков	Снижение доли просроченной сомнительной задолженности покупателей, заказчиков	Центры продаж, центры доходов, центры прибыли	

Главной функцией обозначенных центров финансовой ответственности является принятие и обоснование управленческих решений, направленных на оптимизацию показателей результативности и эффективности реализации стратегии организации. Информационное сопровождение стратегического управления призвано

обеспечить система стратегической управленческой отчётности, ориентированная на информационные запросы соответствующего центра финансовой ответственности.

Структура центра доходов во многом определяет формат и содержание стратегической управленческой отчётности по центру доходов (табл. 2).

Таблица 2

Стратегическая управленческая отчётность по центру доходов

Центр ФО	Объект управления	Цели и задачи	Формы отчётности	Ключевые показатели
Центр доходов				
Центр стратегии формирования клиентской базы	Процесс формирования клиентской базы и качества отношений с потребителями	Оптимизация процесса формирования клиентской базы.	Отчёт о формировании клиентской базы	Темп роста потребителей по сегментам бизнеса; структура потребителей по сегментам бизнеса, программам лояльности, видам продукции (работ, услуг); уровень удовлетворённости покупателей
Центр стратегии ценообразования и кредитования	Ценовая и кредитная политика	Оптимизация ценовой и кредитной политики	Отчёт по ценовой и кредитной политике	Соотношение цен со средним уровнем по отрасли, региону, рынку, уровнем цен основных конкурентов; доля маржинального дохода и прибыли в цене
Центр прочих доходов	Процесс формирования прочих доходов	Оптимизация процесса формирования прочих доходов	Отчёт по прочим доходам	Темп роста прочих доходов, их доля в общем объёме доходов
Центр продаж				
Центр стратегии продаж на внутреннем рынке	Стратегическая позиция на внутреннем рынке	Рост доли целевого сегмента рынка	Отчёт по продажам на внутреннем рынке	Темп роста и структура продаж по товарным группам товара, потребителей, сегментам рынка; темп роста объёма новой и модернизированной продукции, её доля в общем объёме продаж
Центр стратегии продаж на внешнем рынке	Стратегическая позиция на внешнем рынке	Рост доли целевого сегмента рынка	Отчёт по продажам на внешнем рынке	
Центр расчётов				
Центр расчётов с покупателями и заказчиками	Процесс формирования дебиторской задолженности	Оптимизация процесса формирования дебиторской задолженности	Отчёт по дебиторской задолженности	Темп роста дебиторской задолженности; средний период погашения дебиторской задолженности; структура дебиторской задолженности по группам потребителей, сегментам бизнеса, по сроку давности
Центр претензионной работы	Процесс формирования просроченной, в том числе сомнительной задолженности	Снижение доли просроченной, в том числе сомнительной задолженности	Отчёт по сомнительной дебиторской задолженности	Темп роста и доля просроченной, в том числе сомнительной задолженности; сумма начисленных и уплаченных штрафов, пени, неустоек

Стратегическая управленческая отчётность центра доходов позволяет акцентировать внимание на базовых факторах формирования доходов компании, осуществить контроль за процессом реализации стратегических установок и качеством

самой стратегии. Содержание стратегической управленческой отчётности позволяет получить всестороннее представление об условиях развития бизнеса, о возможностях и рисках реализации и оптимизации стратегии компании.

**Результаты исследования
и их обсуждение**

Методика отражения доходов в системе стратегической отчётности позволяет решить следующие задачи:

- учётно-аналитическое обоснование стратегических решений по оптимизации внутренних процессов формирования доходов компании;

- учётно-аналитическое обоснование стратегических решений по оптимизации влияния внешних условий деятельности на формирование доходов компании;

- учётно-аналитическое обоснование стратегических решений по оптимизации процессов формирования стоимости бизнеса и его финансовой устойчивости.

В содержании стратегического отчёта о доходах компании должны быть представлены результаты оценки:

- основных тенденций формирования доходов по их видам;

- основных тенденций формирования доходов по стратегическим бизнес-единицам;

- влияния доходов на стоимость бизнеса и финансовую устойчивость компании.

Базой для оценки фактических отчётных показателей могут послужить:

- стратегические целевые установки краткосрочного периода;

- стратегические целевые установки долгосрочного периода;

- фактические и усреднённые показатели ряда прошлых периодов;

- статистические показатели отрасли, региона, страны, мира;

- показатели основных конкурентов и пр.

В основу структурирования информационной базы о доходах могут быть положены следующие направления их группировки:

- по видам стратегий;

- по стратегическим ключевым установкам;

- по инвестиционным проектам;

- по стратегическим бизнес-единицам (сегментам);

- по видам доходов;

- по факторам формирования доходов;

- по тенденциям формирования доходов и пр.

Совокупность данных направлений позволит всесторонне оценить не только процессы и тенденции формирования доходов, но и качество выбранных стратегий бизнеса, условий осуществления отдельных инвестиционных и прочих бизнес-проектов, процессы капитализации бизнеса и укрепления его финансовой устойчивости.

Более подробно направления структурирования информации о доходах в системе стратегической отчётности представлены в таблице 3.

Таблица 3

Направления структурирования информации о доходах в системе стратегической отчётности

Направления структурирования	Объекты стратегического учёта и контроля	Содержание информационного блока
Виды стратегий	Качество стратегии	Эффективность стратегии
Стратегические ключевые установки	Результативность и эффективность бизнеса	Уровень доходов, темп роста, структура доходов в разрезе направлений бизнеса
Инвестиционные проекты	Результативность и эффективность проекта	Уровень доходов, темп роста, структура доходов в разрезе инвестиционных проектов
Стратегические бизнес-единицы (сегменты)	Результативность и эффективность деятельности бизнес-единицы (сегмента)	Уровень доходов, темп роста, структура доходов в разрезе направлений бизнеса
продолжение табл. 3		

окончание табл.3		
Виды доходов	Стратегические доходы	Уровень стратегических доходов (выручка), темп роста, структура доходов
	Прочие доходы	Уровень прочих доходов, темп роста, структура доходов
Факторы формирования доходов	Внутренние факторы бизнеса	Стратегия формирования клиентской базы; стратегия ценообразования и кредитования; стратегия продаж на внутреннем и (или) внешнем рынках и пр.
Факторы формирования доходов	Внешние факторы бизнеса	Условия внешней деловой среды, в том числе экономическая и обстановка на рынке ресурсов, труда, рынках сбыта продукции, деятельность конкурентов и пр.
	– в том числе нерегулируемые факторы	экономическая и политическая обстановка, налоговая и социальная политика и пр.
Тенденции формирования доходов	Положительные тенденции	Обоснование возможностей реализации стратегии и роста доходов
	Отрицательные тенденции	Обоснование рисков реализации стратегии и потери доходов

Таблица 4

Структура стратегического отчёта о доходах

Раздел отчёта	Содержание раздела	Назначение раздела
I. Доходы	Стратегические доходы Прочие доходы	Оценка уровня и динамики доходов
II. Отклонения	Отклонения от стратегических установок Отклонения от среднего уровня в отрасли, регионе, стране, мире Отклонения от уровня основных конкурентов	Оценка конкурентной позиции компании во внешней ближней и дальней деловой среде
III. Тенденции	Положительные тенденции реализации стратегии Отрицательные тенденции реализации стратегии	Обоснование возможностей и рисков реализации стратегии
IV. Конкурентные преимущества	Конкурентные преимущества компании во внешней ближней и дальней деловой среде	Обоснование направлений корректировки стратегии и стратегических установок
Направления корректировки стратегии и целевых установок		

Каждый раздел отчёта центра доходов направлен на информирование менеджера о степени достижения соответствующим сегментом бизнеса стратегических целей и задач. Стратегические установки должны быть представлены в соответствии с полномочиями центра финансовой ответственности и объектом управления.

Рассмотрим подробнее основные структурные элементы стратегического отчёта о доходах компании (таблица 4).

В стратегическом отчёте о доходах представлено четыре раздела.

В разделе I. Доходы представлены стратегические и прочие доходы компании в разрезе стратегий, стратегических ключевых установок, инвестиционных проектов, стратегических бизнес-единиц (сегментов бизнеса).

В разделе II. Отклонения необходимо отразить отклонения: от краткосрочных и долгосрочных стратегических установок; от среднего уровня в отрасли, регионе, стране, мире; от уровня основных конкурентов.

Таблица 5

Структура и содержание стратегической управленческой отчётности центра доходов по уровням обобщения информации

Название формы	Назначение формы	Содержание формы	Экономические решения
Первый уровень обобщения информации			
Центр доходов			
Отчёт по конкурентоспособности продукта (работ, услуг)	Оценка тенденций в сфере формирования конкурентоспособности продукта (работ, услуг)	Количество новых клиентов, объём дополнительных продаж, объём новой и модернизированной продукции, её доля в общем объёме продаж, уровень конкурентоспособности основных видов продукции	Обоснование резервов роста конкурентоспособности продукта (работ, услуг)
Отчёт по ключевым показателям качества отношений с покупателями и заказчиками	Оценка тенденций в сфере формирования качества отношений с покупателями и заказчиками		Обоснование резервов роста качества отношений с покупателями и заказчиками
Отчёт по ценам Оценка тенденций в сфере стратегического ценообразования и кредитования Соотношение цен со средним уровнем по отрасли, региону, рынку, с уровнем цен основных конкурентов			Обоснование резервов роста эффективности стратегического ценообразования и кредитования
Отчёт по прочим доходам	Оценка тенденций формирования прочих доходов	Сумма прочих доходов, их доля в общем объёме доходов	Обоснование резервов роста прочих доходов
Центр продаж			
Сводный отчёт по внешнему рынку	Оценка тенденций внешнего рынка	Объём, структура и рентабельность продаж по видам продукции, товарным группам и сегментам рынка	Исключение отрицательного влияния тенденций внешнего рынка
Сводный отчёт по внутреннему рынку	Оценка тенденций внутреннего рынка		Исключение отрицательного влияния тенденций внутреннего рынка
Центры расчётов			
Отчёт по работе с покупателями и заказчиками	Оценка тенденций в сфере расчётов с покупателями и заказчиками	Средние сроки отгрузки продукции, погашения дебиторской задолженности	Обоснование резервов роста эффективности расчётов с покупателями и заказчиками
Отчёт по претензионной работе	Оценка тенденций в сфере претензионной работы	Снижение (рост) доли просроченной задолженности, в том числе сомнительной. Сумма начисленных (уплаченных) штрафов, пени, неустоек	Обоснование резервов роста эффективности претензионной работы
Центр доходов – высший уровень обобщения информации			
Сводный отчёт по условиям реализации стратегических целевых установок	Сводная оценка условий реализации стратегических целевых установок	Стратегические целевые установки	Обоснование возможностей и рисков реализации стратегических целевых установок
Сводный отчёт по результатам реализации стратегических целевых установок	Сводная оценка результативности и эффективности реализации стратегических целевых установок	Показатели результативности и эффективности реализации стратегических целевых установок	Оценка отклонений от целевых установок для обоснования корректировки стратегии и целевых установок
Предложения по корректировке стратегии и целевых установок			

В разделе III. Тенденции представлен первый уровень стратегического обобщения информации и отражены положительные и отрицательные тенденции реализации бизнес-стратегии, позволяющие обосновать возможности и риски изменения уровня доходов компании.

В разделе IV. Конкурентные преимущества представлен итоговый уровень стратегического обобщения информации и отражены конкурентные преимущества компании во внешней ближней и дальней деловой среде, обоснованы направления корректировки стратегии и отдельных целевых стратегических установок.

Рассмотрим структурные элементы стратегического отчёта о доходах компании по уровням обобщения информации (табл. 5).

Выводы

Развитие методики формирования стратегической отчётности создаёт

условия для повышения качества информационного сопровождения экономического обоснования стратегических решений, направленных в том числе на рост доходов, в частности выручки как стратегического ресурса роста финансовой устойчивости компании и капитализации бизнеса. Стратегический отчёт о доходах позволяет акцентировать внимание на существенных факторах и тенденциях формирования доходов компании, осуществить контроль за процессом реализации стратегических установок и качеством самой стратегии.

Представленная модель формирования стратегической управленческой отчётности по центру доходов способствует развитию методологии стратегического управленческого учёта и отчётности, повышает качество информационного сопровождения системы стратегического управления и способствует росту эффективности управленческих решений.

Библиографический список

1. Бобрышев А.Н. Анализ возможностей и функциональных ограничений развития управленческого учёта в России // Международный бухгалтерский учёт. 2017. № 6 (420). С. 321-339.
2. Бобрышев А.Н. Концепция формирования антикризисной подсистемы управленческого учёта // Международный бухгалтерский учёт. 2016. № 3 (393). С. 51-66.
3. Керимов В.Э. Институциональные аспекты формирования и развития управленческого учёта // Международный бухгалтерский учёт. 2011. № 32
4. Левичева Н.Б. Сегментарная отчётность по центрам ответственности как способ эффективного управления организацией // Дискуссия. 2018. №1 (86). С. 72-78.
5. Серебрякова Т.Ю., Бирюкова О.А., Кондрашова О.Р. Институциональные подходы к классификации управленческого учёта // Международный бухгалтерский учёт. 2018. № 2 (440). С. 204-212.
6. Ситникова С.А. Принципы риск-ориентированного управленческого учёта // Международный бухгалтерский учёт. 2018. № 4 (442). С. 466-478.
7. Слободняк И.А. Бухгалтерская управленческая отчётность как система учётно-аналитической информации о деятельности организации // Международный бухгалтерский учёт. 2011. № 19. С. 11-22.
8. Смирнова Е.В., Цыганова И.Ю. Управленческий подход к формированию стратегической отчётности по сегментам бизнеса организации // Международный бухгалтерский учёт. 2015. № 39. С. 35-49.
9. Сорокина В.В. Тенденции развития инструментария управленческого учёта // Международный бухгалтерский учёт. 2017. № 20 (434). С. 1202-1212.