

Сегментная отчетность — одно из направлений сближения финансового и управленческого учета

Segment Reporting As One of the Areas of Convergence of Financial and Management Accounting

УДК 657.6:006.32

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-41-46

Е.Ю. Воронова, д-р экон. наук, доцент, заведующая кафедрой учета, статистики и аудита МГИМО МИД России

e-mail: voronovaeu@gmail.com

E.Yu. Voronova, Doctor of Economic Sciences, Head of Department of Accounting, Statistics and Auditing, Moscow State Institute of International Relations (University) of the Ministry of Foreign Affairs of Russia

e-mail: voronovaeu@gmail.com

Аннотация. Статья посвящена сегментной отчетности как одному из направлений сближения финансового и управленческого учета. Отмечается ограниченность консолидированной финансовой отчетности, содержащей агрегированную информацию, для принятия ряда экономических решений. Рассматриваются основные нормативные документы, регулирующие раскрытие и представление информации по сегментам. Уделается внимание пользе и сложностям, связанным с раскрытием информации по сегментам в финансовой отчетности.

Ключевые слова: сегментная отчетность, консолидированная финансовая отчетность, финансовый учет, управленческий учет, конкуренция.

Abstract. The article is devoted to segment reporting as one of the areas of convergence of financial and management accounting. It is noted that the consolidated financial statements containing aggregated information are limited for making a number of economic decisions. The main normative documents regulating the disclosure and presentation of information by segments are considered. Attention is paid to the benefits and complexities associated with segment disclosures in financial statements.

Keywords: segment reporting, consolidated financial statement, financial accounting, management accounting, competition.

В эпоху глобализации все больше компаний расширяет сферу своей деятельности с тем, чтобы проникнуть в новые отрасли и развить бизнес в новых регионах и на новых рынках. Вследствие распространения деятельности компаний на международных рынках консолидированная финансовая отчетность стала неоднородной, давая возможность руководству компаний скрывать нежелательную информацию о результатах своей деятельности от пользователей бухгалтерской отчетности, что ограничивает пользу консолидированной отчетности для принятия ряда экономических решений. Развитие компаний с диверсификацией деятельности зависит от каждого из ее видов (сегментов) деятельности. Отдельные виды деятельности компании могут быть убыточными, но данные консолидированной отчетности будут свидетельствовать о том, что компания в целом прибыльна. «Раскрытие ин-

формации по сегментам для компаний с диверсифицированной деятельностью и/или географическим распределением обеспечивает информацию, дополняющую информацию, представленную в консолидированной финансовой отчетности, и позволяет пользователям лучше оценивать основные источники консолидированной прибыли» [11, с. 108].

Различные отраслевые сегменты или географические регионы деятельности компании могут иметь разные показатели прибыльности, возможности для роста, степени и виды риска. Поэтому для того, чтобы адекватно оценивать деятельность компании, пользователям в дополнение к консолидированной финансовой отчетности, носящей обобщающий характер, должна быть доступна информация о работе ее сегментов. «Организация должна раскрыть информацию, чтобы позволить пользователям ее финансовой отчетности

оценить характер и финансовое влияние, оказываемое видами деятельности, которые осуществляют организация, а также разновидностями экономических условий, в которых она действует» [7]. Информация об отдельных частях позволит внешним пользователям выносить более обоснованные суждения о компании в целом.

«С начала 1960-х годов большинство крупных промышленно развитых стран в той или иной степени ввели требования к сегментной отчетности в соответствии с законодательством, стандартами бухгалтерского учета и биржевыми требованиями» [13, с. 1060]. В 1981 г. был разработан Международный стандарт бухгалтерского учета (IAS) 14 «Сегментная отчетность», который действовал с 1983 до 2009 г. С 2009 г. МСФО (IAS) 14 был заменен на МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (разработан в 2006 г.), действующий в настоящее время.

В России в 1998 г. была утверждена «Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» [1], где в качестве цели реформирования указывалось «приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности» [1]. Применять на территории России МСФО стали с 2011 г., когда вышли два документа: «Положение о признании международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» [2] и приказ Минфина России «О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» [3], который в настоящее время утратил силу в связи с изданием в 2015 г. Приказа Минфина России «О введении международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений международных стандартов на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» [4]. В число МСФО, введенных в действие на территории

Российской Федерации, входит в том числе МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

В России также действует ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» [6], которое заменило ранее действующее одноименное ПБУ 12/2000 [5]. Согласно ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам», «Организации публично размещаемых ценных бумаг должны раскрывать в пояснениях к бухгалтерской отчетности информацию по сегментам ...; иные организации ... — в случае принятия ими [соответствующего] решения» [6]. Несмотря на то, что текущие требования к сегментной отчетности предусматривают раскрытие дополнительной информации в пояснениях к бухгалтерской отчетности, а не отражение в самой отчетности, важность сегментных данных не вызывает сомнений.

В соответствии с ПБУ 12/2010 «в качестве основы выделения сегментов организации берется ее организационная и управляемая структура, а также внутренняя (т.е. управляемая) отчетность; показатели отчетных сегментов приводятся в оценке, в которой они предоставляются полномочным лицам организации для принятия решений (по данным управляемого учета)» [6]. «Хотя компании должны выделять сегменты для целей внешней отчетности, разработчики стандартов перешли к требованию, чтобы компании раскрывали сегменты в соответствии со структурой внутренней отчетности (т.е. управляемым подходом)» [12, с. 311]. Таким образом, сегментная отчетность становится одним из направлений сближения финансового и управляемого учета. Предоставление части информации управляемого учета внешним пользователям приводит к тому, что управляемый учет постепенно перестает быть исключительно внутриорганизационным учетом, а его информация — коммерческой тайной организации. В то же время внешние пользователи могут испытывать сложности с пониманием и использованием данных сегментной отчетности, поскольку такие данные изначально разрабатывались для внутренних пользователей.

Согласно ПБУ 12/2010, выделяются следующие сегменты: «(1) производимая продукция, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги; (2) основные покупатели



(заказчики) продукции, товаров работ, услуг; (3) географические регионы, в которых осуществляется деятельность; (4) структурные подразделения организации» [6].

Оптимальное разделение компании на сегменты для целей финансовой отчетности может вызывать определенные сложности, поскольку в компании одновременно может существовать несколько видов диверсификации. «Несколько сегментов могут быть определены как единый сегмент, например, географические регионы и расположенные в них структурные подразделения организации. Возможно объединение сегментов, если у них сходны характеристики, как вид (назначение продукции, процессы и способы их производства, покупатели (заказчики (иные показатели)))» [9]. Также бывает сложно оценить сегмент отдельно от остальной компании. Поэтому выбранные для представления в финансовой отчетности сегменты должны быть реалистичными и жизнеспособными, адекватно отражать деятельность компании и существующие различия внутри компании с точки зрения прибыльности, потенциала роста, денежных потоков и рисков.

Включение информации по сегментам в финансовую отчетность приносит очевидную пользу, поскольку делает более качественным содержание финансовой отчетности, что позволяет бизнесу принимать более взвешенные управленические решения, инициировать новые виды деятельности и расширяться в новых направлениях с меньшим риском и с меньшими затратами. Таким образом, раскрытие информации по сегментам может оказать существенное влияние на эффективность управления компаниями и побуждать руководящий состав работать в интересах общества и инвесторов.

Сегментная отчетность особенно востребована при принятии инвестиционных решений и решений по предоставлению кредитов. Хотя инвестиции осуществляются в компанию, а не в ее отдельные сегменты, инвесторам для принятия решений полезна информация по сегментам, поскольку на основе дезагрегированных данных можно лучше прогнозировать будущие результаты деятельности компании. Банки заинтересованы в информации по сегментам для раскрытия слабых мест,

таких как убыточные продукты или рынки, которые поглощают, а не производят средства для погашения долгов. И инвесторам, и кредиторам требуется, в основном, информация о денежных потоках и прибыльности компании. Информация по сегментам позволяет пользователям финансовой отчетности точнее прогнозировать сроки и объемы ожидаемых денежных потоков компании, а следовательно, и риски, связанные с инвестициями или кредитами для компании, которая работает в различных отраслях и на различных рынках. Все это может менять представление инвесторов об относительных выгодах и рисках, связанных с конкретными ценными бумагами, а, значит, влиять на распределение инвестиций между компаниями. Раскрытие информации по сегментам снижает неопределенность и обеспечивает принятие решений по более эффективному распределению ресурсов.

В диверсифицированных компаниях консолидированная финансовая отчетность не всегда может предоставить необходимую информацию для прогнозирования прибыли. На каждое направление деятельности компании влияют не только общие экономические условия, в которых компания работает, но и различные отраслевые факторы (динамика цен, объемы продаж, затраты на сырье и материалы и др.). Каждый сегмент, как правило, имеет разную прибыльность, темпы роста, доходность инвестиций, виды рисков, поэтому для прогнозирования общей прибыли компании целесообразно сначала определить прибыль по каждому сегменту, а затем объединить полученные данные в сводный прогноз. Сегментная отчетность предоставляет возможность инвесторам и кредиторам лучше понимать деятельность диверсифицированной корпорации и делает более точным прогноз о деятельности как сегментов, так и компании в целом.

Несмотря на очевидную пользу сегментной отчетности, нельзя не отметить, что информация по сегментам может вызвать определенные проблемы, связанные с раскрытием внутренней информации компании, основной из которых является потенциальный ущерб для отчитывающейся компании. Публикация сегментной отчетности означает, что конфиденциальная информация о прибыльных или

убыточных товарах, планах создания новых товаров или выходе на новые рынки, конкурентных преимуществах и слабых местах предоставляется не только потенциальным инвесторам и кредиторам, но и конкурентам, которые могут использовать эту информацию в своих интересах (например, раскрытие прибыльных сегментов может привлечь конкурентов в данную сферу деятельности).

Считается, что раскрываемая в финансовой отчетности информация в большинстве случаев не является настолько подробной, чтобы вызвать серьезные проблемы для деятельности компании. «Для предоставления отчетности внешним пользователям главная задача состоит в демонстрации отраслевой специфики деятельности организации посредством различия показателей» [10].

«Сам факт принятия организацией решения о выделении отдельных частей деятельности в сегменты предполагает увеличение объема раскрываемой в отчетности информации» [8], что увеличивает расходы компании на сбор, обработку, представление и аудит этой информации. Также потенциальное увеличение расходов может вызывать необходимость адаптации системы управленческого учета компании для сбора данных в соответствии с требованиями финансовой отчетности, что во многом зависит от количества раскрываемых сегментов и связанной с ними информации.

Для подготовки сегментной отчетности косвенные расходы должны быть распределены между различными продуктами (сегментами). Распределение косвенных расходов — это всегда определенная проблема для компании, поскольку в одних случаях косвенные расходы можно распределить, используя приемлемую базу распределения, изменение которой действительно вызывает изменение в величине косвенных расходов (например, расходы на аренду здания распределяются пропорционально площади помещения, занимаемой отдельными структурными подразделениями (сегментами) компании), а в других случаях база распределения выбирается произвольно и не отражает реальной взаимосвязи между косвенными расходами и базой распределения (например, когда постоянные косвенные расходы распределяются пропорционально объему производства, выраженному в машино-часах или человеко-часах), что неизбежно приводит к неточным показателям сегментной отчетности. Сопоставление деятельности аналогичных сегментов в разных компаниях может быть осложнено из-за различия используемых методов распределения косвенных расходов.

Проблема сопоставимости данных сегментной отчетности разных компаний особенно очевидна при изменении их подходов к выделению сегментов. «Например, некоторые компании изменяют разделение на сегменты с отраслевого направления на направление "как управляет компания" без изменения количества раскрываемых сегментов, и, таким образом, без увеличения дезагрегации своих финансовых результатов. Другие компании выделяют большее количество сегментов и дезагрегируют свои финансовые результаты» [14, с. 105].

В диверсифицированной компании сегменты могут быть как тесно интегрированными, так и разрозненными, что непосредственно влияет на количество и суммы межсегментных операций. Могут существовать сегменты, которые не осуществляют внешних операций и ориентированы исключительно на интеграцию с другими сегментами компании. Для внутренних целей (управление, планирование, контроль, мотивация персонала и др.) компания может оценивать межсегментные операции, например, по себестоимости с учетом пропорциональной доли косвенных расходов.

Внешними пользователями более востребована рыночная стоимость межсегментных сделок, поскольку она обеспечивает более точные данные о доходах компании и прибыльности сегмента. Однако рыночную стоимость нередко бывает сложно определить из-за отсутствия доступной информации об аналогичных операциях. В таком случае в качестве приемлемой альтернативы можно использовать ценообразование на базе понесенных затрат.

Ценообразование на базе понесенных затрат предполагает существование разных бухгалтерских методов исчисления себестоимости, наиболее применяемые из которых — калькулирование по полным затратам (включаются все производственные затраты) и калькулирование по переменным затратам (в себе-



стоимость входят только переменные производственные затраты).

Установление цены на базе калькуляции по переменным затратам, как правило, используется компаниями для рассмотрения возможности получения дополнительных специальных заказов от потенциальных покупателей на тех рынках, на которых они не работают. Вопрос заключается в том, принимать ли специальный заказ по цене ниже обычной продажной цены. Логика использования данного подхода состоит в том, что постоянные производственные затраты уже покрыты регулярными продажами, поэтому нет необходимости включать их в цену дополнительных заказов. Однако если компания предполагает работать и далее, то продажные цены на продукцию должны покрывать все затраты и давать устойчивый уровень операционной прибыли. Следовательно, при ценообразовании на долгосрочную перспективу необходи-

ма информация, полученная при помощи метода калькулирования себестоимости по полным затратам.

Подводя итог, можно констатировать, что сегментная отчетность является одним из наиболее явных направлений сближения финансового и управленческого учета. Именно управленческий подход к представлению информации по сегментам предоставляет пользователям финансовой отчетности возможность изучать результаты деятельности компании с позиции ее руководящего состава, а также то, как организация контролируется ее высшим руководством. Несмотря на некоторые ограничения, раскрытие информации по сегментам способствует развитию рынка инвестиций и рынка кредитования, позволяет пользователям точнее оценивать прошлые результаты деятельности и будущие перспективы развития компаний.

Литература

1. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 N 283 «Об утверждении Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности». Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
2. Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 N 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
3. Приказ Минфина России от 25.11.2011 N 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
4. Приказ Минфина России от 28.12.2015 N 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
5. Приказ Минфина РФ от 27.01.2000 N 11н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000). Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
6. Приказ Минфина РФ от 08.11.2010 N 143н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 14.12.2010 N 19171). Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина от 28.12.2015 N 217н). Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

8. *Баранов П.П., Федорова И.Ю.* Информация о расходах в отчетности по сегментам организаций с сезонным видом деятельности // Аудитор. 2018. N 5. С. 32-38. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

9. *Дубовик И.И.* Когда отчетность делится на сегменты? // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2017. N 2. С. 42-50. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

10. *Федорова И.Ю.* Процессно-ориентированный подход к раскрытию информации о сегментах в сезонных отраслях // Международный бухгалтерский учет. 2018. N 15-16. С. 946-961. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

11. *Brown R.J. , Jorgensen B.M., Pope P.F.* The interplay between mandatory country-by-country reporting, geographic reporting, and tax havens: Evidence from the European Union // Journal of Accounting Public Policy. 2019. Vol. 38. P. 106-129.

12. *Bugeja M., Czernkowski R. and Moran D.* The impact of the management approach on segment reporting // Journal of Business Finance and Accounting. 2015. Vol. 42 (3) &(4). P. 310-366.

13. *Davies M., Paterson R., Wilson A.* Segmental reporting // UK GAAP. Generally Accepted Accounting Practice in the United Kingdom. — London: Palgrave Macmillan, 1997. P. 1059-1184.

14. *Edmonds M.A., Smith D.B., Stalling M.A.* Financial statement comparability and segment disclosure // Research in Accounting Regulation. 2018. Vol. 30. P. 103-111.

15. *Khoruzhy L.I., Karzaeva N.N., Katkov Yu.N., Tryastsina N.Y., Ukolova A.V.* Identification and presentation of information on sustainable development in accounting and analytical system of the organization // International Journal of Civil Engineering and Technology. 2018.Vol. 9 (Issue 10). P. 1575–1581.

МИНФИН СИСТЕМАТИЗИРОВАЛ ИНФОРМАЦИЮ О ПОДАЧЕ БУХОТЧЕТНОСТИ В «ОДНО ОКНО»

Минфин рассказал все о том, как предстоит теперь сдавать обязательный экземпляр годовой бухотчетности в информресурс ФНС (ГИРБО). Для этого ФНС утвердила два приказа, вступившие в силу с 1 января 2020 г.:

- форматы отчетности и аудиторского заключения о ней – приказ от 13 ноября 2019 г. № ММВ-7-1/570@;
- порядок представления – приказ от 13 ноября 2019 г. № ММВ-7-1/569@.

Отчетность и АЗ представляются в ГИРБО в виде электронных документов через оператора ЭДО. Исключение – только для субъектов малого предпринимательства в 2020 г. при сдаче отчетности за 2019 г. (им это можно делать на бумаге).

АЗ представляется в ГИРБО, только если отчетность подлежит обязательному аудиту. При этом обязанность представлять аудиторское заключение лежит на аудируемом лице, а не на аудиторской организации (индивидуальном аудиторе).

АЗ подается в налоговый орган в зависимости от того, когда проведен обязательный аудит: либо вместе (одновременно) с отчетностью, либо позднее. В последнем случае АЗ в виде электронного документа направляется вместе с сопроводительным документом с применением формата, утвержденного приказом ФНС от 18 января 2017 г. № ММВ-7-6/16@.

Бухотчетность направляется в виде XML файлов. Аудиторское заключение представляется в формате PDF.

Организация должна обеспечить шифрование отчетности при отправке и дешифрование при получении информации с использованием шифровальных средств. Нужна усиленная квалифицированная ЭП.

При получении отчетности и АЗ налоговый орган в течение одного рабочего дня направляет отчитывающейся организации квитанцию о приеме, подписанную усиленной квалифицированной ЭП.

Налоговый орган может отказать в приеме отчетности, которая подана не по формату, или без нужной ЭП, или не в ту налоговую. В этих случаях firma получит уведомление об отказе в приеме документов, после чего надо устранить указанные в нем ошибки и повторить передачу документов в налоговый орган.

Субъект малого бизнеса может выбрать – представить бухгалтерскую отчетность за 2019 г. и АЗ в электронном виде или на бумажном носителе. Бухгалтерская отчетность на бумажном носителе представляется по формам, утвержденным приказом Минфина от 2 июля 2010 г. № 66н (информационное сообщение от 25 декабря 2019 г. № ИС-учет-21).

Со следующего года статистика перестанет собирать бухотчетность (в том числе за 2018 г.) и вести по ней информресурс. Отчетность за 2019 г. надо будет сдать в «одно окно», которым будет налоговая – по этому поводу в прошлом году было принято два федеральных закона (от 28.11.2018 № 444-ФЗ и № 447-ФЗ).

Источник: Audit-it.ru
Дата публикации: 27 декабря 2019 г.

