

УДК 657. 1 (075.8)

*Т. В. Федорович*

## УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ ПОДХОД К ФОРМИРОВАНИЮ ОТЧЕТНОСТИ ПО СЕГМЕНТАМ

*Рассмотрены методологические основы формирования отчетности по операционным сегментам в составе консолидированной финансовой отчетности группы. Предложены методические рекомендации по формированию и представлению информации по сегментам в составе отчетности по МСФО в рамках конвергенции международных стандартов и положений по бухгалтерскому учету.*

**Ключевые слова:** консолидированная финансовая отчетность, внутренняя отчетность, операционный сегмент, отчетный сегмент.

Проблема предоставления объективной и исчерпывающей информации о результатах финансово-хозяйственной деятельности группы взаимосвязанных организаций как целостного субъекта экономических отношений в определенной мере решается посредством консолидированной финансовой отчетности. Следует отметить, что с вступлением в силу Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности», принятого Государственной думой 7 июля 2010 г. (Закон № 208-ФЗ) консолидированная финансовая отчетность российских организаций наконец-то получила официальный статус [1]. Согласно нормам этого закона под консолидированной финансовой отчетностью понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение и его изменения, а также результаты деятельности организации, организаций и (или) иностранных организаций – группы организаций, определяемой в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности – МСФО (ч. 1 ст. 1 Закона № 208-ФЗ).

Основной задачей введения консолидированной финансовой отчетности является привлечение дополнительных инвестиций в российскую экономику и придание финансовой отчетности,

составляемой на основе МСФО, международного статуса на мировых рынках капитала. По мнению законодателя, введение консолидированной финансовой отчетности должно привести к повышению ее качества и установлению прозрачности финансовой деятельности организаций.

Законом определены субъекты, на которых распространяется обязанность составлять и предоставлять консолидированную финансовую отчетность. К ним отнесены кредитные, страховые и другие организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг. В законе указано, если федеральными законами предусмотрено составление и (или) предоставление, и (или) публикация консолидированной финансовой отчетности (сводной бухгалтерской отчетности, сводной (консолидированной) отчетности и баланса), такая отчетность должна быть составлена в соответствии с данным законом (ч. 2 ст. 2 Закона № 208-ФЗ). Таким образом, положения закона распространяются также на организации, осуществляющие раскрытие информации о финансово-хозяйственной деятельности в соответствии с Федеральным законом от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» и Федеральным законом от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг», и иных субъектов, если раскрытие информации предусмотрено их учредительными документами. Такие организации представляют общественный интерес, их деятельность затрагивает широкий круг российских и зарубежных инвесторов и акционеров.

Согласно ч.1 ст. 3 Закона № 208-ФЗ консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО. На территории РФ применяются МСФО и Разъяснения МСФО, принимаемые Фондом Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности и признанные в порядке, установленном с учетом требований законодательства РФ Правительством РФ по согласованию с ЦБ РФ (ч. 3 ст. 3 Закона № 208-ФЗ).

Обобщая сказанное, отметим, что закон определяет методологическую основу составления консолидированной финансовой отчетности, но не вводит в действие сами международные стандарты финансовой отчетности и не затрагивает порядка ведения бухгалтерского учета и правил подготовки индивидуальной бухгалтерской отчетности юридических лиц, что напрямую связано с уровнем развития российской учетной практики. К характерным особенностям современного российского бухгалтерского учета следует отнести:

1) переход на Международные стандарты финансовой отчетности в ходе реформирования российской системы бухгалтерского учета и отчетности;

2) применение МСФО и общепринятых в США принципов бухгалтерского учета (ОПБУ США) для формирования консолидированной финансовой отчетности;

3) отсутствие правовых актов, регулирующих порядок признания МСФО, и официального перевода на русский язык текстов МСФО и ОПБУ США;

4) небольшой опыт у отечественных составителей консолидированной финансовой отчетности;

5) признание конвергенции МСФО и ОПБУ США со смещением акцентов в сторону принципов американских стандартов;

6) отсутствие документов методического уровня регулирования учета и отчетности в части формирования сегментной отчетности группы взаимосвязанных организаций.

В этой связи консолидированная финансовая отчетность, составленная по требованиям Закона № 208-ФЗ, должна стать одним из основных источников финансовой информации для принятия экономических решений инвесторами (акционерами) и иными внешними пользователями. Главная задача в области консолидированной финансовой отчетности заключается в обеспечении законодательно гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов. В то же время консолидация данных в отчетности группы не позволяет получить достоверную информацию о деятельности дочерних, зависимых обществ, совместных предприятий и других организаций, функционирующих в различных сферах предпринимательской деятельности – транспортной, промышленной, кредитной, страховой и др. – или осуществляющих свою деятельность в различных географических регионах. Разная степень предпринимательского риска, различные перспективы развития и уровень рентабельности таких организаций не могут быть объективно оценены на основе действующих правил формирования консолидированной отчетности. Поэтому возникает потребность в дополнительной информации об отдельных направлениях деятельности группы вертикально-интегрированных организаций с диверсифицированной деятельностью. Причем качество такой информации достигается путем ее сегментирования в разрезе продукции, услуг, производственных процессов, потребителей и др. со схожими экономическими характеристиками.

О востребованности информации по сегментам также свидетельствует нормотворчество в области регулирования процесса составления и предоставления отчетности по сегментам как со-

ставной части консолидированной финансовой отчетности или отдельной (индивидуальной) отчетности, если организация не является материнским обществом. Так, до недавнего времени основным международным стандартом, регулирующим формирование сегментной отчетности, являлся МСФО 14 «Сегментная отчетность» (IAS 14 Segment Reporting), введенный в действие с 01.07.1998 г. По сравнению с редакцией 1994 г. данная версия стандарта содержала ряд требований к раскрытию отдельных вопросов формирования данных по сегментам (например, порядок объединения незначительных сегментов), требование «симметрии» при включении статей в результаты и активы сегмента и необходимость деления информации на первичную и вторичную. В ходе гармонизации российской системы бухгалтерского учета с международными стандартами приказом Минфина России от 27.01.2000 г. № 11н утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000), явившееся, по сути, российским аналогом МСФО 14 [2].

Новый виток изменений в порядок формирования отчетности по сегментам внесла деятельность Совета по международным стандартам бухгалтерского учета (International Accounting Standards Board – IASB) и Совета по стандартам финансового учета США (Financial Accounting Standards Board – FASB) в ходе реализации краткосрочного проекта конвергенции МСФО и ОПБУ США. В результате сопоставления требований МСФО 14 и американского стандарта 131 «Раскрытие по сегментам предприятия и связанная информация» (FAS 131 Disclosures about Segments of Enterprise and Related Information) [3] был разработан новый стандарт – МСФО 8 «Операционные сегменты» (IFRS 8 Operation Segments) [4]. Исследование, проведенное IASB и FASB, показало, что положения FAS 131 позволяют предоставлять более полезную информацию по сравнению с аналогичным МСФО 14, в этой связи МСФО 8 полностью основан на требованиях американского стандарта, за исключением некоторых терминов и незначительных поправок (МСФО 8 был опубликован 30.11.2006 г.). Требования МСФО 8 применимы как к отдельной, так и к консолидированной финансовой отчетности. Однако если один комплект финансовой отчетности компании содержит консолидированную финансовую отчетность и ее отдельную финансовую отчетность, информация по сегментам должна предоставляться только в консолидированной финансовой отчетности. Компании Евросоюза, публично размещающие свои акции и формирующие консолидированную отчетность, применяют МСФО 8 «Операционные

сегменты» для отчетных периодов, начиная с 1 января 2009 г.

Сегментная отчетность группы взаимосвязанных организаций, сформированная по требованиям международных стандартов, раскрывается в примечаниях к консолидированной финансовой отчетности и основана на управленческом подходе: отчетные сегменты идентифицируются исходя из организационно-управленческой структуры и системы внутренней отчетности группы. МСФО 8 содержит требования по предоставлению в годовой и промежуточной финансовой отчетности информации об операционных сегментах, о раскрытии этой информации по продуктам и услугам, деятельности по географическим регионам, об основных покупателях. Согласно новым правилам в финансовой отчетности для внешних пользователей необходимо раскрывать информацию, которая используется группой для внутренних целей для принятия решений по распределению ресурсов между сегментами бизнеса и оценке результатов их деятельности. В этом заключается существенное отличие действующего стандарта от требований МСФО 14, который предусматривал раскрытие сегментированной информации, подготовленной на основе учетной политики компании для целей внешней отчетности, а не на основе системы внутреннего управленческого учета. Теперь информация, предоставляемая руководством в составе управленческой отчетности, будет отражаться и в финансовой отчетности, что приведет к появлению новых отчетных сегментов, изменению порядка раскрытия информации и как следствие – изменению определенных направлений учета.

Под операционным сегментом понимается подразделение компании, которое может получать доходы и нести расходы от операций как внутри компании, так и от операций с внешними контрагентами; результаты деятельности которого регулярно анализируются высшим органом оперативного руководства при принятии решений о наделении его ресурсами и оценке его деятельности; которое имеет обособленную финансовую информацию (пар. 5 МСФО 8). Примерами операционных сегментов могут служить дочерние, зависимые общества и другие организации, разделенные по видам продуктов и услуг либо осуществляющие операционную деятельность в разных географических регионах. Требования МСФО 8 (как и МСФО 14) базируются на «матричной» структуре компании и предписывают руководствоваться при определении сегментов основным принципом: компания обязана раскрывать информацию, которая даст возможность пользователям финансовой отчетности оценивать характер и финансовые по-

следствия разных видов хозяйственной деятельности компании и экономические условия, в которых она работает. Информация о деятельности операционных сегментов важна для пользователей финансовой отчетности при оценке деятельности группы в посткризисный период, и новый подход к ее раскрытию позволит не только увидеть результаты деятельности сегмента, но и проанализировать принимаемые решения и оценить качество управления.

Остановимся на основных изменениях, внесенных МСФО 8 в раскрытие информации в примечаниях к консолидированной отчетности группы.

Во-первых, введено новое понятие «**chief operating decision maker**» – главное должностное лицо, ответственное за принятие операционных решений. Компании необходимо определить, кому в рамках ее управленческой структуры отводится роль единоличного руководителя или это будет коллегиальный исполнительный орган (высший орган оперативного руководства), ответственный за принятие решений о распределении ресурсов по операционным сегментам, оценку результатов деятельности сегментов и другие решения, напрямую связанные с операционной деятельностью, поскольку количественные показатели этой деятельности в конечном итоге определяют состав показателей сегментной отчетности. Информация, используемая таким лицом (органом), должна быть раскрыта в примечаниях.

Во-вторых, упразднены первичные и вторичные форматы представления отчетной информации и обязательное выделение сегментов по виду производимой продукции или оказываемых услуг (хозяйственные) и по географическому принципу (географические). Используется единый тип сегментов, которые определяются посредством внутренней управленческой отчетности. При этом компания самостоятельно определяет виды сегментов, показатели которых подлежат раскрытию в примечаниях. Раскрываемая информация должна содержать факторы, определившие идентификацию сегментов, включая основу для определения сегментов (по видам продукции и услуг, по географическим областям, законодательному регулированию отдельных сфер хозяйственной деятельности, либо на основании комбинации ряда факторов, или объединении операционных сегментов друг с другом). Общая информация о сегментах также должна содержать перечень видов продукции или услуг, от которых каждый отчетный сегмент получает свои доходы. Для многих российских компаний, составляющих финансовую отчетность по МСФО, новые требования представления информации по сегментам

позволят привести в соответствие внутреннюю и внешнюю отчетность, что, в свою очередь, может снизить учетную работу, необходимую для поддержания двух различных систем отчетности внутри группы.

В-третьих, операционные сегменты начинают рассматриваться как отчетные, если показатели их выручки, финансовых результатов, активов превышают установленные пороговые значения. К числу отчетных также относятся сегменты, получающие большую часть выручки от операций с другими сегментами. Количество отчетных сегментов стандартом не устанавливается, однако его значение не должно препятствовать оценке финансовых результатов компании и пониманию характера экономической среды, в которой она функционирует.

В-четвертых, компания обязана предоставлять оценку прибыли или убытка и суммарных активов по каждому отчетному сегменту и включать в отчетность оценку сегментных обязательств, если они анализируются высшим органом оперативного руководства. Кроме того, если перечисленные ниже показатели включаются в расчет прибыли или убытка сегмента, выполняемый для высшего органа оперативного руководства, или иным образом ему регулярно сообщаются, они также должны быть раскрыты. Это выручка от внешних покупателей, межсегментная выручка, процентные доходы, процентные расходы, амортизация, существенные статьи доходов и расходов, доля в доходах ассоциированных и совместных компаний, учитываемая по методу долевого участия, выплаты (поступления) по налогу на прибыль, существенные неденежные статьи, отличные от амортизации.

В-пятых, раскрываемая информация должна основываться на данных, используемых руководством в текущей деятельности, то есть суммы для включения в данные сегментной отчетности должны совпадать с оценками, которые представляются для управленческих решений. В новых условиях общие суммы выручки, прибыли (убытка), активов и других показателей в основных формах консолидированной финансовой отчетности и примечаниях, содержащих отчетность по сегментам, могут отличаться, в связи с чем возникает необходимость их выверки. К примеру, если высший орган оперативного руководства при оценке результатов деятельности сегментов и распределении ресурсов анализирует информацию, подготавливаемую в соответствии с требованиями российских стандартов бухгалтерского учета, то в примечаниях по сегментам необходимо раскрывать показатели, рассчитанные по требованиям РСБУ. При этом необходимо пояснять способ рас-

чета и методы оценки этих показателей, а также раскрыть основные причины расхождения с данными, включенными в баланс и отчет о прибылях и убытках, составленные по МСФО. Если ранее в МСФО 14 содержались четкие определения выручки сегмента, расходов сегмента, результатов сегмента, активов и обязательств сегмента, то новый стандарт не содержит таких определений, но требует включения в раскрытие информации по сегментам методов оценки показателей прибыли (убытка), активов и обязательств сегмента. Важность и необходимость раскрытия такой информации обусловлены и тем, что теперь управленческая информация, содержащаяся в консолидированной финансовой отчетности, является составной частью внешней отчетности группы и подлежит аудиту.

Методика формирования отчетности по сегментам группы взаимосвязанных организаций разрабатывается составителями самостоятельно ввиду ее управленческого характера и отсутствия конкретных методических подходов в стандартах. Целью разработки такой методики является определение порядка формирования информации по сегментам, предоставляемой в составе отчетности по МСФО, что предполагает выделение этапов составления сегментной отчетности группы, разработку правил решения конкретных методических задач, определение и регламентацию процедур подготовки информации по операционным сегментам.

Процесс подготовки информации по сегментам, на наш взгляд, можно представить последовательностью решения основных задач, разделенных на 7 этапов.

*Этап 1. Анализ организационно-распорядительных документов (учетной политики для целей формирования сегментной отчетности), проверка их на соответствие требованиям стандартов и пересмотр, в случае необходимости.*

Главная задача данного этапа – пересмотр и совершенствование рабочих документов, формирующих учетную политику в методическом, организационном и техническом аспектах. В МСФО 8 (равно как и FAS 131) не включено понятие «учетная политика сегмента», однако стандарт содержит ряд требований к оценке сегментных показателей (прибыли или убытка сегментов, доходов и расходов, которые включены в расчет этой прибыли или убытка, активов сегмента). Согласно требованиям МСФО 8 показатели по отчетным сегментам должны раскрываться в оценке, в которой они предоставляются высшему органу оперативного руководства. Как правило, группа организаций в отношении отчетных сегментов использует учетную политику, на основе которой формирует-

ся консолидированная финансовая отчетность по МСФО.

*Этап 2. Формирование индивидуальной отчетности ДЗО.*

На данном этапе составления сегментной отчетности группы формируется исходная информация для составления консолидированной отчетности – индивидуальная отчетность каждого ДЗО группы. Она может формироваться как по правилам РСБУ, так и по МСФО (ОПБУ США) путем трансформации или путем ведения параллельного учета.

*Этап 3. Консолидация отчетных данных по международным стандартам.*

Состав конкретных задач подготовки консолидированной финансовой отчетности, в том числе подготовки информации по операционным сегментам, определяется действующим порядком сбора информации и формирования консолидированных данных по МСФО. При этом необходимо вести параллельный учет тех объектов, которые отражаются в отчетности по требованиям МСФО, существенно отличающимся от требований РСБУ.

*Этап 4. Выделение отчетных сегментов группы.*

На этом этапе решаются следующие задачи:

4.1. Выделение компонентов группы, соответствующих критериям операционного сегмента по МСФО 8.

4.2. Объединение нескольких операционных сегментов в один при соблюдении определенных условий. Два и более операционных сегмента могут быть объединены в один, если такое объединение соответствует основному принципу МСФО 8 или сегменты имеют схожие экономические характеристики, показывают схожие долгосрочные результаты деятельности и аналогичны по всем установленным критериям агрегирования (характер выпускаемой продукции и оказываемых услуг; характер производственного процесса; тип или класс покупателей выпускаемой данными сегментами продукции или оказываемых ими услуг; методы распространения продукции и оказания услуг; характер правовой среды функционирования – банковская сфера, страхование и др.).

4.3. Проверка на соответствие количественным пороговым значениям для признания сегментов отчетными. Информация об операционном сегменте подлежит раскрытию, если он соответствует любому из следующих критериев: выручка операционного сегмента (от внешних и межсегментных продаж) должна составлять 10% или более от выручки всех сегментов; прибыль или убыток операционного сегмента в абсолютном выражении должен составлять 10% или более от

максимального из двух значений – общей суммы отраженной в отчетности прибыли всех безубыточных сегментов или общей суммы отраженных в отчетности убытков всех убыточных сегментов; активы операционного сегмента должны составлять 10% или более активов всех операционных сегментов.

В отношении выделенных сегментов также проверяется выполнение еще одного количественного критерия: если общая величина выручки от продаж внешним покупателям операционных сегментов составляет менее 75% от консолидированной выручки, дополнительные операционные сегменты должны выделяться в качестве отчетных (даже если они не соответствуют пороговым значениям) до тех пор, пока выручка отчетных сегментов не будет соответствовать 75% консолидированной выручки. Информация о прочей деятельности и операционных сегментах, не признанных отчетными, должна быть объединена и раскрыта в разделе «Прочие».

4.4. Установление перечня отчетных сегментов. При соответствии операционных сегментов количественным пороговым значениям информация по ним подлежит отдельному раскрытию в отчетности. Операционные сегменты, не соответствующие ни одному из указанных 10% значений, также могут признаваться отчетными, если руководство считает, что информация о них может быть полезной для пользователей консолидированной финансовой отчетности.

Если высший орган оперативного руководства считает, что операционный сегмент, признанный отчетным в предшествующем периоде, сохраняет значимость своей информации при утрате соответствия количественным пороговым значениям, то такая информация должна раскрываться отдельно в отчетности отчетного периода. В случае признания операционного сегмента отчетным в отчетном периоде по количественным критериям, информация по такому сегменту за предшествующий период (раскрываемая в отчетности как сравнительная) должна быть переформирована для отдельного отражения нового отчетного сегмента, за исключением случаев, когда изменение в формате информации не осуществимо – либо информация недоступна, либо затраты на ее получение чрезмерны.

*Этап 5. Определение формата и содержания сегментной отчетности группы.*

Формат и содержание определяют степень информативности и уровень аналитических возможностей сегментной отчетности. Формат сегментной отчетности обусловлен методическим подходом к раскрытию информации и формой ее предоставления. МСФО 8 содержит требования

к раскрытию информации по сегментам, но не уточняет, где она должна раскрываться и в какой форме. Форма предоставления сегментной отчетности стандартом не регламентируется и может быть табличной, текстовой, графической. Вопросы разделения информации, предусмотренной учетной политикой, и прочей информации о сегментах, подлежащей раскрытию, в МСФО 8 также не урегулированы. К информации, раскрываемой на основе учетной политики, следует отнести:

- перечень отчетных сегментов;
- факторы, определяющие идентификацию отчетных сегментов;
- типы продукции и услуг, по которым каждый отчетный сегмент получает доход;
- источники дохода сегментов, не являющихся отчетными и объединенных в группу «Прочие»;
- основные методы бухгалтерского учета операций, осуществляемых между отчетными сегментами;
- основные методы оценки раскрываемых показателей отчетных сегментов.

Прочая информация о сегментах может содержать:

- характер всех различий (в учетных политиках и способах распределения общих расходов, необходимых для понимания информации по сегментам) между оценками прибыли (убытка) отчетных сегментов или прибыли (убытка) группы до расхода (дохода) по налогу на прибыль и прекращенной деятельности;
- характер различий (в учетных политиках и способах распределения общих активов, необходимых для понимания информации по сегментам) между оценками активов отчетных сегментов и активами группы;
- характер всех изменений в методах оценки, используемых для определения прибыли (убытка) отчетного сегмента, и воздействия изменений (при их наличии) на величину прибыли (убытка) сегмента в сравнении с предыдущими периодами;
- характер и последствия асимметричного распределения значений показателей между отчетными сегментами;
- обоснование решения о выделении сегмента в отчетный при его несоответствии количественным пороговым значениям;
- обоснование решения о сохранении статуса отчетного сегмента в текущем периоде (при несоответствии пороговым значениям), в случае отнесения этого сегмента к отчетным в предшествующем периоде, если руководство считает, что сегмент сохраняет свою значимость;
- отражение факта реформирования ранее

представленной информации в случае изменения состава отчетных сегментов, либо предоставления данных по новой и старой основе сегментации в отчетном периоде, когда был изменен состав сегментов при нецелесообразности реформирования информации по сегментам;

- информацию о согласовании совокупных показателей выручки, прибыли (убытка), активов и других существенных показателей отчетных сегментов с соответствующими показателями консолидированной финансовой отчетности;
- прочую информацию о сегментах, которую необходимо раскрывать, по мнению высшего органа оперативного руководства группы.

*Этап 6. Формирование и обобщение информации по отчетным сегментам.*

Задача организации документооборота и формирования массива исходной информации для консолидации отчетных данных может быть решена путем сбора и обработки внутригрупповой отчетности, разработанной для этой цели, либо путем формирования единой информационной базы (возможно и сочетание этих двух способов). Однако при любом подходе к формированию сегментной отчетности группы необходимо внедрение в практику элементов сегментного учета – системы аналитических признаков в разрезе отчетных сегментов. Аналитический учет в разрезе сегментов может быть организован на основе единого рабочего плана счетов организаций-участниц группы с введением дополнительных субсчетов, предназначенных для сбора и систематизации информации по каждому отчетному сегменту.

*Этап 7. Раскрытие информации по отчетным сегментам в консолидированной финансовой отчетности.*

Информация по сегментам раскрывается в разрезе следующих показателей:

- 1) выручка от внешних клиентов;
- 2) выручка от операций с другими операционными сегментами группы;
- 3) амортизация и обесценение;
- 4) существенные неденежные статьи, отличные от амортизации и обесценения;
- 5) процентный доход;
- 6) процентный расход;
- 7) доля в прибылях или убытках от инвестиций, учитываемых по методу участия;
- 8) существенные статьи доходов и расходов (в соответствии с п. 86 МСФО 1);
- 9) расход (доход) по налогу на прибыль (показатели с 1-го по 9-й подлежат раскрытию, если соответствующие им суммы включаются в расчет финансового результата сегментов, который анализируется высшим органом оперативного руководства или предоставляется ему);

10) прибыль (убыток);

11) активы;

12) инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия, учитываемые по методу участия;

13) совокупные расходы на приобретение долгосрочных активов, отличных от финансовых инструментов, отложенных налоговых активов, пенсионных активов и прав, возникающих из договоров страхования (12-й и 13-й показатели подлежат раскрытию, если соответствующие им суммы включаются в расчет активов сегментов, который анализируется высшим органом оперативного руководства или предоставляется ему);

14) общая величина обязательств (раскрывается, если эта информация предоставляется высшему органу оперативного руководства).

Отражение результатов согласования показателей отчетных сегментов с консолидированными показателями группы обеспечивается представлением в отчетности:

- показателей группы «Прочие», путем объединения информации о сегментах, не выделенных в отчетные;

- итоговых показателей по отчетным сегментам и прочих показателей;

- показателей, которые относятся к группе в целом и не могут быть обоснованно распределены по отчетным сегментам для получения в сумме с сегментными показателями консолидированных данных;

- показателей по операциям с другими сегментами группы, исключенных из совокупных показателей по отчетным сегментам для получения консолидированных данных;

- корректировок, обеспечивающих сопоставимость данных при различных оценках сегментных и консолидированных показателей;

- консолидированных показателей, полученных в результате исключения межсегментных оборотов из итоговых показателей по отчетным сегментам и из показателей группы «Прочие» и включения нераспределенных показателей.

Как правило, в российских корпоративных образованиях, подготавливающих консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО, руководство оценивает результаты деятельности сегментов на основе показателей выручки от продаж, валовой прибыли, операционной прибыли и прибыли до доли миноритарных акционеров. Однако включение в сегментную отчетность показателей, на основе которых высший орган оперативного руководства, ответственный за принятие операционных решений, оценивает результаты деятельности сегментов и указаний на причины нераскрытия тех или иных показателей

по отчетным сегментам, делает консолидированную отчетность группы более понятной и прозрачной для внешних пользователей.

Кроме информации в разрезе отчетных сегментов, МСФО 8 требует раскрытия информации обо всей группе организаций, в случае, если такая информация не была раскрыта как часть информации по отчетным сегментам. К такой информации относится:

- информация о продуктах и услугах: выручка от внешних покупателей в разрезе продуктов и услуг или групп схожих продуктов и услуг. Показатели выручки должны основываться на информации, используемой для подготовки консолидированной финансовой отчетности. Если предоставление такой информации практически неосуществимо, этот факт должен быть раскрыт;

- информация о географических регионах: выручка от продаж внешним покупателям, полученная в стране места нахождения группы и во всех зарубежных странах, в которых группа получает доходы; долгосрочные активы, отличные от финансовых инструментов, долгосрочных обязательств финансового характера, ипотеки и других прав обслуживания; отложенные расходы на приобретение страховых полисов; отложенные налоговые активы, расположенные в стране места нахождения группы и во всех зарубежных странах, где группа имеет активы. При существенности выручки от продаж внешним покупателям, полученной в конкретной зарубежной стране, этот показатель должен раскрываться отдельно. Подлежат раскрытию и принципы распределения между отдельными странами выручки от продаж внешним покупателям. Требование существенности также распространяется на активы группы. Если предоставление информации по географическим регионам практически неосуществимо, этот факт должен быть раскрыт;

- информация об основных клиентах, раскрывающая степень зависимости от них: перечень внешних клиентов, выручка от продаж каждому из которых составляет 10 и более процентов всей выручки группы; величина выручки от продаж каждому такому клиенту; сегмент или сегменты, к которым данная выручка отнесена в отчетности.

Таким образом, управленческий подход, заложенный в основу МСФО 8, ставит во главу угла внутреннюю отчетность группы взаимосвязанных организаций и при наличии обоснованной методики подготовки информации по отчетным сегментам позволяет сформировать сегментную отчетность, отвечающую экономическим интересам внешних пользователей и целям руководства группы.

В рамках деятельности по созданию оптималь-

ной национальной модели финансового учета, отражающей международные процессы, Минфин России приказом от 08.11.2010 г. № 143н утвердил обновленный российский стандарт, регламентирующий составление сегментной отчетности – Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010), требования которого распространяются на бухгалтерскую отчетность с 2011 г. Цель введения данного Положения – обеспечение заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности организации информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятельности организации, ее хозяйственную структуру, распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности (п.4 ПБУ 12/2010). Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» устанавливает правила формирования и представления сведений по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ. В соответствии с п. 2 ПБУ 12/2010 информацию по сегментам обязаны раскрывать и организации-эмитенты публично размещаемых ценных бумаг. Иные организации применяют новое ПБУ в случае принятия ими соответствующего решения. Информация по сегментам раскрывается в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Следует отметить, что в отличие от ПБУ 12/2000, которое содержало требования по раскрытию информации по сегментам организациями при составлении сводной бухгалтерской отчетности при наличии у них дочерних и зависимых обществ (п.1.ст.1), новое положение требует представления информации по сегментам организациями в индивидуальной бухгалтерской отчетности. Такой подход отвечает концепции построения системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и правил формирования бухгалтерской и финансовой отчетности: раскрытие информации по сегментам в консолидированной финансовой отчетности (сводной бухгалтерской отчетности, сводной (консолидированной) отчетности и балансе) регламентировано Законом № 208-ФЗ и соответственно, МСФО 8.

Выделение сегментов по требованиям ПБУ 12/2010 заключается в обособлении информации о части деятельности организации. Это может быть деятельность: а) способная приносить экономические выгоды (доход) и предполагающая соответствующие расходы; б) по которой могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от других частей организации; в) результаты которой систематически анализируют лица, уполномоченные оценивать их и принимать решения по распределению ресурсов внутри орга-

низации. Сегменты выделяются в зависимости от управленческой и организационной структуры, а также системы внутренней отчетности. За основу могут быть приняты структурные подразделения организации, географические регионы, в которых осуществляется деятельность, производимая продукция, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги, их основные покупатели (заказчики). Сегменты признаются отчетными при соблюдении установленных ПБУ количественных условий для показателей выручки, прибыли (убытка), активов, которые соответствуют количественным пороговым значениям для признания сегментов отчетными МСФО 8.

В отчетности организации раскрывают по сегментам общую информацию, показатели отчетных сегментов, способы оценки показателей отчетных сегментов, факты сопоставления совокупных показателей отчетных сегментов с величиной соответствующих статей бухгалтерского баланса или отчета о прибылях и убытках. Причем правила раскрытия сегментированной информации аналогичны требованиям к раскрытию и представлению информации по сегментам, установленным МСФО 8. Так, ПБУ 12/2010 содержит требование обязательного раскрытия по каждому отчетному сегменту показателей финансового результата (прибыли или убытка) и общей величины активов. Другие показатели: общая величина обязательств, выручка от продаж покупателям, подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами, проценты (дивиденды) к получению, проценты к уплате, величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, иные существенные доходы и расходы – раскрываются в отчетности по сегментам в случае их представления полномочным лицам организации на систематической основе, независимо от их включения в расчет финансового результата отчетного сегмента. Показатели отчетного сегмента, подлежащие раскрытию, приводятся в оценке, в которой они представляются полномочным лицам организации для принятия решений.

В заключение следует отметить, что новый российский стандарт, регламентирующий раскрытие информации по сегментам в бухгалтерской отчетности, построен на единых методологических основах с МСФО 8 и FAS 131 и базируется на управленческом подходе. Вместе с тем идентификация операционных сегментов в соответствии с организационно-управленческой структурой и внутренней управленческой отчетностью, использование оценок для формирования управленческой отчетности может привести к несопоставимости отчетности по сегментам организаций одной отраслевой принадлежности и несопоставимости

данных по сегментам и совокупных данных организации, сформированных на основе учетной политики, разработанной в соответствии с нормативной базой РСБУ. Это обусловлено в первую очередь тем, что выделение сегментов полностью подчинено управленческим целям. Кроме того, зависимость большей части показателей сегментов от их предоставления (непредоставления) полномочным лицам организации, ответственным за управленческие решения, на наш взгляд, негативно скажется на информативности отчетности, создаст условия для манипулирования составом информации по сегментам и, как результат, повлияет на качество отчетной информации. Однако нивелировать негативные последствия управленческого подхода к представлению информации по сегментам возможно посредством проработанной методики подготовки информации по сегментам, которая позволит сформировать сегментную отчетность, отвечающую требованиям руководства организаций и внешних пользователей, в первую очередь инвесторов.

### Литература

1. *О консолидированной финансовой отчетности*: Федер. закон Рос. Федерации от 7 июля 2010 г. № 208-ФЗ.
2. Федорович Т. В. Моделирование показателей сегментной отчетности корпорации // Экономика железных дорог. – 2006. – № 10. – С. 40-49.
3. *Disclosures about Segments of an Enterprise and Information: Statement of Financial Accounting Standards*. 1997. June, No. 131. URL: <http://www.fasb.org/st/#fas131>.
4. *International Accounting Standards: Commission Regulation (EC). No. 1126/2008. 3 Nov. 2008/ Adopting Certain International Accounting Standards in Accordance with Regulation (EC). No.1606/2002 of the European Parliament Union. 2008. 29 Nov. L 320/1*. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:EN:PDF>