

РАЗВИТИЕ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ СЕГМЕНТАРНОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ И НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТАХ

Учитывая, что детализированная информация о различных сегментах организации позволяет пользователям принимать более обоснованные экономические решения, профессиональные бухгалтерские организации многих стран разработали учетные стандарты и нормативные документы, определяющие концептуальную основу раскрытия такой информации. На основе этих регулирующих документов можно рассмотреть развитие правил и стандартов представления сегментной отчетности в различных организациях и странах

В конце XX в. для экономик многих стран стало характерно существенное углубление диверсификации производства: стали появляться новые товары, рынки и отрасли. Этому способствовал как внут-

ренний рост компаний, их расширение, так и рост числа слияний и поглощений на национальном и международном уровнях. Диверсификация предпринимательской деятельности выявила проблемы корпоративного учета и отчетности; наиболее остро они стали для крупных конгломератов, образовавшихся в результате слияний или поглощений многих невязанных производств. При этом консолидированная отчетность о результатах финансово-хозяйственной деятельности, как правило, не давала представления о деятельности фирмы по какому-нибудь виду деятельности или в каком-либо географическом регионе. Любое укрупнение информации в консолидированных отчетах вело к потере информации для инвесторов и кредиторов. Основные показате-

ли деятельности организации могли очень существенно различаться по отраслям и географическим регионам. Поэтому заинтересованные внешние пользователи: банки, финансовые аналитики, инвесторы, кредиторы — стали запрашивать дополнительную финансовую информацию для упрощения анализа таких все более усложняющихся организаций. Предполагалось, что информация по различным отраслям и географическим регионам будет в большей степени обладать экономической релевантностью; пользователи смогут более обоснованно оценивать деятельность компании, перспективы на будущее. В результате такая информация поможет им принимать лучшие решения относительно инвестирования и кредитования.

Придя к выводу, что точная информация о сегментах деятельности организации сможет повлиять на управленческие решения, профессиональные бухгалтерские организации многих стран стали разрабатывать учетные стандарты и нормативные документы, определяющие основу раскрытия такой информации. На материалах национальных стандартов Великобритании, Франции, США, Новой Зеландии, Канады, Австралии, России проанализируем развитие представления сегментной отчетности.

Первой организацией, потребовавшей раскрытия информации по сегментам от международных компаний, стала Лондонская фондовая биржа в 1965 г. Для немеждународных компаний в «Законо о компаниях» 1967 г. предусматривалось требование по раскрытию информации о прибыльности отдельных операций, но позже это требование сочли неуместным.

В 1975 г. концепция раскрытия информации по сегментам получила свое продолжение в «Отчете о корпорациях», а в 1977 г. получила поддержку в правительственном черновом проекте (*the Government Green Paper*). Признавая принципы Организации экономического сотрудничества и развития и положения проекта Четвертой директивы ЕС, были предложены правила отраслевой сегмен-

тации, территориального анализа и критерии значимости. В дальнейшем, после принятия Четвертой директивы ЕС и «Закона о компаниях» в 1981 г. были опубликованы требования по раскрытию необходимой информации.

Принятию стандарта SSAP 25 «Представление сегментной отчетности» (*Segmental Reporting*) в июле 1990 г. предшествовали два проекта в 1988 и 1989 гг. В SSAP 25 был принят 10% критерий значимости и устанавливался минимальный объем информации, подлежащей публикации.

Вопросами предоставления информации по сегментам и направлениями своей производственной деятельности (*line of business, LOB*) Соединенные Штаты Америки были озадачены уже в середине 1960-х гг. Но первые требования к предоставлению отчетности по направлениям деятельности были сформулированы только в 1969, 1970 и 1974 гг. В 1974 г. Федеральная комиссия по торговле потребовала от крупных промышленных компаний составления отчетности о своей структуре. В 1976 г. был опубликован первый стандарт, регламентирующий предоставление информации по четырем сегментам: промышленное производство, зарубежная деятельность, экспорт и основные клиенты — Положение 14 (*FAS 14*) Представление финансовой отчетности по сегментам коммерческого предприятия (*Financial Reporting for Segments of a Business (Issue Date 12/76)*). Положение касалось всех компаний, независимо от масштабов их деятельности.

Организации впервые должны были самостоятельно определить цели представления отчетности, сегменты, в которых образуются доходы, прибыли или убытки, или активы, приносящие не менее 10% консолидированных доходов, прибыли или убытка, или активов, поддающихся выделению сегментов фирмы. Кроме того, сумма доходов всех выделенных в отчетности сегментов (за вычетом выручки от торговли между сегментами) должна была составлять не менее 75% консолидированных доходов от реализа-

ции продукции независимым потребителям по всем отраслевым сегментам. По выделенным отраслевым сегментам начали представлять информацию о доходах, прибыли или убытке идентифицируемых активов. Раскрытие должно было происходить в одной из трех форм: а) в самой финансовой отчетности; б) целиком в подстрочных примечаниях; в) в отдельном приложении.

Критерий 10% значимости относился и к раскрытию сведений о продажах основным потребителям, то же правило существенности применялось и к зарубежным операциям, и к экспорту.

В результате развития рыночных отношений стандарт претерпевал изменения, полностью пересматривался и отменялся. В ноябре 1977 г. был опубликован FAS 18 «Финансовая отчетность по сегментам коммерческого предприятия: промежуточные финансовые отчеты» (*Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise (Issue Date 11/77)*), в декабре 1978 г. — FAS 24 «Отчетность по сегментам в финансовой отчетности, представленной в отчетности другого предприятия» (*Reporting Segment Information in Financial Statements That Are Presented in Another Enterprise's Financial Report (Issue Date 12/78)*), в июне 1997 г. — FAS 131 «Раскрытие информации о сегментах бизнеса и связанной информации» (*Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information (Issue Date 6/97)*), действующий и по настоящий день.

FAS 131 применяется коммерческими организациями открытого типа. Предприятие считается предприятием открытого типа, если оно имеет хотя бы один или несколько из перечисленных ниже признаков: предприятие выпустило долговые или долевые ценные бумаги, торгуя по которым ведется на открытом рынке; предприятие должно предоставлять финансовую отчетность в Комиссию по ценным бумагам и биржам; предприятие предоставляет финансовую отчетность с целью выпуска ценных бумаг на открытом рынке. В отличие от первого

стандарта, который требовал раскрытия информации по четырем сегментам: промышленное производство, зарубежная деятельность, экспорт и основные клиенты, FAS 131 требует раскрытия информации о сегментах экономической деятельности, которыми признаются составляющие бизнеса компании, несущие расходы и приносящие доходы. Требование 10% порога сохранилось и в стандарте FAS 131. Что касается формы предоставления информации, то она должна быть в той форме, что и предоставляющаяся главному лицу организации, при этом общие суммы, раскрываемые в отчете по сегментам, должны быть равны суммам общей финансовой отчетности.

После США в 1976 г. Организация экономического сотрудничества и развития издала Кодекс многонациональных компаний (*Code of Conduct for Multinational Companies*), содержащий руководство по представлению сегментной отчетности для многонациональных компаний. Рекомендовалось сообщать об объемах реализации в разрезе видов деятельности и географических районах, капитальных вложениях в разбивке по территориям и, по возможности, по направлениям деятельности; средней численности занятых в каждом регионе.

В 1979 г. в Канаде Совет по стандартам финансовой отчетности Канады, разработал национальный стандарт «Сегментная информация» (*Segmental Information*), который практически полностью повторяет стандарты FAS. Согласно национальному стандарту Канады, организации должны раскрывать сведения по направлениям деятельности и географическим областям. Критерии значимости отчетных сегментов — аналогичны критериям, озвученным в FAS.

В августе 1981 г. Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета был представлен стандарт МСФО 14 «Представление финансовой информации по сегментам» (*Reporting Financial Information by Segment*), в 1997 г. вышла новая редакция МСФО 14 «Сегментная отчетность». В МСФО 14 так же подробно,

как и в FAS 131, обосновывалась необходимости раскрытия сведений по сегментам. В отличие от FAS 131, требовалось раскрывать информацию только по отраслям и географическим регионам. Он также предоставляет руководству организации большую свободу при определении значимости отраслевых и географических сегментов. Кроме того, указанный стандарт применяется только к предприятиям, ценные бумаги которых свободно обращаются на рынке, и к прочим экономически значимым хозяйствующим субъектам [9].

В 1982 г. вышли Предложения Организации Объединенных Наций «Международный стандарт учета и отчетности транснациональных корпораций» (*International Standard of Accounting and Reporting for Transnational Corporations*), сходные с нормами Организации экономического сотрудничества и развития. Основное внимание в них уделялось объемам реализации по направлениям деятельности и географическим районам, учетной политике в области трансфертов, прибыли от хозяйственной деятельности, активам, новым капиталовложениям, занятости и исключительным рискам, связанным с осуществлением операций за рубежом. В порядке предосторожности не требовалось раскрытия информации, которое могло бы нанести вред конкурентной позиции компании.

Австралия пользуется двумя учетными стандартами AAS 16 «Представление финансовой отчетности по сегментам» (*Financial Reporting by Segments*), изданный AARF в 1984 г., и ASRB 1005 (ныне AASB 1005) «Представление финансовой отчетности по сегментам» (*Financial Reporting by Segments*), выпущенный ASRB в 1985 г., регулирующими раскрытие в отчетности сегментной информации.

Оба стандарта практически повторяют положения МСФО 14. Сегментирование производится по отраслевому и географическому признакам. Для определения значимости сегментов используется критерий 10%. Подлежит раскрытию информация о доходах по сегментам; результатах деятельности по сегментам; ба-

лансовой стоимости активов каждого сегмента; основах межсегментного ценообразования. Стандарты (как и МСФО 14) предусматривают общее описание продукции и услуг, от реализации которых получается выручка, если организация действует в рамках одной области.

Между AAS 16 и AASB 1005 существует одно различие: AAS 16 применяется ко всем компаниям, а ASRB 1005 — ко всем «релевантным компаниям» (релевантными называются компании, включенные в биржевой листинг или являющиеся филиалами иностранных компаний, котирующихся на бирже).

В июле 1989 г. Новая Зеландия сочла для себя возможным разработку и публикацию национального SAAP 23. Цель этого стандарта — отображение взаимоотношений головной и дочерних компаний. Стандарт регулирует раскрытие сведений о результатах различных операций хозяйствующего субъекта. Следуя МСФО и адаптируя их к национальным условиям, SAAP 23 устанавливает основные принципы определения сегментов и подлежащих раскрытию данных.

SAAP 23, как и его зарубежные аналоги, требует выделения сегментов по отраслевому и географическому признакам. Требования относительно подлежащей раскрытию информации сходны с австралийскими, с той разницей, что вводится еще один пункт — сверхнормативные статьи.

Стандарт требует от компаний раскрытия информации о доходах каждого отраслевого и географического сегментов. Как и МСФО 14, он устанавливает «значимость» любого сегмента 10%. Отсутствует требование по раскрытию сведений об экспортной выручке и основных клиентах.

В ноябре 2006 г. Правление Комитета по МСФО опубликовало МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (*Operating Segments*). Он был принят в рамках краткосрочной программы сближения (конвергенции) МСФО и US GAAP и практически идентичен стандарту финансовой отчетности SFAS 131 «Раскрытие инфор-

мации о сегментах бизнеса и связанной информации» (*Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information*). Стандарт заменяет МСФО (IAS) 14 «Отчетность по сегментам» (*Segment Reporting*) и должен применяться для отчетных периодов, начинающихся с 1 января 2009 г. Старый стандарт продолжает действовать до вступления в действие МСФО (IFRS) 8 [11].

Новый стандарт распространяется на большее количество компаний, чем предыдущий. В сферу действия МСФО (IAS) 14 включены компании, чьи доле-вые или долговые инструменты обраща-ются на открытом рынке, а также компа-нии, которые готовятся к выпуску таких инструментов для обращения на рынке. МСФО (IFRS) 8 распространяет свое дей-ствие и на компании, которые только ре-гистрируют выпуск инструментов в регу-лирующих органах. Ключевым отличием МСФО (IFRS) 8 является ориентация на раскрытие информации об операционных сегментах с использованием так называе-мого управленческого подхода. Это озна-чает, что теперь операционные сегменты должны определяться так, как они уста-новлены менеджментом компании для принятия решений о распределении ре-сурсов и оценки результатов деятельно-сти компонентов бизнеса.

Операционный сегмент — это под-разделение компании [8]:

- которое может получать доходы и нести расходы от операций как внутри компании, так и с внешними контрагентами;
- результаты работы которого регу-лярно анализируются высшим органом оперативного руководства при принятии решений о наделении его ресурсами и оценке его деятельности;
- которое имеет обособленную фи-нансовую информацию (пар. 5 МСФО (IFRS) 8).

Деятельность, которая еще только начинается (*start-up operations*) и не при-носит доходов, также может быть опера-ционным сегментом.

В соответствии с МСФО (IFRS) 8 предприятие раскрывает информацию по

каждому операционному сегменту, вы-ручка, прибыль (убыток) или активы ко-торого превышают установленные поро-говые значения, в том числе по сегмен-там, большая часть выручки которых по-лучена от операций внутри группы ком-паний, представляющих консолидиро-ванную финансовую отчетность. Такие сегменты называются отчетными (*reportable segments*).

Информация о работе операционных сегментов важна для пользователей отчет-ности при оценке работы компании, и но-вый подход к ее раскрытию позволит им не только увидеть результат деятельности сегмента, но и понять, каким образом принимаются решения, а значит, оценить качество управления. С одной стороны, управленческий подход может вызывать отторжение у руководства компании и восприниматься как посягательство на важную информацию, коммерческую тай-ну, ноу-хау ведения бизнеса. С другой сто-роны, он является несомненным плюсом нового стандарта. У компании появляется возможность лучше объяснить пользова-телям отчетности результаты деятельно-сти: она больше не обязана выделять сег-менты по географическому признаку и ти-пу производимой продукции и может рас-крывать ту информацию, которая действи-тельно имеет значение для оценки эффек-тивности ее работы. Теперь есть возмож-ность показать данные, имеющие большое значение с точки зрения руководства, и объяснить внешнему пользователю логику принятия бизнес решений.

В России законодательное обеспе-чение сегментарного учета и формирова-ния отчетности неразрывно связано с за-конодательным обеспечением всего бух-галтерского учета.

На настоящий момент основным документом, регламентирующим предос-тавление внешней отчетности по сегмен-там, является Положение по бухгалтер-скому учету (ПБУ) «Информация по сег-ментам» 12/2000.

ПБУ является несколько облегчен-ной копией МСФО 14 «Сегментарная от-четность». В нем содержатся только тре-

бования к составлению сегментарной отчетности, но при этом отсутствуют какие-либо методические разработки по форме и содержанию самого отчета. Нет в ПБУ 12/2000 разъяснений о способах раскрытия информации по сегментам, о принципах сегментирования.

Из текста Положения можно сделать вывод, что оно необходимо для раскрытия информации «о работе технологически обособленных производств, а также о влиянии дислокации подразделений организации или географии рынков сбыта на ее финансовое положение». ПБУ 12/2000 применяется коммерческими организациями (кроме кредитных) «при составлении сводной бухгалтерской отчетности в случае наличия у нее дочерних и зависимых обществ, а также если на нее учредительными документами объединений юридических лиц (ассоциаций, союзов и др.), созданных на добровольных началах, возложено составление сводной бухгалтерской отчетности» [1].

Число стандартов и нормативных документов, касающихся раскрытия сегментарной информации, растет как на национальном, так и на международном уровне. Это является отражением тенденций развития бизнеса, особенно распространения многонациональных корпораций.

Опыт многих стран показывает, что организации неохотно идут на предоставление сегментарной информации и в большинстве случаев ограничиваются раскрытием и опубликованием основных сведений, таких как выручка от реализации, прибыль, активы, новые капиталовложения и т.д. Но вступление в силу МСФО (IFRS) 8, на наш взгляд, откроет новые возможности для развития сегментарного учета и раскрытия информации по сегментам.

Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000. Утверждено приказом Минфина РФ от 27 января 2000 г. № 11н. // Справочно-правовая система «Консультант плюс». 11.03.2009.

2. Вахрушина М.А. Значение, условия и принципы составления внутренней (сегментарной) отчетности II / Современный бухучет. — 2000. — № 3. — С. 4–14.

3. Густяков И.М. Раскрытие в международной финансовой отчетности информации по сегментам деятельности предприятия // Финансовые и бухгалтерские консультации. — 10.07.2002. — http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/compare_rus2/015.asp

4. Дебелл Т., Pricewaterhouse Coopers. МСФО 8 «Операционные сегменты»: основные характеристики и значение для финансовой отчетности // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. — 2007. — № 5.

5. Коляго М.Д. Сегментарная отчетность в системе управления предприятием: Дисс. ... канд. экон. наук. — М., 1997. — 169 с.

6. О новом международном стандарте IFRS 8 «Operating Segment» // <http://www.bmccenter.ru/Dok/BMC3-reifrs08.html>

7. Соколов А.А. Учет по сегментам деятельности коммерческой организации: формирование и анализ. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 288 с.

8. Узорникова Анна. Сложности применения МСФО (IFRS) 8 // <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=003740>.

9. International accounting standart IAS 14 «Segment reporting».

10. International financial reporting standart IFRS 8 «Operating Segments».

11. Operation Segments / Special Edition. — 2006, December // <http://www.isaplus.com/0612ifrs8.pdf>

12. The Forth European Community Company Law Directive. — Brussels: EC, 1978.

13. United Nations. Intergovernment Working Group of Experts on Intrnational Standarts of Accountong and Reporting. Conclusions on Accounting and Reporting by Transnational Corporations. United Unions Document № ST/CTC/92. — NY: United Stations, 1988. — P. 15–20.