

М.В. Салькова, Т. В. Федорова

**МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ ПО СЕГМЕНТАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

*В публикации рассматриваются особенности формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности по сегментам деятельности предприятия. Такая отчетность позволяет оценить хозяйственную структуру организации, специфику деятельности предприятия, а также распределение финансовых показателей по отдельным направлениям хозяйственной деятельности. Анализируя современное российское законодательство, можно сделать вывод, что отечественные стандарты в данной сфере ориентированы на глобальную модернизацию в соответствии с МСФО.*

*Ключевые слова: Информация по сегментам, сегментная отчетность, операционные сегменты.*

UDC 657.6

M.V. Salkova, T. V. Fedorova

**METHODICAL ASPECTS OF ACCOUNTING (FINANCIAL) REPORTING ON THE ORGANIZATION'S ACTIVITY SEGMENTS**

*Features of accounting (financial) reporting formation on the segments of enterprise activity are considered. Such reporting allows estimating organization economic structure, specificity of enterprise activity, and distribution of financial indicators in separate directions of economic activities. Analyzing modern Russian legislation, it is possible to come to the conclusion, that domestic standards in the given sphere are focused on global modernization according to ISFR.*

*Keywords: information on segments, segment reporting, operational segments.*

Приказом Минфина Российской Федерации от 08.11.2010 № 143н вступило в действие новое Положение по бухгалтерскому учету 12/2010 «Информация по сегментам», вместо старого Положения по бухгалтерскому учету, утвержденного Приказом Минфина РФ от 27.01.2000 № 11н, что обусловлено новыми требованиями МСФО к подготовке отчетности организациями. МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» соответствует Положению по бухгалтерскому учету 12/2010 «Информация по сегментам».

Изменение российского стандарта связано с применением стандартов МСФО, правоприменители нового ПБУ составлены аналогично МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты». Необходимость принятия нового Положения по бухгалтерскому учету обусловлено глобальностью перехода российских стандартов по бухгалтерскому учету в соответствие с МСФО.

Эмитенты публично размещаемых ценных бумаг (организации) обязаны применять Положение по бухгалтерскому учету 12/2010 «Информация по сегментам». Данные организации в пояснениях к бухгалтерской отчетности раскрывают информацию по сегментам. Такое положение имеют право применять и другие организации, которые приняли решение о раскрытии этой информации.

Обеспечение заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности осуществляется через раскрытие информации по сегментам с необходимыми данными. Эта информация позволяет оценить хозяйственную структуру организации, специфику деятельности предприятия, а также распределение финансовых показателей по отдельным направлениям хозяйственной деятельности. Важным здесь является то, что раскрытие данных происходит по результатам внутренней, а не бухгалтерской отчетности организации.

Сегменты обособляются путем выделения информации о части хозяйственной деятельности предприятия. Выделение происходит на основе сегментов, которыми могут являться основные покупатели (заказчики) продукции (товаров, работ, услуг), сама производимая продукция (закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги), географические регионы, в которых предприятие само или через структурные подразделения осуществляет свою деятельность. Исходя из своей организационной и управленческой структуры, организация выделяет перечень отчетных сегментов. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 12/2010, сегмент считается отчетным, если он отвечает требованиям этого положения. Итоговая информация по сегментам содержится в пояснительной записке. Кроме того, в этой записке раскрывается финансовый результат (прибыль или убыток) за отчетный период, общая величина активов и обязательства на отчетную дату.

Таким образом, Положение по бухгалтерскому учету 12/2010 указывает, что информацию по сегментам в пояснительных записках к бухгалтерской отчетности должны раскрывать коммерческие компании (кроме кредитных) — эмитенты публично размещаемых ценных бумаг. В отличие от нового законодательства, действовавшее ранее Положение по бухгалтерскому учету 12/2000 применялось в случае, если на организацию учредительными документами объединений юридических лиц (ассоциаций, союзов и др.), созданных на добровольных

началах, возложено составление сводной бухгалтерской отчетности, а также коммерческими организациями (за исключением кредитных) при составлении сводной бухгалтерской отчетности при условии наличия у них дочерних и зависимых обществ.

В рассматриваемом Положении по бухгалтерскому учету не дается разъяснение термину «эмитенты публично размещаемых ценных бумаг». Отсутствуют комментарии и в других нормативных документах.

В связи с тем, что МСФО принято к применению в качестве стандартов учета с 1 января 2012 г. Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н, остается непонятным, с какого момента организация может считаться эмитентом в целях применения Положения по бухгалтерскому учету 12/2010. Наиболее верным представляется мнение, что ответ содержится в МСФО (IFRS) 8. В соответствии с этим документом, эмитентом будет являться организация, у которой долевые или долговые инструменты обращаются на открытом рынке (т.е. внебиржевом рынке, зарубежной фондовой бирже, включая региональные и местные рынки), или же которая подала свою финансовую отчетность в комиссию по ценным бумагам с целью выпуска инструментов любого класса в обращение на открытом рынке, или которая находится в процессе вышеуказанной подачи отчетности.

Таким образом, предприятие обязано применять Положение по бухгалтерскому учету, если оно приняло решение о выпуске своих ценных бумаг для обращения на открытом рынке. При этом не является принципиально важным, сдает ли оно сводную отчетность и является ли оно субъектом малого предпринимательства.

Всем иным организациям - не эмитентам, в соответствии с пунктом 2 Положения по бухгалтерской отчетности 12/2010 предоставлено право выбора. Кроме того, организация должна применять Положения по бухгалтерской отчетности 12/2010 в случае принятия решение о раскрытии информации по сегментам в отчетности, что должно быть отражено в приказе об учетной политике.

Важно отметить, что информацию по сегментам необходимо предоставлять всем заинтересованным пользователям. Однако, в соответствии с пунктом 3 Положения по бухгалтерскому учету 12/2010, такую информацию не целесообразно предоставлять структурам, принимающим отчетность «для иных специальных целей», например, органам статистики и банкам, налоговым органам.

Как указывается в Положении по бухгалтерскому учету 12/2000, одновременно можно выделять географические и операционные сегменты. Географические — часть деятельности по производству товаров, работ, услуг в определенном географическом регионе. Операционные сегменты — это часть деятельности по производству определенного товара, работы, услуги или же однородных групп таких товаров, работ или услуг. Стоит отметить, что в случае выбора организацией в качестве отчетных одновременно и географические, и операционные сегменты, чаще всего информация по операционным сегментам признается первичной, а по географическим — вторичной.

Основная цель раскрытия информации по сегментам в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности состоит в помощи пользователям составить полное представление об организации путем предоставления дополнительных данных о производстве различных видов товаров (работ, услуг). Они являются предметом деятельности организации в различных географических регионах, в которых организация ведет свою финансово-хозяйственную деятельность. Эта информация позволяет принимать более взвешенные и обоснованные решения, заинтересованному пользователю.

Внешние и внутренние пользователи заинтересованы в информации по сегментам, например, инвесторы, акционеры, поставщики, кредиторы, работники предприятия и другие. В таком случае растет уровень требований, которые предъявляют к ведению учета, составлению отчетности и формам представления такой отчетности. Требования по определению состава финансовой отчетности, которая дает ответы на запросы приоритетных групп пользователей информации. В бухгалтерском (финансовом) отчете руководство организации способно скрыть результаты убыточных направлений деятельности за счет более прибыльных. В этом случае нужно учитывать интересы инвесторов, акционеров организации, осуществляющих свою деятельность по различным направлениям и в различных географических районах. Данная деятельность неоднородна, и достоверную информацию можно получить только посредством сегментарной отчетности. Особую важность приобретает требование о включении в бухгалтерскую (финансовую) отчетность многопрофильных и многоотраслевых организаций информации об различных сегментах деятельности.

В зависимости от организационной и управленческой структуры предприятия, а также ее системы внутренней отчетности основа для выделения сегментов может различаться. В пункте 6 Положения по бухгалтерскому учету 12/2010 приведены наиболее типичные примеры такой основы, представленные на рисунке 1.



Рисунок 1 – Примеры сегменты отчетности организации, представленные в п.6 ПБУ 12/2010

Важно, что в МСФО (IFRS) 8 данные примеры не приводятся. Такой же принцип выделения сегментов предусмотрен российским законодательством. Согласно пункту 5 Положения по бухгалтерскому учету 12/2010 выделение сегментов заключается в обособлении информации о части деятельности, которая представлена на рисунке 2.

Из пункта 23 Положения по бухгалтерскому учету 12/2010 можно понять, что в целях выделения сегментов, признанных отчетными, следует выбрать лишь одну основу выделения сегментов. Аналогичный вывод следует и из п. 10 МСФО (IFRS) 8.

С помощью сравнительного анализа можно сделать вывод о том, что правила выделения отчетных сегментов из однородной группы в целом не изменились (пункт 10 Положения по бухгалтерскому учету 12/2010 и пункт 9 Положения по бухгалтерскому учету 12/2000). Лимит значимости отчетных сегментов в общей выручке от деятельности предприятия остался без изменения — не менее 75% (пункт 14 Положения по бухгалтерскому учету 12/2010 и пункт 10 Положения по бухгалтерскому учету 12/2000). Создатели нового Положения по бухгалтерскому учету для достижения этого показателя лимита значимости учли ситуацию, когда сегментов много, но большинство из них по отдельности не соответствует количественным критериям отчетного сегмента. В таком случае в пункте 13 Положения по бухгалтерскому учету 12/2010 предусмотрена возможность объединения двух небольших сегментов в один отчетный.

Кроме того, появился новый рекомендуемый лимит числа таких отчетных сегментов. В случае если их более десяти, организация обязана попытаться объединить какие-то из них (пункт 15 Положения по бухгалтерскому учету 12/2010).

По сегментов, которые были выделены в отчете в прошлом периоде, но перестали соответствовать критериям в текущем, также изменились правила. Но согласно пункту 11 Положения по бухгалтерскому учету 12/2000 эти сегменты должны быть, безусловно выделены как отчетные. В новом Положении по бухгалтерскому учету появилось условие для такого выделения — наличие предположения, что такой сегмент может стать отчетным в будущем периоде.

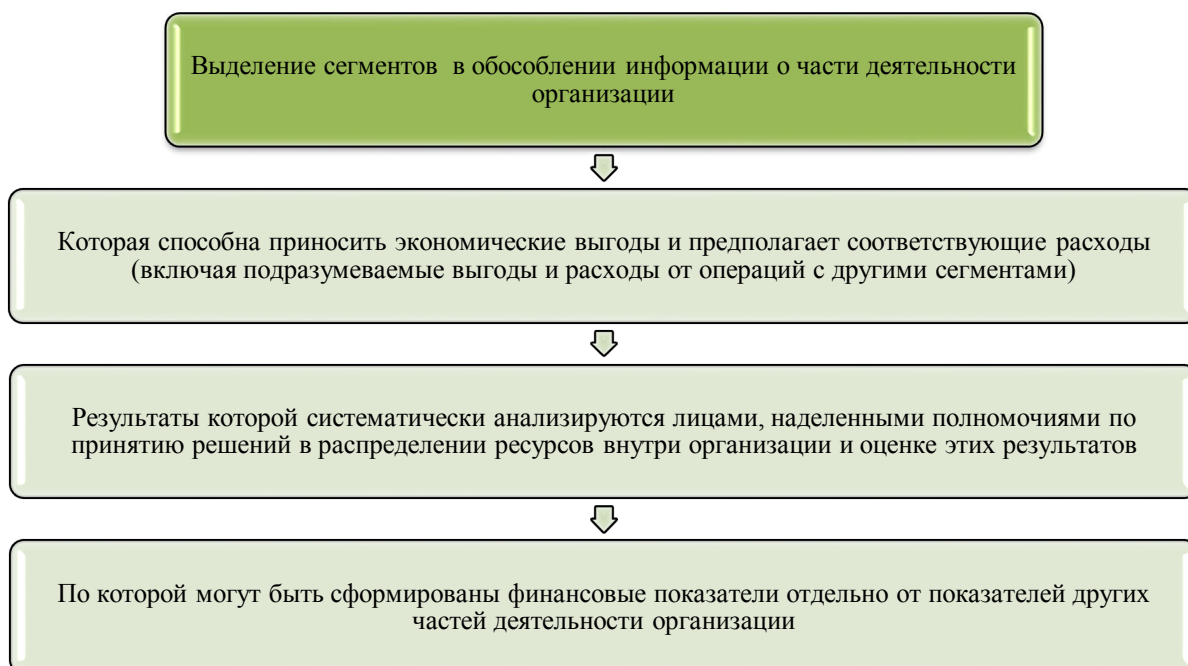


Рисунок 2 - Выделение сегментов в обособлении информации о части деятельности организации

В случае если сегмент первый раз стал отчетным, по нему все равно представляется сравнительная информация за предшествующие периоды, если не нарушается требование рациональности бухучета (пункт 17 Положения по бухгалтерскому учету 12/2010).

Приведем сравнительную характеристику в таблице об изменении в порядке учета информации по сегментам, используя Положения по бухгалтерскому учету 12/2000 и Положения по бухгалтерскому учету 12/2010.

Таблица 1 - Сравнительный анализ положений ПБУ 12/2000 и ПБУ 12/2010 изменения информации по сегментам

Наименование	ПБУ 12/2000	ПБУ 12/2010
1.Обязательное применение	Организации, которые составляют бухгалтерскую сводную отчетность в случае наличия у них зависимых или дочерних обществ, созданных на добровольных началах. Составляют бухгалтерскую сводную отчетность в соответствии с учредительными документами.	Эмитенты (организации), которые публично размещают ценные бумаги
2.Задачи	Заинтересованные пользователи должны пользоваться информацией, как	
	Наиболее лучше оценивать: Перспективы развития; Деятельность организации; Подверженность рискам и получению информации.	Лучше оценить: Распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности; Отраслевую специфику деятельности организации; Хозяйственную структуру организации.
3.Право на применение	Субъекты малого предпринимательства (организации)	Организации, которые не являются эмитентами публично размещаемых ценных бумаг

Наименование	ПБУ 12/2000	ПБУ 12/2010
4.Выделение сегментов	<p>Исходя из организационной и управленческой структуры перечень сегментов устанавливается организацией самостоятельно:</p> <p>Операционные сегменты — это часть деятельности по производству определенного товара (работы, услуги) или однородных групп товаров (работ, услуг).</p> <p>Географические сегменты — часть деятельности по производству товаров (работ, услуг) в определенном географическом регионе</p>	<p>Исходя из организационной и управленческой структуры перечень отчетных сегментов определяется организацией. Управленческий подход раскрывается в выделении сегментов и обособлении информации о части о части деятельности организации:</p> <p>Выгоды и расходы от операций с другими сегментами;</p> <p>Могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации;</p> <p>Результаты которой регулярно анализируются лицами, которые наделены в организации данными полномочиями.</p>
5.Признание сегментов отчетными (право организации)	Не установлено	Если информация по данному сегменту будет полезна заинтересованным пользователем, то она может быть выделена в качестве отчетного сегмента.
6.Признание сегментов отчетными (обязательный порядок)	Независимо от того удовлетворяет ли сегмент в отчетном периоде условиям обязательного критерия, он должен выделяться в периоде.	Сегменты выделяются в периоде
7.Условия предоставления дополнительных показателей по каждому отчетному сегменту	Не установлено	На систематической основе организация раскрывает дополнительные показатели по отдельному отчетному сегменту в случае их предоставления полномочным лицам в организации.
8.Перечень дополнительных показателей, которые раскрываются по каждому отчетному сегменту.	<p>Предоставление показателей при соблюдении каких-либо условий не предусмотрено. Обязательными являются показатели, кроме того что:</p> <p>Не включается в обязательства налогового сегмента задолженность по налогу на прибыль;</p> <p>До поправок на долю меньшинства рассчитывается в бухгалтерской сводной отчетности предоставления финансового результата отчетного сегмента;</p> <p>Доходами отчетного сегмента не являются: доходы от продажи финансовых вложений и проценты и дивиденды.</p> <p>Расходы отчетного сегмента не являются: проценты, расходы, связанные с продажей финансовых вложений, налог на прибыль и общественные расходы.</p>	<p>По данным управленческого учета в оценке выделяют:</p> <p>Проценты (дивиденды) к получению;</p> <p>Налог на прибыль организации;</p> <p>Проценты к уплате;</p> <p>Выручка от продаж покупателям организации;</p> <p>Величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;</p> <p>Подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами;</p> <p>Иные существенные доходы и расходы;</p> <p>Величина внеоборотных активов.</p>
9.Оценка показателей по каждому отчетному сегменту	От операций с другими сегментами при формировании информации о выручке отчетного сегмента передачи между ними должны оцениваться на основе фактически применяемых организацией цен.	<p>Обязательные и дополнительные показатели отчетного сегмента приводят в оценке, где они предоставляются полномочным лицам организации для принятия решений.</p> <p>Показатели отчетного сегмента (подлежащие раскрытию) приводятся в оценке, которая применяется для отражения в бухгалтерской отчетности аналогичных показателей организации в целом.</p>

Сравнительная характеристика в таблице 1 об изменении в порядке учета информации по сегментам, согласно Положению по бухгалтерскому учету 12/2000 и Положению по бухгалтерскому учету 12/2010, показывает, что все изменения по пунктам таблицы существенны.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что принципы сегментирования Положения по бухгалтерскому учету 12/2010 и Положения по бухгалтерскому учету 12/2000 различаются. Соответственно структура сегментов в 2010 и 2011 гг. окажется разной. Поэтому в отчетности за 2011 г. информацию по сегментам за предшествующий год следует представить повторно в новом формате. Помимо этого, предприятия, переходящие с Положения по бухгалтерскому учету 12/2000 на Положение по бухгалтерскому учету 12/2010, в отчетности за 2010 г. должны следовать пункту 23 Положения по бухгалтерскому учету 1/2008. В этом документе указано: если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету утвержден и опубликован, но еще не вступил в силу, организация должна раскрыть факт его неприменения, а также возможную оценку влияния применения такого акта на показатели бухгалтерской отчетности организации за период, в котором начнется применение. На отчетность за 2010 г. это правило также распространяется. В конечном итоге данные за 2010 г. придется пересчитать в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 12/2010. Рассмотрим пример 1.

Пример 1. ОАО «Бизнеспром» расположено в городе Орле и выпускает запчасти для телефонов в трех районных филиалах, которые выделены на отдельные балансы. Каждый из филиалов специализируется на выпуске определенных видов продукции. По решению общего собрания общество раскрывает информацию по сегментам в соответствии с национальными стандартами. Управление обществом организовано по «филиальному» принципу. Руководство осуществляется через головной офис (г. Орел), который не осуществляет продаж. Управленческие решения принимаются по данным бухгалтерского учета. В целях подготовки информации по сегментам за 2012 г. бухгалтер группировал сведения о деятельности сегментов за 2011 г. в таблице 2.

Таблица 2 - Данные по географическому сегментированию ОАО «Бизнеспром»

Информация по сегментам за 2011 г. ОАО «Бизнеспром» в соответствии с ПБУ 12/2010								
Наименование подразделения	Категория сегмента	Показатели управленческого (бухгалтерского) учета, тыс. руб.						Виды продукции
		Выручка		финансовый результат	налог на прибыль	стоимость активов	величина обязательств	
Филиал «Краснозоренский»	Отчетный	680 (51 %)	91%, т. е. не менее 75 %	80 (61 %)	11	700 (55 %)	750	Корпус
Филиал «Залегощенский»	Отчетный	534 (40,2 %)	менее 75 %	40 (31 %)	8	500 (38 %)	400	Кнопки
Филиал «Кромской»	Прочий	117 (8,8 %, т.е. менее 10 %)		10 (8 %, т.е. менее 10 %)	1	100(7%, т.е. менее 10%)	80	Экран
Итого по сегментам		1331 (100 %)		130 (100 %)	20	1220 (100 %)	1230	X
Головной офис (г. Орел)	Сегментом не является	0		(6)	1	90	3	-
Всего по ОАО «Бизнеспром»		1331		124	21	1310	1233	X

Следуя пункту 23 Положения по бухгалтерскому учету 1/2008, бухгалтер включил эту таблицу в пояснительную записку к отчетности за 2012 г. – наряду с информацией по сегментам, составленной по правилам Положения по бухгалтерскому учету 12/2000.

Однако в пункте 2 Положения по бухгалтерскому учету 12/2010 указано, что информация, которая не соответствует нормам этого Положения, не может именоваться в бухгалтерской отчетности информацией по сегментам. Информация по сегментам в том виде, как она раскрывается согласно Положению по бухгалтерскому учету 12/2010, представляет собой в большей части самостоятельную управленческую отчетность с множеством сравнительной информации, как по периодам, так и в части сопоставления с показателями бухгалтерской отчетности.

Информация по сегментам подлежит раскрытию при условии выполнения одного из условий: выручка от продаж, финансовый результат деятельности, либо величина активов составляют соответственно не менее 10% общей суммы выручки, суммарной прибыли либо активов предприятия.

Завершая изучение Положения по бухгалтерскому учету 12/2010, важно заметить, что данный документ представляет собой яркий пример конфликта системы нормативно-правового регулирования бухгалтерской практики, реализуемой в России, и концептуальных основ МСФО, в основе которых лежит принцип профессионального суждения бухгалтера как основы методологии формирования информации о финансовом положении предприятия. С позиций международных стандартов предписания Положения по бухгалтерскому учету носят направляющий характер и в конкретных ситуациях должны использоваться, исходя из профессионального суждения бухгалтера, составляющих отчетность. Однако в случае с Положением по бухгалтерскому учету мы имеем дело с нормативно-правовым актом. К сожалению, необходимо отметить, что стремление сделать текст но-

вого Положения по бухгалтерскому учету максимально современным и соответствующим идеям МСФО в ряде случаев лишило его текст необходимых характеристик содержания именно как нормативного документа, в частности, соответствия действующему российскому законодательству.

Список литературы:

1. Информация по сегментам. Положение по бухгалтерскому учету 12/2000. Приказ Минфина РФ от 27.01.2000 № 11н (ред. от 18.09.2006) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>. Дата обращения 25.04.2013.

2. Информация по сегментам. Положение по бухгалтерскому учету 12/2010. Приказ Минфина РФ от 08.11.2010 № 143н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>. Дата обращения 25.04.2013.

3. Операционные сегменты. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8. (ред. от 18.07.2012) (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>. Дата обращения 25.04.2013.

4. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации. Приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н (ред. от 18.07.2012)[Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://base.consultant.ru>. Дата обращения 25.04.2013.

**Салькова Марина Викторовна**

*студентка 4 курса факультета учета и информационных технологий  
Орловского государственного института экономики и торговли  
e-mail: marisal-91@mail.ru*

**Федорова Татьяна Владимировна**

*к. э. н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита  
Орловского государственного института экономики и торговли  
e-mail: tatiyana.72@mail.ru*