

2.3. ОТЛИЧИТЕЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО И РОССИЙСКОГО СТАНДАРТОВ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ВНЕШНЕЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО СЕГМЕНТАМ

Ибрагимов Д.А., соискатель

*Российский государственный
торгово-экономический университет*

В статье описаны отличительные особенности положений международного и российского стандартов представления внешней отчетности по сегментам, рассмотрено применение выделенных критериальных признаков, сформулированы предложения по совершенствованию национального стандарта в целях облегчения работы составителей внешней отчетности по сегментам.

В настоящее время, в связи с принятием Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 06.03.98 №283, а также Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренной приказом Министерства финансов РФ от 01.07.04 №180, идет работа по построению национальной системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО. Следствием этого явилась разработка и принятие ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», являющегося аналогом МСФО 14 «Сегментная отчетность». Российские подходы к порядку формирования и представления информации по сегментам, предназначенной для внешних пользователей, практически полностью соответствуют нормам международного стандарта. Тем не менее, сравнение названных документов позволяет заключить, что имеется ряд отличий.

Для целей обобщения отличительных особенностей международного и российского стандартов представления внешней отчетности по сегментам рассмотрим общие положения МСФО 14.

Международные стандарты определяют общепризнанные, общеизвестные правила отражения финансовых операций и хозяйственных фактов в бухгалтерском учете и отчетности, и представляют собой свод правил бухгалтерского учета, информация которого предназначается для представления различным организациям и лицам, интересующимся результатами деятельности и финансовым состоянием составителя отчетности. Учетная и отчетная информация, которая формируется по правилам Международных стандартов, может использоваться внутри организации и являться полезной для осуществления внутреннего контроля и управления.

Развитие международных экономических связей, расширение мирового рынка способствуют дальнейшей гармонизации и унификации в методологии и постановке бухгалтерского учета, а также единообразию в содержании бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Система Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) предназначена для составления финансовой отчетности организаций различных отраслей народного хозяйства, осуществляющих разные виды деятельности и имеющие любую организацион-

но-правовую форму. При этом любые ограничения на использование стандартов устанавливаются только в этих стандартах. Данное положение следует из Предисловия к МСФО [1].

Основной целью деятельности коммерческих организаций является получение прибыли. На результаты финансово-хозяйственной деятельности оказывают влияние такие факторы как вид деятельности, технический уровень организации, рентабельность, перспективы дальнейшего развития, местонахождение организации (географическая зона). Информация об этих особенностях представляет большой интерес для многих пользователей финансовой отчетности. Порядок предоставления компаниями отчетности о сегментах деятельности с целью помочь пользователям финансовой отчетности лучше понять показатели работы компании, оценить существенные риски и выгоды в ее деятельности, найти наиболее обоснованные решения относительно данной компании регламентируется МСФО 14 «Сегментная отчетность». Данный стандарт впервые был разработан Комитетом по международным стандартам в 1983 г. МСФО 14 устанавливает, что сегментную отчетность должны представлять только те компании, долевые или долговые ценные бумаги которых свободно обращаются на открытом рынке или которые готовятся к выпуску долевых или долговых ценных бумаг (находятся в процессе выпуска) на открытый фондовый рынок.

Международные стандарты определяют понятия хозяйственного и географического сегментов, их признаки.

Хозяйственный сегмент представляет собой часть операций компании, направленных на производство товаров и услуг, который подвержен рискам и выгодам, отличным рискам и выгодам других хозяйственных сегментов. Товары и услуги, включенные в один хозяйственный сегмент не должны значительно отличаться рисками и выгодами, а наоборот, должны быть сходными по большинству факторов.

Географический сегмент представляет собой часть операций компании по производству товаров и услуг в конкретной экономической среде, который подвержен рискам и выгодам, возникающим в этой среде и отличающимся от рисков и выгод сегментов, действующих в других экономических условиях [1]. Географическим сегментом может быть регион внутри страны, страна или группа стран. Риски и прибыли компании во многом зависят от расположения ее деятельности, то есть от расположения ее операций. Хотя они могут также зависеть и от расположения ее рынков и клиентов. Выбор географического сегмента может быть проведен как по месту расположения операций, так и по месту расположения рынков и клиентов.

При выделении хозяйственных и географических сегментов рассматриваются факторы, которые представлены на рис. 1; 2.

В сегментной отчетности должна раскрываться информация о доходах, расходах, результатах сегмента, активах, обязательствах.

В соответствии с международными стандартами доходом сегмента признаются доходы, непосредственно относящиеся на сегмент, а также часть доходов компании, которая обоснованно может быть отнесена на доходы данного сегмента. Доходы сегмента подразделяются на доходы, полученные от операций со сторонами вне компании и на полученные от других сегментов этой же компании.

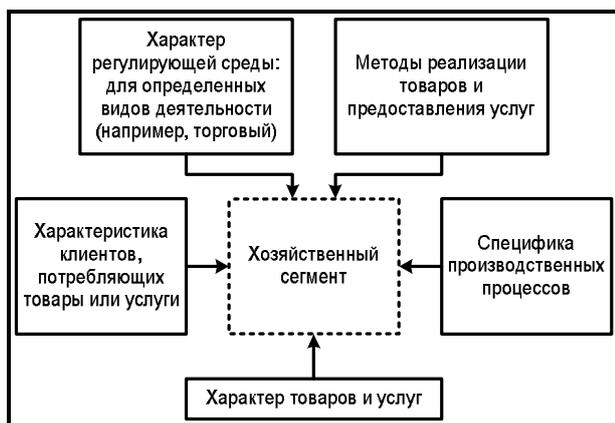


Рис. 1. Факторы, учитываемые при выделении хозяйственных сегментов

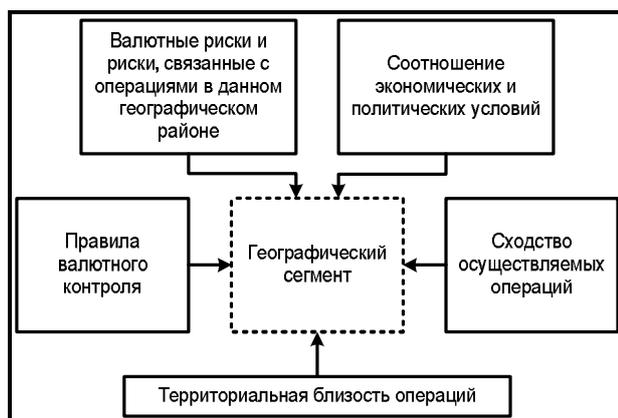


Рис. 2. Факторы, учитываемые при выделении географических сегментов

Доходы сегмента включают долю доходов от участия в совместной деятельности и другие доходы, учитываемые по методу долевого участия.

В доходы сегмента не включаются результаты чрезвычайных ситуаций. В случае, если операции сегмента не носят, главным образом, финансового характера, в доходы сегмента также не включают доходы от дивидендов и процентов, в том числе полученные от других сегментов, а также прибыль от продажи инвестиций и погашения долгов.

Расходы сегмента – это расходы, возникшие непосредственно в результате операционной деятельности сегмента, и часть расходов, которые обоснованно могут быть распределены на данный сегмент. Расходы сегмента включают расходы на внешние продажи и операции, а также расходы по операциям с сегментами компании.

В расходы сегмента не включаются результаты чрезвычайных ситуаций; суммы процентов, убытки от продаж инвестиций, от погашения долгов, если операции сегмента не носят финансового характера; доля компании в убытках ассоциированных, совместных и иных компаний, учтенных по методу долевого участия; расходы по налогу на прибыль; общие административные и иные подобные расходы всей компании.

Результат сегмента определяется как доходы сегмента минус его расходы. При расчете результата сегмента не принимаются во внимание корректировки на долю меньшинства в прибыли/убытках.

Активы сегмента представляют собой активы, используемые сегментом в его операционной деятельности или произведенные в результате операционной деятельности сегмента, которые можно либо непосредственно идентифицировать с данным сегментом, либо обоснованно отнести на него [2].

В соответствии с МСФО 7 «Отчеты о движении денежных средств» операционная деятельность – это основная, приносящая доход деятельность компании и прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой деятельности.

Активы сегмента включают текущие активы: запасы, дебиторскую задолженность (за исключением задолженности по расчетам, связанным с налогообложением прибыли), денежные средства (МСФО 7), используемые в операционной деятельности сегмента; основные средства; активы, являющиеся объектами финансового лизинга (МСФО 17 «Аренда»); нематериальные активы; задолженность по займам, инвестиции и другие доходные статьи, если проценты и дивиденды включены в доходы сегмента; инвестиции, учтенные по методу долевого участия, если прибыль или убыток от таких инвестиций формируют результаты сегмента; инвестиции в совместные организации, учитываемые по методу пропорциональной консолидации (методу учета по долевого участия, МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности»); деловая репутация (гудвилл), амортизируемая за счет сегмента; активы, используемые двумя или несколькими сегментами при наличии обоснованной базы распределения.

Активы сегмента не включают активы, используемые в общих интересах компании или интересах головного офиса.

Активы сегмента оцениваются по балансовой стоимости за вычетом отчислений, амортизации и других регулирующих статей. В соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов» в сегментной отчетности следует раскрывать информацию об убытках от обесценения активов.

Обязательства сегмента – это те обязательства сегмента, которые возникли в результате его операционной деятельности и непосредственно распределены на сегмент, либо обоснованно отнесены на него.

Обязательства сегмента включают:

- кредиторскую задолженность поставщикам;
- авансовые поступления;
- начисленные обязательства (например, резерв на гарантийное обслуживание по товарам и услугам данного сегмента);
- задолженность по займам и кредитам, если проценты по ним включены в расходы сегмента.

Обязательства по налогу на прибыль не входят в состав обязательств сегмента.

Не все выделенные хозяйственные и географические сегменты признаются отчетными. Сегмент, по которому представляется сегментная отчетность, является отчетным сегментом.

При определении отчетного сегмента необходимо провести процедуру проверки сегментов компании на соответствие определенным в международном стандарте критериям признания. Данная процедура иллюстрируется на рис. 3. Следует учитывать, что круг отчетных сегментов ограничивается теми, которые получают большую часть своих доходов от внешних операций. При выборе отчетных сегментов необходимо позаботиться о том, чтобы сегментная отчетность была уместной, надежной и сопоставимой во времени.

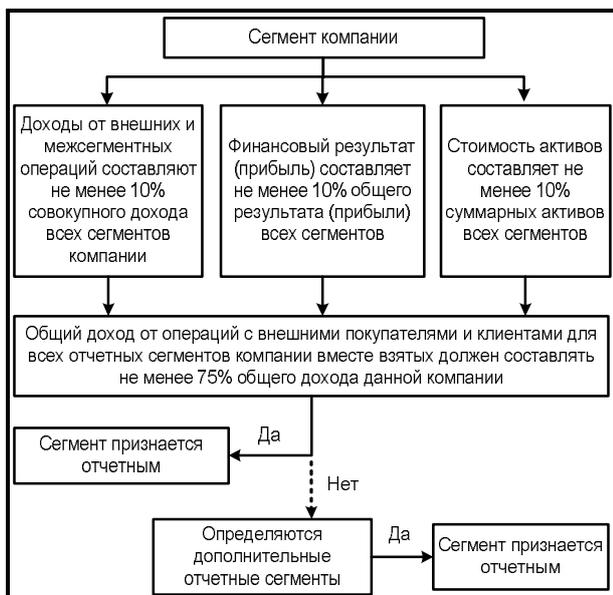


Рис. 3. Процедура проверки сегмента компании на соответствие его критериям признания в качестве отчетного

Таблица 1

КЛАССИФИКАЦИЯ ФОРМАТА СЕГМЕНТА В СООТВЕТСТВИИ С ИСТОЧНИКАМИ И ХАРАКТЕРАМИ РИСКОВ

Преобладающий источник и характер рисков и выгод	Форматы сегментарной отчетности	
	первичный	вторичный
Различия в производимых товарах и оказываемых услугах	Хозяйственные сегменты	Географические сегменты
Различия условий работы в зависимости от территориального размещения	Географические сегменты	Хозяйственные сегменты
Различия в характере производства товаров и услуг, различия условий деятельности в зависимости от территориального расположения («матричный подход» в системе управления компаниями) ¹	Хозяйственные сегменты	Географические сегменты
Организационная структура и порядок составления внутрифирменной отчетности	Хозяйственные, если риски и нормы прибыли в большей степени связаны с производимыми товарами; географические, если риски и нормы прибыли в большей степени связаны с географическими районами деятельности	Соответственно либо географические; либо хозяйственные

¹ В некоторых случаях возможно наилучшим образом раскрыть информацию по сегментам при использовании «матричного представления» сегментарной отчетности, при котором и хозяйственные, и географические сегменты укладываются в первичный формат с полным раскрытием всей информации по обоим типам сегментов.

При определении сегментов используется внутренняя организационная структура компании и система ее внутренней отчетности. В случае если внутренние сегменты компании основаны не на требуемых стандартом группах связанных товаров (услуг) или на географическом расположении объектов для определения отчетных сегментов, то необходимо рассматривать следующий (низший) уровень внутрифирменной сегментации.

Небольшие внутренние сегменты возможно объединять друг с другом, если они имеют большое число общих факторов, присущих определениям хозяйственного или географического сегментов.

При составлении отчетности по сегментам компания сталкивается с выбором в качестве основного (первичного) формата сегментной отчетности.

Зачастую классификация хозяйственного и географического сегментов основывается на субъективных решениях руководства компании. Однако выбор, прежде всего, зависит от того, какой источник и характер рисков и выгод доминирует в данной компании (табл. 1).

МСФО устанавливают требования к раскрытию сегментной информации дифференцированно по форматам отчетности, причем относительно первичного формата необходимо более подробное и обширное раскрытие.

МСФО-14 предусматривает перечень показателей, по которому представляется информация по первичному формату:

- доходы, включая выручку от продаж от внешних клиентов;
- доходы от межсегментных операций;
- сегментные результаты;
- балансовая сумма активов сегментов;
- сегментные обязательства;
- себестоимость, приобретенных в течение отчетного периода основных средств и нематериальных активов;
- амортизационные расходы;
- неденежные расходы, отличающиеся от расходов на амортизацию;
- доля чистой прибыли или убытков от участия в ассоциированные компании или совместные организации, а также прочих доходных инвестиций;
- процентные доходы и расходы;
- сверка доходов, результатов, активов и обязательств по отчетным сегментам с общими показателями компании по этим статьям.

Кроме того, дополнительно в сегментном отчете компании по первичному формату требуется раскрытие следующей информации:

- доходы любого хозяйственного или географического сегмента, чьи внешние доходы превышают 10% доходов компании, но который не признан в качестве отчетного сегмента, так как большинство его доходов поступают от межсегментных операций;
- методы трансфертного ценообразования внутренних передач и любые изменения в ней;
- изменения в учетной политике в отношении сегментов;
- типы продукции и услуг в каждом хозяйственном сегменте;
- состав каждого географического сегмента.

Информация, представляемая по вторичному формату отчетности, как правило, включает более сокращенный перечень, хотя стандарт не запрещает представлять такую информацию в объеме, применяемом для первичного формата сегментной отчетности. Данная информация зависит от того, какой вид отчетных сегментов принят для составления отчетности по первичному формату [1].

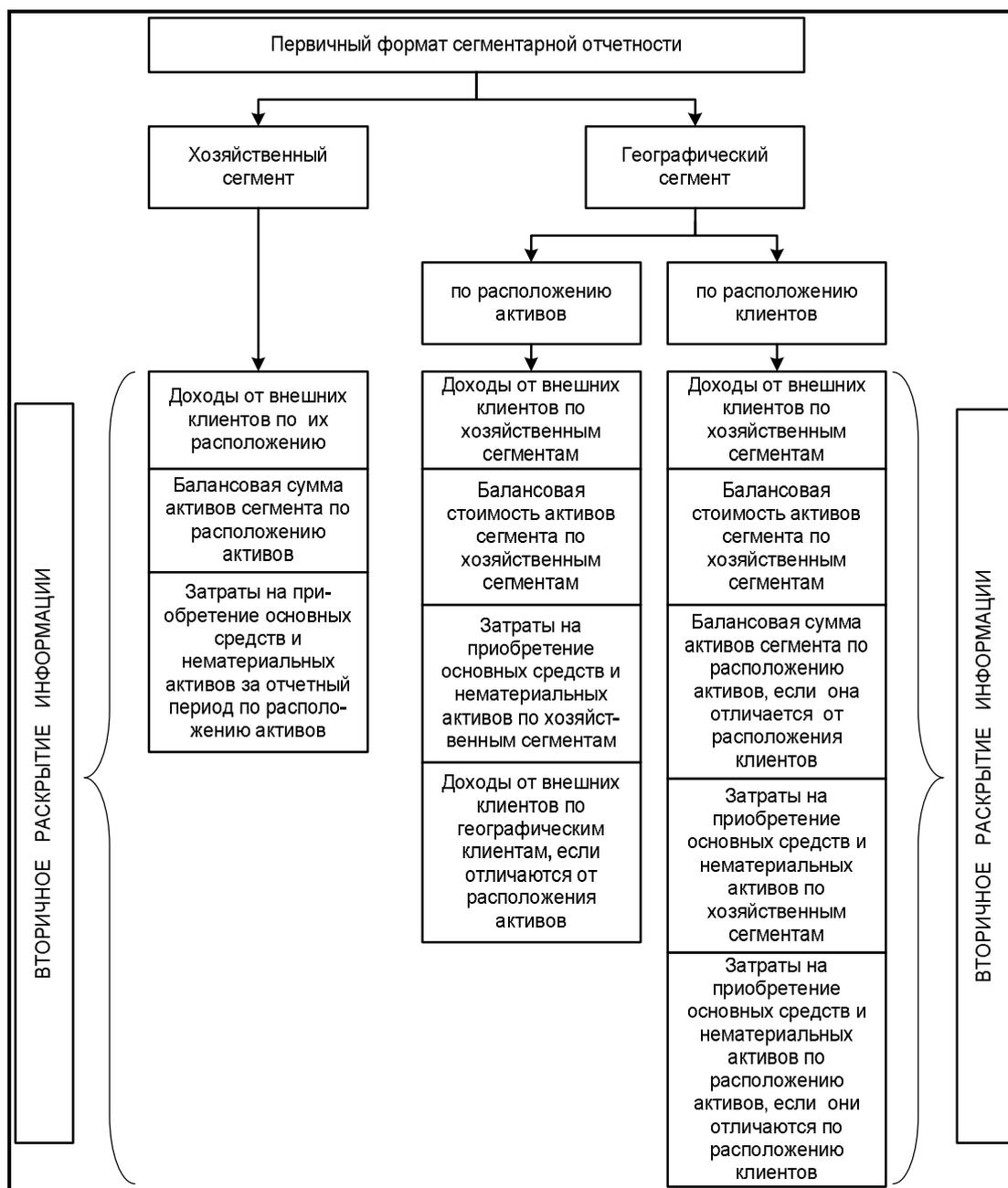


Рис.4. Вторичное раскрытие информации по сегментам

Раскрытие информации по вторичному формату можно рассмотреть на приведенном стандартами примере, показанном на рис. 4.

При подготовке сегментарной информации необходимо руководствоваться учетной политикой организации. При этом организация может включить в общую учетную политику раздел, непосредственно относящийся к отчетности сегментов, либо составить специальную учетную политику для сегмента, которая будет дополнять общую учетную политику.

В учетной политике необходимо раскрыть следующие моменты:

- определение сегментов;
- метод трансфертного ценообразования внутренних передач;
- состав расходов и доходов сегмента;
- правила распределения доходов и расходов по сегментам.

Сегментарная отчетность представляется в полных комплектах публикуемой финансовой отчетности, которые состоят из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, отчета об изменениях в капитале и примечаний к отчетности.

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н, установлено требование, согласно которому бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности филиалов, представительств и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы (аналогичная норма предусмотрена п. 8 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»). Следствием этого явилась необходимость сведения воедино бухгалтерской отчетности

филиалов, которые не являлись по законодательству юридическими лицами, но имели обособленные балансы и свои расчетные счета.

Кроме того, на основании агрегированных данных бухгалтерской отчетности практически невозможно получить адекватные оценки риска, тенденций роста, разнообразия видов деятельности многоотраслевых организаций и организаций с географическими или потребительскими сегментированными рынками. Все это обусловило необходимость раскрытия деятельности основных сегментов организаций, а также выделения информации об их прибыльности.

Национальный стандарт направлен на раскрытие информации о работе технологически обособленных производств (видов деятельности), а также о влиянии дислокации подразделений организации или географии рынков сбыта на ее финансовое положение. Таким образом, в систему нормативного регулирования российского бухгалтерского учета введены понятия

операционных, географических и отчетных сегментов. Также введены следующие понятия: информация по сегменту, информация по отчетному, операционному, географическому сегменту; показатели, раскрываемые по сегментам: выручка (доходы) сегмента, расходы сегмента, финансовый результат сегмента, активы сегмента, обязательства сегмента.

Информации по сегментам, раскрываемая в бухгалтерской отчетности позволит заинтересованным пользователям оценить финансовые результаты деятельности организации, перспективы ее развития, подверженность рискам для целей принятия обоснованных решений относительно той или иной организации.

Для целей составления отчетности по сегментам организация условно делится на составные части. Перечень сегментов, информация по которым раскрывается в бухгалтерской отчетности, устанавливается организацией самостоятельно исходя из ее организационной и управленческой структуры.

Таблица 2

ОТЛИЧИТЕЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО И РОССИЙСКОГО СТАНДАРТОВ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ВНЕШНЕЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО СЕГМЕНТАМ

Критерии	ПБУ 12/2000	МСФО-14
Субъекты, применяющие стандарт	Коммерческие организации (за исключением кредитных) составляющие сводную отчетность по имеющимся у нее дочерним и зависимым обществам; сводную отчетность согласно учредительным документам объединений юридических лиц (ассоциаций, союзов и др.), созданных на добровольных началах; а также производящие товары, работы или услуги (группы товаров, работ или услуг), отличные друг от друга по виду продукции, технологическому процессу, виду и степени риска для организации и приносящие разную норму прибыли; осуществляющие свою деятельность в различных географических регионах, имеющих отличные друг от друга риски для организации и приносящих различную прибыль	Компании, долевые и долговые ценные бумаги которых свободно обращаются на открытом рынке ценных бумаг или которые находятся в процессе эмиссии подобных инструментов
Юридическая самостоятельность сегмента	Сегмент может иметь или не иметь юридическую самостоятельность	Сегмент не имеет юридическую самостоятельность
Цель применения	Обеспечение заинтересованных пользователей информацией, позволяющей лучше оценивать деятельность организации, изучить перспективы развития, подверженность рискам и получению прибыли	Установление основных принципов представления в финансовых отчетах информации о сегментах для того, чтобы лучше понять результаты работы компании за прошлые периоды деятельности, оценить риски и прибыли, принимать более обоснованные решения относительно компании
Раскрытие терминов, используемых стандартом	Не раскрываются некоторые понятия, относящиеся к содержанию стандарта, например, «учетная политика сегмента»	Широкий перечень раскрываемых терминов
Порядок выделения сегментов в отчетные	Согласно п. 9 сегмент считается отчетным, если значительная величина его выручки получена от продаж внешним покупателям и выполняется одно из установленных стандартом условий	Сегмент признается отчетным, если большинство его выручки формируется за счет продаж внешним покупателям и выполняются требования, определенные в стандарте (критерии признания отчетных сегментов аналогичны соответствующим критериям по национальному стандарту)
Признание сегмента в качестве отчетного в текущем периоде	Отчетный сегмент, выделенный в периоде, предшествовавшем отчетному, должен выделяться в отчетном периоде независимо от того, удовлетворяет ли он в отчетном периоде условиям, предусмотренным п.9, т.е. признание того или иного сегмента отчетным во всех последующих периодах, если однажды был признан таковым	Сегмент, не считающийся отчетным в текущем периоде, но считающийся отчетным в предшествующем периоде должен продолжать оставаться отчетным, если он является значимым с точки зрения менеджеров компании (например, в процессе разработки будущей рыночной стратегии)
Сверка информации, раскрытой для отчетных сегментов, с информацией по организации/компании в целом	Данное примечание не раскрыто	По каждому сегменту следует указать сверку между информацией по отчетным сегментам и информацией в сводных финансовых отчетах в отношении выручки сегмента, его результатов, активов и обязательств

При выделении информации по отчетным сегментам принимаются во внимание общеэкономические, валютные, кредитные, ценовые, политические риски, которым может быть подвержена деятельность организации. Вместе с тем оценка рисков при выделении информации по отчетным сегментам не предполагает их точное количественное измерение и выражение [3].

Данная неопределенность на первоначальном этапе формирования информации по сегментам в бухгалтерской отчетности вызывает у большинства организаций определенные трудности.

Национальный стандарт при выделении информации по операционному и географическому сегментам предлагает исходить из факторов, которые соответствуют факторам, рассматриваемым при выборе отчетного сегмента, установленным МСФО 14.

При этом формирование информации по географическому сегменту может осуществляться по определенному государству или нескольким государствам, региону или регионам в Российской Федерации. Информация по географическому сегменту может выделяться по местам расположения активов (ведения деятельности организации) или по местам расположения рынков сбыта (потребителей или покупателей товаров, работ, услуг) [3].

Положение определяет критерии отнесения операционных или географических сегментов к отчетным.

Нормы, установленные национальным стандартом, практически полностью соответствуют нормам МСФО 14 «Сегментная отчетность»

Однако можно выделить ряд отличительных особенностей МСФО 14 и ПБУ 12/2000. В общем виде основные отличия можно представить в табл. 2.

В целом следует отметить, что МСФО 14 и ПБУ 12/2000 имеют больше сходных требований к представлению отчетности по сегментам, чем отличий. Национальный стандарт является упрощенной интерпретацией международного стандарта и содержит только общие требования к составлению сегментарной отчетности. На наш взгляд, органам, регулирующим методологию бухгалтерского учета, необходимо привести в соответствие содержание национального стандарта, более детализировать, а также разработать методические указания и рекомендации по составлению сегментарной отчетности, что значительно облегчит работу составителей данной отчетности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери-АССА, 1998, 1999.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: практическое пособие / Хенни ван Грюнинг, Мариус Козн. М.: МЦРСБУ, 2000. С. 46-48.
3. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ 1-19). М.: ИНФРА-М, 2004. 176 с.
4. Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности / Палий В.Ф. – М.: Аскери, 1999. – 352 с.
5. Николаева С.А., Безрученко Г.А., Галдина А.А. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования. Часть 2: Элементы финансовой отчетности, раскрытие и представление информации. – Ан-Пресс, 2001. – 145с.
6. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 456с. – (Серия «Высшее образование»).
7. Рожнова О.В. Международные стандарты бухгалтерского учета. – М.: «Экзамен», 2002. – 288с.

Ибрагимова Динара Асхатовна

ОТЗЫВ

За последние годы в области бухгалтерского учета и отчетности произошли значительные изменения, во многом предопределенные Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Таким образом международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) стали основным инструментом реформирования бухгалтерского учета и отчетности в России.

В настоящее время деятельность организации диверсифицирована, осуществляется в различных географических регионах с разными нормами рентабельности, перспективами развития. Возникла необходимость получения качественной и количественной информации о деятельности различных сегментов бизнеса.

В результате разработан и действует национальный стандарт ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», регламентирующий порядок составления внешней отчетности по сегментам.

В статье рассмотрена сущность МСФО, раскрыты основные отличия международного и российского стандартов, что является теоретически и практически значимым. В статье предложено провести ряд мероприятий по совершенствованию национального стандарта, в частности расширить перечень раскрываемых стандартом терминов, включить требования по сверке между информацией по отчетным сегментам и информацией в сводных финансовых документах и т.п.

Дмитриева И.М., д.э.н., проф., зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Российского Государственного Торгово-экономического Университета

2.3. DISTINCTIVE FEATURES OF INTERNATIONAL AND RUSSIAN STANDARDS OF REPRESENTING EXTERNAL SEGMENT REPORTINGBY

D.A. Ibragimova, Competitor

The distinctive features of regulations of international and Russian standards of representing external segment reporting are described in the article, the use of selected criteria features are considered, the suggestions on the improving the national standard in order to simplify the work of external segment reporting makers are formulated.