

2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

2.1. ЭВОЛЮЦИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ, РЕГЛАМЕНТИРУЮЩИХ ФОРМИРОВАНИЕ СЕГМЕНТНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Бедарева М.А., аспирант кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», младший менеджер филиала компании «ПрайсвогтерхаусКуперс Раша Б.В.»

Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова

В условиях кризиса растет диверсификация деятельности компаний, в связи с чем возрастает потребность пользователей в информации в разрезе сегментов бизнеса. В данной работе проанализированы различия между стандартами IFRS и US GAAP, регламентирующими формирование отчетности по сегментам, выявлена тенденция распространения подходов управленческого учета в сегментной отчетности. Сделан вывод о том, что сегментная отчетность, позволяющая отдельно оценить рентабельные и рискованные направления бизнеса, должна опираться на методики, используемые в управленческом учете.

ВВЕДЕНИЕ

В условиях нестабильности рынков, увеличения рисков ведения бизнеса, усиления интеграционных и глобальных процессов, роста транснациональных корпораций и международных холдингов, все большее развитие получает диверсификация бизнеса. Промышленные компании, не желая делить прибыль с посредническими фирмами, начинают самостоятельно заниматься торговлей, открывают розничные сети или напрямую работают с дилерскими предприятиями. При решении вопроса о расширении бизнеса, также становится понятным, что более выгодным является диверсификация деятельности и переход в смежную или даже в совершенно другую отрасль, чем продолжение наращивания оборота в текущем секторе бизнеса.

В таких условиях пользователям финансовой отчетности становится понятным, что в широко диверсифицированной международной компании могут быть скрыты за счет более рентабельных видов бизнеса менее рентабельные и более рискованные направления. Сопоставимость данных финансовой отчетности, не разделенной на сегменты, также вызывает сложность, так как не позволяет аналитикам проводить сопоставление показателей деятельности за прошлые периоды и экстраполировать их влияние на будущее.

Указанные выше причины обусловили возникновение объективной необходимости в подразделении финансовой информации таким образом, чтобы она позволяла обособленно раскрывать финансовые показатели деятельности каждого сегмента бизнеса компании и сравнивать их за различные периоды.

ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ, РЕГЛАМЕНТИРУЮЩИХ СОСТАВЛЕНИЕ СЕГМЕНТНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Европейские публичные компании и компании других стран, акции которых котируются на европейских фондовых биржах, обязаны формировать раскрытия финансовой информации в разрезе сегментов бизнеса, базируясь на требованиях Международных стандартов финансовой отчетности МСФО (IFRS). Американские

публичные компании и компании других стран, акции которых котируются на американских фондовых биржах, обязаны формировать раскрытия финансовой информации в разрезе сегментов бизнеса, базируясь на принципах бухгалтерского учета США (US GAAP). Оба из вышеперечисленных типа учетных принципов включают в себя стандарты, регламентирующие порядок формирования и раскрытия информации по сегментам бизнеса компании. При этом важно отметить, что стандарты US GAAP и МСФО, регламентирующие формирование сегментной отчетности, в развитии концепции учета и подготовки раскрытий по сегментам прошли несколько этапов, основные из которых будут рассмотрены в настоящей статье.

Первым МСФО по сегментной отчетности стал МСФО 14 «Сегментная отчетность» (далее МСБУ 14), принятый еще в 1981 г. (в 1994 г. была опубликована новая редакция стандарта) [11, с. 1]. Стандартное положение финансового учета 131 «Раскрытие информации по сегментам предприятия и связанной с ней информацией» (далее СПФУ 131), который был утвержден в июне 2002 г., до сих пор применяется для составления отчетности по US GAAP [3, с. 1034].

Два указанных стандарта имели целый ряд схожих положений для выделения и идентификации отчетывающихся сегментов, оценки финансовых показателей сегментов и их раскрытия в отчетности, однако существовал целый ряд различий, которые должны были приниматься пользователями отчетности, составленной в соответствии с МСФО и американскими стандартами GAAP.

В качестве наиболее существенно различающихся положений МСБУ 14 и СПФУ 131 можно отметить следующие ниже перечисленные.

Идентификация (определение) сегментов бизнеса

В соответствии с МСБУ 14, высший руководящий персонал компании должен был в обязательном порядке идентифицировать два класса сегментов: бизнес-сегменты и географические сегменты.

Стандарт давал определение бизнес-сегменту как «отдельному компоненту предприятия, занимающегося предоставлением или производством отдельного продукта (услуги), подверженному рискам и имеющему норму прибыли, которая отличается от рисков и прибыли других бизнес-сегментов» [2, с. 3].

Определение географического сегмента в МСБУ 14 было во многом аналогично определению бизнес-сегмента, за исключением того, что при идентификации географического сегмента руководству компании необходимо было опираться в большей степени на экономические условия, в которых предоставляется или производится тот или иной вид продукции или услуг [2, с. 4].

В американском стандарте СПФУ 131 дается следующее более обобщенное определение операционного сегмента:

- компонент бизнеса компании, который генерирует выручку и несет расходы в рамках деятельности компании;
- компонент бизнеса компании, финансовые и (или) операционные деятельности результаты которого регулярно анализируются лицом, ответственным за принятие ключевых управленческих решений, в том числе относительно распре-

деления ресурсов и активов между различными направлениями бизнеса, а также относительно оценки его деятельности;

- компонент бизнеса компании, финансовая информация о деятельности которого является доступной [6, с. 320].

Проанализировав подходы к идентификации сегментов в соответствии с МСБУ 14 и американским СПФУ 131, можно выделить как ряд существенных различий в подходах двух стандартов, так и ряд сходных моментов.

Оба стандарта для идентификации сегментов используют «управленческий подход», в соответствии с которым основой для определения сегментов бизнеса компании является такой подход, который используется руководством компании при принятии управленческих решений. Безусловно, в американском стандарте «управленческий подход» проявляется гораздо сильнее по сравнению с подходом ранее действующего МСБУ 14. Однако необходимо обратить особое внимание на то, что МСБУ 14 возлагал ответственность за определение сегментов также на руководство компании, а не использовал исключительно формальные признаки к идентификации сегментов.

В отличие от сходных моментов, различия в данном положении стандартов носят более существенный характер. МСБУ 14 обязывал руководство компании в любом случае идентифицировать два уровня сегментов (бизнес сегменты и географические сегменты), в то время как американский стандарт не содержит такого положения. Данное отличие являлось ключевым, в силу того, что компании имели возможность идентифицировать различные сегменты в соответствии с разными стандартами.

Например, две идентичные с точки зрения бизнеса компании должны были идентифицировать в соответствии с МСБУ 14 несколько сегментов по видам деятельности и несколько сегментов по географическим регионам деятельности. Однако, несмотря на то, что по географическому признаку сегменты никогда не управлялись руководством компании, формальные признаки обязывали идентифицировать также и географические сегменты. В то же время в соответствии с СПФУ 131, полностью полагаясь на «управленческий подход», компания должна идентифицировать только сегменты по видам деятельности.

Учетные принципы для расчета финансовых показателей сегментов и подготовки сегментной отчетности

В соответствии с МСБУ 14, все финансовые показатели сегмента (выручка, прибыль и пр.) должны были быть рассчитаны в соответствии с учетной политикой, которая применялась для подготовки и представления консолидированной финансовой отчетности по МСФО. Стандарт разрешал приводить исключительно в качестве дополнения финансовые и нефинансовые показатели деятельности сегмента, которые формировались не на основе учетной политики по МСФО, но использовались ключевым управленческим персоналом для принятия решений.

В соответствии со СПФУ 131 финансовая информация по сегментам должна быть подготовлена в соответствии с такими методами и подходами, которые используются для подготовки отчетов по сегментам, предоставляемым лицу, ответственному за принятие операционных решений. При этом компания имеет возможность использовать такие методы и подходы для подготовки

финансовой информации по сегментам, которые используются в управленческом учете [6, с. 321]. При этом в отчетности должна быть раскрыта сверка аналогичных ключевых показателей сегментной и консолидированной финансовой отчетности.

Таким образом, финансовые показатели сегментов в соответствии с МСБУ 14 должны были быть рассчитаны в соответствии с требованиями МСФО и представляли бы собой разделенные на сегменты бизнеса показатели консолидированной финансовой отчетности группы. Принимая во внимание тот факт, что в примечаниях к годовой консолидированной отчетности компания раскрывает структуру своих финансовых показателей, достаточно часто раскрытия финансовой информации по сегментам деятельности дублировали раскрытия структуры консолидированных финансовых показателей и не имели широкого практического смысла для пользователей финансовой отчетности компании. Более того, подход к формированию показателей финансовой консолидированной отчетности зачастую отличался от методики формирования показателей управленческого учета (в особенности в отношении показателей прибыли и затрат компании).

Таким образом, СПФУ 131, в отличие от МСБУ 14, допускает использование компаниями более «управленческого подхода» в формировании финансовых показателей сегментов бизнеса и сегментной отчетности, что оказывает существенное влияние на сопоставимость в раскрытиях информации по сегментам, подготовленным в соответствии с МСБУ 14 и американским СПФУ 131.

Оценка финансовых показателей сегментов

В соответствии с требованиями МСБУ 14 активы, обязательства сегмента, его доходы и расходы (в том числе финансовые) должны были быть распределены на финансовые показатели каждого отдельного сегмента пропорционально (симметрично) [2, с. 3].

Важно отметить, что американский СПФУ 131 не требует симметричного, пропорционального распределения активов и обязательств сегмента, его доходов и расходов на показатели каждого отдельного сегмента (в том числе финансовые). Однако стандарт требует раскрывать в приложении к финансовой отчетности принципы и допущения, используемые при непропорциональном распределении активов и обязательств, доходов и расходов.

Например, СПФУ 131 позволяет относить расходы по амортизации основных средств на прибыль сегмента бизнеса, одновременно допуская неотнесение амортизируемого актива к данному сегменту (при этом такой подход должен быть раскрыт в примечаниях к финансовой отчетности) [6, с. 322]. Указанный принцип может быть оправданным, например, при частичном использовании площадей административного здания в производственной деятельности, так как не имеет практического смысла переводить часть административного здания в производственный сегмент и более важным моментом является распределение амортизации данного недвижимого имущества на финансовые результаты производственного сегмента.

При этом в примечаниях к финансовой отчетности должна быть раскрыта сверка аналогичных ключевых показателей сегментной и консолидированной финан-

совой отчетности для того, чтобы пользователь информации имел четкое понимание подходов и методик, используемых для формирования финансовых показателей в разрезе сегментов бизнеса и возникающих различий между консолидированными и сегментными показателями.

Американский стандарт предоставляет ключевому управленческому персоналу компании больше свободы для выбора методики формирования финансовой информации о сегментах. Применение различных подходов и методов для подготовки сегментной и консолидированной отчетности должно быть обоснованным, понятным и прозрачным для пользователей и также раскрыто в приложении к финансовой отчетности.

Общие требования к раскрытию информации о сегментах бизнеса в финансовой отчетности

Как было отмечено ранее, МСБУ 14 в обязательном порядке требовал идентифицировать первичный и вторичный уровень раскрытия информации по сегментам, а именно бизнес-сегментам и географическим сегментам. К информации по первичному уровню раскрытия сегментной информации (в большинстве случаев – раскрытия по направлениям бизнеса) стандарт предъявлял более широкие требования к раскрытию по сравнению с вторичным уровнем раскрытия (в большинстве случаев – раскрытия по географическим уровням) [4, с. 2].

СПФУ 131 не требует обязательной идентификации двух уровней сегментов, что в свою очередь оказывает влияние на требования к раскрытию информации [6, с. 323]. Требования к раскрытию информации по географическим сегментам в американских стандартах GAAP являются более ограниченными и узкими по сравнению с требованиями к раскрытию по операционным сегментам.

Таким образом, с точки зрения комплексного подхода, географическому аспекту раскрытия информации по сегментам в американских стандартах GAAP отведено второстепенное значение по сравнению с раскрытиями по бизнес-сегментам. В то же время МСБУ 14 обязывал компании идентифицировать, какой из двух уровней будет являться первичным (географический или операционный). Соответственно, в зависимости от данного выбора, информация должна была быть более широко представлена по какому-либо из уровней (в том числе и по географическому) в отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, в то время как по американским стандартам раскрытие в географическом разрезе в любом случае было бы менее обширным и второстепенным.

Следует обратить внимание на тот факт, что американские стандарты GAAP в отношении сегментов бизнеса более адаптированы к различным бизнес-структурам и не требуют обязательного раскрытия по географическим сегментам, если такая информация является нерациональной и не используется ключевым управленческим персоналом. Международные стандарты в свою очередь требовали раскрытия информации по географическим сегментам в любом случае, что могло существенно увеличить затраты на подготовку таких раскрытий и снизить ее ценность для пользователей (особенно в том случае, если компания не использовала данную информацию нигде больше, кроме как в отчетности по МСФО).

Раскрытие информации по первичному уровню сегментов (бизнес-сегменты)

Раскрытие информации по первичному уровню сегментов в отношении выручки, полученной сегментом от внешних источников. В соответствии с МСБУ 14 выручка бизнес-сегментов должна была определяться без учета выручки, полученной из других сегментов бизнеса компании (группы компаний), т.е. только исходя из выручки, полученной от внешних источников, включая межсегментный оборот [2, с. 4].

В соответствии с американскими стандартами GAAP обязательно требуется раскрытие консолидированной выручки, полученной от внешних источников и отраженной в финансовой отчетности, в разрезе бизнес-сегментов компании (группы компаний). Межсегментная выручка может быть включена в выручку сегмента, если такая выручка включается в управленческую отчетность компании и такая информация анализируется ключевым управленческим персоналом компании [6, с. 322]. При этом в раскрытиях к финансовой отчетности требуется сверка консолидированной выручки и выручки по сегментам с учетом межсегментного оборота [6, с. 322].

Таким образом, GAAP допускает включение внутригрупповой выручки в сегментную отчетность, что позволяет пользователям финансовой отчетности соотносить консолидированные и общие обороты по выручке каждого из сегментов и более обоснованно оценить роль каждого сегмента в структуре бизнеса компании.

Также американские стандарты позволяют пользователям идентифицировать финансовые показатели так называемых сервисных сегментов, которые полностью или в большей степени получают выручку от других сегментов бизнеса. Такими сегментами, например, могут являться обрабатывающие компании (при полуфабрикатном производстве), нефтесервисные компании (бурение, снабжение и ремонт буровой техники и пр.) в нефтяной отрасли и пр.

Раскрытие информации по первичному уровню сегментов в отношении обязательств сегмента. МСБУ содержало обязательное требование о раскрытии информации по обязательствам каждого из сегментов бизнеса компании (группы компаний), в то время как в соответствии с американскими стандартами GAAP, такое раскрытие по обязательствам не требуется.

Американские стандарты не требуют организации учета обязательств в разрезе сегментов бизнеса компании (группы компаний), что делает подготовку сегментной отчетности более простой и менее затратной, так как организация учета обязательств компании по сегментам является достаточно сложно реализуемой задачей. Более того, хотелось бы отметить тот факт, что распределение обязательств по сегментам с точки зрения пользователя в общем случае не имеет большой ценности, так как обязательство с юридической точки зрения несет вся компания.

Раскрытие информации по первичному уровню сегментов в отношении методологии для идентификации сегментов бизнеса. В соответствии с МСБУ 14 в финансовой отчетности не требовалось раскрывать методологию для идентификации сегментов, в то время как в соответствии с американскими стандартами GAAP такое раскрытие методологии требуется в обязательном порядке.

Требование US GAAP по раскрытию методологии идентификации сегментов бизнеса делает отчетность

более прозрачной, полезной и понятной для пользователя финансовой отчетности. Анализируя раскрытия финансовой отчетности по сегментам МСБУ 14, зачастую было проблематично понять подход ключевого управленческого персонала к идентификации сегментов.

Раскрытие информации по первичному уровню сегментов в отношении раскрытия выручки в разрезе крупных и (или) ключевых клиентов сегментов бизнеса. МСБУ 14 не требовал раскрытия в финансовой отчетности выручки в разрезе крупных и (или) ключевых клиентов сегментов, в то время как в соответствии с СПФУ 131 такое раскрытие требуется в обязательном порядке.

По аналогии с предыдущим раскрытием, данное требование US GAAP делает отчетность более прозрачной, полезной и понятной для пользователя финансовой отчетности. Для пользователей финансовой отчетности, безусловно, важным является понимание структуры выручки, полученной сегментом. Например, высокая доля выручки, полученная от крупных компаний и государственных корпораций (компаний), говорит о менее рисковом бизнесе сегмента, чем показатель высокой доли выручки, полученной от средних и мелких частных предприятий.

Резюмируя изложенное выше, ключевые различия в требованиях МСФО 14 и СПФУ 131 можно представить в следующем виде.

1. Американские стандарты предоставляют больше свободы для каждой компании в составлении сегментной отчетности, что является реальным отражением «управленческого подхода» стандарта. Большая свобода выбора заключается в том, что сегментная отчетность может быть составлена по принципам и правилам управленческого учета (а не в соответствии со стандартами), межсегментная выручка может не элиминироваться и пр.
2. Раскрытия в географическом аспекте в американских стандартах отведена менее значимая роль, чем раскрытия по видам выпускаемой продукции, оказываемых услуг, в то время как МСФО допускал признание географического признака в качестве первичного уровня раскрытия информации.
3. С точки зрения раскрытия информации GAAP, не требует дополнительных затрат на ведение учета в разрезе сегментов (ведение учета в разрезе обязательств каждого сегмента), указывая на то, что раскрытия должны быть приближены к раскрытиям в управленческой отчетности. При этом GAAP требует раскрывать подходы к идентификации сегментов, что делает понимание сегментной отчетности пользователем более осмысленным.

Учитывая большое количество и существенность вышеописанных различий в принципах подготовки раскрытия информации по сегментам бизнеса, все больше вставал вопрос о глобальной конвергенции двух стандартов – МСФО и US GAAP, что и было осуществлено в ноябре 2006 г., когда Совет по МСФО выпустил новый стандарт МСФО 8 «Сегментная отчетность» (далее МСФО 8).

МСФО 8 стал обязательным к применению для отчетных периодов, начинающихся с 1 января 2009 г. (с возможностью применения к более ранним периодам). Необходимо учитывать, что для подготовки сравнительной информации в соответствии с требованиями к раскрытию по МСФО 8 публичным компаниям необходимо будет сформировать сопоставимую финансовую информацию по сегментам, начиная с 1 января 2008 г.

Вновь выпущенный стандарт МСФО 8 достаточно серьезно отличается от ранее действующего МСБУ 14, поэтому не смотря на то, что МСФО 8 был выпущен достаточно давно, для большинства компаний раннее применение стандарта было достаточно проблема-

тичным и требовало дополнительных затрат на пересмотр методологии подготовки информации по сегментам бизнеса. Учитывая этот факт, пользователям финансовой отчетности необходимо иметь в виду, что большинство компаний формировало информацию по сегментам за 2008 г. в соответствии с требованиями отмененного МСБУ 14, полное раскрытие в соответствии с требованиями нового МСФО 8 появятся не ранее 1-го квартала 2010 г.

Более того, сравнительная информация по сегментам бизнеса в финансовой отчетности публичных компаний за 2009 г. будет сформирована исключительно за предшествующий период (2008 г.), что, безусловно, является недостаточным для комплексного анализа динамики развития финансовых показателей компании в разрезе сегментов бизнеса за несколько отчетных периодов. В силу вышеизложенного пользователям финансовой отчетности необходимо четко понимать основные изменения в методологии формирования финансовых показателей по сегментам бизнеса в соответствии с МСФО 8 и МСБУ 14, а также между МСФО 8 и американским СПФУ 131, которые представлены в следующем разделе статьи.

АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ МСФО 8 «СЕГМЕНТНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ» ПО СРАВНЕНИЮ С МСБУ 14 и СФУ 131 (GAAP)

Сфера применения МСФО 8

Сфера применения МСФО 8 не была расширена по сравнению с МСБУ 14 и осталась достаточно ограниченной. Обязанность по составлению сегментной отчетности в соответствии с новым стандартом присуща только следующим группам компаний:

- публичные компании, чьи долговые и (или) долевые инструменты котируются на открытом рынке (т.е. на фондовых биржах);
- компании, которые только начали процедуру листинга на фондовых биржах;
- компании, которые направили свою финансовую отчетность в Федеральную службу по финансовым рынкам (или другой регулирующий орган в области обращения ценных бумаг) для эмиссии любых финансовых инструментов в свободное обращение на открытом рынке [1, с. 122].

Все прочие компании и (или) группы компаний могут на добровольной основе формировать и представлять сегментную отчетность в полном соответствии с требованиями нового стандарта МСФО 8 «Сегментная отчетность» и указывать это в раскрытиях к своей финансовой отчетности.

В соответствии с основным принципом МСФО 8 каждая публичная компания (группа компаний) должна будет таким образом раскрывать информацию о результатах своей деятельности, чтобы заинтересованные пользователи могли оценить не только характер и финансовые результаты деятельности в целом, но и в разрезе различных направлений деятельности, а также экономическую среду, а которой функционирует компания (группа компаний) [3, с. 1035]. Более того, «управленческий подход» во вновь выпущенном МСФО 8 более ярко выражен по сравнению с его предшественником МСБУ 14. МСФО 8 допускает использование подхода для идентификации операционных сегментов аналогичного такому подходу, который используется в

управленческом учете данной компании (группы) и на основании которого, регулярно составляется сегментная отчетность для ключевого управленческого персонала, ответственного за принятие управленческих решений в данной компании (группе).

Идентификация сегментов

В первую очередь перед составлением отчетности компания (группа компаний) должна определить свои операционные сегменты. Новый стандарт дает следующие характеристики «операционного сегмента»:

- часть компании, которая генерирует собственную выручку и несет собственные расходы (включая межсегментную выручку и расходы, относящиеся к операциям с другими сегментами);
- часть компании, результаты деятельности которой с достаточной степенью регулярности анализируются лицом, которое несет ответственность за принятие управленческих решений в компании, с целью оценки эффективности деятельности компонентов и принятия решения о распределении ресурсов между сегментами;
- часть компании, по которой может быть подготовлена отдельная финансовая информация [5, с. 94].

Для большинства компаний (групп компаний) данные характеристики являются достаточными при определении операционного сегмента, однако в особых случаях компания может прибегнуть к рассмотрению других факторов, в том числе:

- проанализировать характер хозяйственной деятельности каждого из подразделений, и информацию, предоставляемую совету директоров компании по данному подразделению. Как правило, вид и (или) характер деятельности служит базой для определения операционного сегмента;
- идентифицировать руководителей подразделений, которые непосредственно подчиняются лицу, ответственному за принятие операционных решений, и регулярно обсуждают с ним результаты деятельности каждого сегмента. Как правило, признак сегмента, который возглавляется таким руководителем, и будет являть базой для идентификации операционного сегмента.

Хотя МСФО 8 использует подход к идентификации операционных сегментов в большей степени «с управленческой точки зрения», для большинства компаний структура операционных сегментов в соответствии с МСФО 8 и МСБУ 14 будет совпадать в силу того, что в основном критерии для определения операционного сегмента не изменились. Различия могут возникнуть в тех случаях, когда внутренняя структура компании и система представления информации основному управленческому персоналу не основаны на различных видах деятельности компании или географическом месторасположении ее подразделений (например, в случаях использования комбинированного подхода в управленческом учете). В подобных случаях могут возникнуть различия в представлении сегментов в соответствии с МСФО 14 и МСБУ 8, так как в МСФО 8 более значимым и полезным для пользователя финансовой информации является управленческий подход, а не формальные признаки для идентификации операционного сегмента, в соответствии со стандартами. Данный аспект нового МСФО 8 во многом говорит о сближении МСФО и US GAAP, в котором также данный «управленческий подход» является более ярко выраженным по сравнению с МСБУ 14.

После определения операционных сегментов компания должна выделить из состава отчетные сегменты, информация по которым должна быть раскрыта отдельно в примечаниях к отчетности. В целом такой

подход довольно схож с подходом МСБУ 14, однако в новом МСФО 8 отсутствует требование об определении «первичного» и «вторичного» уровня формирования сегментной отчетности, что также свидетельствует о сближении МСФО и US GAAP.

Согласно ранее действующему МСБУ 14, для того чтобы идентифицировать сегмент в качестве отчетного большая часть выручки данного сегмента должна быть получена от внешних источников (межсегментная выручка элиминировалась), что в первую очередь сказывалось на компаниях с вертикальной сегментной структурой (когда один сегмент получал выручку от другого (например, полуфабрикаты), и только несколько сегментов в итоге реализовывали конечный продукт (услугу) внешним клиентам). В таких компаниях промежуточные сегменты не признавались отчетными и не раскрывались в финансовой отчетности, хотя отвечали всем прочим критериям признания. Для целей определения отчетного сегмента в соответствии с новым МСФО 8 выручка и расходы, относящиеся к операциям с третьими сторонами, и выручка и расходы, относящиеся к межсегментным операциям, больше не разграничиваются, так как новый стандарт не содержит такого требования. МСФО 8 требует раскрывать компонент компании даже в том случае, если он получает свою выручку исключительно от внутренних контрагентов (что в первую очередь характерно для вертикально организованных компаний). Данное отличие от ранее действующего МСБУ 14 является достаточно важным, так как может привести к появлению новых сегментов в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с требованиями МСФО 8.

Раскрытие финансовых показателей в разрезе каждого сегмента бизнеса

Как было отмечено выше, ранее действующий МСБУ 14 требовал подготовки финансовой информации каждого сегмента в соответствии с действующей учетной политикой компании (группы компаний), которая использовалась для формирования финансовой отчетности по МСФО. Это означает, что выручка всех сегментов должна была полностью соответствовать консолидированной выручке группы или отдельной компании; активы и обязательства сегментов должны быть равны активам и обязательствам группы или отдельной компании.

Однако для определения выручки и прибыли сегментов в управленческом учете могли быть использованы методы отличные от методов, закрепленных в учетной политике. Новый МСФО 8 допускает использовать такие методы подготовки финансовой информации по сегментам, если данная информация является основой для принятия решений лицом, ответственным за операционную политику. МСФО 8 требует раскрытия и сверки расчета выручки, прибыли, активов и обязательств сегментов с аналогичными показателями финансовой отчетности.

Раскрытие информации

Новшество МСФО 8 заключается в том, что новый стандарт требует описания подходов для идентификации операционных сегментов, в том числе описание бизнес-структуры компании, а также принципы расчета показателей по сегментам [5, с. 96].

Под бизнес-структурой понимается методика структурирования компании, например, в соответствии с видами

выпускаемой продукции (услуг), географических регионов, правового регулирования и прочее [5, с. 96]. Оба данных требования аналогично требованию СПФУ 131.

МСБУ 14 требовал раскрытие большого перечня финансовых показателей по каждому из сегментов (в том числе финансовые доходы, расходы, обязательства и пр.). Новый МСФО 8 обязывает раскрывать только прибыль (убыток) и активы каждого из сегментов, а также такие показатели финансовой отчетности, которые анализируются лицом, ответственным за принятие операционных решений. Данный подход является отражением требования рациональности подготовки финансовой отчетности [7, с. 241].

Под бизнес-структурой понимается методика структурирования компании, например, в соответствии.

МСФО 8, в отличие от своего предшественника МСБУ 14, требует раскрытия всех ключевых клиентов, от которых компания (группа) получает более 10% общей выручки и раскрывать данную информацию в разрезе каждого операционного сегмента.

Резюмируя изложенное выше, в обобщенном виде можно выделить следующие ключевые различия между требованиями нового МСФО 8 и предшествующего ему стандарта МСБУ 14 «Сегментная отчетность»:

- МСФО 8 предоставляет компании большую свободу в применении «управленческого подхода» формирования сегментной отчетности по МСФО, в том числе основу для идентификации операционных сегментов, перечень и методику расчета ключевых финансовых показателей для каждого из операционных сегментов;
- при формировании выручки сегмента допускается включение межсегментных оборотов, что может существенно повлиять на раскрытие информации по сегментам в вертикально организованных компаниях;
- в силу большой ориентации стандарта на «управленческий подход» в сегментной отчетности, требования к раскрытиям также в большей степени отражают подходы управленческого учета (при этом требуется сверка сегментных и аналогичных показателей финансовой отчетности).

Как было отмечено ранее, вновь принятый МСФО 8 в большинстве своем соответствует требованиям американских стандартов, а именно СПФУ 131. Данное сближение стандартов произошло в рамках глобального сближения стандартов (конвергенции), при этом важно отметить, что еще в 2002 г. Совет по МСФО принял решение об использовании опыта Соединенных Штатов Америки в представлении сегментной отчетности [3, с. 1035]. Данное решение было принято на основании результатов научных исследований в области формирования и представления сегментной отчетности, а также на основании комментариев пользователей финансовой отчетности. В большой степени на выбор подхода американских стандартов, как более корректного, повлияло более выраженное наличие «управленческого подхода» в US GAAP по сравнению с отмененным МСБУ 14.

Однако, несмотря на сближение многих аспектов МСФО 8 с американским стандартом, сохранились незначительные отличия между ними.

АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ РАЗЛИЧИЙ ПОЛОЖЕНИЙ МСФО 8 «СЕГМЕНТНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ» И СПФУ 131 (GAAP)

В качестве основных отличий положений МСФО 8 и СПФУ 131 можно выделить следующие.

Идентификация (определение) сегмента

В соответствии с требованиями МСФО 8 компании с матричной бизнес-структурой (финансовая информация по компонентам бизнеса формируется в нескольких разрезах, например, по географическому признаку и по видам выпускаемой продукции) должны раскрывать в качестве первичного уровня сегменты по видам выпускаемой продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

В соответствии с американскими стандартами GAAP, компании могут идентифицировать сегменты, базируясь на управленческом подходе, в определении сегментов бизнеса вне зависимости от бизнес-структуры компании.

На первый взгляд, кажется, что стандарты используют идентичные подходы для идентификации сегментов бизнеса, однако МСФО 8 имеет более управленческий и, что более важно, гибкий подход. Американские стандарты GAAP изначально отводят географическим сегментам второстепенную роль в любых компаниях, в том числе компаниях с матричной структурой, тогда как МСФО 8 в большей степени базируется на управленческих подходах, которые используются компаниями для подготовки внутренней управленческой отчетности и при принятии операционных решений ключевым управленческим персоналом.

Разницы особенно существенны могут быть представлены в компаниях с матричной структурой, где большее значения для корпоративного управления направлениями бизнесом имеет географический аспект деятельности (например, при узкой диверсификации выпускаемой продукции (оказываемых услуг), когда продукция распространяется через большое количество регионов, экономические условия деятельности которых существенно отличаются).

Требования к раскрытию информации

Требования к раскрытию информации по сегментам в примечаниях к финансовой отчетности. В соответствии с требованиями МСФО 8 компания не обязана раскрывать обязательства сегмента (даже если данный показатель используется лицом, ответственным за принятие операционных решений). При этом в соответствии с требованиями американских стандартов GAAP в обязательном порядке требуется раскрытие всех существенных показателей, анализируемых лицом, ответственным за принятие операционных решений (в том числе и обязательств сегмента).

Требования МСФО 8 в большей степени отражают «управленческий подход» по сравнению с СПФУ 131. Если информация об обязательствах сегмента используется при принятии операционных решений управленческим персоналом компании, то данная информация считается существенной также и для внешних пользователей и подлежит раскрытию в финансовой отчетности. Однако, как было отмечено выше, на практике обязательство сегментов достаточно редко используются менеджментом при принятии решений, поэтому данное отличие не является существенным и в большинстве случаев не влияет на качество раскрытий к финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с US GAAP.

Подводя итоги, можно с уверенностью утверждать, что подход МСФО 8 стал больше ориентирован на управленческую информацию, чем на информацию, на

которой базируется финансовая отчетность по МСФО, что может привести к меньшей сопоставимости информации о деятельности различных групп компаний, ведущих сходную деятельность.

Однако такой принцип позволит внешним пользователям информации понять подход менеджмента компании в вопросах принятия операционных решений, а значит, сделает информацию более полезной для пользователей. Кроме того, управленческий подход к подготовке раскрытий по сегментам бизнеса позволит компаниям уменьшить затраты на подготовку и сбор информации, так как такая информация будет раскрываться на основании регулярных отчетов ключевому управленческому персоналу компании, что отражает принцип рациональности формирования финансовой отчетности.

Литература

1. Операционные сегменты [Текст] : междунар. стандарт финансовой отчетности IFRS 8. – М. : Аскери-ACCA, 2008.
2. Сегментная отчетность [Текст] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 14 : редакция 1997. – М. : Аскери-ACCA, 2008.
3. Применение МСФО [Текст] : в 215ч. : пер. с англ. / Майк Бонэм, Мэтью Кертис, Майк Дейвис и др. ; ред. русского перевода Д. Вайнштейн. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008.
4. Карпухина С. Сегментная отчетность. Детальный анализ МСФО 14 [Текст] / С. Карпухина // Двойная запись. – 2006. – №2.
5. IASB IFRS 2008 (International Financial Reporting Standards; Interpretations as approved at 1 January 2008)/-International Accounting Standards Board, 2008.
6. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). Barry J. Epstein, Ralph Nach. Ervin L.Black, Patrick R. Delaney – USA: Wiley, 2005.
7. International Financial Reporting Standards. A practical Guide. Hennie Van Greuning – Washington D.C.: The World Bank – 2001.

Ключевые слова

МСФО; сегментная отчетность; управленческий подход; финансовые показатели; ключевой управленческий персонал; диверсификация бизнеса; раскрытие информации; сегменты бизнеса; географические сегменты; оперативные управленческие решения.

Бедарева Мария Андреевна

РЕЦЕНЗИЯ

Статья Бедаревой М.А. посвящена эволюции положений международных стандартов, регламентирующих формирование сегментной отчетности.

Актуальность данной статьи не вызывает сомнений. Каждая коммерческая организация стремится в процессе осуществления финансово-хозяйственной

деятельности максимизировать прибыль и, как следствие, увеличить капитализацию своей компании. Одним из способов расширения бизнеса является диверсификация, то есть осуществление различных видов деятельности, которые характеризуются разной рентабельностью, различной перспективой дальнейшего развития. Несомненно, такая стратегия компании оказывает существенное влияние на результаты хозяйственной деятельности и на порядок формирования финансовой отчетности.

Таким образом, сегмент отчетности - вид деятельности, который отделим как бизнес-процесс от других видов. Информация об этих особенностях представляет значительный интерес для многих пользователей финансовой отчетности. В этих условиях компании необходимо сформировать отчетность, которая позволит предоставить заинтересованному пользователю адекватную, достоверную и полную информацию для принятия экономических решений.

Автором проведена серьезная работа по исследованию этапов развития международных стандартов, регламентирующих составление сегментной отчетности. В статье проанализированы существенные отличия между положениями МСБУ 14 и СПФУ 131, уделено большое

внимание вопросам идентификации сегментов бизнеса и порядку раскрытия финансовых показателей в разрезе каждого сегмента бизнеса.

Автор статьи акцентирует внимание на то, что сегментная отчетность, позволяющая отдельно оценить рентабельные и рискованные направления бизнеса, должна опираться на методики, используемые для подготовки оперативной управленческой отчетности. Такой подход позволит повысить качество информации, содержащейся в финансовой отчетности компании.

Несомненно, статья Бедаревой М.А. содержит новизну и будет полезна как для научных, так и практических работников.

Научная статья Бедаревой М.А. «Эволюция международных стандартов, регламентирующих формирование сегментной отчетности» соответствует всем требованиям, предъявляемым к работам такого рода. Данная статья может быть рекомендована к публикации.

Арабян К.К., к.э.н., доцент кафедры Бухгалтерского учета, анализа и аудита Московского Государственного Университета экономики статистики и информатики

2.1. DEVELOPMENT OF INTERNATIONAL FINANCIAL STANDARDS REGULATED THE COMPOSITION OF SEGMENT REPORTING

M.A. Bedareva, Postgraduate Student of the Chair «Financial Accounting, Analysis and Audit», Performance Improvement, Assistant Manager Branch of the Company «Pricewaterhouse Coopers Russa B.V.»

Lomonosov Moscow State University

In connection with the crises, business diversification increases, as a result the requirement of segment reports for users of financial statements increases also. In the present work the main differences between standards, regulated the composition of segment reporting, are examined, management approach tendency in the segment financial reports is determined. It is concluded that, segments reports, which allow to assess business between profitable and risky company's profiles, should be based on the methodology, used by the management in the operative management reports.

Literature

1. IASB IFRS 2008 (International Financial Reporting Standards; Interpretations as approved at 1 January 2008) /-International Accounting Standards Board, 2008.
2. International Accounting Standard 14 «Segment reporting» (1997) – М.: Askery-ACCA, 2008.
3. International Financial Reporting Standards (IFRS) 8 «Operational segments» – М.: Askery -ACCA, 2008.
4. IFRS Implementation: in 5p. / Translated from English/ Mike Bonem, Mathev Kertis, Mike Devis etc./editor of Russian Translation D. Wainshtein / – М.: Alpina Business Books, 2008.
5. Segment reporting. Detailed analysis of IAS 14/ S. Karpuhina / Double entry, №2 – February 2006.
6. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). Barry J. Epstein, Ralph Nach. Ervin L. Black, Patrick R. Delaney – USA: Wiley, 2005.
7. International Financial Reporting Standards. A practical Guide. Hennie Van Greuning – Washington D.C.: The World Bank – 2001

Keywords

IFRS; segment reporting; management approach; financial figures; key management; business diversification; disclosures; business segments; geographical segments; operational management decisions.