

## 7.2. АУДИТ СЕГМЕНТНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Харисова Ф.И., д.э.н., профессор  
Казанского государственного финансово-экономического института;

Часовская М.Н., аудитор, руководитель департамента аудита и консалтинга ООО «Аудиторская фирма «Татинформ»

В статье рассматриваются наиболее актуальные проблемы составления и аудита сегментной отчетности. На основе сравнительного анализа положений МСФО 14 «Сегментная отчетность» и ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» внесены предложения по совершенствованию отечественного стандарта (в частности, рекомендуется уточнить способ определения цен при межсегментарных передачах аналогично изложенному в МСФО 14, привести ПБУ 12/2000 в соответствие с применяемым порядком расчетов по налогу на прибыль). Авторами разработана программа аудита сегментной информации, а также приведены возможные формы рабочих документов, позволяющих документировать процесс аудита и фиксировать результаты проверки на каждом этапе ее проведения. В статье рассмотрены основные изменения, которым подвергнется порядок составления сегментной отчетности в связи с принятием МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты», являющегося обязательным к применению начиная с отчетности за 2009 год.

Успешно развивающийся бизнес, как правило, имеет тенденцию к укрупнению и усложнению своей структуры. Рост может происходить путем приобретения новых компаний и принимать форму вертикальной или горизонтальной интеграции и диверсификации. Как следствие, расширяются рынки сбыта продукции, появляются новые бизнес-единицы. Изменения такого рода напрямую влияют на организацию и ведение бухгалтерского учета компаний. В случае, когда указанные процессы носят макроэкономический характер, откликом на них служат утверждение нормативных актов, регулирующих учет. Так, предпосылкой появления в 1983 году МСФО 14 «Сегментная отчетность» стали бурные процессы совершенствования форм организации производства, начавшиеся в западных странах во второй половине прошлого столетия.

В России холдинговые группы получили распространение позже, и отечественный стандарт – ПБУ 12/2000 «Сегментная отчетность» в основном перенимает международные правила. В первые годы после опубликования российского стандарта комментарии по его поводу довольно часто встречались в специальной литературе<sup>1</sup>. Было также издано несколько монографий, посвященных учету и анализу сегментированной отчетности<sup>2</sup>. Однако в последнее время публикации, посвященные этой теме, практически не встречаются.

Вопросы аудита информации по сегментам в настоящее время недостаточно освещены в экономической литературе, несмотря на то, что указанный участок учета является одним из сложных, содержит спорные моменты (например, учет внутрифирменных операций с применением трансфертных цен), а само ПБУ 12/2000, по мнению ряда специалистов, нуждается

в доработке. Немаловажным фактором является и то, что большинство компаний, формирующих сегментную отчетность, подлежат обязательному аудиту, поскольку это эмитенты публичных ценных бумаг или же величина их активов (продаж) как критерий обязательного аудита превышает предельную величину, указанную в Федеральном законе №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Кроме того, крупные корпорации, функционирующие на российском рынке, имеют иностранных инвесторов или партнеров, влияние которых на ведение ими бизнеса велико. Такие компании составляли отчетность по международным стандартам задолго до того, как в отечественном законодательстве появились нормы, обязывающие это делать. В связи с этими обстоятельствами при формировании информации по сегментам последние руководствовались МСФО 14 «Сегментная отчетность».

Необходимо отметить, что при порою дословном соответствии отечественного стандарта международному, между ними существует несколько существенных различий, о которых должен помнить аудитор, проводящий аудит как в соответствии с МСФО, так и ПБУ. Представим первое из них (см. рис. 1).



Рис. 1. Сравнительный анализ МСФО 14 «Сегментная отчетность» и ПБУ 12/2000 «Сегментная отчетность»

Как следует из рис. 1, МСФО не связывает необходимость предоставления информации по сегментам с составлением сводной отчетности. Определяющим фактором в международной отчетности является факт эмиссии ценных бумаг, свободно обращающихся на фондовом рынке. В то же время в МСФО 14 указано, что если материнская компания предоставляет информацию по сегментам, она делает это только на основании сводной отчетности.

МСФО 14 предполагается выверка показателей по отчетным сегментам с суммарными показателями по организации (группе) в целом. При ее проведении доходы сегмента должны сверяться с доходами компании от внешних клиентов; результат сегмента должен сверяться с сопоставимыми показателями операционной прибыли или убытка компании, а также с чистой прибылью или убытком компании; активы и обязательства сегмента – соответственно с активами и обязательствами компании.

Таким образом, информацию по сегментам, составленным по правилам МСФО, можно представить следующим образом (см. табл. 1).

<sup>1</sup> Королева Т.В. Информация по сегментам: практическое применение. Бухгалтерский учет, 2001 г. – №12 – С. 24-32; Парушин Н.В. Информация по сегментам Бухгалтерский учет, 2003 г. – №2 – С. 19-22.

<sup>2</sup> Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. – М.: АкДи, 2000 – 192 с. Экономика и жизнь; Соколов А.А. Учет сегмента деятельности коммерческой организации: формирование и анализ – М.: Финансы и статистика, 2004. – 288 с.

Таблица 1

**ВЫВЕРКА СЕГМЕНТНЫХ ДАННЫХ  
СОГЛАСНО МСФО 14**

Вид информации, требуемый для раскрытия	Сегмент 1	Сегмент 2	...	Вы-верка, $\Delta$	Данные отчетности
Показатель 1	A <sub>1</sub>	A <sub>2</sub>	...	A <sub>Δ</sub>	A итоговое
Показатель 2	B <sub>1</sub>	B <sub>2</sub>	...	B <sub>Δ</sub>	B итоговое
...	...	...	...	...	...

При этом отклонение данных по отчетным сегментам от сопоставимых показателей по отчетности в целом может быть как положительным (например, при наличии активов и обязательств, не распределяемых между сегментами), так и отрицательным (при исключении операций между сегментами).

Российским ПБУ 12/2000 описанная выше выверка показателей не предусматривается, что может привести к несопоставимости данных сегментной и сводной отчетности.

Таблица 2

**ВЫВЕРКА СЕГМЕНТНЫХ ДАННЫХ  
СОГЛАСНО ПБУ 12/2000**

Вид информации, требуемый для раскрытия	Сегмент 1	Сегмент 2	...	Сегмент n	Данные отчетности
Показатель 1	A <sub>1</sub>	A <sub>2</sub>	...	A <sub>n</sub>	A итоговое $\neq \Sigma A$
Показатель 2	B <sub>1</sub>	B <sub>2</sub>	...	B <sub>n</sub>	B итоговое $\neq \Sigma B$
...	...	...	...	...	...

Указанная особенность ПБУ, которую ряд авторов (Сokolov A.A., Маркелов Н.Л., Веселова Т.Н.) считают существенным упущением, снижает эффективность контроля за составлением отчетности и повышает аудиторский риск, что ведет к увеличению объема аудиторских процедур и трудозатрат при проведении проверки.

Для МСФО 14 доминирующей является идея «управленческого подхода», которая, в свою очередь, вытекает из предпосылки о соответствии внутренней отчетности компании (группы) ее организационной и управленческой структуре.

В ПБУ 12/2000 указанный подход (в отличие от МСФО) задекларирован, детально не описан. Эта особенность российского стандарта может объясняться не сознательным выбором его авторов, а тем, что ПБУ в целом носит более сжатый характер и напоминает краткий конспект международного первоисточника.

В некоторых случаях подобные сокращения упрощают восприятие, но иногда это приводит к недосказанности и лишает составителей отчетности подробных инструкций, оставляя возможности для разночтений.

Так, в ПБУ 12/2000 сказано только, что перечень сегментов, информация по которым раскрывается в бухгалтерской отчетности, устанавливается организацией самостоятельно, исходя из ее организационной и управленческой структуры. В МСФО же разъяснена суть приведенного выше указания, заключающаяся в том, что для целей внешней отчетности хозяйственные и географические сегменты компании должны быть теми организационными подразделениями, по которым информация предоставляется совету директоров и генеральному директору для оценки прошлых показателей деятельности подразделения, и принятия решений относительно будущего распределения ресурсов. И даже если сегменты внутренней отчетности компании не

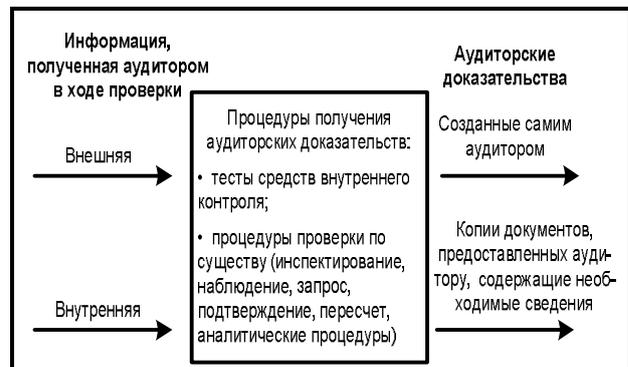
соответствуют ее товарной / сервисной или географической специализации, она будет рассматривать следующую, более низкий уровень внутренней сегментации (вновь основываясь на данных внутренней отчетности), обеспечивающий представление необходимой сегментной информации, а не создавать сегменты исключительно для целей внешней отчетности. Из изложенного следует неразрывная связь внутренней и сегментной отчетности, когда последняя не является чем-то искусственно созданным, а представляет собой определенным образом упорядоченную и раскрытую в соответствии с требованиями МСФО 14 внутреннюю отчетность.

Таким образом, в ПБУ зависимость информации по сегментам от внутренней отчетности компании не столь очевидна и раскрыта менее полно, в связи с чем предлагаемая нами программа аудита сегментной отчетности составлена не только на основе отечественного бухгалтерского стандарта, но и с использованием МСФО.

Следует отметить, что применение МСФО 14 при составлении программы целесообразно еще и по причине сближения процедур аудита, проводимого в соответствии с международными и отечественными стандартами финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В отличие от стандартов финансовой (бухгалтерской) отчетности, ни международные, ни отечественные стандарты аудита не содержат отдельного документа, посвященного сегментной отчетности. Отчасти это можно объяснить тем, что информация о выручке, расходах и доходах, активах и обязательствах сегментов должна рассматриваться как неотделимая часть финансовой (бухгалтерской) отчетности, о достоверности которой аудитор выражает свое мнение. В то же время, если информация по сегментам существенна, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно ее раскрытия в соответствии с установленными предпосылками подготовки финансовой отчетности<sup>3</sup>.

Проиллюстрируем процесс получения аудиторских доказательств следующим образом (см. рис. 2).


**Рис. 2. Процесс получения аудиторских доказательств**

Информация, используемая аудитором для получения доказательств, должна быть уместной, объективной и, что немаловажно, доступной.

Сами аудиторские доказательства в целях данной статьи можно условно разделить на два типа:

- созданные самим аудитором в ходе выполнения аудиторских процедур – это рабочие документы аудитора;

<sup>3</sup> МСА 501 «Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение отдельных статей» Часть Е. Информация по сегментам.

- копии или оригиналы документов, полученных от аудируемого лица и внешних источников, которые содержат сведения, подтверждающие выводы аудитора относительно выявленных нарушений (первичные документы, содержащие недочеты, договора, акты сверки, распечатки из информационной базы, в которой ведется бухгалтерский учет, выдержки из учетной политики и т.д.).

С помощью тестов средств внутреннего контроля аудитор получает доказательства в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. При проведении аудита сегментной отчетности аудитор должен проверить, насколько квалификация бухгалтера, ответственного за ее составление, соответствует сложности поставленной задачи. Причинами, повышающими риск средств внутреннего контроля, могут быть также искажения, возникающие при передаче информации от сотрудника, ведущего тот или иной участок учета, к работнику, составляющему сегментную отчетность.

Как правило, формированием сегментной информации занимается главный бухгалтер или его заместитель, поскольку для этого необходим комплексный взгляд на отчетность и деятельность организации. Риск возникновения ошибки в этом случае будет связан с загруженностью, характерной для лиц, занимающих указанные должности, а также с тем, что исполнитель сам проверяет свою работу и велика роль субъективного фактора.

Стержнем любого аудита является план, и его детализация в части проводимых аудиторских процедур, называемая программой. Значимость плана и программы для процесса аудита сложно переоценить. Они представляют собой стратегию и тактику проверки, которые закрепляют на уровне внутренних стандартов подходы аудитора к ее проведению.

В настоящем плане и программе аудита сегментной отчетности не нашли должного освещения. Публикации на эту тему в специализированной литературе отсутствуют, в то время как потребность в материале такого рода очевидна и, более того, возрастает.

Описанные выше пробелы в методике аудита предопределили направление исследования, приведенного в настоящей статье. Нами была разработана программа аудита сегментной отчетности, содержащая перечень аудиторских процедур проверки предпосылок ее составления, а также составлена рабочая документация.

Программа аудита сегментной отчетности должна включать, по нашему мнению, следующие ключевые блоки, объединяющие аудиторские процедуры проверки по существу.

- проверка правильности выделения информации по сегментам;
- проверка правильности определения отчетных сегментов;
- проверка правильности раскрытия информации по отчетным сегментам;
- аналитические процедуры, которые могут проводиться на каждом из этапов проверки, по усмотрению аудитора, исходя из конкретной ситуации.

Рассмотрим каждый из приведенных выше блоков более подробно.

## 1. ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ ВЫДЕЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ ПО СЕГМЕНТАМ

В свете ПБУ 12/2000 под информацией по сегменту понимается информация, раскрывающая часть деятельности организации в определенных хозяйствен-

ных условиях посредством представления установленного перечня показателей бухгалтерской отчетности организации. При этом сегменты выделяют по следующим направлениям:

- деятельность по производству определенного товара, выполнению определенной работы, оказанию определенной услуги или однородных групп товаров, работ, услуг, которая подвержена рискам и получению прибыли, отличным от рисков и прибылей по другим товарам, работам, услугам или однородным их группам. Сегмент, выделенный по такому признаку, называется операционным;
- деятельность по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе работы хозяйствующего субъекта, которая подвержена рискам и получению прибыли, отличным от рисков и прибылей, имеющих место в других географических регионах деятельности организации. Сегмент, соответствующий указанному определению, будет являться географическим.

При выделении информации по отчетным сегментам принимаются во внимание общеэкономические, валютные, кредитные, ценовые, политические риски, которым может быть подвержена деятельность организации. Однако при этом, согласно ПБУ 12/2000, оценка рисков не предполагает их точное количественное измерение и выражение. ПБУ содержит также перечень признаков, по которым организации могут объединять несколько видов товаров, работ, услуг в сегменты. При проверке аудитор должен исходить из этих признаков, а также опыта аналогичных проверок и доступных ему данных, характеризующих особенности экономической деятельности в разных регионах (в случае выделения географических сегментов) или особенности производства товаров, услуг (в случае выделения операционных сегментов).

При оценке рисков по операционным сегментам следует учитывать такие факторы, как наличие высокой конкуренции в отрасли, зависимость от одного поставщика или покупателя, изменчивость спроса, наличие товаров-субститутов. Вне зависимости от отрасли наиболее значимым фактором является производство инновационной продукции.

В случае выделения географических сегментов наиболее весомы особенности законодательства. Примером могут служить региональные или местные нормативные акты по налогам и сборам, устанавливающие наличие льгот или, наоборот, более высокие ставки налогов (в рамках Налогового Кодекса).

В МСФО 14 порядок выделения сегментов регламентирован более последовательно и подробно. Сообразно стандарту аудитор должен обратиться в первую очередь к данным внутрифирменной (внутрихолдинговой) отчетности, поскольку именно организационная и управленческая структура компании и ее система внутренней отчетности обычно дают наилучшее доказательство относительно основного источника рисков и прибылей компании для целей ее сегментной отчетности<sup>4</sup>. В случае, если направления производства товаров (услуг), выделенные во внутренней отчетности, отвечают требованиям выделения сегментов, содержащихся в МСФО 14 (в ПБУ 12/2000 предложен тот же набор условий), то они будут являться сегментами для целей составления сегментной отчетности. Если же внутренняя организационная и управленческая структура и система внутренней отчетности компании высшему руководству не основываются ни на отдельных товарах и услугах, ни на географии, тогда МСФО 14 требует, чтобы менеджмент

<sup>4</sup> П. 28 МСФО 14 «Сегментная отчетность».

компания определил свои хозяйственные (операционные) и географические сегменты для внешней отчетности на основании условий, содержащихся в стандарте.

Преимуществами указанного подхода является обособленное сокращение процедур по определению источников формирования рисков и прибыли компании. Однако в аудиторской практике российских компаний существенным недостатком может быть ограниченный доступ аудитора к внутренней отчетности. Информация управленческой отчетности зачастую представляет собой коммерческую тайну, а на ряде фирм управленческий учет стал синонимом двойной бухгалтерии. Вместе с тем, вероятнее всего, аудитору удастся получить минимальный объем информации об основных направлениях деятельности и способах их группировки, необходимой для формирования сегментной отчетности. Надлежащие данные аудитор также сможет получить из утвержденной руководством организационной структуры компании (безусловно, если последняя соответству-

ет действительности и отражает товарную и (или) географическую специализацию).

### Процедуры получения аудиторских доказательств

Поскольку на данном этапе проверяемая информация носит преимущественно управленческий характер, наиболее уместными процедурами сбора аудиторских доказательств являются инспектирование внутренней отчетности организации и ее организационной структуры, устный опрос или анкетирование руководства и персонала. Возможно также обратиться с запросом информации за пределы хозяйствующего субъекта – в специализированные организации, такие как рейтинговые агентства [5].

### Рабочие документы

Результаты проверки на данном этапе аудита сегментной отчетности можно зафиксировать рабочими документами следующего вида (см. табл. 3).

Таблица 3

#### РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ ПО ПРОВЕРКЕ ПРАВИЛЬНОСТИ ВЫДЕЛЕНИЯ ОПЕРАЦИОННЫХ СЕГМЕНТОВ (РД №1.1)

Условия объединения сегментов, содержащиеся в ПБУ	Операционные сегменты, выделенные в отчетности организации				Аудиторские доказательства <sup>5</sup>
	Сегмент А <sub>о</sub>	Сегмент В <sub>о</sub>	...	Сегмент N <sub>о</sub>	
Сходство по назначению товаров, работ, услуг	Выполняется	Выполняется	...	Не выполняется	Внутр-я отчетность, данные агентств, опросы и т.д
Сходство по процессу производства товаров, выполнения работ	Выполняется	Не Выполняется	...	Не выполняется	Внутр-я отчетность, данные агентств, опросы и т.д
Сходство по оказанию услуг	Выполняется	Выполняется	...	Не выполняется	Внутр-я отчетность, данные агентств, опросы и т.д
Сходство по потребителям (покупателям) товаров, работ, услуг	Выполняется	Выполняется	...	Не выполняется	Внутр-я отчетность, данные агентств, опросы и т.д
Сходство по методам продажи товаров и распространения работ, услуг	Выполняется	Выполняется	...	Выполняется	Внутр-я отчетность, данные агентств, опросы и т.д
Сходство по системам управления деятельностью организации (если применимо)	Выполняется	Выполняется	...	Выполняется	Внутр-я отчетность, данные агентств, опросы и т.д
Дополнительно: выделение сегмента во внутренней отчетности организации	Не выделен	Выделен	...	Не выделен	Внутренняя отчетность
Выводы аудитора, относительно обоснованности выделения сегмента	Обоснованно	Обоснованно	...	Не обоснованно	-

Таблица 4

#### РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ ПО ПРОВЕРКЕ ПРАВИЛЬНОСТИ ВЫДЕЛЕНИЯ ГЕОГРАФИЧЕСКИХ СЕГМЕНТОВ (РД №1.2)

Условия объединения сегментов, содержащиеся в ПБУ	Географические сегменты, выделенные в отчетности организации				Аудиторские доказательства <sup>6</sup>
	Сегмент А <sub>г</sub>	Сегмент В <sub>г</sub>	...	Сегмент N <sub>г</sub>	
Сходство условий, определяющих экономические и политические системы государств, на территории которых ведется деятельность	Выполняется	Выполняется	...	Не выполняется	Внутр-я отчетность, данные агентств, опросы и т.д
Наличие устойчивых связей в деятельности, осуществляемой в различных географических регионах	Выполняется	Не выполняется	...	Не выполняется	Внутр-я отчетность, данные агентств, опросы и т.д
Сходство деятельности	Выполняется	Выполняется	...	Не выполняется	Внутр-я отчетность, данные агентств, опросы и т.д
Сходство рисков, присущих деятельности организации в определенном географическом регионе	Выполняется	Выполняется	...	Не выполняется	Внутр-я отчетность, данные агентств, опросы и т.д
Общность правил валютного контроля	Выполняется	Выполняется	...	Выполняется	Внутр-я отчетность, данные агентств, опросы и т.д

<sup>5</sup> Приводятся источники информации, перешедшие в аудиторские доказательства второго типа.

Составил \_\_\_\_\_ Проверил \_\_\_\_\_

Дата \_\_\_\_\_ Дата \_\_\_\_\_

<sup>6</sup> Приводятся источники информации, перешедшие в аудиторские доказательства второго типа.

Составил \_\_\_\_\_ Проверил \_\_\_\_\_

Дата \_\_\_\_\_ Дата \_\_\_\_\_

Условия объединения сегментов, содержащиеся в ПБУ	Географические сегменты, выделенные в отчетности организации				Аудиторские доказательства <sup>6</sup>
	Сегмент A <sub>r</sub>	Сегмент B <sub>r</sub>	...	Сегмент N <sub>r</sub>	
Общность валютных рисков, связанных с деятельностью организации в определенном географическом регионе	Выполняется	Выполняется	...	Выполняется	Внутри-агентство, данные агентств, опросы и т.д.
Дополнительно: выделение сегмента во внутренней отчетности организации	Не выделен	Выделен	...	Не выделен	Внутренняя отчетность
Выводы аудитора относительно обоснованности выделения сегмента	Обоснованно	Обоснованно	...	Не обоснованно	-

## 2. ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ОТЧЕТНЫХ СЕГМЕНТОВ

На данном этапе аудитору необходимо убедиться в том, что организация правильно определила, какие из выделенных ею ранее сегментов, являются отчетными. Согласно как ПБУ 12/2000, так и МСФО 14, отчетными признаются сегменты значения показателей выручки, финансового результата и активов по которым соответствует условиям, содержащимся в стандартах.

Порядок выбора отчетных сегментов прописан в ПБУ 12/2000 достаточно четко и может быть представлен в виде следующего алгоритма.

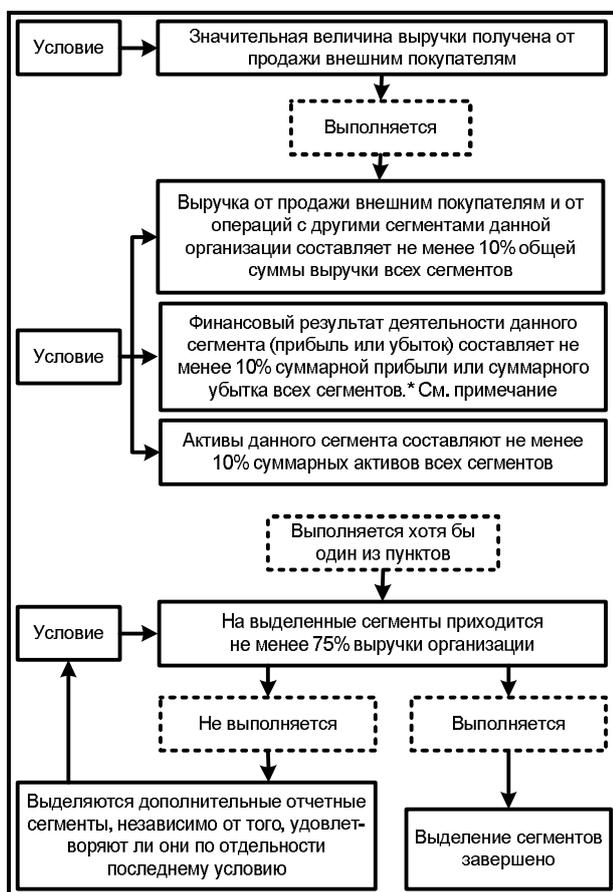


Рис. 3. Алгоритм выделения отчетных сегментов

Примечание к рис. 3. \* Необходимо отметить, что финансовый результат деятельности сегмента сравнивается с суммарной прибылью и суммарным убытком всех сегментов в зависимости от того, какая величина больше в абсолютном выражении<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> Волочич М.А., Салтыкова А.А., Соколов В.Л., Шнейдман Л.З. Готовим бухгалтерскую отчетность – М., 2002. – с. 108

К сожалению, ПБУ 12/2000 не дает количественной оценки определению «значительная», применяемому к выручке от продаж внешним покупателям (условие №1 на рисунке). В МСФО 14 это условие звучит несколько иначе: «сегмент подлежит представлению в отчетах, если большинство из его выручки получается за счет продаж внешним покупателям». Определение «большинство» указывает не просто на значительный, а на преобладающий характер продаж третьим лицам, из чего следует, что они должны составлять более 50% от общей выручки сегмента.

По нашему мнению, целесообразно ввести в текст ПБУ 12/2000 количественную, не допускающую разночтений характеристику размеров выручки внешним покупателям, поскольку данный параметр является принципиальным при выделении отчетных сегментов.

Наиболее трудоемкой для аудитора на данном этапе будет проверка правильности формирования показателей, по значению которых сегмент признается отчетным. Необходимость этой процедуры обуславливается тем, что если значение, к примеру, активов сегмента было определено организацией неверно (завышено), то 10% от этой суммы также окажутся завышенными по отношению к общей величине параметра по всем сегментам, а значит, сегмент будет признан отчетным необоснованно.

Исходным документом, регламентирующим формирование показателей отчетности, является учетная политика. При этом МСФО выделяет учетную политику, принятую для подготовки и представления финансовой (бухгалтерской) отчетности группы или компании в целом и учетную политику сегмента, которая, кроме фундаментальных основ первой, содержит также специальную информацию о порядке определения сегментов, методе образования межсегментных передач и основе для распределения выручки и расходов по сегментам.

Согласно международным аудиторским стандартам, аудитор должен не только обсудить с руководством экономического субъекта методы составления информации по сегментам, определить, приведет ли исполнение этих методов к раскрытию информации в соответствии с основами финансовой (бухгалтерской) отчетности, но и проверить порядок применения этих методов<sup>8</sup>. Таким образом, аудитор обязан проверить, насколько формирование показателей по сегментам, в том числе способ распределения доходов и расходов, активов и обязательств между сегментами соответствует учетной политике.

Определение основных сегментных показателей, содержащееся в МСФО 14 и ПБУ 12/2000, при незначительном расхождении формулировок в целом совпадают.

Определения основных сегментных показателей согласно МСФО 14 и ПБУ 12/2000 (см. табл. 5).

<sup>8</sup> МСА 501 «Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение отдельных статей» Часть Е. Информация по сегментам.

Таблица 5

## СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ОПРЕДЕЛЕНИЙ ОСНОВНЫХ СЕГМЕНТНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

МСФО 14	ПБУ 12/2000
<b>Выручка сегмента</b>	<b>Информация о выручке (доходах) сегмента</b>
Это выручка, представленная в отчете о прибылях и убытках компании, которая непосредственно относится на сегмент, и соответствующая часть выручки компании, которая обоснованно может быть отнесена на сегмент, получаемая из операций со сторонами вне компании или от операций с другими сегментами этой же компании	Информация о выручке от продажи определенных товаров, от выполнения определенных работ, оказания определенных услуг или от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг в определенном географическом регионе деятельности организации (данные о величине, непосредственно относящиеся на данный сегмент), а также части общей выручки организации, которая обоснованно приходится на данный сегмент (в том числе от продаж внешним покупателям или от операций с другими сегментами этой же организации)
<b>Расходы сегмента</b>	<b>Информация о расходах сегмента</b>
Это расходы, возникающие в результате основной деятельности сегмента, которые непосредственно относятся к нему, и соответствующая часть расходов, которые могут быть отнесены к нему на разумной основе, в том числе расходы, относящиеся к продажам внешним клиентам, и расходы, относящиеся к операциям с другими сегментами одной и той же компании	Информация о расходах по производству определенных товаров, выполнению определенных работ, оказанию определенных услуг или по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе деятельности организации, а также части общих расходов организации, которые обоснованно приходятся на данный сегмент (в том числе от продаж внешним покупателям или от операций с другими сегментами этой же организации)
<b>Результаты сегмента</b>	<b>Информация о финансовом результате сегмента</b>
Это выручка сегмента за вычетом его расходов. Результаты сегмента определяются до выполнения любых корректировок для доли меньшинства	Информация о разнице между выручкой (доходами) и расходами сегмента
<b>Активы сегмента</b>	<b>Информация об активах сегмента</b>
Это активы, которые используются сегментом в его основной деятельности и которые либо непосредственно относятся к нему, либо могут быть отнесены к нему на разумной основе	Информация об активах, которые используются для производства определенных товаров, выполнения определенных работ, оказания определенных услуг или для производства товаров, выполнения работ, оказания услуг в определенном географическом регионе деятельности организации
<b>Обязательства сегмента</b>	<b>Информация об обязательствах сегмента</b>
Это те операционные обязательства, которые возникают в результате операционной деятельности сегмента и которые либо непосредственно распределяются на сегмент, либо могут быть обоснованно отнесены на него	Информация об обязательствах, которые возникают при производстве и продаже определенных товаров, выполнении определенных работ, оказании определенных услуг или при производстве и продаже продукции (товаров), выполнении работ, оказании услуг в определенном географическом регионе деятельности организации

Таблица 6

## ХАРАКТЕРИСТИКА ДОХОДОВ, РАСХОДОВ, АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, ИСКЛЮЧАЕМЫХ ИЗ СООТВЕТСТВУЮЩИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ПО СЕГМЕНТУ

Характеристика доходов	Примеры	Строки отчетности	Счета учета
Доходы от инвестиционной и финансовой деятельности	<ul style="list-style-type: none"> <li>Проценты и дивиденды;</li> <li>доход от продажи финансовых вложений (доли в других компаниях, задолженность по договору цессии и т.п.)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Отчет о прибылях и убытках (Ф№2) «Проценты к получению»;</li> <li>отчет о прибылях и убытках (Ф№2) «Прочие доходы»</li> </ul>	Субсчет 91.1 «Прочие доходы»
Доходы, возникшие в результате чрезвычайных обстоятельств	<ul style="list-style-type: none"> <li>Страховое возмещение</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Отчет о прибылях и убытках (Ф№2) «Прочие доходы»</li> </ul>	Счет 99 «Прибыли и убытка» (планом счетов организации может быть предусмотрен отдельный субсчет)
Расходы от инвестиционной и финансовой деятельности	<ul style="list-style-type: none"> <li>Проценты и дивиденды к уплате;</li> <li>доход от продажи финансовых вложений (доли в других компаниях, задолженность по договору цессии и т.п.)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Отчет о прибылях и убытках (Ф№2) «Проценты к уплате»;</li> <li>отчет о прибылях и убытках (Ф№2) «Прочие расходы»</li> </ul>	Субсчет 91.2 «Прочие расходы»
Расходы, возникшие в результате чрезвычайных обстоятельств	<ul style="list-style-type: none"> <li>Балансовая стоимость имущества непригодного к использованию или утерянного в связи с действием непреодолимой силы</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Отчет о прибылях и убытках (Ф№2) «Прочие расходы»</li> </ul>	Счет 99 «Прибыли и убытка» (планом счетов организации может быть предусмотрен отдельный субсчет)
Общехозяйственные и прочие расходы, относящиеся к организации в целом	<ul style="list-style-type: none"> <li>Расходы по содержанию управляющей компании;</li> <li>корректировки гудвила;</li> <li>реклама деятельности холдинга</li> </ul>	Включаются в строки в соответствии с содержанием и предписаниями учетной политики	Счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», для торговых организаций 44 «Коммерческие расходы», в некоторых случаях возможен учет в составе «Прочих расходов» субсчет 91.2

В то же время в определениях показателей МСФО 14 важную роль играют такие словосочетания как «основная деятельность» или «операционная деятельность», отсутствующие в ПБУ 12/2000. Суть этих терминов раскрыта в абзаце, не вошедшем в отечественный стандарт: «Операционная деятельность – основная, приносящая

выручку деятельность компании и прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой».

На практике такое определение означает, что сегмент, занимающийся производством, к примеру, автомобилей и периодически получающий доход от продажи акций или процентный доход от выданного другой компании

займа не должен включать такие доходы и расходы, а также активы и обязательства, связанные с ними в соответствующие показатели сегментной отчетности. МСФО 14 содержит существенную оговорку – доходы от инвестиционной и финансовой деятельности могут включаться в показатели сегмента, если деятельность сегмента носит в основном инвестиционный или финансовый характер. При этом в МСФО 14 заложена неопределенность относительно того, какую деятельность считать основной. Подобная неясность способна ввести в затруднение не только составителей сегментной отчетности, но и аудитора, ее проверяющего. С целью устранения описанного фактора неопределенности компания, составляющая сегментную отчетность согласно требованиям международных стандартов, должна раскрыть термин «основная деятельность» в учетной политике сегмента. Сделать это можно, определив его количественно (через предельный размер выручки от такой деятельности), качественно (например, выдвинув требование о продолжительном и устойчивом характере получения доходов) или объединив описанные характеристики. ПБУ 12/2000 предписывает включение доходов и расходов от продажи финансовых вложений или процентов в доходы и расходы сегмента, если они являются предметом деятельности отчетного сегмента.

Деление деятельности сегмента на операционную, инвестиционную и финансовую, а также определение основной из них в МСФО 14 логически предшествует перечислению доходов и расходов, исключаемых из соответствующих сегментных показателей (см. табл. 6).

В силу изложенных аргументов, по нашему мнению, необходимо внести в ПБУ 12/2000 определение операционной деятельности, уточнив при этом критерии отнесения деятельности к основной. Деление видов деятельности хозяйствующего субъекта на основные и прочие целесообразно также по причине его соответствия структуре бухгалтерской (финансовой) отчетности и плану счетов бухгалтерского учета.

Таблица 7

**КОРРЕКТИРОВКА ПОКАЗАТЕЛЕЙ СЕГМЕНТА С УЧЕТОМ ТРЕБОВАНИЙ ПБУ 18/02**

Расчеты по налогу на прибыль	Примеры	Строки отчетности	Счета учета
Доходы	<ul style="list-style-type: none"> <li>Условный доход по налогу на прибыль;</li> <li>постоянный налоговый актив</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Отчет о прибылях и убытках (Ф№2) «Текущий налог на прибыль»</li> </ul>	Счет 99 «Прибыли и убытка» (возможны субсчета «Условный доход по налогу на прибыль» и «ПНА»)
Расходы	<ul style="list-style-type: none"> <li>Условный расход по налогу на прибыль;</li> <li>постоянное налоговое обязательство</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Отчет о прибылях и убытках (Ф№2) «Текущий налог на прибыль»</li> </ul>	Счет 99 «Прибыли и убытка» (возможны субсчета «Условный расход по налогу на прибыль» и «ПНО»)
Активы	<ul style="list-style-type: none"> <li>Отложенный налоговый актив</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Отчет о прибылях и убытках (Ф№2) «ОНА»</li> </ul>	Счет 09 «Отложенный налоговый актив»
Обязательства	<ul style="list-style-type: none"> <li>Отложенное налоговое обязательство</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Отчет о прибылях и убытках (Ф№2) «ОНО»</li> </ul>	Счет 09 «Отложенное налоговое обязательство»

ПБУ 12/2000 «Сегментная отчетность» было утверждено до введения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», поэтому не учитывает особенностей, связанных с порядком отражения в учете и отчетности указанного налога. Так, в ПБУ 12/2000 предусмотрено только, что обязательства по налогу на прибыль исключаются из обязательств сегмента, в то время как, согласно ПБУ 18/02, в учете организации могут возникать не только обязательства, но и активы по налогу на прибыль.

Перечень доходов, расходов, активов и обязательств, исключаемых из показателей сегмента, был нами дополнен и скорректирован в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 (см. табл. 7).

Составленные нами таблицы могут служить для аудиторов в качестве памятки при проверке правильности определения основных сегментных показателей.

В отдельный пункт программы аудита сегментной отчетности, по нашему мнению, необходимо выделить проверку правильности выбора цен при межсегментных передачах, от которого зависит формирование показателя «выручка сегмента». Требование к порядку ценообразования изложено в международном и отечественном стандарте таким образом, что при идентичном, на первый взгляд, содержании дает возможность противоположных трактовок (см. рис. 4).



**Рис. 4. Сравнительный анализ порядка ценообразования межсегментных передач по МСФО 14 ПБУ 12/2000**

МСФО 14 предписывает отражение выручки сегмента на основе цен, фактически используемых при межсегментных передачах. Такая формулировка исключает разночтения.

ПБУ 12/2000 указывает на необходимость формирования трансфертных цен на основе цен, фактически применяемых организацией, при этом не уточняется, должны ли это быть цены, используемые организацией при межсегментных передачах (они могут быть и условными) или же следует брать за основу цены, по которым проводится реализация внешним покупателям (рыночные цены). На наш взгляд, компания может устранить существующую неясность в толковании ПБУ, закрепив применяемый ею порядок ценообразования в учетной политике.

Вне зависимости от сделанного компанией выбора информация об основе ценообразования должна быть раскрыта в отчетности. Отсутствие подобной информации может стать причиной выдачи модифицированного заключения, если аудитор сочтет ее существенной для понимания деятельности экономического субъекта.

Некоторые сложности при определении межсегментных оборотов по фактическим ценам могут возникнуть у компаний, операционные сегменты которых составляют звенья технологической цепи, объединенные в рамках одного предприятия путем вертикальной интеграции. По мнению А.А. Соколова, требования ПБУ 12/2000 и МСФО 14 по раскрытию межсегментарных оборотов выполнимы, только если рассматриваемые сегменты принадлежат к различным организационным структурам, в противном случае раскрытие указанной информации не требуется<sup>9</sup>. МСФО 14 действительно не требует определения в качестве отдельных хозяйственных сегментов различных стадий вертикально интегрированных производств, но поощряет компании к раскрытию такой информации. ПБУ 12/2000 не содержит специальных предписаний на этот счет.

Особого внимания аудитора потребует проверка выполнения следующих условий составления сегментной отчетности, которые могут быть сформулированы в виде принципов.

### **1. Принцип справедливого и обоснованного включения информации в показатели сегмента**

Согласно МСФО 14 и ПБУ 12/2000, при определении доходов, расходов, активов и обязательств отчетного сегмента в расчет принимаются только те данные, которые непосредственно относятся к отчетному сегменту либо могут быть отнесены к нему путем обоснованного распределения. При этом МСФО 14 предполагает, что компания рассматривает свою систему внутренней финансовой отчетности как отправную точку тех статей, которые могут быть непосредственно распределены или обоснованно отнесены на сегменты. Таким образом, авторы стандарта еще раз указывают на преобладание управленческого подхода в формировании сегментной информации. МСФО 14 разрешает отступить от определяющей роли управленческой информации лишь в случае, если основа распределения, выбранная при составлении внутренней отчетности компании, представляется субъективной, спорной или трудной для понимания.

### **2. Принцип последовательности в представлении и раскрытии сегментной информации**

При формировании сегментной отчетности необходимо соблюдать последовательность представления и раскрытия информации. Указанное требование выражается:

- во-первых, в применении одних и тех же методов распределения доходов, расходов, активов и обязательств в течение нескольких отчетных периодов (последовательность во времени);
- во-вторых: международный и отечественный стандарты требуют наличия логической последовательности при распределении информации. Так, совместно используе-

мые активы распределяются по сегментам, только если их соответствующие выручка и расходы распределяются на эти сегменты.

ПБУ 12/2000 обязывает также обеспечить последовательность в выделении сегментов. Отчетный сегмент, выделенный в периоде, предшествовавшем отчетному, должен выделяться в отчетном периоде независимо от того, удовлетворяет ли он в отчетном периоде условиям, содержащимся в ПБУ. Следует отметить, что в МСФО 14 данное условие прописано менее жестко. Согласно международному стандарту, сегмент должен оставаться отчетным, если он важен для целей принятия решений (например, в процессе разработки будущей рыночной стратегии).

В то же время МСФО 14 содержит требование по обновлению информации за предыдущие периоды – применение ретроспективного подхода. В соответствии с МСФО, если сегмент определяется в качестве отчетного в текущем периоде, данные сегмента за предыдущий период, которые представляются для сравнения, должны быть обновлены для отражения нового сегмента как отдельного, даже если тот сегмент не удовлетворял десятипроцентному порогу в предшествующем периоде, если только это не является нецелесообразным с практической точки зрения.

Аудитору необходимо убедиться в выполнении принципа последовательности, поскольку от этого зависит правильность формирования показателей по сегментам, а также полнота информации, представленной в сегментной отчетности.

### **3. Принцип симметрии**

Указанный выше принцип был введен в текст МСФО 14 изменениями от июля 1988 года, до этого момента международный стандарт не содержал такого требования. Суть принципа заключается в «симметричном» включении статей в сегментные результаты и сегментные активы. Если, например, сегментные результаты отражают амортизационные расходы, амортизируемый актив должен включаться в сегментные активы. Аналогичный подход применяется также к расходам и обязательствам сегмента.

ПБУ 12/2000 не содержит «принципа симметрии», несмотря на то, что он имеет под собой логическую основу и обеспечивает выполнение требования обоснованного распределения информации по сегментам. По нашему мнению, аудитор должен включить в программу процедуру, обеспечивающую проверку выполнения указанного принципа.

#### ***Процедуры получения аудиторских доказательств***

Убедиться в верности сделанного организацией выбора отчетных сегментов и получить аудиторские доказательства целесообразно с помощью процедур инспектирования учетной политики и внутренней отчетности, запросов, обращенных к сотрудникам бухгалтерской службы, ответственным за составление информации по сегментам, в некоторых случаях полезными будут процедуры пересчета, а также аналитические процедуры.

#### ***Рабочие документы***

Аудитор может оформить процесс и результаты проверки по второму этапу следующими рабочими документами (см. табл. 8-11).

<sup>9</sup> Соколов А.А. Учет сегмента деятельности коммерческой организации: формирование и анализ. – М.: 2004. – с. 195.

Таблица 8

**РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ ПО ПРОВЕРКЕ ПРАВИЛЬНОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ СЕГМЕНТА (РД №3)**

Показатели по сегменту	Данные организации	Данные аудитора	Расхождение, руб.	Расхождение, в% от строки	Комментарий аудитора
Выручка	500	520	-20	-4%	Организация применила условные, а не фактически используемые цены
в т.ч. распределяемая	42	46	-4	-	
Расходы	400	395	5	1%	Организация отнесла на расходы сегмента общехозяйственные расходы материнской компании
в т.ч. распределяемые	40	0	40	-	
Финансовый результат	100	125	-25	-25%	См. выше
в т.ч. относящийся к распределяемым показателям	2	46	-44	-	-
Активы	800	765	35	4%	В активы сегмента включены активы налога на прибыль
в т.ч. распределяемые	50	50	0	-	-
Выводы по сегменту	Искажение финансового результата сегмента существенно <sup>10</sup>				-

Таблица 9

**РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ ПО ПРОВЕРКЕ ПРАВИЛЬНОСТИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ОТЧЕТНЫХ СЕГМЕНТОВ (РД №4)**

Данные по сегментам <sup>11</sup>	Операционные сегменты		Географические сегменты		Источники данных по сегментам		
	Сегмент Ао	Итого	Сегмент Аг	Итого			
<b>Данные организации</b>							
Выручка от продажи внешним покупателям и другими сегментами	руб.	%	...	руб.	%	...	Внутренняя и (или) сегментная отчетность
Финансовый результат деятельности сегмента	руб.	%	...	руб.	%	...	Внутренняя и (или) сегментная отчетность
Активы сегмента	руб.	%	...	руб.	%	...	Внутренняя и (или) сегментная отчетность
Является ли сегмент отчетным	да/нет		...	да/нет		...	Сегментная отчетность
Выручка, приходящаяся на отчетные сегменты	руб.	%		руб.	%		Расчет
<b>Данные аудитора</b>							
Выручка от продажи внешним покупателям и другими сегментами	руб.	%	...	руб.	%	...	Рабочий документ аудитора, данные консолидированного (сводного) бух. учета
Финансовый результат деятельности сегмента	руб.	%	...	руб.	%	...	Рабочий документ аудитора, данные консолидированного (сводного) бух. учета
Активы сегмента	руб.	%	...	руб.	%	...	Рабочий документ аудитора, данные консолидированного (сводного) бух. учета
Является ли сегмент отчетным	да/нет	...	да/нет	...			-
Выручка, приходящаяся на отчетные сегменты	руб.	%		руб.	%		Расчет
Выводы аудитора относительно включения сегмента в отчетность	Обоснованно / не обоснованно		...	Обоснованно / не обоснованно		...	-

Таблица 10

**РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ ПО ПРОВЕРКЕ ВЫПОЛНЕНИЯ ПРИНЦИПА СИММЕТРИИ (РД №5.1)**

Активы-Расходы	Операционные сегменты		Географические сегменты	
	Сегмент Ао	Сегмент Во	Сегмент Аг	Сегмент Вг
<b>Основные средства</b>				
Объект №1	х	-	-	х
Объект №2	-	х	х	-
...	...	...	...	...
<b>Амортизация</b>				
По объекту №1	х	-	х	-
По объекту №1	-	х	х	-
...	...	...	...	...
Выводы аудитора	Принцип симметрии соблюден	Принцип симметрии соблюден	Принцип симметрии нарушен	Принцип симметрии нарушен

<sup>10</sup> Согласно внутренним стандартам аудитора, существенным признается отклонение по строке свыше 5%.

<sup>11</sup> Примечание – показатели по каждому сегменту указываются в абсолютном значении и в процентах от аналогичного показателя в целом по всем сегментам.

Таблица 11

## РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ ПО ПРОВЕРКЕ ВЫПОЛНЕНИЯ ПРИНЦИПА СИММЕТРИИ (РД №5.2)

Обязательства-Расходы	Операционные сегменты		Географические сегменты	
	Сегмент Ао	Сегмент Во	Сегмент Аг	Сегмент Вг
<b>Кредиты и займы</b>				
Договор №1	x	-	-	x
Договор №2	-	x	x	-
...	...	...	...	...
<b>Проценты</b>				
Кредитный договор №1	x	-	x	-
Кредитный договор №2	-	x	x	-
...	...	...	...	...
Выводы аудитора	Принцип симметрии соблюден	Принцип симметрии соблюден	Принцип симметрии нарушен	Принцип симметрии нарушен

### 3. ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ ПО ОТЧЕТНЫМ СЕГМЕНТАМ

Следующим этапом аудита является проверка правильности раскрытия информации по сегментам, которые были признаны отчетными.

Перечень показателей по сегменту, подлежащих раскрытию, зависит от того, какие из них будут признаны первичным, а какие вторичным форматом отчетности, в связи с чем аудитору необходимо убедиться, что формат отчетности был определен компанией верно.

Критерии выбора формата в международном и отечественном стандартах совпадают (см. табл. 12).

Таблица 12

#### КРИТЕРИИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПЕРВИЧНОГО И ВТОРИЧНОГО ФОРМАТА СЕГМЕНТНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Характеристика имеющихся рисков и полученных прибылей организации	Информация по операционным сегментам	Информация по географическим сегментам
Риски и прибыли организации определяются, главным образом, различиями в производимых товарах, работах, услугах	Первичная	Вторичная
Риски и прибыли организации определяются, главным образом, различиями в географических регионах деятельности	Вторичная	Первичная
Риски и прибыли организации определяются, в равной мере <sup>12</sup> , различиями в производимых товарах, работах, услугах и различиями в географических регионах деятельности	Первичная	Вторичная
Организационная и управленческая структура, а также система внутренней отчетности не основываются ни на производимых товарах, работах, услугах, ни на географических регионах деятельности	Выделение первичной и вторичной информации по отчетным сегментам производится на основе решения руководителя организации	

<sup>12</sup> Согласно тексту МСФО 14, такое распределение форматов применяется в случае, когда риски и прибыли организации находятся под сильным влиянием как различий в производимых товарах и услугах, так и различий в географических районах своей деятельности. Подобное распределение рисков и прибылей свидетельствует о «матричном подходе» к управлению.

В этом случае каждый сегмент является уникальным по набору факторов, определяющих его деятельность (см. табл. 13).

Таблица 13

#### МАТРИЧНЫЙ ПОДХОД К ВЫДЕЛЕНИЮ СЕГМЕНТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОМПАНИИ

Показатель	Географическая зона 1	...	Географическая зона N
Товар 1	Сегмент 1.1.	-	Сегмент 1. N.
...	...	...	...
Товар N	Сегмент N.1.	...	Сегмент N. N.

Например, компания производит два вида товаров – автомобили и самолеты и реализует их в двух географических регионах – России и Европе. При «матричном подходе» к управлению компанией ее руководством будут выделены четыре сегмента:

- производство автомобилей с последующей продажей товара на отечественном рынке;
- производство самолетов с последующей продажей товара на отечественном рынке;
- производство автомобилей с последующей продажей товара на европейском рынке;
- производство самолетов с последующей продажей товара на европейском рынке.

Для компаний, чья деятельность организована описанным выше образом, МСФО 14 допускает (но не требует) полное раскрытие информации на каждой основе по всем сегментам.

В тексте ПБУ 12/2000 «матричный подход» к раскрытию информации по сегментам не упоминается, поэтому как бухгалтер, так и аудитор могут при необходимости воспользоваться правилами, прописанными в МСФО 14.

После того как аудитор убедится в правильности выбора первичного и вторичного формата отчетности, он переходит к проверке раскрытия информации по каждому из них, производить ее следует по двум направлениям:

- проверка полноты предоставляемой информации – все ли статьи (показатели), предусмотренные стандартами для данного формата отчетности представлены в информации по сегментам (перечни раскрываемых в соответствии с ПБУ показателей приведены в таблицах 11-12);
- проверка правильности предоставляемой информации – верно ли компания указала значения показателей – эта процедура частично или полностью может быть проведена на предыдущем этапе, при проверке правильности выделения отчетных сегментов.

Различия в составе показателей, подлежащих раскрытию согласно МСФО 14 и ПБУ 12/2000; незначительны. Наиболее существенным из них является отсутствие в российском стандарте требования выверки показателей по сегментам с данными консолидированной отчетности.

Таблица 14

**ПОКАЗАТЕЛИ, ПОДЛЕЖАЩИЕ РАСКРЫТИЮ, В СЛУЧАЕ, ЕСЛИ ПЕРВИЧНОЙ ПРИЗНАНА ИНФОРМАЦИЯ ПО ОПЕРАЦИОННЫМ СЕГМЕНТАМ**

Первичной признана информация по операционным сегментам	
Информация, раскрываемая по операционным сегментам – первичная	Информация, раскрываемая по географическим сегментам – вторичная
1. Общая величина выручки, в том числе полученная от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами. 2. Финансовый результат (прибыль или убыток). 3. Общая балансовая величина активов. 4. Общая величина обязательств. 5. Общая величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы. 6. Общая величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам. 7. Совокупная доля в чистой прибыли (убытке) зависимых и дочерних обществ, совместной деятельности, а также общая величина вложений в эти зависимые общества и совместную деятельность	1. Величина выручки от продажи внешним покупателям в разрезе географических регионов, выделенных по местам расположения рынков сбыта, – для каждого географического сегмента, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10% общей выручки организации от продажи внешним покупателям. 2. Балансовая величина активов отчетного географического сегмента по местам расположения активов – для каждого географического сегмента, величина активов которого составляет не менее 10% величины активов всех географических сегментов. 3. Величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы по местам расположения активов – для каждого географического сегмента, величина активов которого составляет не менее 10% величины активов всех географических сегментов

Таблица 15

**ПОКАЗАТЕЛИ, ПОДЛЕЖАЩИЕ РАСКРЫТИЮ, В СЛУЧАЕ, ЕСЛИ ПЕРВИЧНОЙ ПРИЗНАНА ИНФОРМАЦИЯ ПО ГЕОГРАФИЧЕСКИМ СЕГМЕНТАМ**

Первичной признана информация по географическим сегментам		
Информация, раскрываемая по географическим сегментам по рынкам сбыта – первичная	Информация, раскрываемая по географическим сегментам по местам расположения активов – первичная	Информация, раскрываемая по операционным сегментам – вторичная
<b>Дополнительно к названной выше информации раскрываются:</b>		
8. Балансовая величина активов сегмента – по каждому географическому сегменту, выделенному исходя из мест расположения активов, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10% общей выручки организации от продажи внешним покупателям либо величина активов которого составляет не менее 10% величины всех активов организации (при этом места расположения рынков сбыта отличны от мест расположения активов). 9. Величина капитальных вложений – по каждому географическому сегменту, выделенному исходя из мест расположения активов, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10% общей выручки организации от продажи внешним покупателям либо величина активов которого составляет не менее 10% величины всех активов организации (при этом места расположения рынков сбыта отличны от мест расположения активов)	8. Величина выручки от продажи внешним покупателям – по каждому географическому сегменту, выделенному исходя из мест расположения рынков сбыта, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10% общей выручки организации от продажи внешним покупателям (при этом места расположения активов отличны от мест расположения рынков сбыта)	1. Выручка от продажи внешним покупателям -по каждому операционному сегменту, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10% общей выручки организации либо величина активов которого составляет не менее 10% величины активов всех операционных сегментов. 2. Балансовая величина активов – по каждому операционному сегменту, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10% общей выручки организации либо величина активов которого составляет не менее 10% величины активов всех операционных сегментов. 3. Величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы по местам расположения активов – для каждого географического сегмента, величина активов которого составляет не менее 10% величины активов всех географических сегментов

Подробно об этом написано ранее. В дополнение к изложенному ранее по этому моменту проверки следует отметить, что по причине наличия расхождений между информацией о выручке, расходах, финансовом результате, активах и обязательствах сегментов и данными консолидированной отчетности, принципиальное значение следует придавать степени уверенности аудитора в правильности формирования менеджментом компании информации по сегментам. Наиболее высокой эта степень может быть для организаций, имеющих обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс, или филиалы, деятельность которых, в соответствии с учетной политикой, совпадает с деятельностью по сегменту отчетности (операционному или географическому). Количество процедур проверки сегментной отчетности в этом случае можно будет сократить, поскольку отчетность филиалов (обособленных подразделений) подвергается аудиту в рамках проверки консолидированной

(сводной) отчетности. Аудит холдинговых групп зачастую проводит несколько аудиторских фирм, а следовательно, та фирма, которая будет проводить аудит консолидированной отчетности, в своей работе наряду с прочими должна будет придерживаться правила (стандарта) аудиторской деятельности «Использование работы другой аудиторской организации» (см. табл. 14 и 15).

МСФО 14, в дополнение к указаниям ПБУ 12/2000, поощряет, но не принуждает компании к раскрытию следующей информации:

- сегментной выручки и расходов, размер, характер или происхождение которых таковы, что их раскрытие имеет значение для объяснения результатов деятельности каждого отчетного сегмента;
- информации о движении денежных средств для каждого отчетного сегмента, поскольку это имеет значение для понимания общего финансового положения, ликвидности и потоков денежных средств компании.

Расширен в МСФО 14 и список прочей информации, подлежащей раскрытию в сегментной отчетности. Так, в отечественном стандарте отсутствует требование указать типы товаров и услуг, включенных в каждый отчетный хозяйственный (операционный) сегмент, и состав каждого отчетного географического сегмента, как первичного, так и вторичного.

Кроме этого, МСФО 14 обязывает компании указывать выручку от продаж внешним клиентам и внутренним продажам по каждому сегменту, выручка от продаж которого внешним клиентам составляет не менее 10% суммарной выручки компании всех внешних продаж, даже если большая часть выручки такого сегмента получена от внутренних продаж.

В завершение проверки аудитор должен сопоставить данные сегментной отчетности с данными по сегментам, приводимыми в других документах, к которым, в частности, можно отнести проспект ценных бумаг и годовой отчет организации. Если же аудитор обнаружит, что прочая информация противоречит данным проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности, он должен обсудить этот аспект с руководством субъекта, а затем (в случае отказа руководства их устранить) принять соответствующие меры по составлению

документа, излагающего сомнения аудитора и доведению его до сведения заинтересованных лиц [11].

### Процедуры получения аудиторских доказательств

Как и на предыдущем этапе, необходимо обращение аудитора к внутренней отчетности и учетной политике компании. При оценке правильности указанных в сегментной отчетности показателей может потребоваться инспектирование первичных документов. Несмотря на отсутствие необходимости, согласно отечественному стандарту, производить выверку показателей, процедура пересчета позволит выявить расхождения, связанные, например, с арифметическими ошибками при указании выручки по отдельным сегментам и по компании в целом. Используемые процедуры варьируются в зависимости от ситуации по усмотрению руководителя группы.

### Рабочие документы

Аудитор может задокументировать процесс и результаты проверки на данном этапе следующими рабочими документами. Проверку правильности отражения показателей первичного формата сегментной отчетности следует проводить с использованием рабочего документа РД №5.1, РД №5.2 (см. табл. 16-18).

Таблица 16

### РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ ПО ПРОВЕРКЕ ПРАВИЛЬНОСТИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПЕРВИЧНОГО И ВТОРИЧНОГО ФОРМАТА ОТЧЕТНОСТИ (РД №6)

Формат отчетности	По данным организации	По данным аудитора	Выводы аудитора	Ссылки на аудиторские доказательства
Первичный	Информация по операционным сегментам	Информация по операционным сегментам	Формат информации по сегменту определен верно	Внутренняя отчетность, решение руководства, организационная структура, исследования аудитора
Вторичный	Информация по географическим сегментам	Информация по географическим сегментам	Формат информации по сегменту определен верно	

Таблица 17

### РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ ПО ПРОВЕРКЕ ПРАВИЛЬНОСТИ РАСКРЫТИЯ ВТОРИЧНОЙ ИНФОРМАЦИИ ПО СЕГМЕНТАМ, В СЛУЧАЕ ЕСЛИ ПЕРВИЧНОЙ ПРИЗНАНА ИНФОРМАЦИЯ ПО ОПЕРАЦИОННЫМ СЕГМЕНТАМ (РД №7)

Географические сегменты по рынкам сбыта	Величина выручки от продажи внешним покупателям				Расхождение	Выводы аудитора
	Данные организации		Данные аудитора			
	% к общей сумме	в тыс. руб.	% к общей сумме	в тыс. руб.		
Сегмент Аг	15	75 000	15	75 000	0	Показатель отражен верно / информация обязательна к раскрытию
...	...	...	...	...	...	...
Сегмент Ng	9	45 000	9	45 000	0	Показатель отражен верно / информация не обязательна к раскрытию
Итого по сегментам	100	500 000	100	500 000	0	-
Географические сегменты по местам расположения активов	Балансовая величина активов сегмента				Расхождение	Выводы аудитора
	Данные организации		Данные аудитора			
	% к общей сумме	в тыс. руб.	% к общей сумме	в тыс. руб.		
Сегмент Аг	10	30 000	10	30 000	0	Показатель отражен верно / информация обязательна к раскрытию
...	...	...	...	...	...	...
Сегмент Ng	20	60 000	20	60 000	0	Показатель отражен верно / информация обязательна к раскрытию
Итого по сегментам	100	300 000	100	300 000	0	-
Географические сегменты по местам расположения активов	Величина капитальных вложений в ОС и НМА				Расхождение	Выводы аудитора
	Данные организации		Данные аудитора			
	% к общей сумме	в тыс. руб.	% к общей сумме	в тыс. руб.		
Сегмент Аг	15	90 000	9	54 000	36 000	Показатель отражен неверно / информация не обязательна к раскрытию

Географические сегменты по рынкам сбыта	Величина выручки от продажи внешним покупателям				Расхождение	Выводы аудитора
	Данные организации		Данные аудитора			
	% к общей сумме	в тыс. руб.	% к общей сумме	в тыс. руб.		
...	...	...	...	...	...	...
Сегмент Ng	30	180 000	30	180 000	0	Показатель отражен верно / информация обязательна к раскрытию
Итого по сегментам	100	600 000	100	600 000	0	-

Таблица 18

**РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ ПО ПРОВЕРКЕ ПРАВИЛЬНОСТИ РАСКРЫТИЯ ВТОРИЧНОЙ ИНФОРМАЦИИ ПО СЕГМЕНТАМ, В СЛУЧАЕ ЕСЛИ ПЕРВИЧНОЙ ПРИЗНАНА ИНФОРМАЦИЯ ПО ГЕОГРАФИЧЕСКИМ СЕГМЕНТАМ (РД №8)**

Операционные сегменты	Величина выручки от продажи внешним покупателям				Расхождение	Выводы аудитора
	Данные организации		Данные аудитора			
	% к общей сумме	в тыс. руб.	% к общей сумме	в тыс. руб.		
Сегмент аг	9	45 000	15	75 000	0	Показатель отражен верно / информация обязательна к раскрытию
...	...	...	...	...	...	...
Сегмент пг	9	45 000	9	45 000	0	Показатель отражен верно / информация не обязательна к раскрытию
Итого по сегментам	100	500 000	100	500 000	0	-
Операционные сегменты	Балансовая величина активов сегмента				Расхождение	Выводы аудитора
	Данные организации		Данные аудитора			
	% к общей сумме	в тыс. руб.	% к общей сумме	в тыс. руб.		
Сегмент аг	10	30 000	10	30 000	0	Показатель отражен верно / информация обязательна к раскрытию
...	...	...	...	...	...	...
Сегмент пг	8	24 000	8	24 000	0	Показатель отражен верно / информация не обязательна к раскрытию
Итого по сегментам	100	300 000	100	300 000	0	-
Операционные сегменты	Величина капитальных вложений в ОС и НМА				Расхождение	Выводы аудитора
	Данные организации		Данные аудитора			
	% к общей сумме	в тыс. руб.	% к общей сумме	в тыс. руб.		
Сегмент аг	15	90 000	15	54 000	0	Показатель отражен верно / информация обязательна к раскрытию
...	...	...	...	...	...	...
Сегмент пг	30	180 000	30	180 000	0	Показатель отражен верно / информация не обязательна к раскрытию
Итого по сегментам	100	600 000	100	600 000	0	-

**4. АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ ПРОВЕРКИ СЕГМЕНТНОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявления причин таких ошибок и искажений. Они могут проводиться на любом этапе проверки, в случае их уместности. При этом проводится сравнение фактических показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности с параметрами предыдущих периодов, плановыми показателями (определяемыми самим экономическим субъектом или аудитором), нормативными показателями, устанавливаемыми законодательством, среднеотраслевыми показателями, а также данными конкурентов. Аналитические процедуры проверки среднеотраслевых показателей при аудите консолидированной отчетности связаны с рядом сложностей. Крупные корпорации и холдинговые группы, как пра-

вило, имеют разветвленную организационную структуру и объединяют в себе несколько бизнесов, каждый из которых характеризуется своей спецификой. Такие компании не имеют аналогов, а на их деятельность (и, как следствие, показатели отчетности) влияет множество факторов, поскольку их подразделения принадлежат к разным отраслям экономики. В силу этого у аудитора может не быть базы для сравнения результатов деятельности проверяемого субъекта на предмет соответствия их отраслевым тенденциям. Между тем подобная процедура могла бы способствовать выявлению фактов ошибок или мошенничества.

Решением описанной выше проблемы служит проведение аналитических процедур относительно информации по сегменту, принадлежащему к той или иной отрасли, по которой в наличии имеются сравнительные данные.

Так, предположим, что некая компания в соответствии с требованиями ПБУ 12/2000 обязана подавать информацию по сегментам. В качестве отчетных операционных сегментов выделены производства продукта А и продукта Б (иллюстративные показатели по сегментам представлены в табл. 19).

Таблица 19

## СРАВНИТЕЛЬНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ СЕГМЕНТНОЙ ОТЧЕТНОСТИ (РД №9)

Показатели по отчетным сегментам	Продукт А		Продукт Б	
	2005 г.	2006 г.	2005 г.	2006 г.
Общая величина выручки, в т.ч.:	22 119	18 500	4 908	5 447
• полученная от операций с внешними покупателями	21 000	18 000	4 348	4 827
• полученная от операций с другими сегментами	1 119	500	559	621
• финансовый результат (прибыль или убыток)	1 436	980	718	797
• общая балансовая величина активов	17 155	20 350	8 578	9 521
В т.ч. основные средства	12 250	17 590	3 062	3 309
• общая балансовая величина обязательств	5 133	8 328	2 566	2 849
• общая величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы	1 749	6 219	437	485
• общая величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам	344	879	172	191
Некоторые финансовые показатели				
Рентабельность продаж	6%	5%	15%	15%
Фондоотдача	181%	105%	160%	165%
Сравнительные среднеотраслевые показатели рентабельности продаж	7%	12%	14%	13%
Сравнительные среднеотраслевые показатели фондоотдачи	185%	196%	155%	155%

При сравнении данных отчетности за два последовательных года аудитор обратил внимание на следующие факты:

- наблюдается рост выручки, финансового результата и объема капиталовложений по деятельности, связанной с производством продукта Б, при этом показатели рентабельности продаж и фондоотдачи практически не изменились, что соответствует стабильности, характерной для отрасли в целом;
- выручка от реализации продукта А (как третьим лицам, так и между сегментами) резко сократилась, однако в то же время возрос объем капиталовложений в основные фонды, что может свидетельствовать о расширении производства;
- рентабельность продаж по продукту А незначительно снизилась, а фондоотдача сократилась практически вдвое, указанная тенденция противоречит общему подъему, наблюдаемому в отрасли.

Поскольку по сегменту А наблюдается некоторая несогласованность данных, необходимо провести дополнительные аудиторские процедуры по его проверке.

Сокращение выручки на фоне отраслевого подъема может говорить о потере рынка сбыта по продукту А. В сочетании со значительными затратами на приобретение неликвидных активов с длительным циклом воспроизводства это может привести к ухудшению финансового состояния предприятия и угрозе банкротства, если указанная тенденция будет сохраняться длительное время. В последующие годы при проведении проверки аудитор должен будет уделить особое внимание процедурам по оценке непрерывности деятельности компании.

Описанные несоответствия могут также говорить о факте мошенничества, связанного с сокрытием части выручки или занижением объемов реализации. В этом случае аудитору необходимо более детально провести проверку по соответствующему участку учета: выборочно просмотреть первичные документы по реализации, сопоставить их с данными актов сверок по основным покупателям и данными по выпуску продукции.

Причиной ошибки может быть и неправильное распределение данных между сегментами. Возможно, часть доходов или, что более вероятно, капиталовложений были неверно отнесены к деятельности сегмента А вследствие ошибки или выбора неправильной базы для распределения (нарушен принцип справедливости и обоснованного включения информации).

Аудитору следует также проверить правильность ценообразования при межсегментарных передачах продукции, так как выручка от операций с внешними потребителями продукта А снизилась не настолько резко, как это произошло по операциям с сегментом Б. Возможно, при составлении отчетности за 2005 год компания ошибочно использовала условные цены при учете выручки, в то время как ПБУ 12/2000 предписывает использование фактически применяемых цен.

Описанные в данной статье процедуры проверки сегментной отчетности можно кратко изложить в виде программы аудита, состоящей из трех основных этапов.

Данную программу проверки можно утвердить в качестве части внутреннего стандарта аудиторской фирмы с последующим использованием при аудите сегментной отчетности в качестве рабочего документа (см. табл. 20).

Таблица 20

## ПРОГРАММА ПРОВЕРКИ ИНФОРМАЦИИ ПО СЕГМЕНТАМ

Этап проверки	Процедуры	Источники информации	Рабочие документы
1. Проверка правильности выделения информации по сегментам	1.1. Инспектирование внутренней отчетности, организационной и управленческой структуры, учетной политики. Проверка соответствия учетной политики сегмента требованиям ПБУ 12/2000 (если такие процедуры не проводились на этапе проверки учетной политики в целом по компании). 1.2. Опрос руководства компании и персонала, ответственного за составление сегментной отчетности. 1.3. Направление запросов в рейтинговые агентства (при необходимости). 1.4. Обработка собранной информации, формирование выводов по этапу, документирование проведенных процедур проверки	Внутренняя отчетность руководству компании, утвержденная организационная и управленческая структуры, отчеты рейтинговых агентств, учетная политика, анкеты по итогам проведенных опросов, учредительные документы	РД №1; РД №2

Этап проверки	Процедуры	Источники информации	Рабочие документы
2. Проверка правильности определения отчетных сегментов	2.1. Проверка правильности определения выручки, активов и финансового результата по сегментам, в т.ч.: 2.1.1. Проверка правильности определения трансфертных цен. 2.1.2. Проверка выполнения принципа справедливого и обоснованного включения информации в показатели сегмента. 2.1.3. Проверка выполнения принципа последовательности в представлении и раскрытии сегментной информации. 2.1.4. Проверка выполнения принципа симметрии. 2.2. Проверка соответствия отчетных сегментов условиям, содержащимся в ПБУ 12/2000 (или МСФО 14, при проверке согласно международным стандартам). 2.3. Обработка собранной информации, формирование выводов по этапу, документирование проведенных процедур проверки	Внутренняя отчетность руководству компании, утвержденная организационная и управленческая структуры, учетная политика, консолидированная отчетность, бухгалтерские регистры	РД №3; РД №4; РД №5.1; РД №5.2
3. Проверка правильности раскрытия информации по отчетным сегментам	3.1. Проверка правильности определения первичного и вторичного формата отчетности. 3.2. Проверка правильности формирования и полноты раскрытия показателей по сегментам, признанным первичными (по алгоритму, приведенному в п. 2.1.). 3.3. Проверка правильности формирования и полноты раскрытия показателей по сегментам, признанным вторичными (по алгоритму, приведенному в п. 2.1.). 3.4. Проверка правильности отражения изменений в учетной политике сегментов (если изменения были). 3.5. Проверка прочей информации, содержащей проаудированную сегментную отчетность. 3.6. Обработка собранной информации, формирование выводов по этапу, документирование проведенных процедур проверки	Внутренняя отчетность руководству компании, утвержденная организационная и управленческая структуры, учетная политика, консолидированная отчетность, бухгалтерские регистры	РД №5.1; РД №5.2; РД №6; РД №7; РД №8
-	Аналитические процедуры являются сквозными и могут проводиться при необходимости на любом этапе проверки по усмотрению аудитора	Консолидированная отчетность, сегментная отчетность, внутренняя отчетность, регистры бухгалтерского учета, рейтинговые данные	РД №9

Аудит сегментной отчетности связан с определенными особенностями. Это обуславливается не только наличием специальных требований к ее составлению, содержащихся в стандартах по бухгалтерскому учету, но и усложнением самого процесса аудита, когда он проводится в отношении отчетности компаний, имеющих многопрофильный бизнес и контролирующих одну или несколько дочерних фирм.

Так, в последнее время для холдингов стало характерно выделять бухгалтерскую службу в самостоятельный хозяйствующий субъект, который, в свою очередь, может быть подвержен обязательному или инициативному аудиту. В этом случае в дополнение к прочим процедурам аудитор необходимо будет определить значимость деятельности специализированной организации для аудируемого лица и аудита. Если в ходе проведения дополнительных мероприятий аудитор придет к заключению, что средства контроля специализированной организации оказывают влияние на оценку риска системы внутреннего контроля (с точки зрения вероятности появления существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности), то в дальнейшей работе ему необходимо будет руководствоваться федеральным правилом (стандартом) аудита №25<sup>13</sup>.

Наличие у компании дочерних фирм вызывает также значительное увеличение объема работы. В сочетании со сжатыми сроками проверки это приводит к необходимости привлекать к работе других аудиторов.

<sup>13</sup> Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация».

При этом аудитор, проверяющий головную организацию, как правило, имеет статус основного<sup>14</sup>.

Актуальность вопросов регулирования рассмотренных выше особенностей аудита находит все больший отклик во вновь принимаемых на федеральном уровне аудиторских (правилах) стандартах. Активная нормотворческая работа в этой области обязывает аудитора постоянно отслеживать вносимые в регулятивы изменения.

### Обзор изменений в международных стандартах учета информации по сегментам

Аудитору, проводящему проверку сегментной отчетности по международным стандартам, полезно знать том, что 30 ноября 2006 г. в рамках проекта краткосрочной конвергенции МСФО (IAS) и ОПБУ США (US GAAP) был опубликован МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (Operating Segments). Указанный стандарт был разработан совместно Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности и Советом по стандартам финансового учета США в результате сравнения МСФО 14 «Сегментная отчетность» и аналогичного стандарта США 131 «Раскрытие информации о сегментах компании и связанной информации».

МСФО (IFRS) 8 должен применяться компаниями, которые имеют листинг, с годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 2009 года или позднее. Возможно также использование стандарта в отчетности за более ранние периоды.

Вместо хозяйственных и географических сегментов, предусмотренных МСФО 14, МСФО 8 предполагает раскрытие информации в разрезе операционных сегментов или группы операционных сегментов при условии их соответствия установленным критериям. Согласно тексту МСФО 8, операционные

<sup>14</sup> Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №28 «Использование результатов работы другого аудитора».

сегменты определяются как компоненты компании, по которым внутри компании имеется индивидуальная финансовая информация, представляемая на регулярной основе на рассмотрение исполнительного органа компании, единоличного или коллегиального, с целью принятия им решения о распределении ресурсов и оценки результатов деятельности сегмента. Следует отметить, что приведенное выше понятие операционного сегмента шире аналогичного понятия, содержащегося в ПБУ 12/2000, поскольку в рамках такого сегмента может раскрываться информация как в разрезе отдельных товаров и услуг, что соответствует понятию операционного сегмента в ПБУ 12/2000 («хозяйственного» в МСФО 14), так и в разрезе географических регионов (экономических зон), что соответствует понятию географического сегмента в существующих стандартах.

По-прежнему при выделении сегментов приоритетным является «управленческий подход». Раскрываться должна та информация, которую использует руководство внутри компании. В связи с тем, что управленческая информация может быть основана на принципах, отличных от тех, которые используются при составлении отчета о прибылях и убытках бухгалтерского баланса, проектом предусматривается раскрытие принципов составления сегментной отчетности и предоставления выверки с показателями отчета о прибылях и убытках и бухгалтерского баланса.

МСФО 8 обязывает, а не рекомендует, в отличие от МСФО 14, раскрывать информацию по сегментам, которые осуществляет свои операции в основном с другими операционными сегментами этой же компании, если таким образом построена система управления компанией, а сами сегменты будут признаваться отчетными.

Новый международный стандарт предполагает предоставление информации о размере выручки от продажи товаров или услуг (или по группам аналогичных товаров и услуг), о странах, в которых эта выручка получена и расположены ее активы, а также об основных покупателях вне зависимости от факта использования такой информации руководством для внутренних целей. Указанная выше информация раскрывается в дополнение к информации по операционным сегментам.

Благодаря МСФО 8 компания обязана раскрыть внешним пользователям информацию, на основании которых менеджеры компании принимают решение о распределении ресурсов и оценки результатов деятельности сегмента.

В целом МСФО 8 направлен на раскрытие перед заинтересованным пользователем управленческой информации, которая может быть для него существенной при принятии решений и которую сложно получить из общей отчетности компании. Причиной последнего является то, что на показатели отчетности влияет множество факторов, в том числе риски получения прибылей и убытков, которые могут нивелировать или усиливать действие друг друга. Таким образом, внешний пользователь отчетности получит доступ к инсайдерской информации и возможность взглянуть на деятельность компании с позиции руководства, оценить доступные последнему данные.

Описанный подход к составлению сегментной отчетности упрощает аудит информации по сегментам, поскольку дает четкий ориентир для проверки в виде внутренней отчетности.

*Часовская Марина Николаевна;  
Харисова Фирдаус Ильясовна*

## Литература

1. Королева Т.В. Информация по сегментам: практическое применение. // Бухгалтерский учет, 2001, №12. – С. 24-32.
2. Парушин Н.В. Информация по сегментам // Бухгалтерский учет, 2003, №2 – С. 19-22.
3. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. – М.: АқДи Экономика и жизнь, 2000. – С. 192.
4. Соколов А.А. Учет сегмента деятельности коммерческой организации: формирование и анализ – М.: Финансы и статистика, 2004.- С. 288.
5. Харисовой Ф.И. Часовской М.Н. Рейтинги как источник информации в аудиторской деятельности // Финансы, 2005, №11. – С. 40-42.
6. Волович М.А., Салтыкова А.А., Соколов В.Л., Шнейдман Л.З. Готовим бухгалтерскую отчетность – М, 2002. –С. 108.
7. Яковенко Д.А., Бодров Ю.А. Корпоративный бухгалтерский учет в холдинговых группах // Бухгалтерский учет, 2003, №16. – С. 40-43.
8. Белоглазова Л.П. Сегментный учет, отчетность и анализ в системе внутренних экономических отношений организации: Автореф. дис.... канд. экон. наук. – К. 2003. – С. 19.
9. Радуцкий А. Финансовая информация по сегментам: международный подход // Бухгалтерский учет, 1998, №5. – С. 25-27.
10. Тони Дебел. МСФО (IFRS) 8: Время рассмотреть существование стандарта // Новости МСФО. Информация о деятельности IASB, 2007, №48-49. – С. 1-3.
11. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Кодекс этики аудиторов России. – 5-ЕИзд.-М.: «Ось-89», 2007. – С. 256.
12. 21 Положение по бухгалтерскому учету. М.: Омега-Л, 2004 – С. 312.
13. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, 2001 год. – Москва, МЦРСБУ, 2002. – С. 804.
14. Международные стандарты финансовой отчетности 2005: издание на русском языке. М.: Аскери – АССА, 2005 – С. 1064.

## ОТЗЫВ

Со времени вступления в силу ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» проблема составления сегментной отчетности не только не потеряла своей актуальности, но и приобрела новые аспекты. Развитие экономики, рост инвестиционной привлекательности российских компаний способствует расширению бизнес-единиц, в том числе за счет диверсификации своей структуры, вживления новых элементов, повышающих конкурентоспособность. Однако для объективного отражения деятельности таких громоздких и сложных структур необходимы унифицированные правила составления отчетности по сегментам бизнеса, соответствующие текущему состоянию экономики и связям между хозяйствующими субъектами. На текущий момент существует высокая потребность в анализе положений международных стандартов финансовой отчетности, поскольку сфера их применения расширяется, и эта тенденция носит устойчивый характер. В то же время при значительном сходстве ПБУ 12/2000 имеет отличия от своего международного аналога, а с принятием МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» расхождения в стандартах станут принципиальными.

В изучении нуждаются не только вопросы составления сегментной отчетности. Финансовая информация, предоставляемая широкому кругу заинтересованных пользователей, нуждается в независимой проверке, что приводит к необходимости специальных исследований в области аудита информации по сегментам, которые на текущий момент отсутствуют. Таким образом, исследования, содержащиеся в статье, имеют научную и практическую значимость и могут быть востребованы как в ходе проведения аудиторских проверок, так и при разработке учебных курсов. Приведенная информация полезна также для аудиторов, предыдущий опыт которых был связан с проверками сегментной отчетности, составленной в одном из форматов (МСФО или РСБУ) и вынужденных в период повышенной сезонной активности проверок переходить на организации с другим форматом. Сравнительный анализ позволит в короткое время ознакомить специалистов с основными различиями.

Аудиторские фирмы, впервые сталкивающиеся с проверкой сегментной отчетности и не имеющие собственных внутрифирменных стандартов в данной области, могут воспользоваться предложенными в статье рабочими документами и взять за основу программу аудита, разработанную авторами.

В статье также приведен обзор основных положений МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты». В условиях дефицита информации в области новых международных стандартов данный обзор будет полезен и при теоретических исследованиях и в подготовке к проведению будущего аудита.

С учетом вышеизложенного статья «Аудит сегментной отчетности», несомненно, может быть рекомендована к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Ключева Г.С., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита ФГОУ ВПО «Казанская государственная сельскохозяйственная академия»*

## 7.2. AUDIT OF SEGMENT REPORTING

F.I. Kharisova, Doctor of Science (Economic), Kazan State Institute of Finance and Economy;  
M.N. Chasovskaya, Chief (Head) of Department of Audit and Consulting, «Audit firm «Tatinform»

The article deals with the most topical problems of preparing and auditing of Segment reporting. The authors make a suggestion to improve the National Accounting Standard on the basis of the comparative analysis of statements contained in IAS 14 «Segment reporting» and National Accounting Standard 12/2000 «Segment information». (In particular it is recommended to define more precisely the method of intersegmental transfer price determination by analogy to IAS 14. Also it is recommended to put the National Accounting Standard 12/2000 in accordance with present order of profit tax calculation. The authors worked out the program of auditing of Segment information and possible forms of working papers. These working papers allow preparing review documentation for each step of audit. Moreover, in the article authors described the main differences between IAS 14 «Segment reporting» and new IFRS «Operating segments», which is effective for reviews of segment information for periods beginning from January 1, 2009.