

СЕГМЕНТИРОВАНИЕ В УЧЕТЕ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

© 2013 А.Л. Моторин

кандидат экономических наук, доцент

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: mailto:motal@mail.ru

Раскрыт процесс отражения информации по сегментам в бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями ПБУ 12/2010. Выявлены проблемы при построении сегментарного учета на промышленном предприятии.

Ключевые слова: промышленное предприятие, бухгалтерская отчетность, сегментная отчетность.

Формирование информации по сегментам в бухгалтерском учете не является абсолютно новой задачей: в любом диверсифицированном производственном процессе есть отдельные составляющие, оказывающие различное влияние на общий финансовый результат организации. И если раньше данные вопросы в большей степени относились к управленческому учету и затрагивали интересы руководства и собственников предприятий, то в настоящее время информации по сегментам отводится все большая роль в бухгалтерской финансовой отчетности. Ради справедливости надо отметить, что действующее ПБУ 12/2010 (Приказ Минфина России от 8 ноября 2010 г. № 143н, Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам»), заменившее ПБУ 12/2000, внесло определенные послабления при применении положения: обязательно его должны применять организации - эмитенты публично размещаемых ценных бумаг. Кроме того, данное положение могут применять иные организации, принявшие решение раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию по сегментам и закрепившие это решение в учетной политике. Напомним, что ранее данное положение должны были применять организации при составлении сводной бухгалтерской отчетности в случае наличия у нее дочерних и зависимых обществ.

В зависимости от пользователей отчетность промышленных предприятий делится на внутреннюю и внешнюю. Информация сегментарного учета находит свое отражение как в отчетности для управленческих целей, так и при формировании финансовой отчетности.

Рассматривая сегментарные данные с точки зрения управленческого учета, можно выделить значительное количество бизнес-процессов, отдельных составляющих диверсифицированного

промышленного предприятия, для формирования внутренней отчетности в целях принятия рациональных решений руководством организации. К примеру, это может быть доля прибыли или убытка отдельного процесса в общем финансовом результате компании за отчетный период. Как правило, на многих промышленных предприятиях в соответствии с технологией есть заведомо убыточные процессы, без которых невозможен собственно процесс создания продукта, например, реализация щепы, опила, дров в деревообрабатывающих организациях. В связи с этим значимость данного процесса при анализе структуры финансового результата должна корректироваться в сторону снижения. Правила формирования данных управленческой отчетности находятся в ведении менеджмента промышленного предприятия.

Внешняя отчетность предприятия делится на бухгалтерскую (финансовую), налоговую, статистическую, экологическую, социальную. Сегментарные данные отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии ПБУ 12/2010.

Сбалансированный подход к формированию информации по сегментам должен дать положительный эффект предприятию как для управленческого учета (выявление скрытых резервов), так и для бухгалтерского финансового учета (привлечения инвестиций).

Основная задача финансового учета заключается в предоставлении данных внешним заинтересованным пользователям; при этом немаловажным является привлечение инвестиций в бизнес. Многие считают, что с таким же успехом можно взять кредит, для обеспечения которого у предприятий промышленности, как правило, есть выпущенная, но нереализованная продукция. Между тем привлечение средств инвесторов выгоднее, так как в отличие от фиксированного бан-

ковского процента, не зависящего от получаемой предприятием прибыли, размер выплачиваемых акционерам дивидендов напрямую определяется тем, сколько заработало предприятие за отчетный период. При этом прибыль можно потратить не только на выплату дивидендов, но и на развитие самого предприятия. Единственный недостаток состоит в том, что акции не любого эмитента пользуются спросом у инвесторов на биржах. Подобным способом привлекают инвестиции в свой бизнес крупные и средние, но достаточно успешные предприятия.

Информация по сегментам в отчетности предприятия должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерской отчетности. В первую очередь речь идет о пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности.

Раскрытие информации по сегментам должно обеспечивать заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности информацией, позволяющей оценить:

- а) отраслевую специфику деятельности организации;
- б) ее хозяйственную структуру;
- в) распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности.

Выделение сегментов для отчетности - это обособление финансовой информации в части деятельности организации.

В сравнении с МСФО 8 (IFRS 8) «Операционные сегменты» операционный сегмент - это компонент предприятия:

- а) генерирующий доходы и несущий расходы;
- б) операционные результаты деятельности сегмента контролируются и анализируются руководителем предприятия, отвечающим за операционные решения;
- в) в отношении которого имеется дискретная финансовая информация.

Основой выделения сегментов могут быть:

- а) производимая продукция, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги;
- б) основные покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг;
- в) географические регионы, в которых осуществляется деятельность;
- г) структурные подразделения организации.

Согласно п.10 ПБУ 12/2010 сегмент считается отчетным:

- 1) при выполнении хотя бы одного из условий:

- выручка сегмента от продаж покупателям (заказчикам) организации и подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами составляет не менее 10 % общей суммы выручки всех сегментов;

- финансовый результат (прибыль или убыток) сегмента составляет не менее 10 % от наибольшей из двух величин: суммарной прибыли сегментов, финансовым результатом которых является прибыль, или суммарного убытка сегментов, финансовым результатом которых выступает убыток;

- активы сегмента составляют не менее 10 % суммарных активов всех сегментов;

- 2) если информация о сегменте будет полезна пользователям.

На отчетные сегменты в бухгалтерской отчетности организации должно приходиться не менее 75 % выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации.

Если на отчетные сегменты приходится менее 75 % выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации, то должны быть выделены дополнительные отчетные сегменты независимо от того, удовлетворяет ли каждый из них в отдельности условиям, предусмотренным п.10 ПБУ 12. При количестве отчетных сегментов более 10 следует проанализировать возможность объединения сегментов. Показатели деятельности организации, которые не вошли в отчетные сегменты, отражаются в бухгалтерской отчетности, как прочие сегменты.

Информация по отчетным сегментам должна быть последовательной и сопоставимой. В пояснениях к бухгалтерской отчетности раскрываются:

- 1) общая информация об отчетном сегменте:
 - описание основы выделения отчетных сегментов,
 - случаи объединения сегментов;
 - наименование вида (группы) продукции, товаров, работ, услуг, от продажи которых организация получает выручку в каждом отчетном сегменте и прочих сегментах;
- 2) показатели отчетных сегментов;
- 3) способы оценки показателей отчетных сегментов;
- 4) сопоставление совокупных показателей отчетных сегментов с величиной соответствующих статей бухгалтерского баланса или отчета о прибылях и убытках;

5) иная информация, предусмотренная ПБУ 12/2010.

В случае, если полномочным лицам организации на систематической основе представляется соответствующая информация, дополнительно по каждому отчетному сегменту раскрываются следующие показатели:

- величина внеоборотных активов;
- выручка от продаж покупателям (заказчикам) организации;
- подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами;
- проценты (дивиденды) к получению;
- проценты к уплате;
- величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;
- иные существенные доходы и расходы;
- налог на прибыль организаций.

В настоящее время процесс формирования информации по сегментам складывается из двух составляющих, а именно:

- из распределения всей деятельности компании по сегментам (выделение сегментов);
- из определения отчетных сегментов, удовлетворяющих требованиям ПБУ 12/2010.

Согласно п. 27 ПБУ 12/2010 организация раскрывает следующую информацию об оценке показателей по каждому отчетному сегменту:

- порядок учета операций между отчетными сегментами;
- характер различий между показателем прибыли (убытка) организации до налогообложения и совокупным показателем прибыли (убытка) отчетных сегментов, а также между показателями активов и обязательств организации и совокупными показателями активов и обязательств отчетных сегментов;
- характер изменений способов оценки показателей, используемых для определения финансового результата (прибыли, убытка) отчетного сегмента, по сравнению с предшествующими периодами и влияние таких изменений на финансовый результат (прибыль, убыток) отчетного сегмента в отчетном периоде;
- описание различий в распределении данных между отчетными сегментами и их влияние на показатели этих сегментов в случаях, когда способ распределения выручки и расходов отличается от способа распределения активов и обязательств, с которыми эти выручка и расходы связаны.

Кроме того, на основании п. 28 ПБУ 12/2010 организация раскрывает результаты сопоставления суммарной величины следующих существенных показателей отчетных сегментов, включая показатели прочих сегментов, с величиной соответствующей статьи бухгалтерской отчетности организации:

- суммарной величины выручки всех отчетных сегментов с показателем выручки организации;
- суммарной величины показателей прибыли (убытка) отчетных сегментов с показателем прибыли (убытка) до налогообложения, либо показателем чистой прибыли (убытка) за отчетный период, если организация распределяет на отчетные сегменты налог на прибыль организаций;
- суммарной величины активов отчетных сегментов с величиной активов организации;
- суммарной величины обязательств отчетных сегментов с величиной обязательств организации;
- суммарной величины каждого существенного показателя, раскрываемого в отношении отчетных сегментов, с величиной соответствующей статьи бухгалтерской отчетности организации.

Иные организации используют ПБУ 12/2010 в случае принятия ими решения о раскрытии информации по сегментам в бухгалтерской отчетности. Данное решение может быть принято руководством, заинтересованным в полезной информации, на основе которой можно выяснить, что действительно приносит прибыль, а что убыточно. Таким образом делаются выводы и принимаются решения по улучшению показателей деятельности всех сегментов бизнеса. Сказанное подтверждается самим стандартом, которым предусмотрено, что раскрытие информации по сегментам должно обеспечивать заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности организации информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятельности организации, ее хозяйственную структуру, распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности. Если это актуально для пользователей отчетности предприятия, то ему можно добровольно раскрывать отчетную информацию по сегментам. В управленческом учете без этой информации не обойтись.

Необходимо отметить, что данный стандарт бухгалтерского учета может не применяться для

формирования статистической и налоговой отчетности, а также информации для кредитных организаций.

Если организация в отчетном периоде изменила структуру своих отчетных сегментов, то сравнительная информация за предшествующие периоды должна быть также пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов, кроме случаев, когда такая информация отсутствует и пересчет противоречит требованию рациональности. Случаи пересчета (невозможности такого пересчета) подлежат раскрытию в составе информации по отчетным сегментам. При этом если сравнительная информация не пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов, то информация по сегментам за отчетный период должна быть представлена в разрезе как прежней, так и новой структуры сегментов.

Учитывая, что сегодня несколько упрощен подход к выделению сегментов деятельности компаний, ПБУ 12/2010 по-прежнему сохраняет статус одного из самых сложных национальных бухгалтерских стандартов. Поэтому во избежание проблем с его применением в дальнейшем бухгалтерской службе организации следует очень внимательно его проанализировать, чтобы полноценно использовать при подготовке соответствующей бухгалтерской отчетности. Кроме того, существует проблема распределения расходов, связанных с управлением предприятием, на отчетные сегменты, также необходимо учитывать, что сам по себе данный участок не приносит прибыль.

При всех положительных моментах формирования информации по сегментам имеется один существенный недостаток: конкурентам по отрасли интересна подробная и детальная информация в разрезе различных сегментов, отсюда понятно, почему так охраняется от посторонних управленческий учет. Рассмотренные стандарты применяются с учетом того, чтобы не выдать важную финансовую информацию, однако она не полностью является конфиденциальной. Действующее законодательство предусматривает представление конфиденциальной информации без

согласия налогоплательщика только в судебные и правоохранительные органы по их мотивированным запросам. При этом к сведениям конфиденциального характера относится коммерческая тайна: сведения любого характера о способах осуществления профессиональной деятельности, которые имеют действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности их третьим лицам, к которым у них нет свободного доступа на законном основании.

К публикуемой финансовой отчетности есть законный доступ у всех заинтересованных пользователей, поэтому информация о финансовом положении и результатах деятельности, публикуемая в установленном порядке, имеет ценность, но не по причине неизвестности третьим лицам (заинтересованным пользователям отчетности). Таким образом, законодательство обязывает публичные компании раскрывать свои финансовые секреты, и не последнее место в этом процессе занимают ПБУ 12/2010 и МСФО (IFRS) 8. Применять их эмитентам публично размещаемых ценных бумаг все равно приходится, однако насколько полно и детально раскрывается информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности зависит от субъектов, формирующих данную информацию. Учитывая сложность ПБУ 12/2010, выполнить все требования к сегментированию отчетности непросто: для этого нужны усилия нескольких грамотных исполнителей.

1. О бухгалтерском учете : федер. закон : [от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ].

2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Информация по сегментам” (ПБУ 12/2010) : приказ Минфина РФ [от 8 нояб. 2010 г. № 143н].

3. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8 “Операционные сегменты”: [ред. от 18 июля 2012 г.]: [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25 нояб. 2011 г. № 160н].

4. Письмо Минфина России “Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2011 год”: [от 27 янв. 2012 г. № 07-02-18/01].

Поступила в редакцию 06.03.2013 г.