

ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ И РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ ПО СЕГМЕНТАМ В СТРАТЕГИЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

В статье представлены основные проблемы формирования и раскрытия информации по сегментам бизнеса в стратегической отчетности организации: сегментации; применения управленческого подхода, нового для российской практики; отсутствия внутренних стандартов, регламентирующих порядок формирования и наполнения стратегической отчетности.

Ключевые слова: сегмент организации, стратегические единицы бизнеса, сегментация, стратегическая отчетность, управленческий подход.

В современной экономической ситуации, характеризующейся усилением конкуренции, усложнением взаимосвязей между рынками товаров, капитала, труда, финансово-кредитных ресурсов, созданием глобального информационного пространства, важным представляется обеспечение менеджмента организации информацией для принятия стратегических решений. Чтобы отслеживать степень фактического приближения к стратегическим целям, корректировать как управленческие решения в будущем, так и изменения фактической ситуации, необходимы данные, сформированные и раскрытые в стратегической отчетности организации.

Стратегическая отчетность – это система показателей об имуществе, обязательствах и результатах работы организации в долгосрочной перспективе с учетом выбранной и реализуемой стратегии, т. е. она представляет собой систему показателей о стратегических аспектах положения организации.

По мнению О.М. Бабкиной [6] стратегическая отчетность позволяет организации решать следующие задачи:

- 1) обоснованное принятие стратегических управленческих решений на основе достоверной и оперативной информации;
- 2) финансовое моделирование, прогнозирование и анализ деятельности отдельных подразделений и организации в целом;
- 3) предоставление информации о результатах деятельности подразделений в необходимых аналитических разрезах.

Считаем данную точку зрения в отношении второй и третьей задач отчасти потерявшей свою актуальность, что объясняется следующими положениями.

Так, в условиях плановой экономики СССР в 80-х годах XX века при использовании различных моделей хозрасчета перед бухгалтерским уче-

том, действительно, встала задача формирования информации в разрезе отдельных подразделений организации, в т. ч. цехов, участков, бригад и т. д. Такая информация служила основой для оценки их деятельности.

Однако, в условиях рыночной экономики традиционные объекты анализа хозяйственной деятельности, например, такие, как производственные звенья, сложно использовать в стратегическом управлении. Поэтому возникла необходимость вводить специальные объекты, называемые «стратегическими единицами бизнеса» (СЕБ). СЕБ отличаются от подразделений организации. Они могут охватывать один или несколько продуктов, удовлетворяющих схожие потребности, а иногда продуктово-рыночные сегменты [8].

В практике стратегического управления СЕБ часто называют стратегическими сегментами, которые имеют следующие общие характеристики: конкретную ориентацию; точный целевой рынок; одного из руководителей организации во главе; контроль над своими ресурсами; собственную стратегию; четко обозначенных конкурентов; явные отличительные преимущества.

При этом выделяются три уровня СЕБ: организационный уровень, который связан с разработкой стратегии развития организации в целом как совокупности направлений и идей ее развития; бизнес-уровень, который предусматривает разработку стратегии развития отдельных подразделений организации, специализирующихся на собственном виде деятельности в пределах выделенных секторов рынка; операционный уровень, который заключается в разработке стратегии развития отдельных видов продукции, относимых к определенному сектору рынка.

Понятие «сегмент» (от лат. «segmentum» – рассекаю) трактуется как отрезок, часть чего-

либо и применяется в теории бухгалтерского учета, теории менеджмента и теории маркетинга (рисунок 1).

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод о междисциплинарном сходстве понятия «сегмент» как части деятельности организации:

1) которая способна приносить экономические выгоды и предполагающая соответствующие расходы;

2) результаты которой систематически анализируются;

3) по которой могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации.

Информация о результатах деятельности сегментов и ее анализ помогает менеджменту организации оценивать: прошлую деятельность сегмента; его перспективы на будущее; подверженность риску; стратегию руководства.

Полагаем, что важным является представление в стратегической отчетности организации информации по сегментам бизнеса. Менеджменту необходимо понимать воздействие результатов различных сегментов на прошлые показатели и будущие перспективы. В стратегической отчетности организации могут быть скрыты разные уровни рентабельности, воз-

можности роста и факторы риска сегментов бизнеса. Следовательно, необходимо раскрытие информации о ресурсах и результатах различных сегментов, входящих в состав общего бизнеса организации.

Формирование и наполнение стратегической отчетности связано со стратегическими приоритетами развития организации, т. к. от этого зависит степень доверия к точности прогнозных характеристик. Несмотря на наличие допущения непрерывности деятельности организации, представленное в ПБУ 1/2008 [4] на практике оно реализуется формально. Недостаточно ничем не подкрепленного утверждения о безграничности бизнеса организации во времени. Необходимо в стратегической отчетности привести объективные свидетельства того, что организация в своих оценках будущего опирается на реалистичные ожидания использования доступных ресурсов и поступления будущих экономических выгод.

Раскрытие такого рода информации позволит пользователям отчетности лучше понимать природу бизнеса организации, наличие у нее ключевых рыночных компетенций, уровень профессионализма менеджеров в управлении деятельностью организации.

Первый стандарт по сегментам бизнеса FAS 14 «Представление финансовой отчетности по

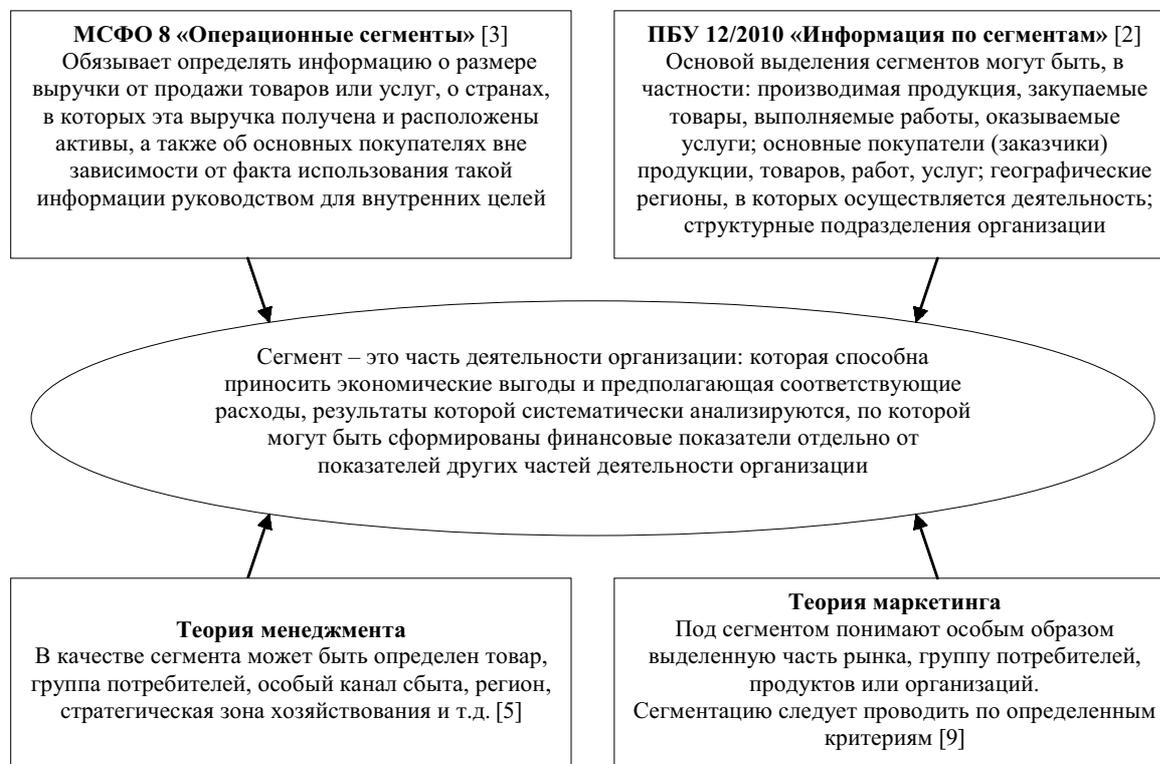


Рисунок 1. Междисциплинарный подход к раскрытию понятия «сегмент»

сегментам коммерческой организации» был разработан в США в 1976 г. и принят комиссией по разработке стандартов финансового учета. Согласно ему информация по сегментам должна была предоставляться организациями, долевыми или долговыми ценные бумаги которых свободно обращались на открытом рынке или которые готовились к выпуску такого рода бумаг.

Принятие данного стандарта сыграло большую роль для финансовых аналитиков, получивших дополнительную информацию для проведения аналитических процедур. В результате развития рыночных отношений стандарт претерпевал изменения, полностью пересматривался и отменялся.

В ноябре 1977 г. был опубликован FAS 18 «Финансовая отчетность по сегментам коммерческой организации: промежуточные финансовые отчеты», в декабре 1978 г. – FAS 24 «Отчетность по сегментам в финансовой отчетности, представленной в отчетности другой организации», в июне 1997 г. – FAS 131 «Раскрытие информации о сегментах бизнеса и связанной информации».

В августе 1981 г. комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета был представлен стандарт IAS 14 «Представление финансовой информации по сегментам», в 1997 г. вышла новая редакция IAS 14 «Сегментная отчетность».

В IAS 14 также подробно, как и в FAS 131, обосновывалась необходимость раскрытия сведений по сегментам. В отличие от FAS 131, требовалось раскрывать информацию только по отраслям и географическим регионам. Он также предоставлял руководству организации большую свободу при определении значимости отраслевых и географических сегментов. Кроме того, указанный стандарт применялся только к организациям, ценные бумаги которых свободно обращаются на рынке и к прочим экономически значимым хозяйствующим субъектам [7].

В ноябре 2006 г. правление комитета по МСФО опубликовало IFRS 8 «Операционные сегменты». Он был принят в рамках краткосрочной программы сближения (конвергенции) МСФО и американских стандартов US GAAP и практически идентичен по содержанию стандарту финансовой отчетности FAS 131. После вступления в силу 01.01.2009 г. IFRS 8 отчетность по сегментам в соответствии с МСФО и US GAAP сблизились, за исключением нескольких незначительных отличий. Целью IFRS 8 является оценка характера и финансового воздействия видов ком-

мерческой деятельности, которые осуществляет организация и экономических условий, в которых она работает. IFRS 8 применяется ко всем организациям, которые подают свою бухгалтерскую финансовую отчетность или собираются это делать в комиссию по ценным бумагам или иной орган, осуществляющий контроль выпуска финансовых инструментов на открытом рынке.

Сфера применения IFRS 8, более широкая, чем IAS 14, она распространяется на организации, выступающие в качестве управляющих активами для различных сторон, представляющих информацию по сегментам, даже если такие организации не выпускают ценные бумаги на открытый рынок. Как и в IAS 14, другие организации, которые в свою бухгалтерскую финансовую отчетность на добровольной основе включают информацию по сегментам, должны соблюдать требования IFRS 8.

Вместо определения элементов информации по сегментам и требования, чтобы они были подготовлены в соответствии с теми же принципами и политикой, которые применялись при подготовке финансовой отчетности, IFRS 8 предлагает, чтобы предоставлялось объяснение оценки прибыли или убытка сегмента и активов по каждому сегменту, т. е., чтобы суммы отраженные в отчетности, совпадали с оценками, использованными руководством, при распределения ресурсов и оценке результатов (по решению менеджмента сегмента).

Так впервые был представлен управленческий подход к формированию и раскрытию информации по сегментам.

Первый документ в области сегментного учета и формирования сегментной отчетности в России был принят 27.01.2000 г. – это ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», которое устанавливало, что в пояснительной записке к бухгалтерской финансовой отчетности организации необходимо раскрывать информацию по сегментам.

На практике перед бухгалтерской службой российских организаций возникли проблемы массового характера по применению ПБУ 12/2000 (рисунок 2).

Вследствие этого были внесены существенные изменения в правила представления сегментной информации в бухгалтерской отчетности российских организаций.

В ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» установлен принципиально новый подход к раскрытию информации по сегментам деятель-

ности – управленческий подход, который предполагает выделение сегментов в зависимости от организационной и управленческой структуры, системы внутренней отчетности организации и раскрытие информации по ним на основе данных управленческого учета. Произшедшие преобразования в нормативно-правовом регулировании бухгалтерского учета и отчетности внесли коррективы в процесс формирования и раскрытия сегментной информации.

Формирование информации по сегментам предполагает:

- 1) выделение сегментов;
- 2) определение отчетных сегментов, удовлетворяющих установленным ПБУ 12/2010 критериям.

Основой выделения сегментов, согласно ПБУ 12/2010 могут быть, в частности [2]:

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

При выделении сегментов учитывается информация, используемая полномочными лицами организации, сведения, размещаемые в СМИ, иная доступная информация, в частности, управленческие документы по планированию, отчеты высшего органа управления организации, сведения, опубликованные на Интернет-сайте организации и т. п.

Сегмент считается отчетным, если выполняется, хотя бы одно из следующих условий [2]:

- 1) выручка сегмента от продаж покупателям (заказчи-

кам) организации и ожидаемая выручка от операций с другими сегментами составляет не менее 10 процентов общей суммы выручки всех сегментов;

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

- 3) активы сегмента составляют не менее 10 процентов суммарных активов всех сегментов.

Раскрытие информации – это обеспечение ее доступности всем заинтересованным в этом лицам независимо от целей получения данной информации в соответствии с процедурой, гарантирующей ее нахождение и получение [1]. Раскрытие информации и ее опубликование – не одно и то же. Раскрываться информация может путем направления каких-либо данных только в них заинтересованным пользователям. Раскрытие информации по сегментам должно обеспечивать заинтересованных пользователей информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятельности организации, ее хозяйственную структуру, распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности.

Организация раскрывает в пояснениях к бухгалтерской отчетности следующую информацию по отчетным сегментам [2]:

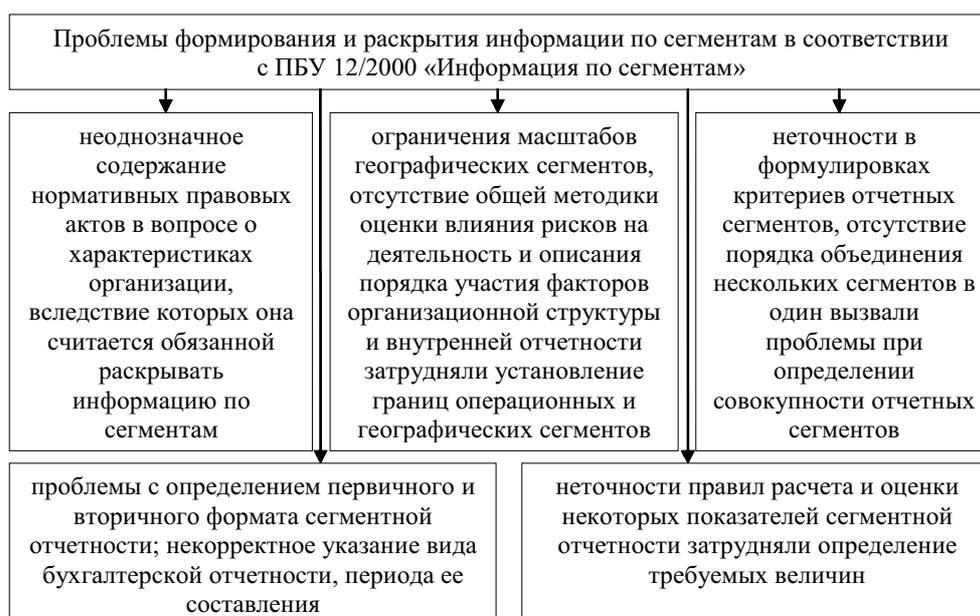


Рисунок 2. Основные проблемы формирования и раскрытия информации по сегментам согласно ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам»

- 1) общую информацию;
- 2) показатели отчетных сегментов;
- 3) сопоставление совокупных показателей отчетных сегментов с величиной соответствующих статей бухгалтерского баланса или отчета о финансовых результатах организации;
- 4) способы оценки показателей отчетных сегментов;
- 5) иную информацию, предусмотренную ПБУ 12/2010.

Формирование и раскрытие информации по сегментам позволяет более полно раскрывать финансовые результаты деятельности организации, принимать обоснованные решения относительно размещения активов по регионам и экономическим параметрам рынков сбыта и т. д.

Утверждение ПБУ 12/2010 и принятие принципов IFRS 8 устранило большинство существовавших ранее проблем, но обозначило круг новых проблем формирования и раскрытия информации по сегментам деятельности:

1. Достоверно и точно совокупность сегментов организации может быть сформирована полномочными лицами организации (менеджерами и собственниками), а затем сведения о ней должны быть доведены до составителей бухгалтерской финансовой отчетности. На практике это требует формальной договоренности бухгалтерии с менеджерами высшего звена.

Для создания систематизированной структуры сегментов между указанными выше признаками выделения сегментов следует провести горизонтальные и вертикальные связи в зависимости от роли каждого в управлении организацией. Высокая степень аналитичности достигается, когда информация постепенно конкретизируется по мере перехода к более детальным компонентам. Поэтому целесообразно определение позиций детализации сведений в рамках каждого признака. Совокупность сеток сегментации, образованных взаимосвязанными признаками высшего уровня, подчиненных им признаков и позиций и выделенных в соответствии с ними сегментов составляет систему сегментации и сегментов деятельности организации.

Сформированную систему сегментации и сегментов целесообразно закрепить соответствующими локальными актами организации. При отсутствии рекомендованной системы или как минимум информации о том, какие части деятельности предположительно могут являться сегментами, анализируется ли информация о них и какой именно критерий рассматривается ру-

ководством как основной, выделение сегментов будет невозможным либо будет осуществляться формально и без должного обоснования.

2. На этапе сбора и обобщения информации по сегментам деятельности реализация управленческого подхода выражается в том, что показатели отчетного сегмента приводятся в оценке, в которой они предоставляются полномочным лицам организации для принятия решений (по данным управленческого учета). Здесь возникает правовая проблема практического применения управленческого подхода. Существование и реализация управленческого учета, информация которого должна выступать основой для раскрытия показателей сегментов, в Федеральном законе №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г., не отражено. При существующей системе нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности выявленное несоответствие приведет к вполне законному и обоснованному отказу от требований ПБУ 12/2010. В лучшем случае показатели по сегментам деятельности будут приведены в той оценке, в которой они представлены в бухгалтерской финансовой отчетности организации.

Попытки реализовать на практике управленческий подход потребуют значительных преобразований в работе бухгалтерской службы, а именно: формальной договоренности с менеджерами высшего звена, организации либо совершенствования системы управленческого учета и механизмов ее взаимодействия с системой финансового учета. Это ставит под сомнение возможности сокращения затрат за счет интеграции внутренней и внешней отчетности. Кроме того, определение показателей финансовой информации по сегментам деятельности на основе индивидуализированных правил управленческого учета существенно снизит ее сопоставимость.

Управленческий подход основан на профессиональном суждении и ответственности бухгалтеров, что непривычно для российской практики. Поэтому пользователям бухгалтерской информации следует учитывать возможность появления фактов непреднамеренного искажения показателей отчетности по сегментам деятельности.

Тем не менее, для оценки рисков предпринимательской деятельности, будущих экономических выгод, а также перспектив развития организации пользователям, помимо информации, содержащейся в формах финансовой отчетности, необходимы дифференцированные данные, рас-

крывающие финансовые результаты деятельности по ее сегментам. Для этого организация должна формировать и раскрывать информацию по сегментам бизнеса в стратегической отчетности.

3 Стратегическая отчетность организации основывается на потребностях в информации для принятия управленческих решений. Порядок формирования такой отчетности регламентируется, в том числе внутренними стандартами организации. В связи с этим необходимо более детально исследовать вопросы, связанные с содержанием форм стратегической отчетности организации, характеризующим стратегические аспекты ее деятельности в целом и по сегментам бизнеса.

Анализ проблем формирования и раскрытия информации по сегментам в стратегической отчетности организации позволяет отметить, что, несмотря на то, что сегодня несколько упрощен подход к выделению сегментов деятельности, ПБУ 12/2010 по-прежнему сохраняет статус одного из самых сложных национальных бухгалтерских стандартов. Поэтому рекомендуется закрепить во внутренних регламентирующих документах организации объем показателей, способы их оценки, формы, сроки и порядок утверждения стратегической отчетности и то, какая сегментная информация может быть в ней представлена.

21.10.2013

Список литературы:

1. О рынке ценных бумаг: Федеральный закон: принят Государственной думой от 22.04.1996 г. №39-ФЗ (с изм. и доп., вступающими в силу с 30.09.2013 г.). – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. – 2013. – октябрь.
2. Информация по сегментам: положение по бухгалтерскому учету: ПБУ 12/2010: утверждено приказом Минфина России от 08.11.2010 г. №143н. – Режим доступа: Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.. – октябрь.
3. Операционные сегменты: Международный стандарт финансовой отчетности: МСФО 8: утвержден Приказом Минфина России от 18.07.2012 №106н. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>. – 2013. – октябрь.
4. Учетная политика организации: положение по бухгалтерскому учету: ПБУ 1/2008: утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 г. №106н, с изменениями от 11.03.2009 г. №22н, от 25.10.2010 г. №132н, от 08.11.2010 г. №144н, от 27.04.2012 г. №55н., от 18.12.2012 №164н. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru>. – 2013. – октябрь.
5. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф; пер. с англ. Ю.Н. Каптуревского. – СПб.: Издательство «Питер», 1999. – 416 с.
6. Бабкина О.М. Разработка форм стратегической управленческой отчетности / О.М. Бабкина // Проблемы теории и практики управления, 2010. – №5. – С. 170-175.
7. Базалей Н.Ю. Развитие нормативного регулирования нормативного учета и отчетности в международной практике и международных стандартах / Н.Ю. Базалей, А.Ю. Карецкий // Учет и статистика, 2009. – №2(14). – С. 21-27.
8. Ильин А.И. Планирование на предприятии: учебное пособие в 2-х ч., ч.1. «Стратегическое планирование» / А.И. Ильин. – Мн.: ООО «Новое знание», 2000. – 312 с.
9. Ламбен Ж.-Ж. Стратегический маркетинг. Европейская перспектива / Ж.-Ж. Ламбен; пер. с франц. – СПб.: Наука, 1996. – 589 с.
10. Хорин А.Н. Стратегический анализ: учебное пособие / А.Н. Хорин, В.Э. Керимов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Экспо, 2009. – 480 с.

Сведения об авторах:

Смирнова Елена Викторовна, заведующий кафедрой управленческого учета и контроля Оренбургского государственного университета, доктор экономических наук, доцент,
e-mail: uadsev@mail.ru

Цыганова Ирина Юрьевна, старший преподаватель кафедры управленческого учета и контроля Оренбургского государственного университета, e-mail: iren23_83@mail.ru
460018, г. Оренбург, пр-т Победы, 13, ауд. 6102а, тел. (3532) 372475

UDK 005.21

Smirnova E.V., Tsiganova I.Y.

Orenburg state university, e-mail: ogu_uad81@mail.ru

PROBLEMS OF FORMATION AND THE DISCLOSURE OF INFORMATION BY SEGMENT IN THE STRATEGIC REPORTING

The problems of formation and the disclosure of information by business segment in strategic accounts organization is represented in the article: segmentation; application of management approach that is new for Russian practice; the absence of internal standards regulating the form and content of the strategic reporting.

Key words: segment organization, strategic business units, strategic reporting, management approach.