

На правах рукописи

Сороченко Светлана Викторовна

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О СЕГМЕНТАХ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой
степени кандидата экономических наук

Москва
2011

Работа выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет» в ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Научный руководитель доктор экономических наук, профессор
Рожнова Ольга Владимировна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Пласкова Наталия Степановна

кандидат экономических наук
Литвиненко Михаил Иванович

Ведущая организация **ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский)
федеральный университет»**

Защита состоится «15» февраля 2012г. в 10-00 часов на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 505.001.03 при ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д.55, ауд. 213.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д.49, комн. 203.

Автореферат разослан «12» января 2012г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации «12» января 2012г. размещены на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый университете при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru> и направлены для размещения в сети Интернет Министерством образования и науки Российской Федерации по адресу referat_vak@mon.gov.ru

Ученый секретарь совета Д 505.001.03,
к.э.н., доцент

О.Ю. Городецкая

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы и направленность исследования.

Целью бухгалтерской отчетности является предоставление информации о финансовом положении и финансовых результатах широкому кругу пользователей для принятия ими решений в отношении предприятия. Формируемая отчетность может использоваться внутри предприятия, но ее главная цель – обеспечение информацией внешних пользователей, которыми являются существующие и потенциальные инвесторы, кредиторы, работники, поставщики и покупатели, а также правительство и общественность.

Полезность информации, содержащейся в финансовой отчетности, для пользователей обеспечивается выполнением основополагающих допущений: непрерывности деятельности предприятия и учета по методу начисления, а также качественными характеристиками: понятностью, уместностью, надежностью и сопоставимостью.

В целях оптимизации соотношения рисков и доходности организации могут разворачивать деятельность в различных географических областях и отраслях хозяйствования, производить разнообразные виды продукции, т.е. диверсифицировать свой бизнес. Лучше оценить рентабельность и рискованность такого бизнеса позволяет сегментированная отчетность. В связи с кардинальным пересмотром правил сегментной отчетности в направлении их адаптации к изменяющейся экономической ситуации и требованиям пользователей, возникла необходимость анализа эффективности этих новых правил, выявления трудностей в их применении на практике и путей их улучшения.

Цель определения сегментов состоит в достижении необходимой степени сопоставимости с другими компаниями, улучшении анализа итоговой информации и представлении пользователям детализированных сведений, позволяющих оценить систему управления предприятия. Для этого необходимо разработать четкое определение сегмента, которое бы способствовало процессу сегментации

предприятия.

Порядок составления отчетности по сегментам регулируется в Российской системе бухгалтерского учета ПБУ 12/2000, в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) – стандартом МСФО (IFRS) 8, требования которого распространяются на отчетность компаний, чьи ценные бумаги котируются на биржах, а также компаний, которые готовятся к выпуску долевых и долговых ценных бумаг на открытый рынок. Прочим предприятиям рекомендуется раскрывать финансовую информацию по сегментам на добровольной основе при соблюдении требований МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

Сегментная информация в большей степени обладает экономической релевантностью, с такой информацией пользователи смогут более обоснованно оценивать прошлую деятельность представляющего отчетность субъекта, его перспективы на будущее, подверженность риску и стратегию руководства в области его диверсификации. В результате такая информация поможет пользователям воспринять целое посредством детального изучения его частей, увидеть компанию глазами ее руководителей и, следовательно, принимать более верные решения относительно ее инвестирования и кредитования.

В то же время отсутствует методика формирования сегментной отчетности, которая позволяет отражать деятельность компании в разрезе ее компонентов и обеспечивает раскрытие особенностей ее управления для пользователей.

Правила подготовки сегментной отчетности, содержащиеся в МСФО (IFRS) 8 и, соответственно, в ПБУ 12/2000, недостаточно конкретизированы, в ряде случаев носят направляющий характер, и поэтому многие методические вопросы остаются не освещенными законодательно. В данной ситуации научные разработки в области совершенствования методики подготовки сегментной отчетности являются актуальными.

Степень разработанности темы. В современной экономической литературе проблемам сегментной отчетности уделяется значительное внимание, о чем

свидетельствуют многочисленные статьи и публикации российских и зарубежных ученых и специалистов:

- в области применения международных стандартов и формирования международной финансовой отчетности, включая отчетность по сегментам: И.В.Аверчив, О.А. Агеева, Н.А. Бреславцева, М.А. Вахрушина, И.В. Вотякова, Н.В.Генепралова, М.Е. Грачева, Н.Н. Диденко, Т.Ю. Дружиловская, О.В. Ефимова, Э. Монтгомери, А.М. Низамутдинова, О.В. Рожнова, О.В. Соловьева, В.А. Терехова, Т.Ю. Токарева, В.Т. Чая;

- в области подготовки сегментной отчетности: Л.П. Белоглазова, М. Бонэм, Д.Исаев, Н.А. Кондарев, Ж.Г. Леонтьева, С.В. Модеров, М.Л. Пятов, И.А. Смирнова, Ю.В. Самохин, С.Н. Титова, А. Узорникова, А. Яковлев и другие.

Несмотря на наблюдающиеся значительные положительные тенденции в совершенствовании правил подготовки сегментной отчетности, возникает множество непроясненных моментов, прежде всего методического характера. Дальнейшей проработки требует и нормативно-правовая база Российской Федерации, касающаяся данной области. Открытыми остаются, например вопросы, обусловленные следующими обстоятельствами:

- используемые в экономической литературе определения сегментов имеют некоторые неточности и недостатки. Наиболее важный из них заключается в игнорировании задачи раскрытия информации об управлении предприятием в финансовой отчетности. Определение, приведенное в МСФО (IFRS) 8, сместило акцент в сторону управленческого учета, однако, на наш взгляд, оно излишне громоздко, что усложняет процесс идентификации сегментов предприятия;

- вопрос относительно недостаточной конкретизации правил раскрытия информации по сегментам в финансовой отчетности неоднократно поднимался в научной и практической литературе (например, такими авторами, как М.А.Вахрушина, В.Г. Гетьман, Л.П. Белоглазова), однако сделанные предложения по повышению качества отчетной информации не прояснили до конца порядок

определения схожести сегментов и представления информации по убыточным сегментам;

- несмотря на научные исследования в области сегментной отчетности в настоящее время отсутствует методика формирования информации, необходимой для подготовки сегментной отчетности, позволяющая компаниям, не относящимся к флагманам экономики и не обладающим развитым управленческим учетом, эффективно решить задачу информационного обеспечения отчетности по операционным сегментам;

- при практическом применении правил подготовки сегментной отчетности предприятия уже столкнулись с рядом трудностей, прежде всего касающихся выделения операционного сегмента и раскрытия информации по нему с позиции именно управленческого подхода. Сделанные рядом ученых значимые предложения по преодолению указанных трудностей (Вахрушина М.А., Ефимова О.В., Гетьман В.Г.) все-таки не охватили всех проблем.

Актуальность и недостаточная научная разработанность вопросов представления информации о сегментах в финансовой отчетности легли в основу выбора темы, предопределив также цели и задачи диссертационного исследования.

Цель и задачи исследования. Целью настоящего исследования является разработка организационно-методических положений по формированию информации о сегментах для подготовки российскими предприятиями финансовой отчетности, позволяющей получить пользователям реальное представление об их управлении.

Для достижения этой цели в диссертации были поставлены и решены следующие задачи:

- проанализировать предложенное в МСФО (IFRS) 8 определение операционного сегмента;

- предложить способ повышения качества раскрытия информации по сегментам в финансовой отчетности;

- проанализировать состояние и проблемы формирования сегментной отчетности на современном этапе ее развития, исследовать возможности повышения эффективности раскрытия информации по сегментам;

- разработать методику формирования информации, необходимой для подготовки сегментной отчетности.

Объектом исследования является сегментная отчетность.

Предметом исследования являются методические положения формирования отчетности по сегментам в рамках финансовой отчетности коммерческого предприятия.

Теоретической и методологической основой исследования являлись труды отечественных и зарубежных специалистов в области раскрытия информации по сегментам в финансовой отчетности, международные стандарты финансовой отчетности, российское законодательство в области бухгалтерского учета и отчетности.

В качестве информационных источников использовались данные статистических исследований, материалы периодической печати, Интернет-сети, финансовая и управленческая отчетность ряда предприятий.

Методика исследования основывалась на наблюдении, системном анализе и системном подходе, характеристике и объяснении полученных результатов, установлении практической значимости полученных выводов. Указанные методы позволили обобщить полученные результаты, выявить закономерности, противоречия, проблемные области, провести апробацию и внедрение результатов работы.

Работа соответствует Паспорту специальности 08.00.12. «Бухгалтерский учет, статистика».

Научная новизна исследования состоит в систематизации, развитии и углублении методических, а также ряда теоретических положений по раскрытию информации о сегментах в составе финансовой отчетности.

Основные результаты диссертационного исследования, определяющие его научную новизну и выносимые на защиту, состоят в следующем:

- предложено уточненное определение сегмента по сравнению с приведенными в экономической литературе: сегмент – это часть предприятия, занимающаяся хозяйственной деятельностью, являющаяся обособленным объектом управления со стороны высшего руководства предприятия и постоянно отчитывающаяся перед ним;

- сделано предложение об увеличении числа критериев агрегирования сегментов, в определенной мере разрешающее проблему возможных целенаправленных, а также невольных искажений информации предприятием. Разработана форма отчетности для представления информации по сегментам;

- систематизированы факторы, влияющие на качество информационной базы сегментной отчетности. Предложены два варианта сбора первичной информации, необходимой для формирования информационной базы сегментной отчетности: первый вариант – для предприятия, имеющего несколько подразделений, каждое из которых представляет собой операционный сегмент; второй – для предприятия с большим количеством подразделений, не совпадающих с сегментами;

- разработана методика формирования информации, необходимой для подготовки сегментной отчетности. Данная методика предполагает ведение аналитического учета в разрезе сегментов по 79 счету с открытием субсчета не только первого, но и второго порядка.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования.

Теоретическое значение диссертационного исследования заключается в уточнении определения сегмента, что позволит упростить процесс сегментирования, в исследовании международного опыта развития стандартов сегментной отчетности

в направлении управленческого подхода с целью предоставления более точной информации пользователям.

Практическая значимость работы заключается в том, что результаты исследования могут быть использованы российскими организациями при совершенствовании представления информации о сегментах в финансовой отчетности. Они также могут применяться при аудите отчетности аудиторскими компаниями, и в целях анализа финансового положения предприятия и определения перспектив его развития всеми заинтересованными пользователями, прежде всего инвесторами. Основные выводы диссертационной работы могут использоваться предприятиями для целей управленческого учета, помогая выработать эффективную политику и процедуры управленческого учета, что в свою очередь позволит повысить качество финансовой отчетности по сегментам.

Практическое значение имеют:

- методика подготовки информации для отчетности по сегментам с использованием счета 79;
- рекомендации по совершенствованию правил МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» и ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»;
- методика сбора первичной информации, необходимой для формирования сегментной отчетности.

Результаты исследования могут быть применимы в законотворческой и нормотворческой деятельности, научно-исследовательских разработках, создании учебно-методических программ по обучению и повышению квалификации бухгалтеров.

Апробация и внедрение результатов работы.

Основные результаты исследования были доложены автором на Международной заочной научно-практической конференции, организованной НП «Сибирская ассоциация консультантов» на тему: «Экономика и управление: теоретические и практические аспекты» (г. Новосибирск, 22 августа 2011 г.).

Диссертация выполнена в рамках Тематического плана 2011 г. Финансового университета по теме «Разработка новых положений по бухгалтерскому учету базирующихся на МСФО» (научный руководитель В. Г. Гетьман).

Результаты научного исследования используются в практической деятельности Отдела бухгалтерского сопровождения ООО «Алинга Сервисес» для нормативно-методического обеспечения, организации системы сбора и предоставления информации по сегментам, составления финансовой отчетности по сегментам в соответствии с МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты», что способствует повышению достоверности предоставляемой отчетности.

Материалы исследования используются кафедрой «Бухгалтерский учет» Финансового университета в процессе преподавания учебного курса «Международные стандарты учета и финансовой отчетности».

Публикации. Основные результаты исследования опубликованы в четырех статьях общим объемом 1,55 п.л. (весь объем авторский), в том числе три статьи авторским объемом 1,25 п.л. опубликованы в журналах, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, определенный ВАК.

Объем и структура диссертации определяются целями и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка (списка использованной литературы), включающего 147 наименований и приложений. Основной текст диссертации изложен на 164 страницах компьютерного текста. Работа включает 11 таблиц и 5 приложений.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ

Научные результаты, основные положения и выводы диссертации можно условно разделить на ряд взаимосвязанных групп теоретических и организационно-методических проблем.

Первая группа проблем связана с исследованием теоретических положений раскрытия информации по сегментам, значением сегментной отчетности в информационном обеспечении субъектов экономики.

Проведенное исследование, обобщение и систематизация теоретических положений по раскрытию информации о сегментах в финансовой отчетности, существующих как в отечественной, так и зарубежной практике позволило установить наличие в данной сфере проблемных областей. В результате детального изучения используемых в экономической литературе определений сегментов, выявлены неточности и недостатки дефиниций. Определение, приведенное в МСФО (IFRS) 8, сместило акцент в сторону управленческого учета, однако, на наш взгляд оно излишне громоздко, что усложняет процесс определения сегментов предприятия. На основе проведенного анализа МСФО (IFRS) 8 было предложено следующее определение сегмента. Сегмент – это часть предприятия, занимающаяся хозяйственной деятельностью, являющаяся обособленным объектом управления со стороны высшего руководства предприятия, и постоянно отчитывающаяся перед ним.

Исследование значения сегментной отчетности в повышении полезности информации финансовой отчетности позволяет прийти к выводу о существовании неустранимого конфликта информационных интересов пользователей. В связи с невозможностью его полного устранения, приоритет отдается информационным запросам инвесторов. Такую группу пользователей как инвесторы интересует, в первую очередь, информация о прибыли и рентабельности компании. Сегментная отчетность позволяет более точно оценить доходность вложений и детализировать соотношение доходности с рисками в разрезе компонентов предприятия.

Интересы государства объективно должны совпадать с интересами субъектов бизнеса, поскольку функцией государства должно быть перераспределение национального продукта в целях повышения общественного благосостояния. Требования раскрытия информации существуют в том числе для того, чтобы государство могло выполнять данную функцию. Однако у субъектов бизнеса распространены представления о том, что в их интересах не раскрывать информацию детально, поскольку иначе перераспределение национального продукта, которое осуществляет государство, может быть не в их пользу. Требования сегментной отчетности заставляют предприятия представить пользователям более детализированную информацию.

Экономический кризис 2008 года (переросший в системный общемировой кризис) еще раз продемонстрировал необходимость обеспечения государственных органов достоверной информацией о состоянии не только отдельных субъектов экономики, но и их компонентах (сегментах). Только владея подобными данными, государство может эффективно осуществлять свои функции, в т.ч. и перераспределять ресурсы для поддержания именно тех предприятий, которые обеспечивают экономический рост страны.

Сегментная отчетность также представляет интерес для заимодавцев, поставщиков и прочих торговых кредиторов. Этим пользователей интересует оценка платежеспособности компании. Информация в разрезе сегментов дает возможность более ясно представить способность компании рассчитываться в будущем по своим обязательствам, и ее заинтересованность продолжать работу с поставщиками конкретных товаров и услуг.

Всех без исключения пользователей интересует, как происходит управление компанией. Представление о том, как именно осуществляется процесс принятия решений высшим управленческим звеном, дает именно отчетность в разрезе сегментов. Без понимания организации системы управления предприятием любое решение пользователя отчетности становится высокорискованным.

Таким образом, сегментная отчетность необходима всем пользователям, и ее роль следует определить следующим образом: обеспечить возможность анализа предприятия в разрезе сегментов для повышения эффективности принимаемых различными категориями пользователей решений.

Правила ни одной из редакций МСФО 14 не были ориентированы на управленческий подход, хотя именно этот подход – раскрытие информации о реальной системе управления компанией – необходим пользователям. Актуальность управленческого подхода особенно проявилась в условиях системного кризиса развития экономики. Именно кризис 2007-2009 г.г. выявил многие недостатки финансовой отчетности, среди которых невозможность получения из сегментной отчетности требующегося пользователям для принятия правильных решений представления о системе управления компанией.

Вторая группа проблем посвящена рассмотрению и оценке методики формирования сегментной отчетности, выявлению недостатков и выработке рекомендаций по ее совершенствованию. С этой целью в диссертационном исследовании проведен анализ существующих проблем раскрытия информации по сегментам в финансовой отчетности.

Правила МСФО (IFRS) 8 по сравнению с правилами МСФО 14 изменили информационную базу, на основании которой должна готовиться сегментная отчетность. Принципиальным стало включение в эту базу внутренних отчетов о компонентах организации, которые регулярно изучаются ОЛПОР (ответственное лицо, принимающее операционные решения) с целью выделения для них ресурсов и оценки результатов их деятельности.

Посредством сегментной отчетности происходит трансформация внутренней информации во внешнюю, сведения, предназначенные для высшего руководства организации, становятся достоянием внешнего пользователя. В результате прозрачность компании повышается.

Выявлены факторы, влияющие на качество информационной базы при составлении сегментной отчетности. К ним, прежде всего, следует отнести: наличие в организации управленческого учета; заинтересованность руководства и собственников в качественной отчетности; правильное документальное оформление исходной информации в соответствии с правилами управленческого учета; наличие хорошо поставленного внутреннего аудита; автоматизацию сбора и обработки информации.

Были предложены два варианта сбора первичной информации, необходимой для формирования информационной базы сегментной отчетности. Первый вариант предназначен для предприятия, имеющего несколько подразделений, каждое из которых представляет собой операционный сегмент. Сбор первичной информации, необходимой для составления сегментной отчетности, ведется отдельно по каждому сегменту. Второй вариант предпочтителен для предприятий с большим количеством подразделений, не совпадающих с сегментами. В этом случае целесообразнее всем показателям при их учете присваивать код сегмента, с тем, чтобы затем быстро и легко получать информацию в разрезе сегментов.

Правила МСФО (IFRS) 8 обязательны для крупных компаний, так как в основном именно их ценные бумаги публично обращаются на рынке. В большинстве случаев в таких компаниях ведется управленческий учет. Однако для российских компаний вариант отсутствия управленческого учета уже не является повсеместным, но встречается достаточно часто. Либо управленческий учет не дает всей информации, необходимой для подготовки отчетности по сегментам. Для подобного случая предложена методика получения информации с использованием счета 79. Данная методика предполагает ведение аналитического учета в разрезе сегментов по 79 счету с открытием субсчета не только первого, но и второго порядка.

В зависимости от управленческой структуры предприятия в виде операционных сегментов могут выступать центры ответственности, подразделения,

филиалы и т.д. при выполнении трех условий, однако каждое условие имеет свои нюансы.

Наличие дохода не должно являться жестким критерием при определении операционного сегмента, так как вполне возможно, что доход ожидается в будущем.

Наличие расхода также не представляется обязательным условием для определения операционного сегмента, так как в большинстве случаев получение дохода связано с несением расходов. Это условие могло бы стать важным в случае ожидаемого дохода. Если компонент компании получает доходы, но не несет расходы, полагаем обязательным сообщать о нем информацию в составе сегментной отчетности.

Предлагается не считать обязательным условием «наличие финансовой информации» с учетом того, что если ОЛПОР проводит анализ сегмента, то какая-либо информация по этому компоненту компании имеется, которая и должна в этом случае раскрываться в отчетности. Пользователям следует сообщить в примечаниях эти сведения.

Отбор отчетных сегментов построен на принципе существенности, в данном случае трактуемом через количественные показатели. Т.е. наибольшие компоненты компании (в отношении активов, доходов и финансового результата, определенных в соответствии с правилами управленческого учета) будут включены в состав отчетных сегментов. Для обеспечения понятности и уместности информации по финансовой отчетности, отчетные сегменты должны охватить три четвертых выручки всего предприятия, представленной в отчете о Совокупном доходе.

При наличии заданного стандартом алгоритма отбора отчетных сегментов, этот процесс связан с вынесением менеджментом профессионального суждения. Руководству компании следует при формировании отчетной совокупности исходить из необходимости достижения открытости предприятия и максимальной полезности информации для пользователей.

Невозможно объединить операционные сегменты с различными базовыми валютными рисками и несопоставимыми долгосрочными финансовыми показателями, поскольку эти несовпадения указывают на различные экономические характеристики. В связи с этим предлагается ввести дополнительные критерии схожести сегментов – сходство по рискам, а также по темпам роста прибыли. Это позволит сделать процедуру агрегирования сегментов правомерной, а отчетную информацию достоверной.

Полагаем необходимым представить в сегментной отчетности отдельно информацию по каждому убыточному сегменту, даже вошедшему в раздел «Прочие», т.е. не прошедшему критерии отбора в отчетную совокупность. Пользователям такая информация даст возможность более детально оценить деятельность компании по убыточным направлениям. Предлагается следующая форма отчетности в качестве примера для представления информации по сегментам:

Показатели	Убыточные сегменты					Итого по убыточным сегментам
	Отчетные		Итого по отчетным	Прочие		
	Торговля канцтова- рами	Торговля радиотова- рами		Оказание услуг по перевозке мебели	Оформи- тельские услуги	
Активы						
Доходы						
Результат						
Результат прошлого года						
...						
...						
Итого						

Третья группа проблем связана с необходимостью разработки методических подходов к раскрытию и анализу информации о сегментах.

Анализ правил МСФО (IFRS) 8 представления информации о сегментах в финансовой отчетности позволил прийти к следующим выводам.

Характер раскрытия информации с введением МСФО (IFRS) 8 изменился в сторону расширения предоставляемой в отчетности информации. Перечень раскрытий, требуемый правилами МСФО (IFRS) 8, свидетельствует об усилении принципов управленческого подхода, применяемого в финансовой отчетности, поскольку сама идея раскрытий, согласно правилам МСФО, состоит в том, чтобы показать ту оценку элементов отчетности, которая используется ОЛПОР. С введением МСФО (IFRS) 8 принципы раскрытия информации оказались в большей степени сориентированы на полезность информации для пользователей.

О большей ориентации на интересы пользователей правил МСФО (IFRS) 8 свидетельствует тот факт, что согласно им обязательно требуется:

- приведение управленческой информации в соответствие с финансовой;
- доведение до пользователей сведений о том, какие отличия существуют

между управленческим и финансовым учетами.

Как показал анализ, предприятия по-разному подходят к задаче предоставления информации о сегментах, выполняя все требования МСФО (IFRS) 8 и проявляя разрешенную самостоятельность. Так, например, компания «StatoilHydro ASA» воспользовалась отсутствием в МСФО (IFRS) 8 явного требования раскрывать обязательства по сегментам: данная информация в сегментной отчетности компании отсутствует. ОАО «Газпром» на первый взгляд раскрывает информацию даже в большем объеме, чем требуется правилами МСФО (IFRS) 8 (это касается обязательств сегментов), однако не раскрывает существенные неденежные статьи (помимо амортизации), представляющие собой элементы выручки, доходов и расходов сегмента. Большинство компаний из тех, чья сегментная отчетность была проанализирована в настоящей работе, пользуются разрешением МСФО (IFRS) 8 не раскрывать информацию по нематериальным активам: они не выделяют нематериальные активы в отдельную статью, сообщая лишь общую сумму

приобретения основных средств и нематериальных активов. Т.е., те разделы информации по сегментам, раскрытие которых МСФО (IFRS) 8 оставляет на усмотрение компании, как правило, не раскрываются. Это, в частности, касается информации по обязательствам сегмента и информации по нематериальным активам сегмента. Между тем, раскрытие данной информации отвечает интересам инвестора. Из этого вытекают наши предложения по ужесточению правил в отношении объема раскрываемой информации. Данные предложения касаются проблемных областей МСФО (IFRS) 8, таких как: неравноправие требований раскрытия информации по активам и обязательствам; раскрытие подsumm нематериальных активов и материальных внеоборотных активов; принятие в расчет затрат на подготовку информации; непроясненность вопроса о том, какие суммы следует считать «существенными» при раскрытии суммы выручки от внешних клиентов, относимой на определенную зарубежную страну, или активов, находящихся в определенной зарубежной стране; предприятия, находящиеся под контролем правительства в качестве единственного клиента. Все данные проблемные области связаны с формами решения агентской проблемы и сопротивлением бюрократии требованиям к повышению прозрачности информации.

Правила МСФО (IFRS) 8 разрешают не раскрывать наименование крупного клиента. Предлагается установить требование в обязательном порядке раскрывать наименование всех крупных клиентов, даже в случае наличия мнения руководства компании об отсутствии зависимости от них. Это повысит прозрачность отчетности, и будет работать в итоге на интересы компании.

Подходы к анализу сегментной финансовой отчетности, и показатели, формируемые в процессе этого анализа, предопределяются целями его проведения. Сегментная отчетность, как это отмечалось выше, существует, прежде всего, ради интересов внешних пользователей, а среди них — инвесторов. Но так как сегментная отчетность формируется на базе управленческой, система показателей для анализа и

оценки финансовых результатов деятельности сегментов бизнеса, носит универсальный характер, т.е. применима и для целей внутреннего анализа.

Сегментная отчетность теоретически позволяет рассчитать следующие общие и частные финансовые показатели по сегментам: рентабельность продаж, оборачиваемость активов, рентабельность активов, оборачиваемость дебиторской задолженности, оборачиваемость материально-производственных запасов, оборачиваемость оборотных активов, текущую ликвидность, абсолютную ликвидность. Но, как показал анализ сегментной отчетности отечественных и зарубежных предприятий, практически раскрываются только показатели, для которых установлено требование обязательного представления, а именно такие как: выручка, расходы, финансовый результат и активы. В результате инвестор (в т.ч. и потенциальный) в большинстве случаев, сможет определить только рентабельность продаж и активов, оборачиваемость активов.

Так как возможность расчета остальных коэффициентов находится в зависимости от желания предприятия максимально подробно раскрывать информацию по сегментам, и правил, устанавливающих требования обязательного раскрытия, предлагается дополнить правила МСФО (IFRS) 8. Целесообразно ввести требование раскрытия по сегментам следующих показателей: среднего за расчетный период значения дебиторской задолженности, сумм погашенной дебиторской задолженности, себестоимости реализованной продукции, величины материально-производственных запасов, общей суммы оборотных средств, величин долгосрочных обязательств и краткосрочных обязательств и суммы денежных средств. Кроме того, для расчета рентабельности затрат на НИОКР и производительности труда необходимо обязать компании раскрывать такие показатели по сегментам, как капитализированные и некапитализированные затраты на НИОКР и количество занятых. Дополнительные правила позволят повысить эффективность использования финансовой отчетности инвесторами и другими пользователями.

Подробность раскрытий информации по сегментам является одним из показателей прозрачности компании, а также показателем качества управленческого учета. Скудность представляемых сведений о сегментах свидетельствует о следующих факторах (или одном из них):

- отсутствует управленческий учет;
- управленческий учет весьма не развит, находится на низком уровне;
- предприятие имеет слабую конкурентную позицию, плохое управление, что заставляет ее скрывать информацию о себе;
- менеджмент компании совершает операции в своих интересах, либо, хотя и в интересах компании, но противоправные, что заставляет его скрывать информацию;
- менеджмент не считает качество финансовой отчетности важной составляющей имиджа компании, т.к. она имеет монопольное или практически монопольное положение.

Таким образом, степень детализации информации в сегментной отчетности (в разумных пределах) является значимым сигналом для инвестора при принятии решений о начале или сохранении инвестиций.

МСФО (IFRS) 8 следует рассматривать в качестве инструмента, позволяющего пользователю более детально и глубоко исследовать предприятие, оценить его систему управления, а инвесторам осуществлять дополнительный контроль над менеджментом. Однако несовершенство отдельных правил МСФО (IFRS) 8 снижает ценность сегментной информации для пользователей финансовой отчетности, принимающих на ее основе экономические решения. Соответственно, необходимо совершенствование правил подготовки отчетности по сегментам.

Сегментная отчетность должна дополнять финансовую отчетность компании, а не дублировать ее, что в силу различных причин встречается на практике. Избежание дублирования достигается, прежде всего, в случае ведения предприятием управленческого учета. На наш взгляд, недопустимо совпадение показателей

финансового и управленческого учета, проявляющееся, прежде всего, в отсутствии сверочных статей в сегментной отчетности. Полное совпадение информации по обоим учетам свидетельствует: либо о не правильном ведении финансового учета; либо управленческого; либо об отсутствии управленческого учета.

Перспективы применения сегментной отчетности в России зависят: во-первых, от того, насколько интенсивно в России будет развиваться корпоративное управление, которое, за исключением крупнейших корпораций («голубых фишек») у подавляющего большинства российских компаний находится на весьма низком уровне; во-вторых, от полного разделения налоговой и финансовой отчетностей, и реального перехода в финансовом учете на принцип превалирования экономической сущности над юридической формой; в-третьих, от успешности внедрения управленческого учета на российских предприятиях.

Полагаем, что исторически сложившиеся менее благоприятные условия для развития сегментной отчетности в России диктуют необходимость активизации процесса формирования предприятиями сегментной отчетности и большей степени жесткости требований к раскрытию информации по сегментам. В связи с этим считаем, что увеличение объема раскрытия в ПБУ 12/2000 по сравнению с МСФО (IFRS) 8 не будет вызывать противоречий между этими системами учета и не потребует никаких корректировок при трансформации, т.к. правила МСФО приветствуют дополнительные раскрытия. Например, предложенное выше правило обязательного раскрытия наименований крупных покупателей (даже и в случае, когда руководство компании полагает, что отсутствует зависимость от них) повысит прозрачность отчитывающегося предприятия, и, соответственно, его имидж и стоимость. Предложенное требование имеет в России особую актуальность в свете задачи борьбы с коррупцией.

Так как российские компании в большей степени нуждаются в усилении степени прозрачности своего функционирования в силу обостренной проблемы коррупции, в РСБУ предлагается ввести следующие положения:

- в информации, предоставляемой в сегментной отчетности, компания обязана раскрывать суммы активов и обязательств отчетных сегментов даже в том случае, если эта информация не предоставляется ОЛПОР на регулярной основе;
- при раскрытии информации о внеоборотных активах сегментов необходимо выделять подсумму нематериальных активов;
- в сегментной отчетности компания обязана раскрывать основные параметры системы управленческого учета, компьютерные технологии, применяемые в управленческом учете, состав ОЛПОР поименно. Кроме того, компания должна указать время поступления информации к ОЛПОР, частоту анализа информации по сегментам со стороны ОЛПОР, оценку ОЛПОР риска, присущего каждому сегменту, и эффективность работы сегмента в целом (данное требование представляется нам необходимым в связи с тем, что многие российские компании не ведут управленческого учета и пытаются завуалировать информацию об ОЛПОР). В случае если компания не ведет управленческого учета и не выделяет операционные сегменты, она обязана раскрыть этот факт;
- компания должна указать, как в процентном отношении распределены финансовые ресурсы между сегментами в отчетном периоде;
- компании с установленным размером выручки обязаны формировать отчетность по сегментам (т.е. требование раскрытия информации по сегментам ставится в зависимость от размера выручки компании. Это позволяет увеличить прозрачность деятельности не только крупных, но и средних компаний);
- в случае наличия у компании управленческого учета и операционных сегментов (независимо от размеров компании и ее выручки) формирование сегментной отчетности становится обязательным;
- компания обязана раскрывать сумму доходов от аренды, сумму затрат на разработки по каждому отчетному сегменту, даже если указанные суммы не включаются в оценку прибыли или убытка сегмента, рассматриваемого ОЛПОР, или

если данные статьи не предоставляются на рассмотрение ОЛПОР на регулярной основе;

- в случае, если затраты на разработки включаются в оценку прибыли или убытка операционного сегмента, рассматриваемого ОЛПОР, компания обязана отдельно выделять данный сегмент в составе Прочих сегментов, если он не соответствует критериям отчетного сегмента;

- компания обязана раскрывать убыток от обесценения по каждому сегменту – это важно в условиях кризисной и посткризисной экономики.

По теме диссертации опубликованы следующие работы:

Статьи, опубликованные в журналах, определенных ВАК:

1.Сороченко С.В. Реализация в МСФО (IFRS) 8 управленческого подхода к раскрытию информации в финансовой отчетности [текст] // С.В. Сороченко // Международный бухгалтерский учет.– М., 2011. – № 18 (168). С. 6-11. (0,6 п.л.);

2.Сороченко С.В. История сегментной отчетности и ее перспективы [текст] // С.В. Сороченко // Бизнес в законе.– М., 2011. – № 3/2011 С. 290-293. (0,4 п.л.);

3.Сороченко С.В. Совершенствование правил подготовки сегментной отчетности [текст] // С.В. Сороченко // Мир экономики и права.– СПб., 2011. – № 5. С. 30-33. (0,25 п.л.).

Статья, опубликованная в другом научном издании:

4.Сороченко С.В. Сегментная отчетность и агентская проблема // С.В.Сороченко // Экономика и управление: теоретические и практические аспекты. – Новосибирск., 2011. – 22 августа 2011 г. С. 88-93. (0,3 п.л.).