

Управленческий подход к формированию и раскрытию информации по сегментам в стратегической отчётности организации

И.Ю. Цыганова, соискатель, Оренбургский ГУ

Формирование и раскрытие информации по сегментам в стратегической отчётности организации должно основываться на управленческом подходе. Его востребованность обусловлена проявляющейся в последнее десятилетие направленностью мирового экономического сообщества на открытость. Уровень транспарентности организации играет важную роль в формировании её имиджа и, следовательно, стоимости.

В 1994 г. специальный комитет, сформированный AICPA, представил отчёт «Улучшение отчётности — фокус на покупателе». Данный документ стал одним из первых, который предложил использовать управленческий подход при формировании и раскрытии информации по сегментам бизнеса. В дальнейшем данный подход лёг в основу стандартного положения по учёту FAS 131 «Раскрытие информации по сегментам организации и связанной с ней информацией», которое было утверждено в 1997 г.

Комитет по финансовой отчётности США провёл анализ факторов, оказывающих влияние на применение управленческого подхода, и признал его надёжным и менее субъективным для формирования и раскрытия информации по сегментам, чем действовавший ранее индустриальный подход. Такой подход является отражением подхода менеджмента к стратегическому управлению, не позволит использовать информацию по сегментам в собственных целях и снизит её формальность. Принимая во внимание уменьшение дополнительных издержек на формирование и раскрытие сегментной информации, управленческий подход представляется выгодным [1].

Опыт работы зарубежных организаций показал, что для обеспечения устойчивого развития необходимо инициативное включение сведений не только финансового, но и нефинансового характера в состав отчётности. Эта информация рассматривается пользователями как существенно развивающая и корректирующая бухгалтерские данные, что позволяет адаптировать отчётность к решению управленческих задач на ближайшее и отдалённое будущее.

Стратегическая отчётность — это система показателей об имуществе, обязательствах и результатах работы организации в долгосрочной перспективе с учётом выбранной и реализуемой стратегии. Она представляет собой единую систему данных о стратегических аспектах финансового и имущественного положения организации.

Стратегическая отчётность организации позволяет решать следующие задачи [2]: 1) обоснованное принятие стратегических решений на основе достоверной информации; 2) финансовое моделирование, прогнозирование и анализ деятельности сегментов бизнеса и организации в целом; 3) предоставление информации о результатах деятельности сегментов в необходимых аналитических разрезах.

Степень доверия к точности прогнозных характеристик в стратегической отчётности должна обеспечиваться разработками приоритетов бизнеса. Несмотря на наличие допущения непрерывности деятельности организации, на практике это не подтверждается. Недостаточно ничем не подкреплённого утверждения о безграничности бизнеса организации во времени. Необходимо в стратегической отчётности привести объективные свидетельства того, что организация в своих оценках

будущего опирается на реалистичные ожидания использования доступных ресурсов и поступления будущих экономических выгод. Формирование и раскрытие такого рода информации позволяет пользователям отчётности лучше понимать природу бизнеса организации, наличие у неё ключевых рыночных компетенций, уровень профессионализма у менеджеров в управлении деятельностью организации.

Важным является представление стратегической отчётности в разрезе сегментов бизнеса организации. Пользователям отчётности необходимо понимать воздействие результатов различных сегментов на прошлые показатели и будущие перспективы. В стратегической отчётности организации могут быть скрыты разные уровни рентабельности, возможности роста и факторы риска сегментов бизнеса. Следовательно, необходимо формирование и раскрытие информации о ресурсах и результатах различных сегментов, входящих в состав общего бизнеса организации.

Сегментная информация обладает экономической релевантностью, пользователи смогут более обоснованно оценивать прошлую деятельность предоставляющего отчётность сегмента, его перспективы на будущее, подверженность риску и стратегию руководства [3].

Формирование и раскрытие сегментной информации в стратегической отчётности позволит более полно представлять финансовые результаты деятельности организации, выявлять стратегические

приоритеты, принимать обоснованные решения относительно размещения активов по регионам, экономическим параметрам рынков сбыта и т.д.

Формирование и раскрытие информации по сегментам в стратегической отчётности связано с конфликтом интересов её пользователей и организации. Несмотря на то что удовлетворение информационных запросов пользователей не может не принести пользу самой организации, раскрытие сведений, касающихся её сегментов в стратегическом аспекте, часто воспринимается как подрыв конкурентоспособности. Многие бизнесмены и менеджеры полагают, что выгоднее сообщать об организации как можно меньше информации не только конкурентам, но и государству, перераспределяющему национальный продукт. Кризис 2008–2010 гг. показал несостоятельность такого подхода. Государство, для которого деятельность субъектов бизнеса остаётся непрозрачной, не в состоянии достаточно эффективно перераспределить ресурсы для поддержания тех организаций, которые являются структурно значимыми для национальной экономической системы [4].

В августе 1981 г. комитетом по международным стандартам бухгалтерского учёта был принят стандарт МСФО 14 «Представление финансовой информации по сегментам». В 1997 г. вышла новая редакция МСФО 14 «Сегментная отчётность», где также подробно, как и в FAS 131, обосновывалась необходимость формирования и раскрытия сведений по сегментам организации.

1. Основные отличия в формировании и раскрытии информации по сегментам в бухгалтерской отчётности российских организаций согласно индустриальному и управленческому подходам

Критерии сравнения	ПБУ 12/2000 (основа МСФО 14) – индустриальный подход	ПБУ 12/2010 (основа МСФО 8) – управленческий подход
Субъекты	коммерческие организации, имеющие дочерние либо зависимые общества, либо входящие в объединение юридических лиц	коммерческие организации – эмитенты публично размещаемых ценных бумаг
Основа выделения сегментов	присущие деятельности организации риски, организационная и управленческая структура	организационная и управленческая структура
Понятие сегмента	составной элемент организации по производству определённого товара (работы, услуги) или их однородных групп, подверженный рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей других сегментов	часть деятельности организации: способная приносить экономические выгоды и предусматривающая расходы, результаты деятельности которой систематически анализируются лицами, полномочными в распределении и оценке результатов, по которым могут быть сформированы отдельные финансовые показатели
Виды сегментов	хозяйственный, географический, отчётный	операционный, отчётный
Правила оценки показателей	оценка показателей производится в соответствии с общими правилами бухгалтерского учёта	показатели приводятся в оценке, используемой полномочными лицами организации (по данным управленческого учёта)
Содержание информации по сегментам	в состав информации входят: показатели по отчётным сегментам, информация которых признана первичной; показатели по отчётным сегментам, информация которых признана вторичной; дополнительные сведения об основе ценообразования на межсегментные передачи и существенных изменениях в учётной политике	в состав информации входят: общая информация (о выделении сегментов и их деятельности); показатели отчётных сегментов; способы оценки показателей; сверка показателей сегмента с совокупными показателями организации; сведения по географическим регионам деятельности, по крупнейшим покупателям

2. Состав и содержание форм стратегической отчётности организации для формирования и раскрытия информации по сегментам

Наименование формы	Содержание формы	Основные разделы отчёта
Отчёт о стоимости	Документ, интегрирующий оценки будущих поступлений от деятельности сегмента, ожидаемых платежей, связанных с экономическими оборотами по закупкам, оплатой труда, налоговыми платежами и т.п.	1) будущие продажи (клиентский капитал), или дисконтированные будущие поступления; 2) будущие платежи поставщикам и подрядчикам (партнёрский капитал), или дисконтированные будущие прямые затраты; 3) будущие внутренние расходы на оплату труда, сбыт, управление, рекламу и т.д.
Отчёт о бизнес-перспективах	Документ, где ожидания поступления будущих экономических выгод подкрепляются идентифицируемыми и подконтрольными сегменту экономическими ресурсами, которые образуют основу перспективного баланса производственных мощностей	перспективный баланс производственных мощностей сегмента
Отчёт о рисках	Документ, где неопределённость оценок будущих событий финансового характера практически преодолевается моделированием риск-факторов к условиям формирования будущих финансовых событий сегмента	1) карта рисков на планируемый период, которая формируется с целью наглядного отображения основных рисков, позволяет оценить совокупность всех рисков, ранжировать их по степени значимости, акцентировать внимание на управлении наиболее значимыми рисками; 2) отчёт о методах управления рисками формируется с целью оценки полноты существующих мероприятий по управлению рисками и т.д.
Баланс корпоративного капитала	Документ раскрывает состояние имущественного и финансового капитала сегмента	1) балансовые активы (внеоборотные и оборотные активы); 2) контролируемые активы (забалансовые активы); 3) балансовые обязательства (капитал и обязательства) и т.д.
Отчёт о финансовых результатах	Документ развёрнуто показывает ожидаемую к получению чистую прибыль по бюджету на отчётный год и фактически полученный результат сегмента	1) бюджетные и фактически полученные доходы; 2) расходы по бюджету и фактически произведённые; 3) прибыль по бюджету и фактически полученный результат

В ноябре 2006 г. правление комитета по МСФО опубликовало МСФО 8 «Операционные сегменты». Он был принят в рамках краткосрочной программы сближения (конвергенции) МСФО и американских стандартов US GAAP и практически идентичен стандарту финансовой отчётности FAS 131, т.е. также основывается на управленческом подходе.

Вместо определения содержания информации по сегментам и требования, чтобы она была подготовлена в соответствии с теми же принципами и правилами, которые применялись при подготовке финансовой отчётности, МСФО 8 предлагает, чтобы предоставлялось объяснение прибыли или убытка сегмента и активов по каждому сегменту в соответствии с оценками, использованными руководством, при распределении ресурсов и определении результатов [5].

Этот же подход лежит в основе ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» (утверждено Приказом Минфина РФ от 08.11.2010 г. № 143н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Информация по сегментам») [6], который предполагает выделение сегментов в зависимости от организационной и управленческой структуры, системы внутренней отчётности организации и раскрытия информации по ним на основе данных управленческого учёта. Т.е. внесены существенные

изменения в представление сегментной информации в бухгалтерской отчётности российских организаций (табл. 1).

Произошедшие преобразования в нормативно-правовом регулировании также внесли коррективы в процесс формирования и раскрытия сегментной информации в стратегической отчётности организации.

Основываясь на управленческом подходе, стратегическая отчётность может включать следующие формы и раскрывать в них информацию по сегментам бизнеса (табл. 2).

В соответствии с содержанием управленческого подхода, заложенного в основу ПБУ 12/2010, достоверно и точно совокупность сегментов организации может быть сформирована только полномочными лицами (собственниками и менеджерами), а затем сведения о них должны быть доведены до составителей стратегической отчётности. Сформированную систему сегментов целесообразно закрепить соответствующими локальными актами организации.

На этапе формирования и раскрытия информации по сегментам деятельности реализация управленческого подхода выражается в том, что показатели отчётного сегмента стратегической отчётности приводятся в оценке, в которой они предоставляются полномочными лицами органи-

зации для принятия решений (по данным управленческого учёта). Здесь проблема практического применения управленческого подхода приобретает нормативно-правовой характер. Федеральным законом «О бухгалтерском учёте» № 402-ФЗ [7] существование и функционирование управленческого учёта, информация которого должна выступать основой для формирования и раскрытия показателей сегментов, не признано. При существующей системе нормативно-правового регулирования выявленное несоответствие приведёт 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 отчётности организации. Таким образом, утверждение ПБУ 12/2010 и принятие принципов и правил МСФО 8 обозначило круг проблем формирования и раскрытия информации по сегментам деятельности. Управленческий подход основан на профессиональном суждении и ответственности бухгалтеров, что непривычно для российской практики. Поэтому пользователям стратегической отчётности следует учитывать возможность появления фактов непреднамеренного искажения показателей по сегментам деятельности.

В заключение отметим, что управленческий подход заставляет организацию обратить внимание на эффективность системы её управления, т.е.

активизирует интерес организации к управленческому учёту, его правильному и рациональному построению. Данный подход поставил точку и в вопросе формирования и раскрытия конфиденциальной информации, установив, что организация должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям стратегической отчётности оценить характер и финансовые последствия деятельности, экономическую среду, в которой она ведёт свою деятельность, а также её стратегические перспективы и приоритеты.

Литература

1. Бедарева М.А. Развитие управленческого подхода в международных стандартах в части формирования сегментной отчётности // Аудит и финансовый анализ. 2011. № 3.
2. Бабкина О.М. Разработка форм стратегической управленческой отчётности // Проблемы теории и практики управления. 2010. № 5.
3. Ключников С.В. Сегментарная отчётность корпоративной группы: методика формирования и анализ особенностей // Международный бухгалтерский учёт. 2012. № 36.
4. Сороченко С.В. Сегментная отчётность и агентская проблема // Экономика и управление: теоретические и практические аспекты. Новосибирск, 2011. 22 августа 2011 г.
5. Базалей Н.Ю., Карецкий А.Ю. Развитие нормативного регулирования нормативного учёта и отчётности в международной практике и международных стандартах // Учёт и статистика, 2009. № 2(14).
6. Информация по сегментам: положение по бухгалтерскому учёту: ПБУ 12/2010: утвержд. Приказом Минфина России от 08.11.2010 г. № 143н. URL: http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2010/PBU_12.pdf. 2013. август.
7. О бухгалтерском учёте: Федеральный закон: принят Государственной Думой 22.11.2011 г. № 402-ФЗ. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=122855>. 2013. август.