

НАЗНАЧЕНИЕ И ПОСТРОЕНИЕ СЕГМЕНТАРНОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ

В статье рассмотрена экономическая сущность, значение и правила построения сегментарной отчетности, раскрыта информация по сегментам в финансовой отчетности.

The article describes the economic essence, significance and basic rules of segmental reporting and reveals the information on segments in financial statements.

Ключевые слова: диверсификация; конкурентная стратегия; потребительская кооперация; сегментарная отчетность; управленческие решения; центр ответственности.

Key words: diversification; competitive strategy; consumer cooperatives; segmental reporting; managerial decisions; responsibility centre.

Введение

Расширение сферы деятельности потребительской кооперации в условиях усиливающейся конкуренции со стороны коммерческих структур приводит к увеличению числа вариантов хозяйственных решений.

В данных условиях особую актуальность приобретает поиск новых подходов к информационному обеспечению управления сложным многоотраслевым кооперативным хозяйством на основе совершенствования методологии отчетности, анализа различных сторон деятельности кооперативных организаций и интерпретации результатов анализа учетной информации для экономического обоснования принимаемых управленческих решений. В статье изложены подходы, применяемые в сегментарном учете при выделении сегментов бизнеса и методика построения сегментарной отчетности.

Потребительская кооперация – уникальная организационно-правовая форма хозяйствования, органично сочетающая в себе деловую, предпринимательскую активность и социальный характер деятельности. Реализация социальной функции потребительской кооперации осуществляется на основе межотраслевой интеграции и функционирования в рамках единого хозяйственного цикла. Внутрисистемные особенности потребительской кооперации накладывают свой отпечаток на формы и содержание отчетности и методологию анализа всех сторон ее деятельности, косвенно обуславливают потребность в группировке и анализе данных по сегментам. Обеспечение социальной миссии также требует соответствующей экономической базы, основанной на многоотраслевой хозяйственной деятельности потребительских обществ.

Успешное функционирование потребительской кооперации в условиях рыночной конкурентной среды требует умелого маневрирования материальными, трудовыми и финансовыми ресурсами, обеспечения эффективной работы всех отраслей деятельности. Управление такой сложной организационной структурой нуждается в качественном и полноценном информационном обеспечении, включающем сведения об объемах и результатах деятельности по отдельным отраслям и географическим регионам.

Деятельность потребительской кооперации диверсифицирована, осуществляется в разных регионах, сегментирована по рынкам. В связи с этим особую актуальность приобретает необходимость получения качественной информации о том, что дает каждый сегмент рынка, отдельный вид деятельности, продукции или услуг, регион, предприятие. Именно для отражения такой многоотраслевой деятельности и предназначена отчетность по сегментам. Она дает возможность пользователям лучше понять логику развития кооперативной организации, проанализировать важнейшие показатели по каждому из ее основных видов деятельности и географических регионов, оценить риски и прибыли, характерные для деятельности организации.

В современной экономике большой интерес для пользователей бухгалтерской отчетности приобретают данные сегментарной отчетности [1].

Производство и продажа разных видов (групп) товаров (работ, услуг), составляющих предмет деятельности организации, может осуществляться в различных географических регионах. Деятельность, связанная с этими видами (группами) товаров (работ, услуг), может быть подвержена разным рискам и иметь разные уровни рентабельности.

Сегментарная отчетность составляется на базе информации, собранной в системе сегментарного учета – внутреннего учета результатов деятельности отдельных структурных подразделений организации. Сегментарный учет, по своей сути, являясь важнейшей составляющей управленческого учета, должен функционировать параллельно с системой финансового учета [2].

Однако до настоящего времени отчетность по сегментам рассматривалась белорусскими учеными и экономистами как часть внутренней отчетности организации. Понятие «сегмент бизнеса» подменялось понятием «центр ответственности».

В международной практике сегментарная отчетность рассматривается, прежде всего, как часть финансовой отчетности, раскрывающая информацию о различных направлениях и регионах деятельности организации. Создание российского стандарта по сегментарной отчетности еще раз продемонстрировало актуальность представления дополнительной информации по сегментам деятельности организации для инвесторов и кредиторов. Такая отчетность не только отвечает потребностям пользователей, но и формирует имидж предприятия, приближает финансовую отчетность к формату, соответствующему международным стандартам [3].

Немаловажен и тот факт, что некоторыми российскими специалистами сегментарная отчетность рассматривается как отрицательный фактор, способный раскрыть секретную экономическую информацию об организации, существенно повлияв таким образом на ее конкурентное положение на рынке. Поэтому важным является определение целей и задач составления сегментарной отчетности, ее ценности как для внешних, так и для внутренних пользователей.

Как показывает практика, руководители подразделений не обеспечены оперативной и текущей информацией об издержках по местам формирования затрат и показателях эффективности своей деятельности, о затратах своих подразделений по экономическим элементам и статьям расходов; не разработана методика определения реального вклада каждого подразделения в общие результаты деятельности предприятия.

Сегмент (от лат. *segmentum*) означает отрезок, часть чего-либо. Сегментарную отчетность можно определить как отчетность, сформированную по отдельным сегментам бизнеса (центрам ответственности) организации. Так, в Российской Федерации, в отличие от Республики Беларусь, существуют Правила бухгалтерского учета (ПБУ) 12/2000 «Информация по сегментам», которые устанавливают порядок составления сегментарной отчетности для внешних пользователей, а для внутренних пользователей он практически не разработан [4].

Согласно ПБУ 12/2000, под сегментом в первую очередь понимается самостоятельное юридическое лицо, являющееся либо дочерней (зависимой) организацией по отношению к материальному (основному) обществу, либо входящее в какую-либо ассоциацию, союз, холдинг [4]. Такая организация в обязательном порядке должна рассматриваться в качестве операционного или географического сегмента.

Решением проблем составления внутренней сегментарной отчетности занимаются непосредственно сами организации. Так, например, в Законе Российской Федерации «О бухгалтерском учете» в отличие от Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» № 57-З [5] отмечена конфиденциальность содержащейся в сегментарной отчетности информации: «содержание внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной».

Подобно тому, как информация внешней финансовой отчетности используется для анализа финансового состояния организации, результатов его деятельности, данные сегментарной отчетности позволяют оценить качество работы каждого сегмента бизнеса. Для многих белорусских организаций вопрос выживания сегодня напрямую связан с необходимостью разукрупнения (реструктуризации) бизнеса.

Согласно и МСФО 14 [6] и ПБУ 12/2000 предусматривается два вида отчетных сегментов: операционные и географические.

Для определения этих сегментов предлагается использовать внутреннюю структуру организации и систему ее внутренней отчетности.

Информация по операционному сегменту раскрывает часть деятельности организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы, оказанию определенной

услуги, которая подвержена рискам, и получению прибылей, отличным от рисков, и прибылей по другим товарам, работам, услугам или однородным группам товаров, работ, услуг. Хозяйственный сегмент не должен включать товары и услуги со значительно отличающимися рисками и выгодами.

Информация по географическому сегменту раскрывает часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе, деятельности организации, которая подвержена рискам, и получает прибыли, отличные от рисков и прибылей, имеющих место в других географических регионах деятельности организации. Выбор географического сегмента может быть проведен как по месту расположения операций, так и по месту расположения рынков и клиентов.

Информация по отчетному сегменту – информация по отдельному операционному или географическому сегменту, подлежащая обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности или в сводной бухгалтерской отчетности.

В таблице 1 представлены факторы при выборе отчетного сегмента.

Таблица 1 – Факторы, рассматриваемые при выборе отчетного сегмента

Операционный сегмент	Географический сегмент
Характер товаров или услуг	Сходство экономических и политических условий
Характер производственных процессов	Взаимосвязь между операциями в разных географических районах
Тип или класс клиентов, потребителей товаров или услуг	Территориальная близость операций
Методы, используемые для распространения товаров и предоставления услуг	Правила валютного контроля
Характер регулирующей среды: банковские, страховые, коммунальные организации	Валютные риски
	Другие специальные риски, связанные с операциями в конкретном районе

МСФО 14 «Сегментная отчетность» определяет порядок формирования отчетности о сегментах бизнеса в странах с рыночной экономикой и обобщает информацию относительно различных типов товаров и услуг, производимых организацией, и различных географических районах, в которых она работает [6].

Доходы (выручка) сегмента складываются из следующих составляющих:

- доходы, которые непосредственно могут быть отнесены на сегмент;
- часть общей выручки организации, которая обоснованно может быть отнесена на данный сегмент и для определения которой на практике применяются косвенные методы расчетов.

Доходами хозяйственного сегмента является выручка от реализации определенных товаров, выполнения определенных работ, оказания определенных услуг. Доходами географического сегмента является выручка от производства товаров, выполнения работ, оказания услуг в определенном географическом регионе деятельности.

Финансовый результат деятельности сегмента (прибыль или убыток) определяется как разность между полученными им доходами и понесенными при этом расходами.

Приведем условный пример составления отчета о финансовых результатах компании и ее операционных сегментов.

Головной текстильной компанией создан ряд небольших производств, ориентированных на разных потребителей: медицинскую промышленность (производство ваты и марли), домашнее хозяйство (пошив кухонных полотенец, фартуков и т. д.), текстильную промышленность (отделка тканей), швейную промышленность (производство тканей). В соответствии с требованиями ПБУ 12/2000 эти производства следует рассматривать как самостоятельные операционные сегменты (таблица 2).

Таблица 2 – Отчет о финансовых результатах компании и ее операционных сегментов, тыс. р.

Показатели	Сегмент медицины	Сегмент бытовой сферы	Сегмент текстильной промышленности	Сегмент швейной промышленности	Итого
Выручка от реализации					
Скидки (-), наценки (+)					
Выручка-нетто					

Расходы сегмента					
Финансовый результат сегмента					
Нераспределенные расходы					
Финансовый результат организации					

Крупный холдинг, производящий электроприборы, имеет свои предприятия в Российской Федерации, Литве и Украине, которые в соответствии с ПБУ 12/2000 могут рассматриваться в качестве географических сегментов (таблица 3).

Таблица 3 – Отчет о финансовом результате холдинга и его географических сегментов, тыс. р.

Показатели	Организации, функционирующие			Общие показатели холдинга
	в Российской Федерации	в Литве	в Украине	
Выручка от реализации				
Расходы сегментов				
Финансовый результат сегмента				
Нераспределенные расходы				
Прибыль холдинга				

Таким образом, при использовании в организации таких отчетов возникает возможность контролировать активы, которые одновременно принадлежат двум и более сегментам и распределяются между структурными подразделениями с использованием косвенных методов. Показатель, принятый за базу распределения, должен быть зафиксирован в учетной политике организации и последовательно применяться от одного отчетного периода к другому.

С сегментом идентифицируют те активы, которыми он пользуется для производства определенных товаров, выполнения работ, оказания услуг или для производства товаров, выполнения работ, оказания услуг в определенном географическом регионе деятельности организации.

Ведение сегментарного учета и составление отчетности должно происходить по определенной методике, состоящей из следующих этапов:

- определение необходимости составления сегментарной отчетности;
- сегментация хозяйственной деятельности;
- выделение отчетных сегментов;
- определение показателей сегментарной отчетности;
- установление формы сегментарной отчетности;
- отражение показателей по первичному и вторичному формату сегментарной отчетности.

Перечень сегментов, информация по которым раскрывается в бухгалтерской отчетности (отчетных сегментов), устанавливается организацией самостоятельно исходя из ее организационной и управленческой структуры.

Однако перед организациями стоит проблема признания операционных или географических сегментов в качестве первичных или вторичных. Положение ПБУ 12/2000 определяет основные критерии выбора приоритетов, однако на практике на результаты хозяйственной деятельности существенное влияние оказывают как различия, связанные с особенностями технологических процессов производства, так и география рынков сбыта. В этом случае выбор первичной и вторичной информации может основываться на характере построения организационной и управленческой структуры организации. При отсутствии влияния технологических и географических факторов на структуру организации, решения о конфигурации отчетных сегментов и их приоритете должен принимать руководитель организации исходя из потребностей в получении конкретной управленческой информации [6].

Таким образом, выполнение требований ПБУ 12/2000 заключается в том, что организация должна фактически разбить всю свою деятельность на отдельные сегменты (отчетные и географические) и затем по правилам, установленным ПБУ, отразить в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности информацию о деятельности организации по отдельным сегментам. Содержание отчетности о деятельности предприятия, имущественном положении и

степени финансовой устойчивости представляет интерес для потенциальных инвесторов, заинтересованных во вложении капитала.

Важнейшим условием построения системы сегментарного учета и отчетности в системе потребительской кооперации (например, райпо) является деление его на центры ответственности.

Под *центром ответственности* понимают структурное подразделение организации, во главе которого стоит руководитель (менеджер), контролирующий в определенной для данного подразделения степени затраты, доходы и средства, инвестируемые в этот сегмент бизнеса.

Качество работы центра ответственности оценивается результативностью и эффективностью. Под *результативностью* понимается степень достижения сегментом поставленной цели (в какой мере ему удастся добиться желаемых результатов, насколько эти результаты соответствуют целям организации в целом); под *эффективностью* – выполнение сегментом заданного объема работ при минимальном использовании производственных ресурсов либо максимального объема работ при заданном размере ресурсов.

Различают четыре типа центров ответственности: центр затрат, центр доходов, центр прибыли и центр инвестиций (таблица 4).

Таблица 4 – Типы центров ответственности

Центры ответственности	Критерии сегментарной отчетности и управленческие полномочия руководителей центров
<i>Центр затрат</i> – сегмент организации, руководитель которого отвечает за произведенные затраты, т. е. обладает наименьшими среди руководителей остальных центров ответственности управленческими полномочиями	Система сегментарного учета нацелена в этом случае лишь на измерение и фиксацию затрат на входе в центр ответственности. Результаты деятельности центра ответственности не учитываются, тем более что во многих случаях измерять эти результаты либо невозможно, либо не нужно. Центры затрат могут быть различных размеров, крупные центры затрат могут состоять из более мелких. Степень детализации зависит от целей и задач, поставленных руководством перед менеджером по контролю затрат, закрепленных за центром ответственности
<i>Центр доходов</i> – центр ответственности, менеджер которого отвечает за получение доходов, но не несет ответственность за издержки	Деятельность руководителя центра оценивается на основе заработанных доходов, поэтому задачей сегментарного учета здесь будет фиксация результатов деятельности центра ответственности на выходе
<i>Центр прибыли</i> – сегмент организации, руководитель которого отвечает одновременно как за доходы, так и за затраты своего подразделения	Менеджер центра прибыли принимает решения по количеству потребляемых ресурсов и размеру ожидаемой выручки. Критерием оценки деятельности такого центра ответственности служит размер полученной прибыли. Поэтому сегментарный учет должен предоставлять информацию о стоимости издержек на входе в центр ответственности, затратах внутри, а также конечных результатах деятельности на выходе
<i>Центр инвестиций</i> – сегмент организации, менеджеры которого контролируют не только затраты и доходы своих подразделений, но и следят за эффективностью использования инвестированных в них средств	Руководители центров инвестиций по сравнению с руководителями всех вышеназванных центров ответственности обладают наибольшими полномочиями в руководстве и, следовательно, несут наивысшую ответственность за принимаемые решения

Таким образом, в основе данной классификации центров ответственности лежит критерий финансовой ответственности их руководителей, который определяется широтой предоставленных им полномочий и полнотой возложенной ответственности. Однако в условиях нестабильной рыночной экономики белорусские организации представлены в основном центрами затрат и доходов, в лучшем случае центрами прибыли; центры инвестиций встречаются крайне редко.

При использовании нескольких признаков целесообразно применять матричные формы группировки клиентов.

Применение той или иной группировки должно отвечать требованиям получения релевантной информации и принципу экономичности (таблица 5).

Таблица 5 – Возможные подходы, применяемые в сегментарном учете при выделении сегментов бизнеса

Признак	Деление сегментов
Географический признак	По регионам; по районам; группы клиентов отдельных

	торговых работников
В зависимости от каналов сбыта	Оптовый; розничный
По размеру	Дифференциация по размерам выручки от продаж
По методу реализации	Прямая продажа; через третьих лиц; заказы по телефону; по почте; через сеть «Интернет»

В таблице 6 представлена одна из форм сегментарной отчетности, применение которой возможно в торговой организации потребительской кооперации.

Таблица 6 – Распределение активов торговой организации между торговыми объектами

Виды активов	Сегменты			Не распределенные	Общие показатели объектов
	Объект 1	Объект 2	Объект 3		
Денежные средства					
Дебиторская задолженность					
Запасы					
Расходы будущих периодов					
Здание и оборудование по остаточной стоимости					
Капитальные вложения					
Итого активов					

Данная форма отчетности позволит райпо контролировать распределение активов по каждому торговому объекту и их общие показатели.

Заключение

Таким образом, использование сегментарной отчетности в системе управления значительно расширяет возможности организаций в решении задач тактического и стратегического планирования в условиях рыночной экономики. Поэтому наличие информации по сегментам позволяет руководителям организаций строить тактику, позволяющую эффективно функционировать в современных условиях хозяйствования.

Форма внешней сегментарной отчетности должна содержать обобщающую информацию и максимально полно характеризовать деятельность сегментов и должна быть удобна для проведения анализа хозяйственной деятельности, который является одним из элементов в принятии управленческих решений.

Оценка сегментов деятельности является одним из ключевых факторов построения эффективной системы сегментарного учета и отчетности, которая предполагает определение вкладов того или иного сегмента в финансовый результат всей организации.

Список использованной литературы

1. Вакуленко, Т. Г. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений / Т. Г. Вакуленко, Л. Ф. Фомина. – СПб : Герда, 2008. – 228 с.
2. Вахрушева, О. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие для вузов / О. Б. Вахрушева. – М. : Дашков и К, 2012. – 252 с.
3. Бабаев, Ю. А. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) : учеб. для вузов / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров. – М. : Вуз. учеб., 2015. – 398 с.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000) : утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 27.01.2000 г. // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Мн., 2016.
5. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 (в ред. Закона от 4 июня 2015 г. № 268-3) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2016.
6. Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) «Сегментарная отчетность» (МСФО 14) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2016.

Получено 12.07.2016 г.