

П.П. Баранов, И.Ю. Федорова

**Информация о расходах в отчетности по сегментам организаций с
сезонным видом деятельности**

Аннотация. *Актуальность темы научного исследования обусловлена необходимостью углубленного изучения вопросов, связанных с формированием отчетности по сегментам организациями, виды деятельности которых признаются сезонными. В процессе исследования проведен обзор требований российских стандартов учета и международных стандартов финансовой отчетности, изучено текущее состояние исследований в области составления отчетности по сегментам организациями с сезонной деятельностью, а также порядка раскрытия информации о расходах. В качестве потенциально возможных направлений отражения информации о расходах в отчетности по сегментам рассмотрены бизнес-процессы и центры ответственности.*

В статье произведена оценка влияния на показатели отчетности по сегментам сезонного характера деятельности. В связи с этим выделено два вида сегментов – сезонные и несезонные. В результате исследования сформирована классификация отчетности по сегментам с позиции сезонности деятельности организации, которая в качестве самостоятельных видов выделяет отчетность по сегментам с учетом фактора сезонности, комбинированную отчетность по сегментам и отчетность по сегментам без учета фактора сезонности. Кроме этого, обоснована необходимость раскрытия в отчетности показателей за сезонный и межсезонный периоды деятельности организации.

Ключевые слова: сегмент; отчетность по сегментам; бизнес-процесс; центр ответственности; сезонный период; расходы.

P.P. Baranov, I. Yu. Fedorova,

**Information on expenses in reporting by segments of organizations with
seasonal activities**

Abstract. *The relevance of the topic of scientific research is due to the need for in-depth study of issues related to the formation of reporting by segments of organizations whose activities are recognized as seasonal. In the process of the survey, the requirements of Russian accounting standards and international financial reporting standards were reviewed, the current state of research in segmentation reporting by organizations with seasonal activities, as well as the disclosure of expenditure information was studied. Business-processes and responsibility centers are considered as potential directions of information about expenses in the reporting by segments.*

The article assesses the impact on the reporting by segments of the seasonal nature of the activity. In this regard, two types of segments are identified: seasonal and non-seasonal. As a result of the research, the classification of reporting by segments from the position of seasonality of the organization's activity is shown, which, as independent types, allocates segmentation reporting taking into account the seasonality factor, combined segment reporting and segment reporting without taking into account the seasonality factor. In addition, the necessity of disclosure in the reporting of indicators for the seasonal and inter-seasonal periods of the organization's activity is justified.

Keywords: segment; segment reporting; business process; responsibility center; seasonal period; costs.

Перед организациями, закрепившими в учетной политике положение об обособлении направлений осуществляемой деятельности в качестве сегментов, возникает необходимость решения комплекса задач, связанных с раскрытием информации о результатах функционирования выделенных сегментов в отчетности.

При раскрытии информации о сегментах, принявшая соответствующее решение организация обязана руководствоваться нормами Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 12/2010 «Информация по сегментам». Организации, на которые распространяются положения Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности», должны следовать требованиям международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), в частности МСФО 8 «Операционные сегменты».

Как в ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам», так и в МСФО 8 «Операционные сегменты» содержится положение о том, что информация,

раскрытие которой в отчетности не соответствует требованиям, не может быть описана как информация по сегментам [2, 3].

В исследованиях вопросов раскрытия информации о сегментах в отчетности, учеными используются такие понятия, как «сегментарная отчетность» [4, 9, 10, 11], «сегментная отчетность», которым был озаглавлен ранее применявшийся МСФО 14 [5], «отчетность по сегментам» [7].

Отталкиваясь от положений законодательства, в целях исследования применяется понятие «отчетность по сегментам» как в части описания раскрытия информации о сегментах в бухгалтерской отчетности в целом, так и в части описания самостоятельной внутрифирменной отчетности.

Несмотря на разные интерпретации обозначенных понятий, формулируемые исследователями в своих работах, базовые положения сводятся к следующему:

- отчетность предназначена для раскрытия информации об отдельной части деятельности организации (сегменте);
- на основании информации отчетности принимаются различные решения;
- отчетность имеет своей целью раскрытие информации о показателях сегментов для внешних и внутренних пользователей.

Из последнего положения следует два вида отчетности по сегментам – внешняя и внутренняя.

А. А. Соколов под внутренней сегментарной отчетностью понимает «часть внутренней (управленческой) отчетности или самостоятельный отчет о сегментах деятельности организации с целью обеспечения внутренних пользователей необходимой информацией о сегментах бизнеса для принятия эффективных управленческих решений и осуществления функций управления» [10, с. 29]. Внешняя сегментарная отчетность – это «часть внешней (финансовой) отчетности организации, составляемая по отчетным сегментам (направлениям) деятельности и раскрывающая о них финансовую информацию с целью обеспечения заинтересованных пользователей отчетности необходимыми данными для принятия оптимальных решений в отношении рассматриваемой организации, а также для осуществления прогнозного анализа ее будущих результатов, изменений активов и обязательств» [10, с. 29].

Из вышесказанного следует, что сам факт принятия организацией решения о выделении отдельных частей деятельности в сегменты предполагает увеличение

объема раскрываемой в отчетности информации. М. А. Мусатова отмечает, что отчетность по сегментам формируется, кроме всего прочего, с целью «прозрачного и полного представления деятельности компаний внешним пользователям» [7, с. 14].

Раскрытие информации о сегментах внешним пользователям предполагает отражение в отчетности обозначенных законодательством показателей, в частности финансового результата, активов и обязательств. В случае предоставления отчетности на постоянной основе полномочным лицам дополнительно могут раскрываться выручка, проценты, амортизация, другие существенные доходы и расходы, налог на прибыль, величина внеоборотных активов [2]. Дополнительно МСФО 8 «Операционные сегменты» указывает на необходимость информирования о доле организации в финансовом результате ассоциированных организаций и совместных предприятий [3].

Показатели сегментов, подлежащие отражению во внутренней отчетности, закрепляются внутрифирменными документами.

Одним из ключевых показателей является величина произведенных сегментами расходов.

Российскими стандартами обозначена необходимость распределения расходов, относящихся к нескольким сегментам, между этими сегментами в соответствии с выбранным способом [2]. Международными стандартами предусмотрена обязанность по раскрытию расходов, которые включены в состав отчетной прибыли или убытка сегмента [3].

Закрепленный законодательно порядок раскрытия расходов в отчетности носит обобщенный характер. В связи с этим информацию о расходах исследователи предлагают отражать по следующим их видам:

- прямые и косвенные расходы [9];
- постоянные и переменные расходы [8, 11];
- расходы по экономическим элементам [9];
- контролируемые и неконтролируемые расходы [8].

А. В. Сеницын в составе прямых расходов предприятий речного транспорта для целей составления сегментарной отчетности выделяет затраты на оплату труда, рацион бесплатного питания, отчисления на социальные нужды, топливо и энергию, амортизацию, ремонт, прочие расходы, налоги [9]. Косвенные расходы предлагается делить по вспомогательным судам и по управлению и обслуживанию производства [9].

М. В. Тунегова, подразделяя расходы на постоянные и переменные, к числу последних относит материальные, затраты на оплату труда, прочие [11, с. 15].

М. Д. Коляго при формировании сегментарной отчетности предлагает обособлять общие управленческие расходы [6, с. 9].

Различные подходы к представлению расходов сегментов в отчетности позволяют по-разному осуществлять оценку деятельности организации.

Распространение процессно-ориентированного подхода к управлению позволяет аккумулировать информацию по обеспечивающим деятельность сегментов бизнес-процессам и центрам ответственности. Это создает дополнительные возможности по информированию пользователей отчетности о показателях сегментов. В связи с этим расходы, произведенные сегментами, могут быть представлены по бизнес-процессам (при подготовке отчетности для внутренних и внешних целей) и центрам ответственности (при формировании отчетности по сегментам для внутренних целей).

Подобная группировка расходов становится возможной благодаря признанному в стандартах учета управленческому подходу к формированию отчетности по сегментам.

В основе обозначения бизнес-процессов и центров ответственности с целью последующего разграничения между ними показателей, в том числе и расходов, могут лежать организационная либо финансовая структура организации, виды осуществляемой деятельности, комплекс реализуемых функций. Система бизнес-процессов и центров ответственности будет индивидуальной для каждой организации вследствие специфических особенностей отраслей, видов деятельности, стратегических целей.

Так, отражение информации о расходах по бизнес-процессам и центрам ответственности в отчетности по сегментам будет способствовать:

- определению роли бизнес-процессов и центров ответственности в формировании показателей сегментов;
- повышению понимания деятельности организации пользователями отчетности;
- проведению глубокого анализа результативности деятельности, выделенной в сегмент;
- оценке влияния факторов на деятельность, выделенную в сегмент.

Информация сформированной таким образом отчетности позволит «контролировать деятельность центров ответственности и объективно оценивать качество работы возглавляющих их менеджеров» [4, с. 126].

Важным аспектом при формировании отчетности по сегментам, который требует дополнительного осмысления, является сезонное влияние на показатели организации отрасли, в которой осуществляется работа, например, сельское хозяйство, речной и морской транспорт в районах с ограниченным периодом навигации и т.д. В настоящее время отчетность по сегментам таких организаций носит универсальный характер и раскрывает показатели сегментов за отчетный период без учета фактора сезонности. При этом сезонность деятельности определяет неравномерное получение доходов, осуществление расходов, а также характер расходов в сезонный и межсезонный периоды.

Обзор требований законодательства и практики формирования отчетности по сегментам организациями с сезонными видами деятельности позволяет прийти к следующим выводам.

Во-первых, отражение информации по сегментам, согласно признанным на территории РФ нормативно-правовым актам, осуществляется обобщенными показателями за отчетный период, что не позволяет обеспечивать понимание временного и технологического цикла деятельности организации при выраженном сезонном характере.

Во-вторых, отражаемые во внешней отчетности показатели деятельности сегментов, в том числе произведенные ими расходы, исключают возможность проведения детального анализа работы организации в сезон и межсезонный период.

В связи с этим в настоящее время исследуются проблемы в области повышения информативности отчетности по сегментам для организаций с сезонным видом деятельности и предлагаются различные варианты их решения. Отдельные подходы носят универсальный характер, другие – адаптированы к конкретным сезонным отраслям и видам деятельности.

Исследуя деятельность организаций внутреннего водного транспорта, А. В. Сеницын предлагает преодолевать обозначенную выше проблему посредством формирования ежемесячной, ежеквартальной и ежегодной сегментарной отчетности [9].

Наряду с этим, предусматривается выделение операционных сегментов деятельности сезонного характера, например, таких, как перевозка пассажиров,

перевозка грузов, погрузочно-разгрузочные работы, производство нерудных строительных материалов и сегментов деятельности, не связанных или мало связанных с сезонностью, например, аренда помещений и флота [9].

Идеи Д. В. Неизвестной сводятся к необходимости выделения эксплуатационных сегментов (деятельность по перевозкам, добыче материалов, погрузочно-разгрузочным работам), а также вспомогательных, к которым относится оказание услуг заказчикам (ремонтный цех, котельная, автотранспортный отдел и др.) [8]. Отчетность эксплуатационных сегментов рекомендуется формировать по судам, а вспомогательных – по бригадам [8].

Интерес исследователей к вопросам формирования отчетности по сегментам организациями с сезонными видами деятельности обусловлен тем, что обобщение показателей затрудняет оценку деятельности, поскольку величины доходов и расходов значительно различаются в период сезонной и межсезонной работы.

В связи с вышесказанным необходимо обеспечить признание фактора сезонности для целей формирования отчетности по сегментам организаций, деятельность которых полностью или частично признается сезонной, определяющим. Тогда сегменты в зависимости от фактора сезонности подразделяются на две группы:

- сегменты, которые находятся под влиянием фактора сезонности (сезонные);
- сегменты, на которые фактор сезонности влияния не оказывает (несезонные).

Таким образом, объединяя предлагаемые направления совершенствования отчетности по сегментам, связанные с раскрытием информации о расходах по бизнес-процессам и центрам ответственности, а также признанием фактора сезонности определяющим, в исследовании предлагается алгоритм формирования отчетности по сегментам (рис. 1).

Предлагаемый подход по формированию отчетности по сегментам для организаций с сезонным видом деятельности и отражению в этой отчетности понесенных расходов нацелен на обеспечение понимания деятельности пользователями такой отчетности.

Предложенный алгоритм формирования отчетности по сегментам включает в себя несколько этапов.



Рис. 1. Алгоритм формирования отчетности по сегментам с учетом фактора сезонности деятельности (на основе [2, 3])

На первом этапе производится анализ подверженности деятельности организации влиянию сезонных факторов. В зависимости от полученных результатов возможны следующие варианты:

- виды деятельности организации являются исключительно сезонными;
- наряду с сезонными видами деятельности осуществляется деятельность, не подверженная влиянию фактора сезонности;
- деятельность организации не характеризуется сезонностью.

Исходя из этого, возможно формирование трех видов отчетности по сегментам (табл. 1).

Таблица 1

Виды отчетности по сегментам с позиции сезонности деятельности

| Вид отчетности по сегментам | Характеристика вида отчетности по сегментам |
|--|--|
| Отчетность по сегментам с учетом фактора сезонности | Отчетность, в которую включаются показатели сегментов, деятельность которых носит исключительно сезонный характер |
| Комбинированная отчетность по сегментам | Отчетность, которая, наряду с показателями сегментов, признанных сезонными, отражает показатели сегментов, не подверженных влиянию сезонных факторов |
| Отчетность по сегментам без учета фактора сезонности | Типовая отчетность, формируемая по видам деятельности, не подверженных влиянию сезонных факторов |

Отличительные особенности обозначенных видов отчетности заключаются в раскрытии информации по сегментам по двум параметрам – показатели деятельности в сезон и в межсезонный период (рис. 2), что позволяет решить проблему обобщения годовых показателей сегментов.

Такая группировка информации о деятельности сегментов позволит получить данные о расходах и иных показателях в сезон и межсезонный период по деятельности с сезонным характером, о расходах сегментов, не обладающих сезонным характером.

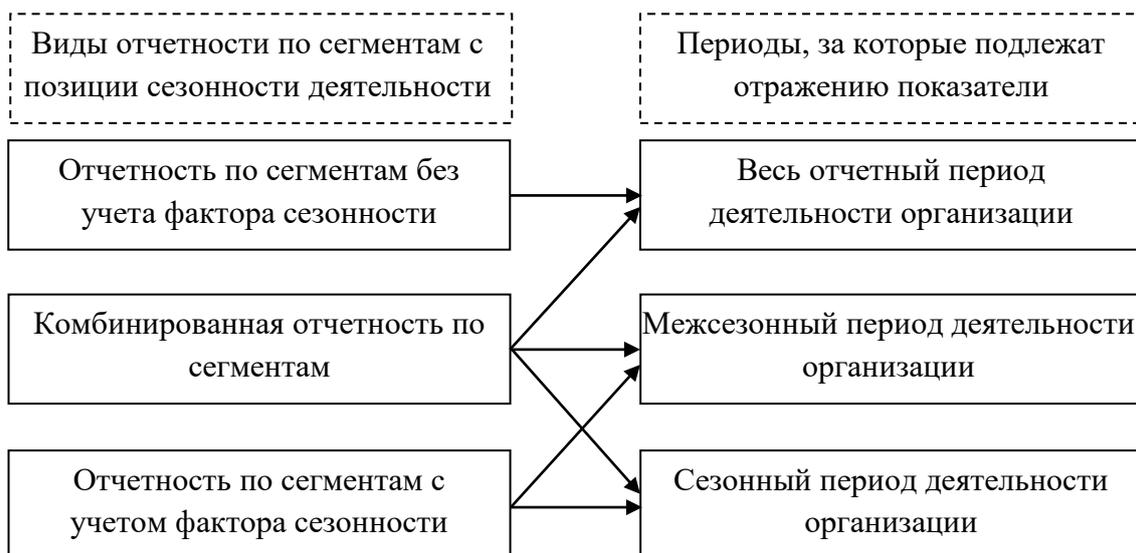


Рис. 2. Сопоставление видов отчетности по сегментам и охватываемых ими периодов отражения показателей

Также требуется раскрытие в отчетности информации о продолжительности сезона и межсезонного периода для обеспечения понимания деятельности организации и сопоставимости данных.

Второй этап формирования отчетности по сегментам предполагает проведение проверки на соответствие критериям признания сегмента и оценки необходимости раскрытия информации о нем в отчетности.

На третьем этапе производится раскрытие информации о расходах конкретных сегментов. В этом случае предлагается два следующих варианта:

- при формировании отчетности для внутренних пользователей, информация о расходах раскрывается по бизнес-процессам и центрам ответственности;

- при формировании отчетности для внешних целей, информация о расходах раскрывается по бизнес-процессам.

Такой подход обусловлен тем, что информация о расходах центров ответственности организации является конфиденциальной и используется внутренними пользователями при принятии управленческих решений.

Расходы, раскрываемые по бизнес-процессам, позволяют оценить, какова роль каждого бизнес-процесса в формировании показателей сегмента.

Таким образом, предлагаемый подход к формированию отчетности по сегментам направлен на представление показателей сегментов в виде, позволяющем оценить и проанализировать результаты функционирования

организации в период сезонной работы и в межсезонный период. Раскрытие информации о расходах по бизнес-процессам и центрам ответственности позволяет сформировать понимание деятельности организации, отраслевой среды, в которой она осуществляется, и оценивать возможные риски этой деятельности с целью управления ими.

Литература

1. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (в ред. от 18.07.2017).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010): приказ Минфина РФ от 8.11.2010 г. № 143н.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8 «Операционные сегменты»: приказ Минфина России от 28.12.2015 №217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации».
4. *Вахрушина М.А., Сидорова М.И., Борисова Л.И.* Стратегический управленческий учет: Полный курс МВА. М.: Рид Групп, 2011. 192 с.
5. *Вахрушева О.Б.* Развитие учета затрат и результатов для построения сегментной отчетности // Вестник Хабаровской государственной академии экономики и права. 2016. № 1. С. 70-77.
6. *Коляго М.Д.* Сегментарная отчетность в системе управления предприятием: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 1997. 21 с.
7. *Мусатова М.А.* Совершенствование учета и финансовой отчетности по сегментам бизнеса в нефтяной промышленности: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2013. 23 с.
8. *Неизвестная Д.В.* Учетно-аналитическое обеспечение управления доходами и расходами сегментов в организациях внутреннего водного транспорта: дис. ... канд. экон. наук. Казань, 2013. 204 с.
9. *Синицын А.В.* Учет и анализ деятельности предприятий речного транспорта: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Саратов, 2008.

10. *Соколов А.А.* Методология и практика сегментарного учета и отчетности коммерческих организаций: автореф. дис. ... докт. экон. наук. М., 2005. 55 с.

11. *Тунегова М.В.* Формирование показателей сегментарной отчетности организаций и их интерпретация: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Нижний Новгород, 2004. 17 с.

Баранов Павел Петрович, докт. экон. наук, заведующий кафедрой информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, ФГБОУ ВО «Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИИНХ», г. Новосибирск

e-mail: bpavel1974@yandex.ru

Федорова Инна Юрьевна, доцент кафедры бухгалтерского учета, ФГБОУ ВО «Сибирский государственный университет науки и технологий им. академика М.Ф. Решетнева», г. Красноярск

e-mail: innaktk@mail.ru

Baranov Pavel P., doctor of Economics, Professor, Information and Analytical Support and Accounting Department, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk

e-mail: bpavel1974@yandex.ru

Fedorova Inna Yu., associate Professor, Department of Accounting, Reshetnev Siberian State University of Science and Technology, Krasnoyarsk

e-mail: innaktk@mail.ru