

МСФО (IFRS) 8

Операционные сегменты

Содержание

Цели изучения данной темы	279
Введение	280
Основные положения МСФО (IFRS) 8.....	281
Операционные сегменты	283
Отчетные сегменты	283
Объединение операционных сегментов.....	283
Количественные пороги	284
Раскрытие информации.....	285
Общая информация	285
Информация о прибыли и убытках, активах и обязательствах сегментов	286
Оценка.....	288
Числовые сверки	288
Пересчет ранее представленной информации.....	290
Раскрытия в масштабе всей компании	290
Переходные положения и дата вступления в силу	292

Цели изучения данной темы

В результате изучения данной темы вы должны научиться:

- Определить, что такое операционный сегмент;
- Определить, что такое отчетный сегмент;
- Применить критерии агрегирования и количественные пороги;
- Определить информацию, которая должна быть раскрыта в финансовой отчетности.

Введение

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (*Operating segments*) был опубликован в ноябре 2006 г. Он заменяет собой МСФО (IAS) 14 «Отчетность сегментов» и вступает в силу с годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты.

МСФО (IFRS) 8 был разработан с участием Совета по финансовой отчетности (Financial Accounting Standards Board - FASB) США в рамках краткосрочного проекта сближения МСФО (IFRS) и ОПБУ США (US GAAP). Требования МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» практически полностью совпадают с положениями SFAS 131 «Раскрытия по сегментам предприятия и сопутствующая информация», за исключением небольших терминологических различий и несущественных требований к раскрытиям.

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» применим к **отдельной**, или **консолидированной**, финансовой отчетности компании:

- чьи долговые или долевыми инструментами торгуются на бирже или
- планируются к выпуску для получения котировки на бирже.

Если организация, от которой не требуется применение данного стандарта, выбирает раскрытие сегментной информации, которая не соответствует настоящему стандарту, она не вправе представлять такую информацию как сегментную.

Если один комплект финансовой отчетности содержит как консолидированную финансовую отчетность, так и ее отдельную финансовую отчетность, сегментная информация должна представляться только в консолидированной финансовой отчетности.

Основные положения МСФО (IFRS) 8

МСФО (IFRS) 8 содержит требования по представлению в годовой и промежуточной финансовой отчетности информации:

- об **операционных сегментах**;
- о связанных с ней раскрытиях по продуктам и услугам;
- по географическим областям деятельности;
- об основных покупателях.

МСФО (IFRS) 8 требует от компаний включения в отчетность финансовой и описательной информации о ее **отчетных сегментах** (*reporting segments*).

Отчетные сегменты – это операционные сегменты или объединения операционных сегментов, которые отвечают определенным критериям.

Это означает, что по МСФО (IFRS) 8 во внешней отчетности компании необходимо раскрывать информацию, которая готовится компанией **для своих внутренних целей** при оценке финансовых показателей отдельных операционных сегментов и принятии решений по распределению ресурсов между операционными сегментами. Это существенное отличие от требований МСФО (IAS) 14 «Отчетность сегментов», который требовал раскрывать информацию по сегментам, подготовленную на основе учетной политики компании для целей внешней отчетности, а не на основе внутреннего управленческого учета.

МСФО (IFRS) 8 требует от компаний раскрытия основы измерения следующих показателей:

- прибыли или убытка сегментов;
- активов сегментов;
- обязательств сегментов;
- отдельных статей доходов или расходов, данные по которым регулярно представляются руководителю, принимающему операционные решения.

В дополнение к этому МСФО (IFRS) 8 содержит требование представлять в финансовой отчетности **сверку** разнесенных на сегменты доходов, прибыли или убытков, активов, обязательств и других раскрываемых статей с соответствующими показателями консолидированной или отдельной финансовой отчетности всей компании.

Несмотря на то, что МСФО (IFRS) 8 требует представлять информацию о выручке, полученной от продуктов или услуг компании, о странах, в которых выручка получена и в которых размещены ее активы, важным нововведением МСФО (IFRS) 8 по сравнению с МСФО (IAS) 14 является то, что компания **не обязана** включать в отчетность данные, которые она не готовит для внутренних целей, если такая информация недоступна и затраты на ее подготовку будут чрезмерны для компании.

МСФО (IFRS) 8 также требует включать в отчетность описание того, каким образом были выделены операционные сегменты, какие продукты и/или услуги они производят, а также описание отличий основы оценки показателей операционных сегментов и данных финансовой отчетности компании.

Идентификация сегментов

Основой для идентификации сегментов в целях МСФО (IFRS) 8 является **внутренняя информация**, на основе которой менеджмент принимает операционные решения. МСФО (IFRS) 8 требует анализа внутренней управленческой отчетности компании, которая регулярно анализируется **руководителем, принимающим операционные решения**, причем последний термин не обязательно предполагает наличие одного человека в компании, который является таким руководителем. Это может быть как исполнительный (генеральный) директор (CEO),

директор по операциям (COO) или, к примеру, группа исполнительных директоров, принимающих такие решения коллегиально.

Обратите внимание на то, что МСФО (IFRS) 8 отменил деление сегментов по признакам «хозяйственный» - «географический» и «первичный» - «вторичный». Основа сегментирования теперь – только внутренняя структура принятия операционных решений в компании.

Еще одним важным отличием МСФО (IFRS) 8 от МСФО (IAS) 14 является включение в операционные сегменты (о потенциальном соответствии критериям «отчетного сегмента» см. подробнее ниже) компонентов компании, которые продают свою продукцию или оказывают услуги преимущественно или даже исключительно другим операционным сегментам. МСФО (IAS) 14 не относил такие компоненты к отчетным сегментам, не требуя таким образом выделять в вертикально интегрированных компаниях **все** компоненты бизнеса в отчетные сегменты.

Основа оценок для сегментной информации

Суммы для включения в сегментные данные в отчетности должны совпадать с оценками, которые представляются для управленческих решений руководителю, принимающему операционные решения. Это очень существенное отличие от требований МСФО (IAS) 14, который требовал соответствия сегментной информации учетной политике Группы для целей внешней отчетности. МСФО (IAS) 14 также давал четкие определения «выручки сегмента», «расходов сегмента», «результатов сегмента», «активов и обязательств сегмента». МСФО (IFRS) 8 не содержит таких определений, но требует включения в сегментные раскрытия объяснений способа получения данных по прибыли или убытку сегмента, а также по его активам и обязательствам сегментов.

Основной принцип МСФО (IFRS) 8

Компания обязана раскрывать информацию, которая позволит пользователям финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия разных видов хозяйственной деятельности, которые ведет компания, и экономические условия, в которых она работает.

Операционные сегменты

Операционный сегмент – это компонент компании:

- (a) занимающийся хозяйственной деятельностью, в связи с которой он может иметь доходы и нести расходы (включая доходы и расходы по операциям с другими компонентами той же компании);
- (b) чьи операционные результаты регулярно анализируются руководителем, принимающим операционные решения, касающиеся распределения ресурсов на сегмент и оценки результатов его деятельности;
- (c) по которому имеется в наличии обособленная финансовая информация.

Примерами операционных сегментов могут являться как подразделения по продуктам и услугам, так и подразделения, оперирующие в разных географических регионах. Главным критерием идентификации операционных сегментов будет структура управления компанией, т.е. то, по какому из направлений деятельности компании руководство получает информацию и принимает решения в первую очередь. МСФО (IFRS) 8, как и МСФО (IAS) 14, рассматривает вариант «матричного» устройства компании и предписывает в таком случае руководствоваться при определении сегментов **основным принципом**, изложенным выше.

В качестве примеров структурных подразделений бизнеса, которые могут не быть операционными сегментами, МСФО (IFRS) 8 указывает на головной офис компании, который не получает дохода, или корпоративный пенсионный план, который, как в явном виде указано в МСФО (IFRS) 8, не может являться операционным сегментом.

Отчетные сегменты

Компания обязана представлять в финансовой отчетности отдельную информацию по **каждому операционному сегменту**, который:

- (a) был идентифицирован в соответствии с определением операционного сегмента или является **объединением** двух или более операционных сегментов (см. ниже);
- (b) превышает **количественные пороги**, установленные для отчетных сегментов (см. ниже).

Объединение операционных сегментов

Два или более операционных сегмента **могут быть объединены в один сегмент**, если:

- объединение не противоречит **основному принципу**;
- сегменты имеют **схожие экономические характеристики**, а именно схожи по **каждому** из нижеперечисленных признаков:
 - характер продукции и услуг;
 - характер производственного процесса;
 - тип или класс потребителя продукции или услуг;
 - методы распространения (продажи) продукции или услуг;
 - если применимо, характер регулирующей среды, например отраслевого регулирования в банковской, страховой или коммунальной отраслях.

Например, отчеты для генерального директора могут включать отдельные данные по двум одинаковым продуктам, выпускаемым в схожих по экономическим условиям странах. В этом случае эти два сегмента можно для целей МСФО (IFRS) 8 объединить в один.

Количественные пороги

Компания должна отдельно раскрывать информацию по операционному сегменту, который соответствует хотя бы одному из нижеперечисленных количественных порогов:

- (а) его выручка (как внешняя, так и внутрисегментная) равна или превышает **10 процентов совокупной выручки** (как внутренней, так и внешней) всех операционных сегментов;
- (б) абсолютная величина прибыли/убытка сегмента равна или превышает **10 процентов** от большей из следующих величин:
 - (i) **совокупной прибыли** всех прибыльных сегментов и
 - (ii) **совокупного убытка** всех убыточных сегментов;
- (с) его активы равны или превышают **10 процентов совокупных активов** всех операционных сегментов.

В то же время, если руководство считает, что информация по не отвечающему количественным порогам сегменту будет полезна для пользователей финансовой отчетности, этот сегмент может стать отчетным.

Объединение информации об операционных сегментах, которые не отвечают по отдельности количественным порогам, разрешается только при наличии **схожих экономических характеристик**, о которых говорилось выше.

Если совокупная **внешняя выручка** операционных сегментов, выделенных как отчетные, составляет меньше **75 процентов** всей выручки компании, то она должна выделять **дополнительные** операционные сегменты, которые будут становиться отчетными (даже если они не удовлетворяют количественным порогам) до тех пор, пока в суммарную выручку по отчетным сегментам не попадет 75 процентов выручки компании.

Информация по операционным сегментам и прочим видам деятельности компании, которые не могут стать отчетными сегментами, должна быть объединена в отдельную категорию «Все прочие сегменты» **отдельно** от всех других компонентов и позиций **сверки сегментных данных** с данными финансовой отчетности.

Если операционный сегмент начал отвечать количественным порогам только в отчетном году, сегментная информация по нему должна быть представлена и **в сопоставительном периоде**, даже несмотря на то, что в прошлом периоде он не соответствовал критериям отчетного сегмента. Исключением из данного требования могут быть только отсутствие соответствующей информации и чрезмерные затраты на ее подготовку.

МСФО (IFRS) 8 указывает на предельное количество отчетных сегментов – их **десять**. Если данное количество достигнуто, компании следует сделать вывод о том, что лимит практического смысла подготовки сегментной отчетности достигнут.

Раскрытие информации

За каждый период, в котором представлен Отчет о совокупном доходе, компания обязана раскрывать следующую сегментную информацию:

1. **Общую информацию** (см. ниже).
2. **Информацию о прибыли и убытках, активах и обязательствах сегментов** (см. ниже).
3. **Сверку** суммарных доходов, прибыли и убытков, активов и обязательств сегментов, а также иной существенной сегментной информации с соответствующими суммами по всей компании (см. ниже).

Общая информация

Следующая **общая информация** должна быть раскрыта:

- (а) Факторы, определившие идентификацию сегментов**, включая основу для определения сегментов (например, решило ли руководство организовать сегментацию компании вокруг продуктов и услуг, или географических областей, или законодательной среды, или комбинации факторов, а также были ли операционные сегменты объединены друг с другом).

Пример 8.1

Отчетные сегменты компании «Мультипродукт» являются стратегическими бизнес-единицами, которые предлагают отличные друг от друга продукты и услуги. Они управляются по-отдельности, так как каждый бизнес требует различной технологии и маркетинговых стратегий. Большинство бизнесов было куплено как отдельные юридические лица, и их руководители на момент приобретения остались в компании.

- (б) Виды продукции или услуг**, от которых каждый **отчетный сегмент** получает свои доходы.

Пример 8.2

Компания «Мультипродукт» имеет пять отчетных сегментов:

- комплектующие к велосипедам,
- моторные лодки,
- программное обеспечение,
- электронные приборы и
- финансовая деятельность.

Сегмент комплектующих производит детали для замены старых комплектующих велосипедов для продажи розничным дилерам по реализации велосипедов.

Сегмент моторных лодок производит небольшие суда для обслуживания прибрежных курортных зон.

Сегмент программного обеспечения занимается разработкой прикладных программ для продажи производителям компьютеров.

Сегмент электронных приборов выпускает интегральные схемы и другие аналогичные продукты для реализации производителям компьютеров.

Финансовый сегмент отвечает за финансовую сторону деятельности компании, включая финансирование покупок продукции других сегментов и сдачу недвижимости в аренду.

Информация о прибыли и убытках, активах и обязательствах сегментов

Статьи отчета о совокупном доходе

Компания обязана представить оценку **прибыли или убытка** по каждому отчетному сегменту. Компания должна включать в отчетность оценку **суммарную оценку активов и обязательств** для каждого отчетного сегмента, если они регулярно представляются **руководителю, принимающему операционные решения**. Кроме того, **если** перечисленные ниже данные включаются в расчет прибыли или убытка сегмента, выполняемый для руководителя, принимающего операционные решения, или иным образом регулярно ему сообщаются, они также должны быть раскрыты:

- (a) выручка от внешних покупателей;
- (b) межсегментная выручка;
- (c) процентные доходы;
- (d) процентные расходы (как правило, не сворачиваются с доходами);
- (e) амортизация;
- (f) существенные статьи доходов и расходов, раскрываемые в Отчете о совокупном доходе;
- (g) доля в доходах ассоциированных и совместных компаний, учитываемых по методу долевого участия;
- (h) расход (доход) по налогу на прибыль;
- (i) существенные неденежные статьи, отличные от амортизации.

Статьи отчета о финансовом положении

Компания должна раскрывать по каждому отчетному сегменту следующие позиции, если перечисленные ниже данные включаются в показатели сегментной прибыли или убытка, которые представляются руководителю, принимающему операционные решения, или эти показатели иным образом регулярно ему сообщаются, даже если они не включаются в расчет активов сегмента:

- (a) сумма инвестиций в ассоциированные и совместные компании, учтенные по методу долевого участия;
- (b) суммы поступлений долгосрочных активов, кроме поступлений по финансовым инструментам, отложенным налоговым активам, активам пенсионных планов и активов по договорам страхования.

Пример 8.3 (в условных денежных единицах):

	Комплек- тующие к велосипедам	Моторные лодки	Программ- ные продукты	Электрон- ные приборы	Финансовая деятель- ность	ВСЕ прочие	Итого
Выручка от внешних покупателей	3,000	5,000	9,500	12,000	5,000	1,000 ^(а)	35,500
Внутри сегментная выручка	-	-	3,000	1,500	-	-	4,500
Процентные доходы	450	800	1,000	1,500	-	-	3,750
Процентные расходы	350	600	700	1,100	-	-	2,750
Чистые процентные доходы ^(б)	-	-	-	-	1,000	-	1,000
Амортизация	200	100	50	1,500	1,100	-	2,950
Прибыль отчетного сегмента	200	70	900	2,300	500	100	4,070
Прочие существенные неденежные статьи:							
- обесценение активов	-	200	-	-	-	-	200
Активы отчетных сегментов	2,000	5,000	3,000	12,000	57,000	2,000	81,000
Инвестиции во внеоборотные активы отчетных сегментов	300	700	500	800	600	-	2,900
Обязательства отчетных сегментов	1,050	3,000	1,800	8,000	30,000	-	43,850

(а) - Выручка четырех сегментов, не соответствующих количественным порогам отчетных сегментов. Они включают управление недвижимостью, аренду электронного оборудования, консалтинг по программному обеспечению и аренду складских помещений. Ни один из этих сегментов никогда не удовлетворяли количественным порогам.

(б) - Сегмент финансовой деятельности получает большую часть своих доходов от процентов. Руководство в основном оценивает результаты деятельности данного сегмента на нетто-основе. Поэтому процентные доходы и расходы данного сегмента представлены свернуто.

Оценка

Оценка суммы каждой включенной в сегмент отчетной позиции должна быть оценкой, **сообщаемой руководителю, принимающему операционные решения** для целей распределения ресурсов на сегменты и оценки результатов их деятельности.

Таким образом, не допускается корректировка оценок данных сегментной отчетности для целей их включения в финансовую отчетность – они должны быть показаны в том же измерении, в каком они используются в управленческой отчетности. Это может быть, к примеру, операционная EBITDA, показатели, рассчитанные по ОПБУ США, даже данные налоговой отчетности.

Компания должна представить в финансовой отчетности **объяснение оценки** сегментной прибыли или убытка, сегментных активов и сегментных обязательств по каждому отчетному сегменту. Как минимум следует раскрывать следующее:

- (a) **метод учета** операций между отчетными сегментами;
- (b) **природу различий** между оценкой прибыли или убытка отчетных сегментов и прибыли или убытка до налогообложения всей компании;
- (c) **природу различий** между оценкой **активов и обязательств** отчетных сегментов и активов и обязательств всей компании (если это не очевидно из представляемых **сверок**, которые описаны ниже);
- (d) **природу изменений** в методе оценки компонентов отчетных сегментов по сравнению с предыдущими периодами;
- (e) **природу и эффект несимметричного распределения** данных по отчетным сегментам. Например, компания может распределять амортизацию на отчетный сегмент без распределения на него соответствующих амортизируемых активов.

Пример 8.4

Учетная политика операционных сегментов совпадает с учетной политикой, описанной в соответствующем разделе финансовой отчетности, за исключением того, что пенсионные расходы каждого сегмента признаются и оцениваются на основе денежных выплат в пользу пенсионного фонда.

Компания «Мультипродукт» оценивает результаты деятельности сегментов по показателю прибыли или убытка от операций до налогов за вычетом неповторяющихся прибыли и убытков и курсовых разниц.

Компания «Мультипродукт» учитывает межсегментные продажи и передачи в той же оценке, что и продажи и передачи третьим лицам, а именно по текущим рыночным ценам.

Числовые сверки

Компания обязана представлять **числовые сверки** следующих показателей:

- (a) суммарной **выручки** отчетных сегментов с выручкой по всей компании;
- (b) суммарной **оценки прибыли или убытка** отчетных сегментов с прибылью или убытком до налогообложения и результата прекращенной деятельности всей компании. В то же время, если компания распределяет на сегменты расход по налогу на прибыль, возможно выполнение сверки в общем показателе компании после налога и результата прекращенной деятельности;
- (c) суммарных **активов и обязательств** отчетных сегментов с активами и обязательствами всей компании;
- (d) суммарных данных по **другим существенным показателям** отчетных сегментов с соответствующими показателями всей компании.

Пример 8.5

Выручка	УЕ
Суммарная выручка отчетных сегментов	39,000
Прочая выручка	1,000
Исключение внутрисегментной выручки	(4,500)
Выручка компании	35,500

Прибыли и убытки	УЕ
Суммарная прибыль или убыток отчетных сегментов	3,790
Прочие прибыли и убытки	100
Исключение внутрисегментной прибыли	(500)
Нераспределенные статьи:	
- поступления от урегулирования судебного дела	500
- прочие корпоративные затраты	(750)
Корректировка на пенсионные затраты при консолидации	(250)
Прибыль до налогообложения	3,070

Активы	УЕ
Суммарные активы по отчетным сегментам	79,000
Прочие активы	2,000
Исключение дебиторской задолженности от головного офиса	(1,000)
Прочие нераспределенные статьи	1,500
Активы компании	81,500

Обязательства	УЕ
Суммарные обязательства по отчетным сегментам	43,850
Нераспределенные обязательства по пенсионному плану	
с установленными выплатами	25,000
Обязательства компании	68,850

Прочие существенные статьи (УЕ)

	Итоги по отчетным сегментам	Корректировки	Итого по компании
Процентные доходы	3,750	75	3,825
Процентные расходы	2,750	(50)	2,700
Чистый процентный доход (только по финансовому сегменту)	1,000	-	1,000
Инвестиции в активы	2,900	1,000	3,900
Амортизация	2,950	-	2,950
Обесценение активов	200	-	200

Пересчет ранее представленной информации

Если компания изменила внутреннюю структуру своей организации, которая повлекла за собой изменение структуры ее отчетных сегментов, то информация, представленная в предыдущие периоды, **должна быть пересчитана**, если только необходимой для этого информации не имеется в наличии и затраты на ее получение будут чрезмерными. Определение невозможности получения информации должно производиться **по каждой раскрываемой позиции в отдельности**.

Если после изменения сегментной структуры компания **не смогла** выполнить пересчет сегментной информации по предшествующему периоду, она должна предоставить ее по периоду, в котором изменилась структура **в соответствии и со старой, и с новой сегментацией**, если только необходимой для этого информации не имеется в наличии и затраты на ее получение будут чрезмерными.

Раскрытия в масштабе всей компании

Представленный ниже перечень требуемой для раскрытия информации относится ко всем компаниям, применяющим МСФО (IFRS) 8, включая компании, у которых имеется **только один отчетный сегмент**. Данная информация должна быть раскрыта компаниями, которые имеют более одного отчетного сегмента, только если она не раскрыта ранее среди данных по отчетным сегментам в соответствии с МСФО (IFRS) 8.

Информация о продуктах и услугах

Компания должна раскрывать выручку от внешних покупателей по каждому виду продуктов и услуг или каждой группе аналогичных продуктов и услуг, если только необходимой для этого информации не имеется в наличии и затраты на ее получение будут чрезмерными.

Суммы выручки должны быть рассчитаны на базе финансовой информации, использованной при подготовке **внешней финансовой отчетности** компании.

Информация по географическим регионам

Компания должна раскрывать следующую географическую информацию кроме случаев, когда необходимой для этого информации не имеется в наличии и затраты на ее получение будут чрезмерными:

(а) выручку от внешних покупателей:

1. полученную в стране регистрации и
2. полученную во всех зарубежных странах, где продается продукция компании;

(б) внеоборотные активы, кроме финансовых инструментов, отложенных налоговых активов и активов пенсионных планов и активов по договорам страхования:

1. расположенных в стране регистрации;
2. расположенных во всех зарубежных странах, где у компании имеются активы.

Представленные суммы должны быть рассчитаны на базе финансовой информации, использованной при подготовке **внешней финансовой отчетности** компании.

Пример 8.6

Географическая информация (УЕ)	Выручка ^(а)	Внеоборотные активы
США	19,000	11,000
Канада	4,200	-
Китай	3,400	6,500
Япония	2,900	3,500
Прочие страны	6,000	3,000
Итого	35,500	24,000

(а) Выручка распределена по странам в соответствии с местонахождением покупателей.

Информация об основных покупателях

Компания должна раскрывать информацию о степени зависимости от своих **основных покупателей**. Если выручка от операций с одним покупателем составляет **10 или более процентов** от общей выручки компании, следует раскрыть этот факт, а также суммарную выручку от каждого такого покупателя и указать, к какому сегменту он относится. Если компании-покупатели находятся под общим контролем одной материнской компании или нескольких одних и тех же акционеров, они должны считаться единым покупателем. То же относится к покупателям, находящимся под общим контролем со стороны государственных органов.

Пример 8.7

Выручка от одного покупателя продукции сегментов программного обеспечения и электронных приборов компании «Мультипродукт» составляет приблизительно 5,000 у.е. из общей выручки компании.

Переходные положения и дата вступления в силу

Компании обязаны применять МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» в своей годовой отчетности за периоды, начинающиеся **1 января 2009** года или после этой даты (разрешено применение и ранее этой даты). Если компания начинает применять МСФО (IFRS) 8 ранее 1 января 2009 года, она обязана раскрыть этот факт в своей финансовой отчетности.

Сегментная отчетность за предыдущие периоды, представляемая как сравнительная информация в первый год применения МСФО (IFRS) 8, должна быть **пересчитана в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 8 «Сегментная отчетность»**, если только необходимой для этого информации не имеется в наличии и затраты на ее получение будут чрезмерными.

МСФО (IFRS) 8 отменяет собой МСФО (IAS) 14 «Отчетность сегментов».