

УДК 657.1

РЕКОМЕНДАЦИИ ПО МЕТОДИКЕ СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТА ПО СЕГМЕНТАМ

Р.О. ТРУБОВИЧ

(Полоцкий государственный университет)

Представлены рекомендации по методике составления отчета по сегментам, которая может быть использована предприятиями Республики Беларусь в учетно-аналитической практике. Показано, что методика составления отчета по сегментам направлена на повышение оперативности принятия управленческих решений пользователями бухгалтерской отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерская отчетность, пользователи, сегментная информация, сегментная отчетность, постоянные и переменные затраты.

Формирование отчетности по сегментам служит основой подготовки управленческих решений в обычной деятельности организации, её структурных подразделений, приобретает особую актуальность в международной практике. Сегментная информация в большей степени обладает экономической релевантностью, чем иные данные бухгалтерской отчетности. С такой информацией пользователи могут 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 связи с обоснованной необходимостью применения отчета по сегментам хозяйствующими субъектами нами предлагается методика составления отчета для использования в учетно-аналитической практике отечественными предприятиями.

При формировании сегментной информации по хозяйственной группе в качестве отчетных показателей могут быть использованы данные бухгалтерских балансов и отчета о прибылях и убытках. Если информация по сегментам раскрывается в рамках одной организации, то в качестве показателей могут использоваться данные синтетического и аналитического учета по счетам долгосрочных и краткосрочных активов, обязательств, доходов и расходов. Если организация бухгалтерского учета не позволяет определить суммы, относящиеся к данному отчетному сегменту, бухгалтер вправе использовать свой метод распределения отчетных показателей организации по сегментам. За базу распределения может быть взят любой критерий. Метод распределения должен быть обоснован, надлежащим образом документально оформлен, закреплен в качестве элемента учетной политики. Отраслевые методические рекомендации (инструкции) по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливают следующие *способы распределения*:

- пропорционально основной заработной плате производственных рабочих;
- пропорционально прямым материальным затратам, либо сумме всех прямых затрат;
- пропорционально сметным (нормативным) ставкам либо объемам выпуска продукции по плану (отчету) в фактических ценах;
- другие способы распределения.

Для упрощения процедуры сбора и формирования информации по сегментам в отчетности следует закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета следующие *положения*:

- порядок определения отчетных сегментов;
- метод распределения долгосрочных активов, обязательств, доходов и расходов.

После выявления отчетных сегментов *определяются показатели сегментной отчетности и устанавливается форма*. Чтобы информация сегментного отчета была достоверной и полезной, при ее составлении следует, во-первых, исходить из того, на каких пользователей она ориентирована; во-вторых, должна учитываться отраслевая специфика хозяйствующего субъекта.

Предлагаемый перечень информации, подлежащий раскрытию в отчете по сегментам, представлен в статье «Рекомендации по разработке формы бухгалтерской отчетности».

Рассмотри порядок раскрытия информации по доходам, расходам, долгосрочным и краткосрочным активам и обязательствам:

1. Выручки по реализации продукции, товаров, работ, услуг по отчетным операционным сегментам.

Выручка от реализации товаров, работ, услуг учитывается за вычетом косвенных налогов и сборов. Источником для сбора информации может служить ведомость учета выручки по реализации продукции, товаров, работ, услуг (таблица 1).

Таблица 1. – Фрагмент ведомости учета выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг сегмента внешним покупателям, заказчикам

Дебет	Кредит		Показатель
	90.1.X	68.2.X	
62.X	700146500	–	Выручка с НДС
76.X	80536400	–	
90.2.X	–	130113816	НДС
90.3.X	–	70135400	Прочие налоги, исчисляемые из выручки от реализации
<i>Примечание: «X» – признак сегмента.</i>			

В конце отчетного периода суммируются:

- кредитовый оборот субсчета 90.1.X по сегментам соответственно;
- дебетовый оборот по субсчетам 90.2.X и 90.3.X.

По итогу определяется разность между кредитовым оборотом и дебетовым, которая и подлежит раскрытию в отчете.

Аналогичным образом определяется выручка от реализации по операциям с другими операционными сегментами, исключая косвенные налоги.

2. Себестоимость продаж, работ, оказания услуг включает: себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг); управленческие и коммерческие затраты. На наш взгляд, имеет смысл показать в отчетности постоянные и переменные затраты по сегментам, связанные с производством продукции, расходами по ее реализации, расходами по содержанию управленческого и обслуживающего персонала, другими расходами.

Сумма показателей постоянных и переменных затрат будет отражать общую себестоимость продаж, работ и оказания услуг по отдельным сегментам соответственно.

Целесообразно, как представляется, применять в учете следующую аналитику в разрезе постоянных и переменных затрат:

Переменные затраты – варьируются с изменением объемов деятельности или производства:

20 – «Основное производство»;

25.1 – «Общепроизводственные затраты». Учитываются затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией оборудования, и другие затраты;

44.1 – «Расходы на реализацию». Учитываются расходы на доставку продукции к месту отправления, погрузки в транспортные средства, на рекламу и другие расходы.

Условно-постоянные (абсолютная величина которых практически не зависит от изменения объема производства, размера выручки, величины товарооборота):

25.2 – «Общепроизводственные затраты». Учитываются общецеховые затраты;

26 – «Общехозяйственные затраты». Затраты на содержание и обслуживание аппарата управления;

44.2 – «Расходы на реализацию». Учитываются затраты по оплате труда, содержание зданий, сооружений, инвентаря.

Рассмотрим корреспонденции счетов по учету себестоимости продаж, работ, услуг в разрезе переменных и постоянных затрат (таблица 2).

Таблица 2. – Корреспонденции счетов по учету себестоимости продаж, работ, услуг в разрезе переменных и постоянных затрат

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражены переменные расходы в составе затрат на производство продукции, работ, услуг	20	10, 02, 04, 23, 70, 69, 76, 25.1
Оприходована на склад готовая продукция по себестоимости, в состав которой включены переменные затраты	43	20
Отражена реализация себестоимости продукции (товаров), состоящая из переменных затрат	90.4.1	43,41
Отражена реализация себестоимости работ, услуг, состоящая из переменных затрат	90.4.1	20
Отражены управленческие расходы, приходящиеся на реализованную продукцию, работы, услуги	90.5.2	26, 25.2, 44.2
Списаны расходы на реализацию (переменные расходы)	90.6.1	44.1

Таким образом, дебетовый оборот по счетам 90.4.1 и 90.6.1 будет отражать переменные затраты по реализованной продукции, товаров, работ, услуг. А дебетовый оборот по счету 90.5.2 – постоянные затраты по реализованной продукции. Следовательно, в отчетности по сегментам по строке «постоянные затраты» отражаются обороты по дебету счета 90.5.2.X, а по строке «переменные затраты» отражаются обороты дебета счетов 90.4.1.X и 90.6.1.X.

Далее стоит обратить внимание на то, что не все затраты могут быть отнесены на затраты соответствующего сегмента. Если возникают подобного рода сложности, следует прибегать к распределению затрат. Рассмотрим пример распределения условно-постоянных затрат. Такие затраты, как теплоэнергия, вода, стоки, вывоз мусора, санитарное обслуживание, ремонт, а также затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией зданий административно-управленческого персонала, учитываются на счете 26 «Общехозяйственные затраты». В силу своей сущности эти затраты не связаны с объемом производства – его падением или ростом, размер затрат скорее зависит от продолжительности отчетного периода и площади помещений, занимаемой управленческим персоналом. Поэтому за базу распределения примем площадь зданий, занимаемую управленческим персоналом.

Представим порядок распределения постоянных расходов, связанных с содержанием и обслуживанием зданий, сооружений административного аппарата, в таблице 3.

Таблица 3. – Расчет распределения постоянных затрат связанных с содержанием зданий и сооружений

Показатели	Сегмент «X»	Сегмент «У»	Всего по организации
1. Занимаемая площадь зданий и сооружений, м ²	34	32	66
2. Доля (удельный вес) занимаемой площади	0,5152	0,4848	1
3. Общая сумма постоянных расходов, млн руб., подлежащая распределению			52
4. Сумма постоянных расходов по сегменту, млн руб. (стр. 2 × стр. 3)	26,7879	25,2121	52

Полная себестоимость продаж продукции, товаров, работ, услуг рассчитывается, как сумма переменных и постоянных затрат отдельного сегмента.

3. Прибыль от реализации продукции, товаров, работ, услуг. Прибыль от реализации продукции, работ, услуг в отчете по сегментам отражается как разность между выручкой от реализации (за вычетом косвенных налогов) и полной себестоимостью продаж продукции, товаров, работ, услуг.

4. Проценты, причитающиеся к получению, и проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами.

«Проценты, причитающиеся к получению»: следует отражать сумму процентов, которая причитается организации, начисленную по займам, выданным другим лицам; по депозитам, размещенным в банках с целью получения дохода; по облигациям и другим ценным бумагам.

«Проценты, подлежащие к уплате»: следует отражать сумму процентов, которую должна заплатить организация по полученным займам или кредитам, а также выданным векселям или выпущенным фирмой облигациям.

В учете следует применять дополнительную аналитику по субсчетам 91.1 «Прочие доходы» и 91.4 «Прочие расходы» по учету процентов, причитающихся к получению и выплате:

91.1.1.X – «Проценты, причитающиеся к получению» (отдельного сегмента);

91.4.1.X – «Проценты, подлежащие к уплате» (отдельного сегмента).

В отчетности следует раскрывать дебетовые обороты по счету 91.4.1 «проценты, подлежащие к выплате» и кредитовые обороты по счету 91.1.1 «проценты, подлежащие к получению» соответственно по сегментам.

5. Прочие доходы и прочие расходы: отражаются существенные доходы и расходы по инвестиционной и финансовой деятельности (за исключением показателей «проценты, подлежащие к получению» и «проценты, подлежащие к уплате»), могут представлять интерес для пользователей отчетности.

При оценке существенности показателя, как вариант, используются:

- количественные характеристики;
- (или) качественные характеристики;
- (или) сочетание качественных и количественных характеристик;
- по требованию пользователей.

Такую категорию, как «существенный показатель», подлежащий раскрытию, может определять либо составитель отчетности, либо руководитель сегмента, организации, либо иной пользователь сегментной отчетности.

В процессе раздельного учета могут возникать сложности в отнесении прочих доходов и расходов к тому или иному сегменту. В ходе исследования установлено, что способ распределения доходов и расходов, относящихся к двум и более отчетным сегментам, предприятие может устанавливать самостоятельно.

Для отражения в отчете по сегментам основных средств и нематериальных активов необходимо собрать информацию из регистров бухгалтерского учета по счетам 01.Х «основные средства» и 04.Х «Нематериальные активы». Данные для отражения в отчете могут определяться на основании оборотно-сальдовой ведомости учета основных средств и нематериальных активов в разрезе сегментов. В отчете основные средства и нематериальные активы учитываются по остаточной стоимости, то есть за вычетом амортизации.

6. В отчете *по сегментам* рекомендуем отражать конечное сальдо на отчетную дату по вложениям в долгосрочные активы.

7. Для начисления *амортизации и обесценения* в течение отчетного периода предлагается в учете открыть дополнительные субсчета:

- 02.1.Х – «Амортизация основных средств»;
- 02.2.Х – «Обесценение основных средств»;
- 05.1.Х – «Амортизация нематериальных активов»;
- 05.2.Х – «Обесценение нематериальных активов».

Для предоставления пользователям данных по начисленной амортизации основных средств и нематериальных активов, необходимо определить разность оборотов по кредиту (начисленной амортизации) и дебету (списанной амортизации) субсчетов 02.1.Х и 05.1.Х соответственно.

Организация может отразить в отчете обесценение объекта при наличии признаков его обесценения.

Об обесценении основного средства свидетельствуют следующие признаки [1], определяемые за период с начала года до отчетной даты:

- значительное (более чем на 20%) уменьшение текущей рыночной стоимости основного средства;
- существенные изменения в технологической, рыночной, экономической среде, в которой функционирует организация;
- увеличение рыночных процентных ставок;
- существенное изменение способа использования основного средства;
- физическое повреждение основного средства;
- иные признаки обесценения основного средства.

В Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.04.2012 № 26, определено, что ценностью использования основного средства является приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия. Будущий денежный поток включает будущие поступления денежных средств от использования основного средства (например, денежных средств, полученных от реализации продукции, изготовленной с использованием основного средства) и будущее расходование денежных средств на содержание этого основного средства (например, ремонт).

Будущий денежный поток определяется на основании бизнес-планов или иных документов по планированию.

Сумма обесценения отражается в учете в случае, когда возмещаемая стоимость ниже остаточной. В случае если остаточная стоимость выше возмещаемой, бухгалтерские записи не производятся.

Для определения обесценения объекта необходимо [2]:

- установить первоначальную стоимость основного средства;
- определить накопленную амортизацию;
- определить на основании бизнес-плана (или оценки эксперта) текущую рыночную стоимость (за вычетом расходов на реализацию);
- определить срок ожидаемых денежных потоков и их ежегодный размер;
- установить рыночную процентную ставку или ставку рефинансирования Национального банка Республики Беларусь;
- рассчитать дисконтированную стоимость будущих потоков от использования основного средства;
- рассчитать возмещаемую стоимость объекта;
- сравнивая возмещаемую стоимость с остаточной стоимостью основного средства, определить сумму обесценения.

Для отражения в отчете долгосрочной дебиторской и кредиторской задолженностей используются данные по расчетным счетам (60, 62, 76 и другие) из аналитических ведомостей.

Дебетовое сальдо по всем расчетным счетам вносится в сводную ведомость по учету конечного сальдо.

Аналогичным образом кредитовое сальдо по всем расчетным счетам вносится в сводную ведомость по учету конечного сальдо.

Ведомость по учету конечного дебетового (кредитового) сальдо может иметь форму, представленную в таблице 4.

Таблица 4. – Ведомость по учету конечного дебетового (кредитового) сальдо

Счет	Дебетовое (кредитовое) сальдо по сегменту X	Дебетовое (кредитовое) сальдо по сегменту Y
60	838500	...
62	0	...
76
...
Итого	838500	...

Сумма дебетового и кредитового сальдо по расчетным счетам раскрывается по строкам отчетности «долгосрочная дебиторская задолженность» и «долгосрочная кредиторская задолженность» соответственно.

Заключение. На основании результатов проведенного исследования при составлении отчетности нами рекомендуется разграничивать затраты на постоянные и переменные по сегментам в соответствии с рабочим планом счетов.

Показатели затрат и доходов, долгосрочных активов и обязательств, вызывающие затруднение закрепления за сегментами, необходимо распределять на основании самостоятельно установленных критериев организацией.

Предлагаемая нами методика может быть использована отечественными предприятиями и внедрена в существующую программу автоматизированного ведения бухгалтерского учета без дополнительных финансовых затрат.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета : постановление Министерства финансов Респ. Беларусь от 30.04.2012, № 26.
2. Рыбак, Т.Н. Бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов по новым правилам [Электронный ресурс] / Т.Н. Рыбак. – 2013. – Режим доступа: <http://www.business-info.by/i2.htm>.

Поступила 12.04.2019

RECOMMENDATIONS ON THE METHODOLOGY OF THE REPORT BY SEGMENT

R. TRUBOVICH

Recommendations on the methodology of the report on segments, which can be used by enterprises of the Republic of Belarus in accounting and analytical practice, are presented. It is shown that the methodology of the report on segments is aimed at improving the efficiency of management decisions by users of financial statements.

Keywords: *financial statements, users, segment information, segment reporting, fixed and variable costs.*