

**ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ ПО СЕГМЕНТАМ В
ОРГАНИЗАЦИЯХ СЕЗОННЫХ ОТРАСЛЕЙ И ВИДОВ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**PROBLEMS OF REPORTING BY SEGMENTS IN SEASONAL INDUSTRIES AND
ECONOMIC ACTIVITIES**

**ФЕДОРОВА Инна Юрьевна¹, ШИЛОВА Любовь Федоровна²
FEDOROVA Inna¹, SHILOVA Lyubov²**

¹Сибирский госуниверситет науки и технологий имени академика М. Ф. Решетнева, Красноярск, Россия

²Тюменский государственный университет, Тюмень, Россия

E-mails: ¹innaktk@mail.ru, ²l.f.shilova@utmn.ru

Аннотация. В статье исследуются подходы к повышению информативности отчетности, отражающей показатели сегментов экономических субъектов сезонных отраслей. Изучены существующие подходы к сегментации деятельности, характеризующейся сезонностью. Выявлены и проанализированы факторы, влияющие на показатели деятельности сегментов, а также произведена оценка возможности управления влиянием каждого из рассмотренных факторов. Обозначены причины, по которым данные бухгалтерской (финансовой) отчетности не позволяют в полной мере оценить отраслевую специфику сезонной деятельности. Сформирован подход к раскрытию показателей сегментов в организациях сезонных отраслей с учетом периода функционирования.

Summary. The article explores approaches to increasing the informativeness of reporting, reflecting the performance of segments of economic subjects of seasonal industries. Existing approaches to seasonal segmentation have been explored. Factors that influence segment performance have been identified and analyzed, as well as an assessment of the ability to manage the influence of each of the factors considered. There are reasons why accounting (financial) reporting data do not allow to fully assess the industry specifics of seasonal activity. An approach has been formed to disclose segments in seasonal industry organizations, taking into account the period of operation.

Ключевые слова: сегмент, отчетность, сезонная деятельность, сезонный период

Keywords: segment, reporting, seasonal activity, seasonal period

JEL Classifications: M49

Введение

Нестабильность экономической ситуации в глобальном масштабе приводит к замедлению экономического роста и стремлению экономических субъектов сохранить имеющиеся позиции. В таких условиях хозяйствования экономические субъекты стремятся минимизировать риски, которые могут возникнуть при взаимодействии с другими участниками рынка. Указанное становится возможным только в условиях полного понимания специфики деятельности потенциальных партнеров, прогнозирования угроз экономической безопасности в перспективе. В связи с этим предъявляются повышенные требования к обеспечению прозрачности деятельности и, как следствие, информативности отчетности.

В свою очередь сложившийся в практике учета подход к формированию и представлению показателей деятельности экономических субъектов в бухгалтерской (финансовой) отчетности не обеспечивает полное понимание этой деятельности разными группами стейкхолдеров. Это обусловлено тем, что главным назначением такой отчетности является обеспечение сопоставимости данных различных экономических субъектов между собой и контроля исполнения возложенных на экономический субъект обязательств, вытекающих из законодательно установленных требований к хозяйствованию, в ущерб отражению специфики функционирования. Особенно это важно для организаций, имеющих сезонный характер деятельности. Поскольку информация, отражаемая в бухгалтерской (финансовой) отчетности,

не позволяет в полной мере провести оценку такой деятельности ввиду высокой степени обобщения данных.

Решение обозначенной проблемы кроется в подготовке и развитии корпоративной отчетности. Она нацелена на информирование заинтересованных групп стейкхолдеров о ключевых аспектах деятельности в соответствии с их запросами, которые не раскрываются в бухгалтерской (финансовой) отчетности. За основу подготовки корпоративной отчетности может быть выбран сохраняющий свою актуальность подход, базирующийся на сегментировании деятельности.

Основное содержание статьи

Центральным понятием, лежащим в основе сегментирования деятельности экономических субъектов, является «сегмент».

Определение операционного сегмента закреплено п.5 МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты». Под последним понимается «компонент организации:

(а) осуществляющий деятельность, от которой он может получать выручку и на которую нести расходы (включая выручку и расходы, связанные с операциями с другими компонентами той же организации);

(б) результаты операционной деятельности которого регулярно анализируются руководством организации, принимающим операционные решения, для того, чтобы принять решения о распределении ресурсов сегмента и оценить результаты его деятельности; и

(с) в отношении которого имеется отдельная финансовая информация» [3, п. 5].

Однако пунктом 8 оговорено, что «единый набор компонентов, составляющих операционные сегменты организации, может определяться на основании других факторов» при их наличии [3, п. 8].

Положение по бухгалтерскому учету (далее ПБУ) 12/2010 «Информация по сегментам» определяет сегмент частью «деятельности организации:

а) которая способна приносить экономические выгоды и предполагающая соответствующие расходы (включая подразумеваемые выгоды и расходы от операций с другими сегментами);

б) результаты которой систематически анализируются лицами, наделенными в организации полномочиями по принятию решений в распределении ресурсов внутри организации и оценке этих результатов;

в) по которой могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации» [4, п. 5].

Из этого следует, что подход, основанный на сегментировании деятельности, при наличии указанных выше признаков может быть применен не независимо от отрасли. Такие признаки могут быть выделены и в организациях, деятельность которых носит сезонный характер.

Сезонной деятельностью принято считать деятельность, ограниченную по времени ее осуществления влиянием природных, климатических условий и временем года [1, ст. 11].

Отнесение отрасли и вида деятельности к сезонно-ориентированным определяется нормативно-правовыми актами, распространяющими свое действие на конкретную территорию, исходя из границ деятельности принявшего документ правотворческого органа.

Перечень таких отраслей устанавливается с учетом природно-климатических и иных условий, ограничивающих период функционирования экономических субъектов. На территории Российской Федерации они закреплены Постановлением Правительства РФ от 06.04.1999 г. № 382 «О перечнях сезонных отраслей и видов деятельности, применяемых для целей налогообложения» [2].

Продолжительность же периода сезонной работы определяется природно-климатическими условиями конкретного региона и может быть различной в пределах территории, на которую распространяется действие нормативных документов.

В сезонных отраслях в соответствии с ПБУ 12/2010 в числе сегментов деятельности, могут быть выделены:

- продукция / товары / работы / услуги;
- покупатели / заказчики;
- географические регионы, в которых осуществляется деятельность;
- структурные подразделения организации [4, п. 6].

Усовершенствование моделей управления, применение в практике новых либо модификация существующих подходов к сбору, обработке и представлению учетно-аналитической информации о деятельности экономических субъектов создали основу для исследования сегментов с иных позиций, обобщенных в таблице 1.

Таблица 1. Подходы к выделению сегментов в отдельных сезонных отраслях

Автор	Исследуемые сезонные отрасли, вид деятельности	Критерии выделения сегментов, совпадающие со стандартами, и их примеры	Критерии выделения сегментов, не совпадающие со стандартами, и их примеры
Глушенко А. В., Землянская Е. П. [5, с. 36]	Сельское хозяйство (на примере агрохолдингов)	Группы производимой продукции. Регионы деятельности	-
Глушенко А. В., Захарова Л. С. [6, с. 17-18]	Сельское хозяйство (на примере агрохолдингов)	Центры ответственности (подразделения). Виды продукции, работ, услуг	Бизнес-единицы (головное, дочернее и зависимые общества). Виды деятельности (растениеводство, животноводство и др.)
Неизвестная Д. В. [7, с. 11, 14]	Внутренний водный транспорт	Виды выполняемых работ, виды оказываемых услуг: грузоперевозки, пассажироперевозки, погрузо-разгрузочные работы, добыча нерудных строительных материалов и др. Подразделения. Покупатели и заказчики	Центры ответственности (подразделения, суда)
Раметов А. Х., Салиева Ш. У., Раметова Б. А. [8, с. 170]	Сельское хозяйство	-	По замкнутому циклу, где конечные производства являются готовыми продуктами. Исходя из многоотраслевого (неоднородного) производства. В качестве функционального отдела управления, занимающегося снабженческо-сбытовыми, заготовительно-транспортными службами
Синицын А. В. [9, с. 124]	Речной транспорт	Виды выполняемых работ, виды оказываемых услуг: перевозка пассажиров, перевозка грузов, погрузочно-разгрузочные работы, производство нерудных строительных материалов, аренда помещений и флота	-

Источник/Source: разработано авторами

Из данных анализа следует, что большинство исследователей, занимающихся изучением вопросов сегментирования деятельности, характеризующейся сезонностью, в качестве обязательных сегментов выделяют направления работы. Это является оправданным, поскольку учитывая ограничения во времени активной работы, predetermined сезонным влиянием, важно произвести оценку ее эффективности.

Сезонная ориентация деятельности следующим образом сказывается на показателях сегментов:

- доходы от сезонно-ориентированных видов деятельности экономический субъект признает в период работы в сезон, так как в период между окончанием одного и началом другого сезона доходы отсутствуют;
- распределение расходов в течение года характеризуется неравномерностью, поскольку в период сезонной работы наблюдается существенное их повышение;

– экономический субъект осуществляет расходы и в период между окончанием одного и началом другого сезона, что вытекает из допущения о непрерывности деятельности. В числе таких расходов можно выделить, например, оплату труда и содержание административно-управленческого персонала, амортизацию основных средств общехозяйственного назначения, расходы на ремонт оборудования и др.;

– период работы между окончанием одного и началом другого сезона будет убыточным по сезонно-ориентированным видам деятельности, поскольку, несмотря на отсутствие доходов, у экономического субъекта сохраняются косвенные расходы.

Из этого следует, что формирование показателей сегментов находится под влиянием ряда специфических факторов, представленных в таблице 2.

Таблица 2. Факторы, характерные для сезонно-ориентированной деятельности, и влияющие на показатели сегментов

Фактор	Влияние на продолжительность периода деятельности сегментов	Влияние на основные показатели сегментов	Оценка возможности управления влиянием фактора
Природно-климатические условия: с позиции возможности ведения сезонной деятельности	Определяют период начала и окончания периода сезонной работы и, как следствие, его продолжительность. Например, период начала и окончания навигации (для речного транспорта); период времени с начала посевной до окончания уборочной кампании (для растениеводства); период начала и окончания путины (для рыболовства) и др.	Благоприятные изменения способствуют росту доходов от результатов сезонной деятельности, соразмерному росту расходов, повышению финансовых результатов. Неблагоприятные изменения могут привести к несоразмерному росту расходов в сопоставлении с доходами, что приводит к ухудшению финансовых результатов	Управление влиянием фактора невозможно
Природно-климатические условия: с позиции изменения условий ведения сезонной деятельности	Оказывают влияние на возможность осуществления работ в сезонный период и, как следствие, длительность деятельности. Например, изменение проходимости русел рек (для речного транспорта); истощение почв (для растениеводства)	Неблагоприятные изменения условий приводят к сокращению доходов, способствуют росту расходов, включая расходы на минимизацию последствий влияния фактора. Повышают вероятность возникновения убытков.	Управление влиянием фактора с большей вероятностью возможно
Погодные условия в период сезонной деятельности	Оказывают влияние на возможность осуществления работ в период осуществления сезонной деятельности и, как следствие, длительность деятельности. Например, засуха, приводящая к обмелению рек и невозможности осуществления перевозок водным транспортом, либо ограничениям провозной способности рек в период активной сезонной деятельности	Неблагоприятные изменения приводят к сокращению доходов, способствуют росту расходов, повышают вероятность возникновения убытков.	Управление влиянием фактора невозможно

Источник/Source: разработано авторами

Из таблицы видно, что практически все факторы, обусловленные сезонностью, не поддаются управлению и оказывают прямое влияние на деятельность экономического субъекта. Именно поэтому сезонный характер деятельности создает дополнительные риски ухудшения финансового состояния организации, что требует более глубокого планирования.

Кроме этого, по результатам анализа видно, что ключевым параметром, на который оказывают влияние выделенные факторы, является период деятельности, изменение которого уже приводит к изменению значений показателей сегментов. Именно в соответствии с этим параметром должны быть раскрыты данные по сегментам.

Сегментирование деятельности сопровождается отражением информации о показателях сегментов в отчетности. Представление такой информации в большей мере принято

рассматривать с позиции запросов внутренних стейкхолдеров, если прямая обязанность по ее раскрытию не закреплена законодательно. Вместе с тем экономические субъекты самостоятельно определяют степень открытости данных разным группам стейкхолдеров, включая внешних.

В полной мере оценить отраслевую специфику, оказывающую определяющее влияние на содержание учетно-аналитической информации по сегментам деятельности, невозможно, опираясь только на данные бухгалтерской (финансовой) отчетности, по следующим причинам.

Во-первых, продолжительность периода сезонной работы короче отчетного периода, за который охватываются показатели в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Исключением являются случаи, когда отчетный период, за который составляется отчетность, составляет часть периода сезонной деятельности (например, для отчетности за календарный месяц или квартал, полностью приходящиеся на сезонную работу).

Во-вторых, многопрофильный характер деятельности, часть из которой не зависит от сложившихся в регионе природно-климатических условий, не позволяет из отражаемых в отчетности показателей (доходы / расходы / финансовый результат / активы) дифференцировать данные по каждому из сегментов, за исключением случаев, когда принято решение о расшифровке такой информации в пояснительной записке.

В-третьих, совокупный финансовый результат (прибыль / убыток) за отчетный период по всей деятельности не позволяет оценить процесс его формирования и динамику изменения в разных периодах работы (сезонном и межсезонном) для сегментов, обладающих сезонным характером, и иных периодах деятельности – для сегментов, не обладающих им.

Развивая проведенные ранее исследования [7, 9, 10, 11] считаем важным раскрывать показатели с учетом периода их формирования (табл. 3).

Таблица 3. Раскрытие показателей сегментов сезонного и несезонного характера с учетом периода деятельности

Показатели (укрупненно)	Сегменты, имеющие сезонный характер			Сегменты, не имеющие сезонного характера				
	сегмент I		...	сегмент I				...
	период сезонной работы	период межсезонной работы		период сезонной работы	период межсезонной работы	другой период работы	полный период работы	
Доходы		-						
Расходы								
Финансовый результат								
...								

Источник/Source: разработано авторами

Сегменты рассматриваются с точки зрения зависимости от сезонных условий, влияние которых не может быть нивелировано экономическим субъектом. По сегментам, имеющим сезонный характер, в отраслях, перечень которых определен нормативно-правовыми актами, показатели раскрываются в соответствии с периодами их формирования. Также временной фактор должен быть учтен при раскрытии показателей каждого несезонного сегмента, то есть части деятельности экономического субъекта:

- а) период получения доходов от которой не зависит от влияния природно-климатических условий, а определяется локальной документацией экономического субъекта;
- б) по которой имеется возможность обобщения, анализа и контроля финансовой информации, используемой при принятии экономических решений.

Из этого следует, что период деятельности сегментов, не обладающих сезонным характером, по решению экономического субъекта может приходиться на:

- период сезонной работы сезонно-ориентированных видов деятельности;
- период работы между окончанием одного сезона и началом другого для сезонно-ориентированных видов деятельности;

- другой период работы, отличный от полного отчетного периода;
- полный период работы, соответствующий отчетному периоду.

При раскрытии информации в отчетности по сегментам обязательно указание продолжительности осуществления того или иного вида деятельности, вне зависимости от того, является ли он сезонным.

Заключение

Таким образом, исследуемый подход к раскрытию информации о сегментах в отчетности организаций с сезонно-ориентированным характером деятельности направлен на повышение прозрачности деятельности, расширении объемов открываемой информации. Он позволяет решить проблему обобщения данных и нивелирования отраслевой специфики в бухгалтерской (финансовой) отчетности посредством отражения показателей сегментов в корпоративной отчетности согласно их характеру (сезонные / несезонные), периодам (период сезонной работы, межсезонной работы, другой период работы, отличный от полного отчетного периода, полный период работы). Кроме этого, представление информации с такой детализацией позволит: расширить возможности для оценки деловой активности экономического субъекта, рентабельности; создаст основу для проведения всесторонней оценки специфики деятельности, характеризующейся сезонностью.

Полученные результаты могут служить основой для совершенствования методик анализа сегментов экономических субъектов сезонных отраслей и видов экономической деятельности.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : принят Государственной Думой 16.07.1998 года : одобрен Советом Федерации 17.07.1998 года. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/.
2. О перечнях сезонных отраслей и видов деятельности, применяемых для целей налогообложения : постановление Правительства РФ от 06.04.1999 г. № 382. URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_22608/.
3. 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 : приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н. URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193532/.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010) : приказ Минфина России от 08.11.2010 № 143н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107913/.
5. Глущенко, А. В.; Землянская, Е. П. 2014. Организационные и методические основы формирования сегментной отчетности агрохолдингов. *Международный бухгалтерский учет*. № 40 (334). С. 32-45.
6. Глущенко, А. В.; Захарова, Л. С. 2015. Совершенствование управленческого учета на основе сегментации деятельности агрохолдинга. *Международный бухгалтерский учет*. № 35 (377). С. 15-24.
7. Неизвестная, Д. В. 2013. Учетно-аналитическое обеспечение управления доходами и расходами сегментов в организациях внутреннего водного транспорта: автореферат дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Казань. 27 с.
8. Раметов, А. Х.; Салиева, Ш. У.; Раметова, Б. А. 2012. Моделирование сегментов деятельности сельскохозяйственных организаций. *Вестник Российского государственного аграрного заочного университета*. № 13. С. 169-173.

9. Сеницын, А. В. 2008. Речной транспорт: отчетность по сегментам. Организация сегментарного учета и анализа деятельности предприятий речного транспорта. *Российское предпринимательство*. № 12-1. С. 123-128.
10. Федорова, И. Ю. 2018. Процессно-ориентированный подход к раскрытию информации о сегментах в сезонных отраслях. *Международный бухгалтерский учет*. Т. 21. № 8. С. 946-961.
11. Федорова, И. Ю. 2019. Комплексный методический подход к учету затрат в организациях с сезонным характером деятельности: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Новосибирск. 192 с. URL : <https://nsuem.ru/upload/iblock/c19/Федорова И.Ю. Диссертация.pdf>.
12. Шилова, Л. Ф. 2018. Проблемы теории и практики формирования интегрированной отчетности российских организаций. *Инновационное развитие экономики*. №1 (43). С.346-349. http://www.ineconomic.ru/sites//field_print_version/43-2018.pdf.