

ПРОБЛЕМЫ ИДЕНТИФИКАЦИИ ЛИЦ, ПРИНИМАЮЩИХ ОПЕРАЦИОННЫЕ РЕШЕНИЯ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ СОСТАВЛЕНИЯ СЕГМЕНТНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Богданова Т.А.,
аспирантка кафедры «Бухгалтерский учет»,
Финансовый университет
SGrishkina@fa.ru

Аннотация. Данная работа акцентирует внимание на проблемах, связанных с идентификацией лиц, принимающих операционные решения для целей составления отчетности по сегментам. Представлены варианты поправок, предложенных КМСФО в мае 2015, а также авторские предложения по их дополнению.

Ключевые слова: МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»; руководитель, операционные решения; управленческий подход; раскрытие информации в финансовой отчетности.

ISSUES OF “CHIEF OPERATING DECISION-MAKER” IDENTIFICATION FOR SEGMENT REPORTING PURPOSES

Bogdanova T.A.

Abstract. The paper is related to issues of ‘chief operating decision-maker’ (CODM) identification for segment reporting purposes. We describe potential amendments to the standards, presented to IASB in May 2015 as well as author’s recommendations.

Keywords: IFRS 8; operating segment; chief operating decision-maker; CODM; management perspective; disclosure of information in the financial reporting.

В современных условиях многие пользователи финансовой отчетности хотели бы взглянуть на анализируемую компанию с позиции ее руководства, т.е. заинтересованы в предоставлении управленческой отчетности, используемой для оценки финансовых результатов как компании в целом, так и ее подразделений, а также для принятия решений о финансировании данных подразделений. Именно такая информация должна раскрываться в соответствии

с МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты», выпущенном КМСФО (IASB) в ноябре 2006 г. и применяющемся для отчетности, начинающейся с 1 января 2009 г. На территории Российской Федерации МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» введен в действие Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н. Требования МСФО (IFRS) 8 практически полностью соответствуют стандарту SFAS 131 «Раскрытие информации о сегментах бизнеса и связанной информа-

Научный руководитель: **Гришкина С.Н.**, кандидат экономических наук, профессор Департамента учета, анализа и аудита.

ции», действующему на территории США с июня 1997 г. В свою очередь, нормы ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам», введенного в действие Приказом Минфина России от 08.11.2010 № 143н, максимально приближены к нормам МСФО (IFRS) 8.

В данной работе мы акцентируем свое внимание на проблемах, связанных с идентификацией лиц, принимающих операционные решения для целей составления отчетности по сегментам.

Уникальность МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» заключается в «управленческом подходе» – впервые представляемая в отчетности сегментная информация основывается на информации, используемой руководством внутри компании.

Руководство компании упоминается в самом определении операционного сегмента. Стандарт определяет операционный сегмент как компонент предприятия, который:

- задействован в деятельности, от которой оно может генерировать доходы и нести расходы (включая доходы и расходы, связанные с операциями с другими компонентами того же предприятия);
- операционные результаты которого регулярно рассматриваются *руководителем предприятия, отвечающим за операционные решения*, чтобы принять решения о ресурсах, которые должны быть распределены на сегмент, и оценить результаты его деятельности;
- в отношении которого имеется дискретная финансовая информация [1].

Встречаются различные формулировки в отношении руководства компании. Так, в ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» говорится о лицах, наделенных в организации полномочиями по принятию решений в распределении ресурсов внутри организации и оценке этих результатов (полномочные лица организации) [2].

В официальном переводе МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» приводится следующая формулировка: руководитель предприятия, отвечающий за операционные решения (руководитель, принимающий операционные решения).

Независимо от формулировки, во всех стандартах речь идет не о какой-то конкретной должности, а о функции, заключающейся в распределении ресурсов и оценке результатов

деятельности операционных сегментов предприятия.

Выполнять данную функцию может как генеральный или операционный директор, так и группа руководителей или других должностных лиц.

При этом стандартами не закреплено требование обязательного раскрытия информации о том, кто является руководителем предприятия, отвечающим за операционные решения.

Можно предположить, что такое неоднозначное толкование может вызывать вопросы и разночтения у составителей финансовой отчетности, подтверждение чему находится в некоторых работах российских исследователей [3, 4].

Так, согласно Е.А. Кондратюк, «орган, ответственный за принятие решений, – это руководители, ответственные за принятие решений в отношении операционных сегментов и обладающие достаточными для этого полномочиями, причем это не обязательно должно быть высшее руководство» [3].

В статье «Новое в бухгалтерской отчетности: информация по сегментам» говорится следующее: «В частности, в отдельный сегмент выделяется информация о части деятельности организации, результаты которой систематически анализируются менеджерами компании. Речь идет о тех лицах, которые оценивают результаты этой части деятельности и принимают решения о распределении ресурсов внутри организации. Такие лица названы в ПБУ 12/2010 полномочными лицами организации» [4].

Исходя из приведенных цитат, можно прийти к выводу, что к руководителям, принимающим операционные решения, можно отнести руководителей среднего звена, отвечающих за определенный сегмент бизнеса. Однако это не так. С позиции МСФО (IFRS) 8 речь идет о руководителе, принимающем решение в отношении компании в целом, распределяющем ресурсы между всеми сегментами бизнеса и оценивающим результаты работы всех сегментов бизнеса.

Отсутствие требования раскрытия данной информации может привести к нарушению основного принципа МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»: предприятие должно раскрывать информацию, позволяющую пользователям его финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия деятельности, которую ведет предприятие, и

экономической среды, в которой оно ведет свою деятельность. Информация о ключевом лице или органе, имеющем контроль и принимающем решения в отношении компании в целом, на наш взгляд, является необходимой для полноценного анализа деятельности компании.

Вышеупомянутые предположения нашли подтверждение и в отчете об оценке результатов внедрения ("Post-implementation Review", PIR) МСФО (IFRS) 8, опубликованном КМСФО в июле 2013 г.

После завершения данного исследования и опубликования отчета Фондом МСФО была создана рабочая группа, которая в течение 2014 г. обсуждала возможные изменения стандарта МСФО (IFRS) 8, результаты работы данной группы были представлены для рассмотрения на заседании КМСФО в мае 2015 г.

Рабочей группой были выделены ключевые направления, в отношении которых необходимо рассмотреть возможность внесения поправок к требованиям стандарта:

1. Идентификация руководителя предприятия, отвечающего за операционные решения.
2. Агрегирование операционных сегментов при определении отчетных сегментов.
3. Сохранение возможности определения тренда после реорганизации компании.
4. Распределение корректирующих значений по индивидуальным отчетным сегментам.
5. Совершенствования в отношении понятности корректировок.
6. Увеличение количества отчетных показателей.

Как мы видим, проблема идентификации руководителя предприятия возглавляет список направлений, требующих внесения поправок и более детальных разъяснений.

В исследовании говорится, что многие составители финансовой отчетности заявили о трудностях при определении руководителя, принимающего операционные решения. У некоторых респондентов возникли сомнения по поводу уровня, который данная позиция занимает в организационной структуре компании, а также ее роли — является ли она стратегической или операционной. Пункт 7 МСФО (IFRS) 8 (далее — Стандарта) говорит о распределении ресурсов, а под распределением ресурсов многие подразумевают стратегическую функцию.

Зачастую решение о том, является ли роль руководителя, принимающего операционные решения операционной или стратегической, зависит от требований местного законодательства. Так, в некоторых странах, внедривших МСФО, существуют требования к корпоративному управлению, в результате которых руководящий комитет или Совет директоров должен быть определен как руководство предприятия. С другой стороны, например в США, руководителем предприятия обычно является главный исполнительный директор (Chief Executive Officer, CEO) или президент компании.

В то же время необходимо помнить, что п. 7 Стандарта описывает данную роль как функцию не обязательно руководителя, занимающего определенную должность.

В исследовании отмечается, что индивидуальный руководитель, принимающий операционные решения и доверие к отчетности, рассмотренной и одобренной данным лицом, по большей части, является устаревшей концепцией, поскольку в соответствии с современными требованиями, предъявляемыми к корпоративному управлению, решения должны приниматься коллективно.

Несмотря на различные мнения, были определены ключевые проблемы, связанные с идентификацией руководителя, принимающего операционные решения, и, следовательно, выделением отчетных сегментов в соответствии с управленческим подходом:

- многие компании под полномочными лицами понимают Совет директоров, хотя он состоит также из неисполнительных директоров, которые активно вовлечены в процесс принятия решений;
- некоторые регуляторы считают, что идентификация операционных сегментов в соответствии с МСФО (IFRS) 8 может быть затруднительной, поскольку управленческий подход базируется на профессиональном суждении. На момент исследования многие регуляторы отмечали, что у них возникают вопросы к компаниям, представляющим различные типы отчетов, подготовленных с использованием различных управленческих подходов. В этом отношении КМСФО отмечает, что на момент выпуска МСФО (IFRS) 8 ожидалось, что использование управленческого подхода позволит гармонизировать

всю отчетность, независимо от того, была ли подготовлена финансовая отчетность, презентация для аналитиков или для рассмотрения руководства. В процессе проведения исследования также было отмечено, что инвесторы склонны больше доверять отчетной информации, когда все отчеты подготовлены в соответствии с единым управленческим подходом;

- некоторые инвесторы и регуляторы отмечают, что раскрытие лиц, принимающих операционные решения, обеспечит представление полезной информации о том, как происходит процесс принятия решений и управления компанией.

По результатам исследования некоторыми респондентами было предложено изменить параграф 7 Стандарта, включив в него дополнительные разъяснения в отношении того, что в зависимости от требований локального законодательства или характеристик отдельной компании, руководителем, принимающим операционные решения, может быть как индивидуальное лицо, так и исполнительный комитет.

Также предлагается добавить разъяснение в отношении неисполнительных директоров, которые должны быть исключены из управленческой функции в целях составления сегментной отчетности.

Эти поправки призваны закрепить тот факт, что управленческий подход основан на иерархии принятия решений в компании. Дополнительные разъяснения способствуют последовательному применению требований Стандарта посредством объяснений, почему компании идентифицируют различные типы руководителей, принимающих операционные решения, — некоторые различия возникают вследствие требований местного законодательства, другие отражают индивидуальные особенности компаний.

Другие респонденты предложили исключить слово «операционные» из определения руководящего органа, таким образом усилив значение стратегического аспекта управляющей роли, либо заменить «руководителя, принимающего операционные решения» определением, отражающим требования широкого круга юрисдикций, внедривших МСФО. Такими определениями могут быть в соответствии с концептуальными основами «исполнительный комитет» или «правление».

Рабочая группа считает, что исключение слова «операционные» из определения руководящего органа или введение другого определения может быть рассмотрено как существенное изменение основ сегментации. Многие участники последующего рассмотрения результатов исследования выразили сомнение в том, не приведут ли такого рода изменения к непредвиденным последствиям.

Было также предложено добавить дополнительное разъяснение о том, что на момент выпуска Стандарта КМСФО ожидалось, что комментарии руководства и прочая отчетная информация будут базироваться на управленческой информации, которая соответствует сегментной информации, раскрываемой в финансовой отчетности. Это предложение было поддержано регуляторами и аудиторами, которые считают, что это окажет положительный эффект на применимость стандарта.

Некоторые участники исследования предложили добавить требование раскрытия руководителя, принимающего операционные решения. Инвесторы полагают, что такое раскрытие будет полезным для понимания того, как принимаются решения и как происходит управление компанией.

Как уже отмечалось выше, существует подход в отношении того, кто может выступать в качестве руководителя, принимающего операционные решения:

- 1) индивидуальное лицо, к примеру главный исполнительный директор (Chief Executive Officer, CEO) или президент компании;
- 2) исполнительный комитет.

Эти подходы зависят от требований местного законодательства и от специфических особенностей компании. В США в основном используется первый подход.

КМСФО провел предварительные консультации с Советом по стандартам финансового учета (FASB) относительно влияния возможных изменений в стандарт МСФО (IFRS) 8 на сопоставимость двух стандартов. С их точки зрения, дополнительные разъяснения в отношении того, что руководителем, принимающим операционные решения, может быть как индивидуальное лицо, так и исполнительный комитет за исключением неисполнительных директоров, не приведет к уменьшению сопоставимости МСФО (IFRS) 8 и SFAS 131.

Совет по стандартам финансового учета (FASB) также согласился с позицией КМСФО в отношении того, что исключение слова «операционные» из определения руководящего органа или изменение определения может:

- привести к изменению подхода к выделению операционных сегментов;
- иметь непредвиденные последствия;
- привести к различиям в применении стандартов МСФО (IFRS) 8 и SFAS 131.

Рабочая группа Фонда МСФО на заседании КМСФО в мае 2015 г. рекомендовала включить дополнительные разъяснения в текст Стандарта, объясняющие что:

а) руководящим органом может быть исполнительный комитет или индивидуальное лицо в зависимости от ситуации и особенностей компании, включая влияние требований местного законодательства;

б) руководящая функция заключается в принятии решений, следовательно, она не относится к неисполнительным лицам. Соответственно, идентифицированный руководящий орган не должен включать неисполнительных членов Совета директоров;

в) КМСФО предполагал, что внедрение управленческого подхода приведет к тому, что другие формы отчетности, такие как презентации для аналитиков и комментарии руководства, будут соответствовать сегментной информации, раскрываемой в финансовой отчетности.

Рабочая группа также рекомендовала расширить требования Стандарта к раскрытию информации о руководящем органе, дополнительно включив информацию о том, является ли им индивидуальное лицо или исполнительный комитет.

С нашей точки зрения, необходимо не только раскрывать сущность руководящего органа (индивидуальное лицо или исполнительный

комитет), но и имя/имена руководителей. Это способствует лучшей оценке перспектив развития компании, так как, как правило, все ключевые фигуры того или иного рынка хорошо известны всем основным игрокам и аналитикам. Упоминание конкретного лица, принимающего решения в компании, может увеличить точность прогнозов в отношении его дальнейших действий и развития компании.

Возвращаясь к предложению о том, чтобы убрать слово «операционные» из определения руководящего органа, с одной стороны, автор соглашается с тем, что это может привести к изменению подхода к идентификации операционных сегментов, с другой стороны, хотелось бы обратиться к иерархии управленческих решений:

- стратегические (долгосрочные) решения в отношении компании в целом;
- тактические (среднесрочные) решения;
- операционные (краткосрочные) решения в отношении повседневных задач.

Принимая во внимание данную иерархию, мы склонны согласиться с теми участниками исследования, кто выражал сомнения по поводу того, является ли данная функция операционной или стратегической, так как операционные решения могут приниматься руководителями среднего звена в отношении какого-либо подразделения компании.

Поскольку Стандартом предусмотрены решения в рамках компании в целом, рекомендуем пересмотреть определение руководящего органа и сформулировать его следующим образом: руководство, принимающее операционные решения в отношении компании в целом.

Такое определение, на наш взгляд, позволит исключить из состава руководящего органа компании руководителей среднего звена, принимающих решения только в отношении определенного подразделения компании.

Литература

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8 «Операционные сегменты» [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=134057>.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010), утвержденное Приказом Минфина РФ от 08.11.2010 № 143н [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107913.
3. Кондратюк Е.А. МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» // МСФО и МСА в кредитной организации. 2010. № 2.
4. Горепякина Н.В. Новое в бухгалтерской отчетности: информация по сегментам // Московский бухгалтер. 2011. № 2, 3.