



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Standardul IFRS® 8 Segmente operationale



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

Standardul IFRS 8 Segmente operaționale

Domeniul de aplicare și definiții cheie

Pentru a asigura o creștere de succes a afacerii și pentru a gestiona diverse riscuri de afaceri, entitățile nu se vor opri la o singură activitate. Adesea, întreprinderile se angajează în mai multe activități care pot fi de natură similară sau diferită. Întreprinderile se extind adesea în diferite regiuni și sunt în mod constant în căutarea de noi piețe. Prin urmare, este necesar ca utilizatorii situațiilor financiare să prezinte informații despre diferitele segmente operaționale din cadrul unei entități. Prin obținerea acestor informații, utilizatorii situațiilor financiare pot evalua diversitatea activităților de afaceri, pot analiza mediul economic, natura activităților și impactul financiar al acestora.

Standardul IFRS® 8 Segmente operaționale se aplică atât situațiilor financiare individuale ale unei entități, cât și situațiilor financiare consolidate ale unui grup de entități, cu condiția să fie îndeplinite următoarele criterii: - instrumentele de datorie sau de capitaluri proprii sunt tranzacționate pe piața publică sau situațiile financiare ale acesteia sunt prezentate Comisiei pentru valori mobiliare sau unui alt organism de reglementare în scopul emiterii oricărei clase de instrumente pe piața de capital.

În cazul în care o entitate nu este obligată să prezinte informații pe segmente în conformitate cu IFRS 8, dar alege să prezinte astfel de informații, iar segmentele operaționale prezentate nu îndeplinesc cerințele IFRS 8, aceste prezentări nu sunt considerate informații pe segmente.

În cazul în care o entitate-mamă aplică IFRS 8, informațiile pe segmente trebuie să fie prezentate numai în situațiile financiare consolidate.

Definiții cheie (IFRS 8.Anexa A):

Segment operațional - o activitate a unei entități care generează venituri și suportă cheltuieli, rezultatele acestei activități sunt analizate în mod regulat; pe baza acestor informații se iau decizii de gestionare a resurselor și sunt disponibile informații financiare separate despre aceste activități.

Principalul factor de decizie operațională - este un angajat a cărui funcție este de a lua decizii legate de segmentul operațional cu privire la activitățile comerciale și la alocarea resurselor și de a efectua evaluarea segmentului operațional.

Aspecte fundamentale: Recunoaștere

Un segment operațional este definit ca o entitate care generează venituri și suportă cheltuieli și pentru care sunt disponibile informații financiare separate. Cu toate acestea, trebuie remarcat faptul că, în unele cazuri, segmentul operațional nu generează venituri, de exemplu, activități comerciale noi care vor genera venituri în viitor.

Un segment operațional poate fi definit ca o parte a unei entități. Cu toate acestea, în unele cazuri, o parte separată a unei entități nu este întotdeauna considerată ca fiind un segment operațional. De exemplu, o unitate a unei entități care nu generează venituri sau care primește foarte rar venituri nu ar fi considerată ca fiind un segment operațional.

În cadrul entităților, funcțiile de factor principal de decizie operațională sunt adesea îndeplinite de managerul entității, de directorul operațional sau de un grup de directori executivi, precum și de alte persoane. În majoritatea entităților, segmentele operaționale au trei dintre caracteristicile menționate mai sus (activitatea care generează venituri; activitatea este revizuită în mod regulat; sunt disponibile informații financiare separate), dar o astfel de entitate poate raporta și prezenta

activitatea sa în moduri diferite. Acest lucru depinde de faptul dacă principalul factor de decizie operațională utilizează mai mult de un set de informații pe segmente. Diferiți factori pot determina modul în care este format segmentul operațional și modul în care este atribuit managerul responsabil. De obicei, un segment operațional are un manager de segment care raportează direct și comunică cu principalul factor de decizie operațională.

Managerul segmentului pregătește planuri sau previziuni ale segmentului, rezultatele sale financiare și le discută cu principalul factor de decizie operațional. Trebuie remarcat faptul că principalul factor de decizie operațională poate fi, de asemenea, conducătorul segmentului operațional, iar conducătorul segmentului operațional poate fi managerul mai multor segmente. În diferite entități, managerii de exploatare pot fi responsabili pentru diferite componente. În unele entități, managerii sunt responsabili pentru diferite produse sau servicii; în altele, managerii sunt responsabili pentru zone geografice. Principalul factor de decizie operațională trebuie apoi să examineze performanța ambelor seturi de componente (produs/serviciu sau zonă geografică) în mod regulat pentru a determina dacă sunt disponibile informații financiare pentru ambele componente. Pe baza acestor informații, se formează segmentele operaționale ale entităților. Tabelul 1 oferă exemple de segmente operaționale.

Tabelul 1. Exemple de segmente operaționale

Tipul unui segment operațional	Exemple
Zone geografice	Entitatea Z și-a identificat segmentele operaționale pe baza naturii și localizării clienților săi - Europa, Asia și America.
Diviziuni de afaceri	Entitatea X are trei divizii; prima divizie vinde echipamente persoanelor fizice, a doua divizie persoanelor juridice, iar a treia divizie instituțiilor publice. Entitatea X a determinat segmentele operaționale în funcție de aceste divizii.
Servicii	Entitatea Y oferă servicii de închiriere de servere, consultanță online și servicii de reparare a echipamentelor IT. Aceste trei servicii sunt identificate ca segmente operaționale.
Produse	Entitatea D produce produse lactate proaspete (lapte, smântână și iaurt), brânză și alte produse lactate. Aceste trei grupe de produse sunt considerate ca fiind segmente operaționale ale entității.

Aspecte fundamentale: Evaluare

Entitățile trebuie să prezinte utilizatorilor situațiilor financiare informații despre segmentele operaționale, cu condiția ca respectivele segmente operaționale să îndeplinească criteriile stabilite în IFRS 8. Fiecare segment operațional este evaluat în conformitate cu criteriile stabilite, dar, în unele cazuri, mai multe segmente operaționale pot fi agregate într-un singur segment operațional. Mai multe segmente operaționale pot fi agregate într-un singur segment operațional, cu condiția ca caracteristicile lor economice să fie similare, natura produselor/serviciilor sau a proceselor de producție să fie similare, metodele de distribuție să fie similare și să se aplice același cadru de reglementare.

Trebuie furnizate informații utilizatorilor situațiilor financiare despre segmentele operaționale care îndeplinesc anumite criterii - veniturile, profitul (pierderea) și activele segmentului operațional depășesc pragurile stabilite. Aceste praguri sunt prezentate în figura 1.

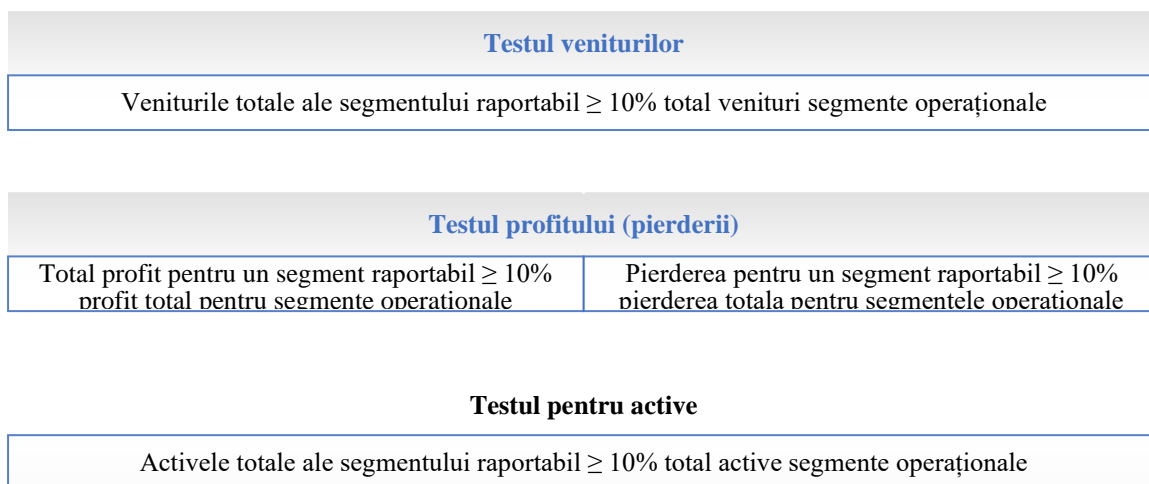


Figura 1. Pragurile cantitative ale segmentelor operaționale

După cum se arată în figura 1, se efectuează mai întâi testul veniturilor segmentului operațional; dacă veniturile segmentului operațional depășesc 10% din veniturile totale, atunci se consideră că segmentul este selectat. În cazul în care segmentul operațional nu atinge pragul testului veniturilor, se efectuează testul profitului (pierderii). Trebuie remarcat aici faptul că segmentele operaționale profitabile și cele neprofitabile sunt evaluate separat. În cazul în care segmentul operațional nu îndeplinește pragul cantitativ al testului profitului (pierderii), atunci se efectuează testul activelor. Situațiile financiare prezintă segmentele operaționale selectate în conformitate cu pragurile cantitative stabilite. Un exemplu este prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2. Exemple de selectare a unui segment operațional

Etapile de selectare a segmentelor operaționale	Exemple																				
Identificarea segmentelor operaționale	<p>Entitatea D are trei segmente operaționale: produse lactate proaspete; produse de brânză; alte produse lactate. Aceste date au fost obținute pe parcursul unei anumite perioade de timp:</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; margin-left: 20px;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Segmente operaționale</th> <th style="text-align: right;">Venituri, u.m.</th> <th style="text-align: right;">Profit (pierdere), u.m.</th> <th style="text-align: right;">Active, u.m.</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Produse lactate proaspete</td> <td style="text-align: right;">86.000</td> <td style="text-align: right;">40.000</td> <td style="text-align: right;">27.000</td> </tr> <tr> <td>Produse din brânză</td> <td style="text-align: right;">8.000</td> <td style="text-align: right;">4.000</td> <td style="text-align: right;">10.000</td> </tr> <tr> <td>Alte produse lactate</td> <td style="text-align: right;">6.000</td> <td style="text-align: right;">(2.000)</td> <td style="text-align: right;">3.000</td> </tr> <tr> <td>Total:</td> <td style="text-align: right;">100.000</td> <td style="text-align: right;">44.000 și (2.000)</td> <td style="text-align: right;">40.000</td> </tr> </tbody> </table>	Segmente operaționale	Venituri, u.m.	Profit (pierdere), u.m.	Active, u.m.	Produse lactate proaspete	86.000	40.000	27.000	Produse din brânză	8.000	4.000	10.000	Alte produse lactate	6.000	(2.000)	3.000	Total:	100.000	44.000 și (2.000)	40.000
Segmente operaționale	Venituri, u.m.	Profit (pierdere), u.m.	Active, u.m.																		
Produse lactate proaspete	86.000	40.000	27.000																		
Produse din brânză	8.000	4.000	10.000																		
Alte produse lactate	6.000	(2.000)	3.000																		
Total:	100.000	44.000 și (2.000)	40.000																		
Testul veniturilor	<p>Veniturile totale sunt de 100.000 u.m.; prin urmare, pragul de 10% este utilizat pentru a selecta segmentele operaționale cu venituri mai mari de 10.000 u.m. (100.000 u.m. x 10%). În acest caz, doar segmentul operațional <i>Produse lactate proaspete</i> are venituri mai mari de 10.000 u.m., în timp ce celelalte două segmente (<i>Produse din brânză și Alte produse lactate</i>) nu sunt selectate, deoarece veniturile sunt mai mici de 10.000 u.m..</p>																				
Testul de profit (pierdere)	<p>Segmentele neprofitabile sunt evaluate separat de segmentele profitabile. În acest caz, se va selecta segmentul operațional <i>Alte produse lactate</i>, deoarece este singurul segment neprofitabil și va reprezenta 100% din toate pierderile. Dintre activitățile profitabile cu un profit total de 44.000 u.m., se selectează segmentul operațional <i>Produse lactate</i></p>																				

	<i>proaspete</i> (la fel ca în cazul testelor privind veniturile), iar segmentul operațional <i>Produse de brânză</i> nu îndeplinește pragul de 10%.
Testul activelor	Activele tuturor segmentelor de exploatare sunt de 40.000 u.m., iar segmentul de exploatare cu mai mult de 4.000 u.m. (40.000 u.m. x 10%) va fi selectat. Se va selecta segmentul <i>Produse de brânză</i> (10.000 u.m. > 4.000 u.m.), iar segmentul <i>Produse lactate proaspete</i> îndeplinește pragul, dar a fost deja selectat pentru testul veniturilor.
Segmente raportabile	În cazul entității D, toate segmentele operaționale au atins pragurile prin diferite teste și vor fi prezentate utilizatorilor situațiilor financiare - produse lactate proaspete; produse de brânză; alte produse lactate.

În cazul în care un segment operațional nu îndeplinește pragurile cantitative de venit, profit (pierdere) sau active, acesta nu este inclus în raportarea pe segmente. Cu toate acestea, în anumite cazuri, în cazul în care conducerea consideră că informațiile despre un segment operațional (care nu a îndeplinit pragurile cantitative) sunt utile pentru utilizatorii situațiilor financiare, o entitate poate prezenta acest segment.

După selectarea segmentelor operaționale în funcție de criteriile cantitative, veniturile segmentelor operaționale selectate trebuie să reprezinte cel puțin 75 % din totalul veniturilor (a se vedea figura 2).

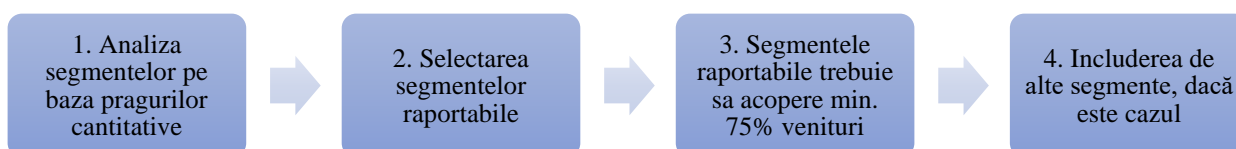


Figura 2. Etapele de selectare a segmentelor raportabile

În cazul în care veniturile din segmentele operaționale selectate reprezintă mai puțin de 75 % din veniturile totale, entitățile trebuie să selecteze suplimentar segmentele operaționale care nu îndeplinesc pragurile cantitative (a se vedea figura 3).

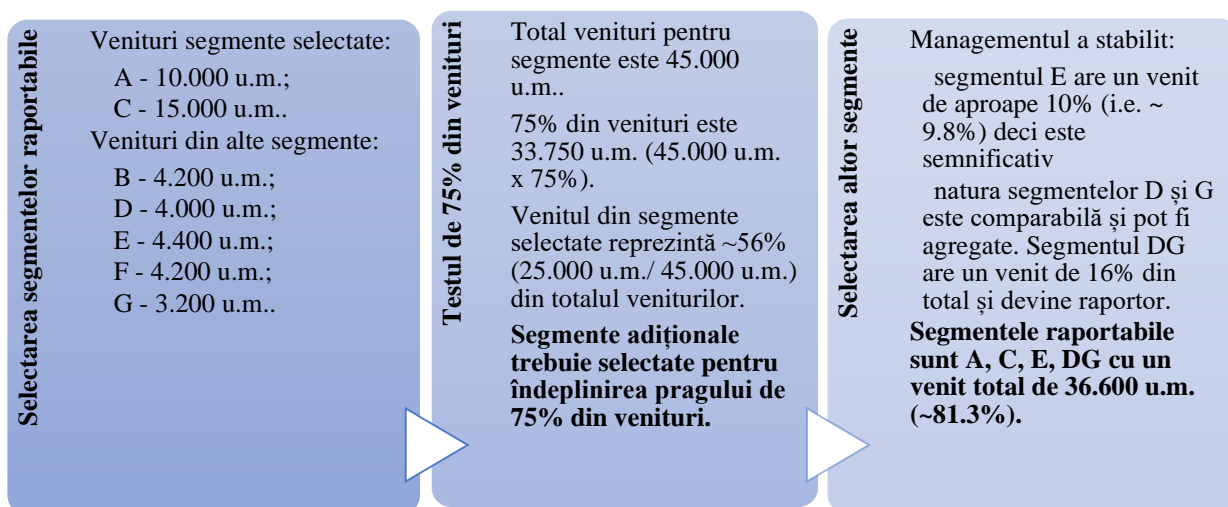


Figura 3. Exemplu de test de 75% pentru selectarea segmentului raportabil

După cum s-a discutat deja, managementul are libertatea de a determina care segmente operaționale sunt relevante pentru utilizatori sau de a combina segmente operaționale similare într-un singur segment. În unele cazuri, segmentul operațional ar putea fi fost prezentat în anul precedent și nu ar îndeplini criteriile din anul curent, dar dacă acest segment operațional este unul semnificativ, atunci este prezentat în situațiile financiare ale anului curent.

În cazul în care un segment este prezentat în anul curent și nu a fost prezentat în anul precedent, se furnizează informații comparative pentru anul precedent. Cu toate acestea, în cazul în care pregătirea unor astfel de informații comparative este costisitoare, se poate face o excepție, iar informațiile comparabile pot fi omise.

Chiar dacă nu există o limită a numărului de segmente operaționale care pot fi prezentate, se recomandă să se facă o revizuire a informațiilor pe segmente dacă numărul segmentelor operaționale depășește zece segmente.

Aspecte fundamentale: Proceduri

Principalele proceduri includ selectarea segmentelor operaționale pentru segmentele raportabile. Înainte de a pregăti informațiile din situațiile financiare privind segmentele raportabile, informațiile trebuie calculate pe baza datelor financiare. Aceste informații constau în diferite elemente contabile (venituri, cheltuieli, datorii, active etc.) referitoare la segmentul raportabil.

Tabelul de mai jos reprezintă modul în care o entitate a calculat activele și datoriile pentru fiecare segment (a se vedea tabelul 3).

Tabelul 3. Exemple de identificare a datoriilor și activelor pe segmente

Elemente	Segmente					
	A		B		C	
	20x1, u.m.	20x0, u.m.	20x1, u.m.	20x0, u.m.	20x1, u.m.	20x0, u.m.
Clădiri	180.000	150.000	450.000	430.000	340.000	300.000
Echipament	25.000	30.000	90.000	100.000	70.000	60.000
Stocuri	2.000	1.000	22.000	22.000	12.000	15.000
Sume de încasat	12.000	14.000	33.000	42.000	10.000	8.000
Datorii pe termen lung	80.000	65.000	250.000	160.000	130.000	133.000
Datorii pe termen scurt	260.000	240.000	240.000	247.000	199.000	191.000

În exemplul prezentat în tabelul 3, entitățile au luat în considerare normele contabile și alte criterii pentru a arăta valoarea activelor și a datoriilor care pot fi atribuite segmentelor individuale. Aceste informații pot fi relevante pentru utilizatorii situațiilor financiare. În consecință, entitățile ar prezenta rezultatele contului de profit și pierdere pe segmente.

Informațiile de prezentat

Informațiile pe segmente sunt prezentate utilizatorilor situațiilor financiare în conformitate cu cerințele stabilite în tabelul 4.

Tabelul 4. Cerințe privind prezentarea informațiilor

Tipul de segment de exploatare	Cerințele privind prezentarea informațiilor
Informații despre produse/servicii	<p>Entitatea trebuie să raporteze cu privire la veniturile sale pentru fiecare produs/serviciu (sau un grup de produse/servicii similare) de la clienții externi.</p> <p><i>În cazul în care costurile de elaborare a acestor informații sunt foarte ridicate, se aplică scutiri.</i></p>
Informații privind zonele geografice	<p>Entitățile trebuie să raporteze veniturile de la clienții săi externi:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Atribuit țării entităților. ● Atribuite unor țări străine. În cazul în care o țară străină individuală este semnificativă, aceste venituri trebuie prezentate separat. <p>Entitățile trebuie să raporteze activele imobilizate (fără instrumente financiare, active privind impozitul amânat, beneficii postangajare, drepturi și asigurări):</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Situat în țara entităților. ● Situate în țări străine. În cazul în care o țară străină individuală este semnificativă, aceste active trebuie prezentate separat. <p><i>În cazul în care costurile de elaborare a acestor informații sunt foarte ridicate, se aplică scutiri.</i></p>
Informații importante despre clienți	<p>Entitățile trebuie să raporteze informații privind dependența de principalii clienți. În cazul în care veniturile provenite de la un client extern reprezintă 10% sau mai mult, acest fapt trebuie prezentat:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Se furnizează valoarea totală a veniturilor provenite de la un astfel de client. ● Identificarea unui segment sau a unor segmente care prezintă veniturile acestui client.

Atunci când se prezintă informații în situațiile financiare, sumele raportate trebuie să se bazeze pe informațiile financiare. O entitate poate prezenta, de asemenea, subtotaluri pentru regiunile geografice în funcție de un grup de țări.

O entitate trebuie să prezinte informațiile generale prezentate în situația rezultatului global pentru fiecare perioadă, detaliind profitul sau pierderea segmentelor raportabile, veniturile și cheltuielile, datoriile și baza de evaluare. În plus, aceasta trebuie să prezinte alte valori semnificative ale segmentelor raportate.

Exemple

Entitatea Z furnizează petrol. În perioada anterioară, entitatea Z și-a definit segmentele operaționale ca un lanț de furnizori și consumatori. Cu toate acestea, după reorganizare, entitatea Z a operat modificări în sistemul de raportare a managementului; managerul entității privește acum segmentele operaționale prin prisma activităților geografice. Mai jos sunt prezentate informații privind segmentele operaționale:

Segmente	Europa de Est	Europa de Nord	Europa de Vest	Asia	America de Est	America de Nord	Total
Venituri, u.m.	50.000	55.000	120.000	45.000	50.000	280.000	600.000
Profit (pierdere), u.m.	-1.000	5.000	40.000	-14.000	-1.500	90.000	118.500
Active, u.m.	5.000	10.000	80.000	5.000	8.000	150.000	258.000

Se știe că segmentele raportate trebuie să îndeplinească următoarele criterii:

- Veniturile reprezintă 10% sau mai mult din veniturile tuturor segmentelor operaționale;
- Profitul sau pierderea este de 10% sau mai mare:
 - decât profitul total al tuturor activităților profitabile;
 - decât pierderea totală a tuturor activităților neprofitabile;
- Activele reprezintă 10% sau mai mult din activele totale ale segmentelor.

Pe baza acestor criterii, în tabelul de mai jos sunt efectuate testele privind venitul, profitul (pierderea) și activele pentru selectarea segmentelor.

Segmente	Testul veniturilor		Testul profitului (pierderii)				Testul activelor	
	Suma, u.m.	%	Activități profitabile		Activități neprofitabile		Suma, u.m.	%
			Suma, u.m.	%	Suma, u.m.	%		
Europa de Est	50.000	8,33			-1.000	6,06	5.000	1,94
Europa de Nord	55.000	9,17	5.000	3,70			10.000	3,88
Europa de Vest	120.000	<u>20</u>	40.000	<u>29,63</u>			80.000	<u>31,00</u>
Asia	45.000	7,50			-14.000	<u>84,85</u>	5.000	1,94
America de Est	50.000	8,33			-1.500	9,09	8.000	3,10
America de Nord	280.000	<u>46,67</u>	90.000	<u>66,67</u>			150.000	<u>58,14</u>
Total	600.000	100,00	135.000	100,00	-16.500	100,00	258.000	100,00

Din testul de venituri se poate observa că sunt selectate segmentele operaționale Europa de Vest și America de Nord. Se urmează testul profitului (pierderii). Aici, activitățile profitabile și cele neprofitabile sunt evaluate separat. Nu se atribuie niciun segment suplimentar din activitățile profitabile. Segmentul operațional *Asia* este atribuit din activitățile neprofitabile. Apoi, a fost efectuat testul activelor, caz în care nu au fost selectate segmente suplimentare. Trei segmente - Europa de Vest, America de Nord și Asia sunt selectate în urma testelor privind veniturile, profitul (pierderea) și activele. Apoi, este necesar să se verifice dacă veniturile segmentelor selectate reprezintă 75% din veniturile totale.

$$120.000 \text{ u.m. (Europa de Vest) + 45.000 u.m. (Asia) + 280.000 u.m. (America de Nord) = 445.000 u.m.}$$

$$445.000 \text{ u.m. (venituri din segmentele selectate) / 600.000 u.m. (venituri totale) x 100 = 74,17\%}$$

Examinarea segmentelor operaționale selectate a arătat că veniturile acestora reprezintă mai puțin de 75% din veniturile totale. Prin urmare, este necesar să se adauge segmente suplimentare. Două alternative posibile sunt prezentate mai jos.

Alternativa 1

Conducerea ia în considerare necesitatea de a agrega anumite regiuni pe baza asemănarilor dintre ele și de a lăsa doar trei regiuni în total - Europa, Asia și America.

Segmente	Testul veniturilor		Testul profitului (pierderii)				Testul activelor	
	Suma, u.m.	%	Activități profitabile		Activități neprofitabile		Suma, u.m.	%
			Suma, u.m.	%	Suma, u.m.	%		
Europa	225.000	37,50	44.000	33,21			95.000	36,82
Asia	45.000	7,50			-14.000	100,00	5.000	1,94
America	330.000	55,00	88.500	66,79			158.000	61,24
Total	600.000	100,00	132.500	100,00	-14.000	100,00	258.000	100,00

După cum se arată în tabelul de mai sus, prin fuziunea segmentelor, toate cele trei segmente (Europa, Asia și America) ar fi segmente raportabile.

Alternativa 2

Conducerea a început să își extindă operațiunile în Europa de Nord. Chiar dacă acest segment operațional (Europa de Nord) nu a îndeplinit criteriile cantitative, conducerea consideră că ar fi important să furnizeze informații utilizatorilor situațiilor financiare. Prin urmare, adăugarea acestui segment de exploatare (Europa de Nord) verifică dacă este îndeplinit criteriul de 75% din venituri.

$$120.000 \text{ u.m. (Europa de Vest)} + 45.000 \text{ u.m. (Asia)} + 280.000 \text{ u.m. (America de Nord)} + 55.000 \text{ u.m. (Europa de Nord)} = 500.000 \text{ u.m.}$$
$$500.000 \text{ u.m. (venituri din segmentele selectate)} / 600.000 \text{ u.m. (venituri totale)} \times 100 = 83,33\%$$

Segmentele operaționale raportabile vor fi prezentate în situațiile financiare - Europa de Nord, Europa de Vest, Asia și America de Nord.

Concluzie

Pe scurt, trebuie respectate criteriile cantitative pentru selectarea segmentelor operaționale. În cazul în care criteriul de 75% din venituri nu este îndeplinit, conducerea trebuie să decidă pe baza căror criterii suplimentare va selecta segmentele suplimentare. În cele din urmă, după selectarea segmentelor raportabile, toate informațiile financiare legate de segmente trebuie să fie furnizate utilizatorului situațiilor financiare.