



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®

Международен МСФО® 8 Оперативни сегменти



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

Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 8 Оперативни сегменти

Обхват и определения

За да осигурят успешен растеж на бизнеса и да управляват различни бизнес рискове, предприятията не се ограничават само в една дейност. Често предприятията участват в няколко дейности, които могат да бъдат от подобен или различен характер. Бизнесът често се разширява в различни региони и непрекъснато търси нови пазари. Следователно, за потребителите на финансови отчети е нужно те да разкриват информация за различни оперативни сегменти в рамките на предприятието. Получавайки тази информация, потребителите на финансови отчети могат да оценят разнообразието от бизнес дейности, да анализират икономическата среда, естеството на дейностите и тяхното финансово въздействие.

МСФО 8 Оперативни сегменти се прилага както за отделните или индивидуални финансови отчети на предприятие, така и за консолидираните финансови отчети на група предприятия, при условие че са изпълнени следните критерии: дълговите или капиталовите им инструменти се търгуват на публичния пазар или техните финансови отчети се подават пред комисия по ценни книжа или друг регулаторен орган с цел издаване на който и да е клас инструменти на публичния пазар.

Ако предприятие, за което не се изисква да прилага МСФО 8, избере да оповести информация за сегменти, която не е в съответствие с МСФО 8, то не описва информацията като сегментна информация.

Ако предприятие майка прилага МСФО 8, сегментната информация се изисква само в консолидираните финансови отчети.

Определения (МСФО 8. Допълнение А):

Оперативен сегмент – компонент на предприятието, който предприема бизнес дейности, от които може да получава приходи и понася разходи; чиито оперативни резултати редовно се преглеждат от ръководителя на предприятието, вземащ главните оперативни решения, при вземането на решения относно ресурсите, които да бъдат разпределени към сегмента, и оценяване на резултатите от неговата дейност; и за който е налице отделна финансова информация.

Ръководител, вземащ главните оперативни решения – функция, която разпределя ресурсите към и да оценява резултатите от дейността на оперативните сегменти на предприятието.

Основни въпроси: Признаване

Терминът „оперативен сегмент“ е дефиниран като компонент на предприятието, които може да получава приходи и понася разходи и за който е налице отделна финансова информация. Трябва обаче да отбележим, че оперативният сегмент в някои случаи може и да не генерира приходи - например нова бизнес дейност, която се очаква да генерира приходи в бъдеще.

Не всяка част от предприятието непременно е оперативен сегмент или част от оперативен сегмент. Например някои функционални отдели може да не печелят приходи или може да печелят приходи, които са случайни за дейностите на предприятието, и не биха били оперативни сегменти.

Често ръководителят на предприятието, вземащ главните оперативни решения, е неговият главен изпълнителен директор или главен оперативен директор, обаче също така може да е примерно група от изпълнителни директори или други служители. За много предприятия гореописаните три характеристики на оперативните сегменти (получаване на приходи, редовни прегледи на резултатите и отделна финансова информация) ясно идентифицират техните оперативни сегменти. Предприятието обаче може да произвежда отчети, в които неговите бизнес дейности са представени по най-различни начини в зависимост от това дали ръководителят, вземащ главните оперативни решения, използва повече от един комплект сегментна информация. Други фактори може да определят как се формира оперативният сегмент и как се определя отговорният ръководител. Обикновено оперативният сегмент има ръководител на сегмента, който е пряко отговорен пред и поддържа редовна връзка с ръководителя, вземащ главните оперативни решения.

Ръководителят на оперативен сегмент изготвя планове или прогнози за сегмента, отчита неговите финансови резултати и ги обсъжда с ръководителя, вземащ главните оперативни решения. Трябва да се отбележи, че ръководителят, вземащ главните оперативни решения, може да бъде и ръководителят на оперативния сегмент, а ръководителят на оперативния сегмент може да бъде ръководител на няколко сегмента. В различни предприятия оперативните мениджъри могат да отговарят за различни компоненти. В някои предприятия мениджърите са отговорни за различни продукти или услуги; в други, мениджърите са отговорни за географските области. Ръководителят, вземащ главните оперативни решения, следва да бъде информиран редовно за оперативните резултати и на двете съвкупности от компоненти и да разполага с финансова информация и за двете съвкупности. В тази ситуация предприятието определя коя съвкупност от компоненти съставлява оперативните сегменти чрез съблюдаване на основния принцип. Таблица 1 представя примери за оперативни сегменти.

Таблица 1. Примери за оперативни сегменти

Тип оперативен сегмент	Примери
Географски области	Предприятие Z определя своите оперативни сегменти въз основа на естеството и местоположението на своите клиенти – Европа, Азия и Америка.
Фирмени отдели	Предприятие X има три отдела; първият отдел продава оборудване на физически лица, вторият - на юридически лица, а третият - на публични институции. Предприятие X е определило оперативните си сегменти в съответствие с тези отдели.
Услуги	Предприятие Y предоставя услуги за отдаване под наем на сървъри, онлайн консултации и ремонт на ИТ оборудване. Тези три типа услуги са идентифицирани като оперативни сегменти.
Продукти	Предприятие Г произвежда пресни млечни продукти (мляко, квасена сметана и кисело мляко), сирене и други млечни продукти. Тези три групи продукти се считат за оперативни сегменти на предприятието.

Основни въпроси: Оценяване

Предприятието оповестява информация за своите оперативни сегменти, за да позволи на ползвателите на неговите финансови отчети да оценят дали тези оперативни сегменти отговарят на критериите на МСФО 8. Всеки оперативен сегмент се оценява в съответствие с установените критерии, но в някои случаи няколко оперативни сегмента могат да бъдат комбинирани в един

оперативен сегмент. Два или повече оперативни сегмента могат да бъдат обединени в един оперативен сегмент, ако имат сходни икономически характеристики и са сходни във всяко от следните отношения при условие че техните икономически характеристики са сходни, че естеството на продуктите/услугите или производствените процеси са сходни, че методите на дистрибуция също са сходни и че имат една и съща регулаторна среда.

За да могат ползвателите на финансови отчети да определят оперативните сегменти, предприятието трябва да отчита отделно информацията за всеки оперативен сегмент по отношение на количествени прагове на неговите приходи, абсолютната сума на неговата отчетена печалба или загуба и неговите активи. Тези количествени прагове са представени на Фигура 1.

Приходи	
Отчетените приходи на сегмента $\geq 10\%$ от комбинираните приходи на всички оперативни сегменти	

Печалба (загуба)	
Печалбата на сегмента $\geq 10\%$ печалбата от всички оперативни сегменти, които не са отчели загуба	Загубата на сегмента $\geq 10\%$ загубата от всички оперативни сегменти, които не са отчели печалба

Активи
Активите на сегмента $\geq 10\%$ комбинираните активи на всички оперативни сегменти

Фигура 1. Количествени прагове за определяне на оперативни сегменти

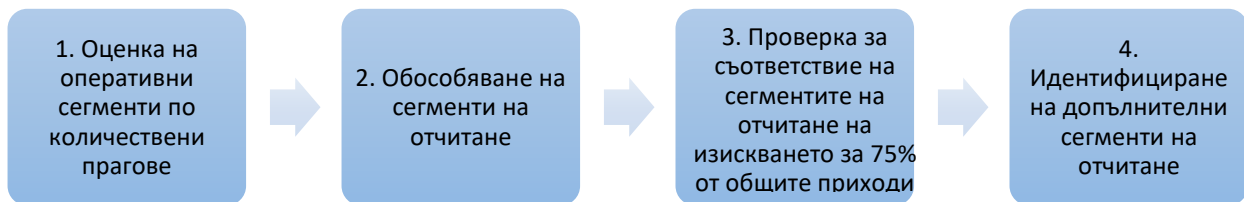
Както се вижда от Фигура 1, оперативен сегмент се обособява преди всичко ако неговите приходи надхвърлят 10 процента от общите приходи. Ако оперативният сегмент не отговаря на това изискване, той се проверява по критерия за изискуема печалба (загуба). Тук трябва да се отбележи, че печелившите и нерентабилните оперативни сегменти се оценяват отделно. Ако оперативният сегмент не отговаря на количествения праг за печалба (загуба), тогава се извършва проверка за обема на активите му. Във финансовите си отчети предприятието отчита и оповестява отделно информацията за оперативните сегменти, които отговарят на установените количествени прагове. Примери са дадени в Таблица 2.

Таблица 2. Примери за обособяване на оперативен сегмент като сегмент за отчитане

Стъпки за определяне на оперативни сегменти	Примери																				
Идентификация на оперативен сегмент	<p>Предприятие Г има три оперативни сегмента: за пресни млечни продукти, за сирене и за други млечни продукти. За отчетния период е налична следната информация:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Оперативен сегмент</th> <th>Приход, ВЕ</th> <th>Печалба (загуба), ВЕ</th> <th>Активи, ВЕ</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Пресни млечни продукти</td> <td>86 000</td> <td>40 000</td> <td>27 000</td> </tr> <tr> <td>Сирене</td> <td>8 000</td> <td>4 000</td> <td>10 000</td> </tr> <tr> <td>Други млечни продукти</td> <td>6 000</td> <td>(2 000)</td> <td>3 000</td> </tr> <tr> <td>Общо:</td> <td>100 000</td> <td>44 000 и (2 000)</td> <td>40 000</td> </tr> </tbody> </table>	Оперативен сегмент	Приход, ВЕ	Печалба (загуба), ВЕ	Активи, ВЕ	Пресни млечни продукти	86 000	40 000	27 000	Сирене	8 000	4 000	10 000	Други млечни продукти	6 000	(2 000)	3 000	Общо:	100 000	44 000 и (2 000)	40 000
Оперативен сегмент	Приход, ВЕ	Печалба (загуба), ВЕ	Активи, ВЕ																		
Пресни млечни продукти	86 000	40 000	27 000																		
Сирене	8 000	4 000	10 000																		
Други млечни продукти	6 000	(2 000)	3 000																		
Общо:	100 000	44 000 и (2 000)	40 000																		
Проверка за приход	Общият приход на предприятието е 100 000 ВЕ; следователно, за определяне на оперативни сегменти на отчитане се счита количествен праг от 10%, т.е. 10 000 ВЕ (100 000 ВЕ x 10%). В този случай само оперативният сегмент <i>Пресни млечни продукти</i> има печалба над 10 000 ВЕ, докато другите два сегмента (<i>Сирене</i> и <i>Други млечни продукти</i>) няма да бъдат обособени, тъй като приходите им са под 10 000 ВЕ.																				
Проверка за печалба/загуба	Нерентабилните сегменти се оценяват отделно от печелившите сегменти. В този случай ще бъде обособен оперативен сегмент <i>Други млечни продукти</i> , тъй като той е единственият нерентабилен сегмент формиращ 100% от всички загуби. От печелившите дейности с обща печалба от 44 000 ВЕ ще се обособи оперативен сегмент <i>Пресни млечни продукти</i> (който отговаря и на проверката за приход), а оперативен сегмент <i>Сирене</i> не достига прага от 10%.																				
Проверка за активи	Активите на всички оперативни сегменти са 40 000 ВЕ, т.е. ще бъде обособен всеки оперативен сегмент с активи над 4 000 ВЕ (40 000 ВЕ x 10%). Сегмент <i>Сирене</i> ще бъде обособен (10 000 ВЕ > 4 000 ВЕ), а сегмент <i>Пресни млечни продукти</i> отговаря на прага, но вече е обособен при проверката за приходите.																				
Сегменти за отчитане	В случая с Предприятие Г и трите оперативни сегменти отговарят на праговете при различни проверки и ще бъдат отчитане и оповестяване във финансовите отчети отделно като „пресни млечни продукти“; „сирене“ и „други млечни продукти“.																				

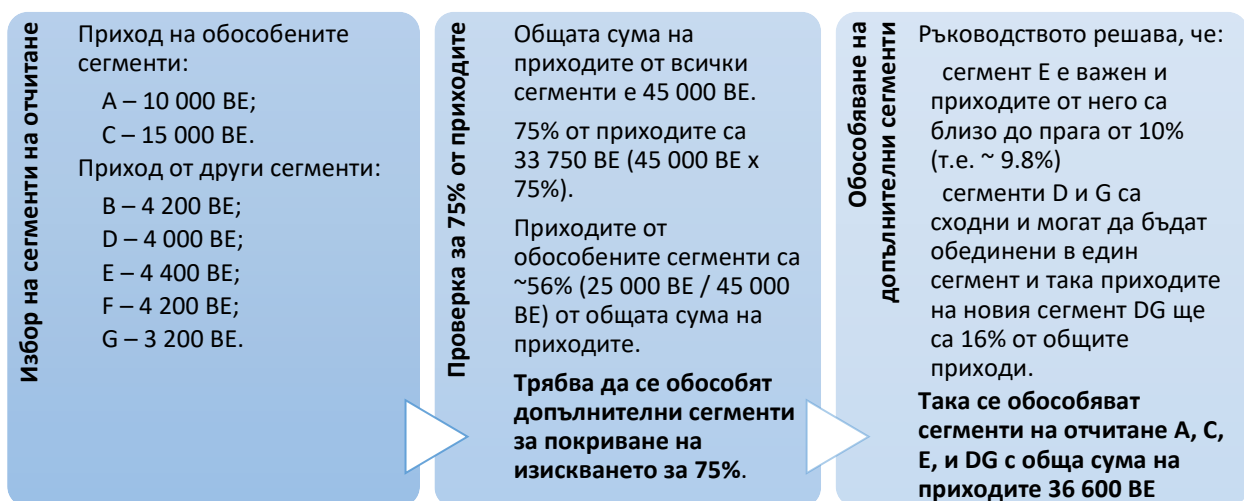
Оперативните сегменти, които не отговарят на никой от количествените прагове, могат да бъдат считани за сегменти на отчитане, и оповестявани отделно, ако ръководството смята, че информацията за сегмента би била полезна за ползвателите на финансовите отчети.

Ако общата сума на външните приходи, отчетени от оперативни сегменти, представляват по-малко от 75 % от приходите на предприятието, допълнителни оперативни сегменти се идентифицират като сегменти на отчитане, докато най-малко 75 % от приходите на предприятието бъдат включени в сегменти на отчитане (вж. Фиг. 2).



Фигура 2. Етапи на обособяване на сегменти на отчитане

Ако сумата приходите на оперативните сегменти на отчитане е по-малка от 75 % от общата сума на приходите, предприятието трябва да обособи допълнителни оперативни сегменти като сегменти на отчитане до покриване на това изискуемите количествени прагове (вж. Фиг. 3).



Фигура 3. Пример за проверка за 75% приходи от сегменти на отчитане

Както вече беше обсъдено, ръководството има право да определя кои оперативни сегменти са подходящи за потребителите, както и да комбинира сходни оперативни сегменти в един сегмент. В някои случаи, когато оперативен сегмент, идентифициран като сегмент на отчитане в непосредствено предхождащия период и не отговаря на критериите за текущия период, но продължава да от значение, той се може да се отчита отделно във финансовите отчети за текущия отчетен период.

Ако ръководството прецени, че оперативен сегмент, идентифициран като сегмент на отчитане в непосредствено предхождащия период, продължава да е от значение, информацията за този сегмент продължава да се отчита отделно в текущия период, дори ако вече не отговаря на критериите за отчитане, освен когато необходимата информация не е налице и разходите да се разработи биха били прекомерно големи.

Въпреки че не е определена никаква прецизна граница, когато броят на сегментите, които подлежат на отчитане, надхвърли 10, предприятието следва да обмисли дали не е достигната практическата граница.

Основни въпроси: Процедури

Основните процедури включват обособяването на оперативни сегменти като сегменти на отчитане. Предприятието отчита оценка на счетоводните позиции (печалба, разходи, пасиви, активи и т.н.) за всеки сегмент на отчитане.

В таблицата по-долу е даден пример как дадено предприятие изчислява активите и пасивите за всеки сегмент на отчитане (вж. Таблица 3).

Таблица 3. Пример за определяне на активи и пасиви по сегменти

Позиции	Сегменти					
	А		В		С	
	20x1 г., ВЕ	20x0 г., ВЕ	20x1 г., ВЕ	20x0 г., ВЕ	20x1 г., ВЕ	20x0 г., ВЕ
Сгради	180 000	150 000	450 000	430 000	340 000	300 000
Оборудване	25 000	30 000	90 000	100 000	70 000	60 000
Материални запаси	2 000	1 000	22 000	22 000	12 000	15 000
Вземания	12 000	14 000	33 000	42 000	10 000	8 000
Нетекущи пасиви	80 000	65 000	250 000	160 000	130 000	133 000
Текущи пасиви	260 000	240 000	240 000	247 000	199 000	191 000

В примера, представен в Таблица 3, предприятието е взело под внимание счетоводните правила и други критерии, за да изчисли сумата на активите и пасивите на отделните сегменти. Тази информация може да е от значение за потребителите на финансовите отчети. Съответно, предприятието ще отчете оценката на печалбата или загубата за всеки сегмент поотделно.

Оповестяване

На ползвателите на финансови отчети се предоставя информация по сегменти на отчитане съгласно изискванията, обобщени в Таблица 4.

Таблица 4. Изисквания за оповестяване

Вид оперативен сегмент	Изисквания за оповестяване
Информация относно продукти и услуги	<p>Предприятието отчита приходите от външни клиенти за всеки продукт и услуга (или всяка група от сходни продукти и услуги).</p> <p><i>Изключение се прави, когато разходите за разработването на необходимата информация биха били прекомерни</i></p>
Информация относно географски области	<p>Предприятието отчита приходите от външни клиенти:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● причислени към страната на седалището на предприятието. ● причислени към всички чужди страни като обща сума. Ако приходите от една отделна чужда страна, са съществени, тези приходи се оповестяват отделно. <p>Предприятието отчита нетекущите активи (различни от финансови инструменти, активи по отсрочени данъци, активи по приходи след напускане и права, произтичащи от застрахователни договори):</p> <ul style="list-style-type: none"> ● причислени към страната на седалището на предприятието. ● причислени към всички чужди страни като обща сума. Ако приходите от една отделна чужда страна, са съществени, тези приходи се оповестяват отделно. <p><i>Изключение се прави, когато разходите за разработването на необходимата информация биха били прекомерни.</i></p>
Информация относно важни клиенти	<p>Предприятието предоставя информация относно степента, до която разчита на своите важни клиенти. Ако приходите от сделки с един отделен външен клиент възлизат на 10 % или повече от приходите на предприятието, то оповестява този факт, както и:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● общата сума на приходите от всеки такъв клиент и ● идентичността на сегмента или сегментите, отчитащи приходите.

Отчетените суми се основават на финансовата информация, използвана за изработването на финансовите отчети на предприятието. Предприятието може допълнително да предостави междинни сборове на географска информация за групи страни.

За всеки период, за който се представя отчет за всеобхватния доход, предприятието оповестява обща информация и информация относно отчетената печалба или загуба на сегмента, включително определени приходи и разходи, включени в отчетената печалба или загуба на сегмента, активите на сегмента, пасивите на сегмента и базата за оценяване. Освен това, то оповестява други значими суми по сегменти на отчитане.

Примери

Предприятие Z доставя петрол. В предходния период предприятието е определило своите оперативни сегменти като верига от доставчици и потребители. Въпреки това, след реорганизация, Предприятие Z прави промени в системата за управленско счетоводство, след които оперативните сегменти на предприятието се обособяват като сегменти на отчитане по географските области. По-долу е дадена информация за оперативните сегменти:

Сегменти	Източна Европа	Северна Европа	Западна Европа	Азия	Източна Америка	Северна Америка	Общо
Приходи, ВЕ	50 000	55 000	120 000	45 000	50 000	280 000	600 000
Печалба (загуба), ВЕ	-1 000	5 000	40 000	-14 000	-1 500	90 000	118 500
Активи, СУ	5 000	10 000	80 000	5 000	8 000	150 000	258 000

Сегментите на отчитане трябва да отговарят на следните критерии:

- Приходите на всеки сегмент са най-малко 10% от общите приходи;
- Печалбата или загубата е най-малко 10% от съответно:
 - общата печалба на всички сегменти с отчетена печалба;
 - общата загуба на всички сегменти с отчетена загуба;
- Активите на всеки сегмент са най-малко 10% от общите активи.

Въз основа на тези критерии са направени проверки за приходи, печалба/загуба и активи за обособяването на оперативните сегменти в сегменти на отчитане, като резултатите са обобщени в следващата таблица.

Сегменти	Проверка за приходи		Проверка за печалба (загуба)				Проверка за активи	
	Сума, ВЕ	%	Печалба		Загуба		Сума, ВЕ	%
			Сума, ВЕ	%	Сума, ВЕ	%		
Източна Европа	50 000	8.33			-1 000	6.06	5 000	1.94
Северна Европа	55 000	9.17	5 000	3.70			10 000	3.88
Западна Европа	120 000	<u>20.00</u>	40 000	<u>29.63</u>			80 000	<u>31.00</u>
Азия	45 000	7.50			-14 000	<u>84.85</u>	5 000	1.94
Източна Америка	50 000	8.33			-1 500	9.09	8 000	3.10
Северна Америка	280 000	<u>46.67</u>	90 000	<u>66.67</u>			150 000	<u>58.14</u>
Общо	600 000	100.00	135 000	100.00	-16 500	100.00	258 000	100.00

От проверката за приходите се вижда, на критерия отговарят оперативните сегменти Западна Европа и Северна Америка. Следва проверката за печалба (загуба). Тук сегментите с печалба и загуба се оценяват отделно. Не се обособява допълнителен сегмент с печалба. Оперативният сегмент Азия отговаря на критерия за сегмент отчитащ загуба. След това се прави проверка за активите, като и тук не са обособени допълнителни сегменти. След проверките за приходи, печалба (загубата) и активи са обособени три сегмента на отчитане - Западна Европа, Северна Америка и Азия. След това е необходимо да се провери дали приходите на избрания оперативен сегмент представляват 75% от общите приходи.

$$120\,000\text{ ВЕ (Западна Европа)} + 45\,000\text{ ВЕ (Азия)} + 280\,000\text{ ВЕ (Северна Америка)} = 445\,000\text{ ВЕ}$$

$$445\,000\text{ ВЕ (приход от избраните сегменти)} / 600\,000\text{ ВЕ (общ приход)} \times 100 = 74.17\%$$

Сумата от приходите на трите сегмента, които отговарят на количествения праг, е по-малка от 75% от общата сума на приходите на предприятието. Следователно, към тях трябва да се добави допълнителен сегмент. Има две алтернативи за избор на такъв, както следва:

Алтернатива 1

Ръководството обмисля възможността да обедини някои региони със сходни характеристики и така да обособи три регионални сегмента – Европа, Азия и Америка.

Сегменти	Проверка за приходи		Проверка за печалба (загуба)				Проверка за активи	
	Сума, ВЕ	%	Печалба		Загуба		Сума, ВЕ	%
			Сума, ВЕ	%	Сума, ВЕ	%		
Европа	225 000	37.50	44 000	33.21			95 000	36.82
Азия	45 000	7.50			-14 000	100.00	5 000	1.94
Америка	330 000	55.00	88 500	66.79			158 000	61.24
Общо	600 000	100.00	132 500	100.00	-14 000	100.00	258 000	100.00

Както е видно от таблицата, трите нови сегмента (Европа, Азия и Америка) отговарят на критериите за сегменти на отчитане.

Алтернатива 2

Ръководството е започнало да разширява дейност в Северна Европа. Въпреки че този оперативен сегмент (Северна Европа) не отговаря на количествените критерии, ръководството смята, че би било важно на ползвателите на финансови отчети да се предоставя информация за него. Чрез добавянето на този оперативен сегмент (Северна Европа) са изпълнява критерият за 75% от общите приходи.

$$120\ 000\ \text{ВЕ (Западна Европа)} + 45\ 000\ \text{ВЕ (Азия)} + 280\ 000\ \text{ВЕ (Северна Америка)} + 55\ 000\ \text{ВЕ (Северна Европа)} = 500\ 000\ \text{ВЕ}$$

$$500\ 000\ \text{ВЕ (приход от избраните сегменти)} / 600\ 000\ \text{ВЕ (общ приход)} \times 100 = 83.33\%$$

Така във финансовите отчети ще се представя отделно информация за четири сегмента – Северна Европа, Западна Европа, Азия и Северна Америка.

Заключение

Оперативните сегменти трябва да отговарят на задължителните количествени критерии. Ако критерият за 75% от приходите не са изпълнени, ръководството трябва да реши въз основа на какви допълнителни критерии да избере допълнителни сегменти. И накрая, след избиране на отчетните сегменти, цялата финансова информация, свързана със сегментите, трябва да бъде предоставена на ползвателите на финансови отчети.