

СЕКЦІЯ 7 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.37

Вовк М.О.*аспірант кафедри обліку підприємницької діяльності
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана*

ЕТАПИ ПІДГОТОВКИ ЗВІТНОСТІ ЗА СЕГМЕНТАМИ

Метою дослідження є виділення етапів підготовки та подання звітності за сегментами у відповідності до П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» та МСФЗ 8 «Операційні сегменти». Процес складання та подання звітності за сегментами, на думку автора, складається з п'яти етапів, кожний з яких має певні особливості. Отримані результати дозволили зробити висновки, що процес складання та підготовки звітності за сегментами залежить від нормативно-правового забезпечення та рівня розвитку єдиної інформаційної та методологічної бази, що використовується для складання звітності за сегментами.

Ключові слова: звітність за сегментами, звітний сегмент, етапи складання звітності за сегментами.

Вовк М.О. ЭТАПЫ ПОДГОТОВКИ СЕГМЕНТНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Целью исследования является выделение этапов подготовки и подачи сегментарной отчетности в соответствии с П(С)БУ 29 «Финансовая отчетность по сегментам» и МСФО 8 «Операционные сегменты». Процесс подготовки и составления сегментарной отчетности, по мнению автора, состоит из пяти этапов, каждый из которых имеет свои особенности. Полученные результаты позволили сделать выводы, что процесс составления и подачи сегментарной отчетности зависит от нормативно-правового обеспечения и уровня развития единой информационной и методологической базы, которая используется для составления сегментарной отчетности.

Ключевые слова: отчетность по сегментам, отчетный сегмент, этапы составления сегментарной отчетности.

Vovk M.O. STAGES OF PREPARATION OF SEGMENT REPORTING

The study identifies the stages of preparation and presentation of segment reporting in accordance with NSA 29 «Financial Segmental Reporting» and IFRS 8 «Operating Segments». The process of preparation and presentation of segment reporting, according to the author, consists of five stages, each of which has certain characteristics. The obtained results led to the conclusion that the process of preparation and presentation of segment reporting depends on the legal base and development of shared database and methodology that are used for segment reporting.

Keywords: segmental financial reporting, reporting segment, phases of formation of segment reporting.

Постановка проблеми. Процес складання та подання фінансової звітності будується в кожній окремій компанії з врахуванням багатьох факторів: організаційної структури підприємства та системи управління; фінансових та технічних можливостей та обмежень підприємства; вимог законодавства щодо формування та подання звітності і т.д. Щодо звітності за сегментами, то рішення про її підготовку та подання зумовлено двома факторами: з одного боку – вимогами законодавства, з іншого – бажанням керівництва розкрити додаткову інформацію, яка може бути корисною для зовнішніх користувачів, навіть за відсутності відповідних вимог.

Формування інформації про звітні сегменти є невід'ємною складовою фінансової звітності підприємства та його управління. Інформація за сегментами містить переважно характеристики, що відповідають принципу економічної релевантності. Саме така спрямованість облікової інформації забезпечує можливість зовнішнім користувачам оцінювати діяльність господарюючого суб'єкта, його перспективи розвитку, управлінські ризики та прийняття рішень щодо інвестування та кредитування його діяльності. У зв'язку з цим важливим є формування інформації про кожний сегмент, та в першу чергу про доходи, витрати і грошові потоки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Останнім часом у теорії і практиці бухгалтерського обліку все більше уваги приділяється проблемам формування системи обліку та звітності підприємств за сегментами. Так, наприклад, дослідження вітчизняних науковців,

зокрема, А. Алексеевої та Т. Ігнатенко окреслюють особливості підготовки звітності за сегментами на підприємства різних галузей у відповідності до міжнародних та національних стандартів [1; 2].

Оскільки, процес підготовки звітності за сегментами є досить комплексним, він потребує добре налагодженої методологічної бази та має бути послідовним, тобто складається з певних етапів. Таким чином, метою дослідження є окреслення етапів підготовки та подання звітності за сегментами у відповідності до П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» (далі – П(С)БО 29) та МСФЗ 8 «Операційні сегменти» (далі – МСФЗ 8) суб'єктами господарювання.

Інформаційною базою для дослідження слугували попередні дослідження автора та нормативно-правова база підготовки також подання фінансової звітності за сегментами вітчизняними підприємствами. У процесі дослідження застосовувалися наступні методи: аналіз, синтез й метод аналогій.

Виклад основного матеріалу. Звітність за сегментами – це звітність, яка сформована таким чином, щоб представити інформацію за окремими сегментами (напрямами) діяльності організації. На вітчизняних підприємствах, порядок складання та подання звітності за сегментами регулюється П(С)БО 29 та МСФЗ 8 [4; 7]. На основі вивчення двох стандартів, можна зробити висновок, що процес підготовки та подання звітності за сегментами включає в себе ряд етапів та процедур, зокрема:

Етап I. Прийняття рішення щодо необхідності надання інформації за сегментами.

Етап II. Формування елементів облікової політики для формування звітності за сегментами.

Етап III. Визначення звітних сегментів компанії.

Етап IV. Збір та обробка інформації щодо звітних сегментів із реєстрів управлінського або фінансового обліку.

Етап V. Розкриття інформації в звітності за сегментами у відповідності до нормативних документів, які регулюють подання інформації за сегментами.

Етап I. Прийняття рішення щодо необхідності надання інформації за сегментами.

Норми П(С)БО 29 визначають методологічні засади формування інформації про звітні сегменти та її розкриття у фінансовій звітності. Норми цього стандарту застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім малих підприємств, неприбуткових організацій, банків і бюджетних установ), якщо підприємство зобов'язано оприлюднювати річну фінансову звітність, або підприємство займає монополіне (домінуюче) становищем на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), або якщо щодо продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства до початку звітнього року прийнято рішення про державне регулювання цін. Норми та положення П(С)БО 29 не розповсюджуються на суб'єкти малого підприємництва, некомерційні організації, банки, бюджетні установи та компанії, які згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» повинні складати фінансову звітність згідно МСФЗ 8 [7, п. 2].

Визначення кола компаній, які зобов'язані готувати та подавати фінансову звітність за сегментами, на нашу думку, грає одну з ключових ролей у підготовці та поданні звітності за сегментами, що робить цей вид звітності не дуже поширеним.

Своєю чергою, МСФЗ 8 є обов'язковим до застосування для окремих чи індивідуальних звітів суб'єкта господарювання, консолідованої фінансової звітності групи з материнським підприємством:

1) боргові інструменти чи інструменти власного капіталу якого обертаються на відкритому ринку (на вітчизняній чи зарубіжній фондовій біржі або ж на позабіржовому ринку, у тому числі на місцевому та регіональному ринках);

2) який подає або перебуває в процесі подання своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або іншого регулюючого органу з метою випуску інструментів будь-якого класу на відкритий ринок [4, п. 2].

Отже, узагальнюючи підхід двох стандартів, звітність за сегментами (незалежно від того у відповідності за яким стандартом вона складена) є обов'язковою для складання для двох груп суб'єктів господарювання:

по-перше, це для підприємств, що оприлюднюють свою річну фінансову звітність (у тому числі підприємства, що торгують борговими інструментами чи інструментами власного капіталу);

по-друге, для підприємств, діяльність яких є об'єктом державного регулювання (монополісти, чи підприємства, ціна продукцію яких регулюється державою).

Усвідомлення того, чи має підприємство звітність за сегментами чи ні, є дуже важливим перед початком її складання, адже може виникнути ситуація, коли керівництво підприємства приймає рішення про не подачу звітності за сегментами, хоча і зобов'язане, відповідно до законодавства. Якщо з другою групою підприємств все досить зрозуміло,

адже перелік таких суб'єктів господарювання визначено на державному рівні, то з першою групою підприємств не все так прозоро і ясно. Відповідно до ЗУ публічні акціонерні товариства (далі – ПАТ) складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами [1, с. 12, 3, п. 2]. Проте, чи всі ПАТ повинні складати та подавати звітність за сегментами? На нашу думку – ні, оскільки їх діяльність може не відповідати критеріям, зазначеним у МСФЗ 8. Іншими словами, якщо підприємство хоч раз здійснювало операції з продажу власних акцій (облігацій) чи купівлі акцій (облігацій) іншого підприємства, воно зобов'язане складати звітність за сегментами. У той же час, підприємство, яке не здійснювало подібних операцій, не повинно подавати таку інформацію, не дивлячись на те, що його фінансова звітність знаходиться у відкритому доступі. Слід додати, що ніяким стандартом не заборонено складати звітність за сегментами за власним бажанням [6, с. 49].

Етап II. Формування елементів облікової політики для формування звітності за сегментами.

Облікова політика являє собою основу методологічного забезпечення підготовки звітності за сегментами. Виходячи з положень вітчизняних та міжнародних стандартів фінансової звітності, облікова політика – це сукупність принципів, правил та процедур, які використовуються компанією в процесі підготовки та подання фінансової звітності. Пунктом 17 П(С)БО 29, а також Наказом Міністерства Фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» № 625 визначено, що «обліковою політикою підприємства визначаються види сегментів, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках» [5, п. 2.14; 7, п. 17]. Хоча, в МСФЗ 8 таке поняття як облікова політика для операційних сегментів не використовується, це не означає що у відповідності до цього документу облікової політики для цілей формування звітності за сегментами не існує, оскільки керівництво приймає окремі рішення щодо розкриття інформації, що, у свою чергу, може бути елементом облікової політики підприємства. Формування звітності за сегментами можливе лише за наявності єдиної методологічної бази, тобто конкретних методів та способів збору, реєстрації та групування інформації про всі господарські операції звітних сегментів.

Отже, на нашу думку, облікова політика підприємства щодо звітних сегментів повинна містити такі наступні елементи:

1) Прийняття рішення щодо підготовки та подачі звітності за сегментами.

2) Інформаційне забезпечення формування звітності за сегментами

3) Визначення критеріїв виділення звітних сегментів.

4) Визначення пріоритетного виду сегменту.

5) Формування засад внутрішньогосподарських розрахунків та ціноутворення.

6) Обрання методу розрахунку внутрігрупових цін.

7) Спосіб розподілу активів та зобов'язань між звітними сегментами.

8) Принципи об'єднання звітних сегментів.

9) Визначення кола відповідальних за складання звітності за сегментами.

Таким чином, роль облікової політики у формуванні звітності за сегментами полягає у визначенні

єдиного методологічного підходу щодо ідентифікації, реєстрації та групування інформації про звітні сегменти з метою її відображення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Етап III. Визначення звітних сегментів компанії. Відповідно ПСБО 29 звітним (господарським чи географічним) вважається сегмент, який визначений підприємством за критеріями, наведеними в пункті 9 ПСБО 29 (рис. 1).

За характером впливу на фінансовий результат діяльності підприємства звітні сегменти поділяються на пріоритетні та допоміжні [7, п. 14]. Всі методи передбачають кількісний підхід до визначення звітності сегмента. Проте, якщо підприємство має напрями діяльності, які не можуть бути визначені за даними методами, то воно повинно провести об'єднання сегментів з метою подальшого відображення у фінансовій звітності.

Однак, якщо підприємство складає звітність відповідно до МСФЗ 8, у такому разі визначення «звітного сегмента» замінюється визначенням «операційний сегмент», який займається економічною діяльністю, і від якого він може заробляти доходи та нести витрати (включаючи доходи та витрати, пов'язані з операціями з іншими компонентами того самого суб'єкта господарювання), операційні результати якого регулярно переглядаються вищим керівником з операційної діяльності суб'єкта господарювання для прийняття рішень про ресурси, які слід розподілити на сегмент, та оцінювання результатів його діяльності, та про який доступна дискретна фінансова інформація. З цією метою стандарт вводить поняття «вищій керівник з операційної діяльності» (далі – ВКОД), що, по суті, є функцією (а не обов'язково менеджер

на конкретній посаді), яка полягає в розподілі ресурсів на операційні сегменти та оцінюванні результатів їх діяльності. Наприклад, головний офіс суб'єкта господарювання не може вважатися звітним сегментом, оскільки метою його діяльності є загальне управління підприємством, а не генерування прибутків. З іншого боку, інформація про новостворений підрозділ підприємства може відображатися в звітності (тобто є звітним сегментом), оскільки має велике значення для суб'єкта господарювання, незалежно від того, приносить він прибутки чи ні. [6, с. 49-50].

Етап IV. Збір та обробка інформації щодо звітних сегментів із реєстрів управлінського та фінансового обліку.

Під час процес збору та обробки інформації для складання звітності за сегментами суб'єкту господарювання необхідно вирішити наступні проблеми:

По-перше, інформація, на основі якої складається звітність за сегментами має бути максимально достовірною.

По-друге, необхідно оптимізувати витрати для її збору та обробки.

На нашу думку, це питання можна вирішити шляхом формування та обробки єдиної інформації бази, що у свою чергу означає:

- 1) Налагодження єдиної автоматизованої управлінської та фінансової систем.
- 2) Розробка документів, за допомогою яких буде передаватись інформація щодо діяльності звітних сегментів.
- 3) Розробка графіку надання інформації відповідальним за складання звітності за сегментами.
- 4) Аналіз наданої інформації та формування звітності за сегментами.

Цей етап є досить громіздким і залежить від людських та технічних можливостей компанії. Проте саме результат його налагодження означатиме зниження витрат на підготовку звітності за сегментами та надання більш узгодженої інформації для формування звітності за сегментами.

Етап V. Розкриття інформації в звітності за сегментами у відповідності до нормативних документів, які регулюють подання інформації за сегментами.

Інформація про звітні сегменти у відповідності до П(С)БО 29 наводиться в Додатку до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» – Форма № 6 (далі – Форма № 6).

Форма № 6 відображає інформацію по пріоритетним та допоміжним звітним сегментам за чітко визначеними показниками (табл. 1).

Таким чином, формат звітності за сегментами та вимоги до її оформлення у відповідності до П(С)БО 29, є чітко визначеними для всіх видів звітних сегментів.

В основі складання звітності за сегментами МСФЗ 8 лежить управлінський підхід. Це означає, що інформація, яка відображена в звітних сегментах відображає організаційну структуру підприємства. Головний принцип розкриття інформації про звітні сегменти у відповідності до МСФЗ 8 полягає в «наданні можливості користувачу фінансової



Рис. 1. Поділ звітних сегментів [6, с. 50]

Таблиця 1

Розкриття інформації про пріоритетні і допоміжні звітні сегменти у Формі № 6

Показники пріоритетних звітних сегментів	Показники допоміжних звітних сегментів
1. Доходи звітних сегментів	1. Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям
2. Витрати звітних сегментів	
3. Фінансовий результат діяльності звітного сегмента	
4. Фінансовий результат діяльності підприємства	2. Балансова вартість активів звітних сегментів
5. Активи звітних сегментів	
6. Зобов'язання звітних сегментів	3. Капітальні інвестиції
7. Капітальні інвестиції	
8. Амортизація необоротних активів	

звітності суб'єкта господарювання оцінити характер і фінансовий вплив видів економічної діяльності, якими він займається, та економічні умови, за яких він здійснює свою діяльність». Для реалізації цього принципу, підприємство повинно розкривати інформацію, наведену в таблиці 2.

На перший погляд, вимоги двох стандартів до розкриття інформації про звітні сегменти є досить схожими. Проте, на відміну від П(С)БО 29, використання МСФЗ 8 вимагає використання професійного судження щодо суттєвої та несуттєвої інформації, та її подальшого розкриття у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Висновки з проведеного дослідження. Процес складання та подання звітності за сегментами є досить комплексним та вимагає дотримання певних правил та процедур. Таким чином, результати проведеного дослідження показали, що:

по-перше, процес складання та подання фінансової звітності за сегментами залежить від нормативно-правового регулювання, особливо на етапі визначення того, чи повинен суб'єкт господарювання подавати фінансову звітність за сегментами чи ні;

по-друге, облікова політика підприємства повинна забезпечувати єдиний методологічний підхід щодо ідентифікації, реєстрації та групування інформації про звітні сегменти з метою її відображення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання;

по-третє, рівень розвитку формування та обробки єдиної інформаційної бази забезпечує достовірність розкриття інформації про звітні сегменти та швидкість її формування;

по-четверте, хоча, на перший погляд, вимоги П(С)БО 29 та МСФЗ 8 до розкриття інформації про звітні сегменти є досить схожими, імплементація останнього вимагає використання професійного судження

Таблиця 2

Розкриття інформації про звітні сегменти у відповідності до МСФЗ 8

Вид інформації	Пояснення
Загальна інформація	1. Чинники використані для визначення звітних сегментів. 2. Види продуктів та послуг, від яких кожен звітний сегмент отримує доходи.
Інформація про прибуток або збиток, активи та зобов'язання	1. Доходи від зовнішніх і внутрішніх клієнтів. 2. Суттєві статті доходів і витрат. 3. Амортизація. 4. Витрати (у т.ч. витрати на податок на прибуток). 5. Суттєві не грошові статті.
Узгодження загальних сум доходів, збитку, активів та зобов'язань сегмента з відповідними сумами суб'єкта господарювання	Усі суттєві узгоджувальні статті визначаються та описуються окремо.

щодо суттєвої та несуттєвої інформації, та її подальшого розкриття у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Алексєєва А. Розкриття інформації за сегментами діяльності підприємства у міжнародних і національних стандартах / А. Алексєєва, Т. Ігнатенко // Вісник ХНТЕУ. – 2009. – № 5. – С. 109-116.
- Ігнатенко Т. Побудова управлінського обліку за сегментами діяльності на підприємствах торгівлі: [Електронний ресурс] / Т. Ігнатенко. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2011_4/Ignat.pdf.
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV станом на 02.12.2012 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
- Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти», виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку за змінами станом на 1 січня 2012 року, [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_k53.
- Наказ Міністерства Фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України»: затв. 27 червня 2013 року, № 635, [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876.
- Озеран А.В., Вовк М.О. «Аудит звітності за сегментами» / А.В. Озеран, М.О. Вовк: Науково-практичне видання, «Незалежний аудитор», № 7(1) 2014, ст. 47-54, – 84 с.
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»: затв. Наказом Міністерства України від 19.05.2005 р. № 412 та зареєстровано у Міністерстві України, 03.06.2005 р. за № 621/10901 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>.