

УДК 657

Семчук І.В.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри економіки підприємств і корпорацій
Вінницького навчально-наукового інституту економіки
Тернопільського національного економічного університету*

Мазур В.Г.

*викладач кафедри економіки підприємств і корпорацій
Вінницького навчально-наукового інституту економіки
Тернопільського національного економічного університету*

КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА СЕГМЕНТАМИ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ГРУПОЮ ПІДПРИЄМСТВ

CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS BY SEGMENTS IN THE SYSTEM OF CORPORATE GROUP MANAGEMENT

АНОТАЦІЯ

У статті розкрито особливості здійснення процесу сегментації диверсифікованої діяльності групи підприємств, який відображається в консолідованій фінансовій звітності за сегментами. Це дало змогу удосконалити методику складання такої звітності та визначити роль консолідованої фінансової звітності за сегментами в системі управління групою підприємств. Розробка цієї звітності дає можливість користувачам краще зрозуміти перспективи розвитку групи підприємств, аналізувати найважливіші показники (доходи, витрати, активи та зобов'язання) за кожним з основних видів діяльності групи підприємств та географічними регіонами, оцінити можливі ризики та прибутки.

Ключові слова: звітний сегмент, внутрішньогосподарські розрахунки, фінансова звітність за сегментами, консолідована фінансова звітність, група підприємств, материнське (холдингове) підприємство, дочірнє підприємство.

АННОТАЦИЯ

В статье раскрыты особенности осуществления процесса сегментации диверсифицированной деятельности группы предприятий, который отображается в консолидированной финансовой отчетности по сегментам. Это позволило усовершенствовать методику составления такой отчетности и определить роль консолидированной финансовой отчетности по сегментам в системе управления группой предприятий. Разработка данной отчетности дает возможность пользователям лучше понять перспективы развития группы предприятий, анализировать важнейшие показатели (доходы, расходы, активы и обязательства) по каждому из основных видов деятельности группы предприятий и географическим регионам, оценить возможные риски и прибыли.

Ключевые слова: отчетный сегмент, внутривозвратные расчеты, финансовая отчетность по сегментам, консолидированная финансовая отчетность, группа предприятий, материнское (холдинговое) предприятие, дочернее предприятие.

ANNOTATION

The article discloses the peculiarities of the process of segmentation of diversified business activities of the corporate group, which is reflected in consolidated financial statements by segments. It has assisted in improving the methods of preparing such reports and determining the role of consolidated financial statements by segments in the system of corporate group management. Development of such reporting allows the users to better understand the perspectives of the corporate group, analyze the key indicators (revenues, expenses, assets and liabilities) for each of the core activities of the corporate group and geographic regions, as well as to assess the potential risks and benefits.

Key words: reportable segment, intraeconomic settlements, segment reporting, consolidated financial statements, corporate group, parent (holding) company, subsidiary.

Постановка проблеми. Міжнародна інтеграція економічних відносин та специфіка діяльності групи підприємств, до складу якої входять дочірні підприємства різних географічних регіонів, процеси виокремлення операційних сегментів приводять до необхідності укрупнення інформації бухгалтерського обліку, особливо в частині складання консолідованої фінансової звітності за сегментами. З огляду на це актуалізується проблема сегментації діяльності групи підприємств, оскільки узагальнена звітна інформація формує основу здійснення аналізу господарської діяльності як окремих дочірніх підприємств, так і групи підприємств загалом, що важливо для обґрунтування перспектив її розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток питань щодо методики складання консолідованої фінансової звітності зробили такі вітчизняні вчені, як, зокрема, Я.В. Голубка [1], Р.С. Коршикова [2], В.М. Костюченко [3], В.П. Онищенко [4], О.О. Сахно, Н.А. Букало [5].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на наявний науковий доробок, ціла низка питань все ж таки залишається недостатньо дослідженою. Це стосується перш за все розробки консолідованої фінансової звітності за сегментами та визначення її ролі в системі управління групою підприємств.

Мета статті полягає у розкритті особливостей здійснення процесу сегментації диверсифікованої діяльності групи підприємств, який відображається в консолідованій фінансовій звітності за сегментами для удосконалення методики складання такої звітності та визначення напрямів її застосування.

Виклад основного матеріалу дослідження. У зв'язку з прийняттям нового стандарту МСФЗ 8 «Операційні сегменти», який замінив МСБО 14 «Звітність за сегментами», доцільно обґрунтувати специфіку формування приміток до консолідованої фінансової звітності та визна-

чити роль такої звітності в системі управління групою підприємств.

Так, М.О. Виноградова розкриває доцільність формування та використання звітності за сегментами, тим самим стверджуючи, що у теперішніх умовах господарювання зайняття різними видами діяльності або відкриття представництв у різних регіонах та країнах дає можливість, з одного боку, нарощувати прибутки підприємства, а з іншого – диверсифікувати його ризику. Саме для відображення такої диверсифікованої діяльності і призначається звітність за сегментами. Така звітність дає можливість користувачам краще зрозуміти логіку розвитку підприємства, проаналізувати найважливіші показники (доходи, витрати, активи та зобов'язання) за кожним з основних видів діяльності підприємства та географічними регіонами, оцінити ризику та прибутки, які є характерними для діяльності підприємства [6, с. 37].

У разі такого утворення, як група підприємств (холдинг, корпорація), якій притаманна диверсифікована діяльність, під господарськими та географічними сегментами можна розуміти діяльність окремих дочірніх підприємств. Таким чином, звітність за сегментами для групи підприємств – це важливий елемент додаткової інформації про результати (прибутковість та ризику) діяльності окремих підприємств групи, на основі такої звітності можна оцінити внесок окремого підприємства в розвиток групи підприємств загалом, здійснювати контроль за діяльністю дочірніх підприємств та приймати обґрунтовані рішення щодо управління ними.

Зазначимо, що підходи до сегментації діяльності підприємств відповідно до МСФЗ 8 «Операційні сегменти» та П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» дещо різняться. Так, П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» виділяє такі сегменти:

- господарські та географічні сегменти;
- звітні сегменти;
- пріоритетні та допоміжні.

МСФЗ 8 «Операційні сегменти» розкриває таку класифікацію сегментів підприємств [7, с. 159]:

- операційні (господарські) та географічні сегменти;
- звітні сегменти;
- первинні та вторинні сегменти.

Проте виявлені відмінності в міжнародному та національному стандартах полягають лише у застосуванні різних назв щодо сегментів.

МСФЗ 8 «Операційні сегменти» стосується окремих фінансових звітів підприємств та консолідованих фінансових звітів групи підприємств:

- боргові інструменти або інструменти власного капіталу, які продаються на відкритому ринку;
- які подали або знаходяться у процесі подання своєї фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності комісії з цінних

паперів або іншому регулюючому органу з метою випуску будь-якого класу інструментів на відкритий ринок; проте якщо в складі єдиного фінансового звіту подано обидва (окремий і консолідований) фінансові звіти, то сегментну інформацію слід подавати лише на основі консолідованої фінансової звітності [8, с. 47].

Відповідно, розкриття інформації про звітні сегменти в групі підприємств повинно здійснюватись на основі показників консолідованої фінансової звітності. У зв'язку з цим представимо алгоритмічну модель процесу сегментації діяльності групи підприємств, в результаті якого формуються примітки до консолідованої фінансової звітності (рис. 1).

Процес сегментації діяльності групи підприємств починається з виділення господарських та географічних сегментів на основі організаційної структури групи підприємств. Зауважимо, що виділяти сегменти в діяльності групи підприємств потрібно, виходячи з доцільності інформації, що буде отримана у підсумковому результаті.

Сегменти, виділені за місцезнаходженням дочірніх підприємств групи, називають географічними. Група підприємств самостійно визначає ступінь деталізації географічних регіонів, виходячи з необхідності розкриття суттєвої інформації.

В такому разі географічний сегмент – це відокремлювана частина діяльності групи підприємств з виробництва та/або продажу певного виду продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі (регіоні, зарубіжній країні). Щодо цього П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» підтверджує, що основою виділення географічного сегменту може бути діяльність, яку ведуть в окремих областях України чи країнах.

Сегменти, виділені за видом діяльності групи підприємств, називають господарськими. Відповідно, господарський сегмент – це відокремлювана частина діяльності групи підприємств з виробництва та/або продажу певного виду продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших:

- видом продукції (товарів, робіт, послуг);
- способом отримання доходу (способом поширення продукції, товарів, робіт, послуг);
- характером виробничого процесу;
- характерними для цієї діяльності ризиками;
- категорією покупців.

Згідно з МСФЗ 8 операційним сегментом є компонент суб'єкта господарювання:

- який здійснює господарську діяльність, від якої отримує дохід і у зв'язку з якою несе витрати, наприклад, доходи і витрати внаслідок операцій з іншими компонентами цього суб'єкта господарювання;
- операційні результати якого регулярно розглядаються головним керівником діяльності для прийняття рішень щодо виділення ресурсів сегменту та оцінки його діяльності [8, с. 47].

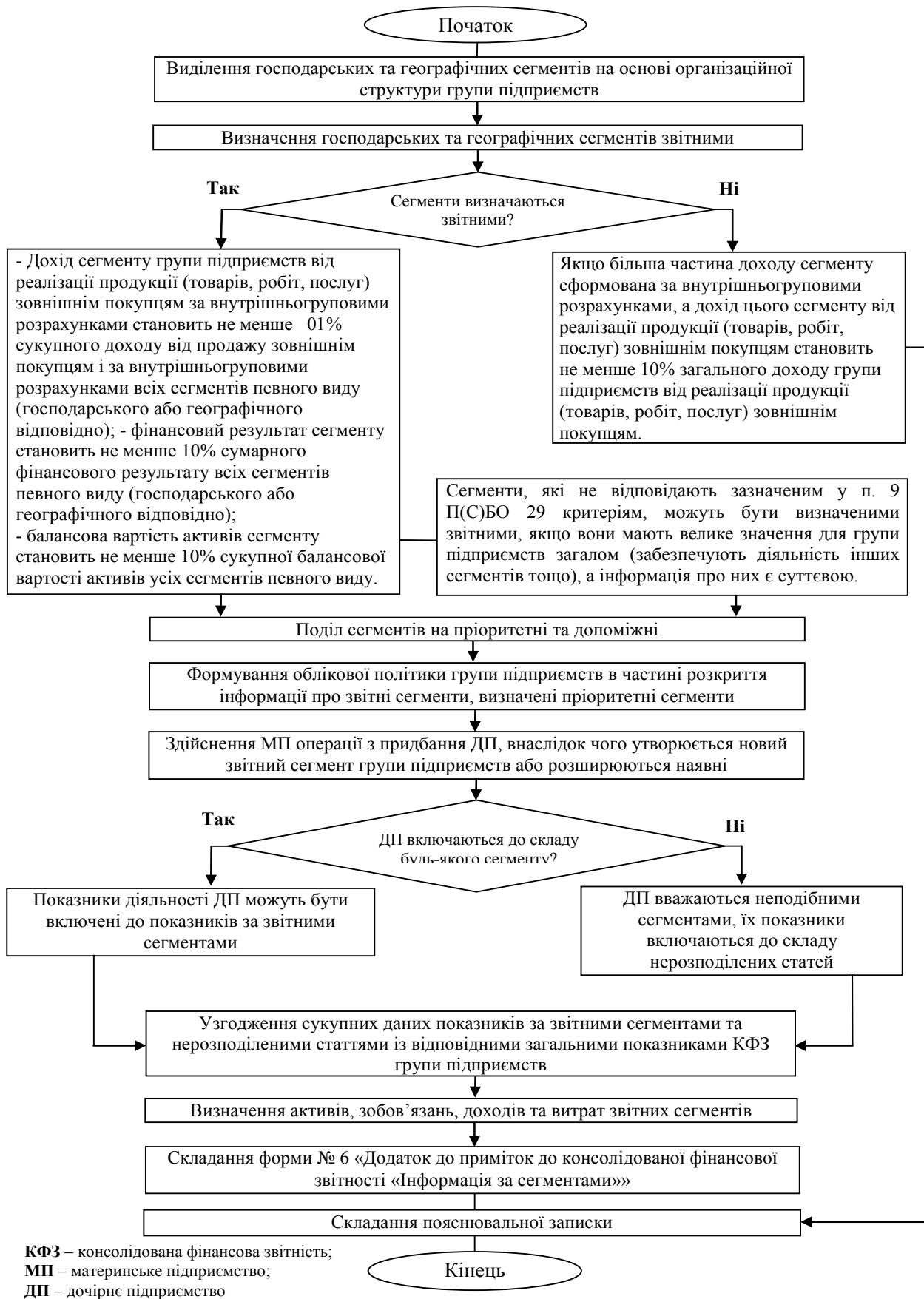


Рис. 1. Алгоритмічна модель процесу сегментації діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці

Джерело: власна розробка автора

Після того, як уже прийнято рішення про поділ діяльності групи підприємств на сегменти, необхідно визначити, які з них вважатимуться звітними. Сегменти визначаються звітними, якщо більша частина їх доходу створюється від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям, одночасно показники їх діяльності відповідають одному з критеріїв згідно з п. 9 П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами». Якщо для двох чи більше сегментів такі умови не виконуються, то їх об'єднують. Проте укрупненими можуть бути лише подібні сегменти, які протягом звітних періодів мають однакові значення прибутку та відповідають більшості критеріїв визначення господарського та географічного сегментів. Сегменти не можуть бути об'єднаними, якщо вони неподібні. У звіті показники за ними наводяться у складі нерозподілених статей. Проте існують випадки, коли сегменти не відповідають зазначеним критеріям, але при цьому визнаються звітними за умови, якщо вони мають велике значення для групи підприємств загалом (забезпечують діяльність інших сегментів), а інформація про них є суттєвою. Решта ситуацій, за яких сегменти не визнаються звітними, розкриваються в пояснювальній записці.

Відзначимо, що суттєву роль під час визначення звітних сегментів відіграють внутрішньогрупові операції та їх розрахунки. Адже якщо більша частина доходу сегменту сформована за внутрішньогруповими розрахунками, то сегмент не визнається звітним.

Наступною процедурою процесу сегментації діяльності групи підприємств є поділ сегментів на пріоритетні та допоміжні. Отже, кожен із видів виділених сегментів (господарський, географічний виробничий сегмент або географічний збутовий) можна вважати пріоритетним або допоміжним для групи підприємств. Головне визначити, які з них більше впливають на фінансовий результат звичайної діяльності. Якщо ризики і фінансові результати залежать переважно від відмінностей виготовленої та реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), якщо організаційно-управлінська структура групи підприємств побудована за виробництвом видів продукції та видами діяльності, то пріоритетними звітними сегментами має бути визначено господарські сегменти, а допоміжними – географічний виробничий і географічний збутовий сегменти. Якщо ризики і фінансові результати залежать від відмінностей у географічних регіонах діяльності, якщо організаційно-управлінська структура групи підприємств заснована на територіальних засадах, то для цілей складання фінансової звітності пріоритетним звітним сегментом має визнаватися географічний сегмент, а допоміжним – господарський.

Результат роботи з виділення звітних сегментів відображається в обліковій політиці групи підприємств, в якій визначаються види сегментів, пріоритетний вид сегменту, основи

ціноутворення за внутрішньогосподарськими та внутрішньогруповими розрахунками.

Існують випадки, коли у звітному році група підприємств змінює або розширює свою господарську діяльність шляхом здійснення процесу придбання дочірнього підприємства, внаслідок чого визначаються нові звітні сегменти або розширюються наявні. Однак якщо дочірні підприємства вважаються неподібними сегментами, то їх показники включаються до складу нерозподілених статей. Таким чином, в результаті сегментації діяльності групи підприємств необхідно узгодити сукупність даних показників за звітними сегментами та нерозподіленими статтями із відповідними загальними показниками консолідованої фінансової звітності.

Заключною процедурою перед складанням консолідованої фінансової звітності за сегментами є визначення доходів, витрат, активів та зобов'язань звітних сегментів. Відповідно, дохід звітного сегменту – це частина загального доходу групи підприємств, який принесла діяльність сегменту та який можна віднести до нього. Доходи звітних сегментів від реалізації продукції, робіт і послуг поділяють на отримані від зовнішніх покупців і від інших звітних сегментів. Витрати операційної діяльності також ідентифікують за приналежністю до конкретного сегменту. У п. 20 П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» зазначено, що якщо доходи та витрати від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) не можна віднести до конкретного сегменту, то їх необхідно відображати як нерозподілені статті. Стосовно фінансових доходів та витрат, а також доходів та витрат від надзвичайної діяльності, як правило, їх не зараховують до конкретного сегменту, тому вони відображаються в нерозподілених доходах і витратах.

Активи та зобов'язання відносяться до звітного сегменту групи підприємств тоді, коли доходи та втрати, пов'язані з їх використанням або виникненням, стосуються цього сегменту. Щодо активів, які використовуються одночасно кількома звітними сегментами групи підприємств, то вони включаються до того звітного сегменту, до витрат якого було включено суму амортизації за такими необоротними активами.

Отже, примітки до консолідованої фінансової звітності призначені відображати результати диверсифікованої діяльності групи підприємств, саме на основі такої звітності приймаються інвестиційні та управлінські рішення.

Висновки. Розкрито особливості процесу сегментації диверсифікованої діяльності групи підприємств, який відображається в консолідованій фінансовій звітності за сегментами, що дало змогу удосконалити методику складання такої звітності та визначити напрями її застосування. Так, аналіз консолідованої фінансової звітності за сегментами допомагає виявляти

збиткові економічні одиниці у структурі групи, що можуть бути індикатором подальших фінансових проблем групи підприємств.

Консолідована фінансова звітність за сегментами є інформаційним забезпеченням внутрішньої управлінської та зовнішньої фінансової інформації у системі управління групою підприємств, що сприяє визначенню перспектив розвитку діяльності групи підприємств в майбутньому.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Голубка Я.В. Облік та аудит фінансових інвестицій : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Я.В. Голубка. – Тернопіль, 2006. – 20 с.
2. Коршикова Р.С. Консолідована фінансова звітність: призначення та методика складання / Р.С. Коршикова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 7. – С. 28–40.
3. Костюченко В.М. Консолідовані фінансові звіти: порядок складання за МСФЗ і П(С)БО / В.М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 6. – С. 34–41.
4. Онищенко В.П. Розподіл внутрішньогрупового прибутку при консолідації фінансових звітів / В.П. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 22–29.
5. Сахно О.О. Методичні аспекти складання консолідованої фінансової звітності / О.О. Сахно, Н.А. Букало. // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – № 1.
6. Виноградова М.О. Порівняльна характеристика звітності за сегментами в Україні і Росії та відповідність її міжнародним стандартам / М.О. Виноградова // Наукові праці КНТУ. Економічні науки. – 2006. – Вип. 10. – Ч. II. – С. 35–40.
7. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Х. : Фактор, 2007. – 976 с.
8. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: зміни та поширення / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8–9. – С. 43–54.