

## ЗВІТНІСТЬ ЗА СЕГМЕНТАМИ ВІДПОВІДНО ДО МСФЗ

Грибовська Ю. М., к.е.н., доцент кафедри  
Полтавська державна аграрна академія

У статті досліджено сутність, значення та особливості застосування Міжнародного стандарту фінансової звітності 8 «Операційні сегменти». Автором наведено порядок визначення операційного сегменту та виокремлено інформацію, яка повинна бути наведена у звітності суб'єкта господарювання. Вивчено та деталізовано узгодження даних за звітними сегментами.

**Ключові слова:** міжнародні стандарти фінансової звітності; операційний та звітний сегменти; доходи і витрати; узгодження показників звітності; звірка прибутку, активів та зобов'язань.

**Постановка проблеми.** В Україні діє два стандарти, які визначають вимоги щодо розкриття інформації за сегментами: Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» (далі – П(С)БО 29) та Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти» (далі – МСФЗ 8).

П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» був розроблений на основі міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 14 «Звітність за сегментами», (далі – МСБО) та впроваджений до застосування у 2005 р. У 2006 р. МСБО 14 було замінено на МСФЗ 8 «Операційні сегменти». Вимоги щодо розкриття інформації за сегментами у національній і міжнародній системах обліку та звітності суттєво відрізняються.

Якщо МСФЗ 8 «Операційні сегменти» містить вимоги до укладачів фінансової звітності, які є конструктивним компромісом між потребами користувачів фінансової інформації та необхідністю дотримання суб'єктами господарювання конфіденційності щодо показників управлінського обліку, то П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» вимагає настільки детального розкриття сегментної інформації, що в деяких випадках це може становити реальну загрозу економічній безпеці підприємства.

Дані управлінського обліку призначені для вирішення внутрішніх завдань, значна частина управлінської інформації є конфіденційною.

Доступ до інформації третіх сторін (в тому числі конкурентів) може негативно вплинути на показники діяльності підприємства. При цьому ефект підвищення якості фінансової звітності від розкриття інформації не завжди буде досягнуто.

При складанні звітності за сегментами завжди присутній конфлікт інтересів, оскільки користувачі публічної фінансової звітності вимагають розкриття все більш повної та детальної інформації щодо діяльності підприємств, тоді як суб'єкти господарювання зацікавлені у формальному виконанні вимог стандартів та розкривають мінімальний обсяг управлінської інформації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Порядку складання звітності за сегментами присвячені праці С. Ф. Голова, І. О. Пономаренко, Г. В. Сененко та інших. Особливості застосування МСФЗ при веденні обліку і формуванні показників звітності висвітлені у підручниках М. П. Войнарєнка, С. Ф. Голова та І. В. Жолнер. Проте, зважаючи на обмежену кількість публікацій, порядок складання звітності за сегментами потребує додаткового дослідження та роз'яснення.

**Мета дослідження** – розкриття основних положень щодо складання звітності за сегментами відповідно до МСФЗ 8 «Операційні сегменти».

**Результати дослідження.** МСФЗ 8 є результатом спільного проекту Ради з МСФЗ та Ради зі стандартів фінансового обліку США, спрямованого на зближення МСФЗ та Національних стандартів США.

При складанні річної фінансової звітності за період, що розпочинається 1 січня 2009 р. або після цієї дати, обов'язковим до застосування є МСФЗ 8.

МСФЗ 8 обов'язковим до застосування є для суб'єктів господарювання, боргові або пайові фінансові інструменти яких розміщені на відкритих фінансових ринках, а також для підприємств, що перебувають у процесі випуску таких інструментів. Інші суб'єкти господарювання можуть застосовувати МСФЗ 8 при складанні своєї фінансової звітності добровільно, причому як у повному обсязі, так і частково.

Основною особливістю МСФЗ 8 є застосування управлінського підходу до визначення операційних сегментів. На відміну від П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», в якому передбачено поділ сегментів на господарські та географічні, МСФЗ 8 вимагає від підприємств розкриття у фінансовій звітності інформації щодо тих сегментів, які дійсно аналізуються керівництвом суб'єкта господарювання як компоненти бізнесу.

МСФЗ 8 вимагає розкриття інформації, яка генерується підприємствами для своїх внутрішніх цілей з метою оперативної оцінки фінансових показників окремих сегментів їх діяльності в рамках прийняття рішень щодо розподілу ресурсів між такими сегментами. Така інформація дозволяє зовнішнім користувачам фінансової звітності зрозуміти, яким чином той чи інший компонент бізнесу збільшує вартість суб'єкта господарювання [3].

Відповідно до МСФЗ 8 операційний сегмент – це компонент суб'єкта господарювання:

- який бере участь у господарській діяльності, що приносить дохід та призводить до виникнення витрат (включаючи нові напрямки, які ще не приносять доходів, але від яких доходи обґрунтовано очікуються в майбутньому);

- результати операційної діяльності якого регулярно аналізуються вищим керівником з операційної діяльності (генеральним директором, правлінням, іншим вищим керівним органом) для прийняття рішень щодо виділення ресурсів сегмента й оцінки його діяльності;

- щодо якого завжди є доступною фінансова інформація [2].

Не всі види діяльності суб'єкта господарювання належать до операційних сегментів або їх частин. Зокрема, головний офіс корпорації чи функціональний

підрозділ можуть не отримувати доходи або можуть отримувати їх лише супутньо щодо діяльності суб'єкта господарювання. Такі підрозділи не є операційними сегментами [1].

Не є операційними сегментами пенсійні програми суб'єкта господарювання, облік яких ведеться відповідно до МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм забезпечення», а також управлінські підрозділи, які не створюють доходи або у яких доходи виникають періодично.

МСФЗ 8 вимагає розкриття у фінансовій звітності інформації щодо операційних сегментів, які відповідають встановленим критеріями. Такі операційні сегменти називають «звітні сегменти».

Звітний сегмент – це операційний сегмент або об'єднання двох і більше операційних сегментів, що відповідає хоча б одному з наступних кількісних критеріїв:

- доходи сегменту (в тому числі від продажу товарів, робіт, послуг іншим сегментам компанії) становлять 10 або більше відсотків від сукупного доходу всіх операційних сегментів (в тому числі міжсегментного);

- активи сегменту становлять 10 або більше відсотків сукупних активів усіх операційних сегментів;

- абсолютна величина прибутку або збитку сегмента становить 10 або більше відсотків від найбільшої з двох величин: сукупного прибутку всіх прибуткових сегментів або сукупного збитку всіх збиткових сегментів [2].

За своєю суттю перелічені умови є критеріями суттєвості. МСФЗ 8 – єдиний міжнародний стандарт фінансової звітності, який містить чіткі нормативи суттєвості. Всі інші МСФЗ делегують право встановлення кількісних критеріїв суттєвості щодо сум та розкриття їх у фінансовій звітності управлінському персоналу суб'єкта господарювання.

МСФЗ 8 визначає ще один додатковий кількісний критерій щодо розкриття сегментної інформації: на звітні сегменти має припадати не менше 75 відсотків доходів суб'єкта господарювання від зовнішніх контрагентів.

Якщо сукупний зовнішній дохід, відображений в звітності за операційними сегментами, становить менше 75 відсотків доходу суб'єкта господарювання, тоді необхідно визначити додаткові операційні сегменти як звітні сегменти, навіть якщо вони не відповідають кількісним критеріям [3].

Максимальна кількість звітних сегментів не повинна перевищувати десяти, якщо ж перевищення, суб'єкт господарювання повинен оцінити та визначити чи є практична доцільність такого детального розкриття.

Інформація щодо іншої діяльності та інших нерозкритих операційних сегментів об'єднується в окремий блок «всі інші сегменти».

Два та більше операційних сегментів можуть бути агреговані (об'єднані) в єдиний операційний сегмент, якщо:

- таке агрегування не суперечить зазначеним вище вимогам, у тому числі кількісним характеристикам;

- сегменти є подібними за більшістю з наступних економічних характеристик: за характером товарів чи послуг, за характером виробничих процесів, за типами споживачів (корпоративні клієнти або фізичні особи), за

методами збуту (інтернет-торгівля, роздрібна або оптова торгівля), за способами регулювання.

Розглянемо порядок визначення звітних сегментів.

Товариство має 2 основні напрямки діяльності, які дають близько 72 відсотків сукупного доходу, та 4 другорядних напрямків, на кожен з яких припадає близько 7,5 відсотків сукупного доходу.

Основні напрямки діяльності є звітними сегментами, інформація щодо їх показників повинна бути розкрита у фінансовій звітності. Оскільки доходи двох основних сегментів складають менше 75 відсотків сукупного доходу товариства, необхідно класифікувати як звітні та інші операційні сегменти, навіть якщо вони не задовольняють кількісним критеріям [3].

Можливі наступні варіанти розкриття інформації за сегментами:

1. Якщо хоча б один з другорядних сегментів задовольняє критеріям агрегування, то він може бути об'єднаний з одним із звітних сегментів. Тоді розкриття інформації буде здійснюватися за двома операційними сегментами, на які припадає 79,5 відсотків сукупного доходу товариства, та за окремим блоком «всі інші сегменти».

2. Якщо кілька другорядних сегментів будуть задовольняти критеріям агрегування, то їх можна об'єднати в більш великий звітний сегмент, на який припадає 15 відсотків сукупного доходу товариства, тоді сегментна інформація буде представлена за трьома сегментами, на які припадатиме 85 відсотків сукупного доходу суб'єкта господарювання, та за окремим блоком «всі інші сегменти».

3. Якщо жоден з другорядних сегментів не задовольняє критеріям агрегування, то, незважаючи на невиконання кількісних критеріїв, за будь-яким з таких сегментів повинна бути представлена сегментна інформація. Тоді розкриття інформації буде здійснюватися за чотирма операційними сегментами, в тому числі блок «всі інші сегменти» та «сегмент з доходом менше 10 відсотків».

Відповідно до МСФЗ 8 щодо кожного звітного сегмента суб'єкт господарювання повинен розкрити:

- загальну інформацію про те, як визначено операційні сегменти, види продукції та послуг, від яких кожен операційний сегмент отримує доходи;
- інформацію про прибуток чи збиток звітного сегмента, його активи та зобов'язання, порядок їх оцінки;
- узгодження даних за звітними сегментами з даними суб'єкта господарювання у цілому щодо доходів, прибутку або збитку до оподаткування і припинення діяльності.

Сегментні дані про рух грошових коштів розкриваються тільки за бажанням керівництва суб'єкта господарювання, оскільки інформація може бути використана з корисливими цілями іншим підприємством.

Загальна інформація про кожен звітний сегмент повинна включати:

- стислий опис чинників, які були використані для визначення звітних сегментів, включаючи основу організації таких сегментів: відмінності

продуктів та послуг, географічні регіони, правове середовище, або комбінації декількох чинників;

- дані про об'єднання сегментів, якщо воно мало місце;
- види продукції та послуг, від яких кожен звітний сегмент отримує доходи.

Значна частина господарюючих суб'єктів у складі звітних сегментів виділяє види діяльності, зокрема: надання послуг з утримання території; надання послуг з водопостачання; інвестиційна нерухомість.

Обов'язком кожного господарюючого суб'єкта є розкриття інформації про величину прибутку або збитку за кожним звітним сегментом.

Крім того, розкривають також інформацію про:

- виручку від зовнішніх покупців та міжсегментну виручку;
- фінансові доходи та витрати;
- амортизацію;
- суттєві статті доходів та витрат;
- частку в прибутку чи збитку асоційованих та спільних підприємств, облік яких ведеться за методом участі в капіталі;
- витрати (дохід) з податку на прибуток;
- суттєві негрошові статті, відмінні від амортизації.

Перелічені вище показники розкриваються у розрізі сегментів в тому випадку, якщо вони регулярно надаються вищому керівнику з операційної діяльності для аналізу діяльності сегментів.

Господарюючий суб'єкт повинен відображати в звітності оцінку сукупних активів і зобов'язань за кожним звітним сегментом, якщо суми регулярно надаються керівництву підприємства.

У розрізі сегментів в обов'язковому порядку розкриттю підлягає інформація про:

- інвестиції в асоційовані та спільні підприємства, які обліковуються за методом участі в капіталі;
- суми приросту необоротних активів (за винятком фінансових інструментів, відстрочених податкових активів, активів програм виплат по завершенню трудової діяльності та прав, що виникають за страховими контрактами).

Розглянемо порядок розкриття інформації за сегментами вітчизняним публічним акціонерним товариством щодо фінансового результату, активів та зобов'язань у складі фінансової звітності за 2013 р.

Результати діяльності сегментів оцінюються товариством на основі операційного прибутку або збитку у фінансовій звітності. Фінансові операції товариства (включаючи витрати на фінансування та дохід від нього), доходи і витрати від зміни справедливої вартості фінансових активів, а також податки на прибуток розглядаються в цілому і не розподіляються на операційні сегменти, оскільки управління ними здійснюється на рівні товариства у цілому. Інформація за сегментами ПАТ «Сузір'я» наведена у табл. 1.

*Таблиця 1*

**Інформація за сегментами ПАТ «Сузір'я» станом на 31.12.2013 р.**

Показники, тис. грн.	Послуги з утримання території	Послуги з водопоста- чання	Інвестиційна нерухомість	Всього за сегментами	Коригування та виключення <sup>1</sup>	Всього
Виручка від зовнішніх клієнтів	591	699	-	1290	-	1290
Амортизація необоротних активів	20	161	-	181	-	181
Збитки від знецінення необоротних активів	-	-	-	-	-	-
Операційний прибуток сегмента	423	(76)	-	347	-	347
Операційні активи	164	2467	2159	4790	687	5477
Капітальні витрати <sup>2</sup>	-	20	972	992	-	992
Операційні зобов'язання	-	221	375	596	2208	2804

Примітки:

1. Коригування та виключення є частиною звірок, які детально розкриті нижче.

2. Капітальні витрати складаються з приросту за статтями основних засобів, нематеріальних активів та інвестиційної нерухомості.

Аналогічне розкриття інформації за сегментами щодо фінансового результату, активів та зобов'язань господарюючий суб'єкт (ПАТ «Сузір'я») також повинен зробити за рік, що передує звітному.

Суб'єкт господарювання (товариство) зобов'язаний також провести узгодження даних щодо показників:

- сукупних доходів звітних сегментів із сукупним доходом;
- сукупного прибутку чи збитку звітних сегментів із сукупним прибутком або збитком до оподаткування та припинення діяльності;
- сукупних активів звітних сегментів із активами товариства;
- сукупних зобов'язань звітних сегментів із зобов'язаннями товариства;
- сукупних показників звітних сегментів за кожною іншою суттєвою статтею розкритої інформації з відповідним показником товариства у цілому.

При проведенні узгодження показників ПАТ «Сузір'я» здійснило перехід від загального операційного прибутку за сегментами (347 тис. грн.) до сукупного операційного збитку (174 тис. грн.).

Товариством розкрито інформацію щодо доходів та витрат, які розглядаються у цілому по підприємству та не приймають участі у формуванні операційного прибутку за сегментами.

Узгодження (звірка) даних за сегментами наведено у табл. 2.

Таблиця 2

**Узгодження (звірка) даних за сегментами ПАТ «Сузір'я»  
станом на 31.12.2013 р.**

Показник	Тис. грн.
<b>Звірка прибутку</b>	
Операційний прибуток сегментів	347
Інші операційні доходи	469
Адміністративні витрати	(470)
Витрати на збут	-
Інші операційні витрати	(619)
Фінансові витрати	(211)
Фінансові доходи	311
Інші витрати	(1)
Прибуток / збиток від зміни справедливої вартості фінансових активів, що переоцінюються за справедливою вартістю через прибуток /збиток	-
Операційний прибуток (збиток) товариства	(174)
<b>Звірка активів</b>	
Операційні активи сегментів	4790
Операційні активи на рівні товариства	687
Відстрочені податкові активи	-
Видані позики	-
Похідні інструменти	-
Активи, класифіковані як утримувані для продажу	-
Операційні активи товариства	5477
<b>Звірка зобов'язань</b>	
Операційні зобов'язання сегментів	596
Відстрочені податкові зобов'язання	154
Поточний податок до сплати	-
Кредити	1924
Конвертовані привілейовані акції	-
Інші операційні зобов'язання	130
Зобов'язання, класифіковані як утримувані для продажу	-
Операційні зобов'язання товариства	2804

Перелік доходів та витрат, які аналізуються вищим керівником з операційної діяльності у цілому по товариству, є індивідуальним для кожного суб'єкта господарювання і залежить від впровадженої системи управлінського обліку.

**Висновки.** Отже, узагальнена інформація про сегменти суб'єкта господарювання відображається у звітності відповідно до вимог МСФЗ 8 «Операційні сегменти». Розкриття інформації за сегментами щодо фінансового результату, активів та зобов'язань господарюючі суб'єкти проводять у кінці року станом на 31 грудня. Суб'єкт господарювання в обов'язковому порядку повинен провести узгодження даних загального операційного прибутку або збитку за сегментами з сукупним прибутком або збитком у цілому по підприємству. Також узгодження показників відображають за рік, що передує звітному.

## Список літератури

1. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту / М. П. Войнаренко. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 485 с.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS-for-SMEs-UKR.pdf>.
3. Пономаренко І. О. Звітність за сегментами / І. О. Пономаренко // Аудитор України. – 2013. – № 8 (213). – С. 44 – 48.

### **Грибовская Ю. Н. Отчетность за сегментами в соответствии с МСФО.**

В статье исследована сущность, значение и особенности применения Международного стандарта финансовой отчетности 8 «Операционные сегменты». Автором приведен порядок определения операционного сегмента и выделена информация, которая должна быть отображена в отчетности предприятия. Изучено и детализировано согласование данных за отчетными сегментами.

**Ключевые слова:** международные стандарты финансовой отчетности; операционный и отчетный сегменты; доходы и расходы; согласование показателей отчетности; сверка прибыли, активов и обязательств.

### **Gribovska Y. M. Accounting after segments in accordance with IFRS.**

In the article essence, value and features of application of the International standard of the financial reporting are investigational 8 the «Operating segments». An author is bring an order over of determination of operating segment and information that must be driven to accounting of subject of menage is distinguished. The concordance of data is studied and gone into detail after current segments.

**Keywords:** international standards of the financial reporting; operating and current segments; profits and charges; concordance of accounting indexes; collation of income, assets and obligations.