

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.37

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/181-35>**Гавриленко Н.В.**

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри економіки, обліку та підприємництва,
Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2043-3917>

Havrilenko Nataliia

Admiral Makarov National University of Shipbuilding

СЕКМЕНТИ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

У статті зазначено, що з метою оптимізації співвідношення ризиків і прибутковості господарюючі суб'єкти можуть розгорнути господарську діяльність в різних географічних областях і сферах господарювання, виробляти різні види продукції та послуг і таким чином диверсифікувати свій бізнес. Краще оцінити рентабельність і ризикованість такого бізнесу дозволяє сегментована звітність. Доведено, що вимоги до відображення в обліковій політиці інформації про сегменти мають відношення лише до певної групи підприємств, які повинні виділити відповідні сегменти за їх наявності та включити до наказу про облікову політику інформацію про сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента та засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках. Обґрунтовано необхідність додаткового коригування даних бухгалтерського обліку за операціями відображення доходів від передання товарів, робіт, послуг між сегментами.

Ключові слова: облікова політика, сегменти, бухгалтерський облік, управлінський облік, інформація, сегментна звітність, ціноутворення.

SEGMENTS OF ECONOMIC ACTIVITY IN THE ACCOUNTING POLICY: MANAGEMENT ASPECT

The article states that in order to optimize the ratio of risks and profitability, economic entities can deploy economic activity in different geographical areas and economic spheres, produce different types of products and services and thus diversify their business. Segmented reporting allows you to better assess the profitability and riskiness of such a business. It has been proven that the requirements for the display of information about segments in the accounting policy are relevant only to a certain group of enterprises, which must highlight the relevant segments if they exist and include in the order about the accounting policy information about the business segments, the priority type of the segment and the principles of pricing in intra-household calculations. The need for additional adjustment of accounting data for the operations of displaying income from the transfer of goods, works, and services between segments is substantiated. Keywords: accounting policy, segments, accounting, management accounting, information, segment reporting, pricing. As you know, reporting by segments is formed on the basis of transfer pricing (TP) data, from which income from sales between segments is determined. Thus, as a result of the transfer of products from one segment to another, it is necessary to determine the income based on the applied pricing method. For example, products from one branch, which is allocated as a geographical segment, are delivered to another branch; or when the semi-finished product of own production is used for the production of other products in the economic segment. It is important, in our opinion, that for segmentation it is necessary to establish the rules of the intra-business shopping center, which should be provided for in the accounting policy of the business entity. When segmenting using other types of pricing, such as: contractual, market prices, standard costs, the need for additional adjustment of accounting data should be taken into account for the operations of displaying income from the transfer of goods, works, and services between segments.

Key words: accounting policy, segments, accounting, management accounting, information, segment reporting, pricing.

JEL classification: M41, M42, M49

Постановка проблеми. В умовах сьогодення облікова політика виступає потужним інструментом в управлінні господарською діяльністю, в зв'язку з цим її формуванню та застосуванню приділяється доволі значна увага, що продиктовано вимогами часу. Наразі вона відіграє нову роль і повинна бути спрямована на реалізацію стратегії господарюючого суб'єкта. В умовах ринкової економіки конкурентоспроможність господарюючого суб'єкта значною мірою залежить від

його господарської діяльності. В зв'язку з цим стрімко зростає роль бухгалтерського обліку, оскільки необхідно не лише визначити фінансовий результат, але й з'ясувати ефект від операційної, фінансової і інвестиційної діяльності підприємства. Актуальність обумовленої теми пов'язана з тим, що бухгалтерський фінансовий облік не повною мірою забезпечує менеджерів різних рівнів релевантною інформацією. Одночасно він не може надати необхідну інформацію для страте-

гічного управління підприємством. Щодо стратегічного управління на рівні конкурентної стратегії – це аналіз конкретного продукту, що реалізується на конкретному ринку в умовах конкурентної боротьби з певними контрагентами. Всі ці причини для розробки стратегії вимагають наявності достовірної інформації про продукти та ринки збуту, а це зумовлює зростання ролі сегментарного обліку та звітності в сучасному обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В проведеному дослідженні були використані наукові праці значної кількості вітчизняних науковців та практиків, серед яких слід назвати роботи: Грінко А. [1, с. 1–7], Кулінич Т. [2, с. 17–24], Гавриленко Н.В. [3, с. 435; 4, с. 168; 5, с. 108; 10, с. 13], Чернецької Я.С. [5, с. 109], Кулик В. [6, с. 373], Бойчук Т. [7, с. 36].

Методика аудиту ефективності господарської діяльності з особливим акцентом на облікову політику висвітлена в працях Приймак С.В. та Жук А.Б. [8, с. 836], Несторенко Т.П. [9, с. 33–43], Гавриленко Н.В. Грищенко О.В. і Козіцької Н.О. [10].

Однак, незважаючи на значну кількість напрацювань з облікової тематики, майже практично відсутні дослідження стосовно сегментарної звітності та методів її формування, що є доволі актуальним для економічного аналізу діяльності господарюючих суб'єктів. Більшість бухгалтерських стандартів і нормативних документів, які мають відношення до регулювання сегментарної звітності, вимагають ретельного дезагрегування інформації за самими різними позиціями. Це є віддзеркаленням розвитку бізнесу, особливо по відношенню до корпорацій. Щодо представлення сегментарної звітності, то це є новацією в сфері розкриття інформації, яку ще потрібно розвивати.

Постановка завдання. Метою дослідження є висвітлення особливостей поширення вимог щодо сегментації звітності та особливостей формування в обліковій політиці застосування сегментів діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Проведене дослідження дало змогу встановити, що особи, які повинні надавати інформацію про звітні сегменти, зазначені в НП(С)БО 29 [11]. Одночасно вимоги цього стандарту не знаходять свого поширення на господарюючі суб'єкти, визнані мікропідприємствами, малими підприємствами, непідприємницькими товариствами, підприємствами – платниками єдиного податку, на бюджетні установи та підприємства, які згідно з законодавством формують фінансову звітність за МСФЗ.

В результаті детального ознайомлення визначень сегментів, які використовуються як у зарубіжній, так і в вітчизняній практиці, дозволило нам встановити проблемні ділянки у дефініціях. Так, визначення, яке представлено в МСФЗ 8 «Операційні сегменти» змістило основні акценти в бік управлінського обліку, що на нашу думку є доволі громіздким, а це лише ускладнює процес встановлення сегментів [12]. Тому під сегментом ми вбачаємо частину суб'єкта господарювання, на якому відбувається господарська діяльність, що є відокремленим об'єктом управління з боку вищого керівництва та постійно перед ним звітує.

НП(С)БО 29 виокремлює два види сегментів: господарський і географічний [11], при цьому, дослідження наведених критеріїв визнання сегментів в даному стандарті наводить нас на думку, що ці критерії децю роз-

миті та дають змогу виділяти сегменти на різних умовах. Так, наприклад, до географічних сегментів можна включити як окремі регіони України, так і країни Європи, у зв'язку із чим навіть наявність філій і представництв зовсім не свідчить про обов'язкове визнання їх окремими сегментами.

Відносно господарських сегментів господарюючі суб'єкти також вправі вільно обирати ступінь деталізації сегментування, яке, в свою чергу, може або взагалі не здійснюватися, або проводитися як у розрізі окремих видів господарської діяльності (виробництво, перевезення, торгівля), так і за видами продукції, яка виробляється (виробництво та реалізація продукції А, С, Д тощо). Правила виділення сегментів наведені в НП(С)БО 29 [11]. З врахуванням норм вищезгаданого стандарту було розроблено схематичну процедуру виділення сегментів, яку унаочнено на рисунку 1.

Щодо зарубіжних країн, то їх компанії намагаються виділяти сегменти таким чином, щоб із звітності можна було б почерпнути незначну кількість інформації, її мінімум, оскільки реальні дані про сегменти можуть становити доволі великий інтерес для конкурентів.

Слід зауважити, що опис процедури сегментування, який міститься в НП(С)БО 29 відрізняється неабиякою лаконічністю, тому для того, щоб розв'язати низку питань, доводиться звертатися за допомогою до МСФЗ 8 «Операційні сегменти» [12]. З МСФЗ можна дійти висновку відносно того, що сегментування здійснюється не тільки на основі внутрішньої організаційної та управлінської структури господарюючого суб'єкта, але й на підставі його внутрішньої управлінської фінансової звітності, яка подається раді директорів і вищому виконавчому органу, тобто на основі даних управлінського обліку.

Як відомо, звітність за сегментами формується на підставі даних трансфертного ціноутворення (ТЦ), з яких визначають дохід від реалізації між сегментами. Таким чином, в результаті передачі продукції з одного сегменту в інший, необхідним є визначення доходу на підставі застосовуваного методу ціноутворення. Наприклад, продукція з однієї філії, яка виділена як географічний сегмент, поставляється в іншу філію; або ж коли вироблена продукція – напівфабрикат власного виробництва використовується для виготовлення іншої продукції в господарському сегменті. Важливим, на нашу думку є те, що для сегментування варто установити правила внутрішньогосподарського ТЦ, які повинні бути передбачені в обліковій політиці господарюючого суб'єкта.

Така важливість зумовлена тим, що від обраного методу ТЦ залежить обсяг облікової роботи з виокремлення сегментів. Зокрема, якщо господарюючий суб'єкт використовує метод трансфертної ціни на основі фактичних витрат, то в звітності слід ввести декілька субрахунків, на яких відображаються активи, які підлягають, або не підлягають включенню до сегмента.

Натомість, якщо ж піддруктям внутрішнього трансфертного ціноутворення закладено інші методи, а саме ринкові, договірні ціни або ж метод нормативних витрат, то рівень облікової роботи для сегментування значно зростає. Вважаємо, що найбільш прийнятним для складання сегментної звітності є метод подвійної трансфертної ціни. Подвійне ТЦ – це така система ТЦ, яка надає можливість підрозділу-продавцю відо-

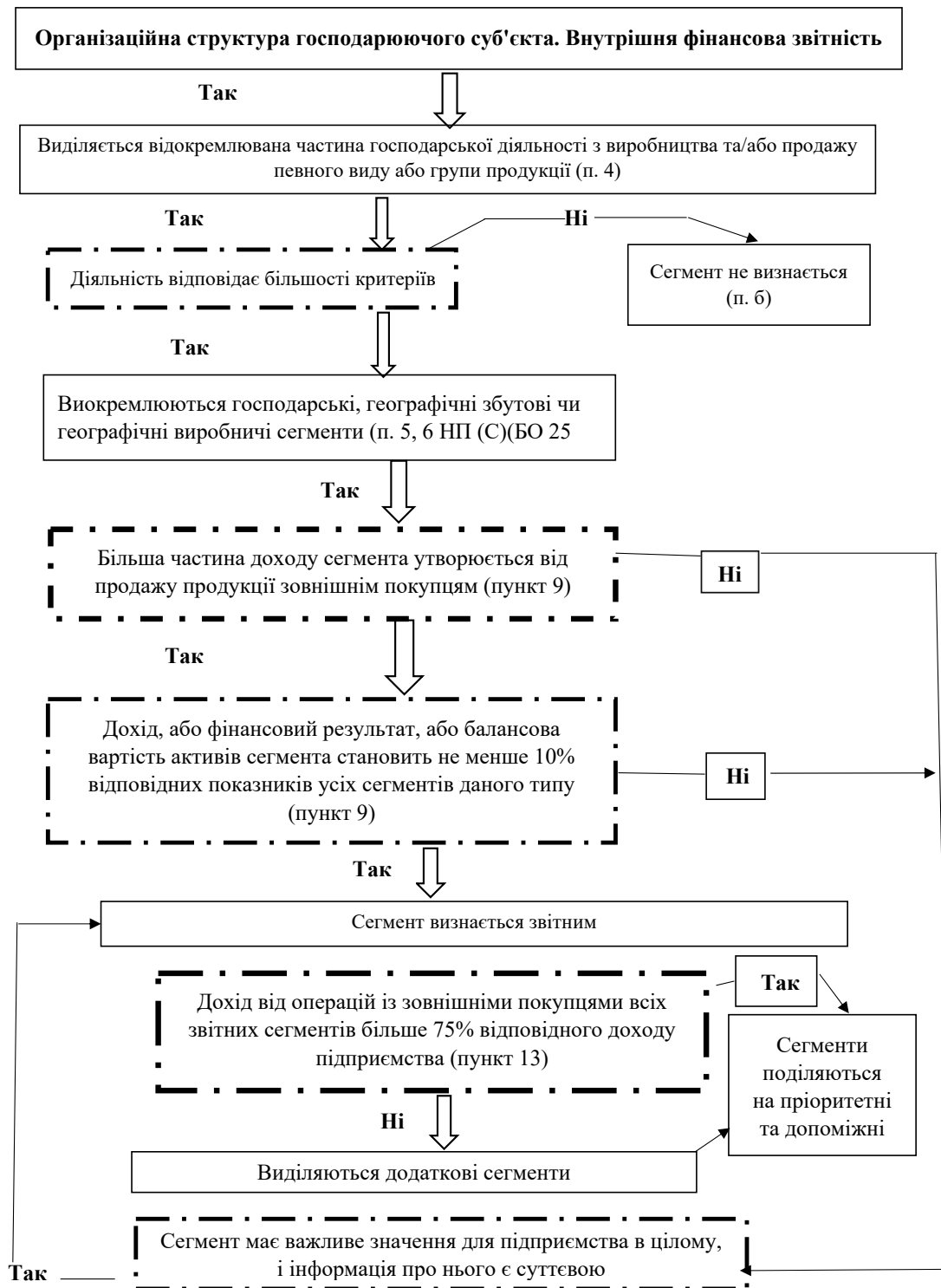


Рис. 1. Схематична процедура виділення сегментів

Джерело: складено автором на підставі НП(С)БО 29 [11]

бражати внутрішній продаж продукції або послуг за однією ціною – ринковою чи договірною, а підрозділу-покупцеві – отриману продукцію за іншою ціною, яка ґрунтується на витратах.

При сегментації з використанням інших видів ціноутворення, таких як: договірні, ринкові ціни, стандартні витрати, слід урахувати необхідність додаткового коригування даних бухгалтерського обліку за операці-

ями відображення доходів від передання товарів, робіт, послуг між сегментами. Таке коригування пропонуємо здійснити двома способами: 1) перший спосіб – шляхом використання додаткової кореспонденції рахунків; 2) другий спосіб – за допомогою використання допоміжних, а саме позабалансових рахунків.

Отже, при використанні першого способу господарюючий суб'єкт може запровадити додаткові рахунки,

Таблиця 1

Відображення операцій передачі товарів між сегментами

У першого сегмента (передає товар)	Сума, грн	У другого сегмента (отримує товар)	Сума, грн
Д-т 683 – К-т 700	1500	Д-т 28 – К-т 683 (у разі отримання товару)	1500
Д-т 902 – К-т 28 (собівартість)	1000	Д-т 902 – К-т 28 (у разі реалізації товару)	1500
Далі визначається фінансовий результат за сегментами у фінансовій звітності. Після закінчення періоду вищенаведені проведення сторнуються і робляться звичайні записи:			
Д-т 683 – К-т 28	1000	Д-т 28 – К-т 683, Д-т 902 – К-т 28 (сторно)	500

Джерело: складено автором

на яких будуть відображатися отримані доходи та понесені витрати від міжсегментних операцій. Зокрема, від передавання активів або напівфабрикатів для виготовлення готової продукції між філіями-сегментами, якщо напівфабрикати та готова продукція є окремими господарськими сегментами. Пропонуємо отримані доходи відображати на допоміжному рахунку 700 «Міжсегментний дохід», обороти за яким після закінчення звітного періоду сторнувати. Таким чином, передача товарів, наприклад, вартістю 1000 грн при трансфертному ціноутворенні витрат плюс 50% від першого сегмента-філії другому буде відображатися так, як наведено в таблиці 1.

Щодо другого способу, то міжсегментні доходи з витратами знаходять своє відображення на допоміжних субрахунках поза балансом. Так, наприклад: ДС₃ – доходи від передавання товарів третьому сегменту; ВС₃ – витрати від передавання товарів третьому сегменту. Таким чином, виходячи з вищезазначених даних отримуємо:

У першого сегмента, який продає товар третьому сегменту:

К-т ДС₃ – 1500 грн;

Д-т ВС₃ – 1000 грн.

У третього сегменту, який товар отримує маємо:
Д-т ВС₁ – 1500 грн (у випадку отримання товару);
К-т ВС₁ – 1500 грн (у випадку реалізації товару).

На нашу думку, другий спосіб облікового відображення міжсегментних операцій є більш зручним. Це можна пояснити тим, що в ньому не плутаються бухгалтерські кореспонденції, адже інформація для визначення доходів і витрат сегментів за трансфертним ціноутворенням потрібна лише для заповнення додатку (форма № 6) до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами». Водночас інша фінансова звітність заповнюватиметься в загальному порядку на підставі звичайних проведення.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, обраний варіант обліку відображення внутрішньогосподарських операцій між сегментами слід зазначити в додатку до наказу про облікову політику, передбачивши відповідні рахунки для бухгалтерського та аналітичного обліку таких операцій. Важливим для сегментування є встановлення правил внутрішньогосподарського трансфертного ціноутворення, які також повинні бути наведені в обліковій політиці.

Список використаних джерел:

- Grinko, A., Havrylenko, N., Kostash, T., Fed'kovych, Y., Plekan, M., Breus, S. (2020). Organization of a Strategic Management Accounting in an Innovative Economy [Organization of a Strategic Management Accounting in an Innovative Economy]. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, vol. 24, no. 5, pp. 1–7.
- Кулініч Т., Shepel I., Havrylenko N. Розвиток управлінського обліку на основі ризик-орієнтованого підходу. *Економічний аналіз*. 2021. Т. 31. № 1. С. 17–24.
- Гавриленко Н.В. Впровадження системи контролінгу для підвищення ефективності управління морськими портами. Матеріали XII міжнар. наук.-техн. конф. "Інновації в суднобудуванні та океанотехніці". Миколаїв : НУК, 2021. С. 435–437. URL: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/4687>.
- Гавриленко Н.В., Грищенко О.В. Проблеми застосування методів визначення справедливої вартості активів і зобов'язань. *Збірник наукових праць «Проблеми системного підходу в економіці*. 2017. № 3 (57). С. 168–173.
- Гавриленко Н.В., Чернецька Я.С. Концепція обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарюванн. *Матеріали VI міжнар. наук.-практ. конф. "Інструменти регулювання національної економіки та національної безпеки в умовах сучасних глобальних викликів"*. Хмельницький : ХНУ, 2021. С. 108–111. URL: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/4682>.
- Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.
- Бойчук Т. Формування облікової політики підприємства: мета, побудова та сфера застосування. *Економічний аналіз*, 2010. Вип. 6. С. 36–38.
- Приймак С.В., Жук А.Б. Удосконалення методики аудиту облікової політики підприємства. *Молодий вчений*. 2018. № 6 (56). С. 836–838. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/4/192.pdf>.
- Nestorenko, T., Ostenda, A. (2019). Public Internal Audit: International Scope. *Journal of Modern Economic Research*, 1(4), 33–43. URL: <https://cutt.ly/UQEg89m>.
- Гавриленко Н.В., Грищенко О.В., Козицька Н.О. Розвиток методики аудиту облікової політики для управлінських цілей. *Інфраструктура ринку*. 2021. № 62. С. 166–170.
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 29 «Фінансова звітність за сегментами», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 № 412. URL: <https://zakon.help/law/412/>.
- Endorsement of IFRS 8 «Operating Segments». Analysis of Potential Effects – Report. Brussels: European Commission, 3 September 2007, p. 15.

References:

1. Grinko, A., Havrylenko, N., Kostash, T., Fed'kovych, Y., Plekan, M., Breus, S. (2020). Organization of a Strategic Management Accounting in an Innovative Economy [Organization of a Strategic Management Accounting in an Innovative Economy]. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, vol. 24, no. 5, pp. 1–7.
2. Kulinich T., Shepel' I., Havrylenko N. (2021) Rozvytok upravlins'koho obliku na osnovi ryzyk-orientovanoho pidkhodu [Development of management accounting based on risk-oriented approach]. *Ekonomichnyy analiz*, vol. 31, no. 1, pp. 17–24. (in Ukrainian)
3. Havrylenko N.V. (2021) Vprovadzhennia systemy kontrolinhu dlia pidvyshchennia efektyvnosti upravlinnia morskymy portamy [Implementation of the control system to increase the efficiency of sea port management] *Materialy XII mizhnar. nauk.-tekh. konf. "Innovatsii v sudnobuduvanni ta okeanotekhnitsi"*. Mykolaiv: NUK, pp. 435–437. Available at: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/4687>. (in Ukrainian)
4. Havrylenko N.V., Hryshchenko O.V. (2017) Problemy zastosuvannia metodiv vyznachennia spravedyvoi vartosti aktyviv i zoboviazan [Problems of applying methods of determining the fair value of assets and liabilities]. *Problemy systemnoho pidkhodu v ekonomitsi*, vol. 3 (57), pp. 168–173.
5. Havrylenko N.V., Chernetska Ya.S. (2021) Kontseptsii oblikovo-analitychnoho zabezpechennia ekonomichnoi bezpeky subiektiv hospodariuvannia [The concept of accounting and analytical support of economic security of economic entities]. *Materialy VI mizhnar. nauk.-prakt. konf. "Instrumenty rehuliuвання natsionalnoi ekonomiky ta natsionalnoi bezpeky v umovakh suchasnykh hlobalnykh vyklykiv"*. Khmelnytskyi: KhNU, pp. 108–111. Available at: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/4682>. (in Ukrainian)
6. Kulyk V.A. (2014) Oblikova polityka pidpriemstva: nabutyi dosvid ta perspektyvy rozvytku : monohrafiia [Accounting policy of the enterprise: gained experience and prospects of development: monograph]. Poltava: RVV PUET, 373 p. (in Ukrainian)
7. Boichuk T. (2010) Formuvannia oblikovoi polityky pidpriemstva: meta, pobudova ta sfera zastosuvannia [Formation of accounting policy of the enterprise: purpose, construction and scope]. *Ekonomichnyi analiz*, vol. 6., pp. 36–38. (in Ukrainian)
8. Pryimak S.V., Zhuk A.B. (2018) Udoskonalennia metodyky audytu oblikovoi polityky pidpriemstva [Improving the methodology of auditing the accounting policy of the enterprise]. *Molodyi vchenyi*, vol. 6 (56). pp. 836–838. Available at: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/4/192.pdf>. (in Ukrainian)
9. Nestorenko, T., Ostenda, A. (2019). Public Internal Audit: International Scope. *Journal of Modern Economic Research*, 1(4), 33–43. Available at: <https://cutt.ly/UQEg89m>.
10. Havrylenko N.V., Hryshchenko O.V., Kozitska N.O. (2021) Rozvytok metodyky audytu oblikovoi polityky dlia upravlinskykh tsilei [Development of the methodology accounting policy audit for management purposes]. *Infrastruktura rynku*, vol. 62, pp. 166–170.
11. Polozhennja (standart) bukhghalters'kogo obliku № 29 «Finansova zvitnistj za seghmentamy», zatv. Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 19.05.2005 № 412 [Regulation (standard) of accounting No. 29 "Financial reporting by segments", approved. By order of the Ministry of Finance of Ukraine dated May 19, 2005 No. 412]. Available at: <https://zakon.help/law/412/>.
12. Endorsement of IFRS 8 «Operating Segments». Analysis of Potential Effects – Report. Brussels: European Commission, 3 September 2007, p. 15.