

ISSN: 2219-8229

E-ISSN: 2224-0136

Founder: Academic Publishing House *Researcher*

DOI: 10.13187/issn.2219-8229

Has been issued since 2010.



European Researcher. International Multidisciplinary Journal

UDC 657.052

Problematic Issues of Segmentation in the Formation of Consolidated Financial Statements by the Participants of Joint Ventures

Alla V. Dmitrenko

Technical University of Poltavskyy natsyonalnyy named Yuri Kondratyuka, Ukraine

36002, Poltava Kagamlyka St., 18, kv.4

PhD, Associate Professor,

E-mail: dmitrenko_av@mail.ru

Abstract. The paper studies the topical issue of segmentation of consolidated financial statements. The author proposes to make a report on the assets, liabilities, income, expenses and financial results that are directly related to report segment or allocated to the report segment.

Keywords: segmentation; joint ventures; reporting; financial statements; consolidated financial statements.

Введение. Рыночные преобразования в Украине, глобализация бизнеса, преодоления государственных границ и развитие транснациональных компаний (далее – ТНК), процессы приватизации и реконструкции крупных предприятий, а также отраслевых комплексов привели к образованию холдинговых структур, объединений предприятий, в состав которых входят материнское и его дочерние предприятия. С юридической точки зрения, участники группы являются отдельными субъектами хозяйствования, которые ведут учет деятельности и составляют собственную отчетность. В связи с этим особую актуальность приобретает учет деятельности группы предприятий как единой экономической единицы.

Так, например, совместные предприятия (далее - СП) дополнительно могут применить учет и отчетность по правилам страны иностранного инвестора. Особенно это важно в случаях, когда последние являются ТНК, ведущих консолидированную финансовую отчетность.

Вопросами консолидации финансовых отчетов занималась многочисленное количество зарубежных и отечественных ученых, к которым следует отнести: С.М. Алиева [1], А.В. Бурлакова [2], И.А. Григоренко [3], В.М. Костюченко [4], Е.Г. Каримову [5], И.А. Кузнецова [6], А.А. Михайлову [7], Г.М. Петухова [8], А. А. Савченко [9] и многих других. Однако, с учетом изменений внесенных в украинской нормативно-правовой базы под влиянием введения в действие Национального положения (стандарта) бухгалтерского учета 2 (далее – НП(С)БУ 2) «Консолидированная финансовая отчетность» вопросы составления консолидированной финансовой отчетности приобрели особую актуальность. На сегодня остается недостаточно исследованным вопрос сегментирования при осуществлении совместной деятельности (далее - СД) и способы раскрытия информации по сегментам при формировании консолидированной финансовой отчетности участ никами СД.

Сегментирование консолидированной финансовой отчетности участниками совместной деятельности. В отличие от предыдущего положения (стандарта) бухгалтерского учета 20 «Консолидированная финансовая отчетность» новые правила консолидации отчетности позволяют материнскому предприятию не подавать консолидированную отчетность в случае если оно не является эмитентом ценных бумаг или

если его материнское предприятие подает консолидированную отчетность являющейся общедоступной.

Согласно НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» [10] консолидированная финансовая отчетность содержит:

- Консолидированный баланс (Отчет о финансовом состоянии) (форма № 1- к);
- Консолидированный отчет о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе) (форма № 2- к);
- Консолидированный отчет о движении денежных средств (прямым методом) (форма № 3- К);
- Консолидированный отчет о движении денежных средств (по косвенным методом) (форма № 3- кн);
- Консолидированный отчет о собственном капитале (форма № 4- к);
- Примечания к годовой финансовой отчетности (форма № 5);
- Приложение к примечаниям к годовой финансовой отчетности «Информация по сегментам» (форма № 6).

По сравнению с НП(С)БУ 1 Международные стандарты финансовой отчетности (далее - МСФО) предусматривают следующий состав форм консолидированной финансовой отчетности [11]:

- Консолидированный отчет о финансовом положении;
- Консолидированный отчет о совокупных доходах;
- Консолидированный отчет о движении денежных средств;
- Консолидированный отчет об изменениях в собственном капитале;
- Примечания, содержащие краткое изложение основных принципов учетной политики и другие примечания.

С вышерассмотренного перечня состав консолидированной финансовой отчетности наблюдаем максимальное приближение состав таких форм с требованиями международных стандартов. Но, консолидированная финансовая отчетность, которая составляется по национальным стандартам, имеет регламентированные формы, которые ничем не отличаются от классической отчетности. Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная по международным стандартам, не имеет четко регламентированной формы. В свою очередь МСФО 1 «Подача финансовой отчетности» предусматривает перечень минимальных статей, которые должны быть в отчетах.

Итак, для детального раскрытия информации относительно определенных цифр при составлении консолидированной финансовой отчетности СП и при определении консолидированной сумм необходимо предоставлять пользователям проследить внутригрупповые обороты между участниками СП и объектом инвестирования, а также возможность понять алгоритмы расчета неконтролируемой доли и подсчета консолидированных сумм соответствующих статей. Внутригрупповые операции могут создавать нереалистичной картину активности группы компаний, ее продаж, расчетов, запасов, финансовых результатов, так консолидированная отчетность представляет объективную картину операций и финансового состояния единой экономической единицы, не заменяя отдельных финансовых отчетов предприятий группы, поскольку при консолидации не учитываются операции между членами группы.

Таким образом, методика консолидации отчетности достаточно сложная, но вместе с тем она должна быть логичной и оправданной, поскольку вытекает из экономической сущности бизнеса и роли отчетности как информационной базы для принятия решений. Методика расчета показателей для формирования отчетности предприятий предусматривает не только возведение отчетных показателей, но и применение специальных учетных процедур. Данные процедуры заключаются в использовании специальных расчетов, условных исключений и поправок. Расчетный характер составления консолидированной финансовой отчетности приводит к усложнению работы бухгалтера и повышает вероятность допущения ошибок. Однако необходимо отметить, что корректировки, которые осуществляются в процессе консолидации, не влияют на отдельную финансовую отчетность как материнского, так и дочерних предприятий.

Информация по сегментам позволяет пользователям финансовой отчетности:

- лучше понимать результаты деятельности предприятия в прошлом;

- лучше оценить риски и прибыльность предприятий;
- делать более информационно обоснованные суждения о предприятии в целом.

В случае подписания договора о СД без создания юридического лица (договор простого товарищества) не предвидится создания юридического лица. Работники заключают трудовой договор с организацией - работодателем или индивидуальным предпринимателем. В Украине обычно это договор между юридическими лицами. Итак, с бухгалтерской точки зрения ответственность за формирование консолидированной финансовой отчетности участниками СД по договору СД лежит на самом предприятии, как правило, осуществляющее ведение бухгалтерского учета - операторе СД.

Поскольку именно такое предприятие формирует для участников СД финансовую отчетность по двум консолидированными формами: Баланс (Отчет о финансовом состоянии) и Отчет о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе) и по своей хозяйственной деятельности, которая включает уставную и совместной деятельности составляет полный пакет годовой консолидированной финансовой отчетности. Поэтому, вопрос сегментирования при осуществлении СД и способы раскрытия информации по сегментам при формировании консолидированной финансовой отчетности является актуальным для участников СД как с созданием юридического лица, так и без образования юридического лица.

Требованиями П(С)БУ 29 предусмотрено формирование информации в бухгалтерском учете по хозяйственным и географическим сегментам, которые определяются предприятием на основе его организационной структуры [12]. Если рассматривать это требование в аспекте консолидированной группы предприятий, можно убедиться в необходимости ведения отдельного консолидированного учета с целью обеспечения информацией для составления консолидированной финансовой отчетности, в том числе в разрезе отчетных сегментов. Для определения сегментов анализируется структура предприятия, внутривозвратная отчетность, а также действующая система учета затрат на производство продукции (работ, услуг). Есть подтверждается мнение о том, что выделение как центров ответственности, так и сегментов является внутренним делом предприятия и проводится с учетом специфики его структуры и деятельности. Выделение хозяйственного или географического сегмента зависит от отрасли и вида деятельности предприятия.

В зависимости от сущности рисков и периметра консолидации (состав консолидированной группы предприятий) географические сегменты делятся на два вида:

1 . Географический производственный сегмент - по месту расположения производства продукции (работ, услуг) консолидированной группы предприятий.

2 . Географический сбытовой сегмент - по месту расположения основных рынков сбыта и покупателей продукции (товаров, работ, услуг) консолидированной группы предприятий.

Основой для выделения географического сегмента может выступать деятельность, которая ведется в отдельной области (областях) Украины, в отдельной зарубежной стране, в нескольких зарубежных странах, в постоянных региональных группировки стран. Материнская компания самостоятельно определяет степень детализации географических регионов, исходя из необходимости раскрытия существенной информации.

При объединении географических сегментов учитываются особенности региональных экономических и геополитических условий.

Хозяйственный сегмент или географический сегмент определяется отчетным, если большая часть его дохода создается от продажи продукции (товаров, работ, услуг) внешним покупателям и одновременно показатели его деятельности соответствуют одному из следующих критериев:

- доход по данным сегментом консолидированной группы предприятий от реализации продукции (товаров, работ, услуг) внешним покупателям и по внутригрупповым расчетам составляет не менее 10 % совокупного дохода от продажи внешним покупателям и по внутригрупповым расчетам по всем сегментам определенного вида (хозяйственным или географическим);

- финансовый результат по данным сегментом составляет не менее 10 % суммарного финансового результата по всем сегментам определенного вида (хозяйственным или географическим);

- балансовая стоимость активов за данным сегментом консолидированной группы предприятий составляет не менее 10 % совокупной балансовой стоимости активов по всем сегментам определенного вида (хозяйственным или географическим).

Если в отчетном году по консолидированной группе предприятий определены новые отчетные сегменты, которые возникают вследствие изменения (расширения) хозяйственной деятельности, то по этим отчетным сегментам приводятся соответствующие сравнительные показатели за предыдущий отчетный период или предоставляется обоснованное объяснение причин невозможности достоверного определения показателей.

Согласно Методическим рекомендациям оператор СД представляет всем участникам отдельный баланс и соответствующие формы финансовой отчетности СД [13]. Оператор СД, который ведет учет по СД, предоставляет Баланс (Отчет о финансовом состоянии) и Отчет о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе) за СД каждому из участников СД, которые к показателям своих отчетов должны добавлять соответствующие своей доли в СД все активы, пассивы, доходы и расходы. Такой подход к составлению отчетов участников СД напоминает консолидацию отчетов, обеспечивает достоверную информацию о каждом участнике СД.

Итак, с целью предоставления пользователям полной информации о деятельности СП и предприятия, осуществляющего СД по договору о СД, по мнению автора статьи, необходимо, кроме общей финансовой отчетности составлять финансовую отчетность по сегментам с раскрытием доходов, расходов, финансовых результатов, обязательств и активов (среди других статей) по основным видам деятельности и географическим регионам за каждым отчетным сегментом.

Поскольку каждый участник СД добавляет к своим показателям соответствующие своей доли в СД все активы, пассивы, доходы и расходы, то, по нашему мнению, будет лишним составление формы № 6 «Информация по сегментам» оператором СД и представление ее каждому участнику СД вместе с балансом (Отчетом о финансовом состоянии) и отчетом о финансовых результатах (Отчетом о совокупном доходе) в отношении тех активов, обязательств, доходов, расходов и финансовых результатов, относящихся непосредственно к отчетному сегменту или распределяются на отчетный сегмент. Достаточным будет подать отдельный отчет, содержащий информацию по следующим показателям по каждому отчетному сегменту. В результате получения этих данных от оператора СД каждому участнику СД рекомендуется включать такие активы, обязательства, доходы и расходы, прибыли (убытки) по каждому сегменту в форму № 6 «Информация по сегментам», которая входит в состав годовой консолидированной финансовой отчетности участника СД.

Предлагается следующая форма отчета об активах, обязательствах, доходах, расходах и финансовых результатах, относящихся непосредственно к отчетному сегменту или распределяются на отчетный сегмент - Отчет о деятельности _____ сегмента за _____ год (**авторское название**).

Пример. По договору о СД, подписанного между двумя предприятиями (договор простого товарищества) по которому доля каждого участника соответственно составляет 40 % и 60 %, до отчетного сегмента относятся:

- активы, совместно контролируются - 15500000 грн.;
- обязательства, возникшие в ходе осуществления СД - 6800000 грн.;
- расходы, понесенные при осуществлении СД - 4600000 грн.;
- доходы, полученные от осуществления СД - 5200000 грн.;
- прибыль, полученная от осуществления СД - 6000000 грн.

Предложим распределение таких активов, обязательств, доходов, расходов и результата деятельности за отчетным сегментом между участниками договора о СД.

Таблица 1

Отчет о деятельности _____ сегмента за _____ год

Показатели отчетного сегмента	Участник А (40 %)	Участник Б (60 %)	Всего, тыс. грн.
-------------------------------	----------------------	----------------------	---------------------

Совместноконтролируемые активы	6200	9300	15500
Обязательства, возникшие во время осуществления СД	2720	4080	6800
Расходы, понесенные при осуществлении СД	1840	2760	4600
Доходы полученные при осуществлении СД	2080	3120	5200
Прибыль (убыток) от осуществления СД	240	360	600

Учетной политикой консолидированной группы предприятий определяются виды сегментов, приоритетный вид сегмента, принципы ценообразования во внутригрупповых расчетах. Если материнское предприятие, которое должно составлять консолидированную финансовую отчетность, принимает решение о раскрытии информации по сегментам по показателям консолидированной финансовой отчетности, то оно согласовывает с дочерними предприятиями, показатели которые включаются в консолидированную финансовую отчетность, учетную политику по формированию отчетных сегментов и определение приоритетного вида сегмента. Если показатели дочернего предприятия не включаются в консолидированную финансовую отчетность, то такие показатели включаются в нераспределенные статьи.

Итак, недостатком отечественного П(С)БУ 29 является то, что в нем не определяется понятие «организационная структура» и в результате информация, представленная в отчетности по сегментам, не формирует целостной картины о внутренней структуре предприятия.

Также нужно конкретизировать его требования по консолидированной группе предприятий - экономического объединения юридически самостоятельных субъектов хозяйствования.

Выводы. В условиях сегментирования консолидированной финансовой отчетности участниками СД, предлагается составления отчета об активах, обязательствах, доходах, расходах и финансовых результатах, относящихся непосредственно к отчетному сегменту или распределяются на отчетный сегмент - Отчет о деятельности _____ сегмента за _____ год (авторское название). В результате получения этих данных от оператора СД каждому участнику СД рекомендуется включать такие активы, обязательства, доходы и расходы, прибыли (убытки) по каждому сегменту в форму № 6 «Информация по сегментам», которая входит в состав годовой консолидированной финансовой отчетности участника СД.

Примечания:

1. Алиев С. М. Формирование консолидированной финансовой отчетности холдингов в согласовании с международными стандартами финансовой отчетности: автореф. дис ... канд. эк. наук: спец. 08.00.12/ С. М. Алиев. Москва, 2011. 23 с.

2. Бурлакова О.В. Методология консолидированного учета в корпоративных группах Российской Федерации: автореф. дис ... док. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / В. Бурлакова. Оренбург, 2008 . 24 с.

3. Григоренко И. А. Формирование консолидированной отчетности по международным стандартам: автореф. дис ... канд. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / И. А. Григоренко. Орел, 2009. 24 с.

4. Костюченко В. М. Учет и анализ деятельности группы предприятий, как единой экономической единицы: монография / В. М. Костюченко; МОН Украины, Международный ин-т менеджмента (МИМ - Киев) . К.: Центр учебной литературы, 2007 . 504 с.

5. Каримова Э. Р. Формирование консолидированной финансовой отчетности российских групп компаний по МСФО: автореф. дис ... канд. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Э. Р. Каримова. Казань, 2006 . 21 с.

6. Кузнецов И. А. Учетно-методическое обеспечение процедур составления организациями консолидированной финансовой отчетности в условиях применения МСФО:

автореф. дис ... канд. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / И.А. Кузнецов. Ростов-на-Дону, 2006 . 21 с.

7. Михайлова О. А. Формирование консолидированной финансовой Отчетность в условиях перехода на МСФО: автореф. дис ... канд. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / А. А. Михайлова. Оренбург, 2007. 26 с.

8. Петухов Г. Н. Методическое развитие консолидированной финансовой отчетности корпоративных объединений : автореф. дис ... канд. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Г. Н. Петухов. Йошкар-Ола, 2009. 23 с.

9. Савченко А. А. Аналитические процедуры оценки консолидированной отчетности: автореф. дис ... канд. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / А.А. Савченко. Новосибирск, 2009. 22 с.

10. Национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности». Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 7 февраля 2013 № 73. Зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 28 февраля 2013 за № 336 / 22868 // http://buhgalter911.com/Res/Blanks/FinOtchet/fin_zvit_npsbo1.aspx.

11. Международный стандарт финансовой отчетности 1 (МСБУ 1) «Представление финансовой отчетности» введен в действие 01.01. 2012г. // www.Minfin.gov.ua.

12. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 29 «Финансовая отчетность по сегментам» (с изменениями и дополнениями) // www.rada.gov.ua.

13. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету совместной деятельности без создания юридического лица: утв. приказом Министерства финансов Украины от 30 декабря 2011 года № 1873 // www.rada.gov.ua.

УДК 657.052

Проблемные вопросы сегментирования при формировании консолидированной финансовой отчетности участниками совместной деятельности

Алла Васильевна Дмитренко

Полтавский национальный технический университет имени Юрия Кондратюка, Украина
36002, г. Полтава, ул. Кагамлыка, 18, кв. 4

Кандидат экономических наук, доцент

E-mail: dmitrenko_av@mail.ru

Аннотация. В статье исследований актуальный на сегодня вопрос сегментирования консолидированной финансовой отчетности. Предложено составление отчета об активах, обязательствах, доходах, затратах и финансовым результатам, которые относятся непосредственно к отчетному сегменту или распределяются на отчетный сегмент.

Ключевые слова: сегментирование; совместная деятельность; отчетность; финансовая отчетность; консолидированная финансовая отчетность.