

Джерела та література:

1. Галушко О. С. Формування державного та місцевих бюджетів в умовах трансформації економіки / О. С. Галушко // Фінанси України. – 2008. – № 5. – С. 50-57.
2. Колодій С. Ю. Децентралізація бюджетної системи та економічне зростання / С. Ю. Колодій // Фінанси України. – 2009. – № 3. – С. 63-69.
3. Любченко О. М. Удосконалення концепції управління господарськими зв'язками в регіоні при формуванні розвитку єдиного економічного простору / О. М. Любченко // Коммунальное хозяйство городов : сб. науч. работ. – К. : Техніка, 2008. – С. 71-78.

Кондрашова Т.М.**УДК 657:334.735****ФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ ЗА СЕГМЕНТАМИ
НА ПІДПРИЄМСТВАХ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ**

Постановка проблеми. Функціонування підприємств, зокрема і підприємств споживчої кооперації, у нестабільних умовах ринкової економіки зумовлює необхідність своєчасної адаптації їх системи управління до змін зовнішнього середовища, що в свою чергу обумовлює потребу у своєчасному інформаційному забезпеченні. Роль сегментів у сучасному бухгалтерському обліку постійно зростає. Використання сегментів в управлінському обліку дозволяє розширити можливості підприємств у збільшенні товарообороту як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках.

В Україні надання зовнішньої звітності за сегментами є відносно новим напрямом. Разом із тим, вона суттєво покращує інформативність фінансової звітності, дозволяє знайти вузькі місця діяльності підприємства, надає можливість проводити глибокий аналіз із метою прийняття ефективних управлінських рішень зовнішніми користувачами.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. За останні роки в теорії і практиці бухгалтерського обліку все більше уваги приділяється питанням формування системи обліку та звітності підприємств за сегментами. Так, Л.В. Озеран і М.О. Вовк в роботі [1] розкривають історичні аспекти розвитку звітності за сегментами, її ролі на різних етапах розвитку регулюючих стандартів відповідно до світового досвіду, з метою формулювання пропозицій щодо внесення змін у П(С)БО 29.

А. Алексеева та Т. Ігнатенко визначили розкриття інформації за сегментами діяльності у звітності за міжнародними і національними стандартами [2]. Продовжуючи дослідження питань обліку діяльності за сегментами, Т.В. Ігнатенко приводить особливості побудови управлінського обліку за сегментами діяльності на підприємствах торгівлі [3]. О.О.Соколов досліджує виникнення та понятійний апарат сегментарного обліку і звітності [4].

Аналіз наведених робіт засвідчує, що найменш опрацьованими питаннями, пов'язаними з практичними аспектами обліку за сегментами, є питання його організації на підприємствах визначеної галузі. Тому, **метою статті** є обґрунтування необхідності формування обліку і звітності за сегментами на підприємствах споживчої кооперації.

Виклад основного матеріалу. Сегмент означає відрізок, частина чого-небудь. Сегментарну звітність в споживчих товариствах можна визначити як звітність, сформовану по окремих сегментах, структурним підрозділам (центрам відповідальності). Порядок її складання для зовнішніх користувачів встановлений П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами", затверджений наказом Міністерства фінансів України 19 травня 2005 р. № 412 [5], але для внутрішніх користувачів він практично не розроблений. Не знаходить відзеркалення це питання і в існуючих нормативних документах багатьох споживчих товариств.

У системі споживчої кооперації можуть застосовуватися різні поняття інформації по сегментах. Інформація по сегменту районного споживчого товариства повинна розглядати частину діяльності організації в певних господарських умовах за допомогою представлення встановленого переліку показників структурного підрозділу. По суті інформація по операційному сегменту - це інформація, що розкриває частину діяльності організації з придбання і продажу товару, виконання певних робіт, послуг і отриманню доходів, відмінним від ризиків і доходів по інших товарах, роботах, послугах або однорідних групах товарів, робіт, послуг.

Інформація по географічному сегменту може розкривати частину діяльності підприємства з продажу товарів або їх виробництва, надання послуг населенню, виконання робіт в певному географічному регіоні (населеному пункті), яке схильне до ризику, витрат, відмінних від ризиків і витрат, що мають місце в інших регіонах діяльності підприємства, а саме:

1) інформацію про доходи сегменту від продажу товарів, від виконання робіт, надання послуг, яка обґрунтовано доводиться на цей сегмент;

2) інформацію про витрати сегменту з придбання певних товарів, виконання певних робіт, надання послуг в певному географічному регіоні діяльності організації, які обґрунтовано доводяться на даних сегмент;

3) інформацію про фінансовий результат сегменту, про різницю між прибутками і витратами сегменту;

4) інформацію про активи сегменту для виробництва або придбання товарів, виконання певних робіт, надання послуг населенню в певному виді діяльності підприємства;

5) інформацію про зобов'язання сегменту, які виникають при придбанні товарів, виробництві і продажу певних товарів, робіт, послуг з різних видів діяльності.

При цьому з урахуванням специфічних особливостей споживчої кооперації кожне підприємство розробляє перелік звітних сегментів інформації з урахуванням впливу наступних чинників: процесу виробництва і придбання товарів, виконання робіт, надання послуг; процесу продажу товарів, виконання робіт, надання послуг покупцям, отримання прибутку; системам управління діяльністю підприємства в забезпеченні позитивних фінансових результатів, стабілізаційного фінансового стану.

Питання конфіденційності інформації сегментарної звітності в нормативних документах організацій споживчої кооперації з'явилося уперше. Це пов'язано з тим, що на відміну від фінансової звітності, що розробляється на базі даних фінансового обліку і призначеної для зовнішніх користувачів (тому є відкритою), сегментарна і управлінська звітність формуються для внутрішніх користувачів (менеджерів усіх рівнів) і має бути закритою.

Подібно до того, як інформація зовнішньої фінансової звітності використовується для аналізу фінансового стану підприємства, результатів його діяльності, дані сегментарної звітності дозволяють оцінити якість звітності кожного сегменту.

Адже центр відповідальності є частиною системи управління підприємства, як будь-яка система, має вхід і вихід. На вході в центр - товари, сировина, матеріали, напівфабрикати. Центр відповідальності має в розпорядженні необхідне для виробничої діяльності майно - основні засоби. В процесі функціонування підрозділів, районне споживче товариство споживає трудові ресурси; виконуючи задану йому роботу, користується послугами сторонніх організацій. На виході з центру відповідальності - товар, продукція, послуга, які або поступають в наступний центр відповідальності, або реалізуються на сторону.

У районному споживчому товаристві інформація сегментарної звітності дозволяє адміністрації контролювати діяльність центрів відповідальності і об'єктивно оцінювати якість роботи. На її основі роблять висновки про професійну придатність того або іншого керівника, розробляються фінансові і нефінансові критерії оцінки його діяльності, формуються системи матеріального і морального заохочення персоналу підприємства. Рішення цих завдань ускладнюється в районному споживчому товаристві тим, що діяльність одного керівника може чинити вплив на діяльність інших керівників. Наприклад, кращі менеджери з продажу можуть зіткнутися з труднощами при збуті неякісних товарів. Повністю виключити таку взаємозалежність в районному споживчому товаристві неможливо, проте її дію можна мінімізувати при ретельному виборі центрів відповідальності в належному інформаційному забезпеченні, встановленні об'єктивних критеріїв оцінки діяльності структурних підприємств. Приміром, поклавши на керівників переробних і підготовчих виробництв відповідальність не лише за витрати, але і за якість товару, що поступає, можна уникнути конфліктів між продажем і заготівлею товару.

Крім того, сегментарна звітність допомагає в роботі самим керівникам районному споживчому товаристві. Керівникові будь-якого рівня завжди слід знати, наскільки добре він працює. Якщо його плани не виконуються, він повинен дізнатися про це якомога раніше. Інакше, керівник не зможе своєчасно відкоригувати плани свого підрозділу, і поставлена перед ним мета виявиться не реальною. Таким чином, чітко налагоджений контроль дозволить керівникові центру відповідальності приймати обгрунтовані проміжні рішення і переглядати цілі увіреного йому підрозділу в період планування.

Саме тому, у районному споживчому товаристві, контроль за результатами діяльності центрів відповідальності в управлінському обліку часто називають зворотним зв'язком.

На рис. 1 показано призначення сегментарної звітності в районному споживчому товаристві.



Рис. 1. Призначення сегментарної звітності.

Інформація сегментарної звітності використовується з метою ухвалення різноманітних рішень. Для районного споживчого товариства питання виживання сьогодні безпосередньо пов'язане з необхідністю реструктуризації бізнесу. Як і будь-яке інше значне рішення, рішення про реструктуризацію повинне ґрунтуватися на ретельному вивченні і аналізі наявної бухгалтерської інформації, сформованої по сегментах бізнесу. Упевненість керівництва районного споживчого товариства в необхідності проведення децентралізації діяльності, повинна підкріплюватися відповідними економічними розрахунками.

При цьому, між собою порівнюються, як мінімум, два альтернативні варіанти ефективності функціональної структури районного споживчого товариства - існуючий (базовий) і проєктований

(формований в результаті проведення децентралізації). Таке зіставлення виявиться можливим лише за умови існування в районному споживчому товаристві системи сегментарного обліку і звітності.

Методологічні засади формування інформації за сегментами були розроблені в США. У 1976 р. Комісією з розробки стандартів фінансового обліку прийнято стандарт 14 "Фінансова звітність для сегментів комерційної організації" [6]. У 1981 р. Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку опублікував стандарт "Представлення фінансової інформації сегментом", в якому вимагається розкриття інформації за галузями і географічними регіонами [4]. У зміненому форматі цей стандарт був затверджений у 1994, а потім у 1998 році.

На сьогодні правила ведення сегментарного обліку та подання сегментарної звітності наведено у МСФЗ (IFRS) 8 "Операційні сегменти" [7], яким замінено МСФЗ (IAS) 14 "Сегментарна звітність". Новий стандарт набув чинності 1 січня 2009 р., він регламентує розкриття інформації за операційними сегментами в річній та проміжній звітності.

Сегментарна звітність районного споживчого товариства, складена відповідно до принципів МСФЗ 8 узагальнюватиме інформацію відносно різних видів діяльності по центрах відповідальності з тим, щоб допомогти користувачам фінансових звітів :

- краще зрозуміти показники роботи підприємства в попередній період;
- точніше оцінити ризики і прибутки;
- приймати більше обґрунтовані рішення відносно районного споживчого товариства в цілому і його окремих підрозділів.

З точки зору управлінського обліку сегменти, про які йде мова в Положенні [5], є найбільш "розвиненими" видами центрів відповідальності, а саме центрами інвестицій. Ці сегменти мають власні активи, з ними ототожнюються зобов'язання, на них обґрунтовано можуть бути віднесені доходи і витрати, а отже, і визначений фінансовий результат діяльності сегменту.

Доходи (виручка) сегменту складаються з таких двох складових, як:

- доходи, які безпосередньо можуть бути віднесені на сегмент;
- частина загальної виручки підприємства, яка обґрунтовано може бути віднесена на цей сегмент. Для її визначення на практиці можуть застосовуватися непрямі методи розрахунків.

Доходи операційного сегменту - це виручка від продажу певних товарів, від виконання певних робіт, надання певних послуг.

Не будуть доходами сегменту :

- відсотки і дивіденди, доходи від продажу фінансових вкладень, крім випадків, коли такі доходи є предметом діяльності сегменту;
- надзвичайні доходи (надходження, що виникають як наслідки надзвичайних обставин господарювання (стихійного лиха, пожежі, аварій і тому подібне).

Аналогічний підхід передбачається і до обліку витрат сегментів. Як і доходи, вони складатимуться з двох видів:

- витрат, які безпосередньо можуть бути віднесені на сегмент;
- частини загальних витрат районного споживчого товариства, яка обґрунтовано може бути віднесена на цей сегмент. Ця складова на відміну від першої розраховується непрямими методами.

Не відноситимуть до витрат сегменту:

- витрати по фінансових вкладеннях, якщо ці фінансові вкладення не є предметом діяльності сегменту;
- податок на прибуток;
- надзвичайні витрати (втрати від стихійних лих, страйків, терористичних актів і інших аналогічних подій).

Фінансовий результат діяльності сегменту (прибуток або збиток) визначається як різниця між отриманими їм доходами і понесеними при цьому витратами.

У нинішніх умовах складати сегментарну звітність неможливо без організації сегментарного бухгалтерського обліку у бухгалтерії районного споживчого товариства. Як показало проведене дослідження, на підприємствах Донецької споживчої спілки багато років облік ведеться у вартісному вираженні "котловим" способом без належної деталізації по сегментах. Така система обліку не дозволяє оперативно отримувати потрібну інформацію про рух товарів, їх продаж і фінансові результати в розрізі сегментів партій товарів, контрактів, статтям витрат, синтетичним рахункам бухгалтерського обліку.

Змінити ситуацію, що склалася, можна за рахунок введення нового алгоритму формування аналітичного сегментарного обліку і звітності приведеного на рис. 2. Така система дозволить забезпечити аналітичний облік центрам відповідальності з визначенням фінансових результатів.

На сьогодні в споживчих товариствах Донецької споживчої спілки використовується така сегментарна звітність: "Звіт з продажу сегменту товарних запасів" - складається за кожним торговим підрозділом споживчого товариства, "Заявка на сегмент товарних запасів" - за плановими даними "звіту з продажу сегменту товарних запасів" для замовлення у постачальника необхідної кількості товару; "Звіт по структурі роздрібною (оптовою) торгівлі районного споживчого товариства" - потрібна для наочного визначення структури роздрібного (та) або оптового товарообігу споживчого товариства; "Звіт за основними показниками торгової діяльності споживчого товариства" - вказуються об'ємні показники торгової діяльності (роздрібний, оптовий товарообіг, питома вага продовольчих і непродовольчих товарів в усьому об'ємі товарообігу, а також продаж основних груп товарів в роздрібній і оптовій торгівлі); «Звіт результатів діяльності по об'єктах торгівлі споживчого товариства» - для виявлення лідируючих і відстаючих торгових підрозділів споживчого товариства; «Товарний звіт» - заповнюється кожні сім днів матеріально

відповідальними особами; «Основні фінансові показники» - це узагальнювальна, зведена форма по усіх формах квартальної і річної звітності, по основним показникам та інші.

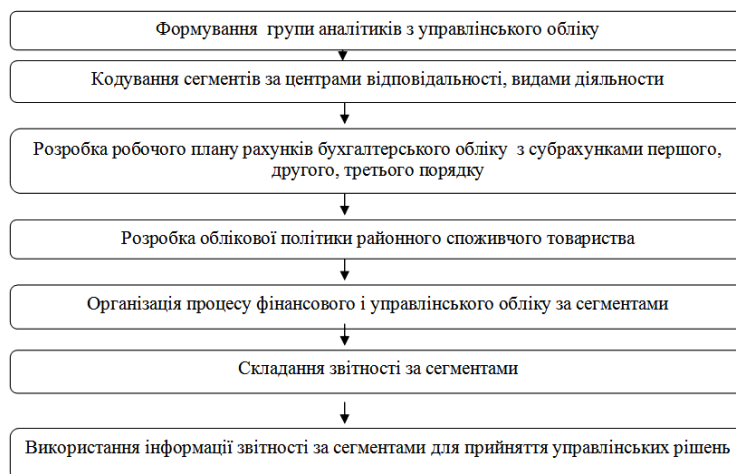


Рис. 2. Алгоритм формування аналітичного сегментарного обліку і звітності в споживчих товариствах.

Наведені форми в споживчому товаристві заповнюються працівниками бухгалтерії, торгового відділу, Головним бухгалтером, або його заступником. Вони потрібні для узагальнення і наочності інформації усередині кожного споживчого товариства.

Слід зазначити, що ця звітність відповідає можливому варіанту ширшого переліку сегментарної звітності по видах діяльності і інших показниках, яка повинна розроблятися в районному споживчому товаристві.

До недоліків застосування організації сегментарного обліку і звітності в районних споживчих товариств можна віднести:

- відсутність деталізованого аналітичного обліку по місцях відповідальності, групах товарів, партіях товарів, контрактах (договорам), постачальниках і покупцях.
- відсутність в робочих планах рахунків і облікової політики системи субрахунків першого, другого, третього, четвертого порядку для забезпечення деталізованого обліку;
- відсутність в штатних розкладах аналітиків по управлінському обліку, які могли б займатися розробкою сегментарної звітності і аналізом її показників.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Для того, щоб розробити потрібну сегментарну звітність в районному споживчому товаристві з багатогалузевими видами діяльності необхідно спочатку створити систему сегментарного обліку, а саме:

- в кожному районному споживчому товаристві ввести в штатний розклад аналітика по управлінському обліку з покладанням на нього відповідальності організації і виконання сегментарного обліку і звітності;
- в робочому плані рахунків передбачити систему субрахунків першого, другого, третього, четвертого порядку з шестизначними кодами в розрізі місць відповідальності, груп товарів, партіям товарів, контрактам (договорам) для забезпечення деталізованого аналітичного обліку.

Таким чином, сегментарний облік і звітність дозволить керівництву більш ґлибокливо оцінити роботу споживчого товариства, крім того, у керівника будь-якого рівня з'являється можливість оцінити свою роботу, роботу свого сегменту, і, відповідно прийняти альтернативне рішення, спрямоване на поліпшення і якість діяльності товариства в цілому.

Джерела та література:

1. Озеран Л. В. Історичні аспекти розвитку звітності за сегментами: міжнародний досвід та вітчизняна практика : [Електронний ресурс] / Л. В. Озеран, М. О. Вовк. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2012_721/36.pdf.
2. Алексеева А. Розкриття інформації за сегментами діяльності підприємства у міжнародних і національних стандартах / А. Алексеева, Т. Ігнатенко // Вісник КНТЕУ. – 2009. – № 5. – С. 109-116.
3. 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
4. Соколов А. А. Происхождение и сущность понятийного аппарата сегментарного учета и отчетности / А. А. Соколов // Аудитор. – 2003. – № 9. – С. 5-12.
5. П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами": наказ Міністерства фінансів України від 19 травня 2005 р. № 412 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>.
6. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит; ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
7. МСФЗ (IFRS) 8 "Операційні сегменти" : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_k53.