

отримають надзвичайно важливі показники: суму “нормальної” дебіторської заборгованості, сумнівну заборгованість, а також ту її частину, яка вже зарезервована [2].

Для забезпечення менеджменту підприємства якісною і своєчасною інформацією потребують змін і реєстри аналітичного і синтетичного обліку дебіторської заборгованості. Так, у Журналі № 3 ведеться облік і дебіторської кредиторської заборгованості. Журнал і відомості до нього повинні мати таку табличну побудову, щоб управлінець міг самостійно отримати інформацію про стан розрахунків з кожним дебітором.

Загалом ефективність прийняття управлінських рішень, а відповідно і фінансово-економічних результатів діяльності підприємства, залежить від якості інформаційної бази, що формується у бухгалтерському обліку. Відповідно, побудова обліку на підприємстві повинна орієнтуватися на забезпечення користувача передовсім управлінського персоналу достовірною вчасною і необхідною інформацією.

1. Бланк И.Ф. *Основы финансового менеджмента: у 2 т.* – К.: Эльга, Ника-Центр, 2007. 2. Власова І.О. *Облік розрахунків з дебіторами та кредиторами: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / І.О.Власова.* – Донецький державний університет економіки і торгівлі ім. М.Туган-Барановського. – Д., 2005. – 23 с. 3. Партин Г.О., Селюченко Н.Є. *Фінансовий менеджмент: навч. посіб.* – Л.: НУ «Львівська політехніка», 2010. – 332 с. 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”: Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід”: Наказ Міністерства фінансів України № 163 від 07.07.1999 р.

УДК 657.37

А.В. Озеран, М.О. Вовк

Державний вищий навчальний заклад
“Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана”

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ЗВІТНОСТІ ЗА СЕГМЕНТАМИ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА

© Озеран А.В., Вовк М.О., 2012

Розкрито історичні аспекти розвитку звітності за сегментами, її ролі на різних етапах розвитку регулюючих стандартів відповідно до світового досвіду, що дало змогу сформулювати пропозиції щодо внесення змін у вітчизняний П(С)БО 29.

The paper reveals the historical context of segment reporting, the role it performed on different stages of the development of regulatory standards within the boundaries of the international experience. The obtained results allowed the authors to formulate proposals for changes in the domestic Standart of Accounting 29.

Вступ. Формування інформації про звітні сегменти є невід’ємною складовою фінансової звітності підприємства та його управління. Її мета – надати користувачам інформацію про різні види господарської діяльності підприємства. Так, різні групи користувачів мають різні потреби. Наприклад, уряд країни, в якій розміщена частина підприємства – звітний сегмент за географічною ознакою, буде зацікавлений у ефективності лише його функціонування, а не всього суб’єкта господарювання. Користувачі, постачальники та кредитори зацікавлені лише в діяльності того дочірнього підприємства, з яким в них сформовані контрактні зобов’язання. Інформація про звітні сегменти не завжди сформована так, щоб задовольнити всі без винятку інформаційні потреби, проте її наявність може істотно допомогти у цьому. Отже, в останні роки в теорії і практиці

бухгалтерського обліку все більше уваги приділяють питанням формування системи обліку та звітності підприємств за сегментами.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретико-методологічні та організаційно-методичні аспекти формування бухгалтерської звітності підприємства, її контролю та аналізу в умовах ринкової економіки досліджували такі вітчизняні дослідники, як Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, С.В. Голов, С.М. Гольцова, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В.К. Савчук, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, В.О. Шевчук, П.Я. Хомин та ін. Вагомий внесок у вирішення зазначених проблем зробили зарубіжні вчені: П.С. Безруких, Л.А. Бернстайн, М.Ф. Ван Бреда, Г.А. Велш, Д. Колдуел, Б. Нідлз, В.Д. Новодворський, В.Ф. Палій, Ж. Рішар, Я.В. Соколов, Е.С. Хендріксен, А.Н. Хорін, А.Д. Шеремет та інші. Однак додамо, що питання розвитку звітності за сегментами як однієї з форм бухгалтерської звітності підприємства недостатньо досліджено.

Отже, **метою статті** є дослідження історичного розвитку звітності за сегментами як форми бухгалтерської звітності, її ролі у забезпеченні інформаційних потреб користувачів.

Інформаційною базою для дослідження слугували напрацювання вітчизняних і зарубіжних науковців з цього питання, публікації у спеціалізованих виданнях та нормативно-правова база підготовки та подання фінансової звітності підприємства. У процесі дослідження застосовувались такі **методи**: аналіз, синтез й метод аналогій.

Об'єктом дослідження виступає еволюційний процес виникнення і розвитку звітності за сегментами як форми бухгалтерської звітності підприємства.

Завдання звітності, її значення, методи та процес формування та надання зумовлені способом господарської діяльності суб'єкта господарювання та економічними умовами його функціонування.

Викладення основного матеріалу. Революційні зміни в організації бухгалтерського обліку в країнах розвинутої ринкової економіки відбулися на етапі бурхливого розвитку підприємницької діяльності (30-ті роки ХХ ст.). Виникнення диверсифікованої виробничої діяльності призвело до формування адміністративного контролю за господарською діяльністю та фінансового контролю за витратами. Однією з головних причин був розвиток двох типів стратегічного позиціонування підприємства на ринку (пізніше сформульованих М. Портером) – лідерства за витратами та диференціація продукції. В основу двох стратегій покладено ефективне управління витратами, що, своєю чергою, призводить до їх зниження та ефективного контролю [6]. Процес управління здійснювався за допомогою спеціально розроблених та адаптованих норм, нормативів, стандартів та інструкцій. На нинішньому етапі починається процес державного регулювання бухгалтерського обліку.

Необхідність ефективного стратегічного управління витратами стимулювала виникнення нових способів калькулювання собівартості. Розпочався процес поділу бухгалтерської звітності підприємства за призначенням на зовнішню та внутрішню. З'явилися передумови становлення обліку за сегментами та формування зовнішньої сегментарної звітності, оскільки виникла потреба в наданні інформації про зовнішнє (ринки збуту, конкурентів) та внутрішнє середовище (диверсифіковані види діяльності, децентралізовані системи управління) підприємства [2]. Отже, поняття "звітність за сегментами" формувалось поступово на базі понять "звітність про диверсифіковану діяльність компаній", "звітність транснаціональних корпорацій".

Міжнародний досвід. Вперше вимоги до звітності за сегментами сформульовано у США у 1969 р. Комісія з цінних паперів та фондового ринку вимагала розкрити інформацію про тип підприємницької діяльності чи промисловість (так звана «Лінія ведення бізнесу») у реєстраційних документах суб'єкта господарювання. З 1970 р. компанії почали формувати схожу інформацію у щорічній Формі 10-K та з 1974 р. у річній фінансовій звітності. Наказ про стандарти фінансового обліку 14 «Фінансова звітність за сегментами бізнесу» (1976 р.) (далі – НСФО 14), відкрив еру розвитку регулювання, формування та подання інформації про звітні сегменти. На цьому етапі

звітність за сегментами забезпечувала інформаційні потреби регулюючих органів, які уможливили захист потенційних інвесторів. Стандарт був досить неоднозначний, його різко критикували фахівці, адже вимагав розкриття інформації про сегменти, що функціонували у принципово різних середовищах. З одного боку, такого роду інформація надавала користувачам змогу оцінити ступінь ризиків; була можливість порівняти інформацію про звітні сегменти з макроекономічним середовищем (промисловості та країни в цілому), адже фактично ризики підприємства відображали ризики середовища. Проте таке розкриття містило потенційні недоліки, а саме ігнорувало внутрішню організаційну структуру підприємства. Компанія могла створювати штучні сегменти господарської діяльності з метою підкреслення її динамічності. Отже, на папері такі сегменти функціонували, а фактично їх економічна діяльність не приносила ніяких економічних вигод. Користувачі, які володіли такою інформацією, не мали змоги адекватно зрозуміти та оцінити операційні та інвестиційні рішення компанії. Як наслідок, фінансова звітність за сегментами була позбавлена релевантності та достовірності. Критикували стандарт в основному фінансові аналітики, для яких інформація про звітні сегменти була дуже важливою. Все це призвело до підготовки та прийняття оновленого Наказу про стандарти фінансового обліку 131 «Розкриття інформації про сегменти підприємства та пов'язаної інформації» (1997) (далі – НСФО 131), що реалізував концепцію управлінського підходу, який поряд з організаційною структурою підприємства враховував географічне розташування сегментів та «лінії їх бізнесу» [5, с. 463].

Отже, дослідження академічних джерел показало, що зміни у стандартах сприяли поданню більш релевантної та достовірної інформації, а саме:

- 1) зросла кількість звітних сегментів суб'єкта господарювання;
- 2) зміни дозволили користувачам звітності побачити підприємство «очима його управління»;
- 3) зміни дозволили підприємству подавати інформацію про звітні сегменти у щоквартальній звітності, що знизило витрати на її підготовку та презентацію;
- 4) зросла узгодженість звітності за сегментами з рішеннями з погляду управління та аналізу;
- 5) зміни дозволили подавати нові показники ефективності діяльності підприємства.

З іншого боку, у 1981 р., Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – КМСБО) видав МСБО 14 «Подання фінансової інформації за сегментами», який вимагав подання інформації про сегменти за лінією бізнесу та географічним розташуванням. Стандарт реалізував схожий на НСФО 14 підхід. Отже, зміни, які заторкнули американський стандарт, відбулися і у МСБО 14. Подальшого розвитку стандарт набув на початку 2000-х років завдяки тісній співпраці Міжнародної ради з бухгалтерського обліку (нашадок КМСБО) та органів США, що регулюють бухгалтерський облік. Отже, результати зближення відображено у Міжнародному стандарті фінансової звітності 8 «Операційні сегменти» (далі – МСФЗ 8). МСФЗ 8 чітко реалізує концепцію управлінського підходу до визначення операційних сегментів, відповідно до якої з'являється поняття «вищий керівник з операційної діяльності», функції якого полягають у розподілі ресурсів на операційні сегменти та оцінюванні результатів діяльності операційних сегментів суб'єкта господарювання. Для багатьох суб'єктів господарювання три характеристики операційних сегментів чітко визначають їхні операційні сегменти. Проте суб'єкт господарювання може скласти звіти, в яких види його економічної діяльності представлені різноманітними способами. Якщо вищий керівник з операційної діяльності використовує кілька видів інформації за сегментами, інші чинники можуть визначати одну групу компонентів як таку, що становить операційні сегменти суб'єкта господарювання, включає характер видів економічної діяльності кожного компонента, наявність менеджерів, відповідальних за них, та інформацію, що подається раді директорів [5, с. 463].

Співпраця двох регуляторних органів в загальному вигляді привела до таких результатів:

- 1) методика визначення звітних сегментів зазнала змін та збільшила кількість звітних сегментів;
- 2) фінансова звітність відображає результати діяльності підприємства з управлінського погляду, підвищивши прозорість інформації;
- 3) розкриття інформації про звітні сегменти базується на управлінській інформації, сформованій вищим керівником з операційної діяльності.

Вітчизняна практика. З набуттям Україною незалежності на початку 90-х років ХХ століття почалися істотні перетворення в економіко-правому забезпеченні функціонування підприємницької діяльності, що супроводжувалися переходом до ринкової економіки. Система бухгалтерського обліку також зазнала суттєвих перетворень та розвитку – від бухгалтерсько-статистичної звітності, яка задовольняла потреби лише одного користувача – держави, до фінансової звітності, яка б використовувалась всіма зацікавленими (особливо це стосується звітності, яка публічно оприлюднюється). З самого початку розвитку підприємницької діяльності суб'єкти господарювання були змушені діяти в умовах високої невизначеності макроекономічного середовища та ризиків. Ситуація ускладнювалася і тим, що Україна, як новопроголошена держава, розпочала курс на інтеграцію у світову економічну систему, яка в той час була на етапі постіндустріального розвитку, що характеризувався високим рівнем технологій, складними господарськими операціями та розвиненим фондовим ринком, а також нестабільним зовнішнім середовищем підприємства.

В Україні передумови для упровадження звітності за сегментами в практику вітчизняних підприємств виникли з прийняттям Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706. Прийняті з того часу нормативні документи поширюються також і на регламентацію питань підготовки та подання звітності за сегментами [4].

Затверджений наказом Міністерства фінансів України 19 травня 2005 р. № 412 П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами" визначає методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи та зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності [3]. Норми цього стандарту застосовують підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм власності (крім малих підприємств, неприбуткових організацій, банків і бюджетних установ), якщо підприємство зобов'язане оприлюднювати річну фінансову звітність або займає монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), або якщо щодо продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін.

Роль сегментів у сучасній системі бухгалтерському обліку постійно зростає. Використання сегментів у системі бухгалтерської звітності підприємства розширяє її управлінські функції, а саме контролю, оскільки інформація формується у бухгалтерському обліку за господарськими та географічними сегментами, які визначає підприємство на основі його організаційної структури [п. 5, 3]. В цьому випадку спостерігається зближення вітчизняного П(С)БО 29 до МСФЗ 8. Проте підкреслимо недолік вітчизняного стандарту, адже він чітко не визначає поняття «організаційна структура», а у результаті інформація, представлена у звітності за сегментами, не формує цілісної картини про внутрішню структуру суб'єкта господарювання, а отже, виникає загроза достовірності та релевантності поданої інформації. Як було зазначено, така помилка була в НСФО 14, отже, є пропозиція врахувати досвід регулюючих органів системи бухгалтерського обліку в США та чітко визначити поняття «організаційної структури підприємства», що зближить вимоги П(С)БО 29 та МСФЗ 8.

Висновки. Дослідження дає підстави зробити такі висновки:

По-перше, потреба у виникненні та розвитку звітності за сегментами зумовлена ускладненням у процесах виробництва та потребою у контролі витрат, з метою визначення стратегічної позиції підприємства на ринку.

По-друге, міжнародна практика показує, що основою розвитку звітності за сегментами є інформаційні потреби користувачів, кількість яких постійно зростає.

По-третє, тісна співпраця Міжнародної ради з бухгалтерського обліку та регулюючих органів США підвищила прозорість інформації про звітні сегменти на міжнародному рівні.

По-четверте, реалізація управлінського підходу щодо формування звітності за сегментами дає змогу побачити та проаналізувати не лише ефективність роботи окремих бізнес-одиниць, а і погляд управління підприємства на отримані результати діяльності, що, своєю чергою, підвищить прозорість та релевантність інформації.

По-четверте, вітчизняні регуляторні органи бухгалтерського обліку мають врахувати світовий досвід та визначити поняття організаційної структури підприємства, що, своєю чергою, дозволить краще реалізувати концепцію управлінського підходу щодо формування звітних сегментів підприємства.

1. Голов С. Ф. *Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспектив розвитку* : моногр. / С. Ф. Голов. — К.: Центр учбової л-ри, 2007. — 521 с. 2. *Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти»*, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua> 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»: затв. Наказом Мінфіну України від 19.05.2005 р. № 412 та зареєстровано у Мін'юсті України, 03.06.2005 р. за № 621/10901 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua> 4. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>. 5. Nobes Christopher, Parker Robert. *Comparative International Accounting* / Christopher Nobes, Robert Parker. — 11th Edition. — Pearson Education Limited. — 637 p. 6. Porter Michael. *Competitive Strategy: Techniques for Analysing Industries and Competitors* / Michael Porter. — Free Press. — New York, 1980.

УДК 657.1:629

В.О. Озеран, О.О. Паславська
Львівська комерційна академія,
кафедра бухгалтерського обліку

ВИКОРИСТАННЯ ОБЛІКОВИХ ПРИНЦИПІВ У ПРОЦЕСІ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ АВТОГОСПОДАРСТВ

© Озеран В.О., Паславська О.О., 2012

Розглянуто підходи до формування фінансових результатів в автогосподарствах. Детально проаналізовано різні принципи формування фінансових результатів згідно із законодавством України. Сформульовано і конкретизовано поняття «принципи формування фінансових результатів».

The article reviews approaches to financial results in the transport enterprises. Detailed analysis of different principles of formation of financial results under the laws of Ukraine. Formulated and concretized the concept of "principles of formation of financial results".

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки прибуток є найважливішим показником ефективності роботи підприємства. Зростання прибутку створює фінансову основу для господарської діяльності та задоволення соціальних і матеріальних потреб керівників та працівників. Тому достовірність визначення фінансового результату є одним із найважливіших завдань бухгалтерського обліку.

Сучасний бухгалтерський облік є інформаційною системою, яка акумулює в собі потік економічних даних, необхідних зацікавленим особам для прийняття правильних і обґрунтованих рішень. В умовах різноманітності інтересів та інформаційних запитів користувачів великого значення набуває якість інформації. Зважаючи на це, необхідно визначити універсальні засади для вирішення питань облікової практики. Такими є облікові принципи, від правильного використання яких залежить надійність економічної інформації щодо фінансових результатів діяльності автогосподарств.