

Порівняльна характеристика звітності за сегментами в Україні і Росії та відповідність її міжнародним стандартам

Порівняно звітність за сегментами в Україні і Росії та визнано її відповідність міжнародним стандартам бухгалтерського обліку
сегмент, звітність, міжнародні стандарти, ризики, прибутки, господарський сегмент, географічний сегмент, звітний сегмент, порог суттєвості, первинний звітний сегмент, вторинний звітний сегмент

Реформування економіки України поставило перед підприємствами низку завдань, характерних для ринкових господарських відносин: забезпечення прибутковості функціонування, підвищення ефективності вкладеного капіталу, пошук джерел фінансування, надійних контрагентів, нових ринків збуту тощо. Розвиток міжнародних ринків веде до інтернаціоналізації національної економіки. Все частіше українські компанії виходять на світові ринки капіталу, залучають зарубіжні інвестиції або іноземних інвесторів. Для цього необхідно формування фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів.

Існують два основних шляхи реформування бухгалтерського обліку і звітності: повний перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) в незмінному варіанті або прийняття своїх власних стандартів, що відображують специфіку національного ринку і водночас наближені до МСБО.

Україна пішла другим напрямком. В зв'язку з чим актуальними постають питання порівняння міжнародних та національних стандартів обліку, визначення збіжностей та відмінностей як усіх прийнятих на теперішній час стандартів, так і одного із стандартів, що розкриває підходи до звітності – «Звітність за сегментами».

Крім того, викликає інтерес порівняння підходів до проблем сегментації звітності в Україні та Росії, яка також реформує бухгалтерський облік згідно з МСБО.

Аналіз останніх досліджень і видань свідчить про те, що проблемам переходу країн пострадянського простору на звітність за міжнародними стандартами присвячено багато статей і публікацій, але більшість з них або детально освітлює певний стандарт, або порівнює цей національний стандарт з міжнародним.

Вирішенню цих проблем присвячені роботи науковців та фахівців з бухгалтерського обліку і звітності як в Україні, так і у Росії. Це С.Ф.Голов, В.М.Костюченко, В.В.Патров, А.С.Бакаєв, Л.П.Фомічова, Н.Г.Шредер, И.А.Димова, А.В.Суворов, В.Пархоменко, Н.Цветкова, С.Карпукхіна та ін. Проте питання порівняння звітності за сегментами в Україні і Росії та відповідність її міжнародним стандартам бухгалтерського обліку не висвітлював жоден з авторів.

Тому, метою даної статті є порівняльна характеристика звітності за сегментами в Україні і Росії, її відповідність міжнародним стандартам та перспективи розвитку.

Для досягнення цієї мети були поставлені та вирішені такі завдання:

- висвітлення загального огляду реформування бухгалтерського обліку і звітності в Україні та Росії відносно до міжнародних стандартів;

- визначення напрямків порівняння національних стандартів України та Росії стосовно звітності за сегментами та відповідність їх МСБО (таке порівняння в науковій економічній літературі робилося вперше);

- планування перспектив розвитку МСБО 14 «Звітність за сегментами», і стосовно цього – можливих змін у національних стандартах по звітності за сегментами в Україні та Росії.

В Україні та Росії реформування обліку і звітності розпочалося практично одночасно.

Так, в Росії Постановою Уряду Російської Федерації від 06.03.1998 р. № 283 була затверджена Програма реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності. З того часу почали затверджуватися Положення по бухгалтерському обліку (ПБУ) за різними напрямками. На цей час їх прийнято 20, останній затверджено Наказом Мінфіна РФ від 24.11.2003 р. № 105н - ПБО (ПБУ) 20/03 «Інформація про участь у спільній діяльності». Після цього, нажал, процес припинено.

Згідно Концепції розвитку бухгалтерського обліку і звітності в Російській Федерації на середньострокову перспективу – 2004-2010 роки, яка схвалена Наказом Мінфіна РФ від 01.07.2004 р. № 180, процес розробки нових стандартів обліку і звітності повинен просуватися згідно до затвердженого Плану, але цього не трапляється. У країні приймаються нові Федеральні Закони та Методичні рекомендації за різними напрямками обліку та звітності, але вони не визнаються стандартами.

Гадаємо, що з часом, реформування бухгалтерського обліку і звітності в Росії стосовно стандартизації буде продовжено.

В Україні наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 були прийняті перші п'ять Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Після цього протягом шести років поступово вийшло ще двадцять шість стандартів. На теперішній час їх 31, останнє було затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 - П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

З усього раніше сказаного можна зробити висновок, що Україна більш гармонійно надходить до світового суспільства у галузі стандартизації бухгалтерського обліку і звітності. Крім того, прийнятий новий План рахунків бухгалтерського обліку, який затверджено наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291 більш пристосовано для відображення залишків чи оборотів по статтях у звітності підприємства.

Ділянка щодо переходу України і Росії до бухгалтерських стандартів згідно з МСБО ще достатньо велика. На цей час у світі діють 31 МСБО (IAS) та 5 МСФЗ (IFRS). МСБО постійно переглядаються, змінюються, замінюються та доповнюються. Так, за останні 3 роки було внесено зміни до 12 існуючих МСБО, прийнято нову редакцію двох стандартів, відмінено 1 стандарт та вийшли у світ 5 нових стандартів з новою аббревіатурою – IFRS. Та на питанні денному у правління МСБО достатньо нових проєктів, у тому числі і по концептуальних питаннях стандартів.

Користувачам бухгалтерської звітності у ряді випадків складно оцінити діяльність організації на заставі Балансу (форма № 1), Звіту про фінансові результати (форма № 2) та інших річних звітних форм (№№ 3-5). Як правило, вони отримують інформацію тільки про основні фінансові показники підприємства. Проте, якщо підприємство займається різноманітними видами діяльності, та при цьому, одні з них прибуткові, а інші – збиткові, або якщо воно працює в декількох географічних регіонах і справи в одному із цих регіонів гарні, а в інших – так собі, то в основних формах звітності цього не буде видно. Прибуток або збиток, який показано у Звіті про фінансові результати, має усереднений характер. А потенційного інвестора може

зацікавити більш докладна інформація, яка, наприкінці, може вплинути на його рішення про придбання підприємства.

У теперішніх умовах господарювання зайняття різними видами діяльності або відкриття представництв у різних регіонах та країнах дає можливість, з одного боку, нарощувати прибутки підприємства, а з іншого – диверсифікувати його ризики. Саме для відображення такої диверсифікованої діяльності і призначається звітність за сегментами. Така звітність дає можливість користувачам краще зрозуміти логику розвитку підприємства, проаналізувати найважливіші показники (доходи, витрати, активи та зобов'язання) по кожному з основних видів діяльності підприємства та географічних регіонів, оцінити ризики та прибутки, які є характерними для діяльності підприємства. Разом з тим, розкриття інформації за сегментами може негативно вплинути на конкурентну позицію підприємства, оскільки таким чином конкуренти, покупці, постачальники та інші зацікавлені особи зможуть отримати більш детальну інформацію про бізнес.

Вже біля 10 років в міжнародній практиці існує МСБО (IAS) 14 «Звітність за сегментами». Редакція 1997 року – це друга редакція цього стандарту. Він складається з 84 параграфів та близька 30 сторінок друкованого тексту з прикладами і коментарями і є достатньо змістовним і вичерпним.

На заставі МСБО 14 Росія у 2000 році прийняла ПБО (ПБУ) 12/2000 «Інформація за сегментами». Загалом цей стандарт практично повністю співпадає з міжнародним, за винятком деяких понять та показників, про які буде сказано далі. Але ПБО 12/2000 має тільки 4 розділи (23 пункти) і складається біля 6 сторінок. На нашу думку, з трьох порівнювальних у статті стандартів по сегментованій звітності цей найбільш «безприкладний» і «безрозрахунковий».

Україна останньою з аналізованих прийняла положення по сегментах. У 2005 році набуло чинності П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами». Основний текст стандарту також має невеликі розбіжності з МСБО 14, і також, як і ПБО 12/2000 має 4 розділи та невелику кількість текстового матеріалу. Але головною відмінністю від обох попередніх стандартів є надання у Додатку 1 до П(С)БО 29 конкретної форми - Форма № 6 як складової Приміток до річної фінансової звітності у вигляді таблиці з переліком необхідних показників та розподілом інформації по видам сегментів. Крім того, у Додатку 2 наводяться конкретні розрахункові приклади визначення сегментів підприємства.

Тепер розглянемо зміст стандартів більш детально.

Нажаль, обсяг даної статті не дає можливості докладно освітити кожне з понять та показників, що висвітлені у згаданих національних та міжнародних стандартах по сегментованій звітності. Тому порівняльну таблицю було зроблено тільки на Загальні положення, по яким існує більш всього розбіжностей. На інші визначення та поняття буде акцентована увага тільки у разі їх розбіжностей.

Таблиця 1 – Порівняння Загальних положень звітності за сегментами

Назва поняття або показника	МСБО 14 «Звітність за сегментами»	П(С)БО 29 (Україна) «Фінансова звітність за сегментами»	ПБО 12/2000 (Росія) «Інформація за сегментами»
1	2	3	4
Набуття чинності	В редакції 1997 р. – з 01 липня 1998 р.	Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 412 від 19.05.2005 р. (зі змінами і доповненнями)	Затверджено Наказом Мінфіна РФ від 24.01.2000 р. № 11н Введення в дію - з бухгалтерської звітності за 2000 р.

Продовження таблиці 1

1	2	3	4
Мета стандарту	встановити принципи подання у звітах фінансової інформації за сегментами діяльності (у розрізі різних типів товарів та послуг або у розрізі географічних регіонів діяльності) для допомоги користувачам фінансових звітів: - краще зрозуміти показники роботи компанії у попередніх періодах; - краще оцінити ризики та прибутки компанії; - приймати більш обґрунтовані рішення відносно компанії в цілому	визначити методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності	Забезпечити зацікавлених користувачів інформацією, яка дозволяє краще оцінити діяльність організації, перспективи розвитку, схильність до ризиків та одержанню прибутку.
Сфера застосування	- повна (річна) звітність за МСБО компаній, цінні папери яких вільно продаються або готуються до розміщення на фондовому ринку; - застосовується до зведеної звітності групи, але не до звітності окремих компаній усередині групи.	- підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім малих підприємств, неприбуткових організацій, банків і бюджетних установ), якщо: - підприємство зобов'язано оприлюднювати річну фінансову звітність; - підприємство – монополіст; - щодо підприємства встановлено державне регулювання цін	ПБО встановлює правила формування та подання інформації за сегментами в бухгалтерській звітності комерційних організацій (за вилученням кредитних організацій)
Стандарт не застосовується	- компаніями, папери яких вільно не продаються і які не планують вихід на фондовий ринок. Такі компанії можуть добровільно надавати сегментну звітність, яка повинна обов'язково відповідати вимогам МСБО 14; - оприлюдненими компаніями, діяльність яких зводиться до одного сегменту у зв'язку з недоцільністю сегментування. Такі компанії розкривають своє обґрунтування недоцільності сегментування.	- малими підприємствами, - неприбутковими організаціями, - банками і бюджетними установами,	- при формуванні звітності, яка складається для державного статистичного нагляду; - звітної інформації, що надається кредитній організації відповідно до її вимог; - складання звітної інформації за іншими специфічними цілями. Може не застосовуватися при формуванні бухгалтерської звітності для суб'єктів малого підприємництва
Наведення інформації про звітні сегменти	Шляхом надання певного переліку показників з виділенням первинної та вторинної інформації за сегментами	У Додатку до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» - форма № 6 (додаток 1 до П(С)БО 29)	Шляхом надання переліку показників з виділенням первинної та вторинної інформації за сегментами

Стосовно Основних визначень, то тут розбіжностей між стандартами практично не існує – наявні практично однакові тлумачення про господарський сегмент та чинники щодо його визначення; про географічний сегмент, основи його підрозподілу та чинники; про звітний сегмент та порог суттєвості у 10% відносно його визначення; про визначення додаткових звітних сегментів; про визначення первинного та вторинного формату звітності за сегментами. Однак відносно МСБО 14 у П(С)БО 29 тільки при визначенні господарського та географічного сегмента згадується про ризики діяльності, а підрозподіл географічного сегменту визнається як географічний виробничий сегмент та географічний збутовий сегмент. А у ПБО 12/2000 замість поняття «господарський сегмент» визнається «операційний сегмент», але з усіма якостями, що притаманні господарському сегменту.

Елементи звітності та підходи до облікової політики сегмента в усіх трьох стандартах нічим не відрізняються – визнається склад елементів зовнішньої фінансової звітності сегмента, ключові елементи звітності: активи, зобов'язання, дохід, витрати з оприлюдненням що до кожного елементу входить, а що – ні; стверджується, що результат сегмента – це різниця між доходами і витратами сегмента; підкреслюється, що облікова політика сегмента – частина загальної облікової політики підприємства.

Розкриття сегментної інформації – загальне для усіх стандартів – тут визнається інформація, що розкривається за кожним первинним і вторинним сегментом.

Таким чином, П(С)БО 29 та ПБО 12/2000 мають приблизно однакові загальні поняття та основні визначення, елементи звітності та відношення до облікової політики підприємства і цілком відповідають міжнародним стандартам бухгалтерського обліку і фінансової звітності та не суперечать МСБО 14.

У лютому 2006 року правління Комітету по міжнародним стандартам бухгалтерського обліку КМСБО (IASB) видало Попередній проєкт 8 «Операційні сегменти», який було розроблено в наслідок порівняння МСБО (IAS) 14 «Звітність за сегментами» та аналогічного стандарту США SFAS 131 «Розкриття інформації про сегменти компанії та пов'язаної інформації» в межах проєкту короткострокової конвергенції МСБО та ОПБО США (US GAAP). Планується, що відповідний МСБО змінить діючий на теперішній час МСБО (IAS) 14 та наблизить вимоги до сегментованої звітності до вимог SFAS 131.

Згідно з запропонуваннями Проєкту подаватися повинна інформація по так званим операційним сегментам або по групах операційних сегментів за умов їх відповідності встановленим критеріям. Діючий же МСБО визнає порядок розкриття інформації, як вже розглядалося, господарськими та/або географічними сегментами. Запропоновані операційні сегменти визнаються як компоненти компанії, по яким усередині компанії є індивідуальна фінансова інформація, яка подається на регулярній заставі на розгляд виконавчого органа компанії, для прийняття їм рішень щодо розподілу ресурсів та оцінки результатів діяльності сегмента.

Проєктом передбачається використовувати стосовно до розкриваємої фінансової інформації по сегментах «управлінський підхід». В загальному випадку розкриттю буде підлягати тільки та інформація, яку керівництво використовує усередині компанії.

Стосовно проєкту планується ввести наступні положення:

- розширити сферу застосування сегментної звітності для того, щоб включити донеї компанії, які об'єднують активи на правах довірчого володіння;
- включити до визначення звітного операційного сегменту такий компонент компанії, який здійснює свої господарські операції в основному тільки з іншими операційними сегментами цієї ж компанії, якщо так визнана її система управління;

- надавати взаємозв'язок виручки, чистого прибутку або збутку, загальної вартості активів та інших показників сегментної звітності з показниками відповідної фінансової звітності компанії. Чисельна інформація повинна супроводжуватися поясненнями;

- в доповнення до інформації по операційних сегментах давати інформацію про доходи по окремих товарам та послугам, про країни, де формуються доходи компанії та знаходяться її активи, а також про основних покупців без залежності від того, чи використовує таку інформацію керівництво для внутрішніх цілей чи ні.

Правління КМСБО впевнено, що прийняття управлінського підходу дозволить покращити процес складання фінансової звітності.

Список літератури

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 "Фінансова звітність за сегментами", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000, утверждено Приказом Минфина РФ от 27.01.2000 № 11н.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291.
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку /Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова.-К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998.-736с.
5. В. Пархоменко. Фінансова звітність за сегментами// Бухгалтерський облік і аудит. № 6.-2005.- С.13-16

Проведено сравнение отчетности по сегментам в Украине и России и определено ее соответствие международным стандартам бухгалтерского учета.

Comparison of accounting is conducted on segments in Ukraine and Russia and its accordance to the international standards of record-keeping is certain.