

ІСТОРИЧНІ ЕТАПИ СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТКУ СЕГМЕНТАРНОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

АЛЕКСЄЄВА А., к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку КНТЕУ
ІГНАТЕНКО Т., аспірант кафедри бухгалтерського обліку КНТЕУ

Формування інформації в розрізі сегментів підприємства в сучасних умовах господарювання є невід'ємною складовою в системі його менеджменту. Наявність такої інформації надає можливість скоординувати використання ресурсів підприємства, підвищити результативність підприємницької діяльності, розробити стратегію і тактику фінансово-господарської діяльності.

Основні історичні етапи виникнення та еволюції розвитку управлінського обліку детально розглянуто С. Головим [1; 2], Л. Нападівською [3], Я. Соколовим [4] та ін. Однак історичний аспект становлення і розвитку сегментарного обліку та звітності як підсистеми управлінського обліку в Україні змістовно не розглядались.

Метою статті є дослідження історичного аспекту становлення і основних етапів розвитку сегментарного обліку в системі управління вітчизняними суб'єктами господарювання. Інформаційною базою для дослідження слугували напрацювання вітчизняних і зарубіжних науковців з цього питання, а також публікації у спеціалізованих виданнях. У процесі дослідження застосовувались такі методи, як монографічний, аналізу, синтезу й аналогій. Об'єктом дослідження виступає еволюційний процес виникнення і розвитку сегментарного обліку як

підсистеми управлінського обліку. Завдання обліку, його значення, методи та техніка обумовлені способом виробництва й економікою суспільства.

У розвинених західних країнах і США принципові зміни у бухгалтерському обліку відбулись на етапі розвитку підприємництва, починаючи з 30-х років ХХ ст. У цей період у країнах суттєво зростає попит на основні споживчі товари, що призводить до диференціації виробничої діяльності підприємств. На цьому етапі завданням підприємницької діяльності було збільшення обсягів виробництва, що забезпечувало зниження витрат. У цих умовах сформувалась адміністративна система управління, якій був притаманний контроль за виробничою діяльністю та фінансовий контроль за витратами. Управління здійснювалось на підставі розроблених норм, стандартів, інструкцій. На цьому етапі формується процес державного регулювання бухгалтерського обліку. При цьому акцент був зроблений на децентралізацію.

Інформаційна система на той час допомагала реалізовувати, в першу чергу, контрольну функцію. Виконання цієї функції забезпечувалось відповідною системою бухгалтерського обліку, яка була єдиною. Підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку були відсутні. Відповідно, не було потреби у виділенні сегментарного обліку як підсистеми управлінського обліку.

Водночас необхідність контролю та зниження витрат стимулювали пошук нових способів обчислення собівартості. Починається процес поділу звітності на внутрішню, яка надається управлінському персоналу, та зовнішню, що потрібна інвесторам, власникам. З'явилися передумови розподілу обліку на фінансовий (зовнішній) та управлінський (внутрішній). Саме цей період є початком становлення обліку за сегментами та формування зовнішньої сегментарної звітності. Виникла потреба надання інформації про зовнішнє (ринки збуту, конкурентів) та внутрішнє середовище (диверсифіковані види діяльності, децентралізовані системи управління).

Таким чином, основи становлення сегментарного обліку та звітності у країнах із ринковою економікою були закладені в 40-х роках минулого століття. У цей період спостерігається збільшення кількості великих підприємств, що зумовило потребу в нових методах обліку та управління, формується управлінський облік.

Система управлінського обліку охоплювала:

- процес річного операційного бюджетування;
- щотижневі звіти про продаж і щомісячні гнучкі бюджети;
- річні звіти про результати діяльності підрозділів, зокрема про прибутковість акцій.

Така система забезпечувала комплексну організацію планування, координації, контролю й оцінювання діяльності підрозділів компанії, яка дотримувалась філософії централізованого контролю з децентралізованою відповідальністю [2].

Поняття "звітність за сегментами" формувалось поступово на базі понять "звітність про диверсифіковану діяльність компаній", "звітність транснаціональних корпорацій".

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" [4]. 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 [5]. У зміненому форматі цей стандарт був затверджений у 1994, а потім у 1998 році.

Правила ведення сегментарного обліку та подання сегментарної звітності наведено у МСФЗ (IFRS) 8 "Операційні сегменти", 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.

За період існування радянської влади бухгалтерський облік в Україні будувався на централізованих засадах. Централізований облік ґрунтувався на плановій системі господарства. В умовах соціалістичної планової економіки головними функціями управління державними підприємствами були контроль за виробничою діяльністю та фінансовий контроль за витратами. До системи бухгалтерського обліку введені показники плану і різні нормативи, за допомогою яких здійснювався контроль за фінансово-господарською діяльністю.

У 50–70 роках минулого століття значних успіхів було досягнуто у сфері господарського розрахунку, обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. У цей період українська бухгалтерська школа розвивається у невідривному зв'язку з російською школою. Економічний розвиток України, як складової частини СРСР, принципово нічим не відрізнявся від інших республік.

В умовах розвитку економіки, коли функція планування і прогнозування стала пріоритетною, виникла потреба в обліку, який був би здатний реалізувати цю функцію. Облік, який ведеться на той час на підприємствах, в умовах важливості контрольної функції, за своєю суттю є управлінським, але отримав назву *господарського розрахунку*.

Бухгалтерський облік в Україні до 90-х років минулого століття розвивався в умовах системи централізованого планування. Планування використовується і у країнах із ринковою економікою, але принципова відмінність полягала у тому, що планування та прогнозування у цих країнах здійснювалось самими підприємствами. Для

українських підприємств плани розроблялись і доводились до підприємств "зверху" керівними органами. В умовах госпрозрахунку предметом бухгалтерського обліку визначається діяльність окремого конкретного підприємства.

На виконання Постанови Ради Міністрів СРСР від 6 листопада 1964 р. № 923 "Про заходи для усунення серйозних недоліків в організації бухгалтерського обліку і посилення його ролі в народному господарстві" починається створення централізованих бухгалтерій. Тільки по Міністерству торгівлі УРСР на 1 січня 1971 р. було організовано більше як 500 централізованих бухгалтерій, які обслуговували 8 тис. підприємств [6]. Проблеми організації роботи централізованих бухгалтерій розглядалися у нерозривному зв'язку з необхідністю зміцнення господарського розрахунку на підприємствах.

У подальшому, в умовах госпрозрахунку, виникає необхідність оцінки діяльності окремих підрозділів підприємства, що відповідає принципам обліку за центрами відповідальності в системі управлінського обліку. Розвиток госпрозрахункових відносин удосконалює саму систему бухгалтерського обліку і звітності у напрямі розвитку внутрішніх функцій управління.

Бухгалтерський облік, зазначає В. Палій, має бути побудований так, щоб забезпечити: деталізацію облікових групувань витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності – госпрозрахунковими підрозділами; фіксовану оцінку матеріальних об'єктів і послуг; застосування системи висування та відображення в обліку внутрішньо виробничих претензій і санкцій між госпрозрахунковими підрозділами [7, с. 12].

Водночас бухгалтерський управлінський облік як інформаційна система управління підприємством стає необхідним лише з того періоду, коли відбулись зміни у формі власності й умовах господарювання.

Із набуттям Україною незалежності, її розвиток набув самостійних ознак. На початку 90-х років ХХ ст., після розпаду СРСР та проголошення незалежності, в Україні відбулися серйозні перетворення в економіко-правовому забезпеченні підприємницької діяльності та розпочато перехід до ринкової економіки. Це вимагало, у свою чергу, створення цілісної національної системи обліку. Із початку 90-х років підприємства могли успішно розвиватись лише якщо вони знаходили шляхи працювати в умовах невизначеності та ризиків.

Ситуація ускладнювалася і тим, що Україні було потрібно інтегруватись у світову систему господарювання, яка перейшла у розвитку в постіндустріальну епоху. Ця епоха (70-ті роки і по теперішній час) характеризується високими темпами розвитку, нестабільністю зовнішнього середовища організації, що призвело до змін структури та динаміки підприємництва.

Розвиток ринкових відносин у сфері підприємництва став поштовхом для змін у системі бухгалтерського обліку, контроль за витратами стимулював пошук нових способів розрахунку собівартості. Починається процес виділення зі складу бухгалтерської звітності управлінської.

За останні роки в теорії і практиці бухгалтерського обліку все більше уваги приділяється питанням формування системи обліку та звітності комерційних підприємств за сегментами.

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

В Україні передумови для впровадження бухгалтерського управлінського обліку, а також обліку 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 регламентують також і питання обліку та звітності за сегментами.

Вперше необхідність підготовки інформації для внутрішніх користувачів на рівні внутрішньогосподарського (управлінського обліку) зазначена в Законі України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. Крім того, згідно із Законом підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати і представляти консолідовану фінансову звітність. Цим Законом також передбачено формування об'єднаннями підприємств зведеної фінансової звітності за всіма підприємствами, які входять до їх складу, якщо це передбачено засновницькими документами об'єднаних підприємств відповідно до законодавства. Водночас зведена звітність не розкривала результати діяльності окремих підприємств. Цей недолік зникає із прийняттям П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами".

П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами", затверджений наказом Міністерства фінансів України 19 травня 2005 р. № 412, визначає методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи та зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності. Норми цього стандарту застосовуються 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, або підприємство займає монополіне (домінуюче) становищем 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 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.

Проведене дослідження дало змогу дійти певних висновків.

По-перше, умовами становлення та розвитку сегментарного обліку та звітності є потреби та інтереси економіки в інформаційному забезпеченні.

По-друге, сегментарний облік є підсистемою управлінського обліку. Основи становлення сегментарного обліку та звітності у країнах із ринковою економікою були закладені у 40-х роках минулого століття.

По-третє, виділення обліку за сегментами як нової самостійної підсистеми управлінського обліку дозволить реалізувати системний і комплексний підхід до формування й аналізу необхідної інформації про сегменти діяльності підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Голов С. Ф.* Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. — К. : Лібра, 2003. — 704 с.
2. *Голов С. Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. — К. : Центр учбової л-ри, 2007. — 521 с.
3. *Нападовська Л. В.* Управлінський облік : підручник / Л. В. Нападовська. — К. : Книга, 2004. — 544 с.
4. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / Я. В. Соколов. — М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
5. *Соколов А. А.* Происхождение и сущность понятийного аппарата сегментарного учета и отчетности / А. А. Соколов // Аудитор. — 2003. — № 9.
6. *Литвак Х. Л.* Централізована бухгалтерія в роздрібній торгівлі / Х. Л. Литвак. — К. : Техніка, 1972. — 425 с.
7. *Мэтьюс М. Р.* Теория бухгалтерского учета / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера ; пер, с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. Л. Смирновой. — М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. — 663 с.