



УДК 657.37:658.516

## РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЗА СЕГМЕНТАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА У МІЖНАРОДНИХ І НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТАХ

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

ІГНАТЕНКО Т., аспірант кафедри бухгалтерського обліку КНТЕУ

Реформування системи бухгалтерського обліку є складовою частиною заходів, орієнтованих на впровадження економічних відносин ринкової спрямованості. Головне завдання трансформації національної системи бухгалтерського обліку полягає в прискоренні процесу її приведення у відповідність до вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів фінансової звітності (*далі* – МСФЗ), а також наданні суб'єктам господарювання можливості визначати рамки і форми внутрішньогосподарського обліку.

Дані бухгалтерського обліку використовуються менеджментом підприємства для прийняття управлінських рішень. Саме тому неможливо переоцінити значення повної та достовірної інформації про фінансовий стан і результати діяльності не тільки по підприємству в цілому, а й за його окремими сегментами.

Правила ведення сегментарного обліку та подання сегментарної звітності наведено у МСФЗ (IFRS) 8 "Операційні сегменти" [1] та національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (*далі* – П(С)БО) 29 "Фінансова звітність за сегментами" [2].

МСФЗ (IFRS) 8 "Операційні сегменти", є результатом зближення міжнародних стандартів з US GAAP, який покликаний замінити 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.

МСФЗ (IFRS) 8, на відміну від попередньої версії МСФЗ (IAS) 14, рекомендує новий підхід до визначення операційних сегментів, основою для яких є управлінська звітність. У зв'язку з тим, що виділення та подальша оцінка звітних сегментів більше не проводиться на основі критеріїв, що існували для фінансової звітності, стандарт вимагає розкривати всі випадки, коли управлінська інформація відрізняється від інформації, яка подається в основних формах звітності. У зв'язку з цим деяким компаніям, можливо, доведеться розробити нові процедури, які дозволять виконати вимоги щодо розкриття інформації і тлумачення розбіжностей між управлінськими та фінансовими показниками.

МСФЗ (IFRS) 8 призначений для застосування публічними компаніями, тобто такими, цінні папери яких розміщуються на відкритому ринку, або компаніями, які надають фінансову звітність до комісії з цінних паперів чи в інший регулюючий орган з метою випуску цінних паперів на відкритий ринок.

Норми національного стандарту (П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами") застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім малих підприємств, неприбуткових організацій, банків і бюджетних установ), які: зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність; займають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг); випускають продукцію (товари, роботи, послуги), щодо якої до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін.

Основна відмінність національного стандарту полягає в тому, що МСФЗ 8 призначений для застосування лише публічними компаніями, а коло суб'єктів діяльності, які повинні складати звітність за сегментами за національним стандартом, значно ширше.

Отже, доцільно проаналізувати МСФЗ (IFRS) 8 "Операційні сегменти" та П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами" за такими складовими: визначення сегментів, оцінка сегментарної інформації та розкриття інформації за сегментами.

*Визначення сегментів.* У МСФЗ (IFRS) 8 використовується підхід до визначення звітних сегментів з управлінської точки зору. Скоріш за все, в більшості випадків структура операційних сегментів, виділених на підставі нового міжнародного стандарту буде співпадати з МСФЗ (IAS) 14, оскільки відповідно до МСФЗ (IAS) 14 звітні сегменти визначаються як організаційні підрозділи, інформація за якими подається управлінському персоналу для оцінки результатів діяльності й подальшого розподілу ресурсів. У випадку, якщо внутрішня структура компанії та система подання інформації керівництву ґрунтуються не на напрямках діяльності чи географічному розташуванні підрозділів,

МСФЗ (IAS) 14 вимагав вибрати господарські чи географічні сегменти як первинну основу для формування звітності за сегментами. МСФЗ (IFRS) 8 не містить подібних вимог. У деяких випадках це може призвести до того, що при виконанні вимог МСФЗ (IFRS) 8 у звітності будуть подані сегменти, відмінні від тих, які виділялися відповідно до МСФЗ (IAS) 14. Згідно з національним П(С)БО 29 існує два види сегментів: господарський і географічний.

*Господарський сегмент* – це відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших:

- видом продукції (товарів, робіт, послуг), яку виробляють або продають;
- способом отримання доходу, який відрізняється від інших господарських сегментів (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг);
- певним характером виробничого процесу;
- характерними для цієї діяльності ризиками;
- певною категорією покупців продукції (товарів, робіт, послуг).

*Географічний сегмент* – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших:

- економічними і політичними умовами географічного регіону;
- особливими взаємозв'язками між діяльністю в різних географічних регіонах;
- територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт, послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг);
- характерними для географічного регіону ризиками діяльності;
- певними правилами валютного контролю і валютними ризиками у конкретному регіоні.

За географічні сегменти можуть бути прийняті підрозділи підприємства, розташовані в різних областях України, у різних країнах або групах країн. У світовій практиці як географічні сегменти виділяють групи країн зі схожими економічними і політичними умовами. Виокремлюють два підвиди географічних сегментів: виробничий і збутовий, залежно від того, які об'єкти знаходяться в різних регіонах (виробничі потужності або торговельні представництва).

Отже, можна констатувати, що основою для ідентифікації сегментів у МСФЗ (IFRS) 8 є внутрішня інформація, на основі якої менеджери приймають операційні рішення. Згідно з положеннями МСФЗ (IFRS) 8 керівником повинна регулярно аналізуватися внутрішня управлінська звітність компанії. Таким чином, МСФЗ (IFRS) 8 при виділенні сегментів керується не наявністю різних видів продукції чи

підрозділів у різних географічних регіонах, а *структурою управління і прийняттям рішень в організації*. Це суттєво відрізняє МСФЗ (IFRS) 8 від національного стандарту П(С)БО 29, який був прийнятий на основі МСФЗ (IAS) 14.

При переході з 1 січня 2009 р. на МСФЗ (IFRS) 8 компанії повинні визначити всі операційні сегменти, які відповідають вимогам цього стану. Після виділення цих операційних сегментів компанія має встановити, які з них є звітними. Якщо сегмент звітний, то інформація по ньому повинна розкриватися окремо. Це аналогічно МСФЗ (IAS) 14, крім того, що не вимагається визначати "пріоритетні" та "допоміжні" сегменти діяльності. Національний стандарт П(С)БО 29 передбачає поділ звітних сегментів на пріоритетні та допоміжні, що також відрізняє його від нового МСФЗ (IFRS) 8.

Відповідно до МСФЗ (IFRS) 8, із метою визначення звітних сегментів не проводиться відмінність між виручкою і затратами, які відносяться до операцій із третіми особами, і виручкою і затратами за операціями з іншими підрозділами у складі групи. Це означає, що для цілей МСФЗ (IFRS) 8 вертикально-інтегрована діяльність може складатися з декількох сегментів. При цьому, згідно з МСФЗ (IAS) 14, господарський чи географічний сегмент міг визначатися як звітний тільки в тому випадку, якщо більша частина його виручки отримана від продажів зовнішнім клієнтам. Ця відмінність є важливою, оскільки може привести до появи додаткових сегментів відповідно до МСФЗ (IFRS) 8.

За П(С)БО 29 сегмент є звітним, якщо більшу частину його доходів заробляють від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і дотримується хоча б одна з умов:

- дохід сегмента від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками підприємства становить не менше ніж 10 % сукупного доходу (від продажу зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками);
- фінансовий результат сегмента становить не менше ніж 10 % сумарного фінансового результату всіх сегментів цього виду;
- активи сегмента становлять не менше ніж 10 % сукупної балансової вартості активів усіх сегментів цього виду (господарського або географічного, відповідно).

Істотною відмінністю цих стандартів є включення, згідно з МСФЗ (IFRS) 8, до операційних, а потенційно і до звітних сегментів компонентів компанії, які продають свою продукцію чи надають послуги переважно або виключно іншим операційним сегментам, що було неприпустимим для відміненого МСФЗ (IAS) 14 і є неприпустимим для чинного національного П(С)БО 29.

МСФЗ (IFRS) 8 дозволяє об'єднувати два і більше операційних сегментів, якщо це не суперечить основним принципам стандарту і сегменти мають подібні економічні характеристики та подібні за всіма наведеними нижче факторами:

- характер продукції чи послуг;
- характер виробничого процесу;
- тип або клас покупців товарів чи послуг;
- метод продажу товарів і розповсюдження робіт, послуг;
- специфіка нормативно-правового регулювання діяльності підприємства.

Окремих вимог щодо об'єднання сегментів у П(С)БО 29 немає, однак сам процес виділення сегментів проходить з урахуванням факторів об'єднання, які передбачені МСФЗ (IFRS) 8. У П(С)БО 29 відсутні також вимоги щодо об'єднання декількох сегментів, адже при сегментації розглядається не процес прийняття операційних рішень, а схожість економічних факторів, які в МСФЗ (IFRS) 8 є вторинними.

*Оцінка сегментарної інформації.* Згідно з вимогами МСФЗ (IFRS) 8, сума кожної статті за сегментом повинна являти собою величину, яка міститься у внутрішніх звітах, що надаються особі, керівнику, відповідальному за прийняття операційних рішень, навіть якщо така інформація не підготовлена відповідно до облікової політики компанії в межах МСФЗ. Це може призвести до розбіжностей між сумами, поданими у інформації за сегментами, і сумами, відображеними у основній фінансовій звітності компанії. У відміненому МСФЗ (IAS) 14 навпаки вимагалось, щоб інформація за сегментами готувалася згідно з обліковою політикою, яка діє при складанні консолідованої фінансової звітності групи чи компанії.

Відповідно до національного стандарту інформація по звітному сегменту повинна готуватися згідно з обліковою політикою організації, яка застосовується для цілей бухгалтерського обліку, тобто в тій оцінці, в якій використовується при підготовці фінансової звітності. Це суттєва відмінність, оскільки за МСФЗ (IFRS) 8 у публічній звітності необхідно розкривати інформацію, яка готується компанією для внутрішніх цілей при оцінці фінансових показників окремих сегментів.

У МСФЗ (IAS) 14 надано визначення поняття "виручка сегмента", "видатки сегмента", "результат сегмента", "активи та зобов'язання сегмента". МСФЗ (IFRS) 8 не дає визначення цих понять, але вимагає пояснення, як здійснюється оцінка прибутків і збитків сегмента, активів і зобов'язань сегмента за кожним звітним сегментом.

У національному П(С)БО 29 надано чітке визначення доходів і витрат звітних сегментів, активів і зобов'язань за звітними сегментами. При цьому сукупні дані показників за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають узгоджуватися із відповідними загальними показниками фінансової звітності підприємства (консолідованої фінансової звітності).

Отже, методи оцінки, передбачені МСФЗ (IFRS) 8, можуть призвести до використання компаніями двох різних систем звітності, кожна з яких складена за власними правилами: внутрішня – для використання керівництвом, зовнішня – для підготовки консолідованої звітності згідно з МСФЗ із подальшим їх узгодженням. Таким чином, застосування єдиних принципів обліку, заснованих на вимогах МСФЗ, з метою підготовки всіх видів звітності сприятиме підвищенню якості фінансової інформації.

*Розкриття інформації.* МСФЗ (IFRS) 8 не визначає сегменти, як господарські чи географічні і не вимагає оцінювати суми за сегментами на основі облікової політики компанії, компанія повинна в обов'язковому порядку розкривати інформацію про те, яким чином вона виділила операційні сегменти звітності, а також про принципи розрахунку розкритих у звіті сум. Розкриття такої інформації повинно включати звірку сумарних ключових показників за сегментами з відповідними сумами, що представлені у фінансовій звітності компанії згідно з МСФЗ.

МСФЗ (IFRS) 8 вимагає від компанії розкриття такої інформації:

- факторів, які враховувались при виділенні операційних сегментів компанії, включаючи організаційну структуру (наприклад, обґрунтовується організаційна структура компанії на основі відмінностей у найменуваннях продукції та послуг, географічних регіонів, нормативно-правової бази, чи комбінацій факторів; чи проводилося об'єднання сегментів);
- видів продукції та послуг, від продажу яких кожен звітний сегмент отримує свою виручку.

МСФЗ (IAS) 14 вимагав від компанії розкриття конкретних показників про її первинні сегменти, а за МСФЗ (IFRS) 8 слід розкрити конкретні показники відповідно до кожного звітного сегмента, якщо такі показники враховуються при визначенні показника прибутку чи збитку сегмента і надаються для розгляду відповідальній особі, яка приймає операційні рішення.

Національний П(С)БО 29 вимагає розкриття конкретних показників у звіті за такими сегментами:

- дохід сегмента – дохід, який безпосередньо відноситься до сегмента, а також відповідна частина всіх доходів підприємства, отриманих від реалізації зовнішнім клієнтам або від операцій з іншими сегментами підприємства, яка може бути розподілена на сегмент;
- витрати сегмента – витрати звичайної діяльності підприємства, які безпосередньо відносяться до сегмента, і відповідна частина всіх витрат підприємства, пов'язаних із реалізацією зовнішнім

клієнтам або з операціями інших сегментів підприємства, яка може бути розподілена на сегмент;

- фінансовий результат – дохід сегмента за вирахуванням його витрат;
- активи сегмента – активи, що їх використовує сегмент у своїй звичайній діяльності, а також активи, які можуть бути розподілені на сегмент із достатньою підставою;
- зобов'язання сегмента – зобов'язання, які виникають у результаті звичайної діяльності сегмента, а також зобов'язання, які можуть бути розподілені на сегмент із достатньою підставою.

МСФЗ (IFRS) 8 вимагає від компанії відображення у звітності процентного прибутку окремо від процентних витрат за кожним звітним сегментом. Виключенням є ситуації, коли більша частина виручки сегмента отримана від відсотків і відповідальна особа, яка приймає операційні рішення, керується в основному інформацією про процентний прибуток при оцінці результатів діяльності сегмента і прийнятті рішень про виділення ресурсів цьому сегменту. П(С)БО 29 не вимагає розкриття інформації про процентний прибуток і процентні витрати та чітко визначає, які статті повинні бути розкриті за кожним операційним сегментом.

МСФЗ (IFRS) 8 вимагає від компанії, в тому числі від компаній з єдиним звітним сегментом, розкривати інформацію по компанії в цілому про її продукцію й послуги, географічні регіони та крупних клієнтів. Ця вимога поширюється на компанії незалежно від їх організаційної структури, якщо інформація не розкривається у складі інформації за сегментами. Національний стандарт П(С)БО 29 вимагає розкриття інформації про допоміжні сегменти, які виділяються за галузевим чи географічним принципом. Ця інформація повинна доповнювати інформацію, надану за пріоритетними сегментами.

Принципово новим за міжнародним стандартом є те, що якщо компанія отримує більше 10 % своєї виручки від одного клієнта, то ця інформація повинна розкриватися. Компанія повинна розкрити цей факт і загальну суму виручки, отриману від кожного такого клієнта, а також найменування операційного сегмента, до якого відноситься ця виручка. Національний стандарт не містить таких вимог.

На основі порівняльного аналізу міжнародних і національних нормативних документів, які регулюють здійснення підготовки та подання сегментарної звітності, визначено їх взаємозв'язки, спільні та відмінні риси, що дозволяє зробити певні висновки.

*По-перше*, МСФЗ (IFRS) 8 "Операційні сегменти" рекомендує нові підходи щодо принципів сегментування, ідентифікації сегментів, оцінки фінансових результатів операційних сегментів, що ґрунтуються на управлінській звітності.

*По-друге*, П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами", прийнятий на основі МСФЗ (IAS) 14, що був чинний на момент прийняття національного стандарту, нині суперечить міжнародному МСФЗ (IFRS) 8.

*По-третє*, у зв'язку з введенням в дію нового МСФЗ (IFRS) 8 (1 січня 2009 р.) виникла необхідність узгодити національний стандарт з вимогами міжнародної практики. Перш за все це необхідно, щоб уникнути колізій при поданні сегментарної звітності підприємствами, які орієнтовані на міжнародний ринок і використовують міжнародні стандарти фінансової звітності.

#### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. *Міжнародний* стандарт фінансової звітності (IFRS) 8 "Операційні сегменти", затв. Комітетом з МСФЗ 30 листоп. 2006 р.
2. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 29 "Фінансова звітність за сегментами", затв. наказом Міністерства фінансів України від 19 трав. 2005 р.