

ІСТОРИЧНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ РЕГУЛЮВАННЯ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ В РІЗНИХ КРАЇНАХ

Постановка проблеми. Історично склалося, що представники різних економічних шкіл приділяли поглиблену увагу сутності витрат, у тому числі процесу формування собівартості продукції (товарів, робіт, послуг). Разом з тим, не зважаючи на велику кількість наукових та методичних праць цієї тематики, вже протягом кількох сторіч не вщухають дискусії щодо економічної категорії собівартості.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Собівартість та її окремі елементи складають предмет дослідження багатьох вчених й сьогодні. Зокрема, велику увагу цьому питанню приділяли такі вітчизняні вчені, як П. Атамас, І. Білоусова, Ф. Бутинець, П. Гарасим, С. Голов, М. Грещак, В. Добровський, А. Загородній, Ю. Кілочко, В. Лень, Л. Нападовська, І. Парасій-Вергуненко, Г. Партии, М. Пушкар, В. Сопко, О. Терещенко, Н. Ткаченко, А. Череп, М. Чумаченко. Також до цього кола дослідників можна віднести й українських практиків у сфері бухгалтерського обліку: Т. Каменську, Н. Шандову, К. Юрченко та ін.

У російської облікової теорії проблемами витрат займається велика кількість вчених, серед яких В. Івлєв, О. Каверіна, Т. Карпова, В. Керімов.

Такий значний інтерес до теми витрат пов'язаний із великим колом питань, що стосуються дефініції витрат, класифікації витрат, процесу формування собівартості продукції та сутності калькуляції собівартості продукції (товарів, робіт або послуг).

Але, саме формуванню собівартості послуг приділялося дуже мало уваги.

У зв'язку з цим, **метою дослідження** є визначення та порівняння основних положень нормативних документів, які регулюють процес формування собівартості послуг в різних країнах.

Виклад основного матеріалу дослідження. У першу чергу розглянемо нормативні документи, які регулюють процес формування собівартості продукції в різних країнах (табл. 1).

Таблиця 1.

Нормативні документи з формування собівартості в різних країнах

№ з/п	Країна	Нормативний документ
1	2	3
1.	Україна	П(с)БО 16 “Витрати” (затверджено наказом МФУ від 31.12.1999 р. №318)
2.	Росія	Положення по бухгалтерському обліку “Витрати організації” ПБУ 10/99 (затверджено наказом Мінфіну РФ від 06.05.1999 р.)
3.	Білорусь	Інструкція по бухгалтерському обліку “Витрати організації” (затверджено МФРБ від 26.12.2003)
4.	СРСР	Основні положення по плануванню, обліку та калькулюванню собівартості продукції на промислових підприємствах (затверджено Держпланом СРСР, Держкомцін СРСР, Мінфіном СРСР, ЦСУ СРСР від 20.01.1970)
5.	Країни Західної Європи	Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів, МСФЗ (IAS) 1 “Подання фінансових звітів”, МСФЗ (IAS) 2 “Запаси”, МСФЗ (IAS) 16 “Основні засоби”

Отже, нормативних документів призначених для регулювання процесу формування собівартості саме послуг немає в жодній з досліджених країн.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати ” [8] розроблено відповідно до міжнародних стандартів. Хоча окремого міжнародного стандарту, який визначає методологію обліку витрат і порядок їх розкриття у фінансовій звітності немає. Питання, що стосуються поняття, оцінки, визнання та класифікації витрат, розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, МСФЗ (IAS) 1 “Подання фінансових звітів” [3], МСФЗ (IAS) 2 “Запаси” [4], МСФЗ (IAS) 16 “Основні засоби” [5].

Усіма зазначеними положеннями, крім міжнародних стандартів, передбачено форми організації підприємств, на які вони поширюються.

Норми українського положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ); російські стандарти поширюються на всі комерційні організації (крім кредитних і страхових організацій), що є юридичними особами за законодавством РФ; положення Республіки Білорусь застосовуються до комерційних та некомерційних організацій (крім банків та інших небанківських кредитно-фінансових організацій) та індивідуальних підприємств, тоді як стандарти СРСР були поширені на промислові підприємства державної форми власності.

Отже, положення Російської Федерації [7] та України регулюють діяльність лише комерційних організацій, тоді як положення Республіки Білорусь поширюються також і на некомерційні організації. Принципова різниця полягає в тому, що положення СРСР [6] регламентували діяльність лише державних підприємств.

Розглянемо визначення основних понять, які розглядаються в нормативних актах цих країн (рис. 1).

Отже, у вітчизняних П(С)БО застосовується поняття витрати. Під ними розуміють зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період.

Дане поняття є досить схожим із поняттям витрати, яке наводиться в положеннях Російської Федерації та Республіки Білорусь. Крім того, в Білорусії розрізняють поняття витрати і затрати. Згідно з їх інструкцією з бухгалтерського обліку “Витрати організації” [1] затрати – це вартісна оцінка ресурсів, спожитих організацією в процесі виробництва і реалізації товарів, продукції, виконання робіт, надання послуг.

В Радянському Союзі розглядалося таке поняття як собівартість, під яким розуміли виражені в грошовій формі поточні витрати підприємств на виробництво і збут продукції.

Згідно із п. 70 Принципів складання і представлення фінансової звітності (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) [2] поняття витрати є ідентичним із визначеннями даного поняття записаних в нормативних документах України, Росії та Білорусії, що спричинено тим, що дані країни прийняли міжнародні стандарти, як стандарти власної країни.

Згідно із українськими П(С)БО витрати класифікують на собівартість, загальновиробничі витрати, адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати, надзвичайні витрати. Російські стандарти розрізняють витрати по звичайним видам діяльності та інші витрати. Згідно із міжнародними стандартами слід виділяти витрати на продукт та витрати періоду. Поділ витрат в Республіці Білорусь здійснюється на витрати по видам діяльності, операційні витрати та позареалізаційні витрати. Тоді як в стандартах СРСР [6] застосовувалися такі види групування витрат:

- за місцем виникнення витрат (виробництва, цехів, учасників та ін.)
- за видами продукції, робіт та послуг;
- за видам витрат (статям та елементам витрат).

Тобто, в СРСР поділ витрат був найбільш деталізований і при цьому складові, які виділялися досить детально розписувалися.

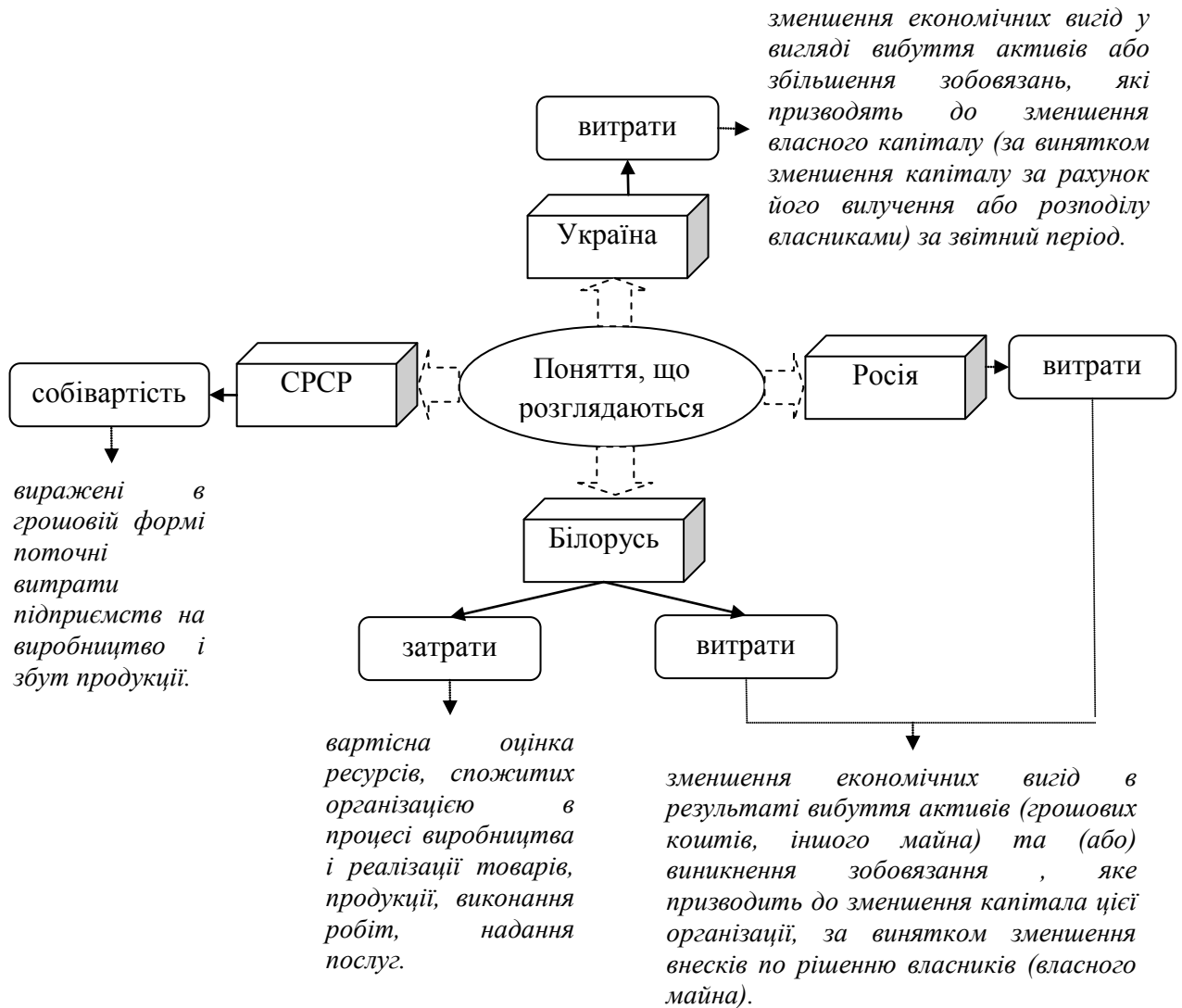


Рис. 1. Визначення основних понять в нормативно-правових актах
Розглянемо класифікацію витрат згідно з МСФЗ (табл. 2).

Таблиця 2.

Класифікація витрат згідно з МСФЗ

Види	Характеристика
Витрати, які виникають в процесі звичайної діяльності	Собівартість продаж, заробітна плата, амортизація тощо
Збитки: – нереалізовані	Виникають в результаті підвищення курсу обміну валюти
– реалізовані	Витрати, що виникають у результаті стихійного лиха, від реалізації основних засобів тощо

На відміну, від міжнародних стандартів в П(С)БО 16 “Витрати” [8] не розглядається така категорія як збитки. Визнання постійних і змінних витрат загальновиробничих витрат у П(С)БО 16 “Витрати” і в МСФЗ відмінностей немає, але в МСФЗ поділ цих витрат здійснюється з метою оцінки запасів, а у П(С)БО 16 “Витрати” – для визначення виробничої собівартості продукції.

В Україні, Росії та Білорусі чітко встановлений перелік витрат, які не визнаються витратами підприємства. В Республіці Білорусь не визнаються витратами підприємств вибуття активів:

- у зв'язку з придбанням (створенням) необоротних активів (основних засобів, незавершеного будівництва, нематеріальних активів і т.д.);
- вклади в статутні капітали інших підприємств, придбання акцій акціонерних товариств і інших цінних паперів не з метою перепродажу;
- за договорами комісії, агентським та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала і т.д.;
- в порядку попередньої оплати матеріально-виробничих запасів і інших цінностей, робіт, послуг;
- в погашення кредиту, позики, отриманих організацією.

Положення Російської Федерації з приводу даного питання є ідентичними з положеннями Білорусії. Окрім того, вітчизняні П(С)БО майже повністю копіюють положення Росії та Білорусії, крім перших двох ознак, а при цьому передбачають, що витратами не визнаються витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу та інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам визнання витрат.

Розглянемо більш детально порядок та умови визнання витрат підприємств в бухгалтерському обліку (табл. 3).

Таблиця 3.

Порядок та умови визнання витрат підприємств в різних країнах

Ознаки	Україна	Росія	Білорусь	СРСР	МСФЗ
1	2	3	4	5	6
Витрати відображаються відповідно до конкретного договору, вимог законодавчих і нормативних актів, звичаїв ділового обороту	–	+	–	–	
Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань	+	–		+	+
Призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками)	+		–	+	
Відбудеться зменшення економічних вигод організації	+	+	+	+	+
Можуть бути достовірно оцінені	+	+	–	+	+
Витрати підлягають визнанню в бухгалтерському обліку незалежно від наміру отримати виручку, інші або інші доходи і від форми здійснення витрати (грошовою, натуральною і інший)	–	+	–		
Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені	+	–	+		–
Відповідний розподіл між звітними періодами у випадках, коли витрати забезпечують отримання доходів на протязі декількох звітних періодів	+	–	+		–

Отже, в Україні існують основні дві умови визнання витрат в бухгалтерському обліку:

- 1) вони можуть бути достовірно оцінені;
- 2) призводять до зменшення власного капіталу підприємства, за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками.

Крім того, згідно із П(С)БО 16 [8] витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Саме з даного питання виникає принципова різниця між українськими та російськими положеннями, оскільки відповідно до російських стандартів витрати підлягають визнанню в бухгалтерському обліку незалежно від наміру отримати виручку, інші або інші доходи і від форми здійснення витрати (грошовою, натуральною і інший). Тобто, згідно російських стандартів витрати не пов'язуються з отриманими доходами, так як це відбувається згідно із вітчизняними стандартами. Крім того, необхідно відмітити наявність ще однієї принципово відмінної умови визнання витрат – витрати відображаються відповідно до конкретного договору, вимог законодавчих і нормативних актів, звичаїв ділового обороту. В Республіці Білорусь вимоги до визнання витрат в бухгалтерському обліку є досить схожими до українських, але крім того ще передбачають виконання таких:

- 1) у випадку, коли виникають обставини, не обумовлені визнанням відповідних активів;
- 2) незалежно від того, в якому порядку вони приймаються для цілей розрахунку бази оподаткування.

Необхідно відмітити, що у зв'язку з тим, що положення СРСР регулюють процес формування собівартості продукції, а не розглядають окремо витрати, то й умови їх визнання відсутні. Крім того, МСФО не містить жодного спеціального стандарту, що регламентує бухгалтерський облік і відображення у звітності витрат. Приватні стандарти дають розпорядження по капіталізації і декапіталізації витрат, тобто по формуванню і списанню балансової вартості активів, а також зобов'язань у зв'язку з нарахуванням витрат.

Висновки. Отже, усі перераховані нормативні документи регулюють лише в загальному вигляді порядок визнання витрат та їх склад, при цьому жоден з них не передбачає особливі питання, які можуть виникати у підприємствах різних галузей економіки. Крім того, окремих нормативних актів, призначених для регулювання складу витрат і процесу формування собівартості, які б стосувалися послуг, також не передбачено. Вважаємо, що хоча б на рівні методичних рекомендацій, але Україна повинна регулювати процес формування собівартості послуг, що дасть можливість не включати до собівартості будь-які понесені витрати та зменшить собівартість послуги, а відповідно і ціну на неї.

Анотація

В статті досліджено сутність витрат та формування собівартості продукції (послуг). Проведено історично-правовий аналіз регулювання процесу формування собівартості послуг в різних країнах. Виявлено відсутність нормативно-правових актів, що регламентують саме формування собівартості послуг.

Ключові слова: витрати, фінансовий облік, формування собівартості, собівартість послуг.

Аннотация

В статье исследована сущность расходов и формирования себестоимости продукции (услуг). Проведен историко-правовой анализ регулирования процесса формирования себестоимости услуг в разных странах. Вывявлено отсутствие нормативно-правовых актов, которые регламентируют, именно, формирование себестоимости услуг.

Ключевые слова: расходы, финансовый учет, формирование себестоимости, себестоимость услуг.

Summary

Essence of charges and forming of unit (services) cost is investigational in the article. The историко-правовой analysis of adjusting of process of forming of prime price of services is conducted in different countries. Absence of normatively-legal acts, which regulate, exactly, forming of prime price of services, is educed.

Keywords: charges, financial account, forming of prime price, prime price of services.

Список використаної літератури:

1. Инструкция по бухгалтерскому учету “Расходы организации”, утверждена Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 182.
2. Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів – Режим доступу до ресурсу: <http://gaap.ru/artik les/774231>
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 1 “Подання фінансових звітів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: http://www.minfin.gov.ua/document/92418/МСБО_1.pdf
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 2 “Запаси” [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: http://www.minfin.gov.ua/document/92420/МСБО_2.pdf
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 16 “Основні засоби” [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf
6. Основні положення по плануванню, обліку та калькулюванню собівартості продукції на промислових підприємствах (затверджено Держпланом СРСР, Держкомцін СРСР, Мінфіном СРСР, ЦСУ СРСР від 20.01.1970)
7. Положення по бухгалтерському обліку “Витрати організації” ПБУ 10/99 (затверджено наказом Мінфіну РФ від 06.05.1999 р.)
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене Наказом Мінфіну України від 31.12.99 р. № 318.

УДК: 65.016

Островська І.П.

САНАЦІЯ ПІДПРИЄМСТВ

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки, санація має значний економічний потенціал, є важливим інструментом регулювання структурних змін та сталого розвитку аграрної сфери України і належить до системи найбільш вагомих механізмів фінансової стабілізації сільськогосподарських підприємств. Разом з тим, результати розвитку інституту банкрутства в Україні свідчать про низький рівень застосування санації: частка успішно завершених санаційних процедур у загальній кількості справ про банкрутство в останні роки не перевищує 3% [1]. Саме тому дослідження механізмів, методів та форм санації є вкрай актуальним та своєчасним в умовах кризового стану аграрної економіки.