

Прокопченко С.В.

головний науковий співробітник,
Український науково-дослідний інститут спеціальної техніки та судових експертиз
Служби безпеки України
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8338-4876>

Prokopchenko Serhii

The Ukrainian scientific and research Institute of special equipment
and forensic expertise of the Security Service of Ukraine

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ВАРТОСТІ ПЛАТНИХ ПОСЛУГ ПІД ЧАС ВЕДЕННЯ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНОЮ НАУКОВО-ДОСЛІДНОЮ УСТАНОВОЮ

У статті висвітлюються наявні особливості надання платних послуг бюджетними науково-дослідними установами, виявлення проблем, пов'язаних із нормативно-правовим регулюванням їх калькулювання, а також методикою його здійснення. Завданням дослідження є розроблення рекомендацій щодо питань удосконалення калькулювання платних послуг науково-дослідними установами. Систематизовано теоретичні засади та обґрунтовано необхідність розроблення нормативного документу (положення) щодо порядку надання платних послуг бюджетною установою, який повинен визначати методику калькулювання, перелік статей витрат із базою розподілу загальногосподарських та адміністративних витрат. Розглянуто змінні загальногосподарські та постійні розподілені загальногосподарські витрати. Запропоновано вважати розподіл між прямими та непрямими витратами як доволі умовний та рухомий, що залежить від ступеня деталізації обліку та вибору об'єктів калькулювання. Розвиток і вдосконалення обліку та калькулювання з урахуванням специфіки створення науково-технічної продукції дадуть змогу оптимізувати обсяги надходжень і видатків від надання платних послуг.

Ключові слова: бюджетна науково-дослідна установа, калькулювання платних послуг, облік, собівартість.

Постановка проблеми. Під впливом змін у пріоритетах правовідносин між державою та юридичними і фізичними особами в останні роки надання платних послуг як законодавчо дозволений спосіб отримання надходжень бюджетними установами став надзвичайно популярним в Україні. Урядом та Бюджетним кодексом встановлено перелік платних послуг, які можуть надаватися цими установами. Із впровадженням систем управління, у тому числі механізмів облікового відображення фінансово-господарських операцій, досягається збалансування рівня фінансового забезпечення. Унормоване формування ціни на платні послуги стає основним питанням надання платних послуг бюджетною установою (у тому числі з огляду на механізм накопичення надходжень за спеціальним фондом).

Аналіз досліджень із питань формування ціни на платні послуги показав, що, незважаючи на велику увагу, протягом останнього часу до сукупності визначених критеріїв питання побудови дієвого механізму формування ціни послуги, а саме з огляду на підвищення якості надання цих послуг науково-дослідними установами, залишається за межами наукових розробок вітчизняних фахівців.

Якщо брати до уваги, що за дієвої системи ринкової економіки формування ціни послуги здійснюється під впливом законів попиту та пропозицій, їхня дія для бюджетних установ через низку обставин проявляється не повною мірою. Ураховуючи галузеву різноманітність, це виливається у проблему, пов'язану з потребою врахування цих особливостей під час розроблення методики розрахунку платних послуг бюджетних науково-дослідних установ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різноманітність наукових позицій щодо визначення вартості платних послуг бюджетних установ розпочалися з узаконення права на їх надання. У своїх працях вітчизняні науковці прагнуть досягти оптимальності теоретичного обґрунтування підходів до калькулювання, сформувати адекватні методики обчислення собівартості, побудувати ефективну модель обліку витрат на надання платних послуг. До праць, присвячених проблемі калькулювання платних послуг бюджетних установ (різних галузевих належностей), слід віднести наукові доробки С. Свірко [1], Р. Джоги, Н. Зорій [2], Н. Сушко, Н. Хорунжак [3] та низки інших учених і практиків. Методи обліку витрат при цьому визна-

чені такими теоретиками бухгалтерського обліку, як П.С. Безруких [4] та І.А. Басманов [5].

Формулювання цілей статті. Велика різноманітність платних послуг, які можуть надаватися одним суб'єктом діяльності, стоїть на перешкоді формування ефективної й адекватної системи їх обліку та калькулювання. Проте не менш важливою є проблема визначення складу витрат, видатків на оплату праці, порядку включення у собівартість калькуляційної одиниці непрямих витрат, у тому числі для цілей ціноутворення. Метою статті є висвітлення наявних особливостей формування ціни на платні послуги бюджетних науково-дослідних установ, виявлення проблем, пов'язаних із нормативно-правовим регулюванням їх калькулювання, а також методикою визначення їхньої собівартості.

Виклад основного матеріалу. Функціонування бюджетних науково-дослідних установ слід розглядати у двох аспектах. Перший – це розгляд їхньої діяльності як бюджетних установ, тобто через призму кошторисної дисципліни та цільового використання коштів. Другий – із позиції існування юридично узаконеного права надавати платні послуги, перелік яких затверджено нормативним актом [6].

Основною діяльністю бюджетних науково-дослідних установ передусім є проведення науково-дослідних, дослідно-конструкторських, проектно-конструкторських, технологічних, пошукових та проектно-пошукових робіт (далі – НДДКР), порядок розрахунку вартості яких здійснювався більше 20 років відповідно до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт [7] до втрати його чинності з 01 січня 2020 р.

Нині порядок формування ціни на продукцію, роботи (включаючи проведення НДДКР) та послуги оборонного призначення у разі, якщо відбір виконавців із постачання (закупівлі) такої продукції, робіт, послуг здійснюється без застосування конкурентних процедур, визначений Постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2016 № 517 [8]. Але якщо відсутня можливість застосування зазначеної нормативної бази щодо формування собівартості, то керуються наявними нормами національних стандартів із питань визначення складу витрат та критеріїв включення до собівартості (ціни) послуги. Особливе значення при цьому має наявність у бюджетній установі нормативного документу (положення, порядку тощо) щодо формування ціни на платні послуги, який повинен визначати методикою калькулювання, перелік статей витрат, базу розподілу загальногосподарських (виробничих, технологічних тощо) та адміністративних витрат, у разі необхідності із зазначенням до критеріїв розгляду системи формування вимог колективного договору, а також із визначенням соціальної та господарчої мети щодо використання надходжень від їх надання. Ціна та перелік послуг при цьому визначаються самостійно згідно із законом України «Про ціни і ціноутворення» [9]. Формування надходжень за загальним та спеціальним фондом, насамперед вартість платних послуг, погоджу-

ється з вищим розпорядником бюджетних коштів, від якого бюджетна установа отримує фінансування.

Відповідно до переліку власних надходжень бюджетних установ, визначених Бюджетним кодексом [10], надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їхніми функціональними повноваженнями, тобто пов'язаних із виконанням основних функцій і завдань цих установ, використовуються на покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням цих послуг. Такими витратами вважаються: забезпечення необхідними матеріалами, обладнанням, технікою, інвентарем, виготовленням бланків тощо.

Проте планування та проведення видатків на оплату праці, наприклад у бюджетній науково-дослідній установі Служби безпеки України, під час виконання НДДКР потребує додаткового аналізу, оскільки умови оплати праці для працівників, наукових працівників та військовослужбовців відрізняються між собою за структурою складників.

Кошти за надані платні послуги зараховуються до надходжень за спеціальним фондом за видами. При цьому що стосується видатків на оплату праці, які понесені під час надання послуг, вони плануються та проводяться у складі спеціального фонду залежно від обсягу діяльності за рахунок цих коштів. Тому проведення робіт персоналом структурних підрозділів бюджетної науково-дослідної установи, безпосередньо задіяного у наданні послуг, може проводитися понад норми їхнього робочого часу з оплатою за відпрацьований час, що передбачає відповідні посади в організаційно-штатному розкладі, які утримуються за рахунок спеціального фонду.

У разі неможливості виділити окремі структурні підрозділи для надання платних послуг та виконання робіт у межах норм робочого часу штатними працівниками, які утримуються за рахунок загального фонду, у спеціальному фонді при цьому плануються лише кошти на встановлення надбавок і преміювання цього персоналу. При цьому під час планування видатків на преміювання має бути враховано вимоги порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ [11]. Відповідно до цих вимог, видатки спеціального фонду плануються так: планові надходження як плата за послуги, спрямовуються на:

- заміщення витрат за напрямками використання;
- погашення заборгованості установи з бюджетних зобов'язань за спеціальним та загальним фондами кошторису;
- проведення заходів, пов'язаних із виконанням основних функцій, які не забезпечені (або частково забезпечені) видатками загального фонду.

Окрему увагу під час надання платних послуг слід приділити визначенню прямих та непрямих витрат у рамках виконання НДДКР.

До прямих витрат відносимо витрати на одиницю виготовленої науково-технічної продукції (на кожну НДДКР, на окремий об'єкт калькулювання). Зокрема,

до складу прямих витрат належать оплата праці та відрахування на соціальне страхування основних виконавців НДДКР. Витрати на оплату праці – це основні (посадові оклади з тарифними розрядами) та додаткові – у вигляді будь-яких видів грошових (матеріальних) заохочень згідно з організаційно-штатним розкладом науково-дослідної установи та системи оплати праці (у тому числі надбавки та доплати, виплати, що мають компенсаційний характер, премії, матеріальна допомога тощо).

Непрямими витратами вважаються витрати, які становлять всього обсягу НДДКР і не можуть бути прямо віднесені на окремий об'єкт калькулювання. Якщо брати до уваги чинні норми національних стандартів із питань визначення термінології витрат, то сьогодні у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» застосовують термін «змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати», структура яких визначається пунктами 5, 6 розділу IV цього стандарту. Зокрема, до складу непрямих витрат відносять загальновиробничі та адміністративні, які необхідно враховувати під час визначення вартості платних послуг.

На практиці межа між прямими і непрямими витратами доволі умовна та рухома і залежить від ступеня деталізації обліку та специфіки об'єктів калькулювання.

Упровадження нового плану рахунків для бюджетних установ з 1 січня 2017 р. дало змогу використовувати рахунок 811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» і для обліку витрат в частині надання платних послуг з розподілом за такими субрахунками: витрати на оплату праці – 8111 (8121), відрахування на соціальні заходи – 8112 (8122), матеріальні витрати – 8113 (8123), амортизація – 8114 (8124), інші витрати – 8115 (8125).

У разі внесення змін до наявної системи обліку бюджетної науково-дослідної установи для врахування цих особливостей повною мірою впроваджується відповідне методичне, програмне та документальне забезпечення (розроблення форм, у тому числі відомостей з обліку витрат за елементами), що позитивно позначиться на контролі витрат і прийнятті управлінських рішень. Застосування рахунків витрат у розрізі елементів відповідає управлінським запитам із керування їх обсягами, тому впровадження цих засад – це лише питання часу.

Висновки. Підводячи підсумки, можна відзначити, що фактична собівартість НДДКР складається з прямих витрат на оплату праці, прямих матеріальних витрат, інших прямих витрат, непрямих адміністративних та загальновиробничих витрат. Кошти, що надійшли від надання платних послуг, розподіляються так: на відшкодування витрат, пов'язаних із проведенням НДДКР, на оплату обов'язкових платежів до бюджету, на покриття незабезпечених захищених видатків бюджету згідно із затвердженими плановими призначеннями, на погашення кредиторської заборгованості з оплати праці, нарахувань на неї, оплати комунальних послуг та енергоносіїв, на інші соціальні виплати.

Розвиток і вдосконалення обліку та калькулювання з урахуванням особливостей, специфіки створення науково-технічної продукції, ринкових умов дадуть змогу оптимізувати обсяги надходжень і видатків від надання платних послуг, тому дослідження такого напрямку необхідно здійснювати й надалі. Окрім цього, комплексне поєднання калькуляційних важелів із розвитком системи господарського обліку з використанням сучасної методології та програмного забезпечення – ще один, не менш дієвий спосіб підвищення ефективності діяльності бюджетних науково-дослідних установ.

Список літератури:

1. Свірко С.В. Передумови виникнення фінансового та управлінського обліку в бюджетних установах України. *Фінанси, облік і аудит*. 2016. Вип. 1. С. 244–259.
2. Сисюк С.В., Зорій Н.М. Визначення вартості платних медичних послуг та їх облікове забезпечення. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. № 2(6). С. 181–186.
3. Хорунжак Н.М. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 ; ТНЕУ. Тернопіль, 2014. 39 с.
4. Безруких П.С. Учет и калькуляция себестоимости продукции. Москва : Финансы, 1974. 320 с.
5. Басманов І.А. Теоретичні основи обліку і калькування собівартості промислової продукції / за ред. В.А. Новака. Москва : Финансы, 1970. 167 с.
6. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.07.2003 № 1180 «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися бюджетними установами». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1180-2003> (дата звернення: 03.05.2021).
7. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 830. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96> (дата звернення: 03.05.2021).
8. Порядок формування ціни на продукцію, роботи, послуги оборонного призначення у разі, якщо відбір виконавців з постачання (закупівлі) такої продукції, робіт, послуг здійснюється без застосування конкурентних процедур : Постанова Кабінету Міністрів України від 08.08.2016 № 517. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2016> (дата звернення: 03.05.2021).
9. Закон України «Про ціни і ціноутворення» від 21.06.2012 № 5007-VI (зі змінами і доп.). URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/5007-17> (дата звернення: 03.05.2021).

10. Бюджетний кодекс України від 01.01.2021 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 04.05.2021).

11. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002> (дата звернення: 04.05.2021).

References:

1. Svirko S.V. (2016) Peredumovy vynyknennia finansovoho ta upravlinskoho obliku v biudzhethnykh ustanovakh Ukrainy [Prerequisites for the emergence of financial and management accounting in budgetary institutions of Ukraine]. *Finance, accounting and auditing*, no. 1, pp. 244–259.

2. Sysiuk S.V., Zorii N.M. (2010) Vyznachennia vartosti platnykh medychnykh posluh ta yikh oblikove zabezpechennia [Determining the cost of paid medical services and their accounting support]. *Visnyk Zaporizkoho v National University*, no. 2 (6), pp. 181–186.

3. Khorunzhak N.M. (2014) Modernizatsiia obliku i kontroliu v biudzhethnykh ustanovakh v umovakh systemnoi transformatsii upravlinnia [Modernization of accounting and control in budgetary institutions in the conditions of systemic transformation of management]: avtoref. dys. ... d-ra ekon. nauk: 08.00.09. Ternopil: TNEU.

4. Bezrukikh P.S. (1974) Oblik i kalkulyaciya sobivartosti produktsii [Accounting and costing of products]. Moscow: Finansy. (in Russian)

5. Basmanov I.A. (1970) Teoretychni osnovy obliku i kal'kulyaciya sobivartosti promyslovoi produktsii red. V.A. Novaka. Moscow: Finansy. (in Russian)

6. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 28.07.2003 № 1180 Pro zatverdzhennia pereliku platnykh posluh, yaki mozhut nadavatysia biudzhethnymu ustanovamy [Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of July 28, 2003 № 1180 "On approval of the list of paid services that may be provided by budgetary institutions]. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1180-2003> (accessed 03 May 2021).

7. Typove polozhennia z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti naukovo-doslidnykh ta doslidno-konstruktorskykh robit: zatverdzh. postanovoioiu Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 20.07.1996 № 830 [Typical regulations on planning, accounting and costing of research and development works: approved by the resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 20.07.1996 № 830]. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96> (accessed 03 May 2021).

8. Poriadok formuvannia tsiny na produktsiiu, roboty, posluhy oboronnoho pryznachennia u razi, yakshcho vidbir vykonavtsiv z postachannia (zakupivli) takoi produktsii, robit, posluh zdiisniuietsia bez zastosuvannia konkurentnykh protsedur: zatverdzh. postanovoioiu Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 08.08.2016 № 517 [The procedure for forming the price of products, works, services for defense purposes, if the selection of contractors for the supply (purchase) of such products, works, services is carried out without the use of competitive procedures: approved. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of 08.08.2016 № 517]. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2016> (accessed 03 May 2021).

9. Zakon Ukrainy «Pro tsiny i tsinoutvorennia» vid 21.06.2012 № 5007-VI (zi zminamy i dop.) [Law of Ukraine "On Prices and Pricing" dated 21.06.2012 № 5007-VI]. Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/5007-17> (accessed 04 May 2021).

10. Zakon Ukrainy «Biudzhethnyi kodeks Ukrainy» vid 01.01.2021 № 2456-VI. Law of Ukraine "Budget Code of Ukraine" from 01.01.2021 № 2456-VI. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (accessed 04 May 2021).

11. Poriadok skladannia, rozghliadu, zatverdzhennia ta osnovni vymoги do vykonannia koshtorysiv biudzhethnykh ustanov: zatverdzh. postanovoioiu Kabinetu Ministriv Ukrainy 28.02.2002. № 228 [Procedure for preparation, consideration, approval and basic requirements for the implementation of estimates of budgetary institutions: approved by the resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 28.02.2002 № 228]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002> (accessed 04 May 2021).

ОСОБЕННОСТИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СТОИМОСТИ ПЛАТНЫХ УСЛУГ ПРИ ВЕДЕНИИ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЮДЖЕТНЫМ НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИМ УЧРЕЖДЕНИЕМ

В статье представлены особенности предоставления платных услуг бюджетным научно-исследовательским учреждением, выявления проблем, связанных с нормативно-правовым регулированием их калькуляции, а также методикой их определения. Целью исследования является разработка рекомендаций относительно вопросов совершенствования калькуляции платных услуг научно-исследовательских учреждений. Систематизированы теоретические аспекты и обоснована необходимость разработки нормативного документа о порядке предоставления платных услуг бюджетным учреждением. Его наличие нормирует системные критерии установления цены на платную услугу. Рассмотрено разделение между прямыми и непрямыми затратами как относительно условное и изменчивое, что зависит от степени детализации учета и выбора объектов калькуляции. Развитие и совершенствование облика и калькуляции с учетом специфики создания научно-технической продукции позволит оптимизировать объем поступлений и расходов от предоставления платных услуг.

Ключевые слова: бюджетное научно-исследовательское учреждение, калькулирование платных услуг, учет, себестоимость.

PECULIARITIES OF DETERMINATION OF COST OF PAID SERVICES WITHIN THE FRAMEWORK OF ECONOMIC ACTIVITY OF THE BUDGET RESEARCH INSTITUTION

The article highlights the existing features of the provision of paid services by budgetary research institutions, the identification of problems related to the legal regulation of their calculation, as well as the method of its implementation. The task of the study is to develop recommendations for improving the calculation of paid services by research institutions. Theoretical principles are systematized and the need to develop a normative document (regulation) on the procedure for providing paid services by a budgetary institution, which should determine the method of tracing, a list of cost items based on the distribution of general and administrative costs. Its presence regulates the system criteria for setting the price for a paid service and will serve as an information source for its validity. The development and improvement of accounting and calculation, taking into account, as the specifics of the creation of scientific and technical products, will optimize the amount of revenues and expenditures from the provision of paid services. Planning of salary expenditures in the research budget institution is possible at the expense of a special fund when carrying out work by structural units of the institution, or individual employees, or at the expense of the general fund when providing relevant services by staff within working hours. Receipts (fees for services), as expenses of the special fund, are directed first of all on replacement of expenses on directions of use and repayment of debt of establishment from budgetary obligations. Variable overhead and fixed distributed overhead costs are considered. It is proposed to consider the distribution between direct and indirect costs as quite conditional and mobile, which depends on the degree of detail of accounting and the choice of objects of calculation. The accounting system of the budget research institution to take into account these features should fully have the appropriate methodological, software and documentation, which will have a positive impact on cost control and management decisions. In addition, it is noted that the complex combination of costing levers with the development of economic accounting and the use of its methodology - another, no less effective, way to increase the efficiency of budgetary research institutions.

Key words: budget research institution, calculation of paid services, accounting, cost.