

Л. Г. Ловінська, О. І. Чуркіна, А. В. Гапоненко, Н. І. Сушко

**МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ
СОБІВАРТОСТІ СОЦІАЛЬНИХ ПОСЛУГ У КОНТЕКСТІ
ЗАПРОВАДЖЕННЯ СОЦІАЛЬНИХ СТАНДАРТИВ
ТА НП(С)БОДС 135 “ВИТРАТИ” В УКРАЇНІ**

Суб'єкти державного сектору почали запроваджувати національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку державного сектору (НП(С)БОДС) з 1 січня 2015 р. НП(С)БОДС змінюють методологію чинної системи бухгалтерського обліку, що зумовлює потребу в проведенні серйозної підготовки щодо розроблення нової облікової політики та освоєння нових методологічних засад і методичних підходів до реалізації положень стандартів. Найскладнішим у плані запровадження є НП(С)БОДС 135 “Витрати”. Значення введення в дію цього стандарту посилюється тим, що в Україні змінюються вимоги до дій і звітування органів державного управління. Здійснюється перехід від управління витратами до управління результатами та середньострокового бюджетування, орієнтованого на результат. Окрім того, в нашій державі запущено реформу місцевого самоврядування, метою якої є децентралізація влади, що сприяє підвищенню її прозорості, громадської активності та посиленню підконтрольності органів влади населенню. З огляду на це та необхідність адаптації категорії витрат, затрат, калькулювання собівартості та похідних від них у межах системи бухгалтерського обліку бюджетних установ, виникла потреба в постановці й розв'язанні нових методологічних завдань. Найбільш проблематичним є запровадження розділу IV “Собівартість продукції та послуг” НП(С)БОДС 135 “Витрати”, оскільки за чинною методологією витрати бюджетних установ обліковуються в елементному розрізі відповідно до кошторису. Авторами статті на прикладі бюджетних установ соціального захисту населення надані рекомендації щодо застосування зазначеного стандарту. На їх основі при виконанні проекту “Розробка механізму фінансування соціальних послуг для вразливих верств населення (дітей)”, реалізація якого відбувається за підтримки Представництва Дитячого фонду ООН (ЮНІСЕФ) в Україні, експертами ДННУ “Академія фінансового управління” розроблено Методичні рекомендації щодо планування, обліку витрат і калькулювання собівартості соціальних послуг (психологічних та послуг соціального супроводу дітей, які знаходяться у складних життєвих обставинах).

Ключові слова: бухгалтерський облік, бюджетна установа, витрати, методичні рекомендації, собівартість, соціальні послуги.

Рис. 4. Літ. 6.

Л. Г. Ловинская, А. И. Чуркина, А. В. Гапоненко, Н. И. Сушко

**МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ
СЕБЕСТОИМОСТИ СОЦИАЛЬНЫХ УСЛУГ В КОНТЕКСТЕ
ВВЕДЕНИЯ СОЦИАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ
И НП(С)БУГС 135 “РАСХОДЫ” В УКРАИНЕ**

Субъекты государственного сектора начали внедрять национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета государственного сектора (НП(С)БУГС) с 1 января 2015 г. НП(С)БУГС меняют методологию действующей системы бухгалтерского учета, что обуславливает необходимость проведения серьезной подготовки по разработке новой учетной политики и освоения новых методологических основ и методических подходов к реализации положений стандартов. Самым сложным в плане внедрения является НП(С)БУГС 135 “Расходы”. Значение введения в действие этого стандарта усиливается тем, что в Украине

© Ловінська Л. Г., Чуркіна О. І., Гапоненко А. В., Сушко Н. І., 2016

меняются требования к действиям и отчетности органов государственного управления. Осуществляется переход от управления затратами к управлению результатами и среднесрочному бюджетированию, ориентированному на результат. Кроме того, в нашем государстве запущена реформа местного самоуправления, целью которой является децентрализация власти, что способствует повышению ее прозрачности, общественной активности и усилению подконтрольности органов власти населению. Ввиду этого и необходимости адаптации категории расходов, затрат, калькуляции себестоимости и производных от них в рамках системы бухгалтерского учета бюджетных учреждений, возникла потребность в постановке и решении новых методологических задач. Наиболее проблематичным является введение раздела IV "Себестоимость продукции и услуг" НП(С)БУГС 135 "Расходы", поскольку по действующей методологии расходы бюджетных учреждений учитываются в элементном разрезе в соответствии со сметой. Авторами статьи на примере бюджетных учреждений социальной защиты населения даны рекомендации по применению указанного стандарта. На их основе при выполнении проекта "Разработка механизма финансирования социальных услуг для уязвимых слоев населения (детей)", реализация которого проходит при поддержке Представительства Детского фонда ООН (ЮНИСЕФ) в Украине, экспертами ГУНУ "Академия финансового управления" разработаны Методические рекомендации по планированию, учету затрат и калькуляции себестоимости социальных услуг (психологических и услуг социального сопровождения детей, находящихся в сложных жизненных обстоятельствах).

Ключевые слова: бухгалтерский учет, бюджетное учреждение, расходы, методические рекомендации, себестоимость, социальные услуги.

Ljudmyla Lovinska, Oleksandra Churkina, Ljudmyla Gaponenko, Nataliia Sushko **METHODOLOGICAL APPROACHES TO SOCIAL SERVICES COSTING** **IN THE CONTEXT OF IMPLEMENTING SOCIAL STANDARDS** **AND NPSAS 135, COSTS IN UKRAINE**

Public sector entities began to implement National Public Sector Accounting Standards (NPSASs) on January 1, 2015. NPSASs change the methodology of the current accounting system, which creates a need for making serious preparation for the development of new accounting policies and mastering a new methodological framework and methodological approaches to the implementation of these standards. The most difficult part of the plan in terms of implementation is NPSAS 135, Costs. Changes in requirements for actions and reporting by governmental agencies in Ukraine make the introduction of this standard even more important. Currently, there is a shift from cost management to performance management and medium-term results-oriented budgeting. In addition, our country has launched the reform of local government, aiming at the decentralization of power, which leads to increased transparency, public activity, and higher government accountability to the public. In view of this and the need to adapt the cost category, costing and their derivatives within the accounting system of budget-dependent institutions, there is a need to formulate and solve new methodological issues. The implementation of Section IV, Cost of Products and Services of NPSAS 135, Costs is the most problematic, because, under the current methodology, costs of budget-dependent institutions are accounted for by element in accordance with the budget. On the example of budget-dependent institutions dealing with social protection, the authors make recommendations for the application of the above standard. On their basis, in the course of implementing the Development of Mechanism for Funding Social Services for Vulnerable Groups (Children) Project supported by the Representative Office of the United Nations Children's Fund (UNICEF) in Ukraine, experts from the Academy of Financial Management developed the Guidance on Cost Planning, Accounting and Social Services Costing (Psychological and Social Support Services for Children in Difficult Life Circumstances).

Keywords: accounting, budget-dependent institution, costs, guidance, services cost, social services.

JEL classification: H44, H53, M41.

Специфічність діяльності держави як суб'єкта господарювання обумовлена особливим характером послуг, котрі вона надає суспільству. Суспільно необхідні послуги (оборона, охорона здоров'я, освіта, соціальний захист тощо) здебільшого надаються споживачам на безоплатній основі та є результатом операційної діяльності суб'єктів господарювання державного сектору. Зазвичай така діяльність фінансується за рахунок коштів державного й місцевих бюджетів [1]. Водночас суб'єкти державного сектору можуть надавати платні послуги та отримувати певний дохід від цього.

Відповідно до Керівництва зі статистики державних фінансів Світового банку, сектор державного управління можна коротко охарактеризувати як сукупність одиниць, котрі проводять державну політику через надання послуг переважно неринкового характеру та перерозподілу доходів і майна, при цьому обидва вказаних види діяльності переважно спираються на обов'язкові збори з інших секторів [2].

Суб'єкт державного сектору здійснює свою операційну діяльність у ринковому середовищі, навіть якщо не надає платні послуги. Для провадження своєї діяльності він, вступаючи в ринкові відносини, споживає продукцію й послуги суб'єктів різних інституційних секторів економіки. Тож специфіка економічних механізмів державного сектору полягає в тому, що вони формуються під одночасним впливом ринкових і неринкових чинників. Така дуалістична природа господарського процесу суб'єкта державного сектору зумовлює істотні особливості бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які враховані міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС). Імплементация останніх в Україні через розроблення національних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (НП(С)БОДС) сприятиме підвищенню обґрунтованості та ефективності управлінських рішень фінансового й нефінансового характеру розпорядників бюджетних коштів.

Соціальні служби (у т. ч. ті, що надають послуги щодо соціального супроводу дітей, котрі опинились у складних життєвих умовах), як і інші суб'єкти державного сектору, розпочали запровадження НП(С)БОДС із 1 січня 2015 р. НП(С)БОДС змінюють методологію чинної системи бухгалтерського обліку, тому для їх запровадження соціальні служби та й Міністерство соціальної політики України мають ретельно підготуватися до розроблення нової облікової політики та опанування методології, закладеної у стандартах.

Щоб досягти стабільності національної економіки, потрібні виважені управлінські рішення, а отже, зростає роль об'єктивної інформації про діяльність як уряду, так і суб'єктів державного сектору — бюджетних установ, державного й місцевих бюджетів¹. Достовірність інформації стосовно діяльності

¹ Упродовж досить тривалого періоду потреби у визначенні вартості послуг узагалі не було. Бюджетні установи, отримуючи фінансування з бюджету, витрачали кошти відповідно до затвердженого кошторису на здійснення відповідного виду діяльності.

державного сектору ґрунтується на даних бухгалтерського обліку. Будь-яка економічна подія внаслідок економічної політики має чітко й точно відображатися в обліку та надавати інформацію про ефективність витрачання бюджетних коштів.

Система обліку і звітності є важливою інформаційною основою прийняття рішень у сфері реалізації заходів економічної політики країни. На сьогодні в Україні, з огляду на необхідність посилення відповідальності за ефективне управління фінансами, змінюються вимоги до дій і звітування органів державного управління. Здійснюється перехід від управління витратами до управління результатами та середньострокового бюджетування, орієнтованого на результат. Також в Україні розпочато реформу місцевого самоврядування, спрямовану на децентралізацію влади, котра в широкому розумінні передбачає передачу повноважень органам влади на місцях, які краще знають потреби підпорядкованої їм території. Наближення місцевої влади до населення також сприяє підвищенню її прозорості, громадської активності, та посиленню підконтрольності органів влади населенню.

Загальновідомо, що, коли розподіл бюджету відбувається лише на основі функціональної й економічної класифікацій витрат, бюджет має вигляд форм, заповнених даними щодо основних категорій видатків, але не містить жодної інформації про мету їх здійснення та потенційний ефект. Така методологія не встановлює чіткого зв'язку між витраченими ресурсами й отриманими. Більше того, подібний розподіл не дає змоги ні законодавчій, ні виконавчій владі визначити ефективність і результативність профінансованих послуг. У такому випадку головною метою фінансування стає утримання мережі установ, що історично склалася. При цьому питання про кількість і якість послуг, зміну їх надавача навіть не може бути порушене. Як наслідок, під час бюджетної кризи відбувається пропорційне скорочення фінансування всіх установ та організацій.

Зважаючи на зазначене, дуже актуальним є досягнення конкретного, зазвичай довгострокового, ефекту, котрий максимально відповідатиме потребам суспільства. Отже, фінансові результати треба буде оцінити в контексті результатів надання послуг. Це стає можливим у разі застосування методу бюджетування, орієнтованого на соціально значущий результат, який в Україні називають програмно-цільовим методом (ПЦМ).

Цінність ПЦМ полягає в тому, що він є інструментом раціонального розподілу бюджетних коштів за різними пріоритетними напрямками та допомагає чітко встановити пріоритети в межах фіскальних обмежень, а також отримати зворотну інформацію про рівень задоволення послугами, наданими за рахунок бюджетних коштів.

Досвід роботи в умовах експерименту із запровадження програмно-цільового бюджетування на рівні місцевих бюджетів показує, що при плануванні бюджету за ПЦМ на відміну від постатейного принципу:

— акценти з планування та контролю видів і обсягів видатків зміщуються на планування соціально-економічних результатів від витрачання бюджетних коштів;

— розподіл бюджетних ресурсів ґрунтується не лише на наявності коштів, а й на показниках соціально-економічної ефективності;

— відповідальність розпорядників бюджетних коштів за кількість та якість наданих населенню послуг (товарів, робіт) посилюється.

Кожен новий цикл бюджетування за ПЦМ починається з оцінювання ефективності бюджетної програми після її реалізації, таким чином визначається ступінь досягнення її мети. Для проведення оцінки ефективності програми важливо правильно запланувати систему показників її виконання. Вони повинні відповідати її меті й завданням. Тому сама програма має бути спрямована на досягнення конкретної цілі, щоб кількість завдань і показників її виконання не була занадто великою.

Ще однією особливістю ПЦМ є орієнтованість на надання якнайбільшого обсягу послуг на одиницю витрачених грошових ресурсів. Згідно з методологією ПЦМ, бюджет демонструє стандарт послуги, визначає обсяг робіт, які треба виконати, та кошти, необхідні для забезпечення виконання певної послуги.

На відміну від традиційного бюджету, котрий приділяє увагу лише контролю цільового використання коштів, програмне бюджетування забезпечує функцію контролю, що базується на результативних показниках. Застосування останніх дає змогу продемонструвати ефективність використання бюджетних коштів, тобто співвідношення досягнутих результатів і витрачених коштів, оцінити тривалість виконання бюджетної програми, її необхідність та відповідність поставленій меті, а також порівнювати підсумки виконання бюджетних програм, аналізувати їх.

Порівнюючи наявні дані про виконання показників якості й ефективності з відомостями за минулі періоди, можна ясно побачити тенденції розвитку та відхилення від планових показників. Використання такого інструменту оцінки програм сприяє відходу від практики фінансування за принципом утримання бюджетних установ, надає поштовх аналізу структури й обсягів бюджетних витрат та сприяє впровадженню принципу фінансування згідно зі стратегічним планом і за пріоритетними напрямками.

Управління видатками бюджету є важливою складовою бюджетної політики та великою мірою визначається станом бюджетного процесу, порядком планування, затвердження й виконання бюджету в частині видатків, а також контролем його виконання. Таким чином, удосконалення практики бюджетування слід розглядати як дієвий спосіб підвищення ефективності бюджетних видатків.

У зв'язку із запровадженням у бюджетному процесі ПЦМ постала потреба в накопиченні інформації в системі бухгалтерського обліку суб'єктів

державного сектору загалом і соціальних установ зокрема в дещо іншому розрізі, що дасть змогу складати бюджетні запити, паспорти бюджетних програм та звіти про їх виконання на прозорій, більш якісній і надійній основі. З огляду на це необхідно окреслити й розв'язати нові методологічні завдання з метою адаптації категорії витрат, затрат, калькулювання собівартості й похідних від них у межах системи бухгалтерського обліку бюджетних установ. Взаємозв'язок ПЦМ і бухгалтерського обліку показано на рис. 1.



Джерело: побудовано за: Стратегія розвитку системи управління державними фінансами : затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p>; Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023.

Рис. 1. Взаємозв'язок програмно-цільового методу та бухгалтерського обліку відповідно до НП(С)БОДС 135 “Витрати”

На сучасному етапі міжнародної інтеграції у сфері державних фінансів проблемі уніфікації бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору приділяється підвищена увага. Наразі проводиться гармонізація МСБОДС із національним законодавством [3, с. 15].

Протягом останніх восьми років діяльність суб'єктів державного сектору спрямована на послідовне здійснення заходів щодо реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки [4]. Протягом 2009—2012 рр. розроблено й затверджено 19 національних положень (стандартів), гармонізованих із міжнародними стандартами. З них питання фінансової звітності регулюють чотири НП(С)БОДС, а питання бухгалтерського обліку — дев'ять [5, с. 144, 145].

З 2015 р. розпочато поетапне запровадження національних стандартів для державного сектору. Так, із 1 січня 2015 р. запроваджено дев'ять із дев'ятнадцяти прийнятих НП(С)БОДС. Застосування цих стандартів забезпечить прозорість облікових процесів, складання звітності та отримання інформації про фінансові операції, які проводяться в державному секторі.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності суб'єкта державного сектору визначає НП(С)БОДС 135 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 [6], що готується до застосування з 2016 р. У цьому стандарті визначені тільки загальні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності. Тому особливої актуальності набуває деталізація підходів НП(С)БОДС 135 “Витрати” в Методичних рекомендаціях щодо визнання, класифікації та обліку витрат бюджетних установ.

Основним узагальнюючим показником, що характеризує ефективність роботи як госпрозрахункового, так і державного секторів економіки, є витрати діяльності та собівартість продукції, основні напрями формування котрої передбачено в цьому стандарті.

НП(С)БОДС 135 визначає класифікацію витрат суб'єктів державного сектору. У бухгалтерському обліку витрати класифікуються за такими групами: 1) витрати за обмінними операціями; 2) витрати за необмінними операціями.

Витрати першої групи включають такі елементи:

- оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців);
- відрахування на соціальні заходи;
- матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів і перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо);
- амортизація;
- фінансові витрати (витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: проценти за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо);
- інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, внаслідок реалізації активів, втрати від зменшення їх корисності тощо).

Витрати другої групи включають такі елементи:

- трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо);
- інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів суб'єктами державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів; списана дебіторська заборгованість; неповернення депозитів та ін.).

Найбільш проблематичним для запровадження, на нашу думку, буде розділ IV “Собівартість продукції та послуг” НП(С)БОДС 135 “Витрати”. Адаже за чинною методологією витрати бюджетних установ обліковуються в елементному розрізі згідно з кошторисом.

Для уніфікації й деталізації порядку відображення в бухгалтерському обліку інформації про витрати, визнані відповідно до зазначеного стандарту, необхідно розробити методичні рекомендації щодо їх застосування з урахуванням галузевої специфіки установ, які мають бути затверджені головним розпорядником бюджетних коштів. Це забезпечить формування в бухгалтерському обліку витрат із надання послуг за уніфікованими і транспарентними підходами. Суб'єкт державного сектору повинен контролювати ефективність використання бюджетних коштів, тому в методичних рекомендаціях слід приділити увагу організації обліку витрат діяльності за їх статтями й елементами.

Собівартість як економічний показник використовується для:

- оцінки діяльності суб'єкта державного сектору та його структурних підрозділів;
- контролю ефективності витрачених ресурсів;
- визначення економічної ефективності інвестиційної та інноваційної діяльності, впровадження заходів щодо забезпечення ефективнішого процесу господарювання;
- розроблення і встановлення вартості послуг;
- з'ясування економічної доцільності й вигідності здійснення тієї чи іншої діяльності.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості послуг встановлюються суб'єктами державного сектору за погодженням із Міністерством соціальної політики України відповідно до їхніх галузевих особливостей. Суб'єктами державного сектору можуть застосовуватися такі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг): позамовний, попередільний та попроцесний. А також, залежно від характеру й виду виробництва, різні способи калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), а саме: розрахунку за прямими ознаками, додавання витрат, виключення витрат, коефіцієнтний, пропорційний (індексний), комбінований, нормативний. Визначення та вибір об'єктів обліку виробничих витрат і об'єктів калькулювання й калькуляційних одиниць є компетенцією суб'єкта державного сектору.

Багатоваріантність віднесення певних витрат для формування собівартості надання послуг та накопичення їх за кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ) із метою проведення аналізу виконання кошторису бюджетної установи вимагає включення питання обліку витрат до наказу про облікову політику установи.

З обліку витрат на надання послуг елементами облікової політики є:

- система рахунків обліку витрат на стадії формування вартості послуг;
- система рахунків для обліку витрат за їх елементами;
- спосіб групування витрат та їх списання;
- статті калькуляції;
- спосіб розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку та калькулювання;
- варіант зведеного обліку витрат на виробництво.

Найбільший вплив на калькулювання та облік витрат суб'єкта державного сектору справляє організація внутрішнього обліку й звітності, оскільки в обліку витрат формується основна інформація для повсякденних потреб управління. У цьому контексті треба розробити систему документообігу, форми внутрішньої бухгалтерської звітності та первинної документації, методику обліку окремих господарських операцій, закріплюючи ці моменти в наказі про організацію бухгалтерського обліку установи. Доцільно також підготувати робочу інструкцію з обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості послуг, де вказати склад структурних підрозділів, які беруть безпосередню чи опосередковану участь у наданні послуг, визначити відповідальних за проведення калькуляцій, формування собівартості послуг, облікові процеси тощо.

Вірогідність калькуляції, тобто обчислення вартості послуги, в багатьох випадках залежить від вибору статей витрат, об'єктів обліку затрат і калькуляції, калькуляційних одиниць, методів розподілу непрямих затрат. Обчислення вартості послуг, які надаються бюджетними установами, ускладнене через багатопрофільність діяльності зазначених суб'єктів господарювання. Однак ця проблема може бути розв'язана на рівні галузевих міністерств, із залученням до методичних розробок фахівців-практиків. Набагато вагомішим є питання напрацювання схеми включення калькуляційних статей у КЕКВ, котрі є основним показником, що регулює й забезпечує планування та використання коштів як загального, так і спеціального фондів бюджетних установ.

Проте, на відміну від матеріального виробництва, питання обліку витрат і калькулювання щодо якого розроблене досить докладно та теоретично й практично обґрунтоване, методологія обліку витрат і калькулювання послуг бюджетних установ перебуває на первинній стадії свого розвитку. Крім того, є потреба в узгодженні калькуляційних статей із КЕКВ, котрі слугують основним показником, що регулює та забезпечує планування й використання коштів як загального, так і спеціального фондів бюджетних установ.

У рамках проекту “Розробка механізму фінансування соціальних послуг для вразливих верств населення (дітей)” (продовження: науково-організаційні та навчальні заходи), реалізація котрого відбувається за послідовної підтримки Представництва Дитячого фонду ООН (ЮНІСЕФ) в Україні, експертами ДННУ “Академія фінансового управління” складено Методичні рекомендації щодо планування, обліку витрат і калькулювання собівартості соціальних послуг (психологічних та послуг соціального супроводу дітей, які знаходяться у складних життєвих обставинах) (далі — Методичні рекомендації).

Методичні рекомендації пропонується застосовувати для розрахунку собівартості соціальних послуг, вимоги щодо надання котрих встановлені державними стандартами соціальних послуг або визначені пріоритетами соціального замовлення. Відповідно, склад витрат, що включаються до собівартості соціальних послуг, які надаються дітям, котрі перебувають у складних життєвих обставинах, визначається згідно із вказаними нормативно-правовими актами. Собівартість обчислюється окремо для кожної соціальної послуги.

Витрати на надання соціальних послуг доцільно групувати за такими статтями калькуляції: заробітна плата; нарахування на оплату праці; матеріали й послуги; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати, що розподіляються між окремими видами послуг пропорційно до обраної бази розподілу за розрахованими коефіцієнтами.

Планування собівартості соціальних послуг, які надаються дітям у складних життєвих обставинах, здійснюється за допомогою витратного методу (на основі фактичних витрат попереднього звітного періоду) в поєднанні з експертним методом (із визначенням витрат часу на надання однієї послуги тощо). Планова собівартість соціальних послуг обчислюється з урахуванням облікової політики суб'єктів, що надають такі послуги дітям, котрі перебувають у складних життєвих обставинах, та формується відповідно до економічно обґрунтованих планованих витрат, визначених на підставі державних і галузевих нормативів витрат ресурсів (чисельності, умов та форм оплати праці тощо), розрахунку планових витрат із урахуванням цін на матеріальні ресурси й послуги в запланованому періоді.

Така собівартість розраховується замовниками соціальних послуг із метою підготовки бюджетних запитів для фінансування їх надання в плановому бюджетному періоді. Основою для обчислення планової собівартості соціальної послуги є собівартість надання соціальної послуги одному одержувачу протягом однієї людино-години, а також планові (нормативні) витрати часу на її надання.

Норми витрат часу, необхідні для виконання заходу (послуги) кожному соціальному працівнику за наявності Стандарту надання соціальних послуг (психологічної послуги та соціального супроводу дітей, які перебувають у складних життєвих обставинах) (далі — Стандарт), визначаються відповідно

до загальних і галузевих нормативно-правових документів, затверджених у встановленому порядку. У разі відсутності відповідних документів, що регламентують витрати часу на виконання заходу (послуги), такі норми визначаються актом хронометражу витрат часу на соціальну послугу. Цей акт складається комісією, регламент роботи котрої встановлюється галузевими розпорядчими документами.

Норма часу на надання соціальної послуги є сумою норм часу на виконання всіх етапів її надання. На кожному етапі визначається норма часу на його виконання, а також необхідні для цього чисельність персоналу та матеріальні ресурси. Структура витрат для розрахунку вартості соціальної послуги складається в розрізі статей калькуляції та КЕКВ.

Планова собівартість соціальної послуги обчислюється на підставі норми часу на її надання та планової собівартості калькуляційної одиниці (однієї людино-години), базою для формування котрої є кількість послуг і показники фактичних витрат щодо їх надання (згідно з даними бухгалтерського обліку) за попередній рік. Причому фактичні витрати мають бути скореговані в разі зміни штатного розпису та складу необоротних активів у плановому періоді.

Планова собівартість калькуляційної одиниці визначається як сума прямих витрат на одну таку одиницю й частки загальновиробничих витрат, що враховується при обчисленні планової собівартості соціальної послуги та припадає на одну калькуляційну одиницю. Фактична собівартість соціальних послуг за їх видами визначається за даними бухгалтерського обліку витрат на їх надання. Розрахунок проводиться шляхом перегруповання й узагальнення даних про фактичні витрати суб'єкта (бюджетної установи) з виконання кошторису за статтями калькуляції.

Завершальним етапом обліку виробничої собівартості є складання звітної калькуляції собівартості одиниці продукції, яке здійснюється на підставі первинних документів за тими самими статтями, що й планова. У звітну калькуляцію включаються витрати і втрати, не передбачені плановою калькуляцією (витрати, пов'язані з відхиленням від встановленого технологічного процесу, надпланові втрати через брак тощо). Звітна (щомісячна) калькуляція відображає всі витрати на надання послуг за звітний період.

На підставі даних зведеного обліку витрат складається калькуляція фактичної собівартості окремих послуг (об'єктів калькулювання). Для розрахунку фактичної собівартості послуг, наданих протягом звітного періоду, дані карток аналітичного обліку фактичних видатків за КЕКВ перегруповуються за статтями витрат. Таке перегруповання здійснюється в реєстрі зведеного обліку витрат.

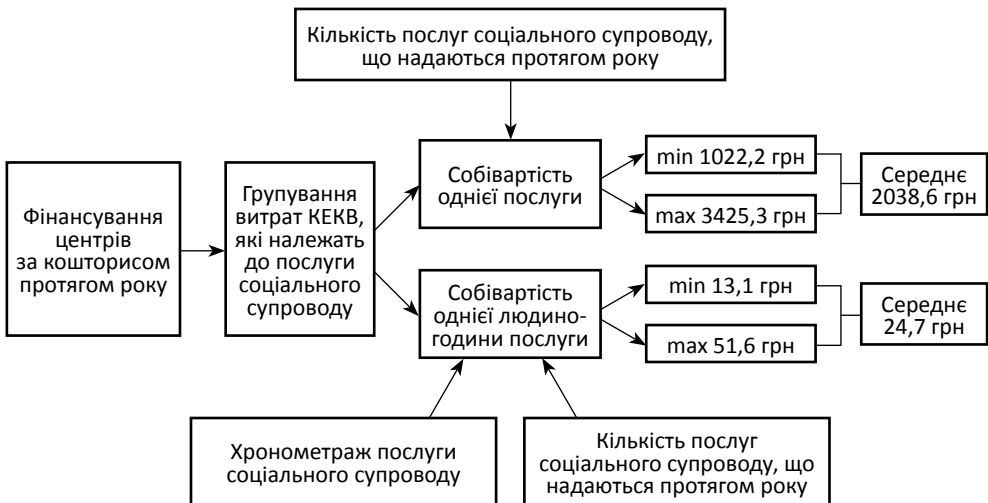
При перегрупованні фактичних витрат суб'єктом (бюджетною установою) за статтями фактичної калькуляції враховується таке:

- Зв'язок статті калькуляції з відповідним кодом економічної класифікації видатків (для зведеного обліку витрат).

• Ідентифікація витрат за видами послуг (для аналітичного обліку витрат за об'єктами калькулювання).

Перегрупування фактичних витрат суб'єкта за статтями передбачає формування статей фактичної калькуляції (оплата праці, нарахування на оплату праці, матеріали й послуги, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати) шляхом віднесення фактичних видатків бюджетної установи за КЕКВ. Порівняння фактичних витрат із плановими (нормативними) дає змогу проводити аналіз собівартості продукції та знаходити резерви її зниження.

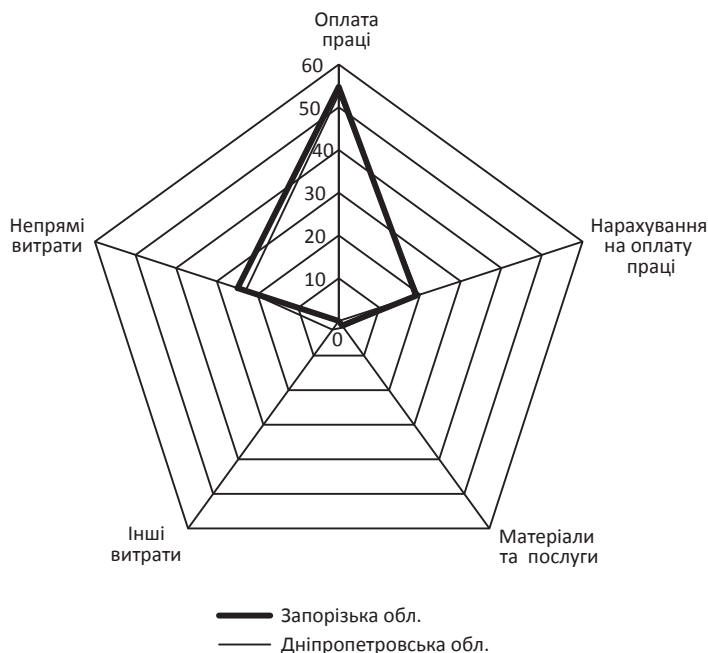
На основі проекту Методичних рекомендацій щодо планування, обліку витрат і калькулювання собівартості соціальних послуг (психологічних та послуг соціального супроводу дітей, які знаходяться у складних життєвих обставинах) проведені обстеження щодо визначення собівартості однієї послуги соціального супроводу та собівартості однієї людино-години надання послуги соціального супроводу у 12 центрах соціальних служб для сім'ї, дітей та молоді (ЦСССДМ) Дніпропетровської й Запорізької областей (рис. 2). Результати обстеження свідчать про те, що найбільшу частку у вартості послуги соціального супроводу становлять прямі витрати, зокрема витрати на оплату праці (рис. 3).



Джерело: побудовано авторами.

Рис. 2. Розрахунок собівартості послуги соціального супроводу

Різниця між мінімальною й максимальною фактичною собівартістю однієї послуги соціального супроводу становить 3,4 раза (абсолютна величина варіюється від 1022,2 грн (установа 2) до 3425,3 грн (установа 1), середнє відхилення $\pm 30\%$ (рис. 4). При цьому собівартість однієї людино-години надання



Джерело: побудовано авторами.

Рис. 3. Структура вартості послуги соціального супроводу по Дніпропетровській і Запорізькій областях, %

послуги соціального супроводу дорівнює від 13,1 до 51,6 грн на одну послугу, тобто різниця становить 3,9 раза.

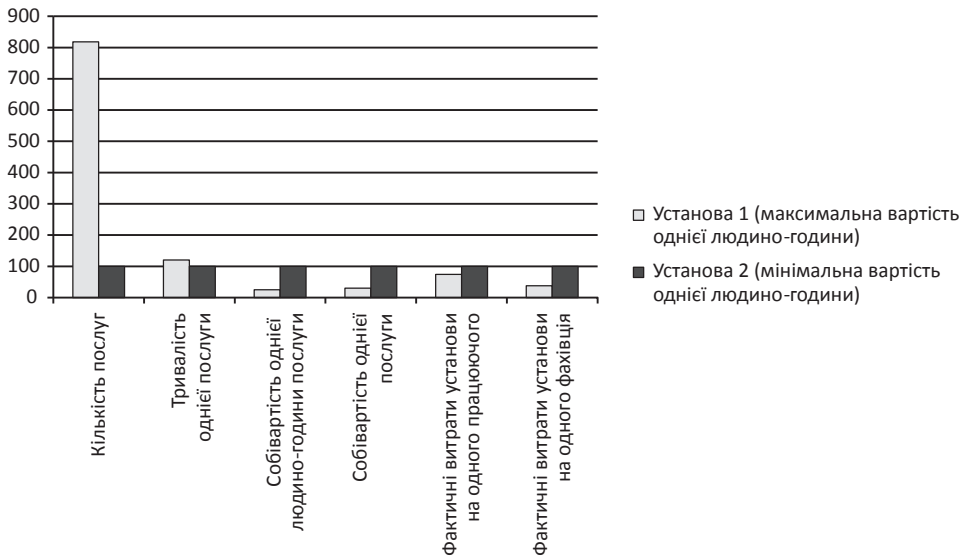
На собівартість однієї послуги соціального супроводу безпосередньо впливає:

- кількість наданих послуг;
- тривалість однієї послуги;
- фактичні витрати установи на одного працюючого та на одного фахівця, які задіяні в наданні такої послуги.

Середнє відносне відхилення показників кількості наданих послуг соціального супроводу серед 12 досліджених ЦСССДМ становить $\pm 43\%$, а тривалості однієї послуги — $\pm 19\%$. Співвідношення цих показників по установах із мінімальною й максимальною собівартістю однієї людино-години на надання послуги соціального супроводу наведено на рис. 4.

Як видно, найбільша різниця між двома установами спостерігається за кількістю наданих послуг соціального супроводу. Істотно коливаються також тривалість такої послуги та фактичні витрати на одного працюючого, задіяного в наданні послуг.

Отже, чинниками формування собівартості однієї людино-години на надання послуги соціального супроводу дітей, які опинились у складних життєвих умовах, є:



Джерело: побудовано авторами.

Рис. 4. Порівняння показників, що вплинули на формування мінімальної й максимальної вартості однієї людино-години на надання послуги соціального супроводу, %

- 1) кількість наданих послуг, котра не враховується при визначенні обсягу фінансування центрів;
- 2) складність послуг, що впливає на тривалість однієї послуги;
- 3) тривалість послуги, яка безпосередньо залежить від даних хронометражу;
- 4) відмінність вихідних даних центрів, що були використані для розрахунку (коректність віднесення даних за видами наданих послуг; статей калькулювання їх собівартості);
- 5) чисельність працівників, задіяних у наданні послуг соціального супроводу (чим менше працюючих, тим більшою є частка непрямих витрат у загальній вартості таких послуг).

Підсумовуючи викладене, доходимо висновку, що проведення реформ у системі державних фінансів, зокрема запровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі, вимагає перебудови не лише планування та менеджменту, а й бухгалтерського обліку та звітності. Адже, як було доведено, групування витрат щодо собівартості послуг, а отже, й результативних показників бюджетної програми (показники затрат і продукту) може здійснюватися за вимогами НП(С)БОДС 135 “Витрати”.

Позитивні результати апробації Методичних рекомендацій сприятимуть їх поширенню не тільки на всі органи соціальної сфери, а й на інші галузі, котрі надають послуги, гарантовані державою.

Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України : закон України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Government Finance Statistics Manual 2001 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch1.pdf>.
3. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко, С. В. Свірко та ін. ; ДНУ “Акад. фін. упр.”.— К., 2013. — 568 с.
4. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>.
5. Модернізація фінансової системи України в процесі євроінтеграції : монографія : у 2 т. Т. 2 / Т. І. Єфименко, С. С. Гасанов, П. М. Леоненко та ін. ; за ред. О. В. Шлапака, Т. І. Єфименко ; ДНУ “Акад. фін. упр.”.— К., 2014. — 784 с.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 [Електронний ресурс].— Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023.

References

1. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Byudzhetniy kodeks Ukrayiny* [Budget Code of Ukraine] (Law No. 2456-VI, July 8). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian].
2. International Monetary Fund. (n. d.). *Government Finance Statistics Manual 2001*. Retrieved from <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch1.pdf>.
3. Lovins'ka, L. H., Sushko, N. I., Svirko, S. V., et. al. (2013). *Reformuvannya bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori vipovidno do mizhnarodnykh standartiv* [The reform of accounting in the public sector according to international standards]. Kyiv: Akademiya finansovoho upravlinnya [in Ukrainian].
4. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2007). *Stratehiya modernizatsiyi systemy bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori na 2007—2015 roky* [The strategy of modernization of the accounting system in the public sector in 2007—2015] (Regulation No. 34, January 16). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п> [in Ukrainian].
5. Shlapak, O. V., & Iefymenko, T. I. (Eds.). (2014). *Modernizatsiya finansovoyi systemy Ukrayiny v procesi yevrointehratsiyi* [Modernization of the financial system of Ukraine in European integration] (Vol. 2). Kyiv: Akademiya finansovoho upravlinnya [in Ukrainian].
6. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). *Nacional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori 135 "Vytraty"* [The national accounting situation (standard) in the public sector 135 “Expenses”] (Order No. 568, May 18). Retrieved from http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023 [in Ukrainian].