

Н.О. Гура

МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ ДОТАЦІЙ, СУБСИДІЙ ТА ВІДШКОДУВАННЯ ПІЛЬГ У ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Житлово-комунальні підприємства (ЖКП) з тепло-, газо-, водопостачання і водовідведення (секція Е за КВЕД) та підприємства з обслуговування житла (секція К за КВЕД) надають послуги населенню і отримують за ці послуги з бюджету дотації, субсидії та відшкодування пільг окремим категоріям громадян. Питання обліку та оподаткування зазначеного бюджетного фінансування в житлово-комунальному господарстві (ЖКГ) є незмінно актуальними і на сьогодні методологічно не визначеними. Одна з проблем, особливо в частині оподаткування дотацій, субсидій і пільг, полягає в деякій законодавчій невизначеності цих понять. Існують різні підходи до використання рахунків бухгалтерського обліку для обліку в ЖКГ. Має місце невизначеність порядку відображення в обліку доходу від зазначеного цільового фінансування відповідно до критеріїв визнання доходу.

На сьогодні проблеми житлово-комунального господарства є надзвичайно важливими для економіки. Цим проблемам держава приділяє багато уваги, розробляється та запроваджується більше двадцяти нормативно-правових актів, зокрема, Закон про житлово-комунальні послуги і Загальнодержавна програма реформування і розвитку житлово-комунального господарства на 2004–2010 рр.

Питання обліку цільового фінансування розглядали такі вчені, як С. Голов, В. Пархоменко, С. Зубілевич, але особливості методології обліку дотацій, субсидій і відшкодування пільг у житлово-комунальному господарстві майже не знайшли відображення в їхніх працях. У посібнику Н. Ткаченко “Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України”¹ зазначене питання розглядається в окремому параграфі, але наведені бухгалтерські проведення не зовсім відповідають особливостям галузі і методології сучасного бухгалтерського обліку. Найбільш докладно питання обліку дотацій, субсидій і пільг висвітлено у праці Н. Лисенко, А. Бабак “Посібник з бухгалтерського обліку для підприємств комунальної галузі”², але в ній практично не розглядається податковий облік, особливості відображення несвоєчасно нарахованих субсидій тощо. Окремі аспекти цієї теми розглядаються в статті автора “Облік цільового фінансування на підприємствах житлово-комунального господарства”³.

Проблеми існують як в оподаткуванні дотацій, субсидій і пільг, зокрема, щодо різних трактувань законодавства податковими органами і особливостей визначення дати виникнення податкових зобов'язань, так і в методології відображення нарахованих субсидій і пільг у бухгалтерському обліку.

Метою статті є визначення особливостей оподаткування дотацій, субсидій та відшкодування пільг у житлово-комунальному господарстві та уточнення методології їхнього обліку в сучасних умовах.

Відповідно до цього в статті вирішувалися такі завдання:

- визначення економічної сутності понять “дотації”, “субсидії” та “відшкодування пільг” і порядку їх надання;
- розкриття особливостей оподаткування зазначених видів бюджетного фінансування;
- визначення методологічних проблем обліку доходів ЖКП;
- розкриття порядку ведення бухгалтерського і податкового обліку, субсидій, дотацій і відшкодування пільг.

Визначення понять

На сьогодні у чинному законодавстві України не дається визначення термінів “дотації”, “субсидії”, “трансферти”. Наведемо визначення цих понять за економічними словниками:

Трансферти (TRANSFER) – це невідплатні і безповоротні платежі, не передбачені для придбання товарів чи послуг, надання кредиту або виплати непогашеного боргу.

Дотація (GRANT) – це грошові кошти, що надаються без повернення з державного бюджету для компенсації перевищення витрат над доходами підприємств, організацій.

Субсидія (SUBSIDY) – це вид допомоги, зазвичай грошової, що надається будь-кому державою або установою. Також під субсидіями розуміють невідплатні поточні виплати підприємствам, які не передбачають компенсації в обмін на проведені платежі.

Згідно з кодами бюджетної класифікації виділяють субсидії та поточні трансферти (код 1300) і капітальні трансферти (код 2400). Дотації відповідно до цієї класифікації розглядаються як субсидії на покриття збитків підприємств.

Податкові органи іноді трактують дотації як два різних поняття – дотації на покриття збитків ЖКП та дотації на покриття різниці в тарифах на житлово-комунальні послуги, і залежно від цього визначають порядок оподаткування дотацій. Також пільги інколи розглядають як дотації громадянам, хоча дотації за своєю економічною сутністю – це допомога підприємствам.

Разом з тим субсидії в житлово-комунальному господарстві надаються як пільги не підприємствам, а окремим громадянам. Тому спочатку визначимося з роллю і значенням понять “субсидії”, “пільги” і “дотації” та їх місцем у складі доходів ЖКП.

Тарифи на житлово-комунальні послуги встановлюються державою і на сьогодні не відповідають реальній вартості цих послуг. Відомо, що раніше політика держави полягала у тому, щоб тримати вартість житла на низькому рівні. Від населення надходила лише невелика частка вартості комунальних послуг. Усі інші витрати відшкодовувалися з бюджету шляхом надання дотацій ЖКП. Зараз тарифи поступово підвищуються, але рівень життя народу ще не дозволяє довести їх до стовідсоткової вар-

тості, тому дотації на відшкодування збитків, хоч і в значно меншому обсязі, ЖКП отримують.

Таким чином, дохід житлово-комунальних підприємств від надання послуг населенню (дохід ЖКП) складається з надходжень в оплату послуг за тарифом (тариф) та дотацій з бюджету (дотація), тобто:

$$\text{Дохід ЖКП} = \text{Тариф} + \text{Дотація}$$

У свою чергу, оплата за тарифом складається з надходжень за тарифом у повному обсязі від непільгових категорій громадян (тар. повн.), надходжень частини оплати за тарифом від пільговиків (тар. част.), надходжень з бюджету субсидій (субс.) та відшкодування пільг (пільги) пільговим категоріям громадян у межах тарифу:

$$\text{Тариф} = \text{Тар. повн.} + \text{Тар. част.} + \text{Субс.} + \text{Пільги}$$

У деяких державах субсидії виплачуються безпосередньо громадянам. У нашій державі з метою забезпечення надходження цих коштів за цільовим призначенням субсидії, як і пільги, сплачуються шляхом перерахування коштів відповідним житловим та комунальним підприємствам. Це теж створює відповідний порядок оподаткування зазначених надходжень.

Субсидії надаються малозабезпеченим категоріям громадян, у яких рівень забезпеченості нижче законодавчо встановленого. Субсидії надаються на певний термін за поданням квартиронаймачів, при цьому інформація про надані субсидії надходить до житлово-комунальних підприємств часто із значним запізненням, що призводить до ускладнення методології бухгалтерського і податкового обліку.

Пільги в Україні надаються певним категоріям громадян – ветеранам війн, військовослужбовцям, суддям, працівникам міліції, слідчим прокуратури, потерпілим від Чорнобильської катастрофи та іншим у розмірі 25, 50, 75 і 100 % тарифів на оплату комунальних послуг. Надання цих пільг передбачено відповідними Законами України: “Про прокуратуру”, “Про міліцію”, “Про статус суддів”, “Про соціальний і правовий захист військовослужбовців і членів їх сімей”, “Про пожежну безпеку” тощо, і періодично надання для тих чи інших пільг призупиняється або не передбачається Законами України про державний бюджет на відповідний рік. Так, у 1999–2001 рр. було передбачено відшкодування пільг тільки ветеранам війн та потерпілим від Чорнобильської катастрофи. Тобто пільговики не сплачують кошти в розмірі наданої їм відповідними законами пільги, а ЖКП не отримують компенсації своїх витрат, що, враховуючи велику заборгованість населення і бюджету перед ЖКП, робить для останніх складними як виживання, так і облік. У деяких регіонах України місцеві бюджети компенсували житлово-комунальним підприємствам втрати, однак далеко не в усіх.

Оподаткування дотацій, субсидій та відшкодування пільг

Податок на прибуток. Щодо оподаткування податком на прибуток дотацій, субсидій малозабезпеченим громадянам і відшкодування пільг окремим категоріям громадян на сьогодні різночитань не виникає – вони є доходами житлово-комунальних підприємств і включаються до валового доходу з метою оподаткування, стосовно чого нарешті внесено до-

повнення до п. 1.4.6 Закону⁴. Особливість полягає в тому, що зазначені надходження включаються до валового доходу після їх отримання житлово-комунальним підприємством, оскільки це надходження з бюджету. Відповідно до п. 11.3.5 цього Закону датою збільшення валового доходу у разі продажу товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата надходження таких коштів на рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації в будь-якому іншому вигляді, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед таким бюджетом. Хоча дотації не є в повному розумінні доходом від продажу, вони є надходженням бюджетних коштів для компенсації перевищення витрат житлово-комунальних підприємств над доходами від продажу їх послуг, тому дотації підпадають під дію вищезазваного пункту Закону.

Податок на додану вартість. Згідно з п. 4.1 Закону про ПДВ⁵ база оподаткування операцій з продажу товарів (робіт, послуг) визначається, виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифами). Оскільки дотація надається понад тариф, вона не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Відповідно до підпункту 3.2.7 цього Закону не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з виплат субсидій та дотацій фізичним особам за рахунок бюджету. Хоча в цьому підпункті поняття “дотація” не зовсім відповідає його економічній сутності, Державна податкова адміністрація України у своїх листах, зокрема від 29.11.2000 №6579/6/16-1220-26, підтверджує, що “така бюджетна дотація підпадає під дію підпункту 3.2.7 статті 3” і “не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість”. Зазначимо, що в перші роки дії Закону в багатьох регіонах України податкові органи вимагали сплати ПДВ з дотацій. Тому мали місце, наприклад, такі ситуації, коли ЖКП сплачувало ПДВ з дотацій, маючи письмову відповідь ДПАУ на запитання з цього приводу, а потім місцевий бюджет вимагав повернення цих коштів як використаних не за цільовим призначенням.

Щодо субсидій, то податкові органи не зважають на вищезазваний пункт 3.2.7 Закону про ПДВ і вимагають сплати ПДВ з субсидій, тому що вони надаються у складі тарифу на житлово-комунальні послуги. На сьогодні тариф у багатьох випадках не покриває навіть витрат ЖКП, не кажучи про ПДВ, але відповідно до тлумачення ДПАУ (листи від 09.12.98, від 29.11.2000) субсидії є об'єктом оподаткування ПДВ, тому надалі будемо розглядати бухгалтерські проведення з обліку субсидій із відображенням податкових зобов'язань з ПДВ. Слід зазначити, що в перші місяці після набрання чинності Законом пункт 3.2.7 щодо субсидій діяв і ПДВ з субсидій не сплачувався (в деяких регіонах місцеві податкові органи не вимагали сплати ПДВ кілька років).

Пільги з оплати житлово-комунальних послуг включаються в об'єкт оподаткування ПДВ, як і субсидії, оскільки надаються в складі тарифу.

Датою виникнення податкового зобов'язання з ПДВ при надходженні субсидій і відшкодуванні пільг є дата їх надходження, тому що відповід-

но до підпункту 7.3.5 Закону про ПДВ датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ при продажі послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата надходження таких коштів з бюджету.

Оскільки в обліку нарахування субсидій і пільг тісно пов'язано з нарахуванням заборгованості квартиронаймачів, зазначимо, що згідно із пунктом 11.11 Закону про ПДВ деякі підгалузі житлово-комунального господарства мають пільгу з ПДВ, а саме: ЖЕКи, ЖКП з тепло-, водо- і газопостачання, а також ті, вартість послуг яких включається до складу квартирної плати (обслуговування ліфтів, вивезення та утилізація сміття, протипожежні заходи тощо). Під час надання послуг фізичним особам і бюджетним організаціям визначають ПДВ за касовим способом, який полягає в тому, що податкове зобов'язання з ПДВ визначається за датою отримання коштів, а податковий кредит – за датою оплати рахунків постачальників або надання інших видів компенсації вартості їхніх послуг.

Суттєвим для підприємств житлово-комунального господарства є також питання податкового кредиту в частині наданих дотацій. Оскільки в житлово-комунальних підприємствах всі операції, крім отримання дотацій, є об'єктом оподаткування ПДВ, ДПАУ вимагає застосовувати норми підпункту 7.4 Закону про ПДВ (листи від 29.11.2000 № 6579/6/16-1220-26, від 09.04.01 № 4586/7/16-1217-20 та ін.). Згідно з цими вимогами право податкового кредиту за придбаними товарами (роботами, послугами) житлово-комунальні підприємства мають лише в частині використання таких придбаних товарів в оподатковуваних операціях. Цю частину треба визначати, виходячи зі співвідношення суми всіх доходів ЖКП і суми одержаної дотації. Однак у зазначеному пункті 7.4, зокрема в підпункті 7.4.3, мова ведеться про придбання товарів (робіт, послуг), які частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково – в неоподатковуваних. Проте отримання дотацій – це не окремо неоподатковувана операція, а відшкодування збитків ЖКП від використання регульованих тарифів, інакше кажучи, підстав для розподілу податкового кредиту немає. Судові справи з цього питання сьогодні вирішуються на користь ЖКП.

Методологічні проблеми обліку доходів на підприємствах ЖКГ

У чинному до 2000 р. плані рахунків був окремих субрахунок для обліку розрахунків з квартиронаймачами в житлово-комунальному господарстві. Пропозиція ввести подібний субрахунок у новому плані рахунків надавалася Міністерству фінансів України, але спочатку було запропоновано субрахунок 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”⁶. Згодом цю помилку було виправлено (квартиронаймачі є дебіторами, а не кредиторами), однак окремих субрахунок не було виділено. Можна вести облік розрахунків з квартиронаймачами на окремому субрахунку рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” або рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами”. Надалі будемо використовувати в проведеннях субрахунки 364 або 378, усно погоджені з управлінням методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України.

Доходи житлово-комунальних підприємств від реалізації їх послуг обліковуються на рахунку 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”. До-

тації зараховуються в кредит рахунку 718 “Дохід від безоплатно отриманих оборотних активів”, а субсидії і пільги – в кредит рахунку 703 як дохід від основної діяльності ЖКП. Деякі автори пропонують нараховувати субсидії за кредитом рахунку 718. Це справедливо для дотацій, але субсидії надаються в складі тарифу на оплату житлово-комунальних послуг і є доходом від основної діяльності ЖКП, тому вважаємо даний підхід таким, що не відповідає сутності діяльності ЖКП.

Дотації, субсидії і відшкодування пільг з бюджету є цільовим фінансуванням і обліковуються на рахунку 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”. Найбільш невизначеним методологічно є питання визнання доходу від зазначених видів цільового фінансування в бухгалтерському обліку. Дохід у бухгалтерському обліку визнається відповідно до принципу нарахування, але цільове фінансування визнається згідно із пунктами 16-19 П(С)БО 15⁷ і не завжди чітко визначено, щодо яких видів фінансування використовується відповідний пункт стандарту. Зокрема, згідно з п.16 “цільове фінансування не визнається доходом доти, доки не існує підтвердження того, що воно буде отримане і підприємство виконає умови стосовно такого фінансування”. Зазвичай житлово-комунальні підприємства отримують бюджетне фінансування зі значним запізненням і відповідно до вищезазначеного пункту стандарту 15 повинні зараховувати його в дохід у бухгалтерському обліку (Кт рахунку 703) в момент отримання. Однак згідно із пунктом 19 П(С)БО 15 “цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких вже зазнало підприємство, [...] визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу”.

Нарахування боргу бюджету з субсидій і пільг пропонувалося робити проведенням

Дт 377

Кт 48

(спочатку воно не було передбачене Інструкцією⁸; в перші роки реформування бухобліку Мінфін пропонував взагалі не робити проведення з перерахування субсидій і пільг, відображаючи заборгованість тільки в аналітичному обліку). Тепер у консультації Пархоменко В.М. в журналі “Бухгалтерський облік і аудит” (№ 4 за 2004 р.) пропонується нарахування субсидій робити проведенням: Дт 64 – Кт 48.

Питання, коли відобразити дохід – після отримання коштів (п.15) чи при нарахуванні заборгованості (п. 19, хоча він теж трактується неоднозначно), на сьогодні вирішується на користь визнання доходу в момент нарахування боргу. Однак вважаємо, що більш доцільним для ЖКП є відображення в обліку доходу від субсидій і пільг у момент отримання коштів, що дасть більш правдиву картину фінансового стану підприємства і виконання показників фінансового плану, дозволить не завищувати невиправдано чистий прибуток і, відповідно, відрахування від нього дивідендів до бюджету. Тому в наведеному прикладі (таблиця) проведення з визнання доходу зроблено при отриманні коштів. Заборгованість бюджету в цьому прикладі відображено на рахунку 64 із зазначенням у дужках пропонуваного раніше рахунку 377.

Проведення з нарахування дотацій відображаються в обліку за датою отримання.

Щодо відображення в обліку податкового зобов'язання з ПДВ, то необхідність використання рахунку 643 "Податкові зобов'язання" в ЖКП виникає в момент нарахування заборгованості квартиронаймачів, якщо ця подія сталася раніше, на відміну від інших галузей і видів діяльності, де цей рахунок кредитується, якщо першою подією є отримання коштів. Тобто при нарахуванні заборгованості квартиронаймачів треба робити проведення з ПДВ

Дт 703 Кт 643,

а в момент отримання коштів –

Дт 643 Кт 641.

Стосовно субсидій і пільг, то при запропонованому раніше порядку відображення доходу від них у момент отримання коштів при нарахуванні заборгованості проведення з ПДВ взагалі не треба робити.

Що ж стосується надходжень від підприємств – отримувачів комунальних послуг, то і валовий та бухгалтерський доходи, і податкове зобов'язання з ПДВ виникають у ЖКП від цих надходжень на загальних засадах: бухгалтерський дохід – за принципом нарахування, дохід у податковому обліку і зобов'язання з ПДВ – за першою подією.

Бухгалтерський та податковий облік дотацій, відшкодування пільг і субсидій

Нижче наводяться бухгалтерські проведення з обліку дотацій, пільг і субсидій, які ґрунтуються на описаних методологічних засадах з використанням запропонованих рахунків. Проведення подаються з числовими прикладами із зазначенням сум валових доходів за відповідними операціями і податкових зобов'язань з ПДВ.

Таблиця

Бухгалтерські проведення з обліку субсидій та відшкодування пільг

Зміст операції	Сума	Дебет	Кредит	Валовий дохід
Нарахована квартирна плата, оплата комунальних послуг населенням	36000	364 (378)	703	30000
Списаний ПДВ	6000	703	643	
Нараховане відшкодування пільг, субсидії	7200	64(377)	48	
Квартплата, що надійшла	24000	311	364 (378)	
Відображене податкове зобов'язання з ПДВ	4000	643	641. ПДВ	
Відшкодування пільг, що надійшло, субсидії	4800	311	64(377)	4000
Відображений дохід від цільового фінансування	4800	48	703	
Відображене податкове зобов'язання з ПДВ	800	703	641. ПДВ	

Складено автором.

Бухгалтерські проведення з нарахування **дотацій** не здійснюються, дотації зараховуються в дохід у бухгалтерському і податковому обліку в момент отримання коштів з бюджету. Отримання дотацій не є операцією з реалізації послуг житлово-комунальних підприємств, тому вони зараховуються не в дохід від реалізації послуг (рахунок 703), а в інший операційний дохід – рахунок 71, субрахунок 718 (або 719):

Дт 311 Кт 48
Дт 48 Кт 718.

У таблиці наведено бухгалтерські проведення з обліку **субсидій** та відшкодування **пільг** окремим категоріям громадян.

Ще раз звертаємо увагу на те, що валовий дохід при отриманні коштів з бюджету виникає за датою отримання цих коштів (операція 6), і податкове зобов'язання з ПДВ при розрахунках з квартиронаймачами і бюджетом теж виникає за датою отримання коштів (операції 5 і 8).

Порядок обліку **субсидій** складніший, ніж облік відшкодування пільг: якщо відомі субсидії відображаються такими ж проведеннями, що і пільги (див. таблицю), то по субсидіях, про які житлово-комунальному підприємству не надійшла своєчасно інформація, таке проведення зробити неможливо. Справа у тому, що субсидії нараховуються на обмежений термін різним громадянам, і інформація про знову нараховані субсидії надходить часто з відділу субсидій зі значним запізненням. Тобто, наприклад, у січні відомо, що заборгованість населення за комунальні (або житлові) послуги перед ЖКП становить 30000 грн, з них надані субсидії – 6000 грн. Тому в січні відображена заборгованість бюджету з субсидій становитиме 6000 грн і борг квартиронаймачів – 24000 грн. Якщо в лютому надійде інформація про те, що з січня деяким із зазначених квартиронаймачів було надано субсидії ще на суму 4800 грн, то цю суму треба списати з кредиту рахунку “Розрахунки з квартиронаймачами” та з дебету рахунку доходів і віднести в дебет рахунку заборгованості бюджету з субсидій (377.1) та в кредит рахунку 48 “Цільове фінансування і цільові надходження” з одночасним зменшенням валового доходу. Тобто після надходження інформації про нові нараховані субсидії здійснюють проведення

Дт 64 (377) Кт 48
Дт 703 Кт 364

При визнанні доходу від субсидій у момент їх нарахування достатньо зробити проведення

Дт 64 Кт 364

на суму 4800 грн, а валовий дохід зменшиться на суму 4000 грн.

Облік субсидій, дотацій і відшкодування пільг у житлово-комунальному господарстві – важлива і методологічно складна ділянка обліку.

У статті визначено економічний зміст понять дотації, субсидії і відшкодування пільг, їх місце в складі доходів ЖКП, особливості оподаткування цих доходів, запропоновано методологію бухгалтерського і податкового обліку.

Наведена методологія обліку основних видів бюджетного цільового фінансування у ЖКГ – дотацій, субсидій та відшкодування пільг – дозво-

лить полегшити і оптимізувати роботу численної армії обліковців цієї галузі та зробити новий крок у розробленні галузевих методик обліку, що на сьогодні є важливим і необхідним.

¹ *Ткаченко Н.М.* Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. – К., 2003.

² *Лисенко Н., Бабак А.* Посібник з бухгалтерського обліку для підприємств комунальної галузі. – К., 2003.

³ *Гура Н.* Облік цільового фінансування на підприємствах житлово-комунального господарства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 2.

⁴ Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 № 283.

⁵ Закон України “Про податок на додану вартість” від 03.04.97 № 168/97-ВР.

⁶ *Інструкція* про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291.

⁷ *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290.

⁸ *Інструкція* про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291.